

دراسات فى القانون الضريبي الدولى
الكتاب السادس

الضرائب فى عالم الاقتصاد الرقمة

أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحول وإدارة تتطور

دراسة لمشكلات فرض الضرائب على المنشآت والمعاملات الرقمية والتحديات
التي يواجهها النظام الضريبي الدولى والمبادرات الدولية والجهود الوطنية
للتغلب على هذه المشكلات وموقف الدول النامية منها
مع إشارة خاصة لمصر

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

والعميد الأسبق لكلية الحقوق

جامعة حلوان

دار النهضة العربية

القاهرة

٢٠٢٠

الإهداء

إلى روح شقيقتي الغالية
أمى الثانية بعد أمى
رحمهما الله تعالى



Donald J. Trump

✓@realDonaldTrump

France just put a digital tax on our great American technology companies. If anybody taxes them, it should be their home Country, the USA. We will announce a substantial reciprocal action on Macron's foolishness shortly. I've always said American wine is better than French wine! 6:32 PM - Jul 26, 2019

"فرضت فرنسا ضريبة رقمية على شركات التكنولوجيا الأمريكية الكبرى. إذا كان لشخص ما الحق في فرض الضرائب عليهم فإن هذا الحق يكون لبلدهم (الولايات المتحدة الأمريكية). ونظراً لحماقة الرئيس الفرنسي ماكرون فإننا سوف نعلن قريباً عن إجراء مضاد كبير. لقد قلت دائماً إن النبيذ الأمريكي أفضل من النبيذ الفرنسي" تغريدة الرئيس الأمريكي دونالد ترامب على تويتر في ٢٦ يوليو ٢٠١٩

تصدير

بفضل الله وعونه أتقدم إلى القراء والمتخصصين بكتابي عن الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي ، وهو يمثل الكتاب السادس ضمن دراسات القانون الضريبي الدولي . ويعتبر في الواقع امتداداً لكتابي عن الضرائب على التجارة الإلكترونية الصادر عام ٢٠٠١ . الذي نبه إلى التغير المتوقع في النظم الضريبية للتعامل مع النماذج الجديدة لمزاولة الأعمال عبر الإنترنت. وقد تبين من الكتاب الحالي أن التغير أصبح أسرع من المتوقع وأكثر شمولاً، مما يهدد القواعد الضريبية الحالية، ويبشر بقواعد جديدة ، يلزم دراستها بعمق ، وتحليل نتائجها وآثارها.

المؤلف

د. رمضان صديق

المقدمة

أصبح لتطور وسائل الاتصالات والتحول الرقمي تأثير مباشر وكبير في المجتمعات المتقدمة والمتخلفة على السواء. وبفضل الانتشار الواسع للإنترنت، ظهرت أنماط جديدة في العلاقات الإنسانية من خلال صفحات التواصل الاجتماعي، كما تغيرت طرق ممارسة الأعمال، وأخذ الاقتصاد الرقمي *Digital Economy* ينمو، وازدادت أهمية الأصول غير المادية أو غير الملموسة *intagibles assets*.

ولم يعد الذهب أو البترول هو أكثر الأصول قيمة اقتصادية، وإنما احتلت البيانات *Data* هذه المكانة¹، كما تراجعت الأهمية الاقتصادية للمنشآت التجارية وملاك العقارات خلف أنشطة جديدة، كإتاحة المنصات الرقمية *platforms providers* وجمع البيانات وتحليلها *Data collectors* والإعلانات الرقمية *Digital advertising*.

ومما يثير العجب أن السنوات الأخيرة لم تشهد تغيراً في وسائل الاتصالات فقط، ولكنها سجلت أن كل وسيلة حديثة تتميز عن سابقتها في معدلات السرعة والانتشار. والدليل على ذلك² أن التلفزيون احتاج ثمانية وثلاثين عاماً لكي يبلغ عدد مستخدميه خمسين مليوناً، واحتاج التلفزيون ثلاثة عشر عاماً

¹ICAEW: *Digitalisation of Tax: International perspectives*, IT Faculty, 2019, p.4.

²AnnetteNellen: *Overview to E-Commerce Taxation – Guide to Understanding the Current Discussions and Debates*, July 2003.

فقط ليلغ هذا العدد من المستخدمين، أما الإنترنت فلم يمكث سوى أربعة أعوام ليصل عدد مستخدميهِ الخمسين مليوناً...

كما وصلت خدمة الإنترنت وما يرتبط بها من تقنيات إلى البلدان النامية بسرعة أكبر كثيراً مما حدث مع الابتكارات التقنية السابقة، إذ استغرقت إندونيسيا لجنى ثمار السفن البخارية حوالي مائة وستين عاماً بعد اختراعها، واستغرقت كينيا حوالي ستين عاماً حتى تستفيد من الكهرباء، واستغرقت فيتنام خمسة عشر عاماً لإدخال أنظمة الحاسوب، بينما استغرق إدخال الهواتف المحمولة وشبكات الإنترنت بضع سنوات فحسب.

وأصبح عدد الأسر التي تمتلك هاتفاً محمولاً^٣ في البلدان النامية أكبر من عدد من توفر لها الكهرباء أو خدمات الصرف الصحي المحسنة في تلك الدول. كما أدت زيادة إمكانية الاتصال بالإنترنت إلى انفجار معلوماتي حول العالم على جانبي الإنتاج والاستهلاك.

وتعتبر ظاهرة التعامل الرقمي أو الرقمنة *Digitalization* إحدى أهم التطورات التي شهدتها الاقتصاد منذ الثورة الصناعية، وإحدى دعائم النمو

^٣ مجموعة البنك الدولي : العوائد الرقمية : عرض عام، تقرير عن التنمية في العالم ، واشنطن، ٢٠١٦، ص ٥ و٦.

^٤E. Brynjolfsson & L.M. Kahin, *Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research*, p. 1 (MIT Press 2000); M. Peitz & J. Waldfogel, *The Oxford Handbook of the Digital Economy*, p. ix (Oxford University Press 2012); E. Brynjolfsson & A. McAfee, *The Second Machine Age*, p. 90 (W.W. Norton 2016); OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2015*, p. 11 (OECD 2015), available at <http://www.oecd.org/Internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.ht>

والإبداع. و هناك من يعتبر الاقتصاد الرقمي *Digital Economy* أو رقمنة الاقتصاد *digitalisation of the economy* بمثابة الثورة الرابعة^٥ التي يشهدها العالم، والتي من المتوقع أن لا يقف تأثيرها عند حد معين.

بل إنها تتجه نحو تغيير أنماط العمل والسلوك، وتدخل إلى سوق العمل لاعيين جدد، وأصبح لصغار المنشآت مكاناً بين العمالقة، كما ظهرت كيانات عملاقة تحقق أرباحاً باهظة دون أن تمتلك الأصول التي تستخدمها في تحقيق

^٥ يشار إلى التحولات العلمية والتكنولوجية الأخيرة على أنها الجيل الرابع من العولمة *Globalization 4.0* أو الثورة الصناعية الرابعة *Industrial Revolution 4.0*، باعتبار أن الثورة الأولى اعتمدت على الانتقال من الفحم إلى المحرك البخاري في القرن الثامن عشر، والثورة الثانية كانت باختراع الكهرباء في نهاية القرن التاسع عشر، أما الثورة الثالثة فقد ظهرت في الستينات من القرن العشرين بإطلاق عملية تحويل حركة الإنتاج إلى الآلية، مع تطور تكنولوجيا الكمبيوتر والإنترنت. راجع: د. عادل عبد الصادق، المركز الجديد : الاقتصاد الرقمي بوابة العرب نحو التنمية المستدامة، مجلة آفاق عربية، العدد السادس، سبتمبر ٢٠١٩، ص ١١٢.

أيضاً الباحث - جمال الدين عبدالمحسن - الحالة التي يعيشها العالم في ظل الثورة الرقمية تشبيهاً طريفاً ومعبراً بقوله : "منذ ٦٥ مليون عام، كان هناك ديناصور يأكل في سكينه - تماماً مثلما كانت تفعل أجيال عديدة من الديناصورات - عندما لاحظ في السماء كرة من النار تتحرك تجاه الأرض حينها شعر بشئ من القلق، لكنه لم يظن أن تلك الكرة تمثل تهديداً لوجوده، وذلك لكونه عضواً في أكثر فصائل الحيوانات نجاحاً وأطولهم بقاءً على الأرض في ذلك الوقت. وفي غضون ذلك، كان هناك حيواناً صغيراً يُسببه الفأر، وهو أحد أبسط الثدييات على وجه الأرض، يركض نحو الديناصور، ليأكل بعضاً من بقاياها. إن تأثير الثورة الصناعية الرابعة يُسببه تأثير هذا الذئب الصائم، فهو يُطلق العنان للتطوير بشكل متضاعف السرعة، عن طريق الوسائل الرقمية والإبداع البشري لإيصال البشرية إلى مستوى غير مسبوق من الرخاء. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه الثورة الرقمية تُعدُّ تحدياً جوهرياً للأُسس التقليدية للراسمالية الحديثة، حيث أنها تُحدث تغييراً في ديناميكية الشركات والموظفين والأصول. فمثلاً: أكبر شركة لسيارات الأجرة في العالم (أوبر) لا تمتلك أية سيارات، وأكبر شركات التواصل الاجتماعي في العالم (فيس بوك) لا تُقدم أي محتوى خاص بها، وكذلك موقع مبيعات التجزئة الأكثر قيمة مالية في العالم (*Alibaba*) ليس لديه أي مخازن. وأكبر مُزوّد الخدمات الفندقية في العالم (*Airbnb*) ليس لديه أي ممتلكات خاصة.. "هناك أمرٌ كبيرٌ يجري بكل تأكيد" على حدّ تعبير "توم جودوين". إن خدمة مثل (أوبر) تُزوّد الكثيرين بمزايا كبيرة بما لا يدع مجالاً للشك، حيث يمكنهم الحصول على خدمات أفضل بتكاليف أقل وبطريقة أكثر مباشرة وقابلية للمحاسبة". على أي حال، لا شك أن الملايين من العاملين سيتأثرون بشدة بسبب تلك المُتغيّرات والتي بدورها ستُغيّر معالم سوق العمل للأبد. راجع الموقع الآتي:

<https://abeqtisad.com/translated-articles/future-of-jobs/>

هذه الأرباح^٧. وقد تزامن^٨ مع الاقتصاد الرقمي ظهور تحديات كبيرة تواجه النظام الضريبي الدولي^٩، حيث لم تواكب المبادئ التقليدية سواء في القانون الوطني أو على المستوى الدولي هذه التطورات.

وأثارت ممارسة الأنشطة من خلال الاقتصاد الرقمي البحث في مدى ملاءمة القواعد التي وضعها فقهاء المالية العامة لتبرير أساس فرض الضريبة، سواء كان ذلك وفقاً لمبدأ المقدرة على الدفع *ability to pay*، أو مبدأ المنفعة *benefit principle*، لأن كلا المبدأين^{١٠} قد لا يلائمان المنشآت الرقمية التي ليس لها ارتباط مباشر بالدولة التي تحقق دخلاً أو ربحاً منها، حيث يقلل نموذج الاقتصاد الرقمي من أهمية الوجود المادي للوصول إلى المستهلكين، كما زادت أهمية

^٧ في عام ٢٠١٥ حققت شركة جوجل *Google* إيرادات بلغت حوالي ٤٧.٥ مليار دولار بالإضافة إلى ٢٣.٤ مليار دولار من دخل التشغيل. كما تضاعفت أسهم شركة فيس بوك *Facebook* منذ ظهورها لأول مرة عام ٢٠١٢ وبلغت حوالي ٣٠٠ مليار دولار في نهاية عام ٢٠١٥. أنظر:

Marc Bourreau, Bernard Caillaud and Romain De Nijs: Taxation of a Digital Monopoly Platform, Centre National de La Recherche Scientifique, Cahier no.2016-18, October 25, 2016, pp.1-2.

^٨ *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, p. 16 (OECD/G20 2015).*

^٩ في نفس الوقت الذي يضع الاقتصاد الرقمي النظام الضريبي الدولي في مأزق، أو يفرض عليه تحديات المواجهة لفرض الضريبة عليه ومنع التهرب من أداء الضرائب، فإنه يفيد الإدارات الضريبية من خلال الوسائل الحديثة التي تساعد في تطوير العمل الضريبي، بحيث يمكن استخدام الأدوات الرقمية الجديدة في عمليات الرقابة أو الفحص الضريبي، وفي تحصيل الضريبة. أنظر:

^٩ *Monika Šestáková: Tax Challenges of the Digital Economy, College of Management/City University Bratislava, p.8.*

^{١٠} يلاحظ أن هذين المبدأين لتبرير أساس فرض الضريبة، أما تقرير حق الدولة في فرض الضرائب على أشخاص أو دخول معينة فيتقرر وفقاً لمبدأي المنفعة والتضحية، ويشير مبدأ المنفعة إلى مدى ما استفادة الخاضعين للضريبة من المنافع التي قدمتها الدولة لهم، بينما يشير مبدأ التضحية إلى ما يضحي به الممول أو المنشأة من إيراداتها لصالح الدولة كالتزام أخلاقي من الممول الخاضع للضريبة تجاه المجتمع بأن يساهم في النفقات التي تتكبدها الدولة لصالح أفرادها. أنظر في عرض مبدأي التضحية والمنفعة:

Klaus Vogel : Worldwide vs Source taxation of Income-A review and reevaluation of arguments, part III, intertax, Vol 11, 1998, pp.393-394.

الأصول غير المادية التي تنتقل من مكان لآخر، وعلى درجة كبيرة على تكامل سلسلة القيمة *the value chain*.

ولذا اقترح بعض الباحثين¹¹ تبني مبدأ المنفعة المفترضة *presumptive benefit principle*، الذي لا يجعل أساس الضريبة هو الانتفاع المادي أو الملموس بالخدمات التي تقدمها الحكومة، كالسير على الطرق المعبدة، أو الالتحاق بمدارسها وجامعاتها. وإنما يمكن أن يمتد إلى كل منفعة يفترض¹² أن استفاد بها الممول من النفقات العامة للدولة والتي تمول من هذه الضريبة. سواء كان المنتفع بذلك، له ارتباط مباشر ووثيق بالدولة، أو يحقق هذه المنفعة عن بعد. وذلك لتبرير فرض الضريبة على المنشآت الرقمية، التي تحصل على دخل أو ربح من أشخاص يقيمون في تلك الدولة؛ ذلك لأن اتصال هؤلاء الأشخاص بالمنشآت الرقمية ناتج عن ثقافتهم، والبنية الأساسية للاتصالات، التي وفرتها دولتهم، وهو ما أدى إلى تحقيق المنشآت الرقمية منفعة من هؤلاء العملاء،

¹¹ *Eva Escribano López The Renaissance of the Benefit Principle for the 21st Century International Tax Reform, Kluwer International Tax Blog*
At: <http://kluwertaxblog.com/2020/01/30/the-renaissance-of-the-benefit-principle-for-the-21th-century-international-tax-reform/>

¹² المزيد من التفصيلات حول مبدأ المنفعة المفترضة في إطار بحوث كتاب المالية العامة حول المبدأ الملانم
E. Escribano : Jurisdiction to tax corporate income : اراجع : pursuant to the presumptive benefit principle: a critical analysis of structural paradigms underlying corporate income taxation and proposals for reform (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer) 2019
J.M Dodge : Does the new benefit principle (or the partnership theory) of income taxation mandate an income tax at both the individual and corporate levels? (FSU College of Law, Public Law and Legal Theory Research Paper No.. 118, 2004, p. 1-29.

بجانب ما لدى الدولة من نظام قانوني يحمي حقوق الملكية الفكرية وحقوق المستهلكين، ونظام قضائي يضمن الحصول على هذه الحقوق، مما يبرر حق هذه الدولة في فرض الضريبة عليها^{١٣}.

كما أصبحت الضرائب - أكثر من أى وقت مضى - حديث الخبراء، والحكومات، حتى الأفراد العاديين. نظراً للدور الذى تقوم به التكنولوجيا من ظهور كيانات اقتصادية عملاقة، تستخدم تقنية ووسائل جديدة تمكنها من جنى أرباح باهظة، دون أن تؤدى حصتها العادلة من الضرائب^{١٤}.

^{١٣} يذهب بعض الباحثين إلى أن مبدأ المنفعة يلائم فرض الضريبة غير المباشرة التى تفرض على السلعة أو الخدمة ، ولكنه يعجز عن تحديد وعاء ضريبة الدخل الذى تحقق من هذه المنفعة، وهو ما يمكن الوصول إليه من خلال مبدأ المقدررة على الدفع. راجع :

J.M.Dodge: Theories of tax justice: ruminations on the benefit, partnership and ability-to-pay principles ,Tax Law Review, vol. 58, n. 4,2005,, p. 444 et seq..

^{١٤} على الجانب الآخر: يرى الممولون أن من حقهم الاستفادة من نصوص القوانين الضريبية التى تمكنهم من أداء أقل ضريبة ممكنة، طالما أنه ليس فى ذلك ما يخالف القانون. ولقد أقر القضاء المقارن هذا الحق منذ بدايات القرن العشرين ، فى قضية *the Duke of Westminster case of 1936*، قال اللورد البريطانى توملين *Lord Tomlin*: "إن لكل شخص الحق أن يرتب أموره بما يتيح له أن يدفع أقل ضريبة ممكنة، فإذا تمكن من ذلك فليس لموظفى الضرائب، ولا لزملائه الممولين الأقل براعة منه، مطالبتة بدفع مزيد من الضرائب". *Every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate acts is less than it otherwise would be. If he succeeds ... then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.*

وقد برر الممولون سلوكهم الساعى إلى دفع أقل ضرائب ممكنة إلى سياسات الدول التشفيفية التى تهدف إلى تقليل الديون وزيادة الضرائب ، التى جعلت الشركات دولية النشاط تتحمل أعباء ضريبية كبيرة تفوق الحصة العادلة التى يجب عليهم دفعها، وبالتالي فلا جناح عليهم إن توجهوا إلى الدول التى تقرر قوانينها إعفاءات أو تخفيضات ضريبية تقلل هذه الأعباء أو ترفعها عن كاهلهم. راجع *Paul Kielstra: Can Tax ever be fair?, Tax Insights for Business Leader E.Y : publications, No. 11, p11., 2014.* ويرى **بعض الباحثين** خطأ الرأى السائد بأن الرقمنة تساعد أكبر من أى وقت مضى المنشآت على تجنب الضريبة أو عدم أداء الحصة العادلة من الضرائب المستحقة عليها، ويصفون هذا الرأى بأنه من قبيل الأساطير، إذ ان البيانات الإحصائية لنشاط الشركات الرقمية لا تدل على أن هناك ارتباط بين نشاطها وتآكل وعاء الضرائب، وان سلوك الشركات تجاه نقل الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية إلى ممارسات الإدارات الضريبية فى معاملة ضريبية تختلف من دولة أخرى، ولعل التنسيق الضريبى بين الدول يمكن أن يساهم فى الحد

وشعرت الحكومات بمخاطر هذه البيئة الجديدة على ميزانياتها العامة باعتبار أن الضرائب أحد أهم مصادر تمويلها في معظم الدول، فضلاً عن عدم العدالة الضريبية بسبب خضوع المنشآت التي تعمل بالطرق التقليدية^{١٥} للضرائب، بينما تفلت المنشآت الرقمية أو التكنولوجية منها.

كما شعر المواطن العادي بضرورة أن تعمل الشركات دولية النشاط بشفافية، وأن تتحلّى بقدر من المسؤولية تجاه المجتمع الذي تحصل منه على أرباحها^{١٦}.

وتقدر^{١٧} الخسائر التي تكبدتها نيجيريا - على سبيل المثال - بحوالي ١٦٠ مليار دولار من إيرادات الضرائب بسبب عدم خضوع الشركات الرقمية للضريبة بها، لعدم وجود منشأة دائمة لهذه الشركات في نيجيريا.

كما بينت دراسة للمفوضية الأوروبية^{١٨} عام ٢٠١٨ بأن الشركات الرقمية دولية النشاط تدفع في أوروبا ضريبة يبلغ المعدل الفعلي *effective tax rate* لها ٩,٥٪ بينما يبلغ المعدل الفعلي للضريبة على الشركات الأخرى حوالي ٢٣,٢٪.

من هذه الظاهرة . راجع: *Hosuk Lee-Makiyama, Bert Vershelde: OECD BEPS: RECONCILING GLOBAL TRADE, TAXATION PRINCIPLES AND THE DIGITAL ECONOMY, occasional paper no.4/2014, European Center for International Political Economy, Brussels, 2014, p.7*

^{١٥} يقصد بالمنشآت التقليدية - في مقابلة المنشآت الرقمية - المنشآت التي لا يعتمد نشاطها بصفة أساسية على البيانات الرقمية والمنصات التكنولوجية، كمنشآت التعدين والإنشاء والتعمير. أنظر:

Gibson Dunn lawyers: Taxing the Digital Economy and Digital services Tax proposals impacting the United Kingdom and the European Union, Jun.20, 2019, p.1.

ومع ذلك فإنه لا يمكن أن نضع حداً فاصلاً بين المنشآت الرقمية وتلك الرقمية، إذ أن معظم المنشآت التقليدية، وإن لم يكن جميعها، تستخدم التكنولوجيا في مرحلة أو أكثر من مراحل العمل أو الإنتاج.

^{١٦} *Richard Summerfield: The future of Tax Technology, Financier Worldwide Magazine, December 2018.*

^{١٧} *Obfami Awolowo Universty Tax Club: Taxation of Digital Companes: Facebook as a case study, 20 December 2017, at: <https://www.ictd.ac/blog/>*

وتدافع الشركات الرقمية عن موقفها الضريبي بحجج^{١٩} منها:

١- أن التقديرات التي تبين ضعف مساهمة الشركات الرقمية للضريبة تعتمد على بيانات افتراضية وغير واقعية، بل إن هناك من الدراسات^{٢٠} التي بينت أن الشركات التكنولوجية العملاقة تدفع ضرائب يزيد معدلها الفعلي على ما تدفعه الشركات الأخرى.

٢- أنه مع التسليم بصحة البيانات التي تبين انخفاض المعدل الفعلي للضريبة على الشركات الرقمية، فإن هذا الانخفاض يرجع إلى^{٢١} المعاملة الضريبية التفضيلية التي تقررها التشريعات الوطنية لتشجيع أنشطة البحث والتطوير والأصول غير الملموسة^{٢٢} *intangible assets*، وهو العنصر الأساسي الذي تعتمد عليه الشركات الرقمية.

كما أن استفادة الشركات الرقمية بهذه الحوافز ليس دليلاً على سوء هذه الشركات، بل على العكس يجب أن ينظر إليه على أنه سلوك جيد من تلك

¹⁸European Commission: Commission Staff Working Document Impact Assessment', SW, No.) 81 final/2(2018).

¹⁹Julian Jessop: The case against Tech Taxes, A critical assessment of EU plans for taxes on digital turnover, (EPICENTER), the European Policy Information Center, Denmark, 2019, pp.9-12.

²⁰M.Bauer: 'Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions', ECIPE Occasional Paper 03/2018.

²¹PWC, University of Mannheim and the Centre for European Economic Research (ZEW) : 'Digital Tax Index: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models, 2017.

²²تعرف الأصول غير الملموسة *intangibles* بأنها الممتلكات التي ليس لها وجود مادي، ولها قيمة بناء على الحق القانوني المقرر لمالكها. ومن أمثلتها: حقوق الملكية الفكرية بصورها المختلفة، مثل حق الشهرة *goodwill*، والعلامات التجارية *trade marks*، وحق الطبع *copyright*، والبرمجيات *software*، والإبداعات *inventions*، والتصميمات *designs*. وعادة ما تنتقل هذه الأصول عن طريق اتفاق ترخيص *licencing agreement*، وما يدفع مقابلها يسمى إتاوة *Royalty*.

الشركات التي استجابت للسياسة الضريبية التي قررت هذه الحوافز لتحقيق أغراض ترغب الدولة تحقيقها.

٣- أن تقدير الضريبة على أساس رقم الأعمال، وليس على أساس الربح، يكون دليلاً مضللاً على انخفاض مساهمة الشركات الرقمية ضريبياً. ذلك لأن رقم الأعمال لا يصلح أن يكون مؤشراً دقيقاً للدلالة على قدرة الممول على الدفع، لأنه لا يهتم بمقدار الأرباح أو الخسائر التي تحققها المنشأة.

٤- من الطبيعي أن تدفع الشركات الرقمية ضرائب أقل في الدول التي لا تقيم فيها، لأن الشركات غير المقيمة لا تستفيد من البنية الأساسية ولا الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، بنفس القدر التي تستفيد منه الشركات المقيمة بها. كما لا يلام تاجر التجزئة الرقمي أن يلجأ إلى العمل من خلال مستودع خارجي كبير إلى بيع سلعته عبر الإنترنت لتقليل تكاليفه، بدلاً من أن ينفق المبالغ الباهظة للحصول على موقع ملائم لبيع سلعته في كل دولة.

ويلاحظ أن هذه الحجج لم تنكر انخفاض مساهمة المنشآت الرقمية للضرائب، وأن الاعتماد في تبرير ذلك على المزايا الضريبية التي تمنحها التشريعات للتكنولوجيا، أو أن القواعد الضريبية الحالية تتيح لها أن تدفع ضرائب أقل، لا يمنع المشرع الضريبي من مراجعة موقفه، والبحث عن طريقة ملائمة لفرض الضرائب على هذه المنشآت، في ظل تناميها المستمر، وتزامن هذا النمو بتآكل وعاء الضريبة، وانخفاض الحصيلة الضريبية المستمر للدول المختلفة.

التحديات القانونية

تواجه المعايير القانونية باستمرار تحديات يفرضها التطور الاقتصادي والاجتماعي، ويصبح أمام رجال القانون الاختيار بين اليقين والملاءمة^{٢٣}، وبين الاستقرار والقدرة على التكيف، وبين التغيير والتبديل وثوابت الإصلاح. ولقد واجه المشرعون عبر التاريخ هذا التحدي وتحقق لهم قدراً كبيراً النجاح في النهاية.

ولا ريب أن الثورة الرقمية التي تجتاح العالم هذه الأيام تمثل تحدياً كبيراً، يجب مواجهته، ومحاولة ترويضه، أو التكيف معه، لأن القدرة على التكيف *Adaptability is key to survival* هي سر البقاء على حد قول داروين^{٢٤}.

ولقد ظهرت مع الرقمنة جرائم جديدة، أو قديمة ولكن بشكل مختلفة، ومن ذلك: برامج القرصنة، ومواقع مشاركة الملفات غير القانونية، وانتهاك حقوق النشر، وسرقة هوية الأشخاص، والتطفل على الشبكات، ونشر الفيروسات الالكترونية^{٢٥}، والاحتيال المالي، والتهرب الضريبي، واتسع المجال أمام الشركات الدولية لممارسة التجنب الضريبي الضار *aggressive tax planning*.

²³REINER SCHULZE & DIRK STAUDENMAYER, *DIGITAL REVOLUTION: CHALLENGES FOR CONTRACT LAW IN PRACTICE* (2016); *Stanford Technology Law Review's 2012 Symposium: First Amendment Challenges in the Digital Age*, available at <https://law.stanford.edu/stanford-technology-law-review-stlr/stlr-past-symposia/#slnav-2013>

²⁴*Darwin Correspondence Project, University of Cambridge*, <https://www.darwinproject.ac.uk/people/about-darwin/six-things-darwin-never-said#quote1> (last visited Jan. 19, 2019)

²⁵على سبيل المثال : تمكن طالب فلبيني في ٣ مايو ٢٠٠ من نشر فيروس، أطلق عليه فيروس الحب *Love Bug* على الإنترنت من خلال رسالة تصل إلى المستخدم عبر البريد الإلكتروني نصها " إني أحبك *I love you* "، وفي خلال أربع وعشرين ساعة تسبب هذا الفيروس في تعطل حوالي

وتوالت المبادرات الحكومية وغير الحكومية لضبط السلوك الإنساني عند التعامل بالوسائل الرقمية، والحد من الجرائم الناتجة عنه. ومن ذلك قانون الاقتصاد الرقمي *Digital Economy Act* الصادر عام ٢٠١٧ في المملكة المتحدة، بهدف حماية حقوق وأمن البيانات، وتنظيم الإعلانات عبر الإنترنت، وضمان حقوق المستهلك، والحماية من الإرهاب.

وأصدرت العديد من الدول قوانين لتنظيم التجارة الإلكترونية^{٢٦}، أو التوقيع الإلكتروني^{٢٧}، أو للاعتراف بالمستندات الإلكترونية في التعامل^{٢٨}.

٢٦% من أجهزة الكمبيوتر في أماكن العمل بالولايات المتحدة، وحوالي ٧٠% من أجهزة الكمبيوتر في ألمانيا والسويد وهولندا، واضطر البرلمان البريطاني من إغلاق خوادمه، كما أغلقت خوادمها حوالي ٨٠% من الهيئات الحكومية الفيدرالية - ومن بينها وزارة الدفاع ووزارة الخارجية - في الولايات المتحدة إلى إغلاق خوادمها. وكانت محصلة هذا الفيروس خسائر تقدر بحوالي ١٠ مليار دولار. أنظر:

Arthur J. Cockfield: Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in ECommerce Taxation, 85 Minn. L. Rev., 2001 pp.1171-1266.

^{٢٦} من الدول الأجنبية (على سبيل المثال): الولايات المتحدة وسنغافورة، والهند. ومن الدول العربية: قانون (نظام) التجارة الإلكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢٦) بتاريخ ١١/٧/١٤٤٠هـ. والقانون الأردني رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١ بشأن المعاملات الإلكترونية، والقانون الاتحادي لدولة الإمارات العربية رقم ١ لسنة ٢٠٠٦ في شأن المعاملات والتجارة الإلكترونية، والقانون رقم ١٨-٥-الجزائري المتعلق بالتجارة الإلكترونية.

^{٢٧} وفقاً للقانون النموذجي للتوقيع الإلكتروني الذي وضعته لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (الأونسترال) عام ٢٠٠١ يقصد بالتوقيع الإلكتروني "بيانات في شكل الكتروني مدرجة في رسالة بيانات أو مضافة إليها أو مرتبطة بها، يجوز أن تستخدم لتعيين هوية الموقع بالنسبة إلى رسالة البيانات، ولبيان موافقة الموقع على المعلومات الواردة في رسالة البيانات.

^{٢٨} من ذلك: قانون تنظيم التوقيع الإلكتروني المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ وقانون المعاملات الإلكترونية الفلسطينية رقم ٦ لسنة ٢٠١٣، والمرسوم بقانون رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٢ البحريني في شأن المعاملات الإلكترونية وقانون المعاملات الإلكترونية السوداني لسنة ٢٠٠٧، والقانون الكويتي رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ في شأن المعاملات الإلكترونية، وفي المغرب: ظهير شريف رقم 1.07.129 بتاريخ ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٧ المتعلق بالتبادل الإلكتروني للمعطيات القانونية. والقانون رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٠ التونسي المتعلق بالمبادلات والتجارة الإلكترونية، وفي سلطنة عمان: المرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٨/٦٩ بإصدار قانون المعاملات الإلكترونية، وقانون المعاملات الإلكترونية السوري رقم ٣ لسنة ٢٠١٤، و في قطر: المرسوم بقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون المعاملات والتجارة الإلكترونية، والقانون اللبناني رقم ٨١ الصادر في ١٠/١٠/٢٠١٨ بشأن قانون المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصي..

وتتميز هذه القوانين بأنها^{٢٩} تتقيد بمبادئ الحياد التكنولوجي، وعدم التمييز بين الخطابات الالكترونية، والتكافؤ القانوني بين أشكال التبادل الورقية والالكترونية^{٣٠}.

كما وضع المعهد الوطني الأمريكي للمعايير والتكنولوجيا *U.S. National Institute of Standards and Tecnology (NIST)* للحكومة خطة لتنفيذ استراتيجية خاصة بالحوسبة السحابية *Cloud Computing strategy*، لمنع الانتهاكات التي تقع على بيانات العملاء التي يتم جمعها من خلال هذه التقنية.

ولقد كافح التشريع الضريبي الدولي لمواجهة التغيرات التي تطرأ على ممارسات الأعمال، منذ بدأ النشاط الاقتصادي يتجاوز الحدود^{٣١}. ولم يعد محصوراً في مكان الإنتاج، بدء من موجات الراديو *radio waves* إلى انتقال المحتوى عبر الأقمار الصناعية *satellite-remitted content*. ومن بيع الكتالوجات عن بُعد *distant cataloguesales*، إلى انتشار التجارة الإلكترونية^{٣٢}. وها هو الآن يواجه الاقتصاد الرقمي^{٣٣}.

^{٢٩} مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد) : قوانين الفضاء الالكتروني وتنظيمه من أجل تعزيز التجارة الالكترونية، دراسات الحالات الفردية والدروس المستفادة، إعداد لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية بمجلس التجارة والتنمية، اجتماع الخبراء بجنيف، الفترة من ٢٥ إلى ٢٧ مارس ٢٠١٥، ص ١١.

^{٣٠} مجلس التجارة والتنمية : قوانين الفضاء الالكتروني وتنظيمه من أجل تعزيز التجارة الالكترونية، مذكرة مقدمة من أمانة الأونكتاد، جنيف، مارس ٢٠١٥، ص ١٠.

^{٣١} I.Charles Kingson, *The David Tillinghast Lecture: Taxing the Future*, 51 *TAX Law. REVenue. Vol.641*, 1996.

^{٣٢} عقب انتشار نقل برامج الكمبيوتر على أقراص أو من خلال التحميل مباشرة على الجهاز، والحصول على ترخيص باستخدامه، أثير الخلاف حول ما إذا كان هذا البرامج يمثل نقلاً لمال ملموس يخضع للضريبة، فرأى القضاء المقارن أن هذه البرامج لا تضيف شيئاً إلى جهاز الكمبيوتر، فهو مجرد إعادة ترتيب لما هو موجود بالفعل، وأنه لا يشغل مساحة على القرص الصلب. ذلك لأن الإلكترونيات التي أعيد تنظيمها بفعل هذا البرنامج كانت موجودة بالفعل، وتمت إعادة تشكيلها بدون إضافة، كما لم يضيف البرنامج إلكترونيات جديدة.

وتبتهت الإدارات الضريبية إلى أن نمو الاقتصاد الرقمي، واستخدام آلياته التكنولوجية في مزاولة الأنشطة والمعاملات الخاضعة للضريبة من شأنه أن يفقد هذه الإدارات قدرتها على متابعة الإيرادات أو الأرباح الخاضعة للضريبة، فيتآكل وعاء الضريبة.

ويترتب على انحسار دور الوسطاء *intermediaries* - بين المنشأة وعمالئها - إلى حرمان الإدارة الضريبية من الاستفادة من هؤلاء الوسطاء في تحصيل

E.g., South Central Bell Telephone Co. v. Barthelemy, supra note 23; Dechert LLP v. Commonwealth of Pennsylvania, 606 Pa. 334, 998 A.2d 575 (2010).

وتهكم أحد الباحثين على محاولة فرض ضريبة على هذه البرامج، مبيناً أنه بهذا المنطق يمكن أن تفرض ضريبة مبيعات على الوشم الذي وضع على جسم شخص ما، أو أن تفرض ضريبة على المسافر العائد من رحلة إلى لندن شاهد خلالها مسرحية، بدعوى أن أداء الممثلين محفور في ذاكرة المسافر.

"the majority position could lead one to conclude that a sales tax could be imposed on someone who got a tattoo, Carried to its extreme, states could argue that a traveler returning from a trip to London could be subject to the use tax on a performance at a West End theater because the performance now resides in the traveler's memory".

أنظر: Michael Kahana, *FOUNDATIONS OF HUMAN MEMORY* (Oxford 2012).
٣٣ في حيلة من مشرعي بعض الولايات الأمريكية للاتفاف حول القيود الدستورية التي تحظر فرض ضريبة غير مباشرة على مستهلكين يقيمون خارج الولاية ما لم يكن هناك اتصال كاف بين غير المقيم والشركة البائعة المقيمة في ولاية أخرى، أصدرت ما يعرف بقوانين أمازون *Amazon Laws*. حيث ألزمت ولاية نيويورك التجار المقيمين خارجها بتحصيل ضريبة المبيعات *sales tax* أو ضريبة الاستخدام *use tax* على المبيعات التي تمت خارج الولاية، بدعوى أن تاجر التجزئة المقيم خارج الولاية قد دفع عمولة إلى مقيم في نيويورك. وهذه العمولة مقابل إحالات *referrals* العملاء إليه، حيث يقوم العميل المقيم خارج ولاية نيويورك بالنقر على موقع البائع *click through* sales في نيويورك. وأن هذا النقر يمثل اتصالاً كافياً بين العميل غير المقيم والشركة المقيمة في الولاية. راجع:

Amazon.com LLC v. New York State Department of Taxation & Finance, 81 A.D.3d 183, 913 N.Y.S. 2d 129 (Sup. Ct. App. Div. 2010), aff'd sub. nom. Overstock.com Inc. v. Dep't of Taxation and Finance, 913 N.Y.S. 2d 129 (Ct. App. 3/28/13). As the court viewed it, the statute reasonably contemplated that a school, for example, would urge its supporters to make purchases through a link on its web site. Overstock.com, Inc., at 139.

الضريبة من المنبع، والرقابة على مدى صحة الربط الذاتى الذى يعبر عنه الممول فى إقراراته الضريبية؛ ذلك أن المعاملات التقليدية بين المقيمين فى الدولة والمنشآت العاملة بالخارج كانت تتطلب وجود وسيط - وكيل تابع أو ممثل - بين الممولين وتلك المنشآت يقوم بإنجاز المعاملات، ودفع قيمتها، ومن ثم حجز الضريبة من المنبع على هذه القيمة، ثم توريدها إلى مصلحة الضرائب. ولكن مع ظهور المعاملات الرقمية لم تعد هناك حاجة كبيرة إلى هؤلاء الوسطاء، حيث يمكن للمنشآت غير المقيمة أن تتعامل مباشرة مع عملائها فى دول أخرى، سواء من حيث تقديم الخدمة أو الحصول على قيمتها³⁴.

ووجد القضاء نفسه فى مواجهة تغيرات تكنولوجية، تؤدى إلى تسرب الضريبة من البلدان التي تكون مصدراً للدخول والأرباح، دون أن تخضع المنشآت التي تحصل على الإيرادات للضريبة فى تلك البلدان، بسبب النصوص التشريعية والأحكام القضائية التي تشترط أن يكون للبائع (بالنسبة لضريبة الدخل)، أو المشتري (بالنسبة لضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة) وجود مادي أو قانوني فى الدولة التي يتحقق منها الإيراد، أو الدخل أو الربح.

واضطر القضاء الأمريكي -على سبيل المثال- أن يعيد النظر فى قضاء سابق له³⁵، حكم فيه بعدم مسئولية البائع عن تحصيل ضريبة المبيعات على عمليات الشراء التي تتم عبر البريد أو الإنترنت لعدم توافر الوجود المادي للسلع أو

³⁴ Aldo Forgiione: *Clicks and Mortar : Taxing Multinational Business profits in the Digital Age* ,Seattle University Law Review, Vo. 26, No.719,2003,P.723

³⁵ *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

الخدمات في الولاية التي يوجد فيها البائع. وانتهى في حكم حديث³⁶، إلى عدم الحاجة لشرط الوجود المادى لإخضاع المشتريات لضريبة المبيعات، حتى لو كان المشتري في الخارج، وذلك نظراً للتطور المذهل في تكنولوجيا الاتصالات التي جعلت حجم وصور هذه التجارة كبيراً.

واتجه القضاء الأوربي الحديث³⁷ إلى الاعتراف بعدم حاجة الممول إلى أن يكون له وجود مادى ملموس في الدولة لكي يحصل على دخل أو إيراد منها، ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لا يرتبط بالضرورة بهذا الوجود، إذ في إمكان أى منشأة أن تستغل أسواق الدول المختلفة، لمزاولة نشاطها دون أن يكون لها كيان مادى فيها، وبالتالي يكون لهذه الدول الحق في فرض الضريبة عليها.

كما ظهرت المبادرات التشريعية من الدول المختلفة للتعامل مع المنشآت الرقمية، وقد بين تقرير الحكومة الفرنسية³⁸ عن مشروع قانونها بفرض ضريبة على الخدمات الرقمية الأسباب الداعية إلى هذا القانون.

وكان مما ورد في هذا الشأن: "إن إنشاء القيمة اعتمد في القرن الحادى والعشرين على مبادئ جديدة تستند إلى التمكن من التقنيات المدمرة، كالذكاء الاصطناعى ومعالجة البيانات.

³⁶South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. ____ (2018).

³⁷Peter Hongler & Pasquale Pistone: Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, Intrnational Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Working Paper, Amestrdam, 2015, p. 23.

³⁸Bruno LeMaire & Mounir MahJoubi: France,s Digital Tax Bill, 6 March 2019.

ولقد استفادت حفنة من الفاعلين من إطار تنظيمي وضريبي بتحقيق الاحتكارات الافتراضية؛ إذ قامت هذه الشركات بممارسة أعمالها دون دفع حصتها العادلة مقابل استفادتها من الخدمات العامة التي تستخدمها في فرنسا، وفي بلدان أخرى.

ولهذا السبب كانت هناك حاجة إلى إجراءات عاجلة لتكيف قواعدنا القديمة مع الضريبة على خلق القيمة. ويهدف هذا المشروع إلى الحد من الظلم الواقع على المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تدفع ضريبة أكثر مما تدفعه الشركات الرقمية، ولرفع الظلم على المواطنين الذين تستخدم بياناتهم الشخصية لخلق القيمة، ولووقف نزيه الخسائر نتيجة نظام ضريبي غير فعال، أدى إلى خسائر في إيراداتنا العامة تقدر بملايين اليوروهات".

وأصدرت الولايات المتحدة^{٣٩} قانون التخفيضات الضريبية والوظائف *Tax Cuts and Jobs Act*، متضمناً عدداً من النصوص التي تحد من تآكل وعاء الضريبة على الشركات، ومنع إساءة استخدام النصوص الضريبية، من خلال

^{٣٩} كانت الولايات المتحدة من أوائل الدول التي أصدرت تشريعات لتنظيم المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم عبر الإنترنت، أو من خلال التجارة الإلكترونية، كان أولها القانون الصادر عام ١٩٩٨ باسم قانون حرية ضريبة الإنترنت *Internet Freedom Tax Act*، الذي يقرر عدم فرض ضريبة على الإنترنت لمدة ثلاث سنوات، ثم تقرر مد هذه الفترة لأكثر من مرة، وتلاه إبرام اتفاقية لتنسيق ضرائب المبيعات *the Streamlined Sales and Use Tax Agreement* بين الولايات الأمريكية. وقد وقعت هذه الاتفاقية عام ٢٠٠٢ وأجرى عليها عدد من التعديلات، ثم سنت بعض الولايات الأمريكية، منها ولاية كاليفورنيا، وولاية نيويورك، قوانين عرفت باسم قوانين أمازون *Amazon Laws* لمنح الولاية حق فرض الضريبة على المبيعات التي تتم إلى مستهلكين يقيمون خارجها إذا كان للمنشأة البائعة شخص تابع لها يقيم فيها. لمزيد من التفاصيل : يراجع: *Refat Azam: Global taxation of cross –border E-Commerce, Virginia Tax Review, Vol.31, 2012, pp.658-659.*

وضع حد للخصم المسموح به على عوائد القروض، وتقييد بعض الإعفاءات، ومحاربة نقل الأرباح....

وفي نفس الوقت؛ تعارض الولايات المتحدة فرض ضريبة على المنشآت الرقمية العملاقة، لأنها تعتقد أن هذه الضريبة موجهة بالأساس إلى الشركات الأمريكية، إذ معظم الشركات الرقمية العملاقة - مثل جوجل وأبل وفيس بوك وأمازون - هي شركات أمريكية.

وفور أن أعلنت فرنسا عن مشروع قانون لفرض الضريبة على الخدمات الرقمية، بادر الرئيس الأمريكى ترامب فى تغريدة له - كما هى عادته - بالخط من قدر الرئيس الفرنسى، والتلويح بفرض عقوبات على المنتجات الفرنسية. ثم ترجم ذلك باقتراح^{٤٠} تقدم به مكتب التمثيل التجارى الأمريكى *The office of the United States Trade Representative (USTR)* فى ٢ ديسمبر ٢٠١٩، بفرض ضريبة جمركية - انتقامية - تصل إلى ١٠٠٪ على النيذ والجن وحقائب اليد والماكياج الواردة من فرنسا.

وكشفت دراسة^{٤١} عن مصر أن التشريعات الضريبية الحالية لا تستطيع التعامل مع الأنشطة الرقمية، إذ لا يزال كلاً من قانون الضريبة على الدخل - الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - وقانون الضريبة على القيمة المضافة -

⁴⁰ Julie Martin: US trade officials propose tariffs of up to 100 percent on French goods to counter digital services tax, December 2, 2019. MNE Tax Review, at: <https://mnetax.com/us-trade-representative-recommends>.

^{٤١} د. مصطفى محمود عبد القادر: مكافحة التجنب الضريبي الدولى فى ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمية، ورقة عمل أعدها للمركز المصرى للدراسات الاقتصادية، الورقة رقم ١٩٥، القاهرة، ٢٠١٨.

الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦- يعتمد على المبادئ التقليدية التي تشترط الوجود المادى للمشروع الأجنبى، أو أن يكون له منشأة دائمة فيها لفرض ضريبة الدخل على الأرباح التي يحققها من مصر، أو أن يلتزم الأجنبى غير المقيم بتسجيل نفسه لأغراض ضريبة القيمة المضافة لتوريد الضريبة على السلع والخدمات للمستهلكين المقيمين بها، أو أن يقوم المستهلك المقيم في مصر بأداء هذه الضريبة وفق ما يعرف بالتكليف العكسى، وهو ما لا يتحقق في واقع المنشآت الرقمية التي تعمل من خارج مصر^{٤٢}.

لذا طلبت مصر معونة فنية من المنظمات الدولية، كمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، والبنك الدولى، لمساعدتها في وضع الإطار التشريعى والتنظيمى لفرض الضريبة على المنشآت والمعاملات الرقمية. كما بادرت بالتوقيع على الاتفاقية متعددة الأطراف - يونيو ٢٠١٧- لمواجهة التجنب الضريبى الذى تمارسه الشركات دولية النشاط العاملة في نشاط الاقتصاد الرقمية.

المبادرات الفقهية

حاول الفقه الضريبى أن يوجد حلولاً لمشكلة فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية، ومنها تجاره الإلكترونية، ومن ذلك : تطبيق ضريبة تجز من المنبع يدفعها المستهلك للسلعة أو الخدمة الرقمية في الدولة التي يقيم فيها^{٤٣}، أو وضع

^{٤٢} نستطيع القول أن هذا الوضع لا تختص به مصر وحدها وإنما هو السائد فى معظم ، إن لم يكن فى جميع الدول، التى كانت هذه القواعد هى الأساس الذى تفرض عليه الضريبة قبل بزوغ التجارة الإلكترونية، وانتشار أنشطة الاقتصاد الرقمية.

^{٤٣} *Avi-Yonah, International Taxation of Electronic Commerce, TAX Law. REViewNo.52,1997, p. 507 .*

معادلة لتوزيع عوائد الضريبة من هذه التجارة بين الدول^{٤٤}، أو إعطاء الحق في فرض الضريبة على هذه التجارة إلى دولة الإقامة وحدها^{٤٥}، أو تبني نهجاً يجد من تأكل الوعاء بسبب النشاط الرقمي^{٤٦}.

ونادى كثير^{٤٧} من الخبراء بضرورة مراجعة شاملة للنظام الضريبي الدولي، وخاصة فيما يتعلق بالمبادئ الخاصة بالمنشأة الدائمة *permanent esabishment*، وسامات الدخل الخاضع للضريبة، ونظام تسعير التحويلات *transfer pricing*، ونظام الضرائب التي تحجز من المنبع *withholding taxes*، في ظل اتفاق عام على أن^{٤٨} الاقتصاد الرقمي لا يمكن التضييق عليه أو محاصرته بسبب الضريبة. *the digital economy cannot be "ring fenced" for tax purposes*

المواجهة الإدارية

لم تنس الإدارات الضريبية أن تستغل التطور التكنولوجي في الاستفادة منها في تحسين أدائها، لتحصيل مزيد من الضرائب. ومن الأمثلة على ذلك استخدام

⁴⁴JINYAN LI, *INTERNATIONAL TAXATION IN THE AGE OF ELECTRONIC COMMERCE: ACOMPARATIVE STUDY*, 2003.

⁴⁵John Sweet, *Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles*, 146 U. PA. L. REV. 1949, 1960-72 (1998)

⁴⁶DOERNBERG ET AL., *ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION*, 2001, pp. 37-59.

⁴⁷Y. Brauner, *BEPS: An Interim Evaluation*, 6 *World Tax J.* 1, sec. 1. (2014), *Journals IBFD*; European Commission, *Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU*, Fact Sheet (European Commission 2015), available at http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm

⁴⁸European Commission, *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy – Report*, p. 41 (European Commission 2014).

مصلحة الإيرادات والجمارك البريطانية(ونشير إليها اختصاراً بمصلحة الضرائب البريطانية (HMRC) *Her Majesty's Revenue and Customs*) برنامجاً مكثفاً للتكنولوجيا لمعالجة البيانات في عمليات الامتثال الضريبي، *data processing and in its compliance operations* تمكنت من خلاله من تحصيل حوالى أربعة مليار جنيه استرليني من عمليات التهرب من الضريبة.

وشعرت الجمعيات الأهلية بأهمية الموضوع وخطورته، فبادرت لتقديم العون للدراسات والأبحاث التى تساهم فى تطوير النظم الضريبية، ومن ذلك تقديم مؤسسة بيل وميليندا جيتس *Bill & Melinda Gates Foundation* مبلغ ٤,٥ مليون دولار عام ٢٠١٩ إلى المركز الدولى للضرائب والتنمية *The International Center for Tax and Development (ICTD)* لتمويل^{٤٩} برنامج مدته ثلاث سنوات للأبحاث وبناء القدرات، وخاصة فيما يتعلق بالضرائب على الخدمات المالية الرقمية، وإنشاء البنية التحتية للهوية الرقمية، لتمكين الدول منخفضة الدخل من زيادة إيراداتها الضريبية على نحو أكثر كفاءة وإنصاف.

النظام الضريبي المأمول

يأمل الباحثون^{٥٠} أن تنجح المبادرات الفردية والجماعية التى تتبناها الدول والمنظمات العالمية فى فرض ضريبة على الاقتصاد الرقمية تراعيها يلي :

⁴⁹ICTD, Press Release, 20 November 2019.

⁵⁰Nadina Iacob & Felice: *Taxing the Digital Economy : Time for pragmatism*, Italian Institute for International Political Studies, 17 October 2019.

١- تجنب الزيادات غير الضرورية في تكاليف الامتثال الضريبي، سواء التي يتحملها الممول، او تتحملها الإدارة الضريبية، وذلك من خلال تجنب التعاريف الغامضة أو الواسعة للإيرادات الخاضعة للضريبة، والقواعد المعقدة لتقسيم الأرباح بين الدول، والعمل على تبسيط الإجراءات الضريبية لفرض هذه الضريبة وتحصيلها أو توريدها، بما يمكن المنشآت الرقمية من التوافق مع الأنظمة الضريبية الجديدة، دون تحميلها بأعباء مالية وإدارية كبيرة لتغيير أو تطوير أنظمتها المحاسبية، وأنظمة إدارة العملاء ، وأنظمة إدارة المستخدم، لتوفير البيانات التي تطلبها الإدارات الضريبية.

٢- إعتاد قواعد ملائمة للمشروعات الرقمية الصغيرة والمتوسطة، والمشروعات الناشئة، بحيث لا يؤدي النظام الضريبي المقترح إلى خنق هذه المشروعات، أو إخراجها من السوق، لتجنب تكاليف الالتزام الضريبي العالية، التي من شأنها تقليل أرباحها، أو إضعاف قدرتها على المنافسة.

٣- تعزيز اليقين الضريبي، من حيث وضوح النص الضريبي، وسهولة تطبيقه، وأن لا يتعارض مع تشريعات أخرى، وأن يعمل على تفادي الازدواج الضريبي، مما يتطلب تنسيقاً بين الدول ، سواء على مستوى الثنائي أو الجماعي، لتحقيق أقصى درجات التعاون في المجال الضريبي.

٤- تجنب المساس بالمنافسة الحرة بين المنشآت الرقمية، وذلك باستخدام وسائل مباشرة أو غير مباشرة لدعم منشآت رقمية معينة، بمنحها الحوافز الضريبية أو التخفيضات أو الإعانات، على حساب منشآت رقمية أخرى.

والعمل على تجنب التمييز بين المشروعات الرقمية والمشروعات التقليدية، التي تزاوول نفس النشاط، حتى لا تكون إحداهما في وضع أسوأ - أو أفضل - من الأخرى، ما لم يكن لهذا التمييز ما يبرره من النواحي التقنية أو الاقتصادية.

٥-مراعاة ظروف الدول النامية والدول الصغيرة، بحيث لا يترتب على أى نظام ضريبي عالمي للمنشآت الرقمية، إلى حرمان هذه الدول من حصتها العادلة في الضرائب على المنشآت التي تحقق دخلاً أو إيراداً من أشخاص أو مصادر داخل هذه الدول، وأن لا يؤدي النظام الضريبي المقترح إلى استحواذ الدول المتقدمة على كل -أو معظم- المنافع الضريبية.

مشكلة الدراسة

تبحث هذه الدراسة في مشكلات فرض الضرائب على المنشآت والمعاملات الرقمية والتحديات التي يواجهها النظام الضريبي الدولي والمبادرات الدولية والجهود الوطنية للتغلب على هذه المشكلات وموقف الدول النامية منها، مع إشارة خاصة لمصر.

وتكمن هذه المشكلات أساساً في عدم ملاءمة القواعد الضريبية الحالية، والتي وضعت أساساً للتعامل مع المنشآت ذات الوجود المادي في الدولة، لأن تطبق على المنشآت التي تعمل دون وجود مادي لها في الدول التي تحقق دخلاً أو ربحاً منها، مما يهدد الدول مصدر الدخل بتآكل وعائها الضريبي وانخفاض حصيلتها من الإيرادات الضريبية، فضلاً عن الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية،

إذ تؤدي القواعد الحالية إلى إفلات المنشآت الرقمية من الخضوع للضريبة، بينما تخضع لها المنشآت الأخرى التي تعمل بالوسائل التقليدية.

ولقد نشأ عن هذا الواقع صراع حول تحديد الدول صاحبة الحق في فرض الضريبة، وكيفية ممارسة هذا الحق، ومدى الحاجة إلى تشريعات داخلية أو دولية (اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف) لتعيين السيادة الضريبة لكل دولة، مع مراعاة المبادئ الأساسية لفرض الضريبة؛ كالعادلة والملاءمة واليقين والاقتصاد في نفقات الجباية، بجانب عدم الإضرار بنمو الاقتصاد الرقمي، وتحميل المنشآت الرقمية أعباء ضريبة متزايدة إما بسبب ازدواج أو تعدد الضرائب التي تفرض عليها، أو لتنوع وتعقيد الإجراءات التي تلتزم بها.

أهمية الدراسة

لهذه الدراسة أهمية نظرية وعملية: الناحية النظرية: تلقي الدراسة الضوء على الأفكار والمبادئ الضريبة الجديدة التي يتداولها الفقه الضريبي الدولي ، وصانعو السياسات الضريبة في الدول المختلفة، في محاولة لمعالجة مشكلة فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي. إذ لم تعد المبادئ الضريبة التقليدية السائدة ملائمة.

وتبرز الدراسة ما يدور في أوراق الباحثين وداخل قاعات المنظمات الدولية من عدة أفكار، منها ما يبحث في الأخذ بمبدأ خلق القيمة *value creation*، ومشاركة المستخدم *user participation*، كبديل عن مبدأ الإقليمية المحدد لفرض ضريبة الدخل.

كما تظهر أفكار جديدة حول المقصود بالخدمة التي تقدم رقمياً لفرض الضرائب غير المباشرة ، وأهمها ضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية. **الناحية العملية:** تبين الدراسة الواقع الضريبي التشريعي والإداري المتعلق بالاقتصاد الرقمي، سواء ما كان نتيجة مبادرات دولية ، كالمبادرة التي تبناها مجموعة دول العشرين وعهدت إلى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحثها، ووضع الحلول التي يمكن توافق الدول بشأنها . وذلك في إطار ما يعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح (*BEPS Base erosion and profit shifting*)، الذي اختلفت رؤى الدول النامية والمتقدمة بشأنه.

بجانب المبادرات الفردية التي قامت بها بعض الدول، لتعجيل بفرض الضريبة على المنشآت الرقمية، ومنها ما يعرف في الهند بضريبة التكافؤ *Equalization Levy* أو ما يعرف في فرنسا بالضريبة على الخدمات الرقمية *Digital Service Tax*.

كما تبين الدراسة الفرص التي تتيحها الرقمنة للإدارات الضريبية في تحسين أداء خدماتها للممولين، وزيادة قدرتها على إنجاز أعمالها بكفاءة، مع تمكين الممول من الاستفادة بالتكنولوجيا الحديثة في تيسير الاتصال بالإدارة الضريبية، ومعاونتهم على الامتثال الضريبي بتكلفة أقل، وجودة أفضل.

خطة الدراسة

تقسم هذه الدراسة إلى الأبواب الأربعة الآتية:

الباب الأول: الاقتصاد الرقمي وتداعياته الضريبية.

الباب الثاني : المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقمي .

الباب الثالث : المبادرات الدولية والوطنية لمواجهة المشكلات الضريبية .

الباب الرابع : الإدارة الضريبية في ظل الاقتصاد الرقمي .

الباب الأول

الاقتصاد الرقْمى وتداعياته الضريبية

تمهيد وتقسيم

أثار مصطلح الاقتصاد الرقْمى الانتباه منذ استخدامه لأول مرة عام ١٩٩٥، وأخذت الأبحاث تبارى فى محاولة تعريفه وإبراز خصائصه، وتداعياته على مجالات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وخاصة فى المجال الضريبى. ونبين فى هذا الباب تعريفاً بالاقتصاد الرقْمى وانعكاساته على المجال الضريبى، وذلك فى فصلين:

الفصل الأول: ماهية الاقتصاد الرقْمى.

الفصل الثانى: التداعيات الضريبية للاقتصاد الرقْمى.

الفصل الأول

ماهية الاقتصاد الرقمي

يعتبر مصطلح الاقتصاد الرقمي *Digital Economy* من المصطلحات الحديثة، وينسب^{٥١} إلى المدير التنفيذي لجماعة رجال الأعمال الكنديين دون ترابسكوت *Don Trapscott* الذي أطلقه في عام ١٩٩٥، حين كان الإنترنت في بداياته الأولى، حيث كان الناس ينفذون إلى الإنترنت عن طريق الاتصال بالتليفون، وكانت المواقع الشبكية تنشر المحتويات، دون أن تعالج المعاملات. ثم ما لبث أن انطلق الاقتصاد الرقمي مسلحاً بتكنولوجيا جديدة لم تكن معروفة من قبل^{٥٢}، من خلال الهواتف الذكية وتطبيقاتها، والمواقع الشبكية التفاعلية، والمنصات التشاركية، والحوسبة السحابية، وإنترنت الأشياء....

تقسيم

نبين في هذا الفصل تعريف الاقتصاد الرقمي وأنواعه وخصائصه وآثاره على نماذج الأعمال، وذلك من خلال المباحث الأربعة الآتية :

⁵¹ Trapscott, Don : *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York: 2015.

Economic and Social Commission for Western Asia(ESCWA): Perspectives on the Digital Economy in the Arab Region, Paper No.E/ESCWA/TDD/2017/2, United Nations, Beirut, 2018, p.3

^{٥٢} اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا: أفاق الاقتصاد الرقمي في المنطقة العربية، رقم E/ESCWA/TDD/2017/2، مطبوعات الأمم المتحدة، ٢٠١٨، ص ٥.

المبحث الأول تعريف الاقتصاد الرقمي وأهميته

التعريف

يعتبر الاقتصاد الرقمي^{٥٣} ناتج الاثار التحويلية للأغراض الجديدة للتكنولوجيا في مجال المعلومات والاتصالات، إذ امتدت هذه الآثار من قطاع المعلومات والاتصالات إلى باقي القطاعات الاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك تجارة التجزئة، والنقل، والخدمات المالية، والتصنيع، والتعليم، والقطاع الصحي، والإعلام... إلخ.

وتعتبر المعرفة والمعلومات الرقمية أهم عناصر الإنتاج في هذا الاقتصاد. ويتم من خلال الاقتصاد الرقمي عرض السلع والخدمات عبر الإنترنت وغيره من الوسائل الالكترونية.

ولقد مكن الإنترنت الناس من خلق الأفكار وتبادلها، وظهرت محتويات ومنتجات جديدة، كما ظهر رواد أعمال جدد، وأسواق جديدة، وفرت فرصاً للإبداع والتشغيل لم تكن متاحة من قبل^{٥٤}. وتغيرت الهياكل التنظيمية للمنشآت وفنون الإنتاج، وإجراء العمليات، واستراتيجيات تسويق الأعمال. بحيث

^{٥٣} تُظنراً للانتشار السريع والواسع للمعاملات الرقمية يرى بعض الباحثين أنه ليس مقبولاً القول بوجود اقتصاد رقمي في مقابل الاقتصاد التقليدي وكأنهما شينان مختلفان، وإنما أصبح يتردد في الأوساط المختلفة أنه لا يوجد شيء يعرف بالاقتصاد الرقمي وإنما الاقتصاد أصبح رقمياً: *there was no such thing as a "digital economy", but rather that the economy itself had become digitalized and that this trend was likely to continue*

^{٥٤} *European Commission(EC): Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28/5/2014, p.11.*

أصبحت الأنشطة الافتراضية جزءاً من حياتنا اليومية، وشاعت تعبيرات^{٥٥} مثل: العمل الافتراضى *virtual businesses*، والتاجر الافتراضى *virtual trader* وأماكن العمل الافتراضية *virtual workplace establishment*. وللاقتصاد الرقمى^{٥٦} تعريف ضيق وآخر واسع^{٥٧}؛ فاما تعريفه الضيق، فيقصد به " المنصات الرقمية والأنشطة التى تدين بوجودها إلى هذه المنصات. أما التعريف الواسع للاقتصاد الرقمى فيعنى كل الأنشطة التى تستخدم البيانات الرقمية"، أو أن المقصود به^{٥٨} تطبيق تكنولوجيا المعلومات على إنتاج وتجارة السلع والخدمات.

ويطلق بعض الباحثين^{٥٩} على الاقتصاد الرقمى اقتصاد المعلومات *information economics* ويقصد بها دراسة سلوك سلع المعلومات فى السوق الاقتصادى، التى تشمل سلع المعلومات؛ أى سلع أو خدمات يمكن تقديمها بصورة رقمية. ويدخل فى ذلك كل السلع والخدمات التى يتم تداولها عبر

⁵⁵Özgür Biyan: A taxation problem caused by digital economy :Definition of virtual establishment,, Some of the authors of this publication are also working on these related projects: VERGİ HUKUKUNDA BİR BELİRSİZLİK: "BENZERİ MALİ ,YÜKÜMLÜLÜK" KAVRAMI VE BU KAVRAM AÇISINDAN BAKANLAR KURULUNA VERİLEN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ, January 2019, p. 12.

^{٥٦}تعنى كلمة رقمى *digital* عرض البيانات إلكترونياً، من خلال أجهزة الكمبيوتر أو التليفون الذكى أو اللوحى وغيرها.

⁵⁷IMF (2018) 'Measuring the Digital Economy' at: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications>

⁵⁸UNCTAD): World Investment Report 2017.

⁵⁹Arthur J.Cockfield:The law and economics of Digital Taxation: Challenges to traditional tax laws and priciples,Paper presented at:Berkeley Keio seminar on International Tax Law Concerning Digital financial innovation at Keio University, Tokyo on 6-7 June 2002, reprinted by International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) , 2002.

التجارة الالكترونية، مثل البرمجيات المؤمنة على شبكات الأعمال، والموسيقى الرقمية، والصحف والمجلات التي تعرض عبر الإنترنت، وخدمات الاتصالات والمعلومات، وبيانات المنشآت، والمعاملات البنكية والمالية التي تتم عن بعد.

كما يطلق على الاقتصاد الرقمي : الاقتصاد المعرفي، أى الاقتصاد القائم على المعرفة^{٦٠} سواء كان ذلك بشكل مباشر *Knowledge Economy*، أم بشكل غير مباشر *Knowledge based Economy*، إذ تعتبر المعرفة هي المحرك الرئيسى للنمو الاقتصادى، وذلك من خلال استغلال تقنية الاتصالات والمعلومات، واستخدام الابتكار والرقمنة، لإنتاج سلع وخدمات ذات قيمة مضافة مرتفعة^{٦١}.

أهمية الاقتصاد الرقمي

أصبح الاقتصاد الرقمي جزءاً مهماً في الاقتصاد العالمى^{٦٢}، لما له من تأثير على أعداد من البشر الذين تزداد معاملاتهم الرقمية يوماً بيوم. إذ تزايدت حوالى

^{٦٠} يميز الباحثون بين اقتصاد المعرفة والاقتصاد القائم على المعرفة، فاقتصاد المعرفة أو الاقتصاد المعرفى هو الذى يتناول اقتصاديات عمليات المعرفة ذاته، أى إنتاج المعرفة وصناعتها، وعمليات البحث والتطوير، بينما ينصب الاقتصاد القائم على المعرفة على معنى أكثر اتساعاً؛ بحيث يشمل حجم قطاعات المعرفة والمعلومات والاستثمارات داخل نسيج الاقتصاد، ومدى تغلغل المعرفة والتكنولوجيا فى الأنشطة التكنولوجية، أو بعبارة أخرى هو تطبيق الاقتصاد المعرفى فى مختلف الأنشطة الاقتصادية، مثل استخدام المعرفة فى تشخيص الأمراض عن بعد، والإنتاج عن بعد... أنظر: مراد علة: الاقتصاد المعرفى ودوره فى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى الأقطار العربية-دول مجلس التعاون لدول الخليج العربى أنموذجاً ، مطبوعات برنامج الأمم المتحدة الإنمائى، ٢٠١٤، ص ٥ و ص ٦ ..

^{٦١} د. هبة عبد المنعم ود. سفيان معلول: اقتصاد المعرفة: ورقة إدارية، دراسات اقتصادية، من مطبوعات صندوق النقد العربى، أبو ظبى، العدد رقم ٥١، ٢٠١٩، ص ٧.

^{٦٢} أدى انتشار وتغلغل الاقتصاد الرقمي فى معظم مجالات الحياة إلى الاعتقاد بأن الاقتصاد الرقمي أصبح هو الاقتصاد ذاته. *digital economy is increasingly becoming the economy itself*

ثلاث مرات قيمة هذه المعاملات التي تتم بين المنشآت والمستهلكين B2C خلال الخمس سنوات الأخيرة. وهذا النوع من التعامل يقود التجارة الالكترونية التي تعتمد في صورها كثيراً على هذه المعاملات^{٦٣}.

كما تلعب هذه المعاملات دوراً رائداً في شبكات سلسلة التوريد العالمية *global supply chain networks*. مع أن هذه السلسلة تتكون من عدة مراحل، وأن ما يدخل منها في حساب معدل الناتج المحلي الإجمالي هو المرحلة الأخيرة فقط، ومن ثم فمن الصعوبة أن نحدد حصة المعاملات التي تعتمد على الإنترنت في حساب هذا الناتج. فضلاً عن العديد من المنتجات الجديدة تشتمل على أجزاء رقمية وغير رقمية، ويصعب تعيين حصة كل منها.

أنظر : *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*,

^{٦٣} تعتبر التجارة الالكترونية فرعاً من الاقتصاد الرقمي. وتعرف بأنها بيع أو شراء السلع أو الخدمات عبر شبكات الأعمال على أجهزة الكمبيوتر، بطريقة تسمح بإصدار أوامر البيع أو الشراء، أو استلام السلع أو الحصول على الخدمات. وتتضمن هذه التجارة معاملات تتم عبر الإنترنت بالكامل وتسمى *online transactions* ومن صورها طلب شراء كتاب أو قطعة موسيقية، واستلامها عبر الإنترنت عن طريق تحميلها إلى جهاز الكمبيوتر الخاص بالمشتري. كما قد يتم جزءاً من هذه التجارة عبر الإنترنت والجزء الآخر يتم بالطرق التقليدية، وتسمى *offline transactions*، كطلب شراء سيارة عبر الإنترنت، واستلامها مادياً في المكان المتفق عليه بين البائع والمشتري. أنظر:

OECD: Guide to measuring the information society, Paris, 2011, and :

World Trade Organization: E-Commerce in Developing Countries: opportunities and challenge for small and medium –sized enterprises, Geneva, 2013.

وتتجه الأمم المتحدة UN إلى تعريف التجارة الالكترونية تعريفاً واسعاً، بأنها: تشمل الأنشطة التجارية التي تتم من خلالها تبادل المعلومات التي يتم إنشاؤها أو تخزينها أو إيصالها بواسطة إلكترونية أو بصرية أو ما يشابهها. *commercial activities conducted through an exchange of information generated, stored, communicated by electronic, optic, or analogous means*. أنظر :

Richard Hill & Ian Walden, The Draft UNCITRAL Model Law for Electronic Commerce: Issues and Solutions, 13 COMPUTER Review, No. 18(1996)

ويمكن القول^{٦٤} بوجه عام أنه من غير الممكن أن يفصل الاقتصاد الرقمي عن باقى الاقتصاد العالمى.

وقد أعادت الرقمنة شكل الاقتصاد والمجتمعات، حيث لم تعد الرقمنة مجرد طريقة لتحسين الإنتاجية والكفاءة فقط، بل أصبحت وسيلة للتشجيع على الإبداع الذى يمثل شرطاً أساسياً في تحقيق النمو المستدام وتحسين ظروف الحياة الإنسانية. وينظر إليها^{٦٥} على أنها إبداع مدمر *creative destruction* للسلوك التقليدي للوكلاء الاقتصاديين، من خلال تغيير نماذج الأعمال الاقتصادية.

كما منحت الرقمنة المنشآت مزيداً من الحرية، في أن تختار الدولة أو المكان الذى تستوطن فيه أصولها، أو تؤدى منها أعمالها. مع إمكان تغيير هذا المكان فى أى وقت، أو لأكثر من مرة خلال السنة المالية الواحدة، مما يعنى أن المنشأة قد تبدأ مزاولة عملها فى دولة ما فى أول السنة، ثم ما تلبث أن تنقل نشاطها إلى دولة أخرى قبل أن تنتهى هذه السنة، مما يجعل من الصعب أن نحدد المكان الذى نشأت أو خلقت فيه القيمة^{٦٦}.

وساهمت الرقمنة فى بروز دور المستهلك أو العميل فى العملية التجارية، إذ يعمل المستخدم لموقع الشبكة على خلق القيمة الاقتصادية لهذا الموقع، من

⁶⁴OECD : *Key Issues for Digital Transformation in the G 20. Report pre for a joint G20 German Presidency /OECD Conference, Berlin January 2017*,p.8.

⁶⁵*Nové úlohy daňovej politiky v podmienkach digitalizácie: Monika Šestáková: Tax Challenges of the Digital Economy, College of Management/City University Bratislava, p.3.*

⁶⁶*Monika Šestáková: Tax Challenges of the Digital Economy, College of Management/City University Bratislava, p.5.*

خلال تزويده لهذا الموقع ببيانات وبالمجان تستفيد منها المواقع والمنصات الرقمية في توجيه خدماتها إلى فئات مستهدفة، أو في بيع هذه البيانات^{٦٧} لأشخاص آخرين يستفيدون منها في الوصول مباشرة إلى الأسواق المتصلة بالسلع والخدمات التي يتجونها.

بل إن^{٦٨} كثيراً ما يلهم المستخدمون، وخاصة من الشباب، أصحاب المواقع بأفكار مجانية تساعد على تطوير أدائهم وزيادة أرباحهم^{٦٩}.

ويوفر التحول الرقمي فرصاً للتنمية، لأنها تساعد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتجارة الإلكترونية والتطبيقات الرقمية الأخرى المنشآت

^{٦٧} أصبحت البيانات المتصلة عبر الإنترنت من أهم عوامل الإنتاج، التي قد تزيد أهميتها على عاملى العمل ورأس المال. إذ يتم التقاط هذه البيانات وتجميعها وتخزينها ثم تحليلها. وتخلق هذه البيانات لمواقع الإنترنت قيمة تساعد على تحقيق مزيد من الشفافية وتحسين الأداء الإدارى وتطوير المنتجات، مما يمكن أصحاب المنشآت من اتخاذ القرار الصحيح، والتفكير فى نماذج أعمال جديدة تلبي حاجات المستخدمين. وتستخدم منصات التواصل الاجتماعى هذه القيمة فى تعزيز التواصل وتبادل المعرفة والتعاون فيما بين المنشآت. أنظر:

James Manyika and others: Big Data: The next frontier for innovation, competition and productivity, McKinsey Global Institute, 2011.

Michael Chui and Others: The social Economy : Unlocking value and productivity through Social Technologies, McKinsey Global Institute Report, 2012.

^{٦٨}Gregory Carpenter: *Power shift: The rise of the consumer –focused enterprise in the digital age, 2013, available at: <http://www.reviewtrackers.com/wp>.*

^{٦٩} لا يجب أن تشغلنا مزايا العصر الرقمي عن مخاطره وسلبياته، إذ "يعبر نقاد العصر الرقمي عن حزنهم من وسائل التواصل الاجتماعى الضخمة على الرأى العام، فضلاً عن الأمراض الاجتماعى المرتبطة بالرقمنة، مثل رسائل التهديد الالكترونية ونشر المواد الإباحية عبر شبكة الإنترنت. ويمكن لقرصنة الإنترنت السيطرة على السيارات أو إغلاق شبكات الكهرباء وسرقة لصوص الإنترنت المعلومات الشخصية واستخدامها فى الاستحواذ على الأموال المودعة فى الحسابات المصرفية أو إجراء مشتريات بطرق احتيالية عبر الإنترنت باستخدام بطاقات مملوكة لأشخاص آخرين. فضلاً عما يصيب متابعى الإنترنت من داء إدمانه، مما يجعلهم فى شغف المتابعة المستمرة لتحديثات تويتر لحظة بلحظة، أو استخدام تطبيقات الرسائل الفورية، مما يقلل من كفاءة العاملين ويؤثر بالسلب على إنتاجيتهم". أنظر: كريس ويليش: الجانب المظلم للتكنولوجيا، مجلة التمويل والتنمية، النسخة العربية، عدد سبتمبر ٢٠١٦، ص ١٤.

التجارية الصغيرة وأصحاب المشروعات في البلدان النامية على الربط بالأسواق العالمية بمزيد من السهولة.

كما تتوفر للنساء فرص تملك مشروعات ومزاولة أعمال تجارية كمستقلات أو كأرباب أعمال.

وتتمكن المشروعات الصغيرة والمتوسطة من المشاركة في التجارة العالمية عن طريق خفض التكاليف وتبسيط سلاسل الإمداد وتسويق المنتجات والخدمات في جميع أنحاء العالم بكل سهولة، وتزيد فرص استقطاب المواهب والمهارات.

ومع ذلك فإن كثيراً من المخاوف تلقى بظلالها على قطاع الأعمال، أهمها: أن يؤدي الاقتصاد الرقمي إلى أن تحل التكنولوجيا والتجارة الإلكترونية محل المهام الاعتيادية أو التقليدية، مما يفقد العمال ذوى المهارات المحدودة أعمالهم وانتقلهم إلى طابور البطالة، وتزداد الفجوة بين أصحاب المهارات الفنية والقدرات الذهنية ومن توافرت لهم فرص تعليم وتدريب راق وبين غيرهم ممن لم تتوفر لهم هذه القدرات، من أصحاب الدخول الثابتة أو المنخفضة أو المهن اليدوية أو التقليدية.

التحديات التي تواجهها الدول النامية

تواجه الدول، وخاصة النامية منها، عدداً من التحديات الإدارية والقانونية التي يفرضها واقع الاقتصاد الرقمي، أو جزها دول الاتحاد الإفريقي^{٧٠} فيما يلي:

^{٧٠} أنظر ديباجة اتفاقية الاتحاد الإفريقي بشأن أمن الفضاء الإلكتروني وحماية البيانات ذات الطابع الشخصي.

- ١- الحاجة إلى قواعد قانونية واضحة لتنظيم الاعتراف القانوني بالاتصالات
البيانية والتوقيع الإلكتروني وحماية المستهلكين وحقوق الملكية الفكرية
والبيانات ذات الطابع الشخصي وأنظمة المعلومات.
- ٢- الحاجة إلى تشريعات متعلقة بالخدمات الإلكترونية والعمل عن بُعد.
- ٣- البحث عن الأدلة الموثوق بها الناجمة عن التقنيات الرقمية، والقواعد
التي تطبق على أجهزة وخدمات التشفير.
- ٤- عدم وجود تشريعات مالية وجمركية ملائمة للتجارة الإلكترونية.

قياس الاقتصاد الرقمي

بزغ الاقتصاد الرقمي في السنوات الأخيرة، كمحرك اقتصادي أساسي،
لتسريع النمو، والتحول، وخلق القيمة. ومن المتوقع أن يظل ويتوسع هذا
الوضع في السنوات المقبلة. ومع ذلك يظل قياس أثاره صعباً.
وقد كشفت دراسة^{٧١} عن أن الرقمنة أدت - في عام ٢٠١١ - إلى تحقيق ناتج
اقتصادي يقارب ١٩٣ مليار دولار، وخلقت حوالي ٦ مليون وظيفة.
وعلى مستوى الولايات المتحدة فقد بينت دراسة أخرى^{٧٢} أن قطاع
تكنولوجيا المعلومات والاتصالات قد ساهم بنسبة ٦٤٪ من إنتاجية العمل ما
بين عامي ١٩٩٥-٢٠٠٧.

⁷¹Booz & Company Digitization for Economic Growth and Job Creation:
Regional and Industry Perspectives,
http://static.wamda.com/web/uploads/resources/BoozCo_Digitization-for-Economic-Growthand-Job-Creation.pdf.

⁷²van Ark B., van Welsum D. and Overmeer W. (2014), "Unlocking the ICT
growth potential in Europe: Enabling people and businesses - Using
Scenarios to Build a New Narrative for the Role of ICT in Growth in

وقد بلغ حجم الإنتاج العالمي من سلع وخدمات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات حوالي ٦,٥٪ من الإنتاج العالمي، ويعمل ما يناهز مائة مليون شخص في قطاع خدمات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحده. وزادت صادرات خدمات هذه التكنولوجيا بنسبة ٤٠٪ بين عامي ٢٠١٠ و٢٠١٥. كما بلغت مبيعات التجارة الالكترونية في جميع أنحاء العالم ٢٥,٣ ترليون دولار في عام ٢٠١٥، كانت نسبة ٩٠٪ منها في شكل تجارة الكترونية بين شركات و ١٠٪ في شكل مبيعات من مؤسسات تجارية إلى مستهلكين^{٧٣}. وتشير تقديرات الأونكتاد إلى التجارة الالكترونية^{٧٤} من مؤسسات تجارية إلى مستهلكين عبر الحدود بلغت ١٨٩ مليار دولار في عام ٢٠١٥، أى ما يعادل ٧٪ من مجموع التجارة الالكترونية من مؤسسات تجارية إلى مستهلكين. وبلغت مبيعات الروبوتات أعلى مستوى لها، كما سجلت الشحنات العالمية من الطابعات ثلاثية الأبعاد زيادة بأكثر من الضعف في عام ٢٠١٦ لتصل إلى ما يزيد عن ٤٥٠٠٠٠٠ طابعة. ومن المتوقع أن تصل إلى ٦,٧ ملايين في عام ٢٠٢٠. كما يتوقع أن^{٧٥} تبلغ قيمة التحول الرقمي مائة ترليون دولار أمريكي بحلول عام ٢٠٢٥.

Europe", a study prepared for the European Commission (DG CNECT) by The Conference Board.

^{٧٣} مجلس التجارة والتنمية التابع للأونكتاد: السياسة الصناعية وسياسات القدرة الإنتاجية للاقتصاد الرقمي، مذكرة مقدمة إلى الدورة الخامسة والستين، المنعقدة بجنيف، خلال الفترة من ٤-١٢ يونيو ٢٠١٨، ص ٢.

^{٧٤} UNCTAD: *Information Economy Report 2017: Digitalization, Trade and Development* (United Nations publication, Sales No. E.17.II.D.8, 2017, New York and Geneva)

^{٧٥} World Economic Forum: *at: <https://www.weforum.org/press>*

المبحث الثانى

أنواع وتقسيمات الاقتصاد الرقمى

تتنوع أنواع وتقسيمات الاقتصاد الرقمى^{٧٦}، ومن أهمها :

١- **التجارة الالكترونية** *Electronic Commerce*: يقصد بالتجارة الالكترونية بيع أو شراء السلع والخدمات عبر شبكة الإنترنت، من خلال جهاز الكمبيوتر أو غيره من الأجهزة الذكية (كالتليفون المحمول). حيث يتم طلب البضاعة من خلال أوامر يصدرها العملاء عبر الإنترنت. ويمكن أن تسلم هذه البضاعة عبر الإنترنت (وخاصة الخدمات، والكتب والموسيقى والأفلام التى يمكن تحميلها عبر جهاز العميل)، أو بطرق التسليم التقليدية (كدخول السلعة المستوردة إلى موانئ الدولة، أو تسلم إلى العميل باليد إلى منزله أو إلى أى مكان يحدده لاستلام السلعة أو الحصول على الخدمة). وتشمل التجارة الالكترونية مزاولة التجارة فيما بين المنشآت *e.business-to-business models*، ومزاولة التجارة بين المنشآت والعملاء أو المستهلكين *e.Business -to-Consumer models*، ومزاولة التجارة فيما بين العملاء أو المستهلكين *Consumers-to- Consumers models*.

٢- **خدمات الدفع** *Paymentservices*: يعرف نظام الدفع الالكترونى بأنه عبارة عن خدمات دفع تستخدم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أو الآلية

⁷⁶OECD : *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 BEPS Project, Action 1, Final Reports, 2015.*

التي يمكن من خلالها تحويل النقود الالكترونية من حساب إلى آخر، وبغض النظر عن مكان المالك أو صاحب الحساب^{٧٧}.

وتعتبر خدمات الدفع من^{٧٨} عمليات الوساطة التي تساعد كلاً من البائع والمشتري في دفع قيمة المعاملات عبر الإنترنت، وذلك من خلال تحميل برنامج يربط العملاء بحساباتهم في البنوك، إذ يكون في استطاعة العملاء دفع مستحقاتهم إلكترونياً، عن طريق بطاقات الدفع^{٧٩}، في أي وقت، ومن أي مكان. وتمكن البائعين من الحصول على مستحقاتهم دون حاجة للدفع النقدي. مما يوفر مزايا عدة لكلا الطرفين، أهمها الحماية من الاحتيال، والسرعة في الدفع، والقدرة على إنجاز المعاملات بالعملة المختلفة. وتشمل خدمات الدفع: حلول الدفع النقدي *Cashpayment solutions*، والمحفظة الالكترونية *E.Wallet or Cyber Wallet*، وحلول الدفع عبر التليفون المحمول *Mobile payment solutions*.

⁷⁷ Amir Khosravani: *The modern integrated payment system: the Iran Experience to data .journal of internet Banking and commerce, no1, vol13, 2008.*

^{٧٨} عرف نظام الدفع والتحويل الالكتروني للأموال رقم ١١١ لسنة ٢٠١٧ الصادر في الأردن بمقتضى المادتين رقمي ٢١ و ٢٢ من قانون المعاملات الالكترونية رقم ١٥ لسنة ٢٠١٥ في المادة رقم ٢ منه خدمات الدفع بأنها: الإجراءات المتعلقة بإصدار وإدارة أي من أدوات الدفع أو التحويل الالكتروني للأموال ..

^{٧٩} تعددت وسائل الدفع الالكترونية، لتتلاءم مع طبيعة المعاملات عبر شبكة الإنترنت. ومن هذه الوسائل: البطاقات البنكية، التي تطورت من البطاقة ذات الشريط المغناطيسي إلى البطاقة ذات الخلية الالكترونية، والبطاقة الذكية، والنقود الالكترونية أو الرقمية، والمحافظ الالكترونية... راجع تفصيلاً، لوصيف عمار: استراتيجيات نظام المدفوعات للقرن الحادي والعشرين مع الإشارة إلى التجربة الجزائرية، مذكرة ماجستير، مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة منتوري، قسنطينة بالجزائر، عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ص ٢٩-٦٠.

٣- **متاجر التطبيقات** *App.stores*: يقصد^{٨٠} بالتطبيقات: البرامج التي تصمم لتعمل على الهواتف الذكية، وأجهزة الكمبيوتر اللوحي وغيرها من أجهزة الهاتف المحمول. إذ لم تعد هذه الهواتف مجرد أجهزة للاتصالات الهاتفية الصوتية فقط، بل تتعداها إلى تبادل رسائل الوسائط المتعددة كالصور والفيديو واستخدام البريد الإلكتروني والانترنت.

ونظراً للإمكانيات الهائلة في الهواتف الذكية أصبح بالإمكان إستغلال هذه الإمكانيات من قبل تطبيقات متعددة، نفيد المستخدم، كما تستغل تجارياً لتحقيق منافع متبادلة بين البائعين والمشتريين.

ومن ثم تكون متاجر التطبيقات نوعاً من المنصات الالكترونية التي من خلالها يستطيع المستخدم تنزيل البرامج والاستفادة من الأصول أو البضائع غير المادية أو الأصول غير الملموسة.

وتتميز هذه المتاجر بتنوع مجالاتها الثقافية والفنية والاقتصادية وغيرها، وبتكاثر أعدادها المتزايدة يومياً، لتبلغ آلاف التطبيقات عبر الإنترنت، وتشمل التطبيقات المجانية، والتطبيقات مدفوعة الثمن.

٤- **الإعلان عبر الإنترنت** *Online advertising*: يوفر الإنترنت فرصة الإعلان عن السلع والخدمات لتعريف العملاء بهذه البضاعة، كما يمتاز بخاصية تتبع كيفية تفاعل المستخدم مع الإعلانات، من خلال جمع البيانات وتحليلها. وبالتالي يمكن اعتبار الإعلان عبر الإنترنت خدمة تدخل في إطار التجارة الإلكترونية.

^{٨٠}أنظر موسوعة ويكيبيديا: تطبيق محمول.

ويتميز الإعلان عبر الإنترنت أو الإعلان الرقمي عن الإعلان التقليدي بأنه ينتشر متجاوزاً حدود الزمان والمكان، فلا يحصره حيز في جريدة ورقية، ولا يمنع الاطلاع عليه بعده عن أى مكان من بقاع العالم، ولا يحول دون ظهوره فروق التوقيت، ويتاح طوال اليوم ليلاً ونهاراً. ومع ذلك فإنه يمكن أن يستهدف الإعلان الرقمي منطقة جغرافية معينة.

كما يمكن أن يستفيد الإعلان الرقمي من بيانات مستخدمى المواقع والمنصات الرقمية، التى يتم جمعها وتحليلها^{٨١}، وذلك للوصول إلى الفئات المستهدفة من الإعلان، من خلال إعلانات موجهة حسب الاهتمام (IBA)، أى تلك التى تتوافق مع رغبات المستخدمين،

ويعتبر الإعلان الرقمي الذى تقوم به مواقع الإنترنت والمنصات والمتصفحات الرقمية من قبيل الإيرادات التى تحصل عليها من صدر الإعلان لصالحه، سيما وأنها تقدم خدمات النفاذ إلى الموقع أو التصفح للجمهور مجاناً (بلا مقابل). إذ تُحصل شركات الإعلان الرقمية مبلغاً من الجهة التى تقرر الإعلان

^{٨١} يتم جمع معلومات عن المستخدمين عن طريق تتبع المواقع التى يزورونها، ويفرض أن أحد الشركات الإعلانية تتعامل مع موقع خاص ببيع الملابس ، فإنه عند قيام أحد المستخدمين بزيارة هذا الموقع يتم منح المتصفح الخاص بهذا المستخدم معرف أو رقم خاص به ، ثم يتم تخزين هذا الرقم على كومبيوتر المستخدم عن طريق ملف نصي أو باستخدام الكوكيز *cookies*، وبنفس الوقت يتم تخزين هذا المعرف مع التصنيف المقابل له فى قاعدة البيانات الخاصة بالشركة، فإذا قام نفس المستخدم بزيارة موقع آخر ، وكان هذا الموقع يتعامل مع نفس الشركة الإعلانية ، فإن هذه الشركة تقوم بالبحث عن الملف الذى يحوي المعرف ، وفى حال وجوده تقوم بمطابقته مع قاعدة البيانات الخاصة بها ، وبناءً على نتيجة المطابقة يتم عرض الإعلان الموافق للإهتمام وفيما يتعلق بالمنطقة الجغرافية: فإنه عند دخول اي كومبيوتر إلى شبكة الإنترنت يتم إعطاؤه عنوان فريد يسمى *IP*، ويحدد هذا الرقم المنطقة الجغرافية التى تتصفح الإنترنت منها ، وبموجب من هذا الرقم يمكن لشركات الإعلانات معرفة مكان الشخص. وبالدمج بين مكان وجود الشخص واهتمامه تعرض لك الإعلان الأنسب الأفضل. أنظر: www.seo-ar.net

لمصلحتها عند كل نقرة يقوم بها مستخدم الموقع أو المنصة الرقمية، باعتبار أن هذا المستخدم قد يكون هو الزبون المحتمل للمنتج المعلن عنه.

وقد أدى انتشار الإعلان الرقمي إلى انحسار وتقلص حجم الإعلان التقليدي، مما أنقص الإيرادات التي كانت تحصل عليها وسائل الإعلام التقليدية (كالصحف وشاشات التلفزيون) وتعرض بعضها للإفلاس، في الوقت الذي تضخمت فيه أرباح شركات الإعلان الرقمي الكبرى، ومن أشهرها جوجل وفيس بوك، كما أن الحكومات تأثرت سلباً بانخفاض حصيلة الضريبة على الإعلانات، بسبب نقص إيرادات الإعلانات التقليدية، وصعوبة فرض الضريبة على الإعلانات الرقمية وفق النظم الحالية لفرض الضريبة^{٨٢}.

٥- **الحاسبة السحابية** *Cloud computing*: يقصد^{٨٣} بها توفير خدمات الكمبيوتر القياسية عبر الإنترنت، والقابلة للتكوين حسب الطلب. وتقدم خدمات الحوسبة والتخزين والبرمجة وإدارة البيانات، من خلال استخدام الشبكات والخوادم والتطبيقات المختلفة.

وتشمل خدمات البنية التحتية *Infrastructures-as-a-service*، وخدمات المنصات *Platforms as-a-service*، وخدمات المحتوى *Content-as-a-service*، وخدمات البيانات *Data-as-a-service*.

^{٨٢} جوستن ليفي: التسويق عبر الفيس بوك، ترجمة أحمد حيدر، الدار العربية للعلوم، ناشرون، بيروت، ٢٠١١، ص ٥٠-١١٩.

^{٨٣} الحوسبة السحابية *Cloud Computing* تترجم باللغة العربية إلى عبارات متعددة منها الحوسبة السحابية، والحوسبية، والغمامة الحوسبية أو السحابة الإلكترونية. وتعرف بأنها: تكنولوجيا تعتمد على نقل المعالجة ومساحة التخزين الخاصة بالحاسوب إلى ما يسمى السحابة. وهي جهاز خادم يتم الوصول إليه عن طريق الإنترنت. وبهذا تتحول إلى برامج تكنولوجيا المعلومات من منتجات إلى خدمات.

ومن أشهر الشركات التي تقدم هذه الخدمات: شركة أمازون *Amazon* وشركة مايكروسوفت *Microsoft*.

وتقدم خدمة جوجل درايف السحابية *Google Drive* للمستهلك خدمة إتاحة تحرير المستندات والنصوص ومعالجتها وتخزينها وإمكانية الوصول إليها في أى زمان أو مكان^{٨٤}. بجانب خدمات البريد الإلكتروني *Gmail*، والباحث العلمى.

ومع ذلك فلا زالت الإدارات الضريبية غائبة عن الإيرادات تتحقق من هذه الخدمات، لعدم قدرتها على متابعة عمليات بيع أو شراء قاعدة معلومات^{٨٥}.

٦- التداول على التردد *High frequency trading*: وهو^{٨٦} عبارة عن منصة تداول آلية تستخدمها البنوك الاستثمارية الكبيرة وصناديق التحوط والمستثمرين المؤسسين الذين يستخدمون أجهزة كمبيوتر قوية للتعامل مع عدد كبير من الطلبات بسرعات عالية للغاية.

وتسمح هذه المنصات عالية التردد للمتعاملين مسح أسواق متعددة، وتنفيذ الملايين من الأوامر وإتمام التبادلات في غضون ثوان، مما يعطي المؤسسات التي تستخدم منصات ميزة كبيرة في السوق المفتوحة. أى أنه وسيلة لتسوية

^{٨٤} صباح محمد كلو: الحوسبة السحابية: مفهومها وتطبيقاتها في مجال المكتبات ومراكز المعلومات، المؤتمر السنوى المنعقد بإمارة أبو ظبي، ١٧-١٩ مارس ٢٠١٥، ص ٨.
^{٨٥} د. جنان الخورى: الحوسبة السحابية فى الدول العربية: الجوانب القانونية، واقع وآفاق، تقرير الاتحاد الدولى للاتصالات، بيروت، ديسمبر ٢٠١٥، ص ٨.

^{٨٦} *Financial Magazine : Talking money*
at: <https://ar.talkingofmoney.com/what-is-high-frequency-trading>.

المعاملات بسرعات عالية، مستخدماً في ذلك تقنيات متطورة. ومن أهم استخداماته إجراء عمليات تداول الأوراق المالية بسرعة وكفاءة عالية.

٧- المنصات الشبكية التشاركية *Participative networked platforms*: هي

وسيط يمكن المستخدمين من التعاون والمساهمة في تطوير وتوسيع وتصنيف وتعليق وتوزيع المحتوى الذى أنشأوه، وذلك بأشكال مختلفة من الوسائط والأعمال الإبداعية (المكتوبة والصوتية والمرئية أو منها جميعاً).

وتوفر^{٨٧} هذه المنصات^{٨٨} فرصة، أو سبيل، لمشاركة الأفراد أو المؤسسات لبعضهم البعض في إنتاج أو توزيع أو استهلاك مواردهم سواء سلعية أو خدمية، أى أن كل فرد يكون قادراً على تبادل وتشارك الأخر فيما يمتلكه والتي تعتبر في نظر البعض غير ذى جدوى.

وكان لشبكات الإنترنت والهواتف المحمولة أثر على نمو هذا النظام وتروجه من خلال ما يسمى بالاقتصاد التشاركي *shrining economy* المعتمد على المنصات الالكترونية. حيث توفر هذه المنصات العديد من المميزات منها: قلة التكلفة وتحقيق عائد أو ربح كبير وسهولة الاستخدام والكفاءة والراحة. وتتنوع هذه المنصات من صفحات أو مجموعات تابعة لمواقع التواصل الاجتماعي، إلى مواقع أو تطبيقات مستقلة بذاتها، تقدم سلع أو خدمات أو

^{٨٧}دينا فرحان: حول منصات الاقتصاد التشاركي وريادة الأعمال، على موقع <https://menaeditors.com/blog/179->
^{٨٨}تعرف المفوضية الأوروبية *EC* المنصة الرقمية بأنها " منشأة تعمل فى أسواق ثنائية أو متعددة الجوانب، وتستخدم الإنترنت لإتاحة إمكانية التفاعل بين فئتين أو أكثر من المستخدمين، تتميز الواحدة عن الأخرى لكنها تترايط جميعاً من أجل توليد قيمة لفئة واحدة منها على الأقل. راجع: <http://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/public--consultation>

مهارات. كما تقدم هذه المنصات العديد من المجالات الأخرى مثل: الاستشارات القانونية أو الرعاية الصحية أو الخدمات التمويلية أو السياحية وغيرها.

مما يعنى إمكانية تفعيل هذه المنصات لإنشاء شركة خاصة يقوم الفرد بإدارتها وتحقيق عائد مالي منها، وهو ما ينقلنا بالتبعية إلى مفهوم ريادة الأعمال. وبجانب المنصات الرقمية العالمية الكبرى، وأشهرها آبل *Apple*، وألفابيت *Alphabet*، وجوجل *Google*، ومايكروسوفت *Microsoft* وأمازون دوت كوم *Amazon.com*، انطلقت من الدول النامية عدة منصات رقمية^{٨٩}، منها:

- **أوبر وكريم** *Uber & Careem*: يستطيع الفرد من خلال هذه التطبيقات تقديم خدمة التوصيل باستخدام سيارته الخاصة به.

- **بينك تاكسى** *Pink Taxi*: يقدم خدمة النقل بالتاكسى، ولكنها خدمة نقل خاصة بالسيدات فقط.

- **مجموعة على بابا** *Alibaba*: شركة صينية انطلقت عام ١٩٩٩، وتعمل في مجال تجارة التجزئة الالكترونية، بجانب خدمات أخرى لتيسير التجارة الالكترونية.

- **فليبكارت** *Flipkart*: شركة هندية، تأسست عام ٢٠٠٧، وتعمل في تجارة التجزئة بين المنشآت التجارية والمستهلكين.

^{٨٩} مجلس التجارة والتنمية: تعزيز المكاسب الإنمائية من التجارة الالكترونية المحلية والعبارة للحدود فى البلدان النامية، تقرير فريق الخبراء الحكومى المعنى بالتجارة الالكترونية، التابع لمنظمة الأونكتاد، الدورة الثانية، جنيف ١٨-٢٠ نيسان (أبريل)، ٢٠١٨، ص ٨ و ص ٩.

- **مجموعة جوميا Jumia**: تأسست عام ٢٠١٢، وتعمل في معظم دول إفريقيا، وتقدم خدمات تجارية، ولوجيستية من بينها التسديد عند الاستلام والتخزين وغيرها.

- **لازادا Lazada**: تأسست في سنغافورة عام ٢٠١٢، وتمارس تجارة التجزئة، في عدد من بلدان جنوب شرق آسيا، من خلال بوابتها التي تعمل بشتى لغات المنطقة.

- **سوق Souq**: شركة لتجارة التجزئة، انطلقت من دولة الإمارات العربية عام ٢٠٠٥، وتعمل في مصر ودول الخليج، واشترتها أمازون عام ٢٠١٧. وبالرغم من تحقيق هذه المنصات أرباحاً باهظة من أنشطتها، إلا أنها تتفقت من الخضوع للضريبة في الدول التي تعمل فيها دون أن يكون لها أصول مادية بها، مستغلة في ذلك قصور القواعد الضريبية الحالية عن تطبيقها على النماذج الحديثة لمزاولة الأعمال.

ومع ذلك فقد اتجهت بعض الدول، بمبادرات فردية، نحو إخضاع أنشطة الاقتصاد التشاركي للضريبة، كما هو الحال بالنسبة لشركة أوبر التي أبرمت مع مصر اتفاقاً بالتزامها بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على خدماتها، وتوريدها لمصلحة الضرائب^{٩٠}. كما^{٩١} اتفقت مدينة أمستردام مع شركة إير بي إنبي *Airbnb*

^{٩٠} اتفقت مصلحة الضرائب المصرية في نهاية عام ٢٠١٨ مع شركة أوبر الهولندية على التزام الشركة بأداء ضريبة القيمة المضافة على المقابل الذي تحصل عليه من أجرة النقل بالسيارات على خدمة استخدام تطبيقها الذي يعمل كوسيط بين الراكب والسائق في مصر. وذلك بعد أن دحضت مصر حجة الشركة بأنها تعمل في نشاط خدمة النقل البري المعفى من ضريبة القيمة المضافة بالقانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٦. أنظر: Alexander Hartley, "Uber Admits Fear of New Tax Liabilities in IPO Filing," *Int'l Tax Rev.*, Apr. 12, 2019 and:

يتم بموجبه السماح لعملاء الشركة بالحصول على خدمات ضيافة، مع التزامها بتحصيل الضرائب الفندقية من جانب المضيفين وتوريدها إلى سلطات المدينة.

المبحث الثالث

الخصائص المميزة للاقتصاد الرقمي

يتميز الاقتصاد الرقمي بعدد من الخصائص، من أهمها:

١- القدرة على التنقل والحركة *Mobility*

يتيح الاقتصاد الرقمي مستوى غير مسبوق من القدرة على التنقل والحركة *mobility*، إذ جعلت الرقمنة الأصول المعنوية (غير الملموسة) أكثر أهمية من الإنتاج المادي، حيث أن المنتج الرقمي يمكن أن ينسخ بدون أي تكلفة تقريباً، بمجرد تطوير مخططة.

كما سمحت الرقمنة أن تخفض الشركات التكاليف الأساسية للأعمال، وأتاحت لها الاستفادة من انخفاض تكلفة القوى العاملة في العديد من مناطق العالم، بجانب الاستغناء عن عدد من الوظائف أو تقليصها وإحلال الأتمتة للقيام بالوظائف بدلاً عنها.

وتزايد حجم انتقال الإنتاج بين الدول بشكل كبير، لأن تخزين المنتجات الرقمية يتم بلا تكلفة، كما أن نقلها عبر دول العالم لا يحتاج إلى تكاليف، مما أتاح

Yue "Daisy" Dai: Taxing the sharing Economy and Digital platforms, Tax Notes Review, Vol.95, No. 6, August 5, 2019, p.514.

^{٩١} سارة عبد العزيز: *The Gig Economy*، تنامي اقتصاد المشاركة عبر المنصات الرقمية، مجلة اتجاهات الأحداث، العدد ١٩، يناير - فبراير ٢٠١٧، ص ٦٩.

للشركات العاملة في المنتجات الرقمية أو بالوسائل الرقمية الوجود في الأسواق العالمية، ومنافسة المنتجين المحليين. في الوقت الذي انخفضت فيه حصة الضرائب، التي أصبح تطبيقها صعباً، في ظل عدم وجود المنتج - أو البائع - في الدولة، أو لعدم تحرير فواتير أو إيصالات بواقعة البيع.

واخذت تتضاءل الصور التقليدية للمنتجات التي يمكن الحصول عليها رقمياً، حيث تقلص حجم بيع الصحف والكتب المطبوعة و أقراص الموسيقى والأفلام، بعد أن أصبح في الإمكان قراءتها أو الاستماع إليها عبر الإنترنت، أو بعد تحميلها على جهاز الكمبيوتر أو التليفون المحمول.

وأصبح المستهلكون قادرين بشكل متزايد على الوصول إلى الخدمات والانتفاع منها لفترة محدودة، مما أدى إلى طمس أو زوال التمييز بين المنتج والمستهلك.

وظهرت شخصية جديدة يمكن أن نسميها المستهلك (prosumer)^{٩٢}، مما تحدياً جديداً أمام الإدارة الضريبية يتمثل في صعوبة التعرف على المنتجين. ويتبين من ذلك أن الاقتصاد الرقمي يعتمد كثيراً على أصول غير مادية، تحقق دخولاً

^{٩٢} جاء في موسوعة ويكيبيديا في تعريف مصطلح *prosumer*، أن المقصود به الشخص الذي يستهلك وينتج المنتج، بمعنى الإنتاج من قبل المستهلكين. وقد صاغ هذا المصطلح عالم المستقبلات الأمريكي ألين توفلر *Alvin Toffler* عام ١٩٨٠. ويشير هذا المصطلح في الوقت الحاضر إلى الشخص الذي يستخدم الإنتاج الشائع بين النظراء. كما يستخدم هذا المصطلح في المجال التجارى للإشارة إلى الأجهزة الإلكترونية المتطورة (مثل الكاميرات الرقمية) التي تربط بين العمل المهني الاحترافي وأجهزة المستهلكين. ويمكن أن يستخدم المصطلح للدلالة على الحالة التي تختلط فيها صفة المستهلك بالمنتج، حين يشارك المنتج في العملية الإنتاجية من خلال تقديم الأفكار التي تساعد المنشأة على تطوير منتجاتها ليتحقق لها الانتشار أو القبول العام. مما دعا أحد الكتاب إلى اختيار لفظ المستهلك لترجمة اللفظ المدمج لكلمتي المنتج والمستهلك. أنظر : ترجمة محمد زياد يحيى كبه: لكتاب ألين توفلر : الثروة واقتصاد المعرفة، نشر جامعة الملك سعود، ٢٠٠٨.

يمكن اعتبارها من قبيل الإتاوات. وأن هذه الأصول تخلق القيمة، وتدعم النمو الاقتصادي.

كما أنه يمكن نقل الملكية القانونية لهذه الأصول من كيان قانوني إلى كيان آخر بسهولة، وخاصة فيما بين المنشآت المترابطة أو المشتركة، مما قد يؤدي إلى اختلاف ملكية الأصول وتنوع أنشطتها، بحيث يمكن انتقال الانتفاع بهذه الأصول من شخص إلى آخر.

وفي نفس الوقت يمكن أن ينتقل العميل أو المستهلك للاقتصاد الرقمي من بلد إلى آخر بسهولة كبيرة، مما يجعل من الصعوبة أن نحدد الدولة مصدر الدخل. ومثال ذلك أن يشتري شخص مقيم في دولة (أ) سلعة عندما يكون موجوداً في الدولة (ب) مستخدماً تطبيقاً من الدولة (ج).

٢- تأثير الشبكات *Networks effects*

تؤدي الرقمنة إلى انخفاض التكلفة الحدية للمنتجات، الذي يساعد المنشآت العاملة في الإنتاج أو البيع الرقمي على البيع بسعر منخفض، يمكنها من المنافسة، التي تحقق لها ربحاً كبيراً نتيجة نتيجة الانتشار الواسع عبر تقنية الشبكات. وتدخل المنشآت الرقمية في سباق شرس مع منافسيها، لابتكار خطوط إنتاج جديدة، أو تطوير المنتجات الحالية، بإدخال بعض التعديلات عليها، لتوفير خدمة مستحدثة أو تطويرها^{٩٣}، مما يجذب إليها ملايين المستهلكين عبر العالم،

^{٩٣} ظهر ذلك بوضوح في الموديلات المختلفة للتليفون المحمول، التي أدخلت عبر الزمن القصير لإنتاجها تعديلات وتحسينات أدت إلى أن استغنى المستهلكون عن ما لديهم من موديلات قديمة والإقبال على شراء كل حديث. وتمثل ذلك في تصغير حجم الجهاز، أو إخراجه بشكل فني أو بألوان

ويكون هذا الابداع أو الاختلاف سبباً في زيادة البيع، ومن ثم زيادة الإيرادات والأرباح.

وأصبح معلوماً في السوق الرقمي أن الفائز يأخذ كل شيء *winner-takes-it-all*، لأنه يسحب من المنافسين الكثير من عملائهم.

وتستفيد المنشآت التي تزاوّل الأنشطة الرقمية من الإمكانية التي توفرها الشبكات، أو منصات التكنولوجيا، حيث يلتقى البائع والمستهلك في سوق الإنترنت المتسع نطاقاً وزماناً، ويستفيد كل منهما من الآخر في إجراء عمليات البيع والشراء، أو تبادل المنافع فيما بينهما، مما يحقق مصلحة للمستهلك في اقتناء سلعة أو الحصول على خدمة بسعر منخفض، ومصلحة البائع في زيادة حجم مبيعاته فتتحقق له الأرباح الكبيرة.

٣- الاعتماد على البيانات *Reliance on data*

تخفّض تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من تكلفة جمع وتخزين وتحليل البيانات بشكل مستمر، وفقاً لما يعرف بقانون مور^{٩٤} *Moore's Law*. مما يساعد على تقليل تكلفة المعاملات، وينعكس ذلك على تخفيض سعر المنتج فيقبل المستهلكون لتزيد المبيعات.

مختلفة، أو بإدخال إمكانية التصوير، والتصوير الذاتي، ثم خدمة الأندرويد للربط بشبكات الإنترنت وغيرها.

^{٩٤} صاغ هذا القانون جوردون مور أحد مؤسسي شركة إنتل عام ١٩٦٥، حين لاحظ أن عدد الترانزستورات على شريحة المعالج يتضاعف كل عامين، في حين يبقى سعر الشريحة على حاله. كما يعنى قانون مور أيضاً خفض التكاليف، ففي الوقت الذي تحقق فيه العناصر القائمة على السيليكون ومكونات منصات العمل المزيد من الأداء، فإنها تصبح أقل كلفة عند إنتاجها، وتصبح أكثر وفرة وقوة وأكثر تواجداً في حياتنا اليومية. وتعمل المعالجات اليوم على تشغيل كل شيء تقريباً، بدءاً بالألعاب وحتى الإشارات الضوئية، فعلى سبيل المثال، تستخدم بطاقة عيد الميلاد التي تكلف بضعة دولارات اليوم قدرة حاسوبية تفوق أسرع أجهزة الكمبيوتر التي استخدمت قبل عقود قليلة.

ويستخدم الاقتصاد الرقمي تكنولوجيا المعلومات، التي تدار عن بعد، ونظراً لتطور التكنولوجيا، فقد انخفضت التكاليف بشكل كبير، مما يمكن المنشأة العاملة في الاقتصاد الرقمي أن تركز أنشطتها في دولة معينة، تتلقى من خلاله جميع أوامر الشراء من مختلف دول العالم.

وساعدت البيانات التي تم جمعها من المستخدمين إلى تمكين المنشآت من الوصول إلى العملاء المتصلين بنشاطها (أصحاب المصالح)، وتحسين عملية اتخاذ قرارات البيع والشراء، وتطوير منتجاتها وابتداع منتجات جديدة تلبى رغبات المستهلكين.

ووفقاً لما جاء بتقرير مجلس التجارة والتنمية التابع للأمم المتحدة^{٩٥}: "يوفر تدفق المعلومات الذي يتحقق بقيام المستهلك بالنقر على مفاتيح أجهزة الاتصال، والاطلاع على أسواق الإنترنت، قاعدة بيانات ضخمة، تمكن المنتجين من تحليلها، والتعرف على رغبات المستهلكين، لتحديد المنتجات التي تجدر رواجاً أو توفر خدمات مطلوبة من المستهلكين. وقد أدى ذلك إلى تطوير العديد من السلع والخدمات، وظهور العديد من المبتكرات والإبداعات.

وتساعد مجموعة هائلة من معلومات التعريف الشخصية على المنصات الرقمية على زيادة كفاءة تقديم الخدمات وجعلها أكثر ملاءمة لاحتياجات العملاء.

^{٩٥} منقول عن مجلس التجارة والتنمية: فريق الخبراء الحكومي المعنى بالتجارة الدولية والاقتصاد الرقمي، بعنوان: قيمة البيانات ودورها في التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي والآثار المترتبة على صعيد التجارة والتنمية الشاملتين للجميع، الدورة الثالثة، جنيف خلال الفترة من ٣-٥ أبريل ٢٠١٩، ص ٧.

ويستطيع مقدمو الخدمات تحديد العملاء الذين يستهدفونهم تسعير منتجاتهم على نحو أفضل من ذي قبل ، استناداً إلى الخصائص والتفضيلات المعروفة.

وتتيح محركات البحث نتائج أكثر ملاءمة للاحتياجات، إذ تستطيع شركات التأمين الطبي والتأمين على السيارات - مثلاً- تسعير أقساط التأمين على نحو أفضل باستخدام معلومات يمكن التحقق منها ، عن ممارسة التمرينات الرياضية أو سلوكيات القيادة.

ويمكن للحكومات استخدام نظم البيانات في الحد من الأعباء البيروقراطية التي يتحملها المواطنون، ففي نظام الحكومة الالكترونية في أستوانيا - على سبيل المثال - لا يضطر المواطنون أبداً إلى تقديم المعلومات ذاتها مرتين.

وغالباً ما تقوم الشركات التي تجمع البيانات ببيعها إلى آخرين. إذ قامت إحدى شركات البيانات بجمع ١٥٠٠ معلومة في المتوسط عن أكثر من نصف مليار مستخدم في شتى انحاء العالم من معلومات يقدمها أناس طواعية في مواقع الإنترنت المختلفة.

حتى البيانات التي يسهل الحصول عليها، مثل مرات الإعجاب على الفيس بوك ، يمكنها التنبؤ بخصائص دقيقة عن أصحابها؛ مثل التوجه الجنسي، والانتماء العرقي، ووجهات النظر الدينية والسياسية، والخصائص الشخصية كالذكاء، والشعور بالسعادة، وتعاطى مواد الإدمان، وانفصال الأبوين، والسن، ونوع الجنس..إلخ.

وتستطيع مستشعرات الهواتف الذكية استنتاج خصائص المستخدم، مثل مستويات الإجهاد، ونوع الشخصية، والاضطراب النفسى ثنائى القطب، والصفات الديموجرافية: مثل النوع والحالة الزوجية والوضع الوظيفى، وعادات التدخين، والرفاهية العامة ، وحالة مرض الشلل الرعاش، وأنماط النوم، ومستويات التمرينات الرياضية ، وأنواع النشاط أو الحركة البدنية^{٩٦}.

وتنشأ قيمة البيانات الرقمية عندما يتم تحويل البيانات إلى معلومات تحليلية رقمية؛ ففي إطار نماذج الأعمال الجديدة التى نشأت، تولد المنصات الرقمية العالمية قيمة عن طريق تجميع البيانات وتحليلها. ويمكن عندئذٍ تحويل هذه القيمة إلى أموال بأساليب مختلفة^{٩٧}، منها:

- الاستفادة من بيانات مستخدمى المنصات لتوفير الخدمة الإعلانية المحددة

الأهداف (مثل : جوجل *Google* وفيس بوك *Facebook*).

- استخدام البيانات المستمدة من إنترنت الأشياء وأجهزة الاستشعار لدعم

الابتكار وجعل سلاسل الإمداد أكثر كفاءة (مثل: رولز رويس *Rolls Royce*

وكتبلر *Caterpillar*).

- يمكن لمنصات التجارة الالكترونية أن تستخدم البيانات المجمعة من

البائعين والمشتريين على المنصات لتوفير خدمات أفضل لزيادة الرسوم المفروضة

^{٩٦}نقلاً عن :مجموعة البنك الدولي : العوائد الرقمية : عرض عام، تقرير عن التنمية فى العالم ، واشنطن، ٢٠١٦، ص ٢٠.

^{٩٧}فريق الخبراء الحكومى المعنى بالتجارة الدولية والاقتصاد الرقمية، بعنوان : قيمة البيانات ودورها فى التجارة الألكترونية والاقتصاد الرقمية والآثار المترتبة على صعيد التجارة والتنمية الشاملتين للجمع، الدورة الثالثة، جنيف خلال الفترة من ٣-٥ أبريل ٢٠١٩، ص ٧.

على استخدام المنصات (مثل: أمازون Amazon وجوميا Jumia وإي باى eBay على سبيل المثال).

-يمكن للشركات بيع أو تأجير الهياكل الأساسية أو البرمجيات الحاسوبية اللازمة في شكل خدمات من أجل العمل في الاقتصاد المستند إلى البيانات (على سبيل المثال : خدمات موقع أمازون Amazon Web Services).

وعلى الرغم من أن بعض المنصات الرقمية قد توفر الكثير من الخدمات والمنتجات مجاناً فإن المستهلكين والمستخدمين يدفعون مبلغاً في النهاية عند إعطاء الشركات ومطوري التطبيقات- في بعض الأحيان- معلومات مفصلة عن أماكن تواجدهم، والأشياء المفضلة لديهم، وعلاقاتهم وعاداتهم الشخصية. وهذه المعارف تحديداً هي التي يمكن أن تدر المال.

ولقد حاولت بعض الدول التدخل لتنظيم هذا المسألة؛ فنجد، على سبيل المثال، أن نظام (قانون) التجارة الالكترونية السعودي^{٩٨} يحظر احتفاظ موفر الخدمة ببيانات المستهلك الشخصية أو اتصالاته الالكترونية إلا في المدة التي تقتضيها طبيعة التعامل بالتجارة الالكترونية.

ويجب اتخاذ الوسائل اللازمة لحمايتها والحفاظ على خصوصيتها خلال مدة احتفاظه بها. ولا يجوز لموفر الخدمة استعمال بيانات المستهلك الشخصية أو اتصالاته الالكترونية لأغراض غير مصرح لها أو مسموح بها، أو الإفصاح عنها

^{٩٨}المادة الخامسة من نظام التجارة الالكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢٦) بتاريخ ١١/٧/١٤٤٠هـ.

لجهة أخرى، بمقابل أو بدون مقابل، إلا بموافقة المستهلك الذى تتعلق به البيانات الشخصية، أو إذا اقتضت الأنظمة (القوانين) ذلك.

قيمة البيانات

برزت أهمية البيانات منذ بداية بزوغ الاقتصاد الرقمى إلى الحد الذى اعتبر بعض الكتاب أن البيانات تحتوى على قيمة تشبه قيمة الثروات الطبيعية كالنفط. وهو قول ينطوى على قدر من المبالغة أو المغالطة⁹⁹، ذلك لأن البيانات تكون لها قيمة عندما تستخدم فى حل مشكلة ما. أى أن البيانات فى ذاتها لا قيمة لها ما لم تتعالج بمعرفة أشخاص أو شركات. ومن ثم فإن البيانات الخام لا تشبه النفط الخام. إذ يتطلب إنشاء القيمة من البيانات الخام القيام بالعديد من الأنشطة، لتحويل هذه البيانات التى تم جمعها من المستخدمين أو المعاملات ذات الصلة، ثم معالجة هذه البيانات وتحويلها إلى نسق يفيد فى عملية التحليل، ليقوم المختصون بعد ذلك باستخراج البيانات وتحليلها للتعرف على الأنماط والنماذج الموجودة فى البيانات، وأخيراً تفسير هذه الأنماط، ثم إنشاء القيمة لنموذج العمل بالمنشأة الرقمية¹⁰⁰.

وليس من الضرورى أن تقوم المنشأة بكل هذه الأنشطة، إذ قد تستعين المنشأة بطرف ثالث للقيام ببعض، أو أجزاء، من مراحل العمل، وبالتالي تشارك

⁹⁹J.Goldfein, &I.Nguyen, : *Data is not the new oil*. Techcrunch.2018, Retrieved from <https://techcrunch.com/2018/03/27/data-is-not-the-new-oil/> .

¹⁰⁰R.Boire, : *Data Mining for Managers: How to Use Data (Big and Small) to Solve Business Challenges*. Plagrave Macmillan ,New York, 2014.

في خلق القيمة أشخاص قانونية مختلفة يلعب كل منها دوراً في عملية التنقيب عن البيانات.

والأمثلة الشارحة لذلك كثيرة، منها على سبيل المثال ما تقوم به شركة رويترز *Thomson Reuters* الإعلامية التي تقوم بجمع البيانات الأولية، وخاصة البيانات الاقتصادية والمالية، ثم بيعها إلى أطراف أخرى (كالمحللين الماليين أو الباحثين) لتحليلها واستخراج المعرفة منها.

كذلك تعمل شركة نت فليكس *Netflix* بجمع البيانات وتحديدتها ومعالجتها لصالح عملائها، ليقوم العملاء بعد ذلك بإجراء مزيد من التنقيب في هذه البيانات واستخدامها (أى خلق القيمة أو المعرفة منها).

كما تقوم شركة الهندسة الألمانية (بوش *Bosch*) بجميع أعمال تنقيب البيانات من خلال جمع هذه البيانات وتفسيرها ثم بيعها للعملاء.

وأيضاً تقدم شركة جوجل *Google* مجموعة واسعة من الخدمات والمنتجات التي يتم إنشاؤها استناداً إلى عمليات مختلفة من استخراج البيانات وتطويرها.

وأخيراً تقوم شركة الخدمات المالية (فيزا *Visa*) من خلال تطبيق (*intellink*) بعملية استخراج البيانات بالكامل، وتحويل بيانات معاملات العملاء إلى قيمة تستخدم في اتخاذ قرارات أفضل لمن يطلبها.

وتستثمر المنشآت الرقمية في مجال التنقيب أو تحليل البيانات بغرض زيادة عوائدها الاستثنائية. ويشير مفهوم تنقيب أو تحليل البيانات *data mining*

concept إلى التقنيات والأساليب والحلول الحاسوبية (الخوارزميات) *algorithms*

التي تستخدم في تحليل كميات كبيرة من البيانات لتحويلها إلى معرفة.

ولذا يعتبر التنقيب عن البيانات أو تحليلها جزءاً من نموذج الأعمال الذي

يخلق القيمة من هذه البيانات^{١٠١}.

أو أن استخراج البيانات بأشكالها المختلفة يلازم أى نموذج أعمال رقمى.

ولا يقتصر ذلك على بيانات المستخدم الشخصية، ولكنه يتضمن أيضاً كل

صور البيانات التي يتم إنشاؤها بواسطة منتجات وخدمات المنصات الرقمية

(جوجل كمثال)^{١٠٢}.

ويتجه صناع السياسات الضريبية^{١٠٣} حالياً نحو ضرورة مراعاة قيمة

البيانات *value of data* عند فرض الضريبة على أرباح المنشآت.

ويظهر في هذا الاتجاه رأيان:

¹⁰¹ L.H.Witten, F.Eibe, M.A.Hall, & C.J.Pal.: *Data Mining: Practical Machine Learning Tools and Techniques*. Amsterdam: Morgan Kaufmann, 2017.

¹⁰² Olbert, Marcel; Spengel, Christoph : : *Taxation in the digital economy: Recent policy developments and the question of value creation*, ZEW Discussion Papers, No.19-010, ZEW, Mannheim, 2019, p.18.

¹⁰³ HM Treasury. (2018). *Corporate tax and the digital economy: position paper update*. Retrieved from:

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf.

European Commission. : *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. 2014, Retrieved

from: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf.

الرأى الأول^{١٠٤}: العمل على إصلاح ضريبي يقوم على اختيارات فرض الضريبة على أساس محل إقامة المساهم *residence based shareholder taxation* أو فرض الضريبة على أساس وجهة التدفقات النقدية *destination based cash flow* ومن ثم يعتمد تحديد الوعاء الضريبي على عوامل ثابتة تقلل من احتمالات التشوهات الاقتصادية، والتخطيط الضريبي، ومضار المنافسة الضريبية.

ويعيب هذا الرأى أنه لا يمكن تطبيقه إلا بعد أن يحدث توافق عالمى على هذه الاختيارات، مما يعنى أن لن يتحقق هذا الرأى فى المدى القصير.

الرأى الثانى^{١٠٥}: يجب تطوير المبادئ الضريبية الحالية، ومن أهمها : تخصيص أو تقسيم الأرباح وفقاً لمبدأ السعر المحايد وفقاً لمبدأ الشخصية المستقلة *separate entity approach* مما يساعد فى توضيح كيفية توزيع الأرباح.

ويفيد هذا الرأى فى مراجعة نظرية الروابط الضريبية *taxable nexus* التى تحدد الدولة التى تعمل بها المنشأة الرقمية^{١٠٦}.

إذ يلاحظ أن^{١٠٧} المنشآت الرقمية ليس لديها أصول ثابتة عديدة، بل إنها تعمل من خلال أعمال إبداعية، وأن هذه الأعمال تعمل مع غيرها من سلاسل القيمة وتكنولوجيا المعلومات على خلق القيمة.

¹⁰⁴ M.Devereux, & J. Vella, J: *Response to the EU Commission's Consultation - Fair Taxation of the Digital Economy*, 2018.

¹⁰⁵ W.Schoen, : *Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy. Bulletin for International Taxation (June), 2018, pp. 278-92.*

¹⁰⁶ M.Olbert, M., & C.Spengel, : *International taxation in the digital economy: challenge accepted. World tax journal 9(1), 2017, pp.3-46.*

¹⁰⁷ E.Brynjolfsson & A.McAfee, : *Machine, Platform, Crowd : Harnessing Our Digital Future. New York, 2017 , at: W.W. Norton & Company*

وأن هذه المنشآت تستفيد من قوة أنواع جديدة^{١٠٨} من الأصول (هى : الماكينات ممثلة فى أجهزة الكمبيوتر، والمنصات حيث تستخدم واجهات البرامج، والحشد *core* المتمثل فى الحجم الكبير من المعلومات والمستخدمين). وأنه يتعين مراعاة هذه الأصول الجديدة لفهم أين وكيف ولماذا تكون المنصات والحشود فاعلة فى تحقيق إيرادات وأرباح المنشآت الرقمية.

وقد يكون من المفيد التفكير فى تخصيص الأرباح لأغراض الضريبة بما يتماشى مع خلق القيمة فى الاقتصاد الرقمية. مع مراعاة الأطراف المختلفة أو الكيانات القانونية التى قامت بدورها فى خلق القيمة المولدة للربح الخاضع للضريبة. سواء كانت هذه الكيانات مستقلة عن المنشأة المالكة للمنصة الرقمية، أو كانت تابعة لها، مما يستلزم تطبيق قواعد تسعير المعاملات *transfer pricing* بين الأطراف المرتبطة أو التابعة للوصول إلى حقيقة التعاملات التى تتم بينها على أساس مبدأ السعر المحايد *arm's length*.

٤- استخدام نماذج الأعمال متعددة الجوانب *Use of multi-sided business models*

يمكن الاقتصاد الرقمية مجموعات متعددة من العملاء من التفاعل عبر وسيط إلكترونى (منصة إلكترونية) حيث يؤثر قرار كل مجموعة من الأشخاص على قرارات وأعمال المجموعات الأخرى، بالسلب أو بالإيجاب^{١٠٩}.

^{١٠٨} يذهب بعض الكتاب إلى أن المنشآت الرقمية لا تتخلى عن الأصول القديمة التى تعتمد عليها المنشآت التقليدية، فالمنشآت الرقمية لازالت تحتاج إلى الأصول التقليدية ممثلة فى العقل البشرى الذى يفكر، والمنتج الذى يباع؛ سلعة أو خدمة، والمعلومة الخاصة بسلاسل التوريد.
^{١٠٩} لم يكن الإنترنت صاحب الفضل أو السبق فى استخدام النماذج متعددة الجوانب لمزاولة الأنشطة وتحقيق الأرباح، إذ وجدت هذه النماذج فى العديد من الأمثلة قبل انتشار الاقتصاد الرقمية. ومن أشهر هذه الأمثلة ما تقوم به البنوك من أعمال متعددة الجوانب؛ فالبنك يتلقى ودائع العملاء بلا رسوم

ومثال ذلك نظام بطاقات الدفع الذي يستخدمه التجار في جذب المشتريين من خلال المزايا التي تمنح لهم باستخدام هذه البطاقات. وقد جذبت هذه المنصات عدداً كبيراً من المستهلكين، وشجعت عدداً آخر من التجار على استخدامها، وزادت من أنشطة البنوك، وحفزت المبرمجين على تطوير هذه المنصات، أو استخدامها^{١١٠} من قبل صحفية تُقرأ مجاناً عبر الإنترنت، ليتوافر لها قاعدة عريضة من القراء بغية جذب عدد كبير من المعلنين، يوفر لها الإيرادات التي تمكنها من تغطية تكاليف الإنتاج والتوزيع، وتحقيق الأرباح. وهكذا.....

٥- إتاحة الفرصة للاحتكار أو احتكار القلة *Tendency toward monopoly or*

oligopoly

لما كانت البيانات والأصول غير المادية هي عماد الاقتصاد الرقمي، فإن المنشأة التي تحوز بيانات ضخمة ونماذج أعمال متعددة، بأكثر من غيرها، تجعل المنشآت الأخرى تحتاج إليها، وبالتالي تتوفر لتلك المنشأة الفرصة لأن تتمتع

ثم يقرض البنك الأموال المودعة إلى طالبي القروض فيحصل على عائد، ومن الفرق بين عوائد الإقراض وعوائد الإيداعات يحقق البنك أرباحاً. كما أن القنوات التلفزيونية المفتوحة أو المجانية تعد مثلاً آخر؛ فهذه القنوات تقدم خدمات الترفيه مجاناً للمشاهدين، في مقابل جذب أكبر عدد من المشاهدة تشجع شركات الإعلان على التعاقد مع هذه القنوات للإعلان لديها، وتحصل على مقابل من هذه الإعلانات، يتحدد على أساس نسبة المشاهدة أو عدد المشاهدين في كل قناة. أنظر:

PIERRE COLLIN&NICOLAS COLIN :Task Force on taxation of the digital economy, Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, France, 2013,p.24.

^{١١٠} ألكسندر أوستر فالدر: ابتكار نموذج العمل التجاري، ترجمة إسماعيل صالح، جبل عمان، الأردن، الطبعة الأولى ٢٠١٣، ص ٢١.

بمركز احتكاري، تسيطر فيه على قطاع كبير من الاقتصاد الرقمي، أو يشاركها في ذلك عدد قليل من المنشآت الأخرى بما يعرف باحتكار القلة.

ويضاف إلى ذلك ارتباط الاقتصاد الرقمي بحقوق الملكية الفكرية التي ترتبط باختراع وتطوير النسخة الأصلية من المنتج أو حقوق المعرفة *knowhow* ويتطلب ذلك مبالغ مالية باهظة في مرحلة البحث والتطوير التي تتميز بارتفاع درجة المخاطر، إذ قد لا يؤدي انفاق هذه المبالغ إلى تحقيق النتائج المرجوة منه، مما يعجز عن تحمله الكثير من المنشآت العاملة في المجال الرقمي، باستثناء عدد قليل منها، يحتكر الترددات وحقوق استعمال الشبكات الأرضية والتراخيص التجارية لمنتجات تكنولوجيا المعلومات^{١١١}.

٦ - تقلبات السوق *volatility*

إن تسارع وتزايد التطور التكنولوجي المصاحب للاقتصاد الرقمي، يتيح لمنشآت جديدة وكثيرة أن تدخل إلى الأسواق بسهولة، ويجعلها قادرة على أن تنافس المنشآت التي سبقتها في هذا المجال، مما يجعل من الصعب أن تبقى منشأة مهيمنة على السوق لمدة طويلة. بل إن أوضاع المنشآت يتقلب من حين لآخر، فيتغير اللاعب الرئيسي في سوق الاقتصاد الرقمي على المدى القصير.

^{١١١} عوض العليم محمد أحمد: الاقتصاد الرقمي وأثره في بيئة الأعمال، مجلة المال والاقتصاد، العدد رقم ٧٩، أبريل ٢٠١٦، ص ٢٤.

وقد لوحظ أن^{١١٢} المنصات الرقمية تتجه نحو التكامل الرأسى، حيث شرعت المنصات الكبرى مثل أمازون وأبل فى توسيع نطاق أعمالها رأسياً فى أسواق الإنتاج والتوزيع، وأصبحت تنافس التجار أو مطورى التطبيقات الذين يستخدمون تلك المنصات.

ويحسن هذا التوسع من قدرتها على جمع المزيد من البيانات، فتزيد قدرتها التنافسية، ويمنحها دور مراقبى بوابات الدخول إلى المتاجر الالكترونية وأسواق الالكترونيات، حيث تحمل صفة المالك والمستعمل على حد السواء؛ فشركة أمازون على سبيل المثال تبيع فى متجرها وتنافس البائعين المستقلين، ومن ثم تستطيع إقصاء المنافسين أو إخراجهم من السوق من خلال اعتماد سعر لا يمكن افتراسى أو إظهار البائعين فى درجات أدنى فى نتائج البحث.

وكانت المفوضية الأوروبية قد أوقعت غرامة قدرها ٢,٤٢ مليار دولار على شركة جوجل بسبب إساءة استعمال مركزها المسيطر، لأنها^{١١٣} تمنح خدماتها المتعلقة بالتسوق القائم على المقارنة ميزة غير مشروعة، إذ لا تخصص جوجل مكانة بارزة فى نتائج بحثها إلى لخدمتها المتعلقة القائم على المقارنة، بينما تعطى خدمات المنافسين رتباً أدنى.

^{١١٢} مجلس التجارة والتنمية: قضايا المنافسة فى الاقتصاد والتنمية، تقرير فريق الخبراء الحكومى الدولى المعنى بقوانين وسياسات المنافسة التابع للأونكتاد، جنيف، ١٠-١٢ تموز (يوليو) ٢٠١٩، ص ٨ - ص ٩، و ص ١٦.

^{١١٣} *European Commission, : Antitrust: Commission fines Google €2.42 billion for abusing dominance as search engine by giving illegal advantage to own comparison shopping service, Press release, 27 June. 2017.*

المبحث الرابع

اثر الاقتصاد الرقوى في بيئة الأعمال

النماذج المختلفة لأداء الاقتصاد الرقوى: يمكن التمييز بين ثلاثة نماذج لكيفية

عمل الاقتصاد الرقوى:

Physical e-Commerce models نماذج التجارة الإلكترونية المادية

في هذا النموذج يتم إنتاج السلعة في دولة ، وتباع إلى المستهلك في دولة أخرى عبر الإنترنت. وهذا النموذج يمثل إحدى الصور التقليدية للتجارة الإلكترونية^{١٤}.

ولا تختلف فيه السلعة المادية المباعة عبر الإنترنت عن السلعة المباعة بالطريق التقليدي، سواء في مكان استلام المبيع ، أو توزيعه، أو تقديم الدعم الفني له من صيانة وخلافه. ولكنه يتميز بأن بعض إجراءات بيعه أو كلها تتم عبر الإنترنت، كالوعد بالتعاقد، أو الاتفاق على المبيع، وإصدار أمر الشراء، وتحويل الأموال ... ويطلق على هذه العمليات بالمعاملات غير المتصلة بالإنترنت *offline transactions*، تمييزاً لها عن العمليات التي تتم بالكامل عبر

^{١٤} يقصد بالتجارة الإلكترونية: "تنفيذ كل ما يتصل بعمليات بيع وشراء السلع والخدمات والمعلومات باستخدام شبكة الإنترنت، بالإضافة إلى الشبكات التجارية العالمية الأخرى"، ويشمل ذلك: عمليات توزيع وتسليم السلع ومتابعة الإجراءات، وسداد الالتزامات المالية ودفعها، إبرام العقود وعقد الصفقات، والتفاوض والتفاعل بين المشتري والبائع، وعلاقات العملاء التي تدعم عمليات البيع والشراء وخدمات ما بعد البيع، والمعلومات عن السلع والبضائع والخدمات، والإعلان عن السلع والبضائع والخدمات، والدعم الفني للسلع التي يشتريها الزبائن، وتبادل البيانات إلكترونياً (*Electronic Data Interchange*) بما في ذلك: التعاملات المصرفية، والفواتير الإلكترونية، والاستعلام عن السلع، وكتالوجات الأسعار، والمراسلات الآلية المرتبطة بعمليات البيع والشراء" نقلاً عن ويكيبيديا: تجارة الكترونية.

الإنترنت وتسمى *online transactions*، ومن أمثلتها طلب شراء كتاب عبر الإنترنت، واستلامه بطريق التحميل من موقع البائع أو من المنصة الرقمية، وتحويل الأموال عبر الإنترنت^{١١٥}.

نموذج التجارة الإلكترونية الرقمية والسحابية *Digital e-Commerce and cloud models*

في هذا النموذج يكون المنتج رقمياً غير مادي، وقد يوزع عبر شبكة الإنترنت، أو يحتفظ به في مركز البيانات المركزي *central data center* ويوزع كخدمة.

وهذا النموذج يختلف عن النموذج السابق في أن المنتج يمكن أن يوزع أو يقدم الدعم له من موقع يختلف عن موقع الذي يبيع فيه.

وعلى سبيل المثال فإنه في مجال الخدمات السحابية ينفذ المستهلك إلى مركز البيانات المركزي الموجود في دولة معينة من أي دولة أخرى بها منذ إنترنت. كما أن العديد من المستهلكين يستطيعون استهلاك نفس المنتج في نفس الوقت (الخدمة السحابية العامة)، ومن ثم تصبح التكلفة الحدية، بدخول مستهلكين جديد، منخفضة.

وفي هذا النموذج، حيث يتسم بالطبيعة الرقمية للسلعة أو الخدمة، تكون دولة البيع مستقلة عن الدولة أو الدول التي يوجد فيها المستهلكون، الذين

^{١١٥} يمثل نموذج *amazon.com* نموذجاً للتوضيح، حيث يمكن من خلال الإنترنت الدخول على الموقع واختيار الكتب التي يرغب المشتري طلب الحصول عليها، ويقوم بدفع ثمنها من خلال المواقع التي تتيح ذلك على إنترنت مثل *Paypal*، ثم تقوم المتاجر أو المخازن أو الوكالات الموجودة بدول المشتريين تسليم هذه الطلبات.

يكون في مقدرتهم الحصول على السلعة أو الخدمة بطريق تحميلها من الموقع على الإنترنت بمقابل رسم أو ثمن.

النموذج متعدد الأبعاد Multi-dimensional model

يتضمن هذا النموذج بعدين أو أكثر، الأول يقدم الخدمة الرقمية مجانية لمجموعة من المستخدمين، وتنشأ أو تخلق القيمة تبعاً لهذا البعد من خلال بيع الإعلانات. أما البعد الثاني فيتضمن تقديم الخدمة الرقمية بمقابل. وقد يختلف نطاق كل بعد منهما، في مختلف الدول.

ومع ذلك فإن البعد الأول الذى ينطوى على تقديم خدمة مجانية، قد يفيد أصحاب المواقع في تقديم البيانات الشخصية بمستخدمى مواقعهم لكى تستفيد المنشآت الأخرى من تحليل بياناتها والتعرف على توجهات المستهلكين في تخطيط سياسات البيع وتحقيق مبيعات أكثر.

ويمكن التعرف على هذا النموذج في حالاتمحركات البحث *searchengines*، وشبكات التواصل الاجتماعى *social networks* وغيرها من المواقع التى تقدم خدمات مجانية ولديها إعلانات.

أطراف المعاملات الرقمية

يقصد بالمعاملات *transactions* كل عمل اقتصادى (تجارياً كان أو مهنياً)، ويشمل ذلك على سبيل المثال التجارة فى الأوراق المالية، أو تبادل السلع أو

الخدمات ، حتى تحويل الأموال التي تتم من خلال أجهزة الصراف الآلى، وأجهزة نقاط البيع الطرفية^{١١٦}.

ونعنى بالمعاملات الرقمية: بيع أو شراء السلع والخدمات، فيما بين المنشآت، وبين المنشآت والأفراد، أو بين الأفراد بعضهم بعضاً، أو بين هؤلاء والحكومات وغيرها من المؤسسات العامة، عبر شبكات الإنترنت. من خلال طلب السلع والخدمات عبر شبكات الإنترنت. سواء تم دفع قيمة هذه البضائع أو تسليمها بالكامل عبر الإنترنت، أو بالطرق التقليدية^{١١٧}، وسواء استخدم لإنجاز هذه المعاملات جهاز الكمبيوتر أو أجهزة الهواتف الذكية أو أى وسيلة إلكترونية أخرى^{١١٨}. وتدخّل التجارة الإلكترونية ضمن المعاملات الرقمية بهذا المعنى.

وتسمى السلع الرقمية أحياناً بسلع المعلومات *Information Goods*^{١١٩} ، وبقصد بها أى سلعة أو خدمة يمكن تقديمها بشكل رقمي ، بما في ذلك سلع أو خدمات التجارة الإلكترونية ، كالبرمجيات المؤمنة عبر شبكة الإنترنت *networks*

^{١١٦} يعرف نظام المعاملات الإلكترونية السعودي، المعاملات الإلكترونية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم ٨٠ بتاريخ ١٤٢٨/٣/٧ هـ بأنها أى تبادل أو ترأسل أو تعاقد أو أى إجراء آخر يبرم أو ينفذ -بشكل كلي أو جزئي- بوسيلة الكترونية. وهى فى تعريف قانون المعاملات الإلكترونية الأردنى رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١ المعاملات التى تنفذ بوسائل الكترونية ، وهى كل إجراء أو مجموعة من الإبرادات، يتم بين طرفين أو أكثر لإنشاء التزامات على طرف واحد أو التزامات تبادلية بين أكثر من طرف، ويتعلق بعمل تجارى أو التزام مدنى، أو بعلاقة مع أى دائرة حكومية. ويعرفها القانون الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ بأنها معاملات يتم إبرامها أو تنفيذها بشكل كلي أو جزئي بواسطة وسائل أو سجلات الكترونية والتي لا تكون فيها هذه الأعمال أو السجلات خاضعة لأية متابعة أو مراجعة من قبل شخص طبيعي.

^{١١٧} *OECD: Glossary of statistical terms*

at: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=758>

^{١١٨} تعرف كلمة الكترونية فى القانون المقارن بأنها لتكنولوجيا ذات القدرات الكهربائية أو الرقمية أو المغناطيسية أو اللاسلكية أو البصرية أو الكهرومغناطيسية أو ماشابهها.

^{١١٩} *Arthur j.Cockfield: The Law and Economics of Digital Taxation, Challenges to traditional tax laws and principles, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002, p.2.*

security software، وملفات الموسيقى الرقمية، والصحف الرقمية ، وغيرها. ويمكن أن تتحول السلع التقليدية إلى سلع معلوماتية من خلال عمليات الرقمنة، التي تحول النص أو الصوت أو الصورة إلى الشكل الرقمي، ويتم تخزينها كمجموعة أرقام ثنائية أو وحدات معلومات حاسوبية (البت والبايت *bits and bytes*).

وتتعدد أطراف المعاملات الرقمية تبعاً لتنوع المعاملات التي تدور بينهم^{١٢٠}، وذلك على النحو التالي:

١- الأعمال التجارية التي تتم بين المنشأة ومنشأة أخرى B2B. تتم

هذه المعاملات بين طرفين أو أكثر، كل منهم منشأة. وتمتاز كل معاملة بكبر حجمها نسبياً تبعاً للغرض من الصفقة، أى سواء كانت بغرض تجارة التجزئة أو تجارة الجملة.

وتشكل هذه المعاملات النسبة الغالبة في مجموع التجارة الالكترونية (حوالي ٨٠٪) ، والتي تنمو بوتيرة أسرع من المعاملات التي تكون بين المنشآت والمستهلكين (B2C). وتتضمن هذه المعاملات نوعين أساسيين من التجارة:

النوع الأول يتمثل في البنية التحتية التي يحتاجها إنجاز المعاملات، من نقل وإمداد، وتخزين، وتوزيع، فضلاً عن الأعمال التي يقدمها مزودو خدمة التطبيقات واستضافة المواقع وتقديم الحلول الأمنية والصيانة وغيرها.

¹²⁰ Anjali Gupta: *E-Commerce : Role of E-Commerce in Today's business, International Journal of Computing and Corporate Research, Volume 4 Issue 1 January 2014.*

أما النوع الثانى فهو السوق الالكترونية *E.Market* التى يعنى بها مواقع الشبكة *web sites* التى يتفاعل من خلالها طرفى البيع والشراء لإنجاز المعاملات.

٢- **المعاملات التى تتم بين المنشأة والمستهلك *B2C*** تتم بين منشأة ومستهلك فرد، بغرض استهلاك السلعة أو الخدمة. وتمكن هذه التجارة العملاء من جمع المعلومات والحصول على ما يرغبون فيه من بضائع مادية أو منتجات الالكترونية بأسلوب يقلل من التكاليف، وبأسعار منخفضة أو تنافسية، وفى إطار سوق مفتوح يتجاوز حدود الزمان والمكان فيقرب بين العملاء والمنشآت.

٣- **المعاملات التى تتم بين مستهلك ومستهلك آخر *C2C***. قد تتم المعاملة بين طرفين كل منهما مستهلك فرد، ولا ترتبط هذه المعاملة بنشاط أو تجارة يمارسها أى منهما، وإنما يتبادل كل مستهلك مع نظيره السلعة أو الخدمة التى يريد أحدهما التصرف فيها ويرغب الثانى فى حيازتها.

ومن الأمثلة على ذلك موقع *eBay.com* الذى يمكن المستهلكين من بيع أشياءهم لمستهلك آخر.

٤ - **المعاملات التى تتم بين مستهلك ومنشأة *C2B***. يمكن أن تتم المعاملة بين مستهلك فرد يرغب فى التصرف فى بعض أغراضه ألى منشأة. إذ أتاحت التجارة الالكترونية للفرد أن يتصرف فى ما ينتجه من سلع أو خدمات سواء بقصد الهواية أو زيادة دخله إلى منشآت أخرى تحتاج هذه الأشياء.

ومن أمثلة ذلك أن يعرض الفرد شقته أو مسكنه الصيفى للتأجير خلال فترة الصيف، من خلال منشأة ترويج أو منشأة سياحية تستغل هذه الشقة أو هذا المسكن أو تعرضه من خلال موقعها للتأجير بمقابل.

هـ - المعاملات التى تكون بين المنشآت والحكومة *B2G* و بين المنشآت والإدارات الحكومية *B2A* وتتعلق بالعمليات أو المعاملات التى يكون طرفاها الحكومة أو شركات القطاع العام، ومنشآت القطاع الخاص.

وذلك لتمكين الحكومة من إنجاز مبيعاتها أو مشترياتها بطريق المناقصات أو المزايدات فى إطار أكثر انفتاحاً وشفافية، مما يضمن للدولة إيرادات أكثر واقعية، أو سلع أفضل جودة.

الفصل الثانى

التداعيات الضريبية للاقتصاد الرقوى

أفول النظام الضريبى الحالى

يعتقد كثير من خبراء السياسة والضرائب¹²¹ أن النظام الضريبى القائم على وجود منشآت مادية من طوب وملاط *bricks and mortar* (أى يمكن رؤيتها على الأرض) تزاوّل نشاطها، قد عفا عليه الزمن، ولا يتلاءم مع العالم الرقوى الذى يتشكل الآن. ولكن القوانين الضريبية كغيرها من القوانين لا تستجيب بسرعة لكل تغيير، ولا يمكن تغييرها مع كل اختلاف، وإنما غالباً ما ينتظر المشرع حتى تظهر للتغيير ملامحه، ويتأكد تصادمه مع القانون القائم، ليحدث التغيير الذى ليس بالضرورة أن يكون جديداً لا يستند إلى القديم بأى وجه، وإنما يمكن أن يتغير فى بعض الجوانب أو فى الأحكام، مع الإبقاء على مبدأ أو أكثر من المبادئ التى لا تتعارض مع هذا التغيير.

فالاقتصاد الرقوى الذى يغير من نماذج الأعمال، ويعطى صوراً جديدة للأنشطة والمعاملات، لا يهدم النماذج القديمة التى تحتاج إلى القواعد القديمة؛ فالسيارات والمعدات التى تشتري عبر الإنترنت-مثلاً- تدخل البلاد وتدفع عنها الجمارك، كغيرها من السيارات والمعدات التى تستورد بالطرق العادية.

¹²¹ European Commission, "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21st September 2017, COM(2017)547 final, p.2, 6.

كما أن خدمات الصيانة التي تحتاجها هذه السيارات تحتاج إلى وجود مراكز صيانة تقليدية، وتستطيع مصلحة الضرائب تحصيل الضرائب على الأرباح التي تحققها. والصعوبة تكمن في المعاملات الرقمية التي تتم بالكامل عبر الإنترنت، حيث تقدم الخدمة ويدفع ثمنها دون أن يكون لمقدم الخدمة مكان في دولة المنتفع بها، وبالتالي لا توفر القواعد الضريبية التقليدية الحل لفرض الضريبة عليها. فليس لمقدم الخدمة منشأة دائمة في بلد المنتفع بها، كما أن دولة مقدم الخدمة ذاتها قد لا تستطيع فرض الضريبة عليه أيضاً، لأنه يؤدي هذه الخدمة من خلال مواقع على الإنترنت خارج هذه الدولة. مما نحتاج معه إلى قواعد ضريبية جديدة تتعامل مع هذه الحالات وما أكثرها.

وتحاول بعض الأفكار الحديثة الاعتماد على فكرة الولاء الاقتصادي *economic allegiance* التي بنت عليها عصبة الأمم *League of Nations* - في عشرينات القرن الماضي - مبدأ إقليمية الضريبة، وفكرة المنشأة الدائمة كأساس لحق الدولة في فرض الضريبة؛ مع الأخذ بنظرية خلق القيمة *value creation* للدلالة على وجود الولاء الاقتصادي¹²²، مع إمكان الاعتراف بما يسمى المنشأة الدائمة الرقمية أو الافتراضية *digital or virtual enterprise*.
ونبين ذلك في المبحثين الآتيين:

¹²²Pistone Hongler: "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", IBFD Working Paper, 20 January 2015, p.2, p.19 et seq.

المبحث الأول

مبادئ الضرائب الدولية في ظل الاقتصاد الرقمي

تقوم الضرائب الدولية على مبادئ ثلاثة رئيسية هي الكفاءة الاقتصادية *economic efficiency* والعدالة التوزيعية *distributional equity* والكفاءة والفعالية في الالتزام وتنفيذ القانون *efficiency and effectiveness in compliance and administration*

١- الكفاءة الاقتصادية

تؤثر معظم الضرائب في القطاعات الاقتصادية: (من الأفراد والشركات). ومن المعايير^{١٢٣} التي تحكم على جودة النظام الضريبي أن يكون للضريبة أقل تأثير ممكن على سلوك الممولين، أو بما لا يؤثر على الكفاءة الإنتاجية للمنشآت. ويفضل أن تكون الضريبة محايدة *neutrality*، بمعنى أن لا يؤثر فرضها على كيفية اتخاذ الممول لقراراته^{١٢٤}، فلا يفضل مزاولة نشاط على آخر، أو أن يعمل في مكان دون غيره، لسبب يرجع إلى الضريبة التي تعطى معاملة مميزة لهذا النشاط أو ذاك المكان؛ بحيث إذا لم تكن هذه المعاملة مقررة في القانون الضريبي لاتخذ الممول قراراً آخر. يستوى في ذلك أن يكون التحيز الضريبي - أو عدم الحياد

¹²³Diamond, P.A. and Mirrlees, J.A. "Optimal Taxation and Public Production I-II", *The American Economic Review*, March, June 1971, 61, pp. 8-27 (Part I: Production Efficiency) and 261-278 (Part II: Tax Rules).
Keen M. and Wildasin D. "Pareto Efficient International Taxation", *The American Economic Review*, March 2004, 94, pp. 259-275.

¹²⁴Arthur Cockfield, Walter Hellerstein, Marie Lamensch: *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2019.

الضريبي - لصالح الممول الوطني أو الأجنبي، أو أن يكون مقررًا للدخل ذى المصادر المحلية أو الناتج عن مصادر أجنبية.

ولقد ظهر عقب التطور التكنولوجي ما يعرف^{١٢٥} بالحياد التكنولوجي *technological neutrality*، ويقصد به أن لا يكون لاستخدام التكنولوجيا تأثير على فرض الضريبة، فلا تختلف المعاملة الضريبية بين منشأتين يزاويان نفس النشاط، بسبب استخدام إحدها التكنولوجيا أو انتقالها، أو أن ذات الخدمة أو السلعة تختلف معاملتها ضريبياً لاختلاف طريقة تقديمها للمستهلك. وذلك وصولاً إلى القول بعدم جواز التفرقة في المعاملة الضريبية بين الاقتصاد الرقمي والاقتصاد التقليدي. ولا يعنى ذلك أن تكون الضريبة محايدة تماماً^{١٢٦}، تجاه المجتمع؛ إذ يمكن استخدام الضريبة في خلق بيئة عمل أفضل، كأن تستخدم حوافز الإنفاق على البحوث والتطوير (*R&D*) في تشجيع الإبداع والابتكار، كما تستخدم الضريبة العقابية في الحد من التلوث البيئي. وعلى المستوى الدولي يؤثر اختلاف الضريبة بين دولة وأخرى على حركة انتقال رأس المال والنشاط من مكان إلى آخر، للحصول على ربح أكبر بضرية أقل.

¹²⁵OECD: *Taxation of Electronic Commerce: implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, Paris, 2000, p.17.

^{١٢٦} يذهب بعض الكتاب إلى أن تأثير الضرائب على القطاع القطاعي أمر لا مفر منه *inevitable*، حتى ولو كان هذا التأثير محدوداً، فعلى سبيل المثال حيث يكون من المفترض أن الضريبة على دخل الإيجارات لا تؤثر كثيراً على الاستثمار العقاري إذا كانت ضريبة عامة، ولكن هذه الضريبة تؤثر على توجهات هذا الاستثمار عندما تكون معدلاتها مختلفة باختلاف المواقع، حيث يزيد الاستثمار في الأماكن التي تكون فيها الضريبة على العقارات أقل من غيرها.

راجع: *European Commission (EC): Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28/5/2014, p.17..*

ولكن هذا الانتقال يتوقف على طبيعة الأصول أو الموارد المستخدمة في هذا النشاط، فالاستثمار في استخراج البترول وإنتاجه، مثلاً، هو استثمار في أصول غير قابلة للانتقال، بخلاف الاستثمار في الأصول المعنوية (غير الملموسة) التي يمكن نقلها بسهولة من دولة لأخرى، وبالتالي يتصور أن يؤثر اختلاف الضريبة في الحالة الثانية أكثر من تأثيره في الحالة الأولى. ويقترح لهذا الشأن لتقليل التشوهات أن تفرض الضريبة في المكان الذي يكون الدخل أو الإنفاق في المواقع التي يكون فيها هذا الدخل أو الإنفاق غير نشط نسبياً.

ووفقاً للقواعد الضريبية الحالية: الوطنية والدولية، فإن الشركات دولية النشاط تستطيع نقل أرباحها بين الدول، وتزداد هذه الظاهرة عند استخدام الشركات للتكنولوجيا الرقمية في أنشطتها الدولية، ويكون المشكلة أكثر صعوبة في حالة الشركات الرقمية.

كما يتحقق التشوه نتيجة المنافسة بين المنشآت دولياً. وخاصة عندما تكون أسعار الضريبة في الدول التي تنتمي إليها الشركات مختلفة، إذ يمكن للشركة التي تتمتع بسعر ضريبي منخفض في دولة إقامتها أن تنافس شركة أخرى ذات سعر ضريبي مرتفع في دولة إقامتها، على بيع نفس المنتجات في دولة ثالثة، بحيث يكون للشركة الأولى فرصة البيع بسعر منخفض عن السعر الذي تباع به الشركة الأخرى. ونفس الوضع يمكن تصوره بين الحكومات المختلفة^{١٢٧} التي

^{١٢٧} أنظر المنافسة بين دول الاتحاد الأوروبي على تخفيض أسعارها لجذب الاستثمارات الأجنبية في See Bilicka K. and Devereux M.P. (2012) "CBT Corporate Tax Ranking : 2012", Oxford University Centre for Business Taxation report, p. 25.

تتنافس فيما بينها على جذب الاستثمارات، فتقوم كل منها بتخفيض أسعارها الضريبية على الدخول ذات المصدر الأجنبي، مما يؤدي إلى تناقص الإيرادات الضريبية لهذه الدول، في ظروف تنافسية غير محايدة ضريبياً.

ويلاحظ اختلاف الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حيث لا يؤثر اختلاف سعر الضريبة باختلاف أماكن مزاولة النشاط بين الدول على التنافس بين المنشآت لأن عبء هذه الضريبة يقع على المستهلك وليس المنشأة.

ولكن ذلك لا يعني أن تأثيراً ضريبياً غير مباشر يقع على هذه المنشآت بسبب اختلاف سعر الضريبة على القيمة المضافة على نفس السلع التي تتعامل فيها المنشآت بين الدول، نتيجة زيادة الإقبال على السلع في الدول ذات السعر المنخفض، مقارنة بالدول الأخرى ذات السعر المرتفع.

وبالنظر إلى الاقتصاد الرقمي فإن مسألة الضرائب عليه تلقي اهتماماً من الحكومات، وترقباً من أصحاب الأعمال؛ فالحكومات تسعى إلى أن تحصل الضريبة العادلة على أرباح ومعاملات المنشآت الرقمية، كغيرها من المنشآت التقليدية، بينما يخشى رجال الأعمال أن تعمل الضريبة على المنشآت الرقمية على تقييد انطلاق الاقتصاد الرقمي، أو كبح نموه، والتأثير على المجالات التي يعمل فيها.

وقد يؤدي تنافس الدول نحو فرض الضريبة عليه إلى زيادة أعبائه، وتعرضه لازدواج ضريبي، مما يشجعه على تجنب هذه الضرائب بالهروب إلى دول ذات ضرائب أقل، مما يفقد الضريبة على الاقتصاد الرقمي حيادها، لأنها بذلك سوف

تؤثر على قرارات المستثمرين في الاقتصاد الرقمي من حيث اختيار نوع النشاط وموقعه وطريقة ممارسته.

ومن ناحية أخرى فإن¹²⁸ ارتقاء الإدارة الضريبية واعتمادها على تكنولوجيا المعلومات يفيد النظام الضريبي ككل، حيث يتحسن أداء الإدارات الضريبية، من خلال تدفق المعلومات الخاصة بالممولين، وتيسر عملية التحصيل الضريبي، وتمكن الممول من الحصول على الخدمات الضريبية عبر الإنترنت، كإتاحة تقديم إقراره الضريبي، أو دفع الضريبة، أو الحصول على المعرفة الضريبية. ويؤدي كل ذلك إلى زيادة الإيرادات الضريبية، مما يحسن من الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة للمواطنين، وتزيد تبعاً لذلك الكفاءة الاقتصادية للمجتمع.

ولذلك يأمل قطاع الأعمال أن¹²⁹ تسير الدول على نهج الولايات المتحدة، التي انحازت في سياستها الضريبية لصالح كبار شركات التكنولوجيا المقيمة على أراضيها، وتعمل في دول أجنبية، وذلك¹³⁰ بإصدار قانون الإنصاف الضريبي على السلع والخدمات الرقمية *Digital Goods and Services Tax*

¹²⁸N.Saha, .: *Evaluation of government e-taxwebsites: an information quality and system quality approach. Transforming Government: People, Process and Policy, Vol.6, No.(3), 2012, pp. 300-321.*

¹²⁹A.H.S. Pamerathna: *Economic Impact of Digital Taxation: A Case on Information Communication Technology Industry Sri Lanka, 13th International Conference on Business Management 2016, p. 330.*

¹³⁰ينص هذا القانون على حظر التمييز في فرض الضريبة على المبيعات بين السلع الرقمية والسلع المادية. كما يحظر فرض ضرائب متعددة على مبيعات اسلع أو الخدمات الإلكترونية. وقد أيدت غرفة التجارة الأمريكية *US. Chamber of Commerce* هذا التشريع لأنه يوفر الوضوح واليقين في فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية، لضمان استمرار نمو الاقتصاد الرقمي. راجع: *Neil L.Bradly : Letters to Congress, April 8, 2019.*

Fairness Act عام ٢٠١١، كما تطبق دول الاتحاد الأوربي نظام المتجر الواحد ("Mini One Shop Stop "MOSS") الذى يفرض الضريبة على القيمة المضافة في نقاط الشراء وليس في مكان البيع، وذلك حتى تتفادى الشركات غير الأوربية من أداء ضريبة كبيرة.

٢- العدالة التوزيعية *Distributional equity*

ينظر إلى العدالة الضريبية من جانبين: أولهما عدالة توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول، وثانيهما: عدالة توزيع العبء الضريبي بين الأفراد في الدول المختلفة.

وليس من السهل قياس عدالة توزيع العبء الضريبي بين الدول^{١٣١}، نتيجة الخلاف في تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، على أساس مصدر الدخل، أو مكان إقامة المنشأة، حيث تختلف اتجاهات الدول في هذا الشأن. كما تختلف طرق تحديد الوعاء الضريبي من دولة لأخرى، مما يؤدي إلى اختلاف تحديد مقدار الدخل أو الأرباح التي تحققها منشأة من دولة معينة، منسوبة إلى إجمالي دخلها أو أرباحها من دول مختلفة.

أما عدالة توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، فنعنى به: أن يدفع كل شخص الضريبة التي تتناسب مع دخله، أى على أساس مدى قدرة كل شخص على دفع الضريبة *ability-to-pay*.

¹³¹ Musgrave R. and Musgrave P. (1972), "Inter-Nation Equity", in *Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup* (University of Toronto Press), pp. 63-85.

ويمكن أن تلعب الضرائب التصاعديّة على دخل الأشخاص الطبيعيين دوراً في تحقيق هذه العدالة، كما يجب تحقيق العدالة الأفقية *horizontal equity* التي تهدف إلى معاملة الأشخاص ذوي المراكز المتماثلة معاملة واحدة، والعدالة الرأسية *vertical equity* التي تسعى إلى معاملة الأشخاص ذوي المراكز المختلفة معاملة مختلفة.

وبالرغم من جهود صانعي السياسة الضريبية والمشرعين للالتزام بهذا المبدأ إلا أنه كثيراً ما تنتهك التشريعات الضريبية هذه العدالة، عن قصد أو بغير قصد، إما لضغوط سياسية أو شعبية. ويتمثل ذلك في منح إعفاءات موجهة لفئات من الممولين من ذوي المقدرة المالية كمالكي العقارات، أو المضاربين في أسواق الأوراق المالية، على سبيل المثال.

لذلك يفضل بعض الاقتصاديين¹³² أن لا يتضمن القانون الضريبي إعفاءات ضريبية، وتعويض الفئات ذات الدخل المنخفضة أو التي تحتاج إلى دعم، من خلال برامج الإنفاق العام التي ترعاها الدولة، كمنحها خصومات في رسوم التعليم، أو إتاحة الرعاية الصحية بالمجان أو بأسعار منخفضة، أو دعم المزارعين وصغار الصناع من خلال توفير السلع اللازمة لنشاطهم بأسعار منخفضة..... كما يعتقد بعض الباحثين¹³³ أن تطبيق مبدأ العدالة الأفقية يستلزم أن تعامل المنشآت الرقمية داخل الدولة معاملة المنشآت التقليدية، طالما كانا

¹³² *International Tax Dialogue : 4th ITD Global Conference on Tax and Inequality, Delhi, December, Conference Background Paper, 2011.*

¹³³ *Arthur Cockfield, Walter Hellerstein, Marie Lamensch: Taxing Global Digital Commerce, Kluwer Law International, The Netherlands, 2019.*

متماثلين اقتصادياً. ولا مانع من أن تختلف المعاملة الضريبية بين المنشآت الرقمية الوطنية والأجنبية (أو غير المقيمة) تطبيقاً لمبدأ العدالة الرأسية، نظراً لاختلاف المراكز الضريبية بين المقيمين وغير المقيمين.

وإذا كان كثير من الدول يمنح إعفاءات أو مزايا ضريبية للمنشآت الأجنبية، حفزاً للاستثمار لديها، مما لا يتاح في بعض الأحيان للاستثمارات الوطنية، يمثل تمييزاً لصالح الأجانب، وهو تمييز عكسي *reverse discrimination*، لا يتعارض مع التزام الدول بعدم التمييز *non tax tax discrimination* بين الأجانب والوطنيين الذي يجعل الأجانب في وضع أسوأ من الوطنيين.

كما أن هذا النوع من التمييز العكسي، وإن بدا في ظاهره أنه يضر بالاستثمار الوطني، إلا أنه يهدف في النهاية إلى ضخ استثمارات أجنبية تدعم الاقتصاد الوطني وتقويه، مما يفيد في النهاية الوطنيين سواء كانوا مستثمرين أم غير مستثمرين. ولكن هذا التمييز لا تجبذه المنظمات الدولية، لأنه يضر بالمنافسة الضريبية *harmful tax compition* بين الدول، يجعلها تتنافس في منح المزايا الأكثر سخاءً، مما يؤدي في النهاية إلى تآكل وعاء الضريبة بين الدول، وعدم أداء المنشآت دولية النشاط حصتها العادلة من الضرائب في الدول التي تحقق دخلاً أو ربحاً منها^{١٣٤}.

^{١٣٤} لاحظ أحد الباحثين أن قدرة الشركات الدولية على استفادتها من التجنب الضريبي الدولي أدى إلى أن أصبح المعدل الفعلي للضريبة الذي تدفعه هذه الشركات حوالي ٥%، بينما يبلغ المعدل الفعلي للشركات الأخرى حوالي ٣٠%. أنظر: Patrick Love, 'BEPS: Why you're taxed more than a multinational', OECD Insights Blog (13 February 2013), available at: <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/> (last visited 30 November 2013).

وبالنظر إلى النشاط الرقمي فإن منح مزايا ضريبية لجذب المنشآت الرقمية في الدول النامية، لا يتعارض مع حظر مبدأ التمييز الضريبي، كما أنه يمكن الدول النامية من التغلب على مشكلة عدم فرض الضريبة في تلك الدول على المنشآت الرقمية، لعدم توافر شرط الوجود المادي لتلك المنشآت على أراضيها.

٣- الالتزام بالقانون وتطبيقه *compliance and administration*

يهتم المشرع الضريبي بقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، التي تعني أن تكون تكلفة تحصيل الضريبة قليلة كلما أمكن. وهذا الأمر لا ينصرف إلى الإدارة الضريبية وحدها، بل إلى الممول أيضاً، حيث تقتضى قاعدة الملاءمة في فرض الضريبة أن لا يتحمل الممول عبئاً مالياً أو إدارياً كبيراً للالتزام بما يفرضه عليه قانون الضريبة.

وتتأثر التكلفة التي تتحملها الإدارة الضريبية بأسلوب فرض الضريبة، إذ تقل هذه التكلفة كلما كان الاختصاص بفرض الضريبة مقصوراً على دولة واحدة، أو كانت المعاملة الضريبية للنشاط واحدة، ولا توجد إعفاءات لصور منه، أو لعدد من الأنشطة، أو كان سعر الضريبة نسبياً بدلاً من الضريبة التصاعدية.

كما تتأثر التكلفة التي يتحملها الممول بمدى شفافية النظام الضريبي وبساطته، ووضوح نصوصه، وسهولة إجراءاته.

ولذلك يضطر المشرع أحياناً إلى إعفاء المشروعات الصغيرة أو المتوسطة من الضريبة، وذلك لتخفيف العبء الإداري والمالي على تحصيل الضريبة على هذه

المنشآت، أو لتحقيق قدر من الرعاية للأنشطة الوليدة أو التي في طور النمو،
كالمنشآت العاملة في مجال التكنولوجيا....

انعكاسات المبادئ الضريبية على الاقتصاد الرقمي

تناول خبراء الضرائب القضايا الأساسية المتصلة بفرض الضرائب على
الاقتصاد الرقمي، في إطار ما يعرف بمبادئ أوتاوا لإطار العمل الضريبي
the principles of the Ottawa Taxation Framework Conditions، في ختام المؤتمر
المنعقد بمدينة أوتاوا بكندا عام ١٩٩٨ ، والتي أكدت^{١٣٥} على ضرورة أن يراعى
فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية مبادئ الحياد *neutrality*، والكفاءة
efficiency، واليقين *certainty*، والفعالية *simplicity*، والإنصاف *fairness* والمرونة
flexibility والعدالة *equity*.

وتذهب بعض الآراء^{١٣٦} إلى أن توجه الدول إلى فرض ضريبة على رقم
الأعمال على الخدمات الرقمية *Turnover taxes on digital services*، يؤدي إلى
تشوهات اقتصادية لأنه يفرض الضريبة على مدخلات الإنتاج، وبالتالي يفقد
إلى مبدأ الحيادية، حيث يؤثر فرض هذه الضريبة على قرارات المنتجين، كما أنه
لا يحقق العدالة الرأسية، لأنه يميز في فرض الضريبة بين ذوى المراكز الضريبية
المختلفة، ودون مراعاة للمنشآت الصغيرة أو المتوسطة. وتساهم القواعد
الحالية لفرض الضريبة على عدم تحقيق العدالة الضريبية الأفقية، عندما تعجز

^{١٣٥}المزيد من التفاصيل حول هذه المبادئ راجع: OECD: *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, The 2003 Report., Paris, 2003.*
^{١٣٦}Matthias Bauer, "Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions," *European Center for International Political Economy, ECIPE Occasional Paper No. 03/2018, 2018.*

هذه القواعد عن فرض الضريبة على المنشآت الرقمية، بينما تخضع لهذه الضريبة المنشآت التقليدية بالرغم من أن كلاً منهما يزاوول نفس النشاط، أو يقدم ذات الخدمة أو السلعة.

كما قد تتأثر سلباً العدالة الرأسية حين يتقرر فرض ضريبة على المعاملات الرقمية على أساس رقم الأعمال أو حجم المعاملات، وخاصة إذا ما تقرر أن تفرض الضريبة على المنشآت الرقمية عندما تتجاوز رقم أعمال أو ربح معين، بينما لا تخضع لهذه الضريبة المنشآت التي لم تبلغ هذا الحد.

ويلاحظ أن المشرع الضريبي قد يتغاضى عن تطبيق العدالة الأفقية أو الرأسية لاعتبارات يقدرها؛ كأن يمنح بعض المنشآت إعفاءات لأغراض اقتصادية أو اجتماعية، أو لغير ذلك من الأغراض.

وإذا كانت الضريبة على رقم الأعمال تفرض في دولة المصدر، أى في الدولة التي تحقق فيها المنشأة الرقمية إيرادات، فإن ذلك لا يمنع دولة إقامة هذه المنشأة من فرض ضريبة على دخلها الناتج من مزاولة نشاطها الرقمية، مما يؤدي إلى ازدواج ضريبي، يزيد من الأعباء المالية على المنشآت الرقمية، ويعرقل نموها.

وبالرغم من أن هذه الضريبة قد تقلل من تكلفة التحصيل، حيث يتم تحصيل الضريبة بمعرفة الجهات العاملة في الاقتصاد الرقمية (المواقع أو المنصات العاملة عبر الإنترنت) وتوريدها إلى الإدارات الضريبية، إلا أن تطبيقاً التحصيل هذه تتطلب بنية تكنولوجية وخبرة فنية وإدارية ذات تكلفة عالية، قد لا تستطيع أن توفرها كثير من الدول بجهودها الذاتية.

تأثير اختلاف نماذج الأعمال الرقمية على كيفية فرض الضريبة

تاريخياً: وضعت المبادئ والقواعد الضريبية لتحكم النشاط الاقتصادي، الذى يتعامل فى إنتاج وبيع السلع المصنعة المادة، وطورت هذه القواعد لتعيين مدى سلطة كل دولة فى فرض الضريبة فى نطاق جغرافى معين (سواء داخل الدولة المركزية أو على نطاق الأقاليم التابعة لها).

وإن كان للدولة بمقتضى سيادتها الضريبية سلطة فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين فى الدولة من المواطنين والأجانب، على دخولهم المحققة فى هذه الدولة، إلا أن امتداد هذه السلطة إلى غير المقيمين على أراضيها أو على الدخل المتحقق خارج حدودها، مقيد بعدة محددات¹³⁷ ، أهمها أن يتوافر الأساس القانونى المقبول لممارسة هذه السلطة خارج حدود الدولة.

وهذا الأساس يتمثل فى وجود رابطة كافية بين هذه الدولة ودخل غير المقيم، وأولوية هذه الدولة فى فرض الضريبة على الدخل الأجنبى عن الدولة التى يقيم فيها هذا الممول بسبب قوة الرابطة المشار إليها، واتباع الدولة للقواعد التى تحدد وعاء الضريبة على هذا الدخل الأجنبى بما يمنع التعسف فى تقدير هذا الدخل، أو يجد من الازدواج الضريبى الواقع عليه، من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى، واتباع قواعد السعر المحايد *Arm's Length* ...

¹³⁷ A. Cockfield et al., *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law & Business 2013, p.43.

ثم أخذت هذه القواعد تتطور لتتواءم مع زيادة النشاط الاقتصادي في مجال الخدمات، وارتباط المعاملات التجارية بأصول غير مادية أو غير ملموسة مثل حق الاختراع والعلامات التجارية وحق التأليف، والتي يصعب حصر هذه المعاملات في نطاق جغرافي معين، إذ يمتد التعامل فيما بين المنتجين والمستهلكين بين الدول.

ولعل من أهم الأسس التي يبنى عليها حق الدولة في فرض الضريبة هو وجود الارتباط أو الصلة القانونية التي تربط الدولة بالممول أو الشخص الخاضع للضريبة، ولقد اختلف الفقهاء¹³⁸ في تحديد هذه الصلة، ما بين جنسية الممول، أو إقامته في هذه الدولة، أو أن تكون لديه مصالح اقتصادية أو حيوية فيها. وهذه العناصر تكون ما يعرف بالإقامة الضريبة *fiscal residence*، التي تعبر عن العلاقة التي تربط الممول بالدولة بسبب وجود واحدة أو أكثر من العناصر الدالة على هذه الرابطة الضريبية¹³⁹ *Tax nexus*. فإذا تعذر اكتشاف هذه الصلة فإنه لا يكون للدولة الحق في فرض الضريبة¹⁴⁰.

وتزداد صعوبة تحديد هذا الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة في مجال الاقتصاد الرقمي؛ الذي يلعب الإنترنت وغيره من وسائل الاتصالات المتطورة

¹³⁸ A.A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, 1979, and: M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers 1989.

¹³⁹ B.J. Arnold & M.J. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International 2002, pp.4-7.

¹⁴⁰ Stjepan Gadžo: *Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income Subtitle: A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy*, IBFD Doctoral series, No. 41, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, The Netherlands, 2018, p. 4.

دوراً كبيراً في تقريب المسافات وإزالة الحدود الزمانية والمكانية، بين أطراف المعاملات الاقتصادية.

ولتعيين هذه الحدود فإن على الإدارة الضريبية أن تبحث على إجابة لعدد من الأسئلة، منها: أين تمت المعاملة أو الصفقة؟، وأين تأسست المنشأة التي قامت بها؟، وأين تحقق الدخل الناتج عنها؟، أو أين يوجد المستهلك المتفجع بها؟.

المبحث الثاني

المشكلات الضريبية التي يثيرها الاقتصاد الرقمي

اهتم صناع السياسة الضريبية عبر العالم بموضوع الضرائب في ظل الاقتصاد الرقمي منذ بزوغ عصر التجارة الالكترونية في عقد التسعينيات من القرن الماضي.

ففي العالم الرقمي يتم الحصول على السلع والمنتجات بطرق جديدة بخلاف ما اعتاد عليه العالم . حيث كان التسليم يتم يدأ بيد، مما يتطلب انتقال السلعة أو مقدم الخدمة إلى المشتري أو المتفجع، بينما يتحقق الحصول على السلع والمنتجات في العالم الرقمي من خلال تحميلها واستعمالها دون حاجة للانتقال المادي للأشخاص أو المنتجات، بحيث تجاوزت التجارة الالكترونية حدود الدول. مما ترتب عليه تحقق أرباح أو إيرادات للبائعين من دول ليس لهم فيها وجود مادي. وتثير الرقمنة تحديات جديدة أمام الحكومات وصناع السياسات عبر العالم، فلا يقتصر اهتمام الحكومة بتأثير الرقمنة على التوظيف والمساواة وخلق (أو

دعم) البيئة الرقمية، وإنما عليها كذلك أن تعد سياسة رقمية وطنية، تستجيب للتحديات التنظيمية والإدارية (مثل حماية أمن المعلومات والخصوصية).

كما تثير الرقمنة مشكلة فرض الضرائب، باعتبارها المصدر الرئيسى للإيرادات الحكومية، فعلى حين توفر الرقمنة أدوات جديدة لتنظيم فرض الضريبة (سواء للممول أو الحكومة)، فإنها تزيد على نحو غير متوقع من مخاطر القدرة على المناورة *maneuver ability* والتلاعب من الممولين. إذ خلقت بيئة الأعمال عبر الإنترنت، فرصة لتطوير الإدارات الضريبية، بجانب تحديات ضريبية معقدة وفريدة في نوعها لم يسبق أن تعرض لمثلها المختصون.

وأصبحت القواعد التى تحدد الاختصاص بفرض الضريبة، والتى تقوم على فكرة الوجود المادى للممول، أو من خلال منشأة دائمة، لم تعد ملائمة للمعاملات التى تحقق أرباحاً بالوسائل الالكترونية.

وقد يكون من المفيد أن نشير إلى أن الحاجة دائماً هي أم الاختراع، وبالتالي فإن أي تقدم تكنولوجى يحقق المنفعة منه، مع أنه لا يخلو من المشكلات التى يثيرها ظهوره وانتشاره. ويكون علينا أن نستفيد منه، مع العمل على حل المشكلات العالقة أو الناشئة عنه.

أو بعبارة أخرى فإن الإبداع أو الاختراع الحديث قد يهدم أساساً ليقوم أساساً خيراً منه. أو يحقق غاية اقتصادية بأفضل مما عليه الحال قبلها ؛ وقد ضرب *Gunter Dreyer* مثلاً¹⁴¹ على ذلك بأن بروز الكتابة كإبداع بشرى كان

¹⁴¹ Andrew Lymer, & John Hasseldine, *The International Taxation System* (2002), U.S.A, p21.

Writing emerged as an innovation because of economic necessity”

ولذلك شحذت المنظمات الدولية، ومناهما منظمة الأمم المتحدة^{١٤٢} United Nations ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^{١٤٣} OECD، همتها لمواجهة هذه التحديات التي تهدد الإيرادات الضريبية، عبر العديد من الدراسات واللقاءات لمدارسة الأفكار والمقترحات التي تساعد في حل هذه المشكلة، والعمل على وضع معايير وقواعد دولية تتفق عليها الدول ، لتمكين الإدارة الضريبية من فرض الضريبة على المعاملات الرقمية ، بكفاءة وفاعلية ووضوح.

وتحكم قوانين الضرائب التقليدية أوجه المعاملات والأنشطة وصور تحقق الدخل والأرباح بالطرق المعتادة، بينما تفرض التعاملات الرقمية تحديات حقيقية أمام قوانين الضرائب السارية^{١٤٤}، لأن الاقتصاد الرقمي يقلل من

^{١٤٢}راجع على سبيل المثال : *The UN’s Committee of Experts in International Cooperation in Tax Matters, Fifteenth Session, issued an October 2017 report, Tax Challenges in the Digitalized Economy: Select Issues for Possible Committee Consideration, which identified and analyzed certain issues related to the taxation of the digitalized economy.*

^{١٤٣}راجع على سبيل المثال : *The OECD’s Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report issued Oct. 5, 2015 recognized the complexity of taxation of the digital economy and the need for further work and development. It pledged to issue a final report in relation to the digital economy by 2020. In March 2018, the OECD issued an update on their work Tax Challenges Arising from Digitalisation –*

Interim Report 2018, which reiterated the 2020 timeline for a final report^{١٤٤} يقلل بعض الباحثين من أهمية خصائص الاقتصاد الرقمي وحاجتها إلى نظام ضريبي مختلف عن الاقتصاد التقليدي، بقولهم إن الأرباح الكبيرة التي تحققها المعاملات الرقمية اعتماداً على الأصول غير المادية (غير الملموسة) لا تنفرد بها الشركات الرقمية وحدها، بل إن الأنشطة التي تتمتع بمركز احتكاري يمكن لها أن تحقق أرباحاً كبيرة، وأن من الشركات التي تحقق الأرباح الباهظة شركات صناعة الدواء التي تعتمد على الأصول غير المادية، وأن مبيعاتها إلى الدول المختلفة تحتاج إلى وجود مادي قليل في تلك الدول، ومع ذلك فإن شركات الأدوية لم تخضع لمعاملة ضريبية خاصة أو مختلفة عن غيرها من شركات التصدير، بالرغم من اتحادها في الخصائص مع الشركات الرقمية.

الاعتماد على الوجود المادى للمنشأة أو المشروع فى أسواق التعامل، ويزيد من أهمية وانتقال الأصول غير المادية أو غير الملموسة وارتفاع درجة التكامل لسلسلة القيمة.

وبالرغم من أن انتشار الاقتصاد الرقمى لم يغير -فيالواقع-منا لأنشطة الرئيسية^{١٤٥} التى تزاولها المشروعات، وهى فى سبيل تحقيقها للأرباح. إذ لا يزال الأمر على حاله فيما يتعلق بكيفية توليد الدخل، من خلال البحث عن مصدر لهذا الدخل، والحصول على مدخلات إنتاجه، وخلق أو إضافة قيمة، وبيعها للمستهلك. ولا زالت المنشآت بحاجة للبحث عن أسواق، والتركيز على الإعلانات التى تجذب المستهلكين وتزيد المبيعات.

بيد أنه ظهرت مع الاقتصاد الرقمى نماذج جديدة للأعمال^{١٤٦}، تعتمد بصفة أساسية على الأصول غير الملموسة أو غير المادية *intangibles*، مع الاستخدام الكثيف للبيانات والمحتوى الذى ينشؤه المستخدم أو العميل *user-generated content*، وظهور قنوات جديدة لتقديم المنتجات الرقمية، باستخدام البرمجيات *software*، والحوسبة السحابية *cloud computing* والطباعة ثلاثية الأبعاد *3D printing*، والمنصات التشاركية *collaborative platforms*، وسلاسل

أنظر : *International Monetary Fund, IMF Fiscal Monitor, "Chapter 2: Fiscal Government," April 2018,*

¹⁴⁵*UN: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Tax Issues related to the Digitalization of the economy, eighteen session, New York, 23-26 April 2019, Paper No, E/C 18/2019/CRP.12,P.3.*

¹⁴⁶*U.N.Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Fifteenth Session, 'Tax consequences of the digitalised economy', 2017.*

الكتلة *Blockchain*. مما يثير البحث في كيفية التعامل الضريبي مع هذه النماذج، في ظل القواعد الحالية، أو في إطار قواعد جديدة تتفق مع طبيعة النشاط الرقمي، وبما يجد من تجنب كل، أو بعض، الضرائب المباشرة (وأهمها ضريبة الدخل والضرائب غير المباشرة)، أو التهرب منها.

ونظراً لما للتكنولوجيا الرقمية من تأثير كبير في كيفية مزاولة المشروعات لتلك الأنشطة المولدة لدخولها أو أرباحها، إذ أصبح بإمكان المنشآت غزو أسواق جديدة والتوسع في نطاق عملها دون حاجة لأن يكون لها مقر مادي في هذه الأسواق، مما يمكنها من عدم فرض أى ضرائب في الدول التي توجد فيها هذه الأسواق. لعدم وجود روابط تجعل للدولة الأجنبية الحق في فرض ضريبة الدخل عليها؛ إذ تستطيع هذه الشركات أن تحقق دخلاً من الدولة الأجنبية دون أن يكون لها شركة تابعة محلية، أو منشأة دائمة وفق المعايير التقليدية التي تجعلها القواعد الضريبية الدولية أساساً لفرض ضريبة الدخل.

كذلك الحال في مجال الضريبة على القيمة المضافة نجد أن المنشآت التي تعتمد بصفة كبيرة على الرقمنة في إمكانها أن تختار نقاط البيع في دول لا تطبق ضريبة القيمة المضافة، أو سعر هذه الضريبة فيها منخفضاً، وخاصة في الدول التي تطبق مبدأ دولة المصدر كأساس لفرض هذه الضريبة.

ويبين الجدول الآتي تأثير التكنولوجيا على السياسة الضريبية:

التغير التكنولوجي	التأثير الضريبي	السياسة الضريبية المتوقعة
الرقمنة globalisation	تخفيض وعاء ضريبية القيمة المضافة بسبب رخص ثمن مبيعات السلع والخدمات أو عدم حصرها	تطبيق ضريبة خاصة على مبيعات أو استهلاك السلع والخدمات الرقمية، أو زيادة الضريبة الضريبية على الاقتصاد التقليدي أو على البنية الأساسية للرقمنة كالطاقة الكهربائية...
	توسيع وعاء الضريبة بسبب تحسين وسائل الرقابة على إنتاج السلع أو بيعها، وتخفيض حجم الاقتصاد غير الرسمي	رقمنة الإدارة الضريبية، وخاصة في أعمال التسجيل الضريبي والفحص ومتابعة البضائع
	تآكل وعاء الضريبة بعدم قدرة الدولة على تحصيل مستحقاتها أو تحديد سيادتها الضريبية، من المنشآت التي تتعامل مع المقيمين في هذه الدولة عن بعد، أو لأنها تقيم في الملاذات الضريبية	تطوير الإجراءات الدولية والعمل على الاتفاق على استراتيجيات عالمية لمواجهة التهرب أو التجنب الضريبي الدولي الناشئ عن إساءة استعمال قواعد تسعير المعاملات، أو اختلاف القوانين الضريبية بين الدول
	توفير فرص جديدة للإدارة الضريبية، بسبب استخدام البيانات الكبيرة المتاحة للإدارة الضريبية، واتساع وعاء الضريبة	استخدام هذه البيانات في زيادة الإيرادات الضريبية وتحسين الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية للممولين، والعمل على فرض ضريبة على جمع البيانات الشخصية واستخدامها
انتشار ظاهرة الإنسان الآلي Robotization	ضرورة تعويض الخسائر التي تتحملها الموازنة العامة لتعويض الفئات المتضررة من إحلال الإنسان الآلي محل البشر، وخاصة ممن لا يتمتعون بالمهارات المطلوبة للعصر الرقمي	الأخذ بأشكال ضريبية جديدة من الضرائب، كفرض الضريبة على الإنسان الآلي، والضريبة على أرباح الأسهم أو التوزيعات وفق أساس عالمي، مع منح حوافز ضريبية لتوفير التدريب وإعادة التأهيل للأشخاص المتضررين من هذه التقنية
	زيادة الاهتمام بتنظيم القواعد الضريبية التي تعالج مشكلة عدم العدالة الضريبية.	زيادة التوجه نحو الضريبة التصاعدية
تطوير تكنولوجيا سلاسل الكتلة blockchain	توفير فرص جديدة لتحسين أعمال الإدارة الضريبية، مع إحداث تغيير جوهري في النظام الضريبي القائم التسجيل غير المركزي للمعاملات، مع إمكان حساب الضريبة ودفعها عبر الإنترنت	إمكان استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتلة في تسجيل المعاملات، والحساب والتحصيل التلقائي أو الأتوماتيكي للضرائب، والتحول من النظام الضريبي القائم حالياً على المقارنة بين الدخل والتكاليف الواردة في الإقرارات الضريبية خلال فترة معينة إلى نظام إلى محاسبة الدخل والإيراد خلال الوقت الحقيقي-real time.

Source: Valentine P. Vishnevsky & Viktoriia D. Chekina: Administrative and managerial issues of tax reform, Journal of Tax Reform, vol. 4, no. 1, 2018, p. 10.

وقد دلت دراسة^{١٤٧} في عام ٢٠١٨ على أن المنشآت الرقمية العاملة في قطاع الخدمات قد قدمت إقرارات ضريبة قيمة مضافة في الدول التي تقيم بها بمبالغ ضريبية منخفضة كثيراً خلال الفترة ما بين عامي ٢٠٠٧ و ٢٠١٨، وذلك باستغلال هذه المنشآت التكنولوجية في تعيين أماكن تقديم خدماتها في دول ذات سعر ضريبي منخفض، ما جعل بعض الباحثين^{١٤٨} يفضل الاعتماد على مبدأ المقصد أو الوجهة *destinatio nprinciple* (أو دولة مستهلك السلعة أو الخدمة) كأساس لفرض الضريبة على القيمة المضافة في ظل الاقتصاد الرقمي.

ومن أهم الموضوعات التي يوليها الباحثون أهمية في هذا الشأن: المنشأة الدائمة، وخصائص الدخل الخاضع للضريبة، وتحديد قواعد تسعير التحويلات، وتطبيق نظام الحجز من المنبع، وفرض ضرائب على المعاملات^{١٤٩}.

ويشير الانتشار السريع والكبير للاقتصاد الرقمي البحث في كيفية تطوير أو تحديث القواعد الضريبية الدولية، التي تعين الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، وكيفية توزيع هذا الاختصاص الضريبي بين الدول.

¹⁴⁷ M .Olbert, ,& A.C.Werner, : *Corporate Income and Consumption Tax Planning in the Digital Age - Evidence from European Service Firms. Working Paper, 2018.*

¹⁴⁸ M.P.Devereux& J.Vella, : *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform.2017, Retrieved from: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/6809/1/WP1707.pdf>*

¹⁴⁹ Marcle Olbert & Christoph Spengel: *International Taxation in the Digital Economy : Challenge accepted?*, *World Tax Journal, February 2017, p.5.*

ويدور النقاش حالياً بشأن التحديات التي تثيرها الرقمنة على الضرائب، واتصالها بموضوع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) الذى تهتم به منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD). ومن أهم ما جاء عن المنظمة المذكورة ١٥٠ في هذا الشأن أن "الاقتصاد الرقمى يتسم باعتماد لا مثيل له على الأصول غير المادية أو غير الملموسة، والاستخدام الكبير للبيانات (التي غالباً ما تكون بيانات شخصية)، والتطبيق الهائل لنماذج الأعمال متعددة الجوانب، التي تجسد القيمة من العوامل الخارجية الناتجة من منتجات بلا مقابل (مجانية)، ويصعب تحديد الدولة صاحبة الاختصاص التي يحدث فيها خلق القيمة؛ مما يثير العديد من الأسئلة الأساسية، ومنها كيف يرتبط الاقتصاد الرقمى بمبدأ الإقامة أو المصدر، وتوصيف الدخل لأغراض الضريبة.

The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangible assets, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs. This raises fundamental questions as to how enterprises in the digital economy add value and make their profits, and how the digital economy relates to the concepts of source and residence or the characterization of income for tax purposes."

وبالرغم من أن كثيراً من الإجراءات التي تبنتها المنظمة للحد من ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح لازالت محل نقاش، فإن التساؤل الأهم يدور حول

¹⁵⁰OECD/G 20 (:Base Erosion and Profit Shifting . Final Reports OECD Publishing, 2015. p.10.

معنى وكيفية تطبيق فكرة خلق القيمة في الاقتصاد الرقمي، وكان النهج الأساسي هو أن القيمة تخلق عن طريق وجود السوق، وينبغي على الأسواق أن تجذب جزءاً ما من وعاء الضريبة من دولة الموطن إلى الدولة المضيفة. ومن حيث المبدأ يجب أن تفرض الضريبة على الأرباح عند إنشاء أو خلق القيمة.

ووفقاً لأدلة تسعير التحويلات *OECD Transfer pricing guidelines*، فإن الأماكن ذات الصلة هي التي توجد فيها المنشأة وتقوم بأعمالها من خلالها، وتمتلك فيها أصولها وتستخدم هذه الأصول، وتتحمل المخاطر وتدير هذه المخاطر.

ووفق النهج التقليدي فإن الإبداع والإنتاج (بما في ذلك تقديم الخدمات) يخلق القيمة، بينما لا يعتبر الاستهلاك خلقاً لهذه القيمة. ومن ثم فإن المعاملات التي تتم بين المنشأة والمستهلك (*B2C*) تمثل تبادلاً بين قيمة وقيمة، ولا تمثل خلقاً لقيمة جديدة.

ونظراً للظروف المنافسة فيما بين الشركات الرقمية فإن كلاً منها يجذب أفضل موهبة من أي مكان في العالم، وتستخدم منصات الإنترنت والأدوات التحليلية لمزاولة نشاطها. وتستمر رأس المال، وتتحمل المخاطر.

وتنتج الشركات الرقمية الخالصة السلع والخدمات التي ليس لها نظير تقليدي يمكن مقارنتها به. وتعتمد هذه المنتجات بصورة كبيرة على الملكية الفكرية التي تم إنشاؤها مسبقاً في خلال دورة حياة الشركة وما قامت به من

ابتكار، لكي يتم تقديمها بطريقة مختلفة عن النماذج التجارية التقليدية (أي عن بُعد *remotely*).

وتتمتع الشركات الرقمية بحرية كبيرة، عما توفره الشركات التقليدية، في تحديد مكان أصولها، وأداء مهامها، وإدارة مواردها. بل إن لها أن تغير هذه المواقع على نحو متتابع، حتى ولو خلال السنة الواحدة.

وأن النشاط الذي تؤديه في إحدى الدول ويخضع لاختصاص هذه الدولة في بداية العام المالي قد يتغير إلى مكان في دولة أخرى ويكون لها الاختصاص الضريبي في نهاية العام. ومن الصعب أن نحدد المكان الذي خلقت (أو نشأت) فيه القيمة.

وأصبح مفهوم المنشأة الدائمة *permanent establishment* غير واضح أو يثير اللبس *vague*، لذا تقترح المنظمة استخدام مبدأ الوجود الاقتصادي المهم *the significant economic presence*، والذي لا يعتمد على الوجود المادي فقط. وإن كان المبدأ المقترح يثير عدة مشكلات : منها كيف يمكن قياس وتعيين الوجود الرقمي ، وماهي المعاملات التي تدخل في نطاقه، وكيف يمكن ربط هذا المبدأ بقيمة الأعمال المهمة التي يؤديها الناس في الدولة، ومدى الحاجة إلى تغيير الاتفاقيات الضريبية لتطبيق هذا المبدأ؟

ومن السمات البارزة للشركات الرقمية أن بها حصة كبيرة من الممتلكات المعنوية أو غير المادية ورأس المال الفكري، مما يصعب تعريفه محاسبياً، وأن

يحدد قيمته أو حصته ضريبياً. لأن العنصر الأساسي في رأس المال الفكري هو البشر، (المهنيون المبدعون *innovative professionals*).

ويمكن ان تقوم هذه الشركات بإغراء الموظفين عن طريق عقود وشروط تقوم على رأس ما لهم الفكري (جهودهم الإبداعية) التي لا تملكها الشركة. وهنا تتم التفرقة بين مخرجات الشركة من رأس المال الفكري التي تخضع للضريبة على الشركات، وبين قيمة ما يقدمه موظفوها من إبداع، وهم من بلدان مختلفة، فمن يكون له صاحب الاختصاص بفرض الضريبة، ومن الذى يتحمل المخاطر؟

كما يثور التساؤل عن مكان خلق القيمة، وهل هو المكان الذى الذى يشكل تراكماً مهماً للأنشطة؟، ومن أمثلة ذلك أنشطة التسويق أو دعم المستهلك التي ترتبط بالمبيعات، إذ يمكن أن توفر خلفية أو معلومات قيمة لمهندسى البرامج لتصميم مواقع أو منصات البيع، حيث يمثل الاتصال المباشر مع العملاء وإدماجهم بشكل مباشر في إنشاء أو خلق القيمة من السمات المهمة للاقتصاد الرقوى.

وتعتبر عملية إدارة البيانات وتحليلها من المشكلات التي يتم مناقشتها بشكل متكرر في سياق الحديث عن الاقتصاد الرقوى، فالبيانات الأولية لا تعتبر قيمة مضافة في ذاتها، طالما لم يتناولها التحليل والمعالجة، بينما تشكل أهمية عندما يتم تطويرها وتخزينها واستخدامها لتحصل الشركات على ميزة تنافسية في مواجهة غيرها.

ويمكن أن يكون مزودو البيانات عملاء، وخاصة من يقدمون خدمات مهمة كخدمات البريد الإلكتروني، والتي تتوافر لديهم بيانات شخصية مجانية عن مستخدمي البريد، وهذه البيانات تستخدمها شركات أخرى في أنشطتها التسويقية.

وهنا يثور التساؤل عن مدى اعتبار ما تحققه الشركات عن طريق جمع البيانات دخلاً خاضعاً للضريبة، وما هو البلد الذي يختص بفرض الضريبة على هذا الدخل، وما هي العلاقة بين الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) والضرائب غير المباشرة (ضريبة القيمة المضافة) في هذا الشأن، وكيفية تطبيق قواعد أسعار التحويلات ومكافحة تجنب الضريبة في حالات الشركات الرقمية؟.

ولقد أسفرت جهود فرق العمل التي شكلتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لدراسة ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح وتحديات الاقتصاد الرقمي عن اقتراح ثلاث مشروعات لوضع قواعد تعيين الاختصاص الضريبي، وما تتطلبه من تعديل قواعد تقسيم الأرباح وتعيين الروابط *nexus* على أساس مبدأ مساهمة المستخدم *user participation approach* أو تسويق عبر الأصول غير الملموسة (غير المادية *marketing intangibles approach*).

وتعتمد المقترحات المذكورة على أن أرباح المشروعات يجب أن تخضع للضريبة في الدول التي تكون مصدراً لخلق القيمة أو الدول التي خلقت فيها القيمة، مما يتطلب تعديل قواعد تقسيم الأرباح وتعيين الروابط لكي تعكس على نحو جيد هذا المبدأ.

ويفضل أن يطبق مشروع مساهمة المستخدم فقط على نماذج خلق الأعمال أو الأنشطة التي تعتمد بصورة كبيرة على مساهمة المستخدم (ومن أمثلتها منصات الإعلام الاجتماعية، ومحركات البحث، ومواقع التسوق عبر الإنترنت) ، بينما يفضل تطبيق مشروع تسويق الأصول غير المادية على المشروعات التي لديها أصول تسويق مهمة.

فالفكرة التي يقوم عليها المشروعان أو الاقتراحان هو أنه يمكن للدولة التي ليس للمنشأة وجود قانوني أو مادي بها أن تفرض الضريبة على هذه المنشآت إذا كان للمنشأة حضور أو مشاركة نشطة في تلك الدولة *an active presence or participation in that jurisdiction*، يتم من خلالها توليد أو خلق القيمة، عن طريق المستهلك أو المستخدم الذي يواجه الأنشطة التي يمكن القول بأنها تتم من خلال هذه الدولة. بينما يضيق مبدأ مساهمة المستخدم من نطاق فرض الضريبة، حيث يطبق على أنشطة معينة للممولين، ومنها الإعلان على الإنترنت، وبعض المنصات الرقمية متعددة الجوانب. ويغطي مبدأ تسويق الأصول غير المادية نفس الشركات ولو أنها تركز في الواقع على المنتجات الاستهلاكية.

وهناك مشروع أو اقتراح ثالث يقوم على مبدأ الوجود الاقتصادي الكبير *Significant Economic Presence*، كرابطة تضع قاعدة لمواجهة التحديات الضريبية المتعلقة بالمعاملات الرقمية، إذ يمكن اعتبار أن المنشأة غير المقيمة لها وجود اقتصادي مهم وفق عوامل تدل على أن لتلك المنشأة تفاعل هادف وفعال في اقتصاد هذه الدولة من خلال الوسائل التكنولوجية.

ومن هذه العوامل:

١- الدخل الذى يتولد من قاعدة مستدامة فى تلك الدولة. فأى نشاط رقمى، مهما كانت طريقة ممارسته، يهدف إلى تحقيق دخل، ومن ثم فإن الإيراد المتحقق من بيع سلع أو خدمات عن طريق الوسائل الرقمية، يمكن أن يكون أحد المؤشرات الدالة على ارتباط غير المقيم بالدولة التى تحقق منها هذا الإيراد. كما أن شبكة الأعمال تؤثر وتضيف بيانات المستخدم قيمة إلى النموذج الذى تعمل به المنشأة الرقمية، مما يساعدها على تحقيق مبيعات كبيرة فى تلك الدولة، أو تمييز لمبيعاتها أو خدماتها.

وفى كلا الحالتين فإن دخل هذه المنشأة قد تولد، ويمكن أن يؤخذ كعامل أساسى - مع عوامل أخرى- للتدليل على وجود رابطة بين هذه المنشأة وتلك الدولة. مع الأخذ فى الاعتبار أنواع المعاملات، والحد الأدنى الذى يجب أن يتوافر فى الدخل، حتى لا تخضع المنشأة للضريبة فى دولة لا تحقق منها سوى دخل بسيط، وذلك تخفيفاً للأعباء الإدارية لفرض الضريبة والأعباء المالية التى يتحملها الممول للوفاء بمتطلبات الامتثال للضريبة، وللقول بأن للمنشأة وجود اقتصادى كبير فى تلك الدولة.

٢- حجم المحتوى الرقمى الذى تم جمعه من خلال منصة رقمية من المستخدمين والعملاء المقيمين بشكل اعتيادى فى تلك الدولة. إن حجم البيانات التى يتم جمعها من خلال المحتوى الذى قام بإنشائه المستخدم ذاته،

ومراجعة منتجات المنشأة، وتاريخ البحث وغيرها، يعكس مدى مساهمة المنشأة في الحياة الاقتصادية لتلك الدولة.

ولا يهم في هذا الصدد أن يقوم المستخدم بإدخال بيانات شخصية له على موقع هذه المنشأة، ولكن يكفي أن تجمع المنشأة بيانات المستخدمين من خلال ملفات تعريف الارتباط *cookies*، حتى ولم يعد المستخدم موجوداً على منصة رقمية معينة، إذ بالإمكان جمع البيانات الشخصية للمستخدمين من مواقع الويب الأخرى...

كما أن عدد المستخدمين الذين يتعاملون مع المنشأة في الدولة دليل آخر على وجودها الاقتصادي في تلك الدولة، لأن المنشأة الرقمية كالمنشأة العادية تعتمد في بقائها على عدد عملائها. ولذا تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* النظر إلى عدد المستخدمين النشطين شهرياً، العقود المبرمة عبر الإنترنت، كعوامل تبين مدى الوجود الاقتصادي للمنشأة في الحياة الاقتصادية للدولة.

٣- إصدار فواتير لعملاء في تلك الدولة أو تحصيل المستحقات بعملتها المحلية أو تسليم البضائع إلى عملاء بها: ومن العوامل الأخرى التي ينظر إليها في هذا الشأن عدد الفواتير الصادرة من المنشأة لصالح عملاء بهذه الدولة، وقبولها الدفع بعملتها المحلية، أو أن يكون موقع المنشأة على الإنترنت بلغة تلك الدولة.

٤- وجود منشأة تقوم بتقديم خدمات ما بعد البيع وعمليات الإصلاح والصيانة وأنشطة التسويق والترويج للمبيعات بشكل مستدام في هذه الدولة. أو قيامها بتسليم العملاء منتجاتها إلى هذه الدولة، أو استهداف عملاء هذه

الدولة فى حملات الدعاية والترويج والتسويق التى تقوم بها المنشأة عبر الإنترنت. وهذا الاقتراح تفضله العديد من البلدان النامية.

ووفقاً لاقتراح التسويق عبر الأصول غير المادية يجب أن تعدل القواعد الحالية التى تتعلق بتخصيص أو تقسيم الأرباح وتعيين الروابط، بما يسمح بأن تنسب الدخول غير الروتينية أو غير المتكررة *routine* والمتبقية *residual* لمجموعات الشركات دولية النشاط إلى التسويق عبر الأصول غير المادية، أما المخاطر المصاحبة لها فتنسب إلى مكان التسويق.

وتنسب الدخول الأخرى مثل الدخل الناجم عن التكنولوجيا المرتبطة بأعمال البحث والتطوير، والدخول المتكررة الناتجة عن أنشطة التسويق والتوزيع، إلى أعضاء مجموعة الشركة دولية النشاط، وفق قواعد تسعير التحويلات.

وقد يتطلب الأمر إجراء تحليل منقح لتقسيم الأرباح المتبقية، من خلال عدة خطوات، منها: تحديد الربح ذى الصلة، والمهام المكررة أو الروتينية وتعويضها، وخصم الربح المكرر من إجمالى الربح، ثم تقسيم الأرباح المتبقية على أعضاء مجموعة الشركة دولية النشاط.

الباب الثانى

المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقمى

تخضع المنشآت لعدد من الضرائب المباشرة، وأهمها ضريبة الدخل، والضرائب غير المباشرة وأهمها ضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية. ونبين فيما يلى المعاملة الضريبية للمنشآت الرقمية فى كل نوع منها من خلال الفصول الثلاثة الآتية :

الفصل الأول

ضريبة الدخل

تفرض الضريبة على الدخل *Income Tax*، على صافى الإيرادات التى تحققها المنشأة، بعد خصم تكاليف العمل ورأس المال وغيرها من المدخلات المستخدمة فى مزاولة النشاط. ووفقاً للقواعد الدولية فإن هذه الضريبة تفرض فى دولة مصدر الدخل، سواء كانت هى الدولة التى تأسست فيها الشركة، أو لها شركة فرعية فيها، أو لها منشأة دائمة بها. على أساس أن دولة المصدر صاحبة الحق فى فرض الضريبة على الدخل المتحقق من مزاولة الشركة نشاطها على أراضيها، مقابل استخدام الشركة للسلع والخدمات العامة التى توفرها هذه الدولة لمن يوجد على

أراضيها، مما يتعين إلزام الشركة بتحمل تكلفة توفير هذه السلع والخدمات، عن طريق أدائها الضريبة.

ولدى المنشآت التي تعمل في الاقتصاد الرقمي الفرصة لعدم أداء الضريبة أو تخفيضها، من خلال: أن لا يكون لها وجود مادي في دول معينة ذات ضرائب عالية، أو تقليل اعتمادها على الأصول التي تجعل هذه الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة (دولة المصدر)، أو زيادة الخصومات التي تحصل عليها من دول معينة لتخفيض وعائها الضريبي، أو تجنب الضريبة التي تجز من المنبع على بعض أنشطتها من خلال تجنب العمل في الدولة الوسيطة، أو تخفيض المقابل الذي تحصل عليه من دولة إقامة صاحب الحق في الإتاوة....

ويعانى نظام ضريبة الدخل الحالي من مشكلة عدم قدرته على تطبيق القواعد العادية لتقدير وربط وتحصيل ضريبة الدخل الناتج عن التعامل الرقمي. خاصة وأنه في قدرة المنشآت التي تعمل بالأسلوب الرقمي أن تنفذ إلى الأسواق الأجنبية دون أن يكون لديها روابط ضريبية تصلها بالدول التي تحقق دخلاً أو أرباحاً منها؛ لأن المنشآت الرقمية ليست في حاجة لأن تنشئ لها فروعاً في الدول المختلفة، ولا وكيلاً له سلطة إبرام العقود.

وبالنظر إلى النموذج متعدد الأبعاد الذي تزاو من خلاله المنشآت نشاطها الرقمي، فمن المتصور أن تكون المنشأة تقدم خدمات مجانية في الدولة (أ) وتستخدم بيانات هؤلاء المستخدمين في الإعلانات الموجهة إلى الدولة (ب). وبالتالي فإن المنشأة لم تحقق دخلاً من الدولة الأولى، وحققت دخلاً في الدولة

الثانية، بالرغم من أن الدخل المتحقق في الدولة الثانية هو ثمرة البيانات التي تم جمعها من الدولة الأولى. لذا تفكر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* في الأخذ بفكرة خلق القيمة *value creation* كأساس لفرض الضريبة على المعاملات الرقمية، وذلك بالبحث في مدى ارتباط الدخل المتحقق بالقيمة التي نشأت للمنشأة في دولة معينة، فتكون الدولة التي نشأت فيها هذه القيمة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة. وبالتالي تكون الدولة (أ) في مثالنا السابق هي صاحبة الحق في فرض الضريبة لأن المنشأة قامت بنشاطها ومهامها المولدة للدخل فيها. وهذا الاتجاه تتبناه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) من خلال مشروع ترعاه مجموعة دول العشرين، يعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting*، والمعروف اختصاراً (*BEPS*)، وسوف نشير إليه في هذا البحث بمشروع تآكل الوعاء^{١٥١}.

ونبين ذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

^{١٥١} بدأت أولى خطوات هذا المشروع عام ٢٠١٦ بمدينة كيوتو باليابان حيث أعلن عن الإطار الشامل لمشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *BEPS inclusive framework*، والتزمت ٧٠ دولة بالمساهمة في هذا المشروع، ثم أخذ هذا العدد يتزايد حتى وصل في نهاية عام ٢٠١٨ إلى ١١٦ دولة تعهدت بتطبيق معايير الحد الأدنى لتطبيق المشروع، ثم أخذت هذه المبادرة دفعة قوية في ٢١ يونيو ٢٠١٧ حين وقعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* ومجموعة دول العشرين *G20* والدول النامية الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقية الضريبية لمنع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (المعروفة اختصاراً *MLI*).
أنظر:

Irma Johanna Mosquera Valderrama and others: Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda, Working paper No. W-2018/4, United Nation University, Bruges, BELGIUM, 2018 .pp.4-7.

المبحث الأول

تحديد الدخل من النشاط الرقوى

يتحدد الدخل الناتج عن النشاط الرقوى بصور ووسائل مختلفة، تميز فيها عن بعض صور الدخل الناتجة عن النشاط التقليدى، مما أدى إلى الخلاف حول طبيعة هذا الدخل من الناحية الضريبية.

ونبين ذلك فى مطلبين على النحو التالى:

المطلب الأول

صور ووسائل تحقق الدخل من الأنشطة الرقمية

تتعدد صور الدخل الناتج عن الأنشطة الرقمية، والتي يحققها فاعلون أو جدد ممن يتصلون بهذه الأنشطة، من خلال وسائل مختلفة، تؤثر جميعها فى المعاملة الضريبية لهذا الدخل. ونبين ذلك فيما يلى:

صور الدخل من الأنشطة الرقمية

تتم ممارسة النشاط فى ظل الاقتصاد الرقوى من خلال وسائل مادية وأخرى افتراضية، كأجهزة الكمبيوتر *computers* والتليفونات الذكية *smart phones* والأجهزة اللوحية *tablets*، والمنصات الرقمية *platforms* عبر الإنترنت *internet* وشبكات التواصل الاجتماعى *social networks*.

كما يتعدد أطراف العملية الاقتصادية، إذ يمكن أن تكون المعاملة الرقمية فيما بين المنشآت *B2B*، أو بين منشآت ومستهلكين *B2C*، أو فيما بين المستهلكين *C2C*، أو بين المنشآت والحكومة *B2G*.

ويمكن أن يكون موضوع المعاملة الرقمية سلعة أو خدمة رقمية^{١٥٢} غير مادية كالمحتوى الرقمي *Digital content*، وبيانات العملاء *data*، واستضافة المواقع *web-hosting* وتأمين الشبكات *security*. مع إمكان مزاولة أنشطة أخرى تقليدية، ولكن بأسلوب رقمي كمزاولة أنشطة المزادات *auctions* والتمويل *financing* والتدريب *training*.

إذ في الإمكان:

- ١- تحميل المحتوى الرقمي، مثل تحميل التطبيقات على التليفون المحمول، والكتب الإلكترونية والأفلام.
- ٢- الاشتراك في وسائل الإعلام للاطلاع على الصحف والمجلات ولمشاهدة المواد التلفزيونية، واللعب عبر الإنترنت.
- ٣- الاستفادة من البرمجيات في تنزيل برامج التشغيل وفلاتر المواقع ومضادات الفيروسات *filters and firewalls*.
- ٤- إدارة البيانات إلكترونياً من خلال استضافة المواقع، وتبادل البيانات عبر الإنترنت، وخدمات التخزين السحابية *cloud storage services* ..
- ٥- توفير خدمات الدعم التي يتم تنفيذها عن طريق الوسائل الإلكترونية، وذلك تسهيل المعاملات، من خلال السماح بالدفع الإلكتروني للمعاملات

^{١٥٢} تعرف الخدمات الرقمية بأنها: الخدمات التي تقدم عبر الإنترنت أو أي شبكة أعمال إلكترونية، والتي تورث بطريق الأتمتة أو التكنولوجيا بصفة أساسية، دون أن يكون للعنصر البشري دور في تقديمها، أو أن يكون دوره صغيراً، مما يجعل من المستحيل تقديم هذه الخدمات بدون استعمال تكنولوجيا المعلومات. انظر على سبيل المثال: *Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS): IRAS e-Tax Guide, GST: Guide for E-Commerce, November 2019, p.2.*

والضرائب والرسوم وغيرها من المبالغ التي تستحق من خلال التعامل في الأسواق الإلكترونية *electronic marketplaces*.

الممولون الجدد

يظهر في الاقتصاد الرقمي فاعلون جدد، مثل مراكز البيع الإلكتروني *E.tailers*، ومزود الخدمة الرقمية *digital services providers*، وموفرو المحتوى الرقمي *content providers* كالمعلومات والموسيقى، ووسطاء المعاملات *transaction brokers* لتيسير الخدمات كخدمات السفر والوظائف الشاغرة، ومبدعو الأسواق *market creators* كموقع *e.bay*، ومتعهدو مواقع التواصل الاجتماعي *community providers* مثل فيس بوك *facebook* وتويتر *Twitter* ولينكدإن *LinkedIn* وبنترست *Pinterest* وانستجرام *Instagram*.

وقد ترتب على ذلك كله تغيرات جوهرية في المعاملة التجارية ذاتها، إذ أمكن تحويل بعض السلع إلى خدمات، وبعض الخدمات إلى سلع، فمن خلال الطباعة ثلاثية الأبعاد *3D printing* ظهرت النماذج الأولية *Prototypes*، والأجزاء المخصصة *customized parts* والمجوهرات الشخصية *personalised jewellery* والنظارات الطبية *Eye glasses* والبنادق *Guns*.

كما تغير دور المستهلك من مجرد مشتر للسلعة أو الخدمة إلى دور إيجابي أكبر، كأساس لقيام المنشأة بعملها، كما هو الحال في منصات التواصل الاجتماعي مثل فيس بوك *Facebook*، أو بإعطاء إعلان معين أهمية خاصة لكثرة المعجبين به أو المطلعين عليه *advertising model*، أو لتزويد الموقع بالمحتوى

الذى يساعد على جذب مزيد من العملاء كما هو الحال فى الموسوعة الحرة ويكيبيديا *Wikipedia*، أو تكون بياناته *data* مصدراً لدخول الموقع الإلكتروني حيث يتم تحليل هذه البيانات وتحليلها للاستفادة منها فى أغراض اقتصادية أخرى.

وسائل تحقق الدخل الرقمية

للتعرف على نظام ضريبة الدخل الملائم للنشاط الرقمية يجب مراعاة المتغيرات التى نتجت عن الرقمنة ، وأدت إلى تحقق الدخل بوسائل مختلفة، ومن أهم هذه المتغيرات¹⁵³:

١- أصبح فى إمكان المنشأة أن تزاوّل نشاطها فى أكثر من دولة بسهولة أكبر من ذى قبل، مما يزيد من تعقيدات سلاسل التوريد *supply chains* مما يتعدى تحديد مكان مزاولة النشاط. ويتضح ذلك فى حالة استعمال التطبيق الإلكتروني فى مزاولة النشاط، حيث ينشئ هذا التطبيق، وتطويره واختباره، موظفون للشركة مالكة التطبيق، وهؤلاء الموظفون مقيمون فى دول مختلفة، كما أن النشاط الذى يتم مزاولته من خلال هذا التطبيق ينتشر عبر العالم.

٢- زيادة فرص نقل أرباح المنشآت إلى دول منخفضة الضرائب، من خلال إنشاء فروع لها أو شركات تابعة فى تلك الدول، يتم من خلالها مزاولة النشاط على أن تقدم للشركة الأم إيرادات سلبية كالإتاوات وفوائد القروضكى تخصم

¹⁵³Michael P. Devereux and John Vella: *IMPLICATIONS OF DIGITALIZATION FOR INTERNATIONAL CORPORATE TAX REFORM*, Oxford University Centre for Business Taxation, Working paper series | 2017, pp.5-6.

من وعاء الضريبة في الدولة التي توجد بها الشركة الدافعة، أو أن تفرض على المنشآت التي تحصل على هذه المبالغ ضرائب بأسعار منخفضة وفقاً لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

ولقد أسئ نظام الضريبة التي تحجز من المنبع *withholding tax* من خلال عقود مصطنعة لنقل الأرباح، أو تحويل الإتاوات الى مقابل خدمات^{١٥٤}، أو العكس، للاستفادة من الأسعار المنخفضة التي تمنحها بعض دول الملاذات الضريبية أو تنص عليها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

٣- أصبح من السهل على الشركات دولية النشاط في ظل الرقمنة أن تبيع منتجاتها إلى العملاء في دول معينة دون أن يكون لها وجود مادي بها، أو أن يكون لها وجود محدود لا يمنح دولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة.

ولقد تمكنت المنشآت الرقمية، من تجنب الضريبة، فلقد استطاعت شركة جوجل *Google* على سبيل المثال^{١٥٥} من الخضوع لمعدل ضريبة يبلغ ٢,٤٪ فقط باستخدام نموذج أعمال معقد يسمى مخطط أيرلندا المزدوج *Double Irish Schem*، إذ حصلت جوجل أيرلندا على ترخيص تكنولوجيا البحث والإعلان من ماونتن فيو *Mountain View* بولاية كاليفورنيا الأمريكية، حيث المقر الرئيسي للشركة، والذي يتم فيه تطوير تكنولوجيا، بينما تقوم شركات في أوروبا والشرق

¹⁵⁴U.S. Department of the Treasury (2025) Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs) Before the Senate Finance Committee.

¹⁵⁵Eli HADZHIEVA: Tax Challenges in the Digital Economy, This document was requested by the European Parliament's Special Committee on Tax Rulings, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, Brussels, 2016, pp.24-25.

الأوسط وأفريقيا بوضع إعلان البحث على جوجل، ويتم الدفع إلى الشركة الفرعية لجوجل في أيرلندا. وبناءً على اتفاقية الترخيص تمكنت الشركة من تجنب الضريبة التي تحجز من المنبع في دولة المصدر، وتنقل أرباحها إلى الشركة الفرعية في أيرلندا مستخدمة سياسة تسعير المعاملات (أى بالسعر الذى يتم بين أطراف غير مرتبطة).

وحيث أن مقابل الترخيص من الشركة الأيرلندية الفرعية لضريبة تحجز من المنبع بواقع ٣٥٪ في الولايات المتحدة، فإن جوجل رتبت أوضاعها اعتماداً على أن لها شركة فرعية في أيرلندا تخضع للضريبة بواقع ١٢,٥٪ فقط. وذلك بأن تدفع إلى شركة جوجل أيرلندا القابضة التي يقع مركز إدارتها الفعلي في برمودا، إتاوات. ونظراً لعدم وجود اتفاقية بين برمودا وأيرلندا فإن جوجل ترسل المدفوعات إلى شركة صورية أو وهمية *shell company* في هولندا تسمى جوجل هولندا القابضة *Google Netherlands Holding*، لتتمكن من الحصول على المزايا التي تقرها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين هولندا ودول الملاذات الضريبية مثل برمودا.

المطلب الثانى

طبيعة الدخل الخاضع للضريبة على الأنشطة الرقمية

تختلف المعاملة الضريبية للدخل الذى يحققه الممولون تبعاً لنوعه أو طبيعته، إذ قد يكون هذا الدخل ناتجاً عن النشاط المعتاد للمنشأة، أو ناتجاً عن حق من الحقوق المعنوية كالإتاوات. وتقرر التشريعات الضريبية لكل نوع منها أحكاماً خاصة.

ومع أن النشاط الرقمي يتميز باعتماده الكبير على الأصول غير المادية أو غير الملموسة، كبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، مما يجعل الإيرادات الناتجة عنه أقرب إلى الإتاوة. فإن بعض صور هذا الدخل يمكن اعتباره دخلاً معتاداً كغيره من الدخول التي تحققها المنشآت التقليدية، ومن أمثلة ذلك الدخل الناتج من بيع الأصول المادية عبر الإنترنت، إلا أن كثيراً من صور الدخل الأخرى يختلف الرأى بشأنها، فيما إذا كانت تعبر دخلاً معتاداً أم إتاوة:

التمييز بين الدخل المعتاد والإتاوة

تميز التشريعات الضريبية بين الدخل المعتاد *income* والإتاوة *Royalty*، فالدخل المعتاد هو الناتج عن النشاط أو الأنشطة التي تزاو لها المنشآت التجارية والصناعية والمهنية، ويخضع للضريبة الربح، أو الدخل الصافي، أي ناتج الفرق بين الدخل الإجمالي والتكاليف التي تكبدتها المنشأة لتحقيق هذا الربح، وعادة ما تفرض الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للقواعد العامة لقانون الضرائب على الدخل.

أما الإتاوة^{١٥٦} فتعني المبالغ المتحققة أياً كان نوعها، مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، وأى براءة

^{١٥٦} للإتاوة (وجمعها أتاوى) فى معجم اللغة العربية المعاصرة معان مختلفة، منها : الجزية التي تدفع إلى الحاكم كدليل على الخضوع أو مقابل الأمن، أو خراج الأرض التي تفرض على البلاد المفتوحة صلحاً، أو ما يؤخذ كرهاً ، أو على سبيل الرشوة لرد ضرر محتمل ، أو هى حق للإقطاعى الذى يفرضه على أتباعه.

وفى القواميس الإنجليزية تتعدد معانى الإتاوة، ومنها الرتبة أو المنصب الملكى، والشخص المنتمى إلى العائلة المالكية، أو حق الامتياز الملكى أو حصة من العائدات أو المنتج المدفوع لمالك الحق ، كبراءة، للحصول على إذن باستخدامه أو العمل بموجبه. ولعل المعنى الأخير هو المقصود ضريبياً. راجع : *Webster's New World College Dictionary, 4th Edition, 2010*. وقد استمد هذا اللفظ مسماه (إتاوة) *royalty* أو مرادفاته فى اللغات الأخرى مثل *redeavance* أو *regalia* أو

اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خلطة أو تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

وهذه الإتاوة تعتبر نوعاً من الإيرادات تخضع للضريبة ضمن عناصر الدخل المعتاد، وتفرض عليها الضريبة بالأسعار العادية، عندما يكون الحاصل على الإتاوة شخصاً مقيماً أو منشأة دائمة في الدولة التي يقيم بها دافع الإتاوة (مصدر الإتاوة).

أما إن كان الحاصل على الإتاوة شخصاً غير مقيم، أو مشروعاً أجنبياً ليس له منشأة دائمة في دولة مصدر الإتاوة، فإن هذه الإتاوة تخضع للضريبة بسعر خاص، على أساس إجمالي مبلغ الإتاوة دون خصم أى تكاليف، ويلتزم دافع الإتاوة بحجز هذه الضريبة وتوريدها إلى الدولة مصدر الإتاوة، ما لم تقرر الإتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج التي أبرمتها هذه الدولة حكماً آخر^{١٥٧}.

canone) من التاريخ القديم حين كان مستغل الأرض يدفع إلى المالك مبالغ نتيجة استغلاله لجزء من ممتلكات الملك فهي نوع من العوائد الملكية. وخضع الحجاج أثناء رحلاتهم إلى الأراضي المقدسة (مكة والمدنية) قبل توحيد المملكة العربية السعودية إلى ابتزاز قطاع الطرق، فكانوا يدفعون لهم نوعاً من الإتاوة تعرف باسم الخوة، حتى يسلموا من السلب والنهب والقتل. أنظر: محمد الغزالي: الإسلام الأوضاع الاقتصادية، ص ٩.

و تسمى بعض التشريعات الضريبية الإتاوة بالعوائد الجليلة (السودان) أو الربيع (التشريع السعودي) ..

^{١٥٧} تجرى الاتفاقيات التي تتبع نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* على أن دولة إقامة مالك الأصل المتعلق بالإتاوة هي صاحبة الحق في فرض الضريبة عليها، ومع ذلك فإن الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الدول قد تتفق على أن دولة مصدر الإتاوة هي صاحبة الحق في فرضها، أو أن تتقاسم الدولتان (دولة مصدر الإتاوة ودولة المقيم صاحب الحق في الإتاوة) سلطة فرض الضريبة عليها، وللحد من الازدواج الناشئ عن هذه الحالة يمكن الاتفاق على أن تفرض إحدى الدولتين الضريبة بسعر منخفض، أو أن تسمح بخصم الضريبة المدفوعة على الإتاوة في الدولة الأخرى، وفقاً لنظام الائتمان الضريبي *tax credit* المبين في الاتفاقية الثنائية.

وتؤدى الإتاوة غالباً مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، المعرفة *knowhow*، والإيجارة *leasing*، والبرمجيات *software*، والأفلام *films*، وغيرها من الأموال أو الأصول غير المادية، والتي تستحق لاستغلال الأصل للانتفاع به، دون أن يكون للمستغل حقوق الملكية الكاملة له¹⁵⁸.

مشكلة التفرقة بين الدخل المعتاد والإتاوة فى النشاط الرقوى

يتسم النشاط الرقوى باستخدامه للملكية الفكرية، المتمثلة فى أمور كثيرة، منها البرمجيات والابتكارات والعلامات التجارية. وتستحق الإتاوة فى هذا النشاط مقابل الأفكار الذهنية *intellectual ideas* التى تعتبر أصولاً غير مادية أو غير ملموسة.

ومن أهم المشكلات التى تثيرها التجارة الإلكترونية مشكلة تكييف نوع الدخل المتحقق من هذه التجارة، وخاصة الدخل الناتج من نقل أو تحويل السلع أو الخدمات غير الملموسة من البائع إلى المشتري. إذ يختلف الرأى فى مدى اعتبار هذا الدخل إتاوة *royalty* أو دخلاً عادياً للنشاط *ordinary business income*

ولتوضيح ذلك: فإن مقابل بيع أو الترخيص لاستخدام البرمجيات، يمكن معاملته¹⁵⁹ على أنه إتاوة تدفع إلى البائع، لأنه مقابل الحق فى استخدام المادة المحمية بحقوق الملكية الفكرية، مما يوجب على المشتري أو المرخص له أن يحجز ضريبة من المنبع، تحدد على أساس إجمالى هذا المقابل. ومن ناحية أخرى،

¹⁵⁸Charl P.du Toit: *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, Amestrdam 1999,P.57.

¹⁵⁹U.S. Department of the Treasury, *SELECTED TAX POLICY IMPLICATIONS OF GLOBAL ELECTRONIC COMMERCE* (Nov. 1996)

يمكن معاملة هذا المقابل على أنه دخل عادى يتولد نتيجة مزاوله الشركة الأجنبية لنشاطها المعتاد، وبالتالي لا يحق لدولة مصدر الدخل أن تفرض الضريبة على هذا المقابل إلا إذا كان للشركة البائعة منشأة دائمة فيها^{١٦٠}.

وقد أثار التعامل مع برامج الكمبيوتر البحث في طبيعة مقابل بيع هذه البرامج ، فذهبت كندا إلى^{١٦١} التمييز بين مقابل بيع برمجيات الكمبيوتر التى تباع على نطاق واسع فى صورة أقراص مضغوطة ومغلقة للعامه فى المتاجر *shrink-wrap computersoftware* ، وبين البرمجيات المخصصة التى تم تطويرها خصيصاً لمستخدم معين *custom computer software*. حيث يعتبر النوع الأول دخلاً تجارياً، بينما يعتبر النوع الثانى إتاوة لأنه يتضمن ترخيصاً خاصاً لهذا المستخدم ، يتيح له استعمال البرامج فى حدود هذا الترخيص.

ويستخدم الأمر فى الاقتصاد الرقمى، لحل مشكلة تعريف الدخل، أو الوقوف على طبيعة الدخل، الخاضع للضريبة، حيث يصعب التمييز بين صور الدخل فى حالات كثيرة. وعلى سبيل المثال : الطباعة ثلاثية الأبعاد *3-D printing* التى يختلف الرأى بشأن الدخل الناتج عنها ما بين الإتاوة، أو أتعاب خدمات أو أرباح نشاط، إذا كان المشتري مرخصاً له استعمال التصميم وطباعة المنتج محلياً.

^{١٦٠} تتبنى منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الرأى القائل بأن هذا المقابل يولد - بالنسبة لمعظم مبيعات التراخيص والبرمجيات- دخلاً عادياً، وليس إتاوة، على أساس أن الحصول على المعلومات الرقمية المحمية بحقوق الملكية الفكرية واستخدامها لا يمثل سوى أمراً ثانوياً فى التجارة الالكترونية، التى يكون الغرض الأساسى فى أغلبها هو النشاط التجارى المعتاد. راجع :

The Technical Advisory Group OECD, TAX TREATY CHARACTERIZATION ISSUES ARISING FROM ELECTRONIC COMMERCE (Feb. 1, 2001)

^{١٦١} *Canda Revenue Administration(CRA): document no. 9419825, 17 August 1995*

وكذلك الحال المدفوعات مقابل خدمات الحوسبة السحابية *payments for cloud computing services* ، واستئجار مساحة السحابة *rental of cloudspace* وغيرها من الخدمات الفنية.

ولا يختلف الحال بالنسبة لنوع الخدمة أو السلعة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة مثل: الكتاب الإلكتروني *eBook* والبرمجيات *software*.

جوهر المشكلة

مما يلفت النظر في هذا الشأن أن السلعة أو الخدمة الواحدة يمكن أن يختلف تكيف أو تحديد نوع الدخل المتحقق منها، بسبب اختلاف الوسيلة التي حصل بها المستهلك أو المتفع بذات السلعة أو الخدمة.

فشراء أشرطة الموسيقى والأفلام والكتب بصورتها المادية من المتاجر التقليدية يمكن اعتباره دخلاً عادياً يخضع للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بالأسعار العادية، بينما يمكن تكيف ما يدفعه المستهلك أو المتفع لسعاع هذه الموسيقى أو مشاهدة نفس الأفلام، أو قراءة ذات الكتب، ولكن بطريق تحميلها على جهاز الكمبيوتر أو التليفون الذكى الخاص عن طريق الوسائل الرقمية، دخلاً ناتجاً عن استعمال - أو الحق فى استعمال - منتجات غير مادية، يخضع لأحكام الإتاوة، التى تكون بسعر ضريبي خاص.

فالوصول على كتاب عبر الوسائل الرقمية يصنف على أنه نقل للمعلومات التى يتضمنها هذا الكتاب من خلال السماح للمتفع النفاذ إلى موقع الإنترنت لتحميل الكتاب الرقى، مما يجعل الدخل المتحقق من هذه العملية ناتج تقديم

خدمة غير مادية، وليس بيع سلعة مادية، فيكون أقرب إلى الإتاوة منه إلى الدخل المعتاد^{١٦٢}.

ومن المعلوم أن الدخل الناتج عن الأصول غير المادية أو غير الملموسة، سواء نتج هذا الدخل عن بيع هذه الأصول أو الترخيص باستعمالها أو غير ذلك، تختلف طبيعته تبعاً للمصلحة أو الفائدة التي تعود على مالك هذه الأصول. وأن التعرف على حقوق الملكية الفكرية لناقل هذه الأصول يساعد في الوقوف على التكييف الصحيح لطبيعة أو نوع الدخل^{١٦٣}.

القاعدة العامة فى التمييز بين الدخل المعتاد وإتاوة

القاعدة العامة هو أن الدخل الناتج عن بيع الأصل *sale* ينقل إلى المشتري جميع الحقوق المتعلقة بالمبيع، ويكون الدخل الناتج عن هذا البيع دخلاً، يخضع الربح الصافي - بعد خصم تكاليفه - للضريبة، أما مقابل الترخيص *license* الذى لا ينقل سوى بعض حقوق الملكية، يمثل إتاوة.

وقد طبقت هذه القاعدة فى العديد من أحكام القضاء المقارن، وفى الولايات المتحدة ذهب القضاء^{١٦٤} إلى أن الاتفاق على استعمال أصل غير ملموس لمدة تقل عن العمر المتوقع لهذا الأصل، يتضمن ترخيصاً باستعمال الأصل وليس بيعاً، مما يترتب عليه أن الدخل الناتج عن هذا الترخيص من قبيل الإتاوات .

¹⁶²M.M.K. Sandana: *Evolution of E.Commerce in India, Taxation of e-commerce transaction, Part 3, ISID Discussion Notes, p.4.*

¹⁶³Lawrence Lokken, *The Sources of Income from International Uses and Dispositions of Intellectual Property* Tax Law. REV. Vol. 36, No.235 (1981).

¹⁶⁴*Pickren v. United States*, 378 F.2d 595, 598 (5th Cir. 1967).

وعلى مستوى المعاملات الرقمية : فقد ذهب القضاء الهندي ^{١٦٥} إلى إن المبالغ التي يدفعها مقيم إلى غير مقيم لكي يقدم له خدمة إعداد التقارير المالية والحصول عليها عبر الإنترنت تعتبر دخلاً معتاداً، لأن قاعدة البيانات التي تستمد منها هذه التقارير معلوماتها لا تتمتع بحق الترخيص بالانتفاع بحق الملكية الفكرية. لأن هذه المعلومات متاحة للكافة، وبالتالي فإن شراء هذه التقارير أقرب إلى شراء كتاب. ولما كان شراء الكتاب لا ينطوي على نقل الملكية الفكرية من المؤلف إلى المشتري، فإنه لا يمكن اعتبار المبالغ المدفوع لشرائها إتاوة. وإنما هي من الدخول الخاضعة للضريبة على النشاط التجارى أو المهني

وفي حكم آخر ^{١٦٦} وافق القضاء على وجهة نظر الإدارة الضريبية من أن أداء المقيمين بالهند مبالغ للاشتراك فى بوابة شركة CNN. من خلال خادم *server* يوجد بسنغافورة، لتمكين المشتركين من الحصول على معلومات من هذه البوابة، بمثابة مبالغ مدفوعة نظير استخدام معدات تجارية علمية متكاملة ، وتأخذ هذه المبالغ حكم الإتاوة ، لأن كلاً من البوابة والخادم الذى يستضيفها يشكل معدات تجارية متكاملة *commercial-cum-scientific equipment*.

كما قضى بأن ^{١٦٧} خدمات استضافة الويب *web-hosting services* التى تقدمها شركة أجنبية لا تأخذ حكم الإتاوة، لأن المبالغ المدفوعة نظير هذه الخدمات ليست مقابل استخدام معدات علمية بالمعنى الوارد فى القانون الهندي، إذ أن

¹⁶⁵ *Dun & Bradstreet Information Services v ADIT, [2011] 338 ITR 95*

¹⁶⁶ *Cargo Community Network, (2007)208 CTR (AAR) 184.*

¹⁶⁷ *Savvis Communication Corporation [I.T.A. No. 7340/Mum/2012, Assessment years: 2009-10], and: Case: ITO v. People Interactive (I) P Ltd*

دافع هذه المبالغ ليس له حق مستقل في أن يستخدم هذه المعدات، والوصول المادى إليها. ذلك¹⁶⁸ لأن العميل مجرد مستخدم للتسهيلات التي تمكنه من النفاذ إلى الخدمات المتوافرة على الشبكة دون أن يقوم باستخدام هذه المعدات بنفسه، إذ أن لفظ (يستخدم *use*) الواردة في القانون، لا تعنى الحصول على مزايا، أو الانتفاع إلى حد ما، من هذه المعدات، وإنما تعنى أن العميل يشغل أو يسيطر على المعدات، ويمارس في هذا الشأن درجة من الحيازة والسيطرة. وبالتالي فإن مجرد استخدام معدات الاتصال أو شبكة الكابل لنقل الصوت أو البيانات عن طريق الترددات ، لا يعنى استخداماً لهذه المعدات، وإنما هو مجرد استعمال للتسهيلات التي توفرها البنية الأساسية أو الشبكات.

"The customer merely make use of the facility though he does not himself use the equipment. Further, the expression "use" does not simply mean taking advantage of something or utilising a facility but what is contemplated by that word is that a customer operates or controls the equipment in some manner and exercises a certain degree of possession and control. Merely using telecom equipment or a cable network for transmission of voice and data through the telecom band width will not amount to using the equipment. The customer merely makes use of the facilities that are offered by the infrastructure or network."

موقف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

بالنظر إلى تعليقات منظمة *OECD* حول تفسير المادة (١٢) من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي يعتبر من قبيل الدخول التجارية الدخول أو الإيرادات الناتجة عما يلي:

-السلع الرقمية التي يتم حيازتها عن طريق تحميلها من مواقع الإنترنت.

¹⁶⁸Cse: *Dell International Services Pvt. Ltd., In re, 305 ITR 37(AAR)*

-السلع يتم حيازتها التي يمكن تحديثها من خلال الإنترنت.

- استضافة التطبيقات.

-الدعم الفني.

-الإعلانات.

-الخدمات المهنية التي تقدم عن طريق الإنترنت.

-العضوية في مواقع الإنترنت.

وذلك لأن^{١٦٩} "المدفوعات التي تكون مقابل نقل عنصر من الحقوق والملكية التي تتضمن الأشكال المختلفة من المؤلفات وملكية الأعمال، الفنية، وعناصر الملكية الفكرية والمعلومات المتعلقة بالخبرات الصناعية أو العلمية، لا تعتبر إتاوة في هذه الحالة.

وبشكل عام تعتبر تلك المدفوعات على الأغلب أرباحاً تجارية، بدلاً من كونها إتاوة، وذلك لأنه عند نقل ملكية هذه الحقوق، لا يمكن اعتبار أن المدفوعات تمت مقابل استخدام تلك الحقوق. ولا يمكن تغيير الصفة الأساسية لعملية نقل الملكية بناءً على شكل التعويض (المقابل)، أو تسديد الأقساط أو حسب وجهة نظر معظم البلدان بناءً على حقيقة كون المدفوعات مرتبطة باحتمالات. وعلى النقيض من ذلك تنشأ الإتاوة عن المعاملات التجارية التي يكون فيها المقابل الأساسي للمدفوعات هو منح الحق باستخدام الطبع لمنتج

^{١٦٩} نقلاً عن النسخة العربية للاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل ورأس المال، نسخة مختصرة وفقاً لقراءتها في ١٥ يوليو ٢٠١٤، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باريس، ٢٠١٤، ص ٢٠٧، و ص ٢٠٨.

رقمى يتم تنزيله إلكترونياً لذلك الغرض، وهذا يشابه حالة ناشر يقوم بالدفع مقابل الحصول على حق إعادة إنتاج صورة محمية بحقوق الطبع، ويمكن تنزيلها إلكترونياً لأغراض إدراجها على غلاف كتاب يعمل على إنتاجه. في هذه المعاملة التجارية المقابل الأساسى للمدفوعات هو الحصول على حقوق استخدام حق الطبع لمنتج رقمى، أى الحق بإعادة إنتاج وتوزيع الصورة، لا مجرد الحصول على المحتوى الرقمى".

المبحث الثانى

أهم المشكلات المتعلقة بضريبة الدخل

يثير النشاط الرقمى عدداً من المشكلات تتعلق بالدخل الخاضع لضريبة الدخل، ومن أهم هذه المشكلات:

- ١- مشكلة اختيار دولة إقامة أو محل تأسيس، المنشأة الرقمية.
 - ٢- مشكلة تحديد دولة مصدر الدخل.
 - ٣- مشكلة توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة بين الدول المختلفة.
- ونبين ذلك فى المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول

اختيار دولة إقامة أو محل تأسيس المنشأة الرقمية

لا ريب أن المنشأة الرقمية كغيرها من المنشآت، تتخذ شكلاً قانونياً لإثبات وجودها الذى يمكنها من التعامل مع العملاء والحكومات وغيرهم.

ويمكن أن تكون المنشأة الرقمية، كالمنشآت التقليدية، متخذة شكل الممول الفرد، أو الشخص الاعتباري كشركة بكل أنواعها.

ولدى المنشأة الرقمية حرية أكبر من المنشأة التقليدية في اختيار دولة إقامتها، أو الدولة التي تتأسس فيها وفق نظامها القانوني. إذ أن المنشأة التقليدية عادة ما تختار الدولة الأقرب إلى أسواقها، أو التي ترغب في جذب عملائها إليها، أو لأن هذه الدولة لديها شبكة من الاتفاقيات الضريبية التي تمكنها من الاستفادة بالتخفيضات الضريبية التي تحقق لها ربح صاف أعلى من غيرها من الدول.

ومع أن هذه العوامل يمكن أن تكون من بين العوامل التي تجعل المنشأة الرقمية تختار دولة بعينها لتكون محل التأسيس أو الإقامة، إلا أنه لوحظ أن المنشآت الرقمية تسعى إلى دول الملاذات الضريبية^{١٧٠}، *Tax Havens*، التي توفر لها مزايا ضريبية أكبر من غيرها، بغض النظر عن قرب هذه الدولة أو بعدها عن أسواق تصريف منتجاتها من السلع والخدمات.

وذلك لأن التعامل الرقمي بطبيعته لا يهتم بمكان المستهلك، ولا بمدى بعد الأسواق التي يستهدفها عن مكان المنشأة، إذ تتجاوز المعاملات الرقمية الحدود المكانية والزمانية.

^{١٧٠} من أكثر الدول المفضلة لتكون محل تأسيس أو إقامة المنشآت الرقمية أيرلندا وإيطاليا، ويأتي تاليا لها في الأهمية كل من ألمانيا وفرنسا واليابان والولايات المتحدة. أنظر:

Olbert, Marcel; Spengel, Christoph: Taxation in the digital economy: Recent policy developments and the question of value creation, ZEW Discussion Papers, No.19-010, ZEW - Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, 2019, p.5.

العوامل التي تؤثر في اختيار مكان التأسيس

من العوامل^{١٧١} التي تؤثر في اختيار المنشأة الرقمية دولة محل التأسيس أو الإقامة:

١- تكلفة الاستثمار في نماذج الأعمال الرقمية التي تعتمد أساساً على العنصر البشري أو الأصول غير المادية، التي تعمل في مجال البحث في البيانات *Data* وتطوير البرمجيات *software*، وهي نفقات تتزايد بصفة مضطردة.

٢- الاستثمار في الأصول الثابتة للمنشآت الرقمية، مثل البرمجيات التي تحوزها المنشأة، ومدى توافر قواعد إهلاك سخية لها في الدولة.

٣- مدى توافر مزايا ضريبية تتعلق بالبحوث والتنمية (*R&D*) في قانون الدولة للمنشآت التي تستثمر في مجال التكنولوجيا، سواء تمثلت هذه المزايا في إعفاءات أو تخفيضات ضريبية تقلل من عبء الضريبة الواقع على هذه المنشآت.

ولقد تنبّهت بعض الدول إلى أهمية جذب الاستثمار في مجال التكنولوجيا الرقمية، ومنها هولندا، وإيطاليا، حيث بلغ^{١٧٢} حجم الحوافز الضريبية التي منحتها هاتان الدولة في هذا المجال حوالي ١٣ مليار يورو.

¹⁷¹ M.S.Scholes, M.A. Wolfson, M.M.Erickson, M.L.Hanlon, E.L Maydew, & T.J.Shevlin: *Taxes and Business Strategy : A Planning Approach*.
Edinburgh: Pearson, 2015.

¹⁷² S.Lazaro, : *Analysis of National Initiatives for Digitising Industry. Italy : Piano Nazionale " Industria 4.0" 2017*,. Retrieved from:
https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/it_country_analysis.pdf
(August 30,2018).

هل يمكن تحديد المقيم فى العالم الافتراضى؟

لقد أنشأت التكنولوجيا بيئة إدارية جديدة للشركات، إذ لم يعد المديرين بحاجة إلى السفر ومغادرة أماكنهم لعقد الاجتماعات. حيث أتاح تطور التليفونات وإمكان عقد المؤتمرات من خلالها إمكانية إدارة الشركة من خلال الاتصال.

ولم يقتصر الأمر على هذا الحد، إذ خلقت التكنولوجيا الحديثة عالماً افتراضياً يجعل من الصعب تحديد مكان مركز الإدارة الفعلى *effective management* للشركة، لأنه يمكن لمديرين متعددين يقيمون فى أماكن مختلفة عقد الاجتماعات واتخاذ القرارات، (وليكن ذلك من خلال المؤتمر عبر الفيديو *video conferencing*^{١٧٣}).

ولا يمكن فى هذه الحالة القياس على القواعد الدولية التقليدية لتحديد مركز الإدارة الفعلى للمنشآت الرقمية، قياساً على من يعملون على باخرة تنتقل من مكان لآخر، إذ اعتبرت القواعد التقليدية أن مركز الإدارة الفعلى فى هذه الحالة يكون للدولة التى تربطها بالباخرة أوثق الروابط، لأنه مع غموض هذا الحل واحتمال اختلاف تفسيره، فإنه لا يتوافق مع المنشآت التى تعمل فى العالم

^{١٧٣} من المفيد أن نشير إلى أن القضاء الأوروبى كان قد أقر فى الماضى إمكان مزاولة نشاط الإدارة الفعلى فى أكثر من دولة. ونظراً لأن وسائل الاتصالات لم تكن قد تطورت فى عقد الستينات فى القرن الماضى كما هو الآن، فإن هذا القضاء اعتبر حينئذ أن إمكان التعدد من الحالات النادرة: "أنظر

قضية: *Bullock v The Unit Construction Co*

Ltd case, 1960 والتى جاء فيها :

: individual cases have not always so arranged themselves as to make it possible to identify any one country as the seat of central management and control at all. Though such instances must be rare, the management and control may be divided or even, at any rate in theory, peripatetic.

الافتراضى، فى ظل تطور تكنولوجيا يمكن الشركات من العمل عبر وسائط
تكنولوجية موجودة فى أكثر من دولة، ولا يرتبط ما تحققه الشركة من دخل أو
ربح بمكان هذا الوسيط التكنولوجى الذى تزاوّل من خلاله نشاطها.

وبالرجوع إلى القواعد التقليدية لتحديد الإقامة الضريبية؛ حيث يتم التمييز
بين الشخص الطبيعى والشخص الاعتبارى فى هذا الشأن؛ إذ يعتبر الشخص
الطبيعى مقيماً فى الدولة لأغراض الضريبة إذا اتخذ هذه الدولة موطناً دائماً له، أو
يمكث فيها معظم أيام السنة (أكثر من ستة أشهر أو أكثر من ١٨٣ يوماً متصلة
أو متقطعة خلال السنة الواحدة) أو توجد مصالحه الحيوية (الاقتصادية
والاجتماعية) فيها.

أما الشخص الاعتبارى فإنه يعتبر مقيماً لأغراض الضريبة فى الدولة التى
تأسس أو تم تسجيله فيها، أو يقع فيها مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى .

اقترح قواعد جديدة لتحديد دولة الإقامة

بإزالة القواعد التقليدية السابقة على الاقتصاد الرقمى نجد أنها لم تعد كافية
لتحديد دولة إقامة الشخص فى الدولة، لتبرير حقها فى فرض الضريبة على جميع
أنشطته ودخوله، باعتبارها دولة إقامته، لا أن يتحدد حقها فى فرض الضريبة
على معاملات معينة إذا كانت دولة مصدر دخل هذه المعاملات. إذ أن هذه
القواعد يسهل على الممول، وخاصة الشخص الاعتبارى، التغلب عليها، سواء
باختيار دول الملاذات الضريبية محلاً لإقامته، أو انتقال مركز إدارته الفعلى إلى

الشركاء في بلدانهم المختلفة دون حاجة لانعقادهم في مكان واحد، حيث يتم إصدار القرارات واعتمادها عبر الإنترنت.

ولقد أقر الباحثون والمنظمات الضريبية صعوبة تحديد مقر إقامة الشركات لأغراض الضريبة، على أساس معيار مركز الإدارة الفعلي، في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة، وفضل بعضهم الأخذ بمعيار جنسية الشركة، أى المكان الذى تسجل فيه الشركة وتعتبر مقيمة وفقاً لقانون الشركات.

وبالرغم من أن هذا الحل يعتبر سهلاً وواضحاً قد يساعد في تحديد إقامة الشركات التى تعمل في العالم التكنولوجى الافتراضى^{١٧٤}، إلا أن المدقق فى الأمر يكتشف أن هذا المعيار يسهل على الشركات تجنب الضريبة، إذ يجعلها تختار الدولة التى ليس بها نظام ضريبي أو تكون الضرائب فيها منخفضة لتسجل فيها إقامتها، فضلاً عن أن اختلاف قوانين تسجيل الشركات فى الدول المختلفة يمكن أن يعتبر الشركة مسجلة فى أكثر من دولة، مما يعرضها للازدواج الضريبي.

كما يمكن للشركة أن تتأسس فى إحدى دول الملاذات الضريبية (دولة التأسيس أو الجنسية)، لتكون هذه الدولة هى مكان المقر الرئيس للإدارة العليا، ولكنها تزاوّل جميع مهام الإدارة عبر الإنترنت، كالاتصال، واتخاذ القرارات، وإصدار الأوامر وغير ذلك. ولهذا الشركة أكثر من مدير، لكل منهم حق فى

¹⁷⁴ Ann Michele Bardopoulos: *ecommerce and the effects of technology on taxation, Could VAT be the e-text solution?*, The Law-Governance and Technology Series, Institute of Law and Technology, UAB, Bellaterra, Barcelona, Spain, Vol. 22, 2015, pp.97-102.

التصويت مساوٍ للمديرين الآخرين، وكل مدير منهم بقيم في دولة مختلفة عن الآخرين.

ومع ذلك فإن عقد الاجتماعات واتخاذ القرارات ومزاولة أعمال الإدارة غير مقيدة بزمان محدد ولا بمكان معين، إذ بمكنتهم اللقاء افتراضياً عبر الفيديو كونفرانس أو التواصل عن طريق البريد الإلكتروني أو الاستخدام المعتاد للإنترنت.

لذلك يرى بعض الباحثين¹⁷⁵ أن يكون معيار تحديد دولة إقامة الشخص الاعتباري في العالم الرقمي للدولة التي يكون لهذا الشخص فيها أقوى رابطة اقتصادية *strongest economic nexus test*، حيث يستخدم البنية الأساسية الفنية والقانونية لهذه الدولة.

ولقد اختارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* معيار الروابط الاقتصادية *economic nexus*، الذي يجعل دولة ما هي مقر إقامة الشركة، عندما يثبت أنها المكان ترتبط فيه الشركة بعلاقات اقتصادية أو ثق من غيرها من الدول، والذي يتضح بعدد من القرائن كأن تكون هذه الدولة هي التي تستخدم فيها الشركة أكثر أو أهم أصولها الإنتاجية كالأرض والعمال ورأس المال، أو غير ذلك من العوامل التي تجعل الشركة مرتبطة اقتصادياً بهذه الدولة أكثر من غيرها من الدول التي توجد بها.

¹⁷⁵DM Davis : *Residence Based Taxation: Is it up to the E-commerce Challenge*, *Ada Juridica* , 2002, pp.161-172

وبالرغم من أن الاعتماد على معيار الروابط الاقتصادية لتحديد إقامة المنشآت التي تعمل في عالم افتراضى له ما يبرره، حيث لا يمكن أنتزاول هذه المنشآت أنشطتها عبر تطبيقات تكنولوجية تجذب لها ملايين من العملاء، وتحقق مليارات من الأرباح، دون أن يكون لها ارتباط اقتصادى ذى قيمة بدولة معينة، إلا أنه مما يجعل الاعتماد على هذا المعيار لفرض الضريبة صعباً، تذبذب واختلاف حجم المعاملات من دولة إلى أخرى سنوياً تبعاً لظروف عولة الأنشطة الاقتصادية التي أزال الحدود وكسرت القيود الاقتصادية بين الدول. وإزاء هذه الصعوبات فقد ذهب بعض الباحثين¹⁷⁶ إلى استعمال الخيال، كمخرج عن حل. هذا الخيال الذى يقودنا إليه العالم الافتراضى الذى أوجدته التكنولوجيا الحديثة، حيث الفضاء الفسيح متاحاً أمام المنشآت والعملاء، بلا قيود، مما يجعلنا نسلم بأن هذه المنشآت تعيش حياة ثانية *second life* غير الحياة التقليدية، وأنه فى هذه الحياة الجديدة يمكن لمنشأة ليس لها كيان مادى فى بريطانيا، أن تزاوول أنشطة البيع والشراء بصفة معتادة منها، ولها عملاء فى هذه الدولة، يتم التعامل معهم عبر الوسائل التكنولوجية. ومن ثم يمكن اعتبار بريطانيا فى هذه الحالة هى دولة الإقامة لتلك المنشأة.

¹⁷⁶ Ann Michele Bardopoulos: *E.commerce and the effects of technology on taxation, Could VAT be the e.Tax solution?*, The Law-Governance and Technology Series, Institute of Law and Technology, UAB, Bellaterra, Barcelona, Spain, Vol. 22, 2015, pp.102-104.

المطلب الثانى

مشكلة تحديد دولة مصدر الدخل

الخلاف حول دولة مصدر الدخل

إن الخلاف حول تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الأرباح أو الدخل التي تحققها المنشآت دولية النشاط التي تعمل في أكثر من دولة، بخلاف الدولة التي تقيم فيها، ذو جذور تاريخية^{١٧٧} زاد الاهتمام بها مع بداية القرن العشرين، إذ تعتقد دولة مصدر الدخل بحقها في فرض الضريبة التي تتحقق من أنشطة أو أعمال تمت على أرضها، بينما تصر دولة إقامة المنشأة على حقها في فرض الضريبة على الدخل والأرباح التي تحققها من جميع الدول التي تعمل فيها.

وبالرغم من انحسار الاعتماد على مبدأ المصدر كأساس لفرض الضريبة منذ خمسينيات القرن الماضي، واعتماد الدول المصدرة لرأس المال مبدأ عالمية الإيراد لفرض الضريبة على الدخل الذي يحققه الممول المقيم بها من داخل هذه الدولة أو خارجها، إلا أن مبدأ مصدر الدخل ظل نافذاً في هذه الدول بالنسبة للدخل الذي يحققه غير المقيم على أراضيها، وفي الدول التي تطبق الضريبة النوعية على مصادر الدخل.

^{١٧٧} ترجع بعض الدراسات نظرية دولة المصدر إلى الفقيه الإيطالي *Quarta* في مؤلفه المنشور عام ١٩٠٢ بعنوان: *Commento alla Legge sull'Imposta di Ricchezza Mobile, vol. I* (Società Editrice Libreria, 1902) إذ يعرف الدخل بأنه الثروة الجديدة التي ترتبط بالطاقة أو قوة الإنتاج في إطار علاقة سببية. وقد تأثرت دول أمريكا اللاتينية بهذا النظر، مقرر أن الاختصاص بفرض الضريبة يكون للدولة التي يتحقق فيها الدخل من الإنتاج في هذه الدولة. وهو ما يعرف بمبدأ الإقليمية *the territory principle*. وقد سارت على هذا النهج الدول الأوروبية. ولمزيد من التفاصيل يراجع: *R. Rohatgi, Basic International Taxation, 2nd edn, vol. I, p. 222 et seq. (Taxmann, 2005)*

موقف المنظمات الدولية

أخذت عصبة الأمم بمبدأ الولاء الاقتصادي عند صياغة مسودة اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي عام ١٩٢٧، باعتبار أن تقرير مصدر الدخل يتحقق بتطبيق الموارد البشرية والمادية التي تشكل عاملاً حاسماً في تحديد هذا المصدر، مما يعتبر أساس بروز فكرة المنشأة الدائمة التي سارت عليها نماذج الاتفاقيات الضريبية لكل من الأمم المتحدة *UNModel* ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD Model*. حيث رجح خبراء عصبة الأمم *the League of Nations* مبدأ مصدر الدخل^{١٧٨} كأساس لفرض الضريبة منعاً من الازدواج الضريبي الذي يمكن أن يتعرض له ذات الدخل في كل من دولتي مصدر الدخل وإقامة الممول^{١٧٩}.

¹⁷⁸L.David Forst: "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age," *Tax Notes International*, Vol.15, No.8, 1997, pp.1455-73.
^{١٧٩}تفيد العديد من الدراسات الاقتصادية إلى أن إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية قد أدت إلى خسائر ضريبية بالنسبة للدول النامية، نظراً إلى الأحكام التي تتناولها هذه الاتفاقيات والتي تقيد سلطة الدول النامية بوصفها دولة مصدر الدخل - في فرض الضرائب على الشركات دولية النشاط التي يقيم معظمها في الدول المتقدمة. ففي دراسة نشرت عام ٢٠١٦ تبين أن بنجلاديش تخسر سنوياً حوالي ٨٥ مليون دولار نتيجة إبرامها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي إلى تحدد سلطة الدولة في فرض الضريبة على أرباح الأسهم أو التوزيعات بسعر منخفض. *Mistreated - The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue*, 2016, ActionAid, p.3, available at: http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/actionaid_mistreated_tax_treaties_report_-_feb_2016.pdf

ومن المثير للعجب أن الدول مصدرة رأس المال التي كافحت لترسيخ مبدأ الإقامة كأساس لفرض الضريبة، مع قصر حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على الدخل الناتج من منشأة دائمة كائنة فيها، هي الآن تعاني من هذه القواعد في صراع الدول الأوربية مع الولايات المتحدة لفرض ضريبة الدخل على الأنشطة الرقمية التي تحققها الشركات العملاقة المقيمة في الولايات المتحدة وليس لها منشآت دائمة في أوروبا. أو على حد قول أحد الكتاب أن "آلية اتفاقية الضرائب ذاتها التي تم تصميمها للحد من فرض الضريبة في البلدان النامية بوصفها دول المصدر قد تحولت الآن ضد مخترعيها الأوربيين ضد القوة الاقتصادية الأمريكية" *the very tax treaty mechanism that had been designed to limit the source taxation of developing countries now*

ويتميز نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الذي أعدته منظمة الأمم المتحدة بأنه يوسع من نطاق الروابط الضريبية التي تتعلق بالمنشأة الدائمة في دولة المصدر، بحيث يشمل أنشطة **الخدمات أو** الإنشاءات أو التركيبات التي تتم في الدولة خلال مدة زمنية معينة، وكذلك يشمل الوكيل التابع وعمليات تحصيل أقساط التأمين.

وتبنت النماذج الضريبية الأخرى فكرة المنشأة كأساس لحق دولة المصدر في فرض الضريبة على الشركات الأجنبية غير المقيمة بها. وأهمها نموذج الولايات

turned against its European inventors who had to protect their shrinking tax bases against the economic power of the US.

أنظر: Dr. Reimar Pinkernell: *Application of the EU Value Added Tax to E-Commerce Transactions,*

وفي دراسة لصندوق النقد الدولي عام ٢٠١٤ ثبت أن الدول النامية قد تكبدت خسائر في إيراداتها الضريبية بسبب إبرام الاتفاقيات المبرمة مع هولندا لا تقل عن ٧٧٠ مليون يورو عام ٢٠١١، كما تبين أن الدول غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد خسرت إيرادات ضريبية نتيجة إبرامها اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي مع الولايات المتحدة الأمريكية تقدر بحوالي ١.٦ مليار دولار عام ٢٠١٠. ولذلك أوصى صندوق النقد الدولي الدول النامية بأن لا تدخل في اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي تحت ضغوط سياسية، دون اعتبار للمخاطر الاقتصادية التي تنشأ عنها. أنظر:

International, Monetary Fund; Spillovers in International Corporate Taxation, 2014, Washington DC, 2014, p.27.

وخلصت إلى نفس النتيجة دراسة أخرى، انتهت إلى التوصية بأن لا تعتمد الدول النامية في إبرامها لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على نموذج الاتفاقية الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. أنظر:

Luis M. Almeida and Perrine Toledano: Understanding how the various definitions of Permanent Establishment can limit the taxation ability of resource-rich source countries, The Columbia Center on Sustainable Investment (CCSI), CCSI Briefing Note, March 2018, p.32.

ومع ذلك فإننا نرى أنه ليس في مقدور الدول النامية أن تنفذ هذه التوصيات في الواقع، نظراً لحاجتها إلى الاستثمارات الوافدة من الشركات دولية النشاط، وضعف قوة هذه الدول التفاوضية مع الدول التي تتبعها هذه الشركات، واشتراطها أن يكون أساس التفاوض نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تحقق لهذه الدول مزايا ضريبية على حساب الدول النامية.

المتحدة *USATax Model*، نموذج دول الأنديز *Andean Tax Model* الخاص
بأمريكا اللاتينية.

ويدل مصطلح المنشأة الدائمة *permanent establishment* على مستوى معين
من نشاط المشروع الأجنبي يزاوله في دولة مصدر الدخل، حتى يكون لهذه
الدولة الحق في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من هذا النشاط.

ولقد تكفلت نماذج الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي،
والاتفاقيات الثنائية في تحديد معنى المنشأة الدائمة، وما يعد وما لا يعد منشأة
دائمة^{١٨٠}، وأحكامها المؤثرة في تحديد الأرباح التجارية والصناعية والمهنية
والدخل السلبية كأرباح الأسهم وعوائد القروض والإتاوات. كما تناولتها
بعض التشريعات الوطنية بالنص عليها، كما هو الحال في التشريع المصري.

وتقوم فكرة المنشأة الدائمة *Permanent establishment* كأساس لفرض
الضريبة في دولة المصدر لضمان^{١٨١} أن المشروع الأجنبي لا يخضع للضريبة في
الدولة ما لم يكن لهذا المشروع ارتباط اقتصادي كبير أو مهم (ذو
مغزى) *significant economic bonds* بين الدولة وهذا المشروع. ويشترط لوجود
المنشأة الدائمة أن يكون للمشروع في الدولة (مكان ثابت لمزاولة النشاط *fixed*
and carried on) ، أى أن يكون المكان ثابتاً، وأن تتم مزاولة النشاط من خلاله.

^{١٨٠} تعرف المنشأة في الاتفاقيات الضريبية بأنها المكان الثابت الذي يزاوّل المشروع الأجنبي بعض أو كل
أنشطته، ويدخل في معنى المنشأة الدائمة الفرع والخزن والمكتب والمبنى والورش وموقع البناء والمناجم
والمحاجر وغيرها من مواقع استخراج الثروات الطبيعية.

^{١٨١} *Klaus Vogel on Double Tax Conventions (2nd Edition) (1991),*
Netherlands, p200.

وذهب بعض المفسرين^{١٨٢} إلى أنه يلزم للقول بوجود منشأة دائمة أن يكون هناك موقع مادي ثابت، ونشاط أو عمل منظور أو مرئي *visible business activity* يتم من خلاله.

وتوسعت الاتفاقيات النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي في الحكم على وجود منشأة دائمة في دولة ما إذا كان المشروع الأجنبي يقدم خدماته في هذه الدولة من خلال الوكيل التابع *dependent agent*.

وتستبعد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي من تعريف المنشأة الدائمة المنشآت التابعة للمشروع الأجنبي في الدولة الأخرى، التي تقدم أنشطة مساندة أو تمهيدية أو تحضيرية^{١٨٣}، لا تحقق بذاتها دخلاً مباشراً للمشروع الأجنبي في الدولة التي توجد فيها.

وذهبت تفسيرات منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية^{١٨٤} لعبارة المنشأة الدائمة الواردة في المادة (٥) من نموذج الاتفاقية الضريبية لتجنب الازدواج إلى أن "موقع الويب على الإنترنت، الذي يتكون من البرمجيات والبيانات الإلكترونية، لا يشكل بذاته مالا ملموساً، ولذلك لا يمكن اعتباره مكاناً لمزاولة النشاط، حيث لا توجد التسهيلات المطلوبة لمزاولة الأعمال، كالمباني أو الماكينات أو الآلات".

¹⁸²OECD. 2005. *OECD model tax convention on income and on capital, condensed version OECD Publishers., Paris, July 2005.*

¹⁸³لا تدخل الاتفاقيات الضريبية في معنى المنشأة الدائمة الأنشطة التمهيدية والثانوية ومكاتب التمثيل والاتصال والدعاية والإعلان التي تحقق دخلاً للمشروع الأجنبي..

¹⁸⁴OECD: *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (Public Discussion Draft 2012)*, available at: <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/48836726.pdf> ("OECD Commentary")

وفى محاولة تالية من خبراء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتتواءم الاتفاقيات الضريبية مع التطور التكنولوجي، وافقت الدول الأعضاء بالمنظمة على أن الوسائل المادية لشبكة الإنترنت *physical aspects of the network*، مثل جهاز الكمبيوتر *computer equipment* أو الخادم *server*، تؤدي الوظائف الأساسية التي تدل على وجود الممول في بعض الحالات¹⁸⁵.

ومع ذلك فإن الشركة الأجنبية تستطيع تجنب الضريبة بأن تنقل الخادم أو جهاز الكمبيوتر إلى بلد ذي إعفاءات أو تخفيضات ضريبية¹⁸⁶، أو أن تضع موقعها على مزود خدمة الإنترنت *ISP* غير ذي صلة بالدولة التي تزاوّل نشاطها فيها، أو أن تعتمد إلى جعل الأنشطة التي تتم عن طريق هذا الخادم ذات طبيعة مساعدة أو تحضيرية، كأن يقتصر دوره على إرسال المنتج الرقمي.

أراء الفقه

ثار الجدل بين الباحثين حول الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة : هل هي دولة مصدر الدخل أم دولة إقامة الممول، وذلك لبيان إلى أى مدى تكون

¹⁸⁵ Arthur Cockfield, "Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution, (2002, p.5.

¹⁸⁶ ليس ضرورياً أو لازماً في جميع الأحوال أن يكون اختيار الخادم في بلد ذي إعفاءات أو تخفيضات ضريبية بسبب الحصول على هذه الامتيازات الضريبية، فقد يكون الاختيار راجعاً لاعتبارات فنية، كالحصول على الأمان المتطور للشبكة في هذا البلد، مما يمنع أو يصد هجمات المتسللين *hacker attack*، وبالتالي يقل خطر التوقف عن النشاط لفترات غير محددة. راجع :

OECD Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions (Discussion Paper 2001) .,

الرابطة بين المكان الذى يوجد فيه من يملك المنشأة ويديرها، وبين المكان الذى يوجد فيه عمال وممتلكات وأنشطة هذه المنشأة.

ولم تعرف معظم التشريعات الضريبية المقصود بدولة المصدر التى يكون لها الحق فى فرض الضريبة على الدخل أو الربح المتحقق من مصادر فيها. ويعتبر التشريع الأمريكى من الدول القليلة التى حاولت ذلك.

لذا تكفل رجال الفقه والقضاء بمحاولة تفسير المقصود بالمصدر، إذ رأى فوجل *Vogel* أن دولة المصدر هى الدولة التى ترتبط بصورة أو بأخرى بإنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وأهى الدولة التى تتحقق فيها إضافة لقيمة السلعة^{١٨٧}. ويرى الفقه الإيطالى إلى أن مبدأ الإقليمية - المرتبط بمصدر الدخل - له معنيان: معنى شكلى وآخر موضوعى؛ أما المعنى الشكلى فيشير إلى القواعد التى تضعها الدولة لفرض الضريبة، إذ أنه وفقاً لأحكام القانون الدولى فإن كل دولة مستقلة ذات سيادة، ولا توجد سلطة تقيد حقها فى أن تفرض الضريبة على الدخل أينما تحقق، وعلى كل شخص حصل عليه.

ولكن هذا المعنى الواسع يقيده المعنى الموضوعى المستند إلى القواعد الدولية التى لا تمنح الدولة حق فرض الضريبة خارج حدودها الإقليمية إلا عندما تكون هناك علاقة معينة بين الدخل أو الشخص الحاصل على هذا الدخل مع بعض حدود أو أراضى هذه الدولة.

¹⁸⁷Pinto ; “Worldwide vs. Source Taxation of Income - A Review and evaluation of Arguments (Part I)” (1988) 8-9 *Intertax*, pp. 216, 223.

وقد استقرت القواعد الضريبية الدولية على أن المنشأة الدائمة هي التي تدل على هذه العلاقة، سواء تمثلت هذه المنشأة في مكان ثابت للمشروع الأجنبي في تلك الدولة يزاو من خلاله كل أو بعض نشاطه فيها، أو وكيل تابع *dependant agent* للمشروع الأجنبي بها¹⁸⁸.

وبالرجوع إلى آراء الفقهاء فإننا نجد تنوعاً في الرؤى حول تبرير حق دولة المصدر في فرض الضريبة، حيث يأخذ فوجل بنظرية المنفعة *benefit theory* التي تقوم على أن للدولة حقاً في فرض الضريبة، على أساس مجمل المنافع والمزايا والخدمات التي قدمتها الدولة إلى الممول، حيث يكون لدولة المصدر الحق في معظم-أو كل الحق-في أن تفرض الضريبة على الدخل المتحقق من مصادر فيها، إذ تعتبر الضريبة في هذه الحالة بمثابة تعويض لهذه الدولة عن النفقات التي تكبدتها لتوفير المزايا التي مكنت الممول من إنتاج الدخل¹⁸⁹.

وتأخذ موسجراف *Peggy Musgrave* بنظرية الاستحقاق *Entitlement Theory* حيث يكون لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة على الدخل المتولد من أماكن بها، باعتبار أن هذه الدولة هي مكان النشاط المولد لهذا الدخل، دون الدولة التي يقيم فيها المنتج لهذا الدخل¹⁹⁰.

¹⁸⁸Carmine Marrazzo: *Challenging the territoriality in the digital economy: the role of taxation for digital single market*, European School of Advanced Fiscal Studies – University of Bologna, p.4.

¹⁸⁹Pinto :, “Worldwide vs. Source Taxation of Income - A Review and evaluation of Arguments (Part I)” (1988) 8–9 *Intertax*, p.19.

¹⁹⁰Richard Musgrave and Peggy Musgrave, “Inter-Nation Equity” in *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Car S. Shoup* (1972), p71,

ويرجع بتتو pinto مبدأ دولة المصدر إلى اعتبارات تاريخية، تأخذ بمبدأ الولاء الاقتصادي *economic allegiance* لتقرير أن الدولة التي يرتبط فيها الشخص بالعمل أو الاستثمار هي التي يكون له الولاء من الناحية الاقتصادية بأكثر من الدولة التي يقيم فيها أو يستهلك دخله بها، وبالتالي تكون دولة الولاء الاقتصادي-أى دولة مصدر الدخل، هي صاحبة الحق في فرض الضريبة مقارنة بدولة الإقامة^{١٩١}.

ومع ذلك يرى بعض الباحثين^{١٩٢} أن مبدأ دولة المصدر يتضمن قواعد تحكمية لتحديد مصدر الدخل الخاضع للضريبة، وأن هذه القواعد يسهل التلاعب بها، من خلال تنظيم الهياكل القانونية للمنشآت التي تجعلها من الناحية الشكلية غير مقيمة في بلد معين.

مذهب القضاء

ذهب القضاء إلى أن مبدأ المصدر ليس مبدأ قانونياً في حد ذاته^{١٩٣}، وإنما أقرب إلى الواقع العملي، وذلك للدلالة على أنه المكان الحقيقي لتحقيق الدخل.

¹⁹¹ Pinto, *op. cit.*, p.49.

¹⁹² H. Ault & D. Bradford, *Taxing International Income: An Analysis of the U.S. System and Its Economic Premises*, in *Taxation in the Global Economy*, at 12-30 (A. Razin & J. Slemrod eds., University of Chicago Press 1991), available at <http://www.nber.org/chapters/c7203.pdf> (accessed 15 Mar. 2018). More recently, see S. Wilkie, *New Rules of Engagement? Corporate Personality, and the Allocation of 'International Income' and Taxing Rights*, in *Essays in Honour of J. Sasseville* (B. Arnold & A. Parollini eds., Canadian Tax Foundation 2018, in press).

¹⁹³ *Rhodesia Metals Ltd (In Liquidation) v Commissioner of Tax 11 SATC 244 (1938)*.

وفي قضاء آخر رؤى بأن دولة المصدر هي الدولة التي يتم مزاولة النشاط أو التجارة وتحقق الدخل منها، أو هي مكان الدخل المتولد من نشاط فيها، أو هي^{١٩٤} الدولة التي تكون المصدر الأساسي للحصول على الدخل بغض النظر عن مقدار الدخل المتحقق منها.

ورفض القضاء الإيطالي اعتبار شركة مقيمة في ألمانيا أن لها منشأة دائمة بإيطاليا، لعدم وجود هيكل إداري وتقني في إيطاليا، حتى ولو ثبت أن مديرها عقدوا اجتماعات بها^{١٩٥}. وأن شركة البرمجيات المقيمة في إيطاليا وتقدم دعم مبيعات إلى شركة مقيمة في المملكة المتحدة (لا تدخل ضمن شركت المجموعة الإيطالية)، إذ اعتبر هذا الدعم مجرد نشاط تمهيدى أو ثانوى^{١٩٦}.

وقد حكم القضاء الفرنسي^{١٩٧} بأن *Google France* لا تقدم سوى الدعم الإداري والتسويقي للمشروع الأجنبي (*Google Ireland*) مما يعنى أن *Google France* لا تعتبر منشأة دائمة، ولا يحق للإدارة الضريبية في فرنسا فرض ضريبة عليها.

وقد انتقد هذا الحكم^{١٩٨} على أساس أن من الأعمال الإدارية أو المساعدة ما قد تمثل للمشروع الأجنبي الأهمية الكبرى أو العمل الأساسي الذي يستفيد منه

¹⁹⁴ *Lever Brothers & Unilever, CIR v 1946 AD 441, 14 SATC 441 [RSA]* (“Lever Brothers case”).

¹⁹⁵ Case no. 12237/2018.

¹⁹⁶ Case no. 2407/2018.

¹⁹⁷ *Tribunal Administrative de Paris, Case 1505113/1-1, République Française vs. Société Google Ireland Limited, 12 juillet 2017*

¹⁹⁸ *Tim Theunis: Profit –allocation on value creation in the digital economy, Master Thesis in European International Tax Law, Department of Business*

في تحقيق إيراداته وأرباحه. لكنه يشير في نفس الوقت إلى أن النصوص الاتفاقية الحالية لا تتواءم مع طبيعة النشاط الرقمي وكيفية ممارسته.

واشترطت محكمة العدل الأوروبية لوجود المنشأة الدائمة أن تبقى في المكان لفترة من الزمن كحد أدنى لاعتبارها دائمة، وأن تكون لديها الموارد البشرية والتقنية اللازمة لتقديم خدماتها^{١٩٩}.

وقضت محكمة النقض المصرية^{٢٠٠} بعدم وجود منشأة دائمة للشركة الأجنبية في مصر، التي تتخذ من حقول البترول مقراً دائماً لنشاطها المتمثل في إجراء أبحاث جيولوجية لاكتشاف البترول في أعماق البحر، باستخدام سفينة أبحاث من نوع خاص.

تساؤل أهمية المنشأة الدائمة في ظل التجارة الإلكترونية

مع انتشار التجارة الإلكترونية وتزايد الاعتماد على الإنترنت في بيع السلع والخدمات، وإمكان تحقيق الدخل أو الربح من أماكن مختلفة عبر العالم دون أن يكون للمنشأة وجود مادي فيها، قد يكون من الصعب الاعتماد على مبدأ مصدر الدخل كأساس لتحديد دولة فرض الضريبة، وخاصة عند تعذر تحديد هذه الدولة^{٢٠١}، أو لسهولة انتقال المنشأة الدائمة بين الدول، أو حتى عدم وجودها في

Law, School of Economics and Management, Lund University, 2017/2018, p14.

^{١٩٩} تطبيقاً لهذا المبدأ قضت المحكمة بأن تثبيت آلات اللعب على متن سفينة تجوب البحر بين ألمانيا والدانمارك، لا تشكل منشأة دائمة، بالرغم من هذع الآلات تم صيانتها وإصلاحها واستبدالها. أنظر:

E2: ECJ, 4 July 1985, Case 168/84, Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, (1985) ECR 2251, ECJ Case Law IBFD

^{٢٠٠} الطعن رقم ٢٥٢ لسنة ٦١ ق ، جلسة ٢٠٠٦/٣/٢٨.

^{٢٠١} يحاول الباحثون الاسترشاد ببعض الأحكام القضائية التي تعرض فيها القضاء المقارن لمشكلة تحديد مصدر الدخل في بعض الحالات وتطبيقها على الأنشطة الرقمية، كما هو الحال بالنسبة للشركات التي تعمل في مناطق أعالي البحار *High Sea*، وهي المناطق التي لا تخص دولة معينة،

أي دولة، وقدرة الشركات دولية النشاط على إبرام العقود، والاتصال بالعملاء، عن بُعد، من خلال الوسائل التكنولوجية، دون حاجة لوجود موظفين لها أو أصول إنتاجية في الدول التي يقيم فيها العملاء أو المستهلكون²⁰². كما أن الاعتماد على الوكيل التابع كدليل على وجود المنشأة الدائمة لم يعد مفيداً، في ظل وجود ما يعرف بالوكيل الإلكتروني. وهو ما نشير إليه تفصيلاً فيما بعد:

تعريف دولة المصدر في ظل التجارة الإلكترونية

كانت إدارة الضرائب الأسترالية *The Australian Tax Office* من الجهات الرائدة التي فكرت في كيفية تطبيق مبدأ المنشأة الدائمة على التجارة الإلكترونية²⁰³، حيث دار البحث حول ما إذا كان من الملائم أن يكون مزود خدمة الإنترنت *ISP* الذي يعمل في الفضاء الخارجي من خلال القمر الصناعي منشأة دائمة؟ وكانت الإجابة أن القمر الصناعي *satellite* لا يمثل منشأة دائمة،

ويرون أن الشركات الرقمية تعمل في نطاق فسيح أشبه بمناطق أعالي البحار التي لا يكون لدولة ما سلطة عليها. أو بالعكس يرون أنه يمكن للدولة أن يكون لها اختصاص بفرض الضريبة على الشركات الرقمية وإن تحقق الدخل خارج حدودها، إذا كان تحقق هذا الدخل ثمرة جهد ومعونة عناصر دخل الدولة، وذلك قياساً على الحالة التي سمح فيها قضاء جنوب إفريقيا بخسائر الممول عن تعامله في البورصات الخارجية، لأن هذا التعامل ناتج ذكاء الممول ومعاونة مساعديه داخل جنوب إفريقيا. لمزيد من التفاصيل، يراجع:

PM Verwey : THE PRINCIPLES OF SOURCE AND RESIDENCE TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE TRANSACTIONS IN SOUTH AFRICA Mini-dissertation submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree Magister Legum in Import and Export Law at the North-West University, 2007, pp.22-23.

²⁰²UN. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session New York, 23-26 April 2019 Item 3 (j) of the provisional agenda Tax Issues related to the Digitalization of the Economy, p.4.

²⁰³*The Australian Tax Offices' 'Tax and the Internet' report in 1997.*

- لأن موقع هذا القمر لا يمكن اعتباره جزءاً من إقليم الدولة المتعاقدة في تطبيق البند رقم (٥) من المادة (٥) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.
- وذهب بنتو *Pinto* إلى أنه يمكن الاعتماد على عدد من العوامل في تحديد دولة المصدر في البيئة الالكترونية. وهذه العوامل^{٢٠٤} هي:
- ١- مكان نقطة ارتكاز العميل الأجنبي *The foreign customer base*. التي تتولد منها أرباح النشاط.
 - ٢- مكان استلام الخدمات الرقمية إلى العملاء.
 - ٣- المكان الذي أبرم فيه العقد بين المنشأة وعملائها.
 - ٤- استخدام العملاء لرقم الدخول المحلي *local access numbers* الذي يمكنهم من الاتصال بموقع المنشأة العالمي على الشبكة.
 - ٥- مكان استخدام المشروع مرافق البنية التحتية للاتصالات *telecommunications infrastructure* في الدول الأجنبية التي تعمل معها.
 - ٦- مكان موقع المشروع عبر الإنترنت *The enterprise's web site* الذي تتمكن من خلاله الاتصال بالعملاء عبر العالم.
 - ٧- مكان وجود خادم الكمبيوتر *computer server* في الدولة الأجنبية.
 - ٨- مكان وجود ممثلين للمشروع، سواء كانوا وكلاء من الأشخاص القانونية (مزود خدمة الإنترنت) أو الوكالات الميكانيكية *mechanical* أو وكالات البرمجيات (أو البرمجيات) *software agents*.

²⁰⁴ Dale Pinto: *E-Commerce and Source-Based Income Taxation* (2003), Netherlands, p91.

وينص قانون (نظام) التجارة الالكترونية السعودي ٢٠٥ على أن الأصل أن يكون مقر عمل موفر خدمة التجارة الالكترونية هو مقر عمل عنوانه المحدد في سجله التجارى .

أما الممارس الذى يقدم منتجات من خارج المملكة إلى داخلها عن طريق عرض هذه المنتجات بطريقة تمكن المستهلك من الوصول إليه، فإن مقر عمله هو المكان الذى يحدده فى محله الالكترونى (أى المنصة الالكترونية)، ما لم يثبت غير ذلك. فإذا كان لموفر الخدمة أكثر من مقر عمل، ولم يحدد أحدها، يكون مقر العمل المعتد به هو المقر الأوثق صلة بالعقد، مع مراعاة الظروف التى كان الأطراف على علم بها أو توقعوها فى أى وقت قبل إبرام العقد أو عند إبرامه. ولا يعد المكان مقر عمل لمجرد أنه يضم المعدات والتقنية الداعمة لنظام المعلومات الذى يستخدمه موفر الخدمة فى إبرام العقد، أو يمكن فيه لأطراف أخرى أن تصل إلى نظام المعلومات المعنى، وأن استخدام موفر الخدمة اسم نطاق أو عنوان بريد الكترونى ذو صلة بدولة معينة لا ينشئ قرينة على أن مقر عمله يوجد فى تلك الدولة.

و اعتمدت سلوفاكيا فى عام ٢٠١٨ تعريفاً جديداً للمنشأة الدائمة ٢٠٦، ليشمل المنشآت الأجنبية التى تتوسط بشكل متكرر خدمات النقل والإقامة عبر

^{٢٠٥}المادة الثالثة من نظام التجارة الالكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكى رقم (م/١٢٦) بتاريخ ١٤٤٠/١١/٧هـ.

²⁰⁶Dniel Bunn: *A wave of Digital Taxation*, Tax Foundation, Nov.7, 2018.

²⁰⁶*Multinational Tax and Transfer pricing News(MNE TAX)* ,October 2, 2019.

المنصات الرقمية. حتى تتمكن من إخضاع مواقع الحجز للضريبة، مثل موقع *booking.com*، وموقع *Expedia*. وكذلك المنشآت التي تقدم خدمات النقل مثل *Uber*.

ورأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن²⁰⁷ موقع المشروع على شبكة الإنترنت لا يمثل بذاته منشأة دائمة، وأن ترتيبات استضافة المواقع على شبكة الإنترنت، لا يؤدي إلى وجود منشأة دائمة للمشروع الأجنبي للممارسة أعماله من خلال هذا الموقع.

كما أن مزود خدمة الإنترنت، لا يمكن اعتباره وكيلاً تابعاً لمشروع آخر (إلا في حالات استثنائية) بحيث يعد منشأة دائمة للمشروع الأجنبي، بالإضافة إلى أنه ليس شرطاً لوجود منشأة دائمة أن يكون هناك تدخل بشري في مكان مزاوله المشروع لنشاطه في دولة المصدر.

وخلصت هذه المنظمة إلى أن معيار المكان الثابت كشرط لوجود المنشأة في دولة المصدر لم يعد ملائماً لنشاط التجارة الإلكترونية الذي يمكن أن يقوم به المشروع الأجنبي في تلك الدولة دون أن يكون له بها مكان ثابت. ورجحت أن يكون الخادم *server* الذي يستضيف مواقع الإنترنت هو المنشأة الدائمة، بما لديه من معدات موجودة في مكان جغرافي محدد. وأن هذا الخادم يمكن اعتباره المكان الثابت الذي تزاوّل من خلاله المشروع نشاطها²⁰⁸.

²⁰⁷ *OECD: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version – July 2005 (2005) OECD Publishers, Paris, France, p106.*

²⁰⁸ *Lynette and Michael Honiball, International Tax, A South African Perspective, Fourth Edition (2008), South Africa, p98.*

ومع ذلك فإنه يمكن في ظل التقنيات التكنولوجية الحديثة أن يتمكن المشروع من استخدام خوادم متعددة في دول مختلفة، دون الاعتماد على خادم معين لمدة زمنية معقولة.

ومن ثم فلا يمكن أن نعتبر الخادم منشأة دائمة وفق التعريف الشائع لهذه المنشأة بأنها المكان الثابت الذي يزاول المشروع من خلاله نشاطه لمدة معقولة من الزمن توفر عنصر الثبات والديمومة.

ولكل هذا؛ يمكننا القول بأن القواعد التقليدية لمعيار دولة المصدر، والتعريف السائد في الاتفاقيات الضريبية للمنشأة الدائمة منذ عقود لا يمكن أن يوفر حلاً مناسباً لتحديد دولة المصدر لأغراض الضريبة في ظل التكنولوجيات المتقدمة، والتطور الكبير في الاقتصاد الرقمي الذي يشهده العالم يوماً بعد يوم^{٢٠٩}.

فلا توفر هذه القواعد أساساً قانونياً متيناً لفرض الضريبة على الشركات الرقمية غير المقيمة في بلد معين عندما تحقق دخولاً أو أرباحاً من هذا البلد^{٢١٠}.

^{٢٠٩} عبر نائب وزير الخارجية الأمريكية شيب هارتر *Chip Harter* عن هذه النتيجة بقوله: "لم تعد المنشأة الدائمة عاملاً محل نقاش في مجال الضريبة الرقمية، لأن أكبر الشركات الدولية إما أن تكون قد تحولت، أو تتجه نحو التحول، إلى هياكل تنظيمية تستخدم الموزع المحلي ذا المخاطر القليلة لتقديم الإقرار الضريبي بهذه الدول، اعتماداً على مبادئ تسعير التحويلات لتحديد الربح الذي يتعين عليها الإقرار به."

Permanent establishment issues are no longer a factor in the digital tax debate because the largest MNEs have shifted or are in the process of shifting to structures that use local low-risk distributors to report income on locally filed tax returns, relying on transfer pricing principles to determine how much profit to report.

^{٢١٠} *Lyla Latif: The challenges in imposing the Digital Tax in Developing African Countries, Journal of Legl Studies and Research, Vol.5, No.3, June 2019, p.103.*

محاولة الاعتماد على مبدأ الإقامة

أخذ مبدأ الإقامة أو حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة يعود بقوة في السنوات الأخيرة، بالنظر إلى طبيعة المعاملات الرقمية التي تحقق دخلاً من دولة معينة، أو كان لهذه الدولة فضل في خلق قيمة للمنشأة الرقمية، حتى ولو لم يكن لهذه المنشأة وجود مادي فيها.

وبادرت الولايات المتحدة²¹¹ بإجراء تعديل على قانون ضريبة الدخل يأخذ بمبدأ فرض الضريبة على أساس مبدأ الإقامة في حالة بيع بعض أشياء غير مخزنة *certain non-inventory property* (هي منتجات لا يتم تتبع المخزون منها، ومن أمثلتها العناصر التي تبيعها المنشأة دون أن تكون قد اشترتها) وبعض الأنشطة الفضائية والمحيطية *ocean and space activities* (ويقصد بها الأنشطة التي تتم خارج فضاء الولايات المتحدة أو مياهها الإقليمية). بحيث يسهل على كل من الممول والإدارة الضريبة تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وقد انتقد²¹² الاتجاه نحو تطبيق مبدأ الإقامة لأغراض الضريبة على أساس أنه يمكن المنشآت الرقمية من أن تتأسس في دول الملاذات الضريبية، التي تتمتع فيها بميزة الإعفاء أو التخفيض الضريبي، مما يضر بحق دولة مصدر الدخل في

²¹¹US. Congress enacted section 863(d) and (e) as part of the Tax Reform Act of 1986, Public Law 99-514 (100 Stat. 2085) (the 1986 Act). Section 863(d) governs the source of income derived from certain space and ocean activities. Section 863(e) governs the source of income derived from international communications activity.

²¹²Charles E McLure,.: "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty, "Bulletin for International Fiscal Documentation Vol.55, No.8,2001, pp. 328-41.

أن تفرض ضريبة على الدخل المتحقق من أنشطة قامت بها هذه المنشأة فيها أو تحصلت على إيرادات نتيجة معاملات منها.

كما يضر مبدأ الإقامة الدول النامية، أو حتى الدول المتقدمة التي لا تقيم فيها المنشآت الرقمية، بالرغم من أن هذه الدول تكون مصدراً لخلق القيمة لتلك المنشآت، مما يعنى أن دولة إقامة المنشأة الرقمية سوف تحصل ضرائب على أرباح أو دخول حققتها المنشآت الرقمية من بلدان أخرى كانت هي مصدر خلق القيمة وتحقيق الأرباح أو الدخول^{٢١٣}.

وتقلل أستراليا من أهمية هذا المبدأ في مجال التجارة الالكترونية، لأنها ترى أنه حتى لو تمكنت المنشأة من إبرام عقود توريد برمجيات متطورة في دولة الملاذات الضريبية، فإن^{٢١٤} هذه البرمجيات لا تنتج فعلياً إلا في وادي السيلكون Silicon Valley بأستراليا، من ثم يكون لأستراليا حق فرض الضريبة على الدخل منها.

كما حذرت الهند^{٢١٥} من أن تطبيق مبدأ الإقامة يتضمن معايير مختلفة للاستدلال على إقامة المنشأة منها أن تكون الدولة هي محل تأسيس الشركة، أو

^{٢١٣} تقدر بعض الدراسات أن الولايات المتحدة تسيطر على حوالي ٢٠% من سوق أوروبا الغربية و١٤% من السوق الآسيوية، وهي التي تهيمن على الكثير من الأنشطة الرقمية، كالخدمات المالية والبرمجيات والنشر والخدمات الترفيهية، وبالتالي فإنه من المتوقع أن تحقق الولايات المتحدة من تطبيق مبدأ الإقامة على ضرائب الدخل من النشاط الرقمي إيرادات كبيرة. راجع:

Frances Cairncross, : *The Death of Distance*, Harvard Business School Press Boston,, 2001.

^{٢١٤} Australian Taxation Office (1999), *Tax and the Internet: Second Report* December Government Printing Service, Canberra, 1999, p.79.

^{٢١٥} Ministry of Finance :Central Board of Direct Taxes, *Report of The High Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation*, New Delhi, 2001.

المكان الذى يوجد فيه مركز إدارتها الرئيسى أو الفعلى، مما يخلق حالة من الازدواج الضريبي في حال تبني الدولة معيار يختلف عنالدولة الأخرى فتكون المنشأة مقيمة في كليهما، فضلاً عن أن مبدأ الإقامة في ذاته لا يدل على علاقة هذه الإقامة بالدخل المتحقق من دولة أخرى، مما يجعل لدولة مصدر الدخل، وليس لدولة الإقامة الحق في فرض الضريبة.

لذلك كله تفضل العديد من الدول الإبقاء على دولة مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة على النشاط الرقمي، بما في ذلك التجارة الالكترونية، مما يتطلب البحث في المنشأة الدائمة باعتبارها الدعامة الأساسية لتحديد دولة مصدر الدخل.

وحاول مشروع تأكل الوعاء الضريبي الذى ترعاه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* معالجة قواعد مصدر الدخل في النشاط الرقمي، بحيث يكون للدولة حق في فرض الضريبة حيث يوجد بها أشخاص مهمون يتحكمون في المخاطر، لديهم القدرة على تحملها، أو يقومون بتنفيذ المهام المسندة إليهم، أو أن يكون بالدولة الأصول المستخدمة، أو تجرى بها عمليات التطوير أو التحسين أو الصيانة، أو أن يتم فيها استغلال الأصول غير الملموسة (غير المادية) للمشروع الأجنبي. دون أن تمنح دولة المصدر الحق في فرض

الضريبة إذا كان المشروع الأجنبي المقيم بها ليس له سوى دور سلبي، يتمثل في الحصول على عوائد النشاط دون تحمل أية مخاطر²¹⁶.

المنشأة الدائمة في ظل النشاط الرقمي

يعتبر الاعتماد على المنشأة الدائمة لتحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة انعكاساً لما أدت إليه الثورة الصناعية من توطن المنشآت العاملة في الدول المختلفة، واستخدامها لأماكن ثابتة فيها، استعمال الأصول الإنتاجية والموارد البشرية لتحقيق الدخل منها، وهو أمر قد لا يلائم الظروف الحالية التي استجدت بعد قيام الثورة الرقمية، التي تمكن المشروعات من تحقيق الدخل من دول مختلفة دون أن تحتاج لأن يكون لديها أماكن ثابتة فيه، أو بغير حاجة إلى أن تستخدم أصولاً مادية أو حتى عناصر بشرية كائنة في هذه الدول. مما يجعل من المنشأة الدائمة - بتعريفها التقليدي - غير ملائم لمنح دولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة عليه.

وأصبح لدى المنشآت الأجنبية فرصة تحقيق الدخل والأرباح من الدول المختلفة عن طريق استخدام الفرص التكنولوجية، التي تتمثل في الأسواق الرقمية *digital marketplaces*، وقوائم المبيعات عبر الإنترنت *online catalogues*.

²¹⁶S. Wilkie, *Transfer Pricing Aspects of Intangibles: The License Model*, in *Transfer Pricing in a Post BEPS World*, at 61ff (M. Lang, A. Stork & R. Petrucci eds., Kluwer 2016).

والبوابات الالكترونية *portals* التي تصل المستهلكين بالمنشآت عبر العالم دون حاجة إلى أن ينتقل أحدهما إلى الآخر²¹⁷.

وإذا ما حاولنا تطبيق شرط الوجود المادي *physical presence* كدليل على قيام منشأة دائمة في العالم الافتراضي، فلن نعدم الحجة على ذلك، التي نجدتها في أفكار بعض الفقهاء أمثال ساكار²¹⁸ *Arvid Skaar* وفوجل *Vogel*، اللذين ذهبا إلى أن عدم وجود الكيان المادي لا يمنع من وجود منشأة دائمة في بلد ما، إذا كان المشروع الأجنبي ينتفع في دولة المصدر بمراقبه الأساسية وبنيتها التحتية، إعمالاً لنظرية المنفعة التي تبرر حق دولة المصدر في فرض الضرائب. أو أن الدخل الذي حققه المشروع الأجنبي من دولة المصدر ما كان له أن يتحقق لولا النفاذ إلى سوقها. مع أن القضاء المقارن²¹⁹ لا يدعم هذه الأفكار ولا يزال يتشبث بشرط وجود المكان الثابت لمزاولة النشاط.

ويبدو أن الاتجاه نحو فرض ضريبة على المنصات الرقمية، كضريبة أمازون *Amazon tax*، التي هي في الأصل ضريبة غير مباشرة²²⁰، تعتمد بالأساس على

²¹⁷ *Clinton Alley and Joanne Emery, "Avoidance of Permanent Establishment and Multilateral Modifications of Tax Treaties" Journal of International Taxation, Vol. 41, No. 11, 2017.*

²¹⁸ *Arvid Skaar: Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Concept' (1991); 'Taxation Issues relating to Captive Insurance Companies' (1998); editor of 'Norsk skatteavtalerett' (Norwegian Tax Treaty Law) (2005).*

²¹⁹ *See as examples: 52 Piedras Negras Broadcasting Co v. Commissioner of Internal Revenue (1941) BTA 297, aff'd 127 F 2d 260 (5th Circuit 1942), [USA].*

²²⁰ فرضت ضريبة أمازون *Amazon tax* كضريبة غير مباشرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك على مستوى كل ولاية، باعتبار أن ضريبة المبيعات من الضرائب المحلية. وهذه الضريبة تفرض على المبيعات التي تتم عبر الإنترنت من مستهلكين مقيمين في الولاية. قد لوحظ أن المستهلكين يحاولون تفادي هذه الضريبة من خلال البحث عبر الشبكة عن مواقع توفر السلعة بدون أداء هذه الضريبة. راجع :

قاعدة العملاء الذين يمكن اعتبارهم دليلاً على وجود شركة أوازن في دولة المصدر.

و هذا الاتجاه يقترب من أفكار ساكار وفوجل القائمة على نظرية المنفعة، دون أن يبدو في الأفق أن القضاء المقارن يتجاوب مع هذه الرؤية، لأن القضاء الأمريكي²²¹ - على سبيل المثال - سبق أن قضى بأنه لا يكفي لفرض الضريبة في دولة ما أن يرد للمشروع الأجنبي من هذه الدولة أوامر شراء من مستهلكين بها، حيث لا يزال شرط الوجود المكان المادى لفرض الضريبة في دولة المصدر هو السائد حتى الآن. مؤكداً على أن المكان الثابت للمشروع في دولة ما يلزم وجود عنصرين متكاملين، هما عنصر الموقع الجغرافي للمشروع داخل هذه الدولة، وعنصر الزمن 'duration' الذى يتطلب وجود قدر من أداء العمل في هذا الموقع. وليس بالضرورة أن يبلغ هذا القدر من العمل جزءاً مهماً أو كبيراً من مجمل الأعمال التى يقوم بها المشروع²²².

ونرى أن تحديد رقم الأعمال لا يمكن اعتباره معياراً ملائماً للاستدلال على وجود منشأة ما في دولة المصدر، نظراً لعدم وجود أساس علمى أو منطقى

Brain Baugh and others: The "Amazon tax", Emprical evidence from Amazon and main street retailers, October 2015.

²²¹USA Supreme Court *Quill Corp v North Dakota* (91-0194), 504 U.S. 298 (1992) [USA]. Refer to footnote 28 of this paper [p56]. And:

55International Shoe Co. v Washington 326 U.S. 310 (1945) [USA]. Cited in Goldberg, Sandford, *Internet Sales Pose International Tax Challenges* (1 June 1996). Available at

<http://www.robertsandholland.com/article.html?id=86> [Accessed 30 July 2010].

²²²Case: *Transvaal Associated Hide and Skin Merchants v Collector of Income Tax, Botswana* 29 SATC 97 1967 (BCA) [Botswana].

لتحديد هذا القدر، فضلاً عن صعوبة تحديده في كل دولة باختلاف قواعد تحديده لديها، كما يمكنها التحديد المنشأة الدائمة من الإفلات من الخضوع في أى دولة بأن لا تصل إلى الحد الأدنى من الأرباح فيها.

ومن أهم المسائل التي تتعلق بضرورة إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، في ظل الاقتصاد الرقمي، ضرورة النظر إلى جمع البيانات، التي تشكل قيمة، لكونها تساعد المنشآت في الترويج عن مبيعاتها، وتحديد أسعارها. حيث يمكن تخزين هذه البيانات واستعمالها في مراحل تالية. فالشركات، مثل أمازون، تستطيع تفادي الضريبة بعدم تواجدتها في المكان الذين يحتاجها فيه العملاء، والاتصال بهؤلاء العملاء عن طريق البيانات التي تحصلت الشركة منها عن طريق الإنترنت، ويبيع منتجاتها إليهم.

الوكيل التابع للمنشأة الدائمة

اعتبرت الاتفاقيات الضريبية، النموذجية والثنائية، أن وجود وكيل تابع للمشروع الأجنبي في دولة ما يعتبر دليلاً على مزاولة هذا المشروع لنشاطه في هذه الدولة، مما يبرر حقها في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من هذا النشاط، بشرط أن تتوافر في الوكيل صفتان هما : التبعية ، وسلطة إبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي الذي يعمل وكيلاً له. فإذا افتقد الوكيل إحدى هاتين الصفتين، أو كليهما، فإن المشروع الأجنبي لا يخضع للضريبة التي يوجد فيها هذا الوكيل. وذلك بخلاف الوكيل المستقل الذي لا تربطه بالأصل أى تبعية

قانونية أو اقتصادية، ويمارس أعماله التي يقوم بها لحساب الوكيل ضمن نطاق الأعمال المعتادة التي يقوم بها.

أى أن الوكيل يكون مستقلاً حين لا يتلقى من الأصيل تعليمات تفصيلية كالتى يتلقاها العامل من رب العمل الذى يعمل لديه، ولا يخضع للرقابة التى يخضع لها العاملون عادة من أرباب الأعمال، وأن للوكيل المستقل حرية أن يتصرف وفقاً لوجهة نظره التى اكتسبها من خبرته وكفاءته. وأن الوكيل المستقل يتحمل المخاطر الناتجة عن عمله، ولا يكرس جهده، أو معظم أنشطته، لعمل واحد مما يجعله تابعاً له من الناحية الاقتصادية.

وقد أكد القضاء المقارن²²³ على أن سمات التبعية فى الوكيل التى يجب أن تتوافر فيه لإخضاع المشروع الأجنبى غير المقيم بسببه للضريبة فى الدولة التى يعمل بها الوكيل، تتمثل فى أنه يعمل تحت سلطة الأصيل، وأن أعماله التى يقوم بها ترتبط بالأنشطة التى يمارسها الأصيل، وأن يخضع الوكيل لقدر من رقابة الأصيل على أعماله، بحيث يكون لهذا الأصيل الحق فى أن يتدخل فى الأعمال التى يقوم بها الوكيل لحسابه، وأن أى خسائر يتكبدها الوكيل يقوم الأصيل بتعويضه عنها.

ويشترط فى الوكيل التابع أن يكون له سلطة إبرام العقود نيابة عن الأصيل (المشروع الأجنبى غير المقيم)، بحيث يتمتع الوكيل ببعض السلطات التى

²²³Price Water House Cooper(PWC): *The Past, Present and Future of Permanent Establishment*, 2017, P.18.

تمكنه من التفاوض مع المتعاقد الآخر، وتقرير الشروط النهائية للعقد، وأن يكون العقد الذى أبرمه ملزماً للأصيل الذى يعمل لحسابه.

وتطبيقاً لذلك رفض القضاء الفرنسى^{٢٢٤} اعتبار جوجل فرنسا وكيلاً تابعاً لشركة جوجل العالمية (المقيمة في أيرلندا) ، لأن ليس له سلطة إبرام العقود، وأنه يقوم بأعمال تمهيدية أو ثانوية *preparatory or auxiliary*، إذ تنحصر مهمته في البحث عن عملاء لجوجل أيرلندا.

وتبنت الاتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء تعريف جديد للوكيل التابع الذى يأخذ حكم المنشأة الدائمة بأنه الشخص الذى يتصرف في دولة بالنيابة عن مشروع أجنبى، ويقوم بغبرام العقود، أو يلعب عادة الدور الرئيسى الذى يؤدى إلى إبرام العقود، حيث لا يقوم المشروع الأجنبى عادة بإبرامها دون تعديل.

"a person... is acting in a ... State on behalf of an enterprise... and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise".

وبالرغم من أن هذا التعريف تخلى عن شرط إبرام الوكيل للعقود نيابة عن الأصيل، واكتفى بأن يكون لهذا الوكيل الدور الرئيسى في إبرامها، دون أن يدخل الأصيل أي تعديلات على بنود هذا العقد، وهو أمر قد يتعذر الاتفاق عليه، لصعوبة تقييم مدى أهمية الدور الذى يلعبه الوكيل، وهل هو دور رئيسى أم غير رئيسى؟، وما هو الحال إذا كان الوكيل التابع قد ترك المجال للأصيل لأن

²²⁴ Paris Administrative First Instance Court, 12 July 2017, n°1505178/1-1.

يجرى تعديلات طفيفة أو غير مهمة؟ ، حتى يفلت المشروع الأجنبي من الخضوع للضريبة في البلد التي يعمل فيها هذا الوكيل.

الوكيل الإلكتروني

في ظل التجارة الإلكترونية؛ ظهر نوع جديد من الوكلاء، يعرف بالوكيل الإلكتروني *Electronic Agent*، وهو^{٢٢٥} نوع من البرامج المتقدمة تكنولوجياً تستخدم في إبرام العقود والصفقات الإلكترونية، بالتعبير عن إرادة مستخدمى هذه البرامج، بحيث تتضمن عرضاً للتعاقد أو إيجاباً أو قبولاً.

وتتميز الرسائل الصادرة من هذه البرامج بأنها تعمل من خلال أنظمة معلوماتية تعتمد على معلومات مزودة من البائع أو المشتري بناءً على مواصفات معينة للسلع والأثمان. ويتم من خلالها إبرام العقود دون تدخل ، أو حتى علم من البائع أو المشتري، أو دون علم المتعاقد الآخر بأنه يتعامل مع برنامج إلكترونى يستخدمه شخص آخر.

يذهب فريق من الفقهاء^{٢٢٦} إلى أن الوكيل الإلكتروني يتمتع بالاستقلال، لأنه يتصرف وفقاً لخبراته أو معلوماته الخاصة ، دون تدخل من البشر أو وكلاء آخرين، وأن قراراته تكون مبادرة منه وليست مجرد رد فعل أو استجابة لتغيرات البيئة التي يوجد فيها، ولديه القدرة على تعديل سلوكه، أو تعديل عروضه في كل مرة يغير فيها العميل عاداته أو مفضلاته.

^{٢٢٥} د. شريف محمد غنام : دور الوكيل الإلكتروني في التجارة الإلكترونية، دراسة في ضوء أحكام اتفاقية الأمم المتحدة المتعلقة باستخدام الخطابات الإلكترونية في العقود الدولية ٢٠٠٥، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٢، ص ٣ و ص ٤.
^{٢٢٦} د. شريف محمد غنام : المرجع السابق، ص ٥٢-٥٨.

ولكننا نرى أن الوكيل الإلكتروني مجرد أداة في يد من يستخدمها كوسيلة لإنجاز معاملاته، بيعاً أو شراءً، وأنه لا يتمتع بأية استقلال، فهو مجرد برنامج ينفذ تعليمات صاحبه، وأن ما يصدر عنه من مخرجات، هو استخلاص لما يتوافر في البرنامج من خصائص ووظائف وضعها الفنيون، أي أنها دليل على التطور التقني، وليست دليلاً على ذكاء الوكيل الإلكتروني. يؤكد ذلك ما جاء في تعريف الوكيل الإلكتروني في العديد من التشريعات كالتشريع الأمريكي والكندي وإمارة دبي^{٢٢٧} بأنه برنامج أعد لكي يبدأ عملاً أو الرد على تسجيلات إلكترونية أو أداء معين، من خلال مجموعة من الإرشادات والتعليمات التي تستخدم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في معالجة المعلومات التي تحدث نتيجة معينة.

ومن ثم فإنه هذه الأداة- وإن صح تسميتها وكيلاً- لا يمكن اعتبارها وكيلاً مستقلاً، بل هي أقرب إلى الوكيل التابع للشركة التي تستخدمه، لأن هذا الوكيل ينشأ من خلال شخص، ويزوده بالإرشادات والتعليمات المبرمجة التي تجعله تمكنه من إبرام التصرفات القانونية، ويظل هذا الشخص مسؤولاً عن أعمال الوكيل الإلكتروني، إلا إذ أثبت صاحبه أنه قد فقد السيطرة عليه، أو أن الخطأ الذي وقع من الوكيل الإلكتروني كان لسبب أجنبي^{٢٢٨}. ويعتبر وجوده

^{٢٢٧} د. غنى ريسان غادر الساعدي: النظام القانوني للوكيل الإلكتروني، دراسة مقارنة، مجلة أهل البيت، العدد الخامس، ص ٢٨٠.

^{٢٢٨} يرى بعض الباحثين أنه قد يتمكن الوكيل الإلكتروني من القيام بتصرفات قانونية تتجاوز حدود الإرشادات والمعلومات التي تم تزويده بها، وذلك عندما تسمح التقنية التكنولوجية بأن يكتسب من هذه المعلومات خبرات جديدة تجعله أكثر ذكاءً، ويقوم بأعمال أخرى. أنظر: Tom Allen & Robin Widdison: Can Computers Make Contracts?, HARvard Journal of Law. & Technology, Vol 9, No. 25 (1996)

في دولة ما على أن لهذه الشركة منشأة دائمة فيها. بيد أن هذا الوكيل الإلكتروني وإن صح اعتباره وكيلاً تابعاً^{٢٢٩}، إلا أن مشكلة اعتباره في حكم المنشأة الدائمة التي تبرر فرض الضريبة على الممول الأجنبي تكمن في أن هذا الوكيل يمكن أن يعمل من خلال خوادم موجودة في بلدان مختلفة، ويتم عن طريقه إنجاز معاملات عن بُعد مع عملاء من بلدان متعددة، مما يجعل من الصعب تحديد المكان الذي يعمل من خلاله، لتعيين الدولة صاحبة حق فرض الضريبة على نتائج أعماله.

الأنكار الجديدة

أفرزت الدراسات الضريبية المتعلقة بالنشاط الرقمي عن الترويج لأفكار جديدة لتعيين الدولة مصدر الدخل، من أهمها: المنشأة الدائمة الرقمية، وخلق القيمة. ونوضح ذلك في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول

فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية

محاولات الخروج من دائرة المنشأة الدائمة التقليدية

كشف التطور التكنولوجي وتوفره الفرص للمنشآت على أن تزاوّل نشاطها دون التقيد بمكان جغرافي عن عجز المنشأة الدائمة التقليدية لتكون أساساً عادلاً لتقرير حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على أنشطة التجارة الإلكترونية أو الرقمية.

²²⁹Barrett Schaefer :International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation, Santa Clara High Tech. Law.Journal, Vol.16,No.. 111 ,2000,P.131.

ويكاد يتفق الكتاب^{٢٣٠} على أن وجود الخادم *server* في دولة ما لا يشكل بذاته منشأة دائمة للمشروع الأجنبي فيها، ذلك لعدم وجود رابطة كافية بين موقع الخادم^{٢٣١} والأنشطة الاقتصادية التي تزاو لها الشركات التي يستضيف الخادم مواقعها على الإنترنت، كما أنه يسهل على هذه الشركات اختيار خوادم موجودة في بلدان منخفضة الضرائب أو لا تفرض ضرائب، حتى تتجنب أداء الضريبة كلياً أو جزئياً على أنشطتها الاقتصادية.

لذلك حاول الباحثون الخروج من دائرة الحيز المكاني أو الوجود المادي للمنشأة إلى ابتداء ما يعرف بالمنشأة الدائمة الافتراضية، أو الوجود الاقتصادي الكبير كأساس لفرض الضريبة .

بزوغ فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية

ترجع فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية تاريخياً^{٢٣٢} إلى عام ١٩٩٨ ، وذلك في المؤتمر الوزاري الذي عقد بأتاوا بكندا بشأن التجارة الالكترونية *Ottawa Ministerial Conference on Electronic commerce 1998*، الذي أسفر

²³⁰Georg Kofler, Gunter Mayr, & Christoph Schlager, *Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or LongTerm Solution?*, 57 EUR. TAX'N 527 (2017),

Arthur Cockfield, "Through the Looking Glass: Computer Servers and E-Commerce Profit Attribution" (2002) 94 TN 761-768. and:

Dale Pinto, *E-Commerce and Source Based Income Taxation, Volume 6*, Doctoral Series IBFD

^{٢٣١}بادرت تركيا باعتبار أن موقع الشبكة *website* يشكل منشأة دائمة حتى ولو كان الخادم *server* الذي تم تخزين موقع الويب عليه يقع خارج تركيا، ويترتب على ذلك أن الممول غير المقيم في تركيا والذي يزاول نشاطاً رقمياً ويحصل على دخل من مصادر بتركيا عبر هذا الموقع يخضع للضريبة التركية.

^{٢٣٢}لمزيد من التفاصيل يراجع: OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* (April 3, 2019)

عن تشكيل لجنة فنية استشارية لرقابة تطبيق الاتفاقيات الحالية على ضرائب أرباح المنشآت أو الأعمال *Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits*، والتي خلصت في توصياتها إلى أن القواعد الضريبية الحالية لا تتواءم مع التجارة الالكترونية، مما يتطلب البحث عن بديل. واقترحت - عام ٢٠٠٥ - إنشاء روابط ضريبية جديدة للمنشأة الدائمة الالكترونية أو الافتراضية *electronic (virtual) PE* وقد ناقشت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - ضمن مشروعها عن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح) في الإجراء رقم (١) "BEPS Action 1" فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية *"virtual permanent establishment"* (*virtual PE*)، كأحد الحلول لسد ثغرات التعريف الحالي للمنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، والتي تنفذ منها الشركات الدولية لتجنب الضريبة أو تخفيض وعائها الضريبي^{٢٣٣}.

واقترح لذلك^{٢٣٤} تطبيق قواعد جديدة على الوكيل الذي يأخذ حكم المنشأة الدائمة، ومراجعة أحكام الاستثناء من وجود المنشأة الدائمة في حالة القيام بأعمال تمهيدية أو ثانوية *preparatory and auxiliary*، وإعادة النظر في أحكام

²³³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (2015).

²³⁴ OECD, : *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report* 2015), and: Clinton Alley and Joanne Emery, "Avoidance of Permanent Establishment and Multilateral Modifications of Tax Treaties" ,*Journal of International Taxation*, Vol 11, 2017, 38-49 hg.[.]

الوكيل التابع للمنشأة الذى يعمل من خلال عمولة ذات ترتيبات معينة *commissionaire arrangements*، وتطبيق مبدأ مكافحة التجزئة، *anti-fragmentation rule*. لمنع المشروعات الأجنبية من تجزئة أعمالها أو تقسيم أنشطتها التجارية فى دولة ما، لتصويرها على أن كلاً منها يعد ذات طبيعة تمهيدية أو مساعدة، مما يخرجها من كونها منشأة دائمة تخضع للضريبة فى دولة مصدر الدخل.

دلائل وجود المنشأة الدائمة الافتراضية

للكحكم على وجود المنشأة الدائمة الافتراضية فى دولة ما، اقترحت عدة دلائل يمكن الاسترشاد بها ، من أهمها الوجود الرقمى أو الاقتصادى الكبير، والنطاق التردى، والدليل الزمنى:

١ - الوجود الرقمى أو الاقتصادى الكبير

اقترحت^{٢٣٥} المفوضية الأوروبية *European Commission* تعريفاً للمنشأة الدائمة الرقمية *Digital Permanent Establishment (DPE)*، يعتمد على مبدأ الوجود الرقمى الكبير أو المهم *significant digital presence*، ليكون بمثابة الرابطة *nexus* التى تسمح للدولة التى يوجد فيها بفرض ضريبة الدخل على النشاط الرقمى.

وهذه الرابطة تعتبر قائمة إذا توافر معيار أو أكثر من المعايير الآتية:

²³⁵Proposal for a Council Directive, laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM (2018) 147 final, 2018/0072 CNS, Brussels, 21 March 2018.

- ١- القيام بتوريد خدمات رقمية إلى مستخدمين في الدولة العضو في الاتحاد الأوربي تولد دخلاً يزيد على سبعة مليون يورو في السنة الضريبية.
 - ٢- توريد خدمات رقمية إلى ما يزيد على مائة ألف مستخدم في الدولة العضو في الاتحاد الأوربي، وفقاً لبيانات عناوين بروتوكول الإنترنت للجهاز المستخدم في النفاذ إلى الواجهة الرقمية المتعلقة بالخدمة الموردة.
 - ٣- إبرام ما يزيد على ٣٠٠٠ عقد تجارى بغرض توريد خدمات رقمية في الدولة العضو في الاتحاد الأوربي في إطار مزاولة المنشأة الرقمية لنشاطها. ويمتاز هذا التعريف بأنه لا يتقيد بالوجود المادى للمنشأة، ولا بضرورة وجود موظفين تابعين للمشروع الأجنبى في الدولة، وإنما يعتمد على العناصر الاقتصادية والحدود الدنيا التى يجب توافرها للحكم بوجود رقمى كبيراً وذى مغزى في هذه الدولة.
- ومن الطبيعى أن لكل دولة - إن شاءت- أن تأخذ بمبدأ الوجود الرقمية الكبير، أن تضع حدوداً دنياً للدلالة على هذا الوجود تبعاً لظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وبما يجد من تجنب الضريبة أو التهرب منها.
- ويتوقع أن تبدأ دول الاتحاد الأوربي فرض الضريبة بسعر ٣٪ على إجمالى إيرادات المنشآت الرقمية، بما يعرف بضريبة الخدمات الرقمية، التى تأخذ بمعيار الوجود الاقتصادي الكبير، وذلك كحل مؤقت، لمدة ثلاث سنوات، إلى حين التوافق العالمى على حل دائم لمشكلة الضرائب على المنشآت الرقمية.

ويشترط لتطبيق هذه الضريبة أن تبلغ إيرادات الشركة الأجنبية من الخدمات الرقمية حول العالم ٧٥٠ مليون يورو، وأن تتجاوز هذه الإيرادات من دول الاتحاد الأوربي ٥٠ مليون يورو في السنة.

وتعتبر الهند من أوائل الدول التي بادرت- في قانون الموازنة عام ٢٠١٨- بتطبيق معيار الوجود الاقتصادي الكبير كأساس لفرض الضريبة على المنشآت الرقمية، بغض النظر عن وجود مادي للشركة الأجنبية في الهند أو عدم وجوده. ويقترح بعض الباحثين^{٢٣٦} إضافة بند جديد للمادة الخامسة من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي تنص على: "إذا قام مشروع مقيم في إحدى الدولتين المتعاقدين بإتاحة الوصول (أو تقديم العروض) إلى تطبيق الكتروني أو قاعدة بيانات أو مكان في سوق الإنترنت أو عروض خدمات الإعلان على موقع الويب أو في تطبيق الكتروني يستخدمه أكثر من ألف مستخدم من الأفراد شهرياً في الدولة المتعاقدة الأخرى، يعتبر أن لهذا المشروع منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، إذا تجاوز إجمالي إيرادات المشروع بسبب الخدمات المذكورة في الدولة المتعاقدة الأخرى مبلغ ××× سنويا".

If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online market place or storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX per annum.

²³⁶Peter Hongler&Pasquale Pistone: Blueprints for a new PE nexus to Tax Business Income in the Era of Digital Economy, International Bureau of Fiscal Documintations (IBFD) ,Working paper, 20 January 2015, p.3

وتشكك بعض الدراسات²³⁷ في هذه المحاولة، لأنها قد تؤدي في التطبيق العملي إلى مشكلات بين الإدارات الضريبية، التي لن تتمكن من منع المنشآت الدولية من تجنب الضريبة، أو قد تؤدي إلى ازدواج ضريبي تتعرض له هذه المنشآت بسبب الممارسات المختلفة للإدارات الضريبية، وتفضل الاعتماد في تعيين المنشأة الدائمة على رقم الأعمال الذي تحققها في كل دولة، بحيث يعنى تحقيق الشركة الأجنبية للحد الأدنى من رقم الأعمال في دولة ما يعنى أن لديها في هذه الدولة منشأة دائمة، ومن ثم يصبح من الواجب فرض ضريبة هذه الضريبة على هذه الأرباح.

إذ يترتب على تطبيق معيار الوجود الاقتصادي الكبير أن يكون للدولة التي تتوافر فيها المنشأة الرقمية سلطة فرض الضريبة عليها، بغض النظر عن وجودها المادي في هذه الدولة أو في دولة أخرى، وسواء كانت هذه المنشأة تعمل من خلال موظفين لديها، أو بغير حاجة إلى موظفين في تلك الدولة²³⁸.

ومع ذلك فإن هذا الاقتراح يعتمد على القياس الكمي ، بصفة أساسية، لتعيين المنشأة الدائمة الرقمية في دولة ما، إذ يتوجب للاستدلال على مدى أهمية الوجود الاقتصادي للشركة الأجنبية في الدولة ، أن يتوافر في هذا الوجود صفة (المهم أو الكبير) ، وهو ما يتطلب وضع حد أو سقف للإيرادات أو

²³⁷ Camilla Berkesten Hägglund: *The Definition of a Permanent Establishment in the BEPS Era, An analysis of the introduction of commissionaire structures in Article 5(5) of the OECD Model Treaty, Master's Thesis in International Tax Law, UPPSALA university, Department of Law Spring Term 2017.*

²³⁸ Bettina Náráy: *New definition of Digital Permanent Establishment-digital taxation, at: <https://www.arintass.com/digital-permanent-establishment/>*

المستخدمين أو العقود في دولة ما ، بحيث إذا تجاوزت الشركة الأجنبية هذا الحد أعتبر أنها وجود مهم أو كبير في تلك الدولة.

وبالرغم من أن المعيار الكمي يعتبر من أوضح المعايير في التطبيق، ولكن تحديدها يكون تحكيمياً، يختلف من دولة إلى أخرى^{٢٣٩}، ويعطى الشركة الأجنبية فرصة تجنب الضريبة في بلد ما، حين توقف التعامل مع هذا البلد قبل أن تصل إلى حد الخضوع للضريبة فيه، أو أن توزع معاملاتها أو عقودها مع هذه الدولة على سنوات ضريبية مختلفة، بحيث لا تبلغ المنشأة في كل سنة الحد اللازم لخضوعها للضريبة في هذه الدولة.

كما أنه يؤدي إلى وجود شركتين إحداهما بلغت الحد الأدنى ولم تتجاوزه وبالتالي لا تخضع للضريبة، والثانية تجاوزت هذا الحد ولو برقم واحد فتخضع للضريبة.

كما أن المعيار الكمي يتجاهل جوهر المعاملة أو العقد أو طبيعة الاستخدام، إذ قد تكون العقود المبرمة أو مستخدمو موقع الشركة الأجنبية في هذه الدولة قليل نسبياً، ولكن العقود المبرمة أو استفادة المستخدم من هذا الموقع كبير جداً، ومع ذلك لا تخضع هذه المعاملات للضريبة.

²³⁹Monika Šestáková: Redefining the “Permanent Establishment” Concept to Make Its Measurement more Relevant for a Digital Economy, University of Seattle programs Bratislava, Slovakia, .4.

وللتغلب على مشكلة الحد الأدنى للخضوع للضريبة، يمكن^{٢٤٠} إجراء تعديل على مقترح المفوضية الأوروبية المذكور بأن لا يشار إلى الشركات الرقمية، وإنما يشار إلى الخدمات الرقمية التي تقدمها أى شركة، سواء كانت تعمل فى النشاط الرقمية أو فى غيره من الأنشطة. بحيث تعرف الخدمات الرقمية بأنها: الخدمات التي يتم تقديمها عبر الإنترنت أو من خلال شبكة الكترونية / والتي تتسم بأن توريدها أو تقديمها يتم الكترونيا، ولا تحتاج إلى تدخل بشرى أو أن يكون التدخل البشرى بسيطاً، ولا يمكن تأمينها فى غياب تكنولوجيا المعلومات.

ومن هذه الخدمات:

- ١- توفير الكيانات الرقمية *Software*؛ كالبرمجيات، وما يتصل بها من تحديث أو تغيير للبرامج.
- ٢- توريد الخدمات التي تقدم، أو تدعم، الوجود التجارى أو الشخصى، على الشبكة الالكترونية، مثل منصات التواصل أو الوسائط الاجتماعية.
- ٣- توليد الخدمات التي تنشأ تلقائياً عبر الإنترنت أو على الشبكة الالكترونية.
- ٤- النقل بمقابل لحقوق وضع السلع أو الخدمات بغرض بيعها على الإنترنت أو على موقع الإنترنت الذى يعمل كسوق الكترونى (مثل *e.Bay*).

²⁴⁰Tim Theunis: *Profit –allocation on value creation in the digital economy, Master Thesis in European International Tax Law, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University, 2017/2018, pp.17-18.*

٢- النطاق الترددي

يقترح بعض الباحثين^{٢٤١} أن يعتمد مفهوم المنشأة الدائمة الرقمية على استخدام النطاق الترددي *bandwidth*، حيث يمثل مقدار استخدام عرض النطاق الترددي كمؤشر على العلاقة بين البائعين والمشتريين، ويمكن للمشرع أن يعين حداً أدنى لمقدار استخدام عرض النطاق الترددي من خلال اتفاقية بين الدول، كأن يكون استخدام ٥٠٠ جيجا بايت من النطاق الترددي فأكثر، هو الحد الدال على مزاولة الاقتصاد الرقمي، الذي يمكن المنشآت من عرض وبيان السلع والخدمات التي توفرها للعملاء، أو لتحقيق دخل بقدر كاف مما يخضعه للضريبة، أو لإجراء المعاملات مع عدد من المستخدمين أو العملاء، أو لتلقي ردود الفعل من أولئك المستخدمين أو العملاء. فإذا ما بلغت المنشأة الرقمية هذا الحد من النطاق الترددي في دولة ما اعتبر أن لها منشأة دائمة رقمية في هذه الدولة، وتجعلها مصدر الدخل، وصاحبة الحق في فرض الضريبة.

ولا يتأثر وجود المنشأة الرقمية في هذه الحالة بأي انخفاض في حد النطاق الرقمي في السنوات التالية.

أو بعبارة أخرى فإن بلوغ المنشأة الرقمية الحد الأدنى اللازم للنطاق الرقمي في دولة ما، يجعل هذه الدولة هي مصدر الدخل وصاحبة الحق في فرض الضريبة في تاريخ بلوغ الحد وفي السنوات التالية عليه، حتى لو انخفض هذا الحد في أي سنة بعد ذلك.

^{٢٤١} Muhammad Rifky Santoso: *VIRTUAL PERMANENT ESTABLISHMENT FOR DIGITAL ECONOMY* Journal of International Scientific Publications, Volume 11, 2017. Pp.278-279.

٣- الدليل الزمني

تبنت المملكة العربية السعودية فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية ، حين اعتبرت أن مقدم الخدمة الأجنبي يشكل منشأة دائمة في دولة المصدر، إذا استمر في تقديم الخدمة في تلك الدولة لمدة تزيد على ستة أشهر في السنة^{٢٤٢}. ولا يشترط لفرض الضريبة على دخل مزود الخدمة في هذه الحالة أن يكون له وجود مادي في تلك الدولة، سواء تم تقديم الخدمة من داخل أو خارج السعودية، طالما توافر شرط المدة.

الفرع الثاني

فكرة خلق القيمة

الأهمية الاقتصادية والضريبة لقيمة السلعة

بذهب الاقتصاديون المعاصرون^{٢٤٣} إلى أن قيمة أى سلعة أو خدمة من وجهة وجهة نظر المستهلك، ترتبط بأقصى استعداد للدفع 'maximum willingness to pay'، أى الحد الأقصى الذى يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على السلعة أو تلقى الخدمة.

وهذه القيمة لا تتحدد على أساس أهمية السلعة، وإنما تتحدد بندرتها في الواقع؛ ذلك أن الشمس كسلعة ضرورية للحياة لا تتحدد لها قيمة مالية، لأنها متوفرة للجميع بلا مقابل، أى لا تعاني من الندرة. وكلما زادت حاجة الفرد إلى

²⁴² Vladimir Gidirim, *Taxation of Foreign Multinationals Enterprises Conducting Business in and with Saudi Arabia*, *Bulletin for International Taxation*, April 2006.

^{٢٤٣} أنظر على سبيل المثال: Carl Menger and Léon Walras. For instance, in *Menger's book Principles of Economics, Chapter III*

السلعة كلما زاد تقديره لقيمتها، فالماء في الصحراء أعلى قيمة من الماء على شاطئ
النهر (مثلاً) ^{٢٤٤}.

ولما كان قياس القيمة - من وجهة نظر الاقتصاديين - ذا طابع شخصي،
يختلف من شخص لآخر، فإن القواعد الضريبية التقليدية لم تأخذ به، واعتمدت
بدلاً عنه على أسعار السوق أو المدفوعات الفعلية للسلعة والخدمة، لتحديد
القيمة لأغراض الضريبة.

مما يعنى ضمناً أن تحديد قيمة السلعة لأغراض الضريبة ^{٢٤٥} لا يعتمد على
جانب الطلب (المستهلك) كما يرى الاقتصاديون ^{٢٤٦}، وإنما يعتمد على جانب
العرض (أى حيثما يكون للمنشأة البائعة وجود ما في دولة المستهلك). ويكون
المرجع في تحديد قيمة السلعة ضريبياً إلى سلطة السوق، حيث يجمع السوق بين
قوى العرض والطلب. وبالتالي لا يعتد بدور المستهلك، ولا يكون ثمة حاجة إلى
دراسة مشاركة المستخدم *userinvolvement* في هذه الحالة ^{٢٤٧}.

²⁴⁴ Mas-Colell/Whinston/Green, *Microeconomic Theory*, Oxford University Press 1995, Ch. 10, pp. 311ff.

²⁴⁵ Devereux/Vella, *Value creation as the fundamental principle of the international corporate tax system*, Oxford University Centre for Business Taxation Policy Paper, July 2018, pp. 2 et seq.

^{٢٤٦} ينبه بعض الكتاب إلى أن هناك حالات يصعب تحديد القيمة التي أنشأها المستهلك، وأوضحها الحالة التي يشتري الشخص أسهماً في شركة ثم يقوم ببيعها ليحصل على ربح من الفرق بين ثمن شراء هذه الأسهم وبيعها، حيث يتعذر معرفة الدور الذي قام به هذا الشخص في زيادة أرباح أسهم تلك الشركة، وهو مجرد مزود لبعض رأسمالها، حين يكون تحقيق الأرباح راجعاً لعوامل أخرى غير زيادة رأس المال. أنظر:

Werner Haslehner: Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world? Kluwer International Tax Blog, May 30, 2018

²⁴⁷ Johannes Becker & Joachim Englisch: *Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do With It?*, University of Muenster, *SSRN Electronic Journal* 47(2), 2018.

ومع انتشار الاقتصاد الرقمي، وتزايد المعاملات عن بعد، دون حاجة إلى أن يكون للمنشآت وجود مادي في دولة المستهلك، أصبح من الضروري إعادة النظر في الأساس الضريبي التقليدي الذي يعتمد على جانب العرض، والتركيز على جانب الطلب، وهو الدور الذي يقوم به المستهلكون في الدول التي تقدم إليها السلع والخدمات من منشآت رقمية، بغض النظر عن وجود هذه المنشآت في الدولة التي يوجد فيها المستهلك أو في خارجها. إذ يلعب المستهلكون دوراً في خلق القيمة الاقتصادية، التي تحقق منها تلك المنشآت الربح أو الدخل، ما يعطى لدولة المستهلك الحق في فرض الضريبة.

تعريف خلق القيمة في ظل التطور التكنولوجي

أدى التطور في تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات إلى انحسار أهمية العنصر المادي الثابت لمزاولة الأنشطة الاقتصادية، ليحل محله العنصر غير المادي أو غير الملموس، وسرعة الانتقال، وتزايد أهمية المعلومات ورأس المال البشري، وترتب على ذلك نقص القيمة المضافة للأموال المادية، وظهور عوامل جديدة لخلق القيمة وإنتاج الأرباح، مثلة في الأصول غير الملموسة والخدمات²⁴⁸. ومن الأصول غير المنقولة المؤثرة في الأنشطة الرقمية حق الاختراع *patents* والعلامات التجارية *trademarks* وحق المعرفة *know-how* وقواعد بيانات المستخدمين أو الموردين *customer or supplier data bases*.

²⁴⁸ Jr., C. McClure: U.S. Federal Use of Formula Apportionment to Tax Income from Intangibles, in: TNI 1997, pp. 859-871

وتعتمد هذه الأصول على أفكار المبدعين من البشر، ومن ثم تسعى المنشآت الرقمية إلى التعاقد مع الفنيين المهرة في هذا المجال، وتقديم أعلى الرواتب لهم، لتمكينهم من الإبداع الذى يمثل للمنشأة أصلاً معنوياً (رأس المال البشرى) لا تملكه، وهو الذى يخلق القيمة، التى تحقق المنشأة منها أرباحها.

ومع ذلك فقد يرتبط نشاط المنشأة بأعمال مختلفة؛ كنشاط التسويق - على سبيل المثال - أو دعم العملاء المرتبط بالمبيع. حيث يكون هذا التسويق مصدر معرفة *feedback* لمهندسى البرامج عند تصميم مواقع أو منصات البيع على الإنترنت. أى أن التواصل المباشر مع العملاء، أو حتى قيام العملاء أنفسهم بدور، يساعد فى عملية خلق القيمة.

لذا يعرف بعض الباحثين²⁴⁹ خلق القيمة بأنه: طريقة لتوليد الدخل أو الإيرادات (من خلال استغلال فرص العمل أو النشاط) عن طريق استخدام محتوى البيانات والمعلومات بشكل معين فى الإنتاج أو تقديم الخدمات. وهذه الطريقة تحتاج لتنفيذها أشخاص مهرة يعملون فى ظل استراتيجية الإدارة والتشغيل، مستخدمين فى ذلك الأصول الملائمة لدى المنشأة.

عناصر القيمة

تذهب منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية إلى أن²⁵⁰ للقيمة عناصر ثلاثة

هى :

²⁴⁹ Marcel Olbert & Christoph Spengel: *International taxation in the Digital Economy: Challenge accepted?*, *World Tax Journal*, February 2017, p.23.

²⁵⁰ M.Lennard, :*Act of creation: the OECD/G20 test of Value Creation as a basis for taxing rights and its relevance to developing countries*,

١- **سلسلة القيمة value chain**: تنشأ القيمة في نماذج الأعمال التقليدية عن طريق تحويل مدخلات الإنتاج إلى مخرجات من خلال أنشطة متتابعة (سلاسل) ومنفصلة، ولكنها ذات صلة ببعضها البعض، كإنتاج السلع الاستهلاكية والالكترونية، وشركات مطوري البرامج ومقدمى الخدمات السمعية والبصرية.

٢- **شبكات القيمة value networks**: تعتمد المنشآت على منصة وساطة تربط المستخدمين النهائيين أو العملاء بعضهم البعض، وتسهل علاقاتهم التي يكون لها الدور الحاسم في تحديد القيمة من خلال الروابط التي يتم إنشاؤها بين المستخدمين (مثل طلب الصداقة) أو الروابط غير المباشرة بين العملاء) إذ يمكن للبنك أن يقدم قرض على أساس حجم الودائع التي يقدمها العملاء.

وفي هذه النماذج يتولد الإيراد من خلال مجموعة من القنوات، إما بأن يقوم العملاء بدفع رسوم اشتراك أو الدفع الفوري لكل خدمة تقدمها المنصات الرقمية، أو بطريق غير مباشر عن طريق إيرادات الإعلانات التي تتدفق على المنصة الرقمية تبعاً لعدد المستخدمين لها.

٣- **متاجر القيمة value shops**: تتحدد القيمة في هذه الحالة من خلال الحلول التي تقدم للعملاء، كاستشارات وتحليل البيانات المتخصصة وتطوير البرمجيات software أو الحوسبة الحسابية، وتكنولوجيا المختبرات المستخدمة في البحوث الجامعية لإجراء التجارب.

المعنى الضريبي لخلق القيمة

لفهم المقصود بمصطلح خلق القيمة ، يجب أن ننظر إليه في سياق مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح الذي تنفذه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث يستخدم المشروع هذا المصطلح - خلق القيمة- عند الحديث عن الملاذات الضريبية *Tax Havens*، التي تكون محلاً لمزاولة نشاط، دون أن تخلق قيمة، إذ يعكس مصطلح خلق القيمة معنى استخدام الهياكل القانونية في قيام المنشآت دون أن يكون هناك حقيقة أو جوهرًا اقتصاديا لها، ومن أمثلتها الشركات الوهمية *shell companies* التي لا يكون لها وجود حقيقي *economic substance*، سوى مكتب أو بعض الأصول المادية وعدد من الموظفين، بهدف اصطناع وجود يبرر نسبة الدخل الخاضع للضريبة إلى هذه الملاجئ، دون أن يثبت أن لها تأثيراً حقيقياً في توليد هذا الدخل²⁵¹.

وإذا تجاوزنا الملاذات الضريبية، وتوسعنا في تطبيق مبدأ خلق القيمة على كافة المعاملات الرقمية أيًا كانت، قد تكون النتيجة هي تنحية دولة مصدر الدخل عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الناتج من بيع السلعة أو الخدمة الرقمية إلى مستهلكين بها، وإعطاء الحق للدولة التي أنشأت الآلية أو الأصل غير المادي الذي تم من خلاله بيع السلعة أو تقديم الخدمة، مما يشكل خطراً كبيراً على حق الدول النامية في فرض الضريبة على المعاملات الرقمية، باعتبار أنها غالباً ما

²⁵¹Michael Lennard : Act of creation: the OECD /G20 test of "Value Creation" as a basis for taxing rights and its relevancies to developing countries, TRANSNATIONAL CORPORATIONS Volume 25, 2018, Number3,p.58.

تكون دولة استهلاك السلعة أو الانتفاع بالخدمة، دون أن تتوافر لديها القدرات أو الإمكانيات التي تجعلها الدولة التي توجد بها المنشأة التي قامت بخلق القيمة.

تعيين دولة مصدر خلق القيمة

تبين بعض الدراسات²⁵² أن الفرد يستخدم محرك البحث الذي توفره الشركات الرقمية (جوجل على سبيل المثال) بالمجان، في مقابل استفادة هذه الشركات من بيانات المستخدم، أى أنالشركات الرقمية تعمل من خلال تبادل القيمة (قيمة مقابل قيمة) فيما بينها وبين العملاء. وبالتالي يكون لدولة المستهلك اعتبار في خلق القيمة.

ويتفق بعض الباحثين²⁵³ ذلك لأن هذه الفكرة تتجاهل أن المستهلك لم يخلق أى قيمة عندما ارتبط بمعاملة رقمية أو قدم معلومات شخصية لتكون محلاً للتبادل ضمن المحتوى الرقمية، ذلك لأن القيمة تخلق عندما يشحن المنتج منتجاته، ويتسلم مزود الخدمة هذه الخدمات إلكترونياً، أو من خلال امتزاج بعض الأنشطة التي يقوم بها شركة الخدمات الرقمية والمعلنين. ولا يبدو أن المستهلك قد خلق القيمة وحده، دون اعتبار للكيان الرقمية الذي يخلق سلسلة التوريد أو يوفر الأشخاص الذين يقدمون الخدمات أو مساحات الإعلان الجاذبة للمبيعات.

²⁵²Joyce Beebe: *Recent developments on the E.U.'s Digital Tax proposal*, Rice University's Baker Institute Report, No01.09.19, Houston, Texas, 3019, p.2..

²⁵³Association of International Certified Professional Accounts: *Taxation of digitalized economy*, October, 2018, p.6..

والأمثلة لتوضيح ذلك كثيرة، نذكر منها: الوسائط الإعلامية المطبوعة كالصحف والمجلات، التي تباع قوائمها البريدية وعناوين الاتصال بالمستخدمين من خلال الإعلان المنشور على مطبوعاتها، حيث لا تفرض ضريبة على القارئ أو مستخدم الوسيط الإعلامي، باعتباره مصدراً لخلق القيمة من أصل غير ملموس. وتفرض ضريبة القيمة المضافة، باعتبارها ضريبة على المعاملات، على البائع وليس على المستخدم للمعلومات. ولا يتصور أن وضع المعلومات بالطريقة الرقمية بدلاً من الطريقة التقليدية يمكن أن يغير الوضع في هذه الحالة.

ومثال آخر: حالة شراء المستهلكين من خدمات السفر، كالفنادق وتذاكر الطيران والرحلات البرية والبحرية. حيث تحتفظ وكالات السفر ببيانات العملاء لتقديم عروض لهم ولتشجيعهم على القيام برحلات إلى أماكن تقدم الخدمات التي يفضلونها.

ولا تخضع وكالات السفر حالياً للضريبة على استخدام هذه المعلومات لتقديم خدمات مميزة لعملائها. ولا نعتقد أن الحال يختلف فيما لو كانت وكالات السفر تقدم هذه الخدمات رقمياً بدلاً من الطرق التقليدية.

ومثال ثالث يتعلق بتجار التجزئة الذين يحتفظون ببيانات عملائهم في سجلات خاصة، وتقديم كوبونات تخفيض أو تحفيز خاصة بهم يحصلون عليها من محصل النقدية على مبيعاتهم، وذلك لجذب مزيد من العملاء إليهم. ولا تخضع هذه العملية للضريبة.

وتختلف مذاهب المنظمات الدولية والدول نحو تعيين الدولة التي يمكن اعتبارها مصدراً لخلق القيمة، ومن ثم تكون صاحبة الحق في فرض الضريبة على المنشآت الرقمية :

مذهب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تدعم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ويوافقها بعض الباحثين ورجال الضرائب فكرة فرض الضريبة على الأرباح المستندة على أساس بمساهمة المستهلك والتسويق عبر الأصول غير المادية. اعتماداً على مبدأ خلق القيمة *principle of Value Creation*، والذي يفسر عادة - وليس دائماً - بأنه يركز على جانب العرض فقط.

وترى المنظمة أن هذا المبدأ يجب أن يكون هو الدليل أو المرشد للملائم لتحديد الأرباح - وخاصة الناجمة عن النشاط الرقمي - التي تفرض عليها الضرائب المباشرة في كل دولة. مع ضرورة إعادة النظر في مكان وكيفية خلق أو تحقق نماذج الأعمال الحديثة خلق القيمة التي تكون أساساً لفرض الضريبة عليها.

ومع ذلك فإن الاعتماد على جانب العرض في فرض الضرائب على أنواع أو أنشطة معينة كالأنشطة الرقمية، لا يمنع من استخدام جانب الطلب في ضرائب أخرى ؛ إذ يمكن الاعتماد على جانب الطلب في فرض ضريبة الدخل أو الأرباح، وما يعنيه من فرض ضريبة على تصدير المنتجات، كالنفط والمعادن والمنتجات الزراعية والمنسوجات مفيداً للدول ذات الأسواق المحلية الكبيرة.

مذهب الاتحاد الأوربي

يذهب الاتحاد الأوربي إلى أن تحديد خلق القيمة يتأثر بمجموعة عوامل مختلفة، منها أن المنشآت تستطيع الآن أن تورد - تقدم - الخدمات الرقمية دون أن يكون لها وجود مادي في مكان أداء الخدمة (بما يعرف بالحجم بلا كتلة *scale without mass*)، كما يفترض أن نماذج الأعمال التي يزاول من خلالها النشاط الرقمي تعتمد بقوة على الأصول المعنوية أو الفكرية، وهي أصول بطبيعتها منقولة غير ثابتة، وأن أعلى قيمة تأتي من مساهمة المستخدمين للنشاط الرقمي الذي يتم عبر المنصات الرقمية، مما يمكن أن يطلق عليه (خلق قيمة المستخدم *User value creation*)

وأنه يفرض صحة القول بأن الشركات الرقمية تعمل في مقابل تبادل القيمة فيما بينها وبين العملاء، فإن بيانات المستخدم يكون لها نفس القيمة التي للخدمات التي تقدمها إليه الشركات الرقمية.

وتعتمد الشركات الرقمية في تحقيق أرباحها بناءً على أن بيانات المستخدم أكثر قيمة من الخدمة التي يحصل عليها، ومن ثم فإن المستخدم يخلق القيمة التي تشكل مدخلاً أساسياً في نشاط الشركة الرقمية، وبالتالي يكون للدولة التي يوجد فيها المستخدم الحق في فرض الضريبة على دخول الشركة الرقمية أو أرباحها.

ولذلك يدعم الاتحاد الأوربي، فكرة فرض ضريبة رقم أعمال في دولة المستهلك للسلعة أو الخدمة الرقمية، بدعوى أن المستهلك هو من يخلق القيمة

لتلك الخدمة أو السلعة، وبالتالي يكون للدولة التي يقيم فيها هذا المستهلك الحق في فرض الضريبة.

مذهب الولايات المتحدة

ترى بعض الدول-كالولايات المتحدة- أن الشركات الرقمية هي التي تخلق القيمة، لأنها هي وحدها القادرة على تجميع وتخزين واستغلال البيانات، وأن بيانات المستخدم لا قيمة لها وحدها ما لم توضع لتكون محلاً للاستعمال بواسطة الشركات الرقمية. ومن ثم فإن دولة موقع الشركة الرقمية هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على دخولها أو أرباحها.

مذهب الدول النامية

ترى الدول النامية أنه ليس جانب العرض وحده- الذي يرتبط بالإنتاج والتسويق- هو الذي يحقق الدخل أو الأرباح، بل إن لجانب الطلب دوراً لا يقل أهمية في ذلك؛ لأن جانب الطلب يؤثر في سعر السلعة أو الخدمة، وربحية المنشأة، ويعبر عن مدى قدرة المستهلكين على الدفع، متأثرة بعناصر أخرى كتوافر السلع العامة، والبنية التحتية، والدعم والإعانات....

ومن ثم فإن أرباح المنشأة التي تتحقق في دولة ما لا تنشأ إلا عندما يدفع المستهلك ثمن السلعة التي تبيعها، وبالتالي فلا يكفى النظر إلى خلق القيمة من منظور جانب العرض فقط، متجاهلة جانب الطلب، لأن عملية البيع تتم من خلال طرفين هما البائع والمشتري، وأن تفاعل هذين الطرفين هو الذي يؤدي إلى خلق القيمة والأرباح. وتعتقد الدول النامية أن مبدأ فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي يمكن أن يكون مماًثلاً لفرض الضريبة على الدخول السلبية

passive income (أرباح الأسهم والفوائد والإتاوات) التي اتفقت كلاً من الدول النامية والمتقدمة على أن تعامل في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على أساس حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة عليها، وذلك بالنظر إلى المكان الذي ينتج فيه الأصل دخلاً.

وترى الدول النامية، لحل مشكلة فرض الضريبة على أرباح المنشآت والأنشطة الرقمية، يجب الأخذ في الاعتبار قيمة السلع أو الخدمات الرقمية التي أنتجت أرباحاً بسبب العديد من العوامل، التي يمكن اعتبارها الروابط التي تصل النشاط بالدولة التي تستضيف هذه الأسواق، بحيث يكون لهذه الدولة الحق في فرض الضريبة عليها.

ويجب أن يكون الحل المقترح لمشكلة فرض الضريبة يسهل تنفيذه أو إدارته، ويسهل على الممول الالتزام به. وأن لا يكون الحل معقداً، حتى لا يثير المنازعات، ويؤدي إلى ازدواج ضريبي، إذ أن الدول النامية ليست لديها الإدارة الضريبية القادرة على تنفيذ الحلول المعقدة، ولا الإمكانيات المالية الكبيرة لحل المنازعات الدولية.

ومن ناحية أخرى ترى الدول النامية أهمية النظر إلى عامل الوفورات التي تتحقق للمنشآت الدولية بسبب مزاولة نشاطها في الدول النامية التي تتسم بانخفاض تكلفة العمالة والعقارات وغيرها من التكاليف التي تساهم في تسعير منتجاتها على نحو يمكنها من منافسة مثلاتها التي تنتج في الدول الأخرى، مما يجعل لموقع الدولة النامية اعتبار في خلق القيمة يتعين مراعاته.

بينما يعارض أنصار فكرة خلق القيمة هذا النظر باعتبار أن هذه الوفورات لم تنشأ المنشآت دولية النشاط، ولكنها فقط تحصلت عليها، دون أن يكون لها دور فيها، مما لا يبرر أخذ هذه الوفورات بعين الاعتبار عند تحديد الضريبة على تلك المنشآت.

مذهب الأمم المتحدة

بادر الفريق التابع للأمم المتحدة باقتراح الحلول التي تمكن الدول النامية من فرض الضريبة على المعاملات الرقمية من خلال²⁵⁴:

١- الاعتماد على جانب الطلب، وليس جانب العرض فقط، لتحديد المقصود بخلق القيمة، مما يتطلب تعديل تعريف المادة (٥) من نموذج الأمم المتحدة للمنشأة الدائمة *permanent establishment*، ليشمل الأنشطة التي تتم عن بعد التي تنطوي على مشاركة مكثفة من الشركات دولية النشاط (ومن أمثلة ذلك: الاعتماد على حشد مساهمات المستخدمين) دون أن تنطوي على تدخل بشري محلي من قبل موظفي الشركة أو وكلائها المعتمدين. (أو الاعتماد على قواعد الرابطة التكميلية *supplementary nexus rules* لأغراض فرض الضرائب على الأرباح الناشئة عن تقديم الخدمات الرقمية أو توريد السلع الرقمية). ويمكن الاستناد في المثال الأخير إلى القواعد التي تطبق في حالة فرض الضريبة على الدخول السلبية، بحيث يسمح لدولة مصدر الدخل بفرض الضريبة على الخدمات الرقمية (ويمكن أن يتم إضافة نص أو فقرة جديدة إلى المادة ١٢ من

²⁵⁴UN: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Tax Issues related to the Digitalization of the economy, Eighteen session, New York, 23-26 April 2019, Paper No, E/C 18/2019/CRP.12 .pp.13-16.

الاتفاقية). كما يمكن التفكير في أن تفرض الضريبة في تلك الحالات على أساس الدخل الصافي.

٢- إعادة النظر في المعايير المختلفة التي اقترحتها فريق العمل التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لطرق تقسيم الأرباح بين الدول، حيث يذهب هذا الفريق إلى التفرقة بين الأرباح الروتينية (أو المعتادة) و الأرباح غير الروتينية (أو غير المعتادة)، بحيث يكون للدول الحق في فرض الضريبة على الأرباح الروتينية، التي تقوم على مزاولة أنشطة معينة ذات صلة وثيقة بالسوق، من خلال تفاعل المستخدم، واستغلال الأصول غير المادية التسويقية.

ولأن هذه المعايير يصعب على الدول النامية تطبيقها؛ يفضل فريق الأمم المتحدة الاعتماد على التقسيم النسبي للأرباح من خلال معادلة يتم الاتفاق عليها.

مع ملاحظة أن هذه الطريقة تحتاج إلى تبادل واسع للمعلومات بين الدول، كما لا تخلو من محاولات بعض الدول استغلالها في الحصول على حصة أكبر من الضريبة على أساس غير واقعي، فضلاً عن أن اتباع الأسلوب النسبي لا يؤدي إلى فرض دقيق للضريبة، ولكنه بمثابة تفضيل السهولة على الدقة في هذه المرحلة.

٣- يمكن انتهاج طريقة الضرائب التي تخصم من المنبع كأداة لتحسين الالتزام الضريبي، ودعم تطبيق طرق تقسيم الأرباح الجديدة. ويمكن التفكير

في أن تكون هذه الضرائب على أساس صاف وليس إجمالي. مما يساهم في تحقيق اليقين الضريبي ، وتقليل المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين. ولا ريب أن القواعد الجديدة التي تتبناها الدول لتحديد الدولة صاحبة السيادة في فرض الضريبة، أو لبيان القواعد التي تحدد كيفية تقسيم الأرباح بين الدول، سوف تحتاج إلى إجراء تعديلات تشريعية في القوانين المحلية لهذه الدول.

تقدير فكرة خلق القيمة

ينتقد استخدام فكرة خلق القيمة في مجال ضريبة الدخل لسببين²⁵⁵:
أولهما : أن هذه الفكرة تعتمد على مبدأ المنشأة الوحيدة، بغض النظر عما إذا كانت هذه المنشأة تزاوّل نشاطها كشخصية قانونية مستقلة، أو ضمن مجموعة من المنشآت أو الشركات المترابطة التي يجمعها كيان واحد يسيطر عليها ويراقبها.

وأن الضريبة تفرض على أرباح المنشآت التي تنصوي ضمن مجموعة واحدة على أساس مجموع الأرباح التي تحققت من هذه المنشآت، بغض النظر عن كون إحداها أو بعضها قد زاول نشاطه بصفة مستقلة أو منفصلة عن الآخرين أم لا.

²⁵⁵Jefferson VanderWolk: *Digital Business and Corporate Income Taxation: Is Value Creation's Role Overstated?*, TAX NOTES INTERNATIONAL, OCTOBER 8, 2018, p.37.

وثانيهما: أن الضريبة على أرباح المنشآت لا تفرض على أساس قيمة النشاط، فقد يكون لهذا النشاط قيمة، ولكنه لا يحقق دخلاً وبالتالي لا تفرض ضريبة على هذا النشاط.

وأن الضريبة تفرض على واقعة تحقق الربح الصافي للمنشأة الناتج من الأعمال التي يقوم بها الممول بنفسه، أو من خلال تابعيه كالوكلاء وموظفيه والمقاولين المفوضين منه.

كما قد يتمكن الشخص من التقاط أو انتزاع قيمة *value capture* معينة دون أن يكون سبباً في إنشائها، أو له دور في خلق هذه القيمة ، وأوضح مثال²⁵⁶ على ذلك الشخص الذي يشتري أسهماً في شركة ، ثم يعيد بيعها بعد أن يكون قد ارتفع سعر أسهم هذه الشركة، فإن هذا الشخص قد تمكن من الحصول أو التقاط قيمة له ببيع أسهمه دون أن يكون له دور في زيادة قيمة هذه الأسهم.

وأن التسليم بحق كل دولة في فرض الضريبة عندما تكون هي الدولة التي تنشأ فيها القيمة للمنشأة ، تعنى أن المنشآت دولية النشاط سوف تقبل بتجزئة *fragmentation* نشاطها أو أعمالها²⁵⁷، وأن هذه التجزئة سوف تتم على نحو محايد وعادل، لضمان حق كل دولة في أن تحصل على حصتها العادلة من الضرائب ، وهو افتراض نظري لا يسانده الواقع، ومن ثم يكون من الصعب تحديد المكان الذي تنشأ فيه القيمة بالنسبة لكل دولة.

²⁵⁶Werner Haslehner:Taxing where value is created in a post – BEPS(digitalized) world?, Kluwer International Tax Blog.

²⁵⁷Allison Christians: Taxing according to Value Creation, Tax Notes International Review, No.90, June 18,2018, pp.1379-1383.

ولذلك كان يتعين التركيز على فكرة النشاط الاقتصادي *economic activity* كأساس لفرض الضريبة على المعاملات الرقمية بدلاً من فكرة خلق القيمة، ويمكن حل مشكلة تعيين الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على هذه المعاملات بإجراء تعديل على المادة (٥) من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تتعلق بالمنشأة الدائمة، إذ يكفي النص على اعتبار المنشأة الدائمة تعمل في البلد التي يكون فيها للمشروع الأجنبي عمل نشط لتسويق سلعتها أو تقديم خدماتها للعملاء في هذا البلد، سواء تم ذلك من خلال الوسائل الرقمية (الموقع على الإنترنت أو الإعلانات عبر الإنترنت) أو عن طريق مقدمي الخدمات المحليين الموجودين في هذا البلد، بشرط أن تتجاوز مبيعات المشروع الأجنبي من معاملاتها فيه حداً معيناً أو رقماً معيناً من الإيرادات أو المبيعات خلال السنة الضريبية^{٢٥٨}.

ويذهب فريق آخر^{٢٥٩} من الباحثين إلى أنه مع غموض تعريف القيمة وفشل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) في وضع تعريف منضبط لها في مجال الضريبة، يجب النظر إلى الواقعة المنشئة للضريبة وهي الربح، فالمنشآت تسعى إلى تحقيق الربح، ويخضع للضريبة الربح الصافي الذي يتحقق لها بعد خصم التكاليف التي تكبدتها.

²⁵⁸ *Jefferson VanderWolk: Digital Business and Corporate Income Taxation: Is Value Creation's Role Overstated?, TAX NOTES INTERNATIONAL, OCTOBER 8, 2018, p.39.*

²⁵⁹ *Wolfram F. Richter: align profit taxation with value creation, Center for Economic Studies and the Ifo Institute (CESifo) Working Papers, No. 7589, April 2019, p.4.*

ولدى الإدارات الضريبية خبرة في تحديد هذا الربح. وأن المصدر الرئيسي أو الغالب لتحقيق الربح هو عنصر الندرة (*scarcity*)، إذ قد تزيد ندرة عناصر الإنتاج المتنافسة التي تساعد في تحقيق الأرباح (الأرض ورأس المال والعمال) من زيادة الأرباح إذا كانت المنشأة تعمل في أكثر من دولة.

والأصل أن هذه الأرباح وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية تخضع في دولة الإقامة ما لم تكن قد تحققت من منشأة دائمة في دولة أخرى لتكون هذه الدولة هي مصدر هذا الربح، ويكون لها بالتالي حق فرض الضريبة عليه.

أما الاعتماد على خلق القيمة في الخضوع للضريبة قد يؤدي إلى فرض الضريبة في بلد واحد، بالرغم من أن المعرفة *Knowhow* وهي أحد أهم العناصر غير الملموسة التي تساعد في خلق القيمة، يمكن استخدامها مراراً وتكراراً، حتى تصل تكلفتها الهامشية إلى الصفر.

ويتحقق الربح لمورد المعرفة عندما يكون استخدام حق المعرفة مقيداً بترخيص منه في مقابل يحصل عليه. أي أن الأصل في المعرفة أنها قابلة للانتقال تكنولوجياً بغير قيود، وأن ما يقيدتها هو القواعد القانونية التي تحكمها. ومن ثم لا تتسم المعرفة بندرة حقيقية، كعناصر الإنتاج الأخرى، وإنما تكون لها ندرة مصطنعة *artificial* بفعل القانون الذي يقيدها.

وبالتالي فإن العنصر الأساسي لتحقيق الربح في المنشآت الرقمية هو استغلال المعرفة، وهو الأمر الذي يجب التركيز عليه بدلاً من السعى المرهق وراء القيمة ومن ينشئها، وأين وكيف....؟؟؟؟

ويمكن توزيع الضريبة على هذه الأرباح بين الدول على أساس نسبة العوامل التي تساعد على تحقيق الأرباح في كل دولة تعمل بها المنشآت دولية النشاط²⁶⁰. كما أن الخلاف حول تعريف مصطلح خلق القيمة يمكن أن ينشأ عنه حالة من الازدواج الضريبي *double taxation*، أو حالة من عدم فرض الضريبة في البلدين *non-double taxation*.

وفي ظل الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي الحالية فإن معظم الأنشطة الرقمية أو التي تعتمد على الرقمنة بشكل كبير لن تدفع ضرائب دخل على الأفراد أو الشركات في الدول التي تزاوول نشاطها فيها، ومن أهمها الدول النامية، بالرغم من أن هذه الشركات تحقق فعلاً دخلاً كبيراً من هذه الدول عن طريق التشغيل عن بعد، وهو الأمر الذي اعترف به القائمون على مشروع تآكل الوعاء والضرائب على المعاملات الرقمية، دون اتفاق فيما بينهم على طرق حل هذه المشكلة.

المبحث الثالث

مشكلة توزيع الأرباح بين الدول

جوهر المشكلة

من المتفق عليه أن قيام المنشأة بإنتاج السلع أو توفير الخدمات لا يحقق وحده الأرباح لها، وإنما يتحقق الربح عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة، أي أن المكان

²⁶⁰Wolfram F. Richter: align profit taxation with value creation, Center for Economic Studies and the ifo Institute (CESifo) Working Papers, No.7589, April 2019, pp.16-18.

الذى يوجد فيه السوق الذى يتم فيه بيع السلع والخدمات هو الذى يساهم فى تحقيق أرباح المنشأة.

وقد أقر بهذه الحقيقة خبراء الضرائب الدولية منذ أيام عصبة الأمم *League of Nations*، عام ١٩٢٣، وذلك فى المثال الشهير^{٢٦١} والمعروف بـ *California oranges* الذى يخلص إلى أن الثروة لا تتحقق بوجود ثمار البرتقال على أشجار كاليفورنيا، ولا حتى بالتقاط هذه الثمار، ولا تعبئتها، ولا بنقلها من كاليفورنيا، وإنما تتحقق الثروة من هذا البرتقال حين يوضع فى المكان الذى يوجد فيه المستهلك الذى يقوم بشرائه أو استهلاكه. مع الاعتراف بأن دولاً أو أماكن كثيرة، تكون قد ساهمت للوصول إلى هذه المرحلة.

The oranges upon the trees in California are not acquired wealth until they are picked, and not even at that stage until they are packed, and not even at that stage until they are transported to the place where demand exists and until they are put where the consumer can use them. These stages, up to the point where wealth reaches fruition, may be shared in by different territorial authorities

أى أن الدولة التى يوجد بها السوق الذى تتفاعل فيه قوى العرض والطلب، هو الذى يدفع المنشأة إلى الإنتاج أو المزيد من الإنتاج، أو حتى التوقف عن الإنتاج. ولكن لن نتجاهل تماماً الدولة التى توجد فيها المنشأة التى قامت بالإنتاج، لأن كلاً من الإنتاج والبيع ضرورى لتوليد الأرباح.

فكما تساهم فى تحقيق أرباح هذه المنشأة الدولة التى يوجد فيها الطلب على منتجاتها، حيث يكون سكانها قادرين على الشراء، فإن الدولة التى تنتج فيها

²⁶¹ *League of Nations Document E.F.S.73.F.19 Economic and Fiscal Commission, 'Report on Double Taxation' (1923).*

المنشأة تساهم أيضاً في تحقيق هذه الأرباح من خلال بنيتها الأساسية التي تستخدمها هذه المنشأة للإنتاج^{٢٦٢}. وهكذا يتبين حق كل دولة منها في أن تحصل على حصتها من الضريبة على أساس نسبة مساهمتها في تحقيق الأرباح الخاضعة للضريبة.

ولقد أضاف الاقتصاد الرقمي بُعداً جديداً لم يكن في اعتبار خبراء الضرائب، وهو دور الأنشطة التي يقوم بها طرف ثالث (بجانب دولة الإنتاج ودولة الاستهلاك) هو المستخدم، الذي يساهم في خلق قيمة اقتصادية للمنشأة الرقمية.

وهذا الدور لا يقل أهمية عن الدور الذي يقوم به موظفو المنشأة وعملها والبائعون لمنتجاتها. حيث يساهم المستخدم في العالم الرقمي في خلق القيمة الاقتصادية عن طريق تكوين المحتوى وتأثيرات الشبكة وعمق المشاركة، مما أضاف إلى الدول التي يكون لها الحق في توزيع أرباح المنشأة لأغراض فرض الضريبة الدول التي يوجد المستخدمون الذين لهم مساهمات كبيرة في خلق القيمة الاقتصادية للمنشأة. وقد لاحظت إدارة الضرائب الهندية^{٢٦٣} أن الأرباح في ظل الاقتصاد الرقمي يساهم فيها كلاً من جانبي الطلب والعرض، ومن ثم

²⁶²G-24 Working Group on tax policy and international taxcooperation, Proposal for Addressing Tax Challenges Arising from Digitalisation, Prepared by the Working Group. Within the G-24 Working Group, India, Colombia and Ghana led the preparation of this Note , January 17, 2019, p.5

²⁶³KPMG: Report on proposed amendemnts of rules for profit attribution to permanent establishments in India open for public consultation, Tax Flash News, 25 April 2019.

تساهم الدولة في تحقيق أرباح المنشآت ، عندما يكون لها دور في تنشيط الطلب أو العرض على منتجات المنشأة. وينشط الطلب نتيجة دور الدولة في تهيئة البيئة الاقتصادية، التي توفر للمتواجدين على أرضها القدرة على الدفع، أو من خلال حماية الأسواق، التي توفر للمنشأة فرصة البيع وتحقيق الأرباح.

كما ينشط العرض بفعل الأشخاص الموجودين على هذه الدولة، ويكون لديهم القدرة ، بفعل متانة الاقتصاد وضمانات التعامل التي توفرها الدولة، القدرة على الشراء.

وهذه العوامل هي التي تدفع المنشآت إلى مزيد من الإنتاج وتحقيق الأرباح، وبسبب ذلك يكون لهذه الدولة الحق في فرض الضريبة على نصيبها من الأرباح التي تحققها الشركات غير المقيمة بها من متعاملين موجودين فيها.

ومن ناحية أخرى يجب أن يؤخذ في الاعتبار دور المستخدمين للمواقع والمنصات الإلكترونية في تحقيق أرباح هذه الشركات، إذ تساهم بيانات وأنشطة هؤلاء المستخدمين في تحقيق أو زيادة الأرباح. ومن ثم يجب إضافة عنصر رابع إلى العناصر الثلاثة المعتبرة لتقسيم الأرباح بين الدول (المبيعات والقوة البشرية والأصول) وهو عنصر مساهمة المستخدم *user contribution* لتحديد حصة الدولة من هذه الأرباح.

طرق تقسيم الأرباح

لو تمكنت كل دولة من تحديد المنشأة الدائمة بالنسبة للمعاملات الرقمية، لفرض الضريبة على الدخل المتحقق من مزاوله هذه المنشأة للنشاط فيها، فإنه

تثور مشكلة توزيع الأرباح التي حققها المشروع من منشآت الدائمة في الدول المختلفة، ونصيب كل دولة من هذه الأرباح.

وتفضل^{٢٦٤} منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* اتباع طريقة المنشأة الشخصية المستقلة وظيفياً *functionally separate entity approach*، وتعنى أن تعامل المنشأة الدائمة على أنها من الغير (طرف ثالث) بالنسبة للمشروع الأجنبي الذي تتبعه، ويطبق بشأن معاملاتها مبدأ السعر المحايد *the arm's length principle*.

وتفترض طريقة توزيع الأرباح أن المنشأة الدائمة التي تعمل في دولة معينة شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الأجنبية *a separate legal entity* التي تنتمي إليها، ومن ثم يجب أن تتحدد المعاملات التي تتم بين هذه المنشأة والشركة على أنها معاملات تمت بين شخصين لا تربطهما علاقة، ومن ثم تتحدد قيم أو أسعار هذه المعاملات كما لو أنها تتم بين أغيار، على أساس ما يعرف بالسعر المحايد *arm's length basis*.

ويبين دليل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بشأن قواعد تسعير المعاملات أن الوصول للسعر المحايد، الذي بموجبه تتحدد إيرادات المنشأة الدائمة من معاملاتها مع الشركة المرتبطة بها، أو مركزها الرئيسي.

ضوابط تطبيق هذه الطريقة

يتطلب اتباع طريقة المنشأة الشخصية المستقلة وظيفياً:

²⁶⁴ *OECD: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris, 22 July 2010, section B-3.*

١- إجراء تحليل وظيفي وواقعي للأعمال والمخاطر التي تقوم بها المنشأة الدائمة أو تتعرض لها، وخاصة فيما يتعلق بالملكية الاقتصادية للأصول، لتحديد إلى أى مدى تشارك تلك الأعمال أو المخاطر في النشاط الاقتصادي الذي يساهم في تحقيق الربح.

مما قد يقتضى الاعتراف بالمعاملات الداخلية بين كل من المنشأة الدائمة والمشروع الأجنبي الذي تتبعه، وإسناد رأس المال إلى كل من الأصول والمخاطر المرتبطة بتلك المنشأة.

٢- أن ينظر إلى التعاملات التي تتم بين كل من المنشأة الدائمة والمشروع الأجنبي على أنها بين طرفين مستقلين، وأن لكل معاملة يقوم بها طرف للآخر تتم بمقابل، وأن هذا المقابل يتحدد وفقاً لطريقة السعر المحايد^{٢٦٥}.

وتعتمد مسألة تخصيص أو توزيع الأرباح وفق القواعد التقليدية، بناءً على الأصول المادية، وملكية الأصول غير المادية والمخاطر.

وقليلاً ما تعزى الأرباح إلى دور السوق، أو دور العملاء في توليد البيانات، وهما العنصران الأساسيان في نجاح المنشأة الرقمية^{٢٦٦}.

وقد أكد ذلك القضاء الهندي في قضية *Travelport* التي تخلص^{٢٦٧} في أن الممول قام بإنشاء وتطوير نظام الحجز والتوزيع الأتوماتيكي، مع توفير

²⁶⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, 2017, paragraph 1.36.

²⁶⁶ Jinyan Li: *Protecting the Tax Base in a Digital Economy*, Osgoode Hall Law School, *Legal studies Research Papers Series*, Toronto, Canada, Vol.13. issue 17, 2018, p.504.

²⁶⁷ Case: *Income Tax Appellate Tribunal , Amadeus Global Travel v. DCIT(2008)113TTJ(Delhi)767*.

معلومات، واتصالات و حجز وبيع تذاكر وتوزيع، وغيرها من الوظائف المرتبطة بها. وأن أجهزة الكمبيوتر الموجودة في دولة المشترين بالهند تتصل بنظام الحجز المركزي على مستوى العالم، وأن هذا النظام تملكه وتشغله شركة غير مقيمة في الهند. ويقوم الممول بتزويد المشترين بالوسيط أو المودم (modem) والبرمجيات software التي تمكنهم من النفاذ إلى نظام الحجز المركزي، وأن الكمبيوتر المضيف (الخادم server) يوجد في الولايات المتحدة، وأصبح المشتركون في الهند قادرين أيضاً على الحجز وشراء التذاكر، كما يفوض الممول وكيله المحلي في الهند بإبرام العقود مع المشترين، في مقابل حصوله على ثلث الإيرادات الإجمالية كعمولة.

وقد رأت المحكمة الهندية أن للممول مكاناً ثابتاً لمزاولة النشاط في الهند (منشأة دائمة) لوجود الوكيل المحلي. وبالرغم من وجود المنشأة الدائمة قضت المحكمة بأن تحقق للممول فقط ١٥٪ من إجمالي إيراداته في الهند، بينما بلغت الأتعاب التي دفعت إلى الوكيل المحلي ثلث الإيرادات الإجمالية للممول، أي أن الإيرادات الإجمالية المتحققة في الهند أقل من العمولة التي دفعها إلى الوكيل، وبالتالي لم تحقق المنشأة الدائمة في الهند أرباحاً تخضع للضريبة فيها. ويتقد هذا الحكم بأنه لم يهتم بالقيمة التي خلقتها للممول أنشطة الوكيل المحلي.

كما يلاحظ أن هذا القضاء لم يعتمد القواعد التي وردت بتفسيرات²⁶⁸ خبراء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* لنموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي *Model of Double Tax Treaty*، الذي يركز على موقع الأصول المادية (الكمبيوتر المضيف) وتطوير عملية أتمتة الحجز المركزي.

ووفقاً لهذا التفسير يكون من الصعب أن تنسب الأرباح الناتجة عن نشاط رقمي إلى منشأة دائمة، وتزداد الصعوبة عندما يكون النفاذ إلى الحجز المركزي عبر الإنترنت، دون حاجة إلى جهاز كمبيوتر يرتبط بنظام الحجز المركزي، وأن المنشأة الدائمة توجد فقط بسبب وجود الوكيل المحلي.

كما أن قواعد تخصيص أو توزيع الأرباح الحالية لا تنسب الأرباح إلى جانب الطلب، أو إلى دور العملاء في خلق البيانات ذات القيمة لمنشآت التجارة الإلكترونية أو المعاملات الرقمية.

وفي قضية *the Right Florists case* حققت شركتا جوجل وياهو إيرادات نتيجة الإعلان عبر الإنترنت الموجه أساساً إلى مقيمين بالهند ومنشأتها المحلية، وبافتراض أن إيراد النشر تم تسعيره على أساس عدد نقرات أو انفعالات المستخدمين الهنود الذين يبحثون عن محلات الزهور في الهند (أو في مكان معين بالهند)، وكلما زادت عدد النقرات والانفعالات زادت إيرادات النشر لشركتي جوجل وياهو. وقضت المحكمة²⁶⁹ بأنه لا توجد منشأة دائمة لشركتي جوجل

²⁶⁸ *OECD commentaries: Art. 7 (business profits)*.

²⁶⁹ *the Right Florists case I.T.A. No.: 1336/ Kol. / 2011*

ويأهو في الهند، ولا يمكن نسبة هذه الأرباح إلى موقع الشبكة لأن الخوارزميات والخدام المضيف لهذا الموقع يوجد خارج الهند.

القواعد الجديدة لتقسيم الأرباح

يتبنى الباحثون - حتى الآن - ثلاثة معايير لتحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المعاملات الرقمية. وهذه المعايير تؤثر في كيفية توزيع الأرباح بين الدول المختلفة تبعاً للروابط التي تربط دولة المصدر بالمشروع الأجنبي من خلال منشأة دائمة.

وهذه المعايير هي^{٢٧٠}:

١- مساهمة المستخدم *user contribution*

٢- التسويق غير المادي أو غير الملموس *marketing intangibles*

٣- الوجود الاقتصادي الكبير *Significant Economic Presence*

ويعتمد المعياران الأول والثاني على المكان الذي نشأت فيه القيمة. إذ يطبق معيار مساهمة المستخدم على بعض نماذج الأعمال التي تعتمد بشكل كبير على مساهمات المستخدمين (مثل منصات التواصل الاجتماعي ومحركات البحث والأسواق الإلكترونية *online marketplaces*).

وكلا المعيارين يهدف إلى إخضاع المنشآت التي لها وجود مادي خارج حدود الدولة - للضريبة فيها إذا كان يوجد بتلك الدولة نشاط رقمي أو مشاركة نشطة مع هذه المنشأة من خلال مساهمات المستخدمين أو الأنشطة المتعلقة بهم

²⁷⁰UN :Committee of Expert on International Cooperation in Tax Matters: Tax Issues related to the Digitalization of the Economy, Report presented to Eighteenth session, E/C.18/2019/CRP.12 , 23-26 April, 2019, pp.5-17.

من خلالها، تولد من خلالها القيمة بواسطة المستخدمين أو العملاء الموجودين في هذه الدولة.

معييار مساهمة المستخدم

يعتمد هذا المعيار - الذى تتبناه المملكة المتحدة، على دور المستخدم فى خلق القيمة للمنشأة التى تعمل فى الاقتصاد الرقمى، من خلال البيانات التى تجمعها مواقع التواصل الاجتماعى والمنصات الرقمية عن المستخدمين لها فى نماذج أعمالها، إذ يكون للمستخدم دور فى نمو نشاط المنشأة . ويكون للدولة التى يقيم فيها هؤلاء المستخدمون الحق فى حصة من الضريبة على الأرباح المتبقية *residual profit* بعد خصم تكاليف الأعمال أو الأنشطة الروتينية (المعتادة) *routine business*.

ويلاحظ أن معيار مساهمة المستخدم ذو مجال ضيق فى التطبيق، لأنه يستهدف الممولين الذين لهم أنشطة معينة أو الشركات التى تحقق إيرادات عالية من النشاط الرقمى من استخدام بيانات المستخدم، وأهمها الشركات الأربعة العملاقة: جوجل وفيس بوك ووأبل وأمازون، والمنصات الرقمية متعددة الأوجه *multi-sided platforms* والتى يمكن ملاحظة دور المستخدمين فى المساهمة فى خلق القيمة، بحيث تفرض الضريبة على الدخل الذى يعزى إلى هذه المساهمة.

معييار التسويق غير المادى

يتخذ التسويق غير المادى أو غير الملموس طرقاً تقليدية وأخرى حديثة ؛ ومن بين الطرق التقليدية الحالات التى تقوم فيها شركات تابعة أجنبية ببيع

المنتجات وفق ترخيص ممنوح لها باستخدام العلامات أو الماركات التجارية لشركات المجموعة التي تنتمي إليها²⁷¹.

ومن الطرق الحديثة للتسوق غير المادى أو الملموس استخدام المنشآت وسائل الاتصال الجديدة، كالبريد الإلكتروني، ومحركات البحث، للحصول على بيانات عن العملاء، لاستهدافهم في الإعلانات التي تروج من خلالها على السلع والخدمات التي يهتم بها هؤلاء العملاء وفقاً لنتائج تحليل بياناتهم، وبالتالي تزيد معاملات الشركات من هؤلاء العملاء.

ويشمل التسوق غير الملموس وفقاً لتقرير منظمة التعاون والتنمية (OECD) العلامات والأسماء التجارية وقوائم وعلاقات العملاء والبيانات المستخدمة في تحقيق الأرباح أو المساعدة في تسويق وبيع السلع أو تقديم الخدمات للعملاء. ووفقاً لهذا المعنى²⁷² لا يقتصر معيار التسوق غير المادى نفقات الإعلان والتسويق والترويج.

ويمكن تطبيق معيار التسويق غير المادى أو غير الملموس - الذى تتبناه الولايات المتحدة - على نماذج الأعمال التى لديها أماكن للتسوق عبر الإنترنت، ويستهدف - بجانب الأنشطة التى يساهم فيها المستخدمون - منشآت تزاوّل أنشطة إنتاجية أو استهلاكية، أو تقوم بوظائف التسويق فى الدولة، حتى ولو

²⁷¹ Ajit Kumar Jain : *Marketing intangibles , A critical analysis of the Transfer Pricing debat*, at: <https://www.slideshare.net/ajitjainca/>

²⁷² Rahul Mitra: *Marketing intangibles should the the trigger point be SG &A or MAP expenses of the selling entity?*, at: <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight>

كانت هذه الشركات تباع منتجاتها بطريقة تقليدية^{٢٧٣}، طالما تستخدم الإنترنت في بناء قاعدة بيانات عملاء، أو الحفاظ على علاماتهم التجارية، بغض النظر عن كون لهذه المنشآت وجود مادي أو ليس لها وجود مادي في تلك الدولة.

معييار الوجود الاقتصادي الكبير

تبنى هذا المعيار مجموعة من الدول النامية كإندونيسيا وجمهورية سلوفاكيا ، ويذهب إلى أن المنشآت تحقق إيرادات في الدولة من خلال تفاعل العديد من الأنشطة التي تقوم بها ، وتربطها بهذه الدولة، والتي تتمثل بجانب النشاط المعتاد من بيع وشراء، أنشطة أخرى تدر دخلاً كقاعدة المستخدمين، وبيانات المستخدم ، والمحتوى الرقمي الناتج عن هذه الدولة، والفوترة والتحويل بالعملة المحلية ، والموقع الإلكتروني بلغة هذه الدولة، ومسئولية خدمات الشحن والتسليم، وخدمات ما بعد البيع، وأنشطة الدعاية والترويج عبر الإنترنت.

ووفقاً لهذا المعيار الثالث (الوجود الاقتصادي الكبير) فإن الرابطة الضريبية في دولة ما تنشأ عندما يكون للمنشأة غير المقيمة وجود اقتصادي كبير، يتحدد بناء على التفاعل الهادف والمستدام بين المنشأة واقتصاد هذا البلد، عبر العديد من الأنشطة المذكورة..

ويستخدم معيار الوجود الاقتصادي الكبير في طريقة تقسيم أو توزيع الأرباح من خلال تحديد دور المستخدمين الذين يقومون بعمليات البيع

²⁷³David Connon & Simon Djankov: *It all comes down to money : Corporate income tax reform and the need for mor information*, World Bank Blogs, March 27,2019.

والشراء مع المنشأة الرقمية، بجانب الدور الذى يقوم به أشخاص عاديون يدخلون على الموقع، ويؤثرون فى خلق المحتوى وعمق الارتباط بالموقع. وإذا كانت القاعدة العامة فى قاعدة توزيع الأرباح للمنشآت التى تعمل فى أكثر من دولة مراعاة : أ- تعريف وعاء الضريبة المراد توزيعه. ب- تحديد العوامل التى على أساسها يتم تقسيم الوعاء الضريبي. ج- وزن هذه العوامل. بحيث يمكن تحديد وعاء الضريبة لكل دولة على أساس ناتج ضرب معدل الربح العالمى فى الإيرادات (المبيعات) المتولدة فى دولة معينة. وهو ما يتبع لتقسيم أرباح المنشأة التى لها وجود مادي (منشأة دائمة)، إذ يؤخذ فى الاعتبار العوامل الثلاثة: المبيعات (جانب الطلب) والأصول والموظفون (جانب العرض).

أما فى مجال الاقتصاد الرقوى، حيث يلعب المستخدمون دوراً كبيراً أو مهماً فى توليد أرباح المنشأة، فإن معادلة تقسيم الأرباح يدخل فيها عامل المستخدمى. ويمكن أن يحل المستخدمون محل الأصول أو الموظفين. أى أن معادلة تقسيم الأرباح تشتمل على المبيعات (جانب الطلب) والقوى البشرية والأصول. ويمكن أن يدخل المستخدمون فى هذه المعادلة عندما يكون لهم دور تبعاً لكثافة مشاركتهم.

وبحسب تطبيق هذا المعيار إلى تعديل، بحيث تشمل الدخل غير الروتينى (أو غير المعتاد) الذى يمكن نسبته إلى أصول التسويق المعنوية، أو أن يتم التوزيع من خلال تحليل منقح للقواعد التقليدية لتقسيم الأرباح، من خلال التعرف

على الأرباح ذات الصلة بالمنشأة الرقمية في دولة معينة، وتحديد الوظائف المعتاد، وخصم الأرباح المعتادة أو المتكررة من إجمالي أرباح المنشأة .

الطريقة الأوروبية

تطبق المفوضية الأوروبية²⁷⁴ وعاء ضريبة الشركات الموحد، لتحديد حصة المنشأة الدائمة في كل دولة توجد بها من الأصول والعمل والمبيعات التي تقوم بها الشركة دولية النشاط عبر دول العالم ، وذلك من خلال المعادلة الآتية :

$$= \text{حصة الضريبة المستحقة للدولة (أ)} =$$

$$\frac{\text{مبيعات الدولة (أ)} + 1}{1 + \text{مرتبات الدولة (أ)}} + \frac{1 + \text{عدد العمال في الدولة (أ)}}{1 + \text{أصول الدولة (أ)}} \times \text{إجمالي المبيعات (3)} \times \text{إجمالي المرتبات (2)} \times \text{إجمالي عدد العمال (3)} \times \text{إجمالي الأصول} \times \text{عاء الضريبة الموحد}$$

ومؤدى هذا الاقتراح هو افتراض أن وعاء الضريبة من المنشأة الوطنية سوف يتحدد بمبلغ يعادل ثلث حصة هذه المنشأة من إجمالي مبيعات الشركة الدولية، وسدس حصتها من إجمالي المرتبات وسدس حصتها في عدد العمال وثلث حصتها في رأس المال الثابت.

وفي حالة الشركات الرقمية أو التي تعمل عبر الإنترنت يثور التساؤل حول كيفية تحديد المكان الذى تمت فيه المبيعات، وأين توجد الأصول الرأسمالية والعمال؟. ويبدو الأمر سهلاً عندما تعمل المنشأة الرقمية بواسطة مهندسين أو مبرمجين وعمال تابعين لهذه الدولة، أما حين تعمل هذه المنشأة من أشخاص

²⁷⁴European Commission. 2016a. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM(2016) 683 final.
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf

خارج حدود الدولة التي توجد بها المنشأة فقد يكون الأمر صعباً. والحالة الأخيرة هي الشائعة وخاصة في الشركات الرقمية الكبرى مثل جوجل وفيس بوك. ومن ثم فإن المعادلة المقترحة لا تلاءم ظروف الشركات الرقمية في كل الأحوال.

لذلك يهتم الباحثون بالمعايير الثلاثة التي سبق الإشارة إليها لتحديد دولة مصدر الدخل للمنشأة الرقمية، والعمل على توزيع أو تخصيص الأرباح التي تحققها هذه المنشأة بين الدول المختلفة.

النهج الموحد لتوزيع الحقوق الضريبية في المعاملات الرقمية

يذهب الباحثون²⁷⁵ إلى أن لمزود خدمة الإنترنت IP أهمية في مزاولة النشاط الرقمي، وبالتالي في أن موقع أو عنوان مزود الخدمة يمكن ان يؤثر في تحديد مكان مزاولة النشاط الرقمي، وبالتالي تتاح للمنشآت الرقمية فرصة تجنب الضريبة بنقل هذا المكان إلى بلدان الملاذات الضريبية.

ومن ثم يوصى بأن تتجاهل الإدارات الضريبية التحويلات التي تتم بين الشركات من خلال مزود خدمة واحد، ومراجعة قواعد تسعير التحويلات بين هذه الشركات على في غياب الجوهر الاقتصادي *economic substance* للمعاملات التي تتم بينها، ولتحقيق هدف رئيس هو الحصول على المزايا الضريبية.

²⁷⁵European Commission: Commission Expert Group on taxation of the Digital economy report, Brussels, 22 October 2013, p.46.

ولقد أصدرت أمانة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في ٩ أكتوبر ٢٠١٩ اقتراحاً^{٢٧٦} لتلقى التعليقات عليه، يتعلق بتوزيع الحقوق الضريبية والأرباح في الاقتصاد الرقمي. ويعرف هذا الاقتراح بالنهج الموحد *unified Approach*.

ويهدف هذا الاقتراح إلى اتباع الإدارات الضريبية في الدول المختلفة إلى اتباع نهجاً موحداً لفرض ضريبة الدخل، لتجنب الآثار السلبية^{٢٧٧} التي تنتج من اتباع كل دولة بفردتها نهجاً يختلف عما تتبعه الدول الأخرى، والذي ظهرت ملامحه في مبادرات فردية قامت بها دول مختلفة، مثل فرنسا وإيطاليا والمملكة المتحدة، تضع قواعد جديدة للروابط الضريبية، وأحكام المنشأة الدائمة لفرض الضريبة على المنشآت الرقمية.

ويقوم هذا الاقتراح على ركيزتين، تهتم الركيزة الأولى بتعيين حقوق الدول في فرض الضرائب، وما يرتبط بها من قواعد توزيع أو تقسيم الأرباح بين الدول المختلفة.

وتبين الركيزة الثانية التدابير التي يمكن أن تحقق الحد الأدنى من المعدلات أو الأسعار الفعلية للضرائب (الحد الأدنى للضريبة)، وما يتطلبه من تصميم

²⁷⁶OECD: Secretariat proposal for a "Unified Approach" under Pillar one, Public consultation document, Paris, 9 October, 2019.

²⁷⁷James Meadow: Canada: OECD release proposal for "Unified Approach" under Pillar One for addressing Taxation of the Digital Economy, Moodys Center Tax Law, at: <http://www.mondaq.com/canada>

نظام ضريبي يضمن قيام المنشآت دولية النشاط بدفع الحد الأدنى من الضرائب.

الركيزة الأولى: تقسيم الأرباح

يوسع هذا الاقتراح - في ركيزته الأولى^{٢٧٨} - على توسيع نطاق تطبيقه، بحيث تدخل فيه الشركات التي تتعامل مع المستهلكين، حتى ولو لم تكن هذه الشركات رقمية بدرجة كبيرة. وذلك بهدف إنشاء قواعد لروابط جديدة *new nexus rules* تعتمد في فرض الضريبة على أساس حجم المبيعات، ولا تعتمد على الوجود المادي للشركة في دولة معينة.

كما يهتم هذا الاقتراح ببيع المنشأة الدولية، بدلاً من الاعتماد على الأساس الإجمالي *overall basis*، بحيث تطرح من الأرباح الكلية الأرباح الروتينية أو المعتادة أو المتكررة *deemed routine profits* الناتجة عن النشاط الذي تزاوله تلك المنشأة. ثم تخصص الأرباح المتبقية *residual profits* إلى الأرباح غير الروتينية التي لا تنسب إلى ولاية السوق (ومن أمثلتها: التجارة غير المادية أو غير الملموسة *trade intangibles*، ورأس المال، والمخاطر)، أما الأرباح غير الروتينية الأخرى فتنسب إلى ولاية السوق. ويعرف ذلك بالمبلغ أو القيمة (أ).

^{٢٧٨} سوف نشير إلى الركيزة الثانية الخاصة بضريبة الحد الأدنى في موضعه من هذا الكتاب.

وذلك بهدف الوصول إلى طريقة مبسطة لتحديد الأرباح بدلاً من الطرق المعمول بها في القواعد الحالية لتسعير المعاملات *transfer pricing*. ويمثل الوصول إلى القيمة (أ) تعديلاً محدوداً على مبدأ السعر المحايد *arm's length*. ويجب الإشارة إلى أن طريقة الوصول إلى القيمة (أ)، وفقاً لهذا الاقتراح، لاتعنى أنها تحل محل طرق تخصيص الأرباح لتنفيذ مهام التوزيع والتسويق تبعاً لقواعد تسعير التحويلات التقليدية، ولكنها تمثل طريقة تخصيص إضافية تعتمد على وجود هذه المهام.

وتهدف الركيزة الأولى - المشار إليها - إلى ضمان حصول كل دولة على حقوقها الضريبية، دون أن تقيد قدرتها الحالية في فرض الضريبة على الأرباح يمكن تحديدها وفقاً لمبادئ تسعير التحويلات التقليدية. كما يكون لدى دولة المستخدم حق في فرض الضريبة - بنسبة ثابتة وبسيطة - دون الحاجة أن يكون للمنشأة الدولية وجود فعلي في هذه الدولة.

وتمثل القيمة (ب) مبلغ أو علاوة ثابتة تستخدم كخط أساس لتحديد كيفية توزيع وظائف التسويق في دولة معينة

كما يتضمن المقترح القيمة أو المبلغ (ج) الذي يغطي أى مبالغ تزيد على العائد المفترض بموجب القيمة أو المبلغ (ب) المتعلق بنشاط الممول في دولة معينة.

أو بعبارة أخرى : تتضمن القيمة (ج) الربح الإضافي الذي تحققه المنشأة عندما تتجاوز المهام التي تمت داخل دولة معينة الأساس الذي تحددت القيمة (ب) بناءً عليه.

ولضمان تطبيق هذا الاقتراح بنجاح، تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وجود آلية فعالة لمنع المنازعات وحلها، وأن تكون هذه الآلية ملزمة لكافة الدول، بما يضمن القضاء على الازدواج الضريبي الذي يمكن أن ينتج عن اختلاف الدول في طريقة التطبيق.

ولتوضيح هذا الاقتراح²⁷⁹: نفترض أن الشركة (س) حققت أرباحاً مجمعة من جميع دول العالم تبلغ ٣٥٪، ولنفترض أن النسبة المحددة لإعادة تخصيص الأرباح هي ١٠٪، فمعنى ذلك ان هذه الشركة لديها ربح متبق يبلغ ٢٥٪، وبالتالي يتعين على هذه الشركة إعادة تخصيص جزء من هذه الأرباح المتبقية (ولنفترض أنها تبلغ ٢٠٪) لدولة المستخدم أو السوق. وتوجه نسبة ٥٪ المتبقية من الأرباح العالمية لهذه الشركة على كل دولة تبعاً لحجم السوق بها؛ أي تبعاً لحجم مبيعات الشركة في هذه الدولة إلى حجم مبيعات الشركة ككل . فإذا

²⁷⁹Pungki Yunita Chandrasa &M.Rifqy Nurfauzan Abdillah:OECD's

'Unified Approach' a Solution for Taxing the Digital Economy?,at:
<https://jakartaglobe.id/opinion>

كانت إحدى هذه الدول قد ساهمت بما يعادل ١٠٪ من مبيعات هذه الشركة فإنها تحصل على حقوق ضريبية تمثل ٥,٥٪ من إجمالي أرباح الشركة.

النقد الموجه للنهج الموحد

انتقد^{٢٨٠} هذا الاقتراح من عدة جوانب:

١- أن النهج الموحد لا يمكن تطبيقه على كافة الأنشطة التي تزاو لها المنشآت الدولية، نظراً للطبيعة الخاصة لبعض هذه الأنشطة، كالصناعات الاستخراجية، وتوزيع المنتجات والسلع الزراعية وبعض السلع الاستهلاكية كالأزياء الراقية.

٢- يحتاج تطبيق هذا النهج إلى الحصول على بيانات مالية موحدة، وهو ما يتعذر تحقيقه نظراً لاختلاف أسس إعداد القوائم المالية، أو إمكانية توحيد البيانات، وبالتالي يتعذر في كثير من الأحيان تحديد الربح المتبقى الذي على أساسه تتحدد حصة كل دولة.

فضلاً عن أن هذه الطريقة لم تحدد موقف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من الخسائر التي تحققها الشركة، وهل يسمح بتوزيع هذه الخسائر تبعاً على أساس حصة كل دولة، وفق معيار مساهمة السوق أو المستخدمين بها.

²⁸⁰ Joel Cooper: OECD Secretariat proposes a "Unified Approach" for the taxation of the Digitalization of the economy, Global Tax Alert, DLA PIPER Publications, 22 October 2019.

٣- انه لا يمكن إدراج هذه الطريقة -والنهج- ضمن نصوص الاتفاقيات الضريبية الثنائية لمنع الازدواج الضريبي لضمان التزام الدول بها، لن هذه الاتفاقيات لا تتضمن عادة أحكاماً خاصة بطريقة تحديد الوعاء الضريبي. ومن ثم فلن يكون من سبيل للالتزام بهذه الطريقة سوى أن تقوم الدول بإجراء تعديلات على تشريعاتها الضريبية الوطنية، مما قد يستغرق وقتاً طويلاً، وبالتالي يتأخر تطبيق هذا النهج لمدة من الزمن.

٤- ترى الدول النامية أن^{٢٨١} الوصول إلى نهج موحد لتقسيم الأرباح وتخصيص الضرائب بين الدول، يبدو صعب المنال، بسبب اختلاف رؤى الدول حول كيفية تطبيق هذا النهج بما يحقق مصالح كل من دول إقامة المنشآت ودول مصدر الدخل.

كما أن النهج المقترح من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية معقد، وينطوي على إجراءات عديدة، قد لا يكون لدى الدول النامية الخبرة الفنية والمالية التي تمكنها من تطبيق النهج الموحد. ويفضل أن تفكر الدول في وضع نهج أكثر شمولية، يتم من خلاله تقسيم الأرباح بين الدول باستخدام عوامل التخصيص التي تعكس الأنشطة الحقيقية للمنشآت دولية النشاط، بحيث يجب تطبيقه مباشرة على هذه المنشآت دون قيود تتعلق بالحجم والنطاق.

²⁸¹ *International Center for Tax and Development (ICTD): Developing countries' contributions to International tax Reform, 28, November, 2019.*

الطريقة الهندية

تبنى الهند^{٢٨٢} طريقة التقسيم النسبي *fractional apportionment* لتوزيع أرباح المنشآت دولية النشاط، وذلك لتحديد حصة الهند من هذه الأرباح والضريبة المستحقة على هذه الحصة.

ولا تعتمد هذه الطريقة على القواعد التقليدية لتسعير التحويلات، التي تعتبر المنشآت الدائمة التي تعمل في كل دولة، وحدة ضريبية مستقلة، عن الشركة الأم أو الشركات التي تكون ضمن مجموعة واحدة^{٢٨٣}.

وتركز الطريقة الهندية على الأرباح التي تحققها الشركة الدولية في الهند، وتم ضرب حاصل إيراداتها في الهند، في هامش نسبة الربح التي تحققها الشركة الدولية من الأرباح العالمية ككل.

فإذا كانت الإيرادات التي حققتها الشركة الدولية في الهند تبلغ ١٠٠ مليون روبية - مثلاً - من بيع الإعلانات، وأن نسبة الربح التي تحققت من هذه الإيرادات في الهند بلغت ٥٪، فإن الأرباح التي تحققت من الهند تبلغ (١٠٠ × ٥٪) مبلغ ٥ مليون روبية، فإذا كانت هذه الشركة قد حققت خسائر من إجمالي

²⁸²Lakshmi Narayan: *Taxing Digital Transnational Corporations: Indian policy Initiatives*, International Center for Tax and Development (ICTD), 7 August 2019.

^{٢٨٣} يلاحظ ان هذه الطريقة تطبق على عمليات التي تقوم بها الشركة الدولية في الهند من خلال كيانات غير مسجلة بالهند، أما إذا قامت بهذه العمليات منشآت تابعة ومسجلة بالهند فإنه تسرى بشأنها طريقة الكيان المستقل وقواعد تسعير التحويلات التقليدية.

أعمالها عبر العالم ، فإن الطريقة تعتبر أن هامش الربح في الهند قد انخفض إلى ٢٪، وبالتالي تكون الأرباح الخاضعة للضريبة في الهند هي ٢ مليون روبية فقط.

ويراعى في تقسيم الأرباح بين الهند و باقي الدول عناصر أربعة أساسية تساهم في تحقيق الأرباح، وهي : المبيعات، والعملاء، والأصول، والموظفون. على أن يؤخذ في الاعتبار مساهمة أنشطة جانب العرض *contribution of supply* *side activities* التي تدفع الشركة إلى مزيد من البحث والتطوير، بجانب أنشطة جانب الطلب *demand side activities* مثل التسويق والمبيعات. لأن العوامل الخاصة بالموقع يمكن قياسها بشكل دقيق من خلال التقارير المناسبة، ويتم ترجيح هذه العوامل لتحديد الأرباح، على ضوء الأنظمة الضريبية الفيدرالية ، مثل الولايات المتحدة وكندا.

نقد الطريقة الهندية

يلاحظ أن الطريقة الهندية تعتمد أساساً على النهج الذي تبناه الأمم المتحدة في نموذجها الخاص باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي *UN Tax Model*، مما يثير التساؤل عن مدى قدرة الدول النامية على تطبيقه في ظل اتفاقياتها الثنائية التي تعتمد على نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD Tax Model*، والذي يتبنى طريقة تقسيم الأرباح بين الدول على أساس قواعد تسعير

التحويلات التي تركز على جانب العرض فقط، بينما تحاول الطريقة الهندية الموازنة بين جانبي العرض والطلب .

فضلاً عن أن الطريقة الهندية تطبق فقط على المنشآت الأجنبية غير المسجلة في الهند، أما المنشآت المسجلة في الهند كفروع لشركات دولية النشاط - مثلاً - تطبق بشأنها الطريقة التقليدية التي تأخذ بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مما يعنى أن الهند تطبق طريقتين لتقسيم الأرباح والضرائب بين الدول، الأمر الذي قد يخلق ارتباكاً وتعقيداً في الواقع العملي .

الضريبة على التدفقات النقدية كوسيلة لتقسيم الأرباح

حاول الباحثون²⁸⁴ إيجاد مخرج للمعاملة الضريبة للدخل الناتج عن النشاط الرقمي تتفق وطبيعة هذا النشاط، فذهب بعضهم إلى حد إلغاء ضريبة الشركات، أو أن لا تفرض الضريبة على الشركات التي تعمل في النشاط الرقمي، على أن يعامل مساهمو هذه الشركات وفقاً لمبدأ الشفافية *transparency*، أى تحديد حصة كل مساهم من الضريبة على أساس حصته في

²⁸⁴ M.Devereux. and J. Vella : “Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?”, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper no. 25, 2014 ,
MDevereux, and J. Vella : “Implication of digitalization for international corporate tax reform”, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper no. 7,2017.

رأس مال الشركة. أو أن تتحدد الضريبة على أساس مكان المساهمين، فنفرض الضريبة على أساس الأرباح أو التدفقات النقدية *cash flow*. ويهدف هذا الاقتراح إلى إلغاء العلاقة الترابطية بين الضرائب وأرباح المنشآت، لتحل بدلاً عنه الضريبة على التدفقات النقدية *CashFlow tax*، التي ظهرت فكرتها لأول مرة في سبعينيات القرن الماضي. والتي تقوم على أن تسجل المعاملة في تاريخ دفع قيمتها، بغض النظر عن القواعد المحاسبية في هذا الشأن. حتى يسهل متابعة التدفقات النقدية للمنشأة، لصعوبة التلاعب في الإيرادات.

يمكن أن يحتسب وعاء هذه الضريبة وفقاً للتقسيم النسبي بين الدول²⁸⁵، حيث يتحدد الإيراد المتحقق من بيع السلع والخدمات بعد استبعاد مدخلات الإنتاج (تكلفة الأصول والعمل). مما يشجع المنشآت على الاستثمار في كل من الأصول المادية والمعنوية، لأن شراء هذه الأصول سوف يخفض وعاء الضريبة، ويقلل من لجوء الشركات إلى التمويل بالقروض للاستفادة من خصم عائد القرض بدلاً من التمويل بالمشاركة حيث يخضع ربح السهم للضريبة.

ولما كانت فكرة الضريبة على التدفقات النقدية في أصلها تأخذ بمبدأ الإقامة، أى يكون لدولة إقامة المنشأة الحق في فرض الضريبة، مما يشجع المنشأة

²⁸⁵A.Klemm, "Economic review of formulary methods in EU corporate tax reform", *EU Corporate tax reform, Report of the CEPS task force, CEPS, Brussels, 2001.*

على أن تنقل إنتاجها أو إقامتها الضريبية إلى دول ذات ضرائب منخفضة، فقد طورت هذه الفكرة²⁸⁶ بما يعرف بضريبة التدفقات النقدية على أساس مبدأ الوجهة أو المقصد *Destination-based Cash Flow Tax*، وبالتالي يكون للدولة التي يوجد بها المستهلك الحق في فرض الضريبة، وهو أساس يصعب التلاعب به.

نقد الاقتراح

تشبه الضريبة على التدفقات النقدية التي تعتمد على مبدأ المقصد الضريبة على القيمة المضافة التي تأخذ بنفس المبدأ، فكلاهما يفرض الضريبة في الدولة التي يوجد فيها المستهلك النهائي للسعة أو الخدمة المنتجة.

ومن ثم تساعد هذه الضريبة على تحرير وتشجيع التجارة الخارجية²⁸⁷، لأنها لا تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج. ولن يكون لدى المنشأة حافز لتجنب الضريبة بنقل أعمالها إلى دول منخفضة الضريبة ولا أن تتلاعب بسياسة تسعير التحويلات.

ويذهب المؤيدون لهذه الضريبة إلى أنها قد تكون ملائمة في ظل الاقتصاد الرقمي، وهذا لا يعنى أن فرضها يقتصر على الاقتصاد الرقمي وحده، بل يمكن تطبيقها على جميع صور الاقتصاد، تقليدياً كان أو رقمياً.

²⁸⁶A.Auerbach, A., M. Devereux, M. Keen and J. Vella: "The Destination-based cash flow taxation", Oxford University Centre for Business Taxation, Working paper no. 17, 2017.

²⁸⁷S.Hebous, A. Klemm and S. Stausholm, "Revenue Implications of Destination-Based Cash-Flow Taxation", IMF Working Paper 19/7, 2019.

بينما يرى المتقدون لهذا الاقتراح²⁸⁸ أنه يميز في فرض الضريبة على الشركات بين الأنشطة التقليدية والأنشطة الرقمية، مما يمكن الشركات من تجنب الضريبة، وذلك عن طريق الاستفادة من الاختلاف في المعاملة الضريبية، بخلاف المعاملة الموحدة للشركات لكل من النشاط التقليدي والنشاط الرقمي التي تساعد في تقييم عادل للأصول غير المادية أو غير الملموسة التي تلعب دوراً رئيسياً في الاقتصاد الرقمي، كما توفر شفافية ضريبة الشركات على المستوى العالمي، مما يساعد على المقارنة بين نظم الضرائب على الشركات في العالم.

²⁸⁸Loredana Carpentieri, Stefano Micossi and Paola Parascandolo: *Overhauling corporate taxation in the digital economy, Policy Insights, No.15, Oct.2019, p.12.*

الفصل الثانى

الضريبة على القيمة المضافة

يثير فرض الضريبة على القيمة المضافة مشكلات بالنسبة لعمليات بيع السلع أو الخدمات، التى تتم بالكامل رقمياً، أو التى يتم بعض مراحلها رقمياً، ثم تسلم السلعة أو تؤدى الخدمة بالطرق التقليدية. إذ يختلف الرأى حول النطاق المكانى لفرض هذه الضريبة ، لتجديد الدولة صاحبة الحق فى ذلك، وما يترتب على هذا الحق من مشكلات تطبيق قانونها.

وقد تفاوتت اتجاهات الدول فى مواجهة هذه المشكلات. ونبين ذلك فى مبحثين على النحو التالى :

المبحث الأول

تحديد نطاق الضريبة فى الاقتصاد الرقمى

النطاق الموضوعى

تفرض الضريبة على القيمة المضافة - وسابقتها الضريبة على المبيعات وضريبة الاستهلاك - على واقعة بيع السلع والخدمات. وعند المفاضلة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على رقم الأعمال *turnover tax* فى مجال الاقتصاد الرقمى، يفضل بعض الباحثين²⁸⁹ الضريبة على

²⁸⁹Karl Russo: *SUPERIORITY OF THE VAT TO TURNOVER TAX AS AN INDIRECT TAX ON DIGITAL SERVICES*, PricewaterhouseCoopers, LLP, Washington, DC, USA, 10 May 2019, p.2.

القيمة المضافة ، لأن الضريبة على القيمة المضافة لا تشوه القرارات الاقتصادية للمنشآت (عند الاختيار بين مزاولة النشاط الرقوى أو النشاط التقليدى) وأن ضريبة القيمة المضافة لا يختلف وعاءها بزيادة عدد الشركات العاملة فى سلسلة التوريد (لأن هذه الضريبة غير متتابعة) لأنها تفرض على المستهلك النهائى، مع خصم الضريبة على المخلات فى المراحل السابقة.

وتعرف معظم التشريعات السلع، بأنها المنتجات المادية المنظورة *tangible products*، أما الخدمات فهى المنتجات غير المادية أو غير المنظورة *intagibles products*. أو أن الخدمة هى كل ما ليس بسلعة *service is every thing not .good*

وتتسم المنتجات الرقمية بأن معظمها يدخل فى تعريف الخدمات، لأنها أغلبها يتم بشكل غير مادي.ومن أمثلتها²⁹⁰: الإعلانات، وإتاحة منصات التسوق وإجراء المزايدات والمناقصات عبر الإنترنت، والاشتراك فى قواعد البيانات ومواقع الإنترنت.

كما يعتبر تزويد المستخدم عن طريق الوسائل الالكترونية من قبيل الخدمات طالما كان للمستخدم الحق فى الانتفاع بهذه المعلومات، ومن صورها: الحصول على استشارة مهنية، أو الحصول على المعلومات بشكل دورى مقابل اشتراك يدفعه المستخدم.

²⁹⁰Jinyan Li: *Consumption Taxation of Electronic Commerce: Problems, Policy Implications, and Proposals for Reform.* "Canadian Business Law Journal, Vol..38. No 3 ,2003,pP.450-451.

وتذهب بعض الدول²⁹¹ إلى اعتبار عقد صيانة البرمجيات على أنه توريد لمال شخصي غير ملموس عند توافر شروط معينة، منها أن يكون الغرض الأساسي من العقد هو تحديث البرامج، أو تقديم الدعم الفني بما يتيح للمتعاقد استخدام المعلومات .

أما إذا كان الدعم الفني يتم توفيره من خلال عقد الصيانة الذي ينفذ بتفاعل الفنيين، بجانب توفير أى حقوق في استخدام قواعد البيانات ولكن بصورة عرضية، فإن هذه الحالة تعتبر من قبيل توريد الخدمات.

تحديد المعاملة الخاضعة للضريبة

إن آلية الحصول على السلعة عبر الإنترنت، بدلاً من استلامها بالوسائل المادية، كما هو الحال بالنسبة للكتب، التي يمكن للمشتري أن يحصل عليها بطريق التحميل -e.books- من موقع البائع عبر الإنترنت، أو من خلال مكتبة إلكترونية على منصة رقمية، تثير التساؤل عن مدى اعتبار عملية البيع التي تمت عبر الإنترنت في هذه الحالة قد تعلقت ببيع سلعة أم ببيع خدمة، وذلك بالنظر إلى أن تعريف السلعة في قوانين الضريبة على القيمة المضافة يعنى الأشياء المادية، أما الخدمات فهي بخلاف ذلك.

وترجع أهمية تحديد المبيع سلعة أو خدمة، عندما يقرر قانون الضريبة على القيمة المضافة أحكاماً مختلفة للسلع عن الخدمات، سواء من حيث السعر أو الإعفاء وغيرهما.

²⁹¹Canada Customs and Revenue Agency, B-090, "GST/HST and Electronic Commerce", July 2002 (<<http://www.cra-adrc.gc.ca>> under the heading "Technical Publications")

تصنيف المعاملات إلى سلع أو خدمات

نظراً للطبيعة الخاصة بالمنتجات الرقمية فإنهميل بعض الباحثين^{٢٩٢} إلى أن تقسم المعاملات الرقمية لأغراض تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى خدمات *services* أو سلع غير مادية أو غير ملموسة *intangibles*، في مقابل التقسيم التقليدي لهذه المنتجات إلى السلع *goods* أو ممتلكات مادية *real property*. واعتبار كل ما يقدم عبر الإنترنت من قبيل الخدمات الالكترونية يهدف إلى توحيد المعاملة الضريبية لهذه المنتجات، خاصة فيما يتعلق بربط الضريبة عليها أو تحصيلها.

بيد أنه لا يلائم أنواعاً معينة من المنتجات الرقمية، مثل الكتب الالكترونية، والصحف التي تقرأ عبر الإنترنت، والموسيقى التي يتم تحميلها من مواقع الإنترنت^{٢٩٣}. التي لا تختلف طبيعتها عن الكتب والصحف والموسيقى التي يحصل عليها الشخص بالطرق التقليدية إلا في أسلوب الحصول عليها. إذ يتم تسليم المنتجات الرقمية عبر الإنترنت أو غيره من الوسائل الالكترونية، بينما يتم الحصول على نفس المنتجات تقليدياً بالاستلام المادي (من يد البائع إلى يد المشتري) عبر وسائل التسليم العادية.

²⁹²A. Cockfield et al., *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer, 2013, p. 200.

²⁹³Marie Lamensch : *The treatment of Digital products and Other E.Services under VAT*, in : Michael Lang & Ine Lejeune (eds.): *VAT/GST in a global Digital Economy* , EUCOTAX Series on European Taxation Published by: Kluwer Law International, The Netherlands, 2015, Chapter 24, p.16.

ولا يوجد -حتى الآن - اتفاق عالمي²⁹⁴ حول تصنيف المنتجات الرقمية (سلعة أم خدمة) ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال ، نجد تبايناً في الرؤى بين كل ولاية بشأن ضريبة المبيعات على هذه المنتجات؛ إذ تطبق ولاية كاليفورنيا الضريبة على المنتجات المادية أو الملموسة *tangible products* فقط.

وقد ذهبت ولايتا ميسوري وفرجينيا إلى أن محتوى التدفق الرقمي عبر الفيديو *video streaming content* لا يخضع لضريبة المبيعات، وتوسعت ولاية لويزيانا في تعريف المال المادي الملموس *tangible personal property* ليشمل ما يمكن إدراكه عقلاً أو فهماً *perceptible to the sense*. حتى تدخل في هذا المعنى البرمجيات والملفات الالكترونية والتحميلات المسموعة والمرئية بناء على طلب *"on demand" video and audio downloads*.

أما الاتحاد الأوربي فقد كان من أوائل الدول التي اعتمدت هذا التقسيم، حيث عرف الخدمات²⁹⁵ ، في تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، بأنها الخدمات التي يتم الحصول عليها عبر الإنترنت أو أى شبكة أعمال الكترونية، أو التي تقدم بنظام الأتمتة (الكترونيا) بصفة أساسية ، مع تدخل بشري بسيط، ويستحيل ضمان تقديمها في غياب تكنولوجيا المعلومات.

'services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and

²⁹⁴ J.Jensen, J. and A.DoVale : "The next debate: Taxation of Digital Goods and Services". *The Tax Adviser*, 2014.

²⁹⁵ Article 7 Council Implementing Regulation (EU) 282/2011 of 15 March 2011 Laying Down Implementing Measures for Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, OJ L77/1 (23 March 2011).

involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology'.

وكان الاتحاد الأوروبي قد ذهب في بادئ الأمر على أنه لا يمكن اعتبار عملية الحصول على كتاب عبر الإنترنت من خلال النفاذ إلى موقع المكتبة وقراءته هو بيع لسلعة، ولا أن يكون من قبيل الخدمات.

وانحاز القضاء الأوروبي^{٢٩٦} بعد ذلك للرأى القائل بأن الكتاب الإلكتروني لا يمكن تشبيهه بالسلعة المادية، ومن ثم يمكن خضوعه للضريبة على القيمة المضافة على أنه من قبيل الخدمات^{٢٩٧}.

مما يعنى أن الكتاب الواحد قد تختلف معاملته ضريبياً تبعاً لطريقة الحصول عليه، فالكتاب الورقى الذى يسلم مادياً يعتبر سلعة، بينما الكتاب الذى يسلم إلكترونياً يعتبر خدمة^{٢٩٨}.

وقد تنبه القضاء الأوروبي^{٢٩٩} إلى أن اعتبار المنتجات الرقمية من قبيل الخدمات، بينما تعامل مثلاتها التقليدية على أنها سلع، يؤدي إلى اختلاف سعر

²⁹⁶6 *Judgement of 5 March 2015, European Commission v French Republic, Case C-479/13, EU:C:2015:141, paragraph 31*

^{٢٩٧} يلاحظ ان منظمة التجارة العالمية تمكنت من إبرام اتفاق مؤقت – ينتهى العمل به بنهاية ديسمبر ٢٠١٩- بين الدول الأعضاء على عدم فرض ضريبة جمركية على الإرساليات الإلكترونية التى تتضمن منتجات رقمية مثل الكتب أو الأفلام. ويخشى من عدم تجديد هذا الاتفاق لأن الدول النامية التى تعتمد على الحصيلة الجمركية كمورد مهم اها أن تنخفض باستبعاد مثل هذه الإرساليات التى تتزايد بسرعة بفعل التطور الرقمى. راجع: مقال بعنوان *in the digital era, tax, trade and completion rules need an upgrade* على موقع المنتدى الاقتصادى العالمى :

<https://www.weforum.org/agenda/2019/10/digital-tax-trade-business-consu>

²⁹⁸ J.Hojnik, :*Digital content as a market commodity sui generis: EU lawyers (finally) moving from Newton physics to quantum physics? - Economic and Social Development - Book of Proceedings. (eds.) Z.Radic, A. Roncevic, L. Yongqiang. Varazdin: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, 2015, p. 77-79*

²⁹⁹DE: ECJ, 23 October 2003, Case C-109/02, *Commission v. Germany, paragraphs 19, 20 and 28.* and: *Commission v. Germany (C-109/02).*

الضريبة على كل منهما، مما يتعارض مع مبدأ الحياد الضريبي *fiscal neutrality* ،
الذي يعنى أن لا يؤدي اختلاف المعاملة الضريبية إلى تغير السلوك الاقتصادي،
حيث يمكن أن يعمل تخفيض ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الرقمية إلى
زيادة الطلب على هذه الخدمات، وتخفيض الطلب على مثيلاتها التي تتاح
بالطرق التقليدية.

وأوضح القضاء³⁰⁰ إلى أن مبدأ الحياد الضريبي يحول دون معاملة توريد
السلع معاملة مختلفة عن توريد الخدمات المماثلة. ويعتبر التوريد مماثلاً إذا كان
لكل من السلع أو الخدمات خصائص متشابهة، وتلبي نفس الاحتياجات من
وجهة نظر المستهلكين.

بيد أن وجهة نظر المستهلكين تجاه هذه المنتجات قد يتغير من شخص إلى
آخر، أو من وقت إلى آخر. فالكتاب الورقي ، مثلاً، قد يحقق غاية لكبار السن،
أو من لا يجيدون التعامل مع التكنولوجيا الرقمية، بينما يحقق الكتاب الرقمي
غاية لفئات الشباب، ومن يجوبون قراءة الكتاب دون الحاجة إلى حمله أو
الاحتفاظ به في مكان ما من الغرفة. وبالتالي فإن القضاء ارتأى³⁰¹ أن يعتمد في
هذا الشأن إلى سلوك الرجل المعتاد *the average consumer* .

³⁰⁰UK: ECJ, 10 November 2011, *Joined Cases C-259/10 and C-260/10, The Rank Group*, paragraph 32.

ومما ورد في هذا الحكم : " *the principle of fiscal neutrality precludes treating similar goods and supplies of services, which are thus in competition with each other, differently for VAT purposes..... two supplies are to be regarded as similar for the purpose of fiscal neutrality 'where they have similar characteristics and meet the same needs from the point of view of consumers,*

³⁰¹*K Oy (C-219/13) and : The Rank Group (C-259/10 and C-260/10)*

وإذا كان اختلاف أذواق المستهلكين وتباين احتياجاتهم هو الذى يجعل المستهلك يفضل أن يحصل على المنتج الواحد رقمياً أو مادياً ، فإن اختلاف المعاملة الضريبية فى هذه الحالة ليس هو السبب الأساسى لاختيار السلعة. ومن ثم لا يمكن التسليم بأن اختلاف سعر الضريبة هو المؤثر سلباً على المنافسة بين المنتجات الرقمية والتقليدية.

ويمكن القياس على ذلك باختلاف المعاملة الضريبية للوجبات الغذائية التى تعدها المطاعم، فلو أن القانون يفرض ضريبة قيمة مضافة بسعر أعلى على الوجبات الغذائية التى تقدمها أنواع معينة من المطاعم كالمطاعم السياحية بينما تعفى أو تخفف الضريبة على نفس الوجبات التى تقدمها المطاعم الأخرى أو التى يطلبها العميل عبر الإنترنت ليتناولها خارج المطعم، فإن الضريبة على الوجبة الغذائية لن يكون هو المؤثر الرئيس فى أن يختار العميل المكان الذى يتناول فيه هذه الوجبة، خاصة إذا كانت مكوناتها لا تختلف باختلاف المطاعم.

وتأيداً لذلك ذهب القضاء الفرنسى³⁰² إلى أن متطلبات المنافسة لا تتطلب بالضرورة أن تكون المنتجات المتماثلة متساوية فى المعاملة الضريبية *the competition and similarity requirements are not necessarily identical* ، حيث ذهبت المحكمة إلى أن تطبيق سعر ضريبي على الأدوية القابلة للاسترداد- يختلف عن سعر الضريبة على الأدوية غير القابلة للاسترداد، بالرغم من أن كلا

³⁰² *Commission v. France (C-481/98)*

ويتضح من حكم المحكمة أن استرداد المريض لتكاليف الدواء يشترط أن يكون الدواء قد تم الحصول عليه بناءً على روثنة (وصفة طبية) . وبالتالي جعل المشرع الدواء غير القابل للاسترداد-لأنه لم يصرف بناءً على الروثنة الطبية-أعلى من سعر الضريبة على الدواء القابل للاسترداد.

المتجين لهما نفس التأثير الدوائى - لا يتتهك مبدأ الحياد الضريبي، إذ يكون لدى المستهلك النهائي ميزة الاسترداد في إحداهما وهى عنصر حاسم في اختياراته، لاشأن للضريبة به.

ومع ذلك فإن بعض الباحثين³⁰³ يرى أن تحميل ذات السلعة أو الخدمة بالضريبة على القيمة المضافة إذا تم الحصول عليها، أو تلقيها رقمياً، دون أن تحمل مثلتها التى تسلم بالطرق التقليدية، من شأنه أن يؤثر على مدى استفادة المستهلك بالوسائل الرقمية في تحقيق أقصى منفعة من الوسائل الرقمية.

ويتضح ذلك في حالة الحصول على كتاب أو الاشتراك في جريدة أو مجلة عبر الإنترنت، فإن الضريبة على الكتاب الرقوى أو الجريدة من شأنه أن يؤثر على حجم الطلب على هذه المنتجات الرقمية، وما توفره من آلية الاطلاع عليها في أي مكان، مما يشجع على إضافة قراء جدد لهذا الكتاب، فيتحسن بذلك معدل الثقافة والمعرفة في الدولة. فضلاً عن التعقيدات في النظام الضريبي حين يكون لكل من الكتاب الرقوى والكتاب التقليدي معاملة ضريبية مختلفة.

ويرد على هذا الرأي بأن³⁰⁴ تقرير معاملة ضريبية واحدة للكتاب التقليدي والكتاب الرقوى يكون لصالح أصحاب الدخول المرتفعة، الذين هم في الغالب

³⁰³ *Frontier: assising the Case for zero -rating VAT on Digital Publications, A Report for the publishers association/Professional Publisher Association, October 2018, pp.4-5.*

³⁰⁴ *J.Hojnik, :Digital content as a market commodity sui generis: EU lawyers (finally) moving from Newton physics to quantum physics? - Economic and Social Development - Book of Proceedings. (eds.) Z.Radic, A. Roncevic, L. Yongqiang. Varazdin: Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, 2015, p.28.*

من يمارسون الشراء عبر الإنترنت، مما يعنى أن تخفيض الضريبة، والإعفاء منها يصب في صالح الأغنياء، ويمثل بالنسبة إليهم وفراً ضريبياً، كان من الأولى أن تحصله الخزانة لصالح أصحاب الدخل المنخفض.

فضلاً عن أن الكتاب الرقمي أقل في التكلفة من الكتاب التقليدي، وبالتالي مساواته في الضريبة أو الإعفاء منها مع الكتاب التقليدي، قد يضر بصناعة الكتاب التقليدي، ويخلق أجواء تنافسية غير عادلة.

ويمكن القول أن اختلاف الضريبة على الكتاب الرقمي عن الكتاب التقليدي لا يؤثر في ظروف المنافسة بينهما³⁰⁵، إذ لو ألغيت الضريبة تماماً على كليهما، فإن هذا الإلغاء لن يكون له تأثير ملحوظ على حجم الطلب عليهما، ذلك لأن الكتاب الرقمي يختلف في سماته وخصائصه عن الكتاب التقليدي، مما يجعل له طلب مختلف عن الطلب على الكتاب التقليدي؛ إذ يتيح كل منهما وظائف لا يتيحها الآخر³⁰⁶؛ فالكتاب الرقمي يتيح للقارئ وظائف البحث عن الكلمات أو تغيير الخطوط وحجم النص، والمشاركة بالتعليق والنقد مع مستخدمين آخرين، كما أنه يحتاج لقراءته توافر جهاز إلكتروني، ولا يسمح للمشتري أن ينزل منه أكثر من نسخة واحدة. أما الكتاب التقليدي فلا يمكن

³⁰⁵D. Bounie et al., *Superstars and Outsiders in Online Markets: An Empirical Analysis of ElectronicBooks, Electronic Commerce Research and Applications Vol.12, 2013, pp. 52, 53.*

³⁰⁶US: DC S. Dist. N.Y., *United States v. Apple, Inc., Hachette Book Group, Inc., HarperCollins Publishers L.L.C., Verlagsgruppe Georg Von Holtzbrinck GmbH, Holtzbrinck Publishers, LLC D/B/A Macmillan, The Penguin Group, a Division of Pearson PLC, Penguin Group (USA), Inc., and Simon & Schuster, Inc. (anti-trust case).*

القارئ من تغيير تصميمه، ولا يحتاج جهازاً خاصاً لقراءته، ويمكن للقارئ أن يعيره لغيره. بل إن محكمة العدل الأوروبية (ECJ) قضت بأن³⁰⁷ اختلاف سعر السلعة الرقمية عن السلعة التقليدية سبب كاف للقول بعدم تماثل السلعتين في السوق.

ويمكن تطبيق هذه النتيجة على العديد من المنتجات الرقمية التي تشابه في أغراضها الأساسية مع المنتجات التقليدية، ولكنها تختلف عنها في السمات الخاصة بكل منهما، والتي تجعل الطلب على المنتج الرقمي يسعى إليها المستهلك لما يتميز به من سمات أو خصائص لا تتوافر في المنتج التقليدي المماثل، وبالتالي فليس ثمة مانع من أن يكون لكل منهما معاملة ضريبية مختلفة، دون الادعاء بالتمييز غير المشروع، أو الإخلال بمبدأ المنافسة الاقتصادية.

النطاق المكاني للضريبة

كما هو معلوم فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على عملية التوريد *supply*، للسلع أو للخدمات الخاضعة للضريبة. وهي الصورة المتطورة من الضريبة على الاستهلاك، وتأخذ معظم الدول، ومنها مصر ودول الاتحاد الأوربي بمبدأ المقصد *destination principle*، أي فرض الضريبة في دولة المستهلك.

ومع ذلك فإن القواعد التقليدية لفرض ضريبة القيمة المضافة قد تقررت في ظل التجارة التقليدية، التي يمكن من خلالها التعرف على مكان إنتاج السلعة أو الخدمة، أو بيعها، والمكان الذي استهلك فيها، أو انتفع بها المستهلك الموجود

³⁰⁷ *Commission v. France (C-481/98)*.

في هذا المكان، وبالتالي أمكن تحديد دولة الوجهة أو المقصد *distination* التي يحق لها فرض الضريبة.

لذا تواجه الضريبة على القيمة المضافة صعوبات في تحصيل الضريبة على الخدمات أو السلع التي يتم الحصول عليها رقمياً^{٣٠٨}، وخاصة التي تتم بين مقيم وغير مقيم؛ سواء كانت المعاملة فيما بين المنشآت (B2B) أو بين المنشأة والمستهلك (B2C). حيث يتعذر متابعة هذه المعاملات، أو إلزام البائع غير المقيم بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية في الدولة التي يوجد بها المشتري أو المستهلك، كما يصعب تعيين حجم المعاملات التي تمت في هذا البلد ومدى توافقه مع حد التسجيل.

الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة

من المتوقع أن يظل مبدأ الوجهة أو المقصد سارياً في ظل الضريبة على السلع الرقمية. لأن^{٣٠٩} ذلك من شأنه أن يقلل التشوهات الاقتصادية في سوق السلع والخدمات، ويوفر للدول التي ليس للشركات الرقمية منشآت دائمة فرصة الحصول على نصيب من الضريبة على التعاملات الرقمية، عن طريق ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات التي يحصل عليها المستهلكون في تلك الدول.

³⁰⁸ Akiko Terada-Hagiwara, Kathrina Gonzales and Jie Wang: *Taxation Challenges in a Digital Economy—The Case of the People's Republic of China*, ADB Brive, No.108, 2019.

at: <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/504616>

³⁰⁹ Marcel Olbert and others: *Taxation in the Digital Economy, Recent policy development and the question of Value Creation*, Unversty Mannheim, March 2019, p.4.

وإذا كانت تطبيق قوانين ضرائب الدخل على العالم الافتراضى يتطلب اعتبار عدد من التكنولوجيا المستخدمة منشأة دائمة، وهو الأمر الذى يمكن أن يثيره تطبيق مبدأ دولة المصدر *origin principle* في مجال ضريبة القيمة المضافة، إلا أن الاتجاه الواسع نحو تطبيق مبدأ دولة المقصد *destination principle* كأساس لفرض ضريبة القيمة المضافة يقلل من وطأة المشكلة.

ومن المتصور أن يكون - في ظل الاقتصاد الرقمى - توريد المنتجات الالكترونية (مثل الكتب والموسيقى)، وتوريد عبر الإنترنت لخدمات غير إلكترونية (مثل الاستشارات الفنية والمهنية) ، وتوريد لسلع يتم طلبها عبر الإنترنت (كالتسوق وشراء المواد الغذائية عبر الإنترنت وتسليمها بالطرق العادية).

ومع أن مشكلات الضريبة على الدخل الناتج عن المعاملات الرقمية قد تبدو أكثر صعوبة من المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، إلا ان حالة من الفوضى قد بدت عند محاولة تحديد مكان التوريد لأغراض تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على المعاملات الرقمية. بالرغم من أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العالم الافتراضى لا يختلف كثيراً عن تطبيقها وفق القواعد التقليدية. إلا فيما يتعلق بتحديد مكان التوريد.

ولكن الأمر يبدو صعباً بالنسبة للسلع والخدمات التى يمكن التجارة فيها، أو تبادلها رقمياً، حيث يتم ذلك بسرعة ومن مصادر مجهولة أو يصعب تحديدها، إذ يمكن أن يتحقق هذا البيع أو التبادل في أماكن تختلف عن مكان البائع أو

المستهلك ، ودون أن تمر من خلال وسائل المواصلات العادية، أو تستقر في موقع جمركى لدولة ما، فيكون الوصول إلى الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، أو كيفية تقدير وربط هذه الضريبة محاطاً بمخاطر عدم اليقين، وتزايد إمكانات التهرب، أو تجنب الضريبة، بتسليم السلعة أو الخدمة في دولة لا تفرض ضريبة قيمة مضافة، أو تفرضها بسعر منخفض.³¹⁰

يضاف إلى ذلك أن الاعتماد على مبدأ المقصد في تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة يمكن أن يفرض على البائع للمنتجات الرقمية إلى مستهلكين عبر الإنترنت أعباء إدارية ومالية لتحديد الدولة التي عليه أن يورد الضريبة إليها، خاصة إذا كان هذا البائع من المنشآت الصغيرة أو المتوسطة التي ليست لديها مقدرة مالية لتوفير التكنولوجيا التي تمكنها من معرفة البيانات الخاصة بالمشتريين.³¹¹

ومع ذلك فقد أوصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* في إطار مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *BEPS* بتطبيق³¹² مبدأ الوجهة أو المقصد *distinction principle* ، أى أن تفرض ضريبة القيمة المضافة على

³¹⁰Marie Lamensch: *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform, Winner of the 2015 Maurice Lauré Prize awarded by the International Fiscal Association (IFA), IBFD Doctoral Series, No. 36, December, 2015.p.4.*

³¹¹Eetu Simonen: *Taxation in the era of digitalisation, Bachelor.s thesis , presented to Department of Law, School of Business and Governance, Tallinn University of Technology, 2018, pp. 22-23.*

³¹²*OECD : International VAT/GST Guidelines, 2017.*

المعاملات التي تتم فيما بين المنشآت (B2B) أو فيما بين المنشآت والمستهلكين (B2C) في الدولة التي يقيم فيها العميل أو المستهلك.

فإذا كانت المعاملة عبارة عن خدمات مؤداة فيما بين المنشآت والمستهلكين فإن على البائع غير المقيم أن يسجل نفسه لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ويؤدي هذه الضريبة في الدولة التي يوجد بها المستهلك، أما إن كانت المعاملة عبارة عن خدمات مؤداة فيما بين المنشآت فإن المنشأة التي تتلقى الخدمة عليها أن تحسب الضريبة وتدفعها نيابة عن مقدم الخدمة غير المقيم وفقاً لنظام التكلفة العكسي *reverse charge*.

واستجاب الاتحاد الأوربي إلى توصية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في المؤتمر المنعقد بأوتاوا بأن تأخذ بمبدأ دولة المقصد، وهو ما يعني أن المورد الخاضع للضريبة يكون عليه واجب تسجيل نفسه في دول متعددة لإراض تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وقد سمح الاتحاد الأوربي للمورد الذي لا ينتمي إلى إحدى دول الاتحاد أن يسجل في إحدى هذه الدول. ولن يكون هذا المورد مسؤولاً عن فرض الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات الموردة إلكترونياً بالسعر المطبق في دولة المقصد.

وعلى سبيل المثال: فإن شركة أمازون دوت كوم *Amazon.com* تورد خدمات إلكترونية إلى عملاء يقيمون في دول مختلفة، في الوقت الذي اختارت فيه شركة أمازون أن تسجل نفسها لأغراض ضريبة القيمة المضافة في إيرلندا.

ومن ثم فإن الخدمات التي توردها هذه الشركة إلكترونياً إلى عملاء غير مقيمين في النمسا تخضع لضريبة القيمة المضافة النمساوية أي بسعر ٢٠٪، ويكون على شركة أمازون أن تفرض الضريبة وتحصلها، أما الخدمات التي تقدمها هذه الشركة إلكترونياً إلى عملاء غير خاضعين للضريبة في السويد فإنهم يخضعون لضريبة القيمة المضافة السويدية بسعر ٢٥٪، و الخدمات الإلكترونية التي تقدم إلى عملاء غير خاضعين للضريبة في أيرلندا فإنهم يخضعون لضريبة القيمة المضافة بسعر ٢١٪.

ويكون على شركة أمازون أن تدقق بعناية في مسألة فرض الضريبة وتحصيلها في كل حالة. ولها أن تقر بالواردات التي قدمتها إلى العديد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي في إقرار واحد للضريبة على القيمة المضافة، وذلك على أساس ربع سنوي لدى إدارة الضرائب في أيرلندا، على أن يتضمن هذا الإقرار إجمالي الواردات التي قدمتها عن كل دولة، وتدفع إجمالي الضريبة المستحقة على جميع الواردات إلى إدارة الضرائب الأيرلندية^{٣١٣}.

مشكلات التحصيل

يثير تحصيل الضريبة على القيمة المضافة على المعاملات الرقمية عدداً من المشكلات والمحاذير منها: عدم قدرة الدولة على تحصيل الضريبة من مورد

³¹³European Commission Taxation and Customs Union VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. (Situation at 1st May 2010). Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

السلعة أو مقدم الخدمة غير المقيم، عندما لا يكون لهذا الشخص أصول أو وجود مادي في الدولة التي يبيع فيها السلعة أو يقدم الخدمة.

ويعتمد الخبراء على البنوك والمؤسسات المالية في القيام بدور أساسي في تحصيل الضريبة على المعاملات الرقمية، باعتبارها الوسيط الأهم بين طرفي المعاملة (البائع والمشتري)، ولديها القدرة على التحقق من بيانات العملاء، وسرعة حجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

وتقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن تقوم المنصات الرقمية بتحصيل الضريبة، لأنه يتم من خلالها المعاملات الرقمية، باعتبار أنها تمثل السوق الإلكترونية التي يلتقى فيها البائع والمشتري. ومن ثم يمكن تيسير عمليات تحصيل الضريبة لأنه يسهل على الإدارات الضريبية أن تراقب عدداً محدوداً من المنصات الرقمية، بدلاً من أن تراقب أعداداً هائلة من المنشآت التجارية الرقمية.

ويمكن اتباع إحدى طريقتين للتحصيل من تلك المنصات، أولاًها أن تعتبر المنصات الرقمية مسؤولة بالكامل عن تحصيل الضريبة على المعاملات الرقمية، وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة، والثانية أن تعتبر المنصات الرقمية مسؤولة جزئياً عن تحصيل الضريبة، وذلك بأن يقتصر دورها على مساعدة الإدارات الضريبية في عملية التحصيل الضريبي.

وقد أيد الاتحاد الأوروبي الاقتراح الأول.

ومن المتوقع³¹⁴ أن يشهد عام ٢٠٢١ قواعد جديدة بشأن المنصات الرقمية التي تسهل إجراء عمليات استيراد السلع فيما بين المنشآت والمستهلكين B2C التي تقل قيمتها عن ١٥٠ يورو ، وما تقوم بتوريده منشآت غير مقيمة في دول الاتحاد عبر المنصات الرقمية من سلع موجودة بالفعل بدولة عضو في الاتحاد، بحيث تكون المنصات الرقمية مسئولة عن تحصيل ضريبة القيمة المضافة على توريد هذه السلع إلى المستهلك النهائي وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة. كما يكون على هذه المنصات أو الأسواق الرقمية إلزام بأن تحدد مكان المستهلك لهذه السلع وسعر الضريبة عليها.

ويرى بعض الباحثين³¹⁵ أن هذه الالتزامات من شأنها أن تزيد الأعباء على المنصات الرقمية، نظراً لتنوع الأحكام الضريبية، وتعقيدها في الدول الأعضاء، وما يتطلبه ذلك من أن تكون على دراية بهذه الأحكام المختلفة، وأن تمسك الدفاتر والسجلات الخاصة بكل دولة.

المبحث الثاني

موقف التشريعات الضريبية المقارنة

حاول الكثير من الدول فرض ضريبة القيمة المضافة على توريد السلع والخدمات رقمياً إما بتطويع القواعد العامة لتشريع قانون الضريبة على القيمة

³¹⁴https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/dac_renewal_en

³¹⁵ Aleksandra Bal: Online Marketplaces and EU VAT: Global Reach but Compliance Still Local, Kluwer International Tax Blog, February 26, 2020 at: <http://kluwertaxblog.com/2020/02/26/online>.

المضافة لديها، أو تقرير قواعد خاصة بالمعاملات الرقمية، ومن الأمثلة على ذلك³¹⁶:

ورد³¹⁷ في قانون موازنة عام ٢٠١٩ بإيطاليا فرض ضريبة على الخدمات الرقمية، بسعر ٣٪ على الإيرادات المتولدة من أداء خدمات رقمية بين مشروع ومشروع، أو بين مشروع وومستهلك، تقوم بها منشأة إيطالية أو من خلال مجموعة شركات تتوافر فيها معايير معينة. وهى أن لاتقل الإيرادات الإجمالية عبر العالم عن ٧٥٠ مليون يورو، ولاتقل إيراداتها من الخدمات الرقمية فى إيطاليا عن ٥ مليون يورو.

وتعد من قبيل الخدمات الرقمية لأغراض هذا القانون: وضع واجهة رقمية *digital interface* للإعلانات تستهدف مستخدمى تلك الواجهة، وإتاحة الاتصال والتفاعل بين مستخدمى واجهة رقمية مع بعضهم البعض، ونقل البيانات التى تم جمعها من المستخدمين عن طريق استخدام واجهة رقمية. ولا تدخل فى وعاء الضريبة الإيرادات الناتجة عن استخدام الواجهات الرقمية لتقديم خدمات مالية.

وقامت تركيا³¹⁸ بإجراء تعديل للمادة رقم (٩) من قانون ضريبة القيمة المضافة عام ٢٠١٧ بالنص على أن ضريبة القيمة المضافة التى تنشأ عن تقديم

³¹⁶ *Anni Musgrove: Digital Tax around the world: To know about new tax rules, at: <https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/>*

³¹⁷ *KPMG: Italy, Digital Services Tax applicable from 1 January 2020, Tax Alert, 17 Oct. 2019.*

³¹⁸ *Multinational Tax and Transfer pricing News (MNE TAX), October 2, 2019.*

الخدمات الكترونياً بواسطة أشخاص ليس لهم محل إقامة أو مقر عمل أو مركز أعمال في تركيا إلى أفراد بتركيا غير خاضعين لضريبة القيمة المضافة بها، يجب الإخطار عن هذه الضريبة ودفعها عن طريق مقدمى الخدمات الإلكترونية غير المقيمين.

وتفرض أنجولا ضريبة قيمة مضافة بسعر ١٤٪ على كل المبيعات، ولا توجد حد لتسجيل بالنسبة لمورد الخدمات الرقمية الأجنبي . ويكون على غير المقيم ان يعين ممثلاً ضريبياً محلياً، وأما المبيعات التي تتم بين منشأة ومنشأة B2B يطبق بشأنها حق الاختيار في تطبيق نظام التكلفة العكسي عليها *reverse-charge mechanism*.

ولدى بنجالاديش ضريبة قيمة مضافة على المبيعات الرقمية بسعر ١٥٪، مع تطبيق حد التسجيل، وعلى الاجنبي غير المقيم أن يعين له ممثلاً محلياً تقبله مصلحة الضرائب.

واعتباراً من اول يناير ٢٠١١ فرضت حكومة ايسلاند ضريبة القيمة المضافة على التوريد الالكتروني بالسعر العام وهو ٢٢,٥٪ على جميع الخدمات الالكترونية باستثناء الكتب الالكترونية *e.books* التي تخضع لسعر خاص هو ١١٪.

وتصنف الهند كل المنتجات الرقمية تحت اسم خدمات الوصول إلى قاعدة بيانات المعلومات واسترجاعها *Online Information Database Access and Retrieval services. (OrOIDAR)* ، وتخضع للضريبة على السلع والخدمات *GST* بسعر ١٨٪.

وأصدرت روسيا قانوناً للضريبة على المعاملات الرقمية اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧، بدون حد تسجيل، ولا يعمل بشأنه نظام التكلفة العكسي. ومن ثم فإن كل المنشآت الأجنبية التي تبيع منتجات رقمية إلى روسيا (مستهلك في روسيا) يجب أن تحصل الضريبة على القيمة المضافة من المشتري وتوردها شهرياً إلى الإدارة الضريبية في موعد أقصاه اليوم الخامس والعشرين من الشهر التالي لكل ربع سنة. وعلى البائعين اثبات موقع العميل بدليلين على الأقل كعنوان الفواتير أو موقع IPN أو الحسابات المصرفية أو رمز البلد لرقم الهاتف.

وفرضت حكومة بلدية بوينس آيرس بالأرجنتين Buenos Aires ضريبة على الاشتراكات التي تحصلها شركة نيت فليكس Netflix من الجمهور للاستفادة من خدماتها. وتهدف هذه الضريبة إلى³¹⁹ تمكين الحكومة من مراقبة المعاملات التي تتم بين الجمهور والشركة المذكورة، لهدف حماية مقدمى الخدمات المتنافسة المحليين.

المعالجة التشريعية لتحصيل الضريبة

بادرت بعض الدول الأوروبية بوضع نصوص قانونية خاصة بالأسواق والمنصات الرقمية؛ ففي المملكة المتحدة على سبيل المثال أصبح للإدارة الضريبية، اعتباراً من سبتمبر ٢٠١٦، الحق في إلزام الأسواق الرقمية عن ضريبة القيمة المضافة غير المدفوعة من الشركات الأجنبية التي تبيع بضائع

³¹⁹Raul Katz: *The impact of the Taxation on the Digital Economy*, paper presented at the ITU's 15th Global Symposium for Regulators, held at Libreville, Gabon, from 9 to 11 June 2015, p.2.

للمستهلكين في المملكة المتحدة، واشترط قانون المالية الصادر عام ٢٠١٨ بأن تنشر قيمة الضريبة على مواقعها عبر الإنترنت.

واعتباراً من أول يناير عام ٢٠١٩ ألزمت ألمانيا مشغلي الأسواق الرقمية الذين يسهلون عمليات توريد السلع من بلدان غير دول الاتحاد الأوربي بإمسك الدفاتر التي تسجل فيها مكان بداية ونهاية المعاملات، بصرف النظر عما إذا كانت هذه المعاملات تخضع للضريبة على القيمة المضافة في ألمانيا أو لا تخضع لها، فضلاً عن تقرير مسؤولية هذه الأسواق عن الضريبة المضافة غير المدفوعة على السلع التي تم تيسير تبادلها من خلالها.

وفي إيطاليا³²⁰ يطلب من المنصات الرقمية أن تبلغ السلطات الضريبية المختصة بمعلومات بصفة دورية - كل ثلاثة أشهر - عن مبيعات السلع التي تتم من خلالها، وإلا كانت مسؤولة عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها. كذلك ، أصبحت هذه المنصات مسؤولة في فرنسا - اعتباراً من بداية عام ٢٠٢٠ - عن الإبلاغ عن البضائع التي تخضع للضريبة على القيمة المضافة، والتحقق من أن فرنسا هي مكان توريد السلعة أو هي صاحبة الحق في فرض الضريبة على هذه السلعة. وذلك سواء كانت هذه المنصات قد أنشئت في فرنسا أو خارجها.

³²⁰Decree 34 of 30 April 2019 (the Growth Decree).

الفصل الثالث

ضريبة الدمغة والضريبة الجمركية

يتضمن النشاط الرقوى معاملات قانونية، تخضع للضريبة على الدمغة، وتداولاً لسلع تنتقل من بلد إلى آخر، تخضع للضريبة الجمركية. بيد أن طبيعة النشاط الرقوى، جعلت فرض هاتين الضريبتين على ما يتصل به من معاملات أو سلع، أو حتى خدمات، محاصراً بعدد من المشكلات. نبيها في المبحثين الآتين:

المبحث الأول

ضريبة الدمغة

نطاق الضريبة

تفرض ضريبة الدمغة *stamp duty* على المستندات والمحركات المكتوبة، وغيرها من الأوعية والمعاملات التي ينص عليها القانون. وتاريخياً: فإن وعاء ضريبة الدمغة على المستندات والمحركات، يعنى بالورقية منها، ولا يمتد إلى غيرها إلا استثناءً، كما هو الحال بالنسبة للعقود الشفوية، التي أجاز قانون ضريبة الدمغة المصرى فرض الضريبة عليها، ولكن عندما يقرها القضاء.

ونظراً لتداخل أوعية ضريبة الدمغة مع الأوعية الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، حيث أن كلا الضريبتين قد يفرضان على ذات السلعة أو الخدمة،

مع اتساع نطاق ضريبة القيمة المضافة ليشمل كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص خاص، فقد انحسرت أهمية حصيلة الضريبة على الدمغة، والتركيز على ضريبة القيمة المضافة.

الدمغة الرقمية

لوحظ عودة الاهتمام بضريبة الدمغة من جديد، منذ السنوات الأخيرة قبل انتهاء القرن الماضي^{٣٢١}، للاستفادة منها في تتبع ومراقبة التجارة غير المشروعة *illicit trade*، وحماية المستهلك من السلع الضارة، وذلك باستعمال طوابع الدمغة، أو الدمغ الإلكتروني، الذي يوجد على السلع كدليل على دخولها إلى البلاد بطريقة مشروعة، أو لأنها منتجة محلياً وفقاً للمواصفات القياسية. فضلاً عن ضمان تحصيل الضريبة بشكل أكثر فعالية وأقل تكلفة.

وتؤيد منظمة الصحة العالمية هذا الاتجاه^{٣٢٢}، لضمان السلامة الصحية لمنتجات التبغ.

ولقد أثار انتشار المستندات والمحركات الإلكترونية البحث في مدى فرض ضريبة الدمغة عليها، خاصة بعد أن انتشرت الوثائق الرقمية، وأخذ الاعتماد على المستندات الورقية في التناقص، مما يهدد بانخفاض الحصيلة الضريبية من الدمغة تبعاً لذلك.

³²¹ Nicola Sudán: *The Evolution in the Role of Excise Tax Stamps for Specific Consumption Goods*, *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* No. 39 Agosto 2015, p.95.

³²² أنظر: *The WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC) and its Protocol to Eliminate Illicit Trade on Tobacco Products*.

الاتجاهات التشريعية

اتجهت بعض الدول - ومنها تايلاند^{٣٢٣} - إلى إلزام الممولين بأداء ضريبة الدمغة على المحررات والمستندات الالكترونية، وذلك بأداء هذه الضريبة إلى الإدارة الضريبية نقداً أو من خلال منظومة الدفع الالكتروني التي تتيحها. ولا يفرق القانون الإيطالي، في مجال الخضوع لضريبة الدمغة، بين الفواتير الورقية والفواتير الالكترونية، حيث يخضع كلاهما للضريبة. ولذلك فقد سمحت وزارة المالية^{٣٢٤} بداية من عام ٢٠١٩ بأن تُدفع ضريبة الدمغة على الفواتير الإلكترونية على أساس ربع سنوي، إلى إدارة الضرائب الإيطالية *Italian Revenue Agency (IRA)* عبر موقعها على الإنترنت.

واستخدمت أوغندا^{٣٢٥} صورة تمزج بين الدمغات الورقية و الرقمية، وهي نوع من الطوابع الورقية التي تتضمن وسائل حماية وأكواد رقمية، تمكن من أداء ضريبة الدمغة على الأوعية الخاضعة لها، مع مساعدة الجمهور على التأكد من سلامة السلعة المنتجة أو المستوردة.

وهذه الضريبة تشبه الباندرول^{٣٢٦} الذي تطبقه مصر، ويلصق على بعض السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، للتأكد من أداء الضريبة عليها، وأنها تنتج، أو تستورد، بطرق مشروعة.

³²³Revenue Department, Notification No. 58. 1July 2019.

³²⁴EY Indirect Tax Alert | 17 January 2019 :Italy introduces new method of payment for stamp duty on electronic invoices,

³²⁵Uganda Revenue Authority: Introducing Digital Tax Stamps in Uganda, 2016.

³²⁶الباندرول: طابع ورقي يُلصق على المنتج ويحتوي على كود سري للدلالة على دفع الضريبة، وهو عبارة عن استيكر من ورق خاص من ٣ طبقات الطبقة الوسطى منه علامة مائية لا يمكن تقليدها. -

وتسمح أيرلندا^{٣٢٧} بدفع ضريبة الدمغة عبر بوابة الخدمات الضريبية عبر الإنترنت، وذلك بعد أن يتم تسجيل الممول في الموقع، والحصول على شهادة التسجيل الرقمية. ويتاح له بعد ذلك أن يقدم إقرار ضريبة الدمغة ودفع الضريبة إلكترونياً.

وتعد هونج كونج^{٣٢٨} مشروع قانون باستخدام الختم الإلكتروني e-Stamping للمعاملات المالية - كالأسهام والسندات - التي تخضع لضريبة الدمغة، بحيث يتمكن صاحب الشأن من الحصول على هذا الختم إلكترونياً بمجرد دفع مبلغ الضريبة بالوسائل التكنولوجية، مما يوفر وقت وجهد كل من الممول والإدارة الضريبية في توريد وتحصيل هذه الضريبة.

وقد اتبعت دول أخرى مثل أيرلندا وسنغافورة أسلوب الختم الإلكتروني كبديل لضريبة الدمغة العادية

وبموجب تعديل قانون الدمغة^{٣٢٩} في سنغافورة، عام ٢٠١٨، أصبحت الضريبة مفروضة على السجل الإلكتروني *electronic record* الذي يؤثر كلياً أو جزئياً على المعاملة أو المسألة التي يتم تنفيذها أو إثباتها بواسطة أدوات أو صكوك خاضعة لضريبة الدمغة.

ويعد من الوسائل الناجحة لمنع تهريب السلع، كما يوفر حماية للمستهلك من السلع المغشوشة. ولقد قرر المشرع المصري - ابتداءً من المرسوم بقانون رقم ١٨٨ لسنة ٢٠١١ - اعتبار عدم لصق العلامة المميزة (البندول) على السلع والخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات، ثم للضريبة على القيمة المضافة. ويصدر وزير المالية قراراً بوضع هذه العلامة عليها.

³²⁷ *Irish Tax and Customs: Making apayment for Stamp Duty*, at: <https://www.revenue.ie/en/online-services/>

³²⁸ *Legislative Council Panel on Financial Affairs E-Stamping of Share Transfer Documents, For discussion on 1 April 2019.*

³²⁹ *The Stamp Duties (Amendment) Bill No30/2018.*

ويقصد بالصك الإلكتروني *electronic instrument* أى سجل إلكترونى أو مزيج من سجل إلكترونى وآخر ورقى يؤثر فى المعاملة الخاضعة للضريبة. ويرجع فى تعريف السجل الإلكتروني إلى قانون المعاملات الإلكترونية، الذى يعتبر من قبيل السجلات الإلكترونية كل ما يتم إرساله عن طريق البريد الإلكتروني، أو من خلال خدمة الرسائل القصيرة، أو أى وسيلة أخرى للتراسل عبر الإنترنت.

تطوير ضريبة الدمغة

يقترح بعض الباحثين³³⁰ أن تفرض ضريبة الدمغة على المستندات والمحركات عن طريق طوابع ذكية *smart stamps*، يتم توفيرها من خلال الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، بحيث يتاح للممولين الحصول عليها، باستخدام تقنيات التشفير، وتمنع التزوير كغيرها من الطوابع التقليدية. ويقترح آخرون³³¹ تطبيق نظام ذكى لضريبة الدمغة *Smart Stamp Duty*، يستخدم تكنولوجيا سلسلة الكتلة *blockchain*، لتسجيل المعلومات، وإجراء المعاملات إلكترونياً، ويمكن مراجعته واعتماده بالتوقيع الإلكتروني، وأداء ضريبة الدمغة الرقمية على المستندات الإلكترونية.

³³⁰Dimaz Ankaa Wijayaa, Fengkie Junisb, Dony Ariadi Suwarsono: Smart Stamp Duty, SEMINAR NASIONAL PERPAJAKAN 2018, p.2.

³³¹D.A. Wijaya et al: Designing Smart Contract for Electronic Document Taxation, Yi Mu, Robert H. Deng, Xinyi Huang (Computer scientist) Springer Nature, 2019, P.201.

المبحث الثانى الضريبة الجمركية

نطاق الضريبة

الأصل أن الضريبة الجمركية تفرض على واقعة اجتياز السلعة حدود الدولة، لدخولها البلاد، أو خروجها منها، وبالتالي فهى تعنى بالسلعة المادية التى ترى بالعين المجردة لموظفى الجمارك، ويمكنهم فحصها ومعاينتها، وتقدير قيمتها، وتحديد الضريبة الجمركية عليها.

ولا تهتم الإدارات الجمركية بالمفاوضات أو الخطوات التى تمت قبل انتقال السلعة من بلد إلى آخر، وسواء كان ذلك عبر المراسلات العادية، أو عبر الإنترنت. وسواء تعرف المستورد على السلعة من خلال زيارة منشأة المنتج فى بلده، أو من خلال التسوق عبر المنصات الرقمية. وقد تبدو التطورات التكنولوجية التى أثرت فى كيفية وصول هذه السلعة إلى البلاد غير مؤثرة فى فرض الضريبة عليها.

ظهور منتجات إلكترونية ورقمية جديدة

فرضت التطورات التكنولوجية المتسارعة واقعاً جديداً، وهو ظهور التجارة الإلكترونية أو الرقمية، التى لا تتعلق بشراء وبيع السلع المادية فقط، واستلامها بالطرق العادية، وإنما امتد إلى تحويل كثير من السلع المادية إلى سلع غير مادية أو رقمية تنتقل إلى الدولة، أو تخرج منها، عبر الوسائط الإلكترونية، دون أن تتخذ الشكل المادى لها.

وأصبح التصنيع يعتمد بصورة على الخدمات، مما يعرف بسيادة الطابع الخدماتى *servicication* الذى يشير إلى ٣٣٢ تزايد استخدام الصناعات التحويلية للخدمات الوسيطة.

كما انتقلت البيانات والمعلومات عبر الحدود باستخدام التقنيات التكنولوجية الجديدة. وقد رافق نمو التجارة الرقمية زيادة كبيرة فى الإرسال الإلكتروني *electronic transmission* التى تتمثل فى تسليم المنتجات الرقمية عبر الإنترنت، مثل الموسيقى والكتب الإلكترونية والأفلام والبرمجيات وألعاب الفيديو.

الطباعة ثلاثية الأبعاد

أضافت التقنيات الجديدة التى تعرف بالتصنيع الإضافى *additive manufacturing* أو الطباعة ثلاثية الأبعاد *3D printing* نوعاً جديداً من التجارة الخارجية، تمكن ٣٣٣ من تصنيع المنتجات، عن طريق ملفات التصميم بمساعدة الكمبيوتر *computer-aided design* التى تعرف بالكاد (CAD). حيث تنقل هذه الملفات إلكترونياً. وتعمل هذه الطابعات من خلال التصوير الرقوى، ثم تحويل هذه الصور إلى منتجات حقيقية ٣٣٤.

^{٣٣٢} اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربى آسيا (الأسكوا): تقييم التكامل الاقتصادى العربى: التجارة فى الخدمات كمحرك للنمو والتنمية، مطبوعات الأمم المتحدة، رقم E/ESCWA/EDID/2017/6، بيروت، ٢٠١٨، ص ٣.

^{٣٣٣} Rashmi Banga: *Rising Product Digitalisation and losing trade competitiveness*, Center for WTO Studies (CWS), Indian Institute of Foreign Trade, New Delhi, Working paper no. 39, June 2017, p. 22.

^{٣٣٤} أنظر : عالم التقنية، ٢٧ نوفمبر ٢٠١٦، على الموقع التالى: <https://www.tech-wd.com/wd/2016/11/27/5>

وتستخدم الطابعات ثلاثية الأبعاد، في تصنيع المنتجات بدلاً من شحن المواد الخام إلى الخارج، وخاصة صناعة الإلكترونيات والسيارات. وبمعنى آخر: تعمل الطابعات ثلاثية الأبعاد على تحويل الرسوم الرقمية إلى منتجات مادية، وتستخدم في العديد من المجالات، كالمجال الطبي، وخاصة طب الأسنان، ومصانع السيارات.

وقد لوحظ أن حوالي 98٪ من أجهزة السمع في العالم يتم تصنيعها باستخدام الطباعة ثلاثية الأبعاد، الأمر الذي يحرم الدول النامية من قدرتها على التصنيع منخفض التكاليف، يحرمها من الضرائب والرسوم الجمركية على المنتجات المادية التي تحولت إلى رقمية بفعل التقنيات الجديدة.

التسويق الإلكتروني

أوجد التطور التكنولوجي نوعاً من التكامل بين السلع والخدمات، حتى أن السلع المادية أصبحت محاصرة بالعديد من الخدمات³³⁵؛ من خلال تسويقها عبر الحدود بنظام التسويق الإلكتروني *e.marketing*، كما يدفع قيمتها بوسائل الدفع الرقمية *e.payment*، ويمكن تسليمها عن طريق المغلف الرقمي *digital wrapper*، أو وسيط (ناقل) إلكتروني.

وأصبح التمييز بين الخدمة والسلعة محاطاً بالغموض، وتكتنفه العديد من الصعوبات، وبسببها تثار الخلافات حول تطبيق القوانين الجمركية عليها.

³³⁵Mira Burri, 'The International Economic Law Framework for Digital Trade, 2015, p. 13.3.

الوسيط أو الناقل الإلكتروني

توفر التجارة الرقمية طلباً متزايداً على الإرساليات الإلكترونية، نظراً لاعتماد الاقتصاد الرقمي على البيانات والبرامج، والروبوتات *Robotics* والذكاء الاصطناعي *Artificial intelligence* وإنترنت الأشياء *Internet-of-Things*، وغيرها مما يمكن نقله بصورة غير مادية، أكثر من اعتماده على المواد الخام والسلع المادية.

تأثير الجمارك بالتطور التكنولوجي

انخفضت إيرادات الجمارك بانخفاض الطلب على السلع المادية التي لها بديل إلكتروني، ووقف التشريع الجمركي عاجزاً عن التعامل مع السلع غير المادية التي ينقل محتواها عبر وسيط كالأقراص المدججة. واختلفت الرؤى في مدى نطاق خضوع المنتجات الرقمية للضريبة الجمركية، وهل يقتصر الخضوع على الوسيلة المادية التي تحوي المحتوى الرقمي كالقرص المرن *CD-ROMs* أو القرص المدمج *CDs*؟ أو الوسيط الإلكتروني *electronic medum* الذي ينقل هذا المحتوى (الإرساليات الإلكترونية *electroni ctransmission*)؟ أم يشمل الخضوع لهذه الضريبة المحتوى الرقمي أيضاً *digital content*؟ مما تطلب الأمر البحث في التنظيم القانوني للجمارك الرقمية، وكيفية معاملة المنتجات الرقمية جمركياً، وأثير التكنولوجيا على الإدارة الجمركية.

ولذا فإننا نقسم هذا المبحث إلى مطالب ثلاثة : الأول يتناول التنظيم القانوني للجمارك الرقمية، والثاني للمعاملة الجمركية للمنتجات الرقمية، والثالث لتطور الإدارة الجمركية.

المطلب الأول

التنظيم القانوني للجمارك الرقمية

أدت التطورات التكنولوجية إلى اتساع نطاق الحصول على الخدمة رقمياً؛ بالوسائل الالكترونية، حيث تحول العديد من البضائع التقليدية من صورتها المادية إلى الشكل الرقمي، بحيث يمكن استيرادها من الخارج عبر الإنترنت أو غيره من الوسائل الالكترونية، بصورة مباشرة (عن طريق التحميل من أجهزة الكمبيوتر والأجهزة الذكية الأخرى) أو عبر وسيط الكتروني^{٣٣٦} يمكن أن يتخذ مادياً كالأقراص المرنة والمدمجة التي تحتوى البرنامج أو الخدمة المطلوبة.

ويشيع هذا الأسلوب في المنتجات الإعلامية كالأفلام وألعاب الفيديو. بالإضافة إلى العديد من الخدمات المالية والقانونية، فتأثرت الحصيلة الجمركية بانخفاض تدفق السلع المادية عبر الحدود، نتيجة تدفق المعاملات الرقمية من السلع والخدمات، مما أدى إلى تدخل المنظمات العالمية المتخصصة لدراسة هذه

^{٣٣٦} يعرف قانون المعاملات الالكترونية الأردني رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١ الوسيط الالكتروني بأنه "برنامج الحاسوب أو أى وسيلة الكترونية أخرى، تستعمل من أجل تنفيذ إجراء أو الاستجابة لإجراء بقصد إنشاء أو إرسال أو تسلم رسالة معلومات دون تدخل شخصي". وتعرف اتفاقية التجارة الحرة بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية وجمهورية سنغافورة-المادة ٢/٧- الوسيط الناقل بأنه "أى وسط مادي يمكن أن يخزن المنتجات الرقمية بأى طريقة معروفة الآن، أو يتم ابتكارها لاحقاً والتي يمكن منها استخراج منتج رقمي أو إعادة إنتاجه أو التعامل معه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. ويتضمن ولا يقتصر على الوسيط الضوئي والقرص المرن والشريط الممغنط".

المشكلة، كما ظهرت اتجاهات مختلفة نحو معالجة مشكلة الإرساليات الإلكترونية، نبيها فيما يلي :

موقف منظمة التجارة العالمية

تزامن مولد منظمة التجارة العالمية (*World Trade Organisation (WTO)*) عام ١٩٩٥ والعالم على أعتاب ثورة الإنترنت. ومنذ ذلك الحين وهذه المنظمة تحاول وضع القواعد التي تتكيف مع التغير التكنولوجي، ولكنها لم تنجح في الوصول إلى حل حاسم للتمييز بين السلع والخدمات ، عندما تقدم السلع في صورة رقمية.

وتبلور عن الاجتماع الوزاري^{٣٣٧} للمنظمة المنعقد في سنغافورة عام ١٩٩٦ اتفاقية تكنولوجيا المعلومات. *the Information Technology Agreement*. ولكن هذه الاتفاقية لم تتناول^{٣٣٨} سوى المنتجات المادية، مثل أجهزة الكمبيوتر وشاشات العرض المسطحة (غير أجهزة التلفزيون) والمعدات وأجهزة التخزين، والهواتف، وأجهزة الاستدعاء والآلات التصوير، وأشياء الموصلات *semiconductors*، التي تستخدم في صناعة تكنولوجيا المعلومات، دون النص على المنتجات الرقمية *digital products*.

ومع ذلك فإن المنظمة العالمية نظرت في بعض قضايا الخدمات الرقمية، من بينها حالة إعداد وتقديم الإقرار المالي للعملاء عبر موقع الإنترنت الكائن في

³³⁷ *World Trade Organization, Ministerial Declaration on Trade in Information Technology Products, WT/MIN(96)/16 (1996).*

³³⁸ *Cannistra and Cuadros : 'Digital Convergence and Electronic Commerce: Customs and Trade Implications', Global Trade and Customs Journal. Vol 5, Issue 4, 2010, pp 137.*

دولة غير دولة العميل المتتبع بالخدمة. إذ رأت³³⁹ الهيئة الاستثنائية للمنظمة *The WTO Appellate Body* أن هذا النوع من الخدمات تنطبق عليه اتفاقية تجارة الخدمات (الجاتس) . إذ تحكم اتفاقية التجارة في الخدمات (الجاتس) (*The general Agreement on Trade in Services (GATS)*) قواعد التجارة في الخدمات، والتي تشمل الخدمات المالية والقانونية والمحاسبية والتعليمية والسياحية وخدمات المساعدة الإدارية والمرتبطة بالكمبيوتر *computer-related and back office services*، وتنص الاتفاقية على إعفائها من الضريبة الجمركية.

موقف منظمة الجمارك العالمية

وضعت منظمة الجمارك العالمية (*World Customs Organisation (WTO)*) تصنيفاً للمسائل المتعلقة بالتجارة الالكترونية³⁴⁰، ونظراً لضخامتها، فقد وصفت هذا العمل بأنه بمثابة "تقطيع للفيل" *"slice the elephant"*. وتنقسم هذه المسائل إلى أربعة موضوعات رئيسية هي: تسهيل التجارة وتبسيط الإجراءات، والسلامة والأمن، وتحصيل الإيرادات العامة، والقياس والتحليل. ومع انتشار التجارة الالكترونية وتزايد رقمنة السلع أثير التساؤل عن ما إذا كانت الأرقام *digits* عند نقلها الكترونياً تخضع للضريبة الجمركية، أم أنها تعامل كالخدمات المعفاة من هذه الضريبة؟ مما يؤثر على الحصيلة الجمركية³⁴¹ المتوقعة.

³³⁹ *Appellate Body Report WT/DS285/AB/R.*

³⁴⁰ *World Customs Organization : Update on the work of the sub-groups under the working group on e-commerce (doc. PC0476E1a). Brussels, table 1, 2017.*

³⁴¹ *S.Teltscher, The impact of Electronic Goods trading on Customs Revenue. United Nations Conference on Trade and Development ,2001.*

مع نمو هذه التجارة، واتجاه كثير من السلع التقليدية إلى التحول الرقمي. ويخشى^{٣٤٢} أن يؤدي فرض الضريبة الجمركية على الإرساليات الرقمية إلى تعقد عمليات النقل ونمو هذه التجارة، ويضر بمصالح الدول - ومنها بعض الدول النامية مثل الهند وسنغافورة وماليزيا - التي استفادت من هذه التقنية في نمو تجارة الخدمات لديها.

واهتم المؤتمر الوزاري لمنظمة التجارة العالمية (WTO) في مايو ١٩٩٨ بالضرائب الجمركية على التجارة الإلكترونية عام ١٩٩٨ وإصدار إعلاناً^{٣٤٣} يقر بالفرص الجديدة للتجارة، وتم الاتفاق على وقف مؤقت للضريبة الجمركية^{٣٤٤} على الإرساليات الإلكترونية *electronic transmissions*، وقد امتد هذا الوقف لفترات عدة تنتهي بنهاية عام ٢٠١٩.

وقد تأسس^{٣٤٥} حظر التعريف الجمركية على المنتجات الإلكترونية عام ١٩٩٨ على الحاجة إلى الانتظار حتى تنتشر هذه التجارة دون عوائق، والوصول إلى تفهم عالمي على قواعد فرض الجمارك عليها.

موقف الأونكتاد: بحث مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد *UNCTAD*) مشكلة التعامل مع المنتجات الرقمية التي تنقل عبر الإرساليات

³⁴²R.Jones & S.Basu, *Taxation of e-commerce: A developing problem. International Review of Law and Technology, Vol.16No.1,2002, pp.35-52.*

³⁴³WTO, *Declaration on Global Electronic Commerce, adopted on 20 May 1998 at the Second WTO Ministerial Conference in Geneva, WT/MIN(98)/DEC/2, 25 May 1998.*

³⁴⁴WT/MIN(98)/DEC/2, 25 May 1998.

³⁴⁵Dr Wallace Cheng: *Transformation of Economic and Social Systems*” German Development Institute , Briefing Paper 6/2019, p.1

الإلكترونية، خاصة وأن هذه المنتجات التي تنقل بشكلها الرقمي لها نظير ينقل بشكل مادي، كالكتب والموسيقى ومواد الفيديو والبرمجيات. كما أن نقل هذه المنتجات عبر وسائط مادية كالأقراص المرنة والأقراص المدججة يخضع للضريبة الجمركية، مما يوجب أن تخضع هذه المنتجات للضريبة الجمركية إذا تم نقلها من خلال وسائط إلكترونية أخرى³⁴⁶.

مشكلة الإرساليات الإلكترونية

أثار تعبير "الإرساليات الإلكترونية" عدة تساؤلات عن المقصود منه، هل يعنى الوسيط الإلكتروني *electronic medum*؟ أم محتوى الإرسالية (وما تتضمنه من منتج أو خدمة يتم نقلها)؟

وإذا كان هذا التعبير يقصد به الوسيط الإلكتروني فقط، فهل يعنى هذا أن المنتجات الرقمية الأخرى التي تنقل عبر هذا الوسيط، كالكتب والموسيقى، التي تنقل عبر الأقراص المدججة *CDs*، تخضع للضريبة الجمركية؟ وهل يطبق الوقف المؤقت على الضرائب الجمركية وحدها أم أنه يمتد ليشمل الضرائب والرسوم الأخرى التي تفرض على المنتجات الرقمية كالضريبة على القيمة المضافة مثلاً؟، وهل يشمل الوقف المؤقت عمليات الاستيراد والتصدير أم الاستيراد فقط؟.

ولم تتفق الدول على إجابة قاطعة لهذه الأسئلة، حيث يختلف موقف كل دولة تبعاً لمصلحتها الاقتصادية في إعفاء أو إخضاع المنتجات الرقمية للضريبة

³⁴⁶United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD): *Tariffs, Taxes and Electronic Commerce: Revenue Implications for Developing Countries*, Geneva, 2000.

الجمركية، فالدول التي لديها الشركات الرقمية الكبرى، كالولايات المتحدة والاتحاد الأوربي، ترى أن حظر التعريفات الجمركية يجب أن يكون دائماً، حتى لا تضار الصناعات الناشئة والمنشآت الصغيرة المستوردة لهذه المنتجات من زيادة قيمتها بسبب فرض التعريفات الجمركية عليها.

وترغب هذه الدول في إعفاء المنتجات الرقمية من الضريبة الجمركية، وخاصة أن هذه المنتجات هي غير مادية أو غير ملموسة *Intangibles product*، فلا ينطبق عليها وصف البضاعة أو السلع المادية التي تفرض عليها الضرائب الجمركية. وإن كان لا بد من الخضوع للضريبة فإن ما يخضع فقط هو الوسيط الإلكتروني الذي يتخذ شكلاً مادياً كالأقراص المدمجة^{٤٧}، عند انتقاله من دولة إلى أخرى .

وترى الدول النامية أن هذا الحظر مقرر لصالح الدول الصناعية المتقدمة، لأنها تعتبر مصدر صاف للمنتجات والخدمات الرقمية، ومن ثم فإن أي حظر لفرض التعريفات الجمركية سوف تستفيد منه هذه الدول بينما تخسر الدول النامية مبالغ ضريبة على هذه الإرساليات الواردة إليها وترغب الدول النامية في إخضاع المحتوى الرقمي للضريبة الجمركية، باعتباره البديل عن السلعة المادية، أو هو الصورة المتطورة للسلعة التي تدخل البلاد، شأنها شأن السلع المادية الأخرى.

^{٤٧} لتوضيح ذلك إذا أحضر المستورد قرصاً مدمجاً قيمته دولار واحد، يحتوى على برنامج رقمي قيمته ألف دولار فإن ما يخضع للضريبة الجمركية هو قيمة القرص المدمج فقط أي دولار واحد فقط، أما الألف دولار التي تمثل قيمة محتوى هذا القرص أو البرنامج الرقمي الذي يحتويه فلا تحسب عند فرض الضريبة الجمركية.

أما قصر الخضوع للضريبة الجمركية على الوسيط الإلكتروني الذي يتخذ شكلاً مادياً، فهو يعنى تخفيضاً كبيراً في الضرائب الجمركية المستحقة للدول المستوردة للمنتجات الرقمية، لأن القرص المدمج لا يشكل قيمة مالية كبرى، فضلاً عن أن الغاية من الاستيراد، أو التصدير، هو نقل المحتوى الذي يتضمنه هذا القرص، وليس القرص ذاته، مما يقتضى النظر إلى قيمة المحتوى كأساس لتحديد وعاء الضريبة، استناداً إلى المبدأ الضريبي الشائع وهو العبرة بالجوهر لا بالمظهر *substance over form*

وتطالب غرفة التجارة الدولية (International Chamber of Commerce (ICC) بأن يمد نطاق الاتفاق العالمي بعدم فرض ضرائب ورسوم جمركية على الإرساليات الإلكترونية *electronic transmissions*، خشية أن يؤدي فرض الضرائب والرسوم إلى الإضرار بالتجارة العالمية، لأن الاتفاق المذكور، والذي بدأ العمل به عام ١٩٩٨، أدى إلى وصول منتجات وخدمات جديدة إلى المستهلكين عبر العالم، كما تمكنت الشركات، ومنها الصغيرة والمتوسطة من الوصول إلى أسواق جديدة.

وتحذر جمعية واشنطن للتجارة الدولية *Washington International trade Association (WITA)* من^{٣٤٨} أن فرض الضرائب والرسوم الجمركية على عمليات الإرسال الإلكترونية، سوف يؤثر سلباً على خدمات الاشتراك أو البث للموسيقى والأفلام والكتب وغيرها من المنشورات. ولن تستفيد كثيراً

³⁴⁸ <https://www.wita.org/nextgentrade/us-customs-duties-digital-exports/>.

الدول التي تفرض على هذه المنتجات ضرائب ورسوم جمركية، لأنها سوف تتحمل - من ناحية أخرى - أعباء زيادة التكاليف التي تتحملها المنشآت المحلية بها، بسبب زيادة أسعار البرمجيات التي تحتاجها لزيادة إنتاجها. وتذهب بعض الدراسات³⁴⁹ إلى أن الإرساليات الرقمية تفيد الاقتصاد الوطنى فى الدول المستوردة، لأنها تزيد من القيمة المضافة للمنتج المحلى وتعزز فرص تصديره إلى الخارج، فتزيد الصادرات من الدول النامية، وأن فرض الضريبة الجمركية على هذه الإرساليات فى دول استيرادها تزيد من تكاليف الحصول على الخدمات الرقمية، فترفع تكلفة المنتج المحلى وتقلل من قدرته على المنافسة فى أسواق التصدير.

ولذلك نادى ٧٩ دولة أعضاء فى منظمة الجمارك العالمية *World Customs Organisation (WTO)* ببدء التفاوض حول مدى ملاءمة استمرار حظر الضريبة الجمركية على الإرساليات الالكترونية.

وقد دلت دراسة³⁵⁰ لمنظمة التجارة العالمية (WTO) عام ٢٠١٦ على أن إدارات الجمارك تخسر سنوياً حوالى ٧٥٦ مليون دولار ، تتحمل الدول النامية

³⁴⁹P.Kowalski et al., *Impact of Changes in Tariffs on Developing Countries' Government Revenue*, OECD Trade Policy Papers, No. 18, OECD Publishing, Paris, 2015.

³⁵⁰WTO (World Trade Organization).: *Fiscal implications of The Customs Moratorium on Electronic Transmissions: The case of digitisable goods.*, 2016.

حوالى ٩٢٪ من هذه الخسارة. وفي دراسة أخرى^{٣٥١} لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) عام ٢٠١٩ قدرت خسارة الدول النامية وحدها بحوالى ٢١٢ مليون دولار سنوياً.

وقد تبين أن^{٣٥٢} قيمة المنتجات المنقولة إلكترونياً بلغت عام ٢٠١٥ حوالى ٦٦ مليار دولار، يتمثل معظمها فى الأفلام والمطبوعات والصوتيات والبرمجيات وألعاب الفيديو، وأن جميع الدول النامية، باستثناء الصين، مستورد صاف لهذه المنتجات.

وتفقد الدول النامية بسبب وقف فرض الضرائب والرسوم الجمركية حمايتها للصناعات الوطنية والناشئة فى المجال الرقوى لصالح الصناعات الأجنبية، وقد اعترضت الهند وجنوب إفريقيا^{٣٥٣} على استمرار الوقف الاختيارى للتعرفة الجمركية، بمقولة أن انخفاض الضرائب والرسوم الجمركية على المنتجات الصناعية التى يمكن طباعتها بالطباعة ثلاثية الأبعاد، بسلب الدول النامية الحماية التى تقدمها الدولة لقطاع الخدمات؛ إذ يؤدى نمو هذه التقنية إلى

³⁵¹UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development). : *Growing trade in electronic transmissions: Implications for the South (Research Paper No. 29, UNCTAD/SER.RP/2019/1, 2019.*

³⁵²Rashmi Banga: *Rising Product Digitalisation and losing trade competitiveness, Center for WTO Studies (CWS), Indian Institute of Foreign Trade, New Delhi, Working paper no. 39, June 2017, p. 21.*

³⁵³WT/GC/W/747, 13 July 2018.

استخدام ملفات التصميم بمساعدة الكمبيوتر بدلاً من البضائع الوسيطة المحلية التي تستخدم لذات الغرض^{٣٥٤}.

يضاف إلى ذلك أن توجه الدول نحو فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات الرقمية الوطنية يتطلب أن تفرض الضريبة على المنتجات المماثلة المستوردة من الخارج، حتى لا يكون هناك تمييز ضريبي لغير صالح المنتجات الوطنية، ويخلق تشوهاً في المنافسة بين الأسواق.

الموقف في اتفاقيات التجارة التفضيلية

تتضمن اتفاقيات التجارة التفضيلية الحديثة^{٣٥٥} *preferential trade agreements (PTAs)* أحكاماً^{٣٥٦} خاصة بالتجارة الإلكترونية *E-commerce* أو التجارة الرقمية *digital trade*. وقد تجاوزت هذه الاتفاقيات الثمانين اتفاقية^{٣٥٧}، ومن أهم الموضوعات^{٣٥٨} التي تم مناقشتها أثناء المفاوضات: المخاوف من

³⁵⁴ING (2017), "3D printing: a threat to global trade" https://www.ing.nl/media/ING_EBZ_3d-printing_tcm162-131996.pdf

³⁵⁵Dr Wallace Cheng: Transformation of Economic and Social Systems" German Development Institute, Briefing Paper 6/2019, p.2.

^{٣٥٦}إن المطلع في الاتفاقيات التجارية التي أبرمتها الدول حديثاً، يلاحظ استخدام مصطلح التجارة الإلكترونية ولتجارة الرقمية كمترادفين في بعض الاتفاقيات، بينما تعتبر اتفاقيات أخرى أن التجارة الإلكترونية جزءاً من التجارة الرقمية، وعلى العكس فإن الولايات المتحدة ترى أن التجارة الإلكترونية أكثر اتساعاً من التجارة الرقمية، إذ يستبعد منها بيع أو شراء السلع المادية عبر الإنترنت.

³⁵⁷See https://www.wto.org/english/news_e/news17_e/minis_13dec17_e.htm

³⁵⁸Michael Kend & Nivedita Sen: Cross -Border E-Commerce: WTO discussions and multi-stakeholder roles-stocktaking and practical ways forward, Paper was prepared for a Workshop held on 30 November 2018, organised by the Graduate Institute's Centre for Trade and Economic Integration. Geneva, CTEI-2019-01, p.4.

الفجوة الرقمية التي تعاني منها الدول النامية، والقضايا المتعلقة بخصوصية البيانات، وتدفق هذ البيانات عبر الحدود، والأمر الفضائي أو السيبراني *cyber security* ، والبريد العشوائي *spam*، والكشف عن شفرة المصدر *disclosure of source code*.

وبالرغم من اختلاف النص اللغوى لاتفاقيات التجارة الإقليمية فإن النص الشائع في معظمها هو³⁵⁹ عدم فرض ضرائب أو رسوم جمركية على الإرساليات الإلكترونية *electronic transmission* والمنتجات الرقمية *digital products*. وقد لوحظ أن الاتفاقيات التي أبرمتها الولايات المتحدة والاتحاد الأوروبى واليابان لم تستعمل تعبير (الإرساليات الإلكترونية *electronic transmissions*) الذى تفضله منظمة التجارة العالمية *World Trade Organisation (WTO)* ولكنها تستخدم تعبير المنتج الرقمية *digital product* أو التسليم الرقمية *"delivery"*. وتركز على قيمة المحتوى *the content value* بدلاً من التركيز على الوسيط الناقل *the carrier medium*.

وفى الاتفاقية المبرمة بين الولايات المتحدة والمكسيك وكندا (*USMCA*) تعرف المنتج الرقمية بأنه برنامج الكمبيوتر أو النص أو الفيديو أو الصورة أو

³⁵⁹World Trade Organization, *Fiscal Implications of the Customs Moratorium on Electronic Transmissions: The Case of Digitisable Goods*, 20 December 2016,

التسجيل الصوتى أو غيرها من المنتجات التى تم ترميزه رقمياً *digitally* *encoded*، وتكون منتجة لأغراض البيع أو التوزيع التجارى، والتى يمكن نقلها الكترونياً. وتنص هذه الاتفاقية على أن لاتفرض تعريفه جمركية على المنتجات الرقمية التى تنقل الكترونياً.

أما الاتفاقية الاقتصادية والتجارية بين كندا والاتحاد الأوروبى *the Comprehensive Economic and Trade Agreement (CETA)* لا تستخدم تعبير "الإرساليات الالكترونية" ولا "المنتجات الرقمية"، ولكنها تستخدم تعبير "التسليم" *"a delivery"* ، ويعنى أيضاً برنامج كمبيوتر ، أو نص أو فيديو أو صورة أو تسجيل صوتى أو أى توصيل آخر مشفر رقمياً.

وتنص الاتفاقية على عدم فرض ضرائب أو رسوم جمركية على الإرساليات الالكترونية. وبذلك يتفق موقف الاتحاد الأوروبى مع موقف منظمة التجارة العالمية فى تعريف الإرسالية الالكترونية على أنها محتوى ذو قيمة يتم نقله بوسائل الكترونية، وبأخذ حكم الخدمة ، ومن ثم يسرى بشأنه قواعد اتفاقية تجارة الخدمات (الجاتس *GATS*) التى ترعاها منظمة التجارة العالمية.

واعتمدت الاتفاقية الثنائية بين اليابان وسويسرا تعبير المنتجات الرقمية بدلاً من الإرساليات الالكترونية ، وتعرف المنتجات الرقمية بأنها المنتجات

التي يتم ترميزها رقمياً وتنقل إلكترونياً، ويدخل في هذا التعريف "الخطط والتصاميم".

وقد ضيقت هذا الاتفاقية من تعريف المنتجات الرقمية في تلك التي تنقل إلكترونياً "transmitted electronically" ولا تتسع إلى المنتجات التي يمكن نقلها إلكترونياً "can be transmitted electronically"، كما هو الحال في اتفاقية الولايات المتحدة و المكسيك وكندا المشار إليها.

ونصت اتفاقية التجارة الإقليمية التي انضم إليها الاتحاد الأوربي مع دول منتدى الكاريبي (CARIFORUM) كولومبيا وبيرو وجورجيا وأوكرانيا وجمهورية مولدوفا، وكذلك الاتفاقية المبرمة بين دول مجلس التعاون الخليجي وسنغافورة، على أن التسليم بالوسائل الإلكترونية أو الإرساليات الإلكترونية تعتبر تقديماً للخدمة في تطبيقاًحكام الخاصة بتوريد الخدمات خارج الحدود³⁶⁰.

ووقفت بعض الاتفاقيات موقفاً محايداً، دون أن تؤيد رأى معين حول طبيعة المنتجات الرقمية، إذ نصت اتفاقية التجارة الإقليمية بين شيلي وكولومبيا، واتفاقية التجارة الإقليمية بين المكسيك وبنما على أن تعريف المنتجات الرقمية

³⁶⁰ José-Antonio Monteiro, Robert Teh, : Provisions on electronic commerce in regional trade agreements, WTO Staff Working Paper, No. ERSD-2017-11, World Trade Organization (WTO), Geneva, 2017, p.19.

لا يخل بالمناقشات الجارية في منظمة التجارة العالمية، حول ما إذا كانت المنتجات الرقمية المنقولة إلكترونياً تعتبر سلعة أو خدمة.

وتنص اتفاقية التجارة الحرة بين كوريا وسنغافورة³⁶¹ على أن تتحدد القيمة الجمركية للوسيط الحامل للمنتج الرقمي وفقاً لقواعد اتفاقية التقييم الجمركي، أى أن الاتفاقية لا تسمح بتقييم المحتوى الرقمي، وإنما تعنى فقط بتقييم الوسيط أو الحامل الرقمي.

وقد سمحت لجنة التقييم الجمركي عام ١٩٨٤ بأن³⁶² تفرض الضرائب الجمركية على البرمجيات، ولكن على أساس الواردات المادية لهذه البرمجيات، بناءً على تكلفة الناقل فقط، مثل الأقراص المرنة *diskettes*، أو وفقاً لقيمة المحتوى (محتوى البرنامج التضمن في الأقراص).

ثم قررت هذه اللجنة³⁶³ عام ١٩٩٥ أن تتحدد القيمة الجمركية للوسيط الناقل المستورد الذي يحمل بيانات أو تعليقات على أساس تكلفة الناقل أو الوسيط نفسه.

³⁶¹ *Korea-Singapore FTA, art. 14.4.2.*

³⁶² *Committee on Custom Valuation, Minutes, VAL/M/10 (1984), PARA 7.*

³⁶³ *Committee on Custom Valuation, Decisions adopted by the Tokyo Round on Custom Valuation, G/VAL/W/1 (1995)*

المطلب الثانى

المعاملة الجمركية للمنتجات الرقمية

الأصل أن الضريبة الجمركية تفرض على السلع المادية التى تعبر حدود الدولة دخولاً أو خروجاً، ومن ثم فلا تخضع الخدمات التى تؤدى من بُعد إلى أشخاص مقيمين فى دول أخرى إلى هذه الضريبة.

وتتميز الخدمات بسماة أربع رئيسية هى³⁶⁴ أنها غير مرئية أو غير ملموسة *intangibility*، ومتزامنة *simultaneity*، وغير متجانسة *heterogeneity*، وقابلة للفناء *perishability*.

ومع ذلك فقد أثير الخلاف³⁶⁵ حول العديد من المنتجات الرقمية التى تصل إلى الدولة بشكل غير ملموس، بعد أن كانت تمر على المنافذ الجمركية بشكلها المادى، كالكتب والأفلام والموسيقى، أو أن هذه المنتجات ذات القيمة العالية تدخل الدولة ضمن سلعة مادية قليلة القيمة كالأقراص المدجة *CDS*. إذ ترى بعض الأراء أن هذه المنتجات غير ملموسة، ومن ثم فهى من قبيل الخدمات

³⁶⁴Jonathan P Doh and John A II Pearce, 'Revising Our Understanding and Expectations of the International Trade in Services', *Journal of Transnational Management Development*, 2004, Vol. 59, No.9, p. 60.

³⁶⁵Michael Kend & Nivedita Sen: *Cross -Border E-Commerce: WTO discussions and multi-stakeholder roles-stocktaking and practical ways forward*, Paper was prepared for a Workshop held on 30 November 2018, organised by the Graduate Institute's Centre for Trade and Economic Integration. Geneva, CTEI-2019-01, p.15.

التي لا تخضع للضريبة الجمركية، ويرى آخرون أن المنتجات الرقمية تشبه السلع في كونها غير متجانسة وغير قابلة للتلف وبالتالي يجب أن تعامل كالسلع وتخضع للضريبة الجمركية، ويقف آخرون موقفاً وسطاً بضرورة اعتماد تقسيم ثالث يضاف إلى التقسيم الثنائي للسلع والخدمات، ويكون القسم الثالث للمنتجات الرقمية، وتعامل جمركياً بطريقة خاصة بها.

وناقشت هيئة الاستئناف التابعة لمنظمة التجارة العالمية *the WTO Appellate Body* الحالات التي تكون البضاعة مزيجاً من السلع والخدمات، فقضت³⁶⁶ بأن السلعة المادية التي تدخل البلاد تخضع للاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات *GATT*) ولو تم الاتفاق أو التعاقد بشأنها عبر الوسائل الإلكترونية، أما ما يتم تسليمه عبر الوسائل الإلكترونية تخضع لأحكام اتفاقية التجارة على الخدمات (الجاتس *GATS*) باعتبار أن التسليم خدمة. وتجاهلت الهيئة اتخاذ قرار بشأن الموسيقى التي يتم تنزيلها عبر الإنترنت.

وإزاء عدم وضوح موقف منظمة التجارة العالمية من المنتجات الرقمية، فإن القضاء في كل من الولايات المتحدة³⁶⁷ والصين³⁶⁸ قضى بأن اتفاقية التجارة في

³⁶⁶ *Appellate Body Report, China — Publications and Audiovisual Products, WTO Doc WT/DS363/AB/R, 2009.*

³⁶⁷ *Panel Report, US - Gambling, para 6.285.*

³⁶⁸ *Appellate Body, China - Publications and Audiovisual Services, para 364*

الخدمات تنطبق على المنتجات الرقمية التي تنقل بأية وسيلة؛ سواء تم التسليم بالبريد أو عن طريق التليفون أو الإنترنت وغيرها.

وهذا القضاء لم يحسم الجدل فيما إذا كان من المقبول أن يعامل الشيء الواحد معاملة مختلفة، باعتباره مرة سلعة، ومرة ثانية خدمة، لمجرد اختلاف وسيلة الحصول عليه، مع أنه لم يختلف في مضمونه أو محتواه؛ فالفيلم الذي يدخل البلاد بالطريقة التقليدية (في صورته المادية المتمثلة في بكره الفيلم *filmreel*) يعتبر سلعة، بينما يعتبر نفس الفيلم خدمة إذا تم تنزيله عبر الإنترنت. وهو أمر يجعل الضريبة الجمركية محصورة في السلعة التي تظهر في شكلها المادي أو الملموس، ولا شأن لها بالسلع التي يتم تبادلها بصورة غير مادية أو غير ملموسة. ويرجع هذا القضاء إلى مبدأ الحياد التكنولوجي *technological neutrality* في تفسير اتفاقية التجارة في الخدمات³⁶⁹. التي تعنى أن التكنولوجيا لا تؤثر على تصنيف الخدمات، طالما بقيت الخدمات على حالها³⁷⁰.

وتطبيقاً لذلك؛ يمكن القول بأن³⁷¹ السلع التقليدية التي تُطلب ، ويدفع مقابلها لها، عبر الإنترنت، وتسلم بالطرق العادية تظل سلعاً وتخضع لأحكام

³⁶⁹Nivedita Sen, 'Understanding the Role of the WTO in International Data Flows: Taking the Liberalization or Regulatory Autonomy Path?', *Journal of International Economic Law*, vol.21.No.2, 2018, pp.323-48 .

³⁷⁰Ruosi Zhang : *Coverd or not to coverd: this is the question-Services classification and its implications for specific commitments under GATs*, Working paper ERSD-2015-11, Economic Research and Statistics Division, World Trade Organization, 2015, p.9.

الجات، أما الخدمات التقليدية التي يتم الحصول عليها عن بُعد أو عبر الإنترنت، فهي من قبيل الخدمات، وتخضع لأحكام الجاتس.

وعرض على القضاء الأمريكي³⁷² مسألة خضوع المحتوى الرقمي المحمول بواسطة الأقراص الضوئية *optical discs* التي تتضمن ألعاب الفيديو، فرأى أن "الأقراص الضوئية هي وحدها التي تعتبر سلعة تخضع للضريبة الجمركية، وليس البرنامج الذي تحتويه، بحسبان أن هذا القرص لا يعد جزءاً أو مكماً للعبة، كما أن هذا القرص يستخدم في احتواء برنامج اللعبة وغيره من البرامج".

بيد أن الواقع يدل على أن المستورد، أو المشتري، لم يقصد القرص الضوئي ذاته، وإنما قصد المحتوى أو البرنامج الذي يتضمنه.

والقاعدة العامة التي أخذ بها قضاء³⁷³ محكمة العدل الأوروبية أنه يجب تجاهل براءة الاختراع التي تتعلق بمادة أو جهاز يستخدم في الإنتاج، عند التقييم الجمركي للمادة أو الجهاز. *patented inventions that relate to the process of use of an article are to be disregarded for the purposes of customs valuation*

³⁷¹SamFleuter: *The Role of Digital Products Under the WTO: A New Framework for GATT and GATS Classification*. *Chicago Journal of International Law*, Vol.17, No.1, 2016, pp. 158.

³⁷²*H.I.M./Fathom. Inc. v. United States*, 981 F. Supp. 610, 613 (1997).

³⁷³*Case 1/77, Robert Bosch GmbH v. Hauptzollamt Hildesheim [1977] ECR 1473 and: Case 135/77, Robert Bosch GmbH v. Hauptzollamt Hildesheim [1978] ECR 855*

ولقد أثارت تكنولوجيا الطباعة ثلاثية الأبعاد 3D اهتمام الفقه القانوني، باعتبار أن الطباعة ذاتها سلعة، كغيرها من السلع، ولكن الخلاف حول مخرجات هذه الطباعة، التي تنشئ تصنيحاً إضافياً، من خلال استخدام نمط خاص من الملفات يعرف بالتصميم بمساعدة الكمبيوتر (CAD Computer-Aided Design (file) يرسل عن طريق الإنترنت .

وقد تعرض القضاء المقارن لهذه المسألة، في حالة³⁷⁴ تتعلق بطب الأسنان، حيث يتم قياس أسنان العميل في الولايات المتحدة، وإرسال هذه القياسات إلى باكستان، وهناك يستخدم المهندسون بإنشاء عرض ثلاثي الأبعاد لمحاذاة الأسنان *dental aligners*، وإرسال ملف التصميم CAD إلى الولايات المتحدة. حيث تعمل آلة الطباعة ثلاثية الأبعاد على تصنيع محاذاة الأسنان المطلوبة.

وفي هذه الحالة روى أن ينشئ المهندسون الأمريكيون نموذج الطباعة الثلاثية ويرسل هذا النموذج إلى دولة أخرى، ليتم تصنيحه، ثم شحن المنتج النهائي إلى الولايات المتحدة، وبالتالي قضى بأن تعتبر محاذاة الأسنان سلعة مستوردة من الخارج، وتخضع للضريبة الجمركية في الولايات المتحدة.

³⁷⁴ *ClearCorrect Operating v. International Trade Commission*, 810 F.3d 1283 (Fed. Cir. 2015)

نحو تصنيف جديد للمنتجات الرقمية

يذهب بعض الباحثين^{٣٧٥} إلى أن الجدل حول ما إذا كانت المنتجات الرقمية سلعاً أم خدمات لن ينتهي، وسوف يظل مثيراً للخلاف مع زيادة وتطور وسائل وأشكال هذه المنتجات في المستقبل.

ومن ثم فليس من المقبول أن نظل مقيدين بهذا التقسيم الثنائي للبضائع، بل يمكن اعتماد نوع ثالث أو تصنيف خاص للمنتجات الرقمية باعتبارها نوعاً فريداً *a sui generis*، بحيث يكون تقسيم البضائع ثلاثياً: سلع وخدمات ومنتجات رقمية. وأن توضع للمنتجات الرقمية أحكاماً خاصة بها، تختلف عن تلك الأحكام الواردة في كل من اتفاقيتي الجات والجاتس للسلع والخدمات^{٣٧٦}.

³⁷⁵ MiraBurri *Should There Be New Multilateral Rules for Digital Trade? E15Initiative*. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development & World Economic Forum. Online: <http://e15initiative.org/wp-content/uploads/2015/09/E15-Innovation-Burri-FINAL.pdf> 2013;

FarrokhFarrokhina & Cameron Richards: *E-Commerce Products Under the World Trade Organization Agreements: Goods, Services, Both or Neither? Journal of World Trade, Vol.50.No.(5) 2016, pp. 793–818.*;

Lee-Makiyama (2011): *Future-proofing worldtrade in technology: Turning the WTO IT Agreement (ITA) into the International Digital Economy Agreement (IDEA)*. European Centre for International Political Economy (ECIPE). Online: <http://ecipe.org/app/uploads/2014/12/WP201104.pdf>.

³⁷⁶ يتخوف بعض الباحثين من هذا الرأي، خشية أن يقوض الأحكام التي توصل إليها العالم في اتفاقيتي الجات والجاتس، مع بقاء الخطر قائماً في أن لا يوفق الأعضاء في حصر المنتجات الرقمية التي تدخل في نطاق التقسيم الجديد، أو أن تستغل الدول الأعضاء هذه الفرصة في وضع قيود إضافية تحول دون نمو وانطلاق التجارة الرقمية. أنظر: Sam Fleuter *The Role of Digital Products Under the WTO: A New*

المطلب الثالث الإدارة الجمركية الجديدة

لم تتغير الأطر التشريعية التي تحكم الضرائب الجمركية كثيراً، إذ لاتزال³⁷⁷ القواعد الجمركية معنية بالحاويات الكبيرة، أكثر من العبوات الصغيرة، كما أنها تهتم بتنظيم العلاقة بين الإدارات الجمركية وكبار المتعاملين، من خلال ما يعرف بالفاعل الاقتصادي، أو المشغل الاقتصادي المعتمد *Authorized Economic Operators*، دون النظر بعناية إلى المستورد الصغير الذي تتعدد معاملاته في التجارة الإلكترونية؛ صغيرة الحجم، بحمل الوسائط أو الإرساليات الإلكترونية، التي تبدو صغيرة في قيمتها المادية، مع أنها كبيرة القيمة في محتواها الرقمي. مما يتطلب إعادة النظر في النظام القانوني الجمركي لمواكبة التطورات التكنولوجية. ومن ناحية أخرى استفادت الإدارات الجمركية بالتقنيات الرقمية الحديثة في تطوير أدائها، وتيسير انتقال التجارة، وزيادة كفاءة موظفيها. واهتم بعض الباحثين³⁷⁸ بالسياسات الحمائية التي يمكن أن تقيد حركة التجارة الدولية بوجه عام، وبالتجارة الإلكترونية أو الرقمية

Framework for GATT and GATS Classification. Chicago Journal of International Law, Vol.17, No.(1), 2016, pp.: 153-177

³⁷⁷ Hans Pieters: *Customs supervision on e-commerce: unlocking the potential of online marketplaces*, Master thesis Master in Customs and Supply Chain Compliance Rotterdam School of Management, Erasmus University, sep.2017, p.4.

³⁷⁸ Manuel Metschel: *The World Trade Organisation in times of Digital Trade, addressing digital protectionism?*, Master thesis, Facultat d'Economia i Empresa, Universitat de Barcelona, 2018, pp.17-25.

بوجه خاص. حيث لاحظ بعضهم³⁷⁹ أن صوراً جديدة من الحماية لتقييد التجارة الرقمية، منها عدم توافر البنية الأساسية للاتصالات، وضعف الشبكات، واستخدام برامج الحماية مثل *fiervall* التي تحول دون النفاذ إلى بعض المواقع، والرقابة على المحتوى الرقمي وحظره من خلال إغلاق المواقع، وعدم وجود القوانين التي تدعم هذه التجارة كقانون التوقيع الإلكتروني أو حماية الحقوق المتعلقة بها.

الإدارة الجمركية التكنولوجية

تعتبر المعلومات الكبيرة والسريعة التي توفرها تكنولوجيا الاتصالات من عوامل نجاح الإدارة الجمركية في إنجاز أعمالها بسرعة وكفاءة غير مسبوقة. ويستعمل تعبير الجمارك الرقمية *Digital Customs* للدلالة³⁸⁰ على استخدام النظم الرقمية في ضمان وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، والرقابة على تدفق السلع والبشر ووسائل النقل والنقود، وحماية التجارة الدولية من الجرائم العابرة للحدود، وأهمها جرائم الإرهاب. ويهدف نظام الجمارك الرقمية إلى أن تحل العمليات الإلكترونية محل الإجراءات الورقية، وما يستتبع ذلك من

³⁷⁹OrinKshetri : *Google must turn over foreign-stored emails pursuant to a warrant, court rules. The Washington Post. Online: [*UsmanAhmed &Grant Aldonas Addressing Barriers to Digital Trade. E15Initiative. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development \(ICTDS\) & World Economic Forum. Online: <http://e15initiative.org/wp-content/uploads/2015,6>*](https://www.washingtonpost.com/news/volokhconspiracy/wp/2017/02/03/2007),and:</i></p></div><div data-bbox=)*

³⁸⁰Kunio Mikuriya: *Digital Customs, the opportunities of the Information Age, World Customs Organisation(WTO) news, at: <https://mag.wcoomd.org/magazine/wco-news-79/>*

استخدام الحلول والتطبيقات الرقمية لتيسير العمل الجمركى فيما بين إدارات الجمارك عبر العالم. لما فى إحلال التقنيات التكنولوجية محل الأعمال اليدوية من فائدة³⁸¹ على كل من الإدارة الجمركية والمتعاملين معها، حيث تقلل الأتمتة من معدلات الفساد الناشئ عن الاتصال المباشر بين موظفى الجمارك وأصحاب البضائع أو وكلائهم، كما تقل الفترة الزمنية للإفراج عن البضائع وتخفيض زمن الانتظار على الحدود وفى المنافذ الجمركية، كما تضمن سرعة تحصيل المستحقات الضريبية ودقتها، وتقلل تكاليف الشحن والنقل بين الدول، ما يزيد من القدرة على التوريد، والنفاذ إلى الأسواق الخارجية.

وقد انتشر استخدام تكنولوجيا المعلومات فى معظم الإدارات الجمركية عبر العالم، وتمثل ذلك فى التشغيل الآلى للمكاتب *office automation*، ونشر المعلومات عبر الإنترنت، وفى استخدام أنظمة التخليص الآلى لتقديم الإقرارات وإدارة المخاطر، وإجراء عمليات التقييم، وإصدار الموافقات. واعتباراً من عام ٢٠١٨ أصبح تقديم الإقرار الجمركى الكترونياً إجبارياً فى جميع دول الاتحاد الأوروبى، باستثناء حالات محددة، كما اتبعت بعض دول الاتحاد نظام التسجيل التلقائى، وتطورت إجراءات الإفراج الجمركى باستخدام التقنيات التكنولوجية³⁸².

³⁸¹ *United Nations Conference on Trade and Development , Preparing for future multilateral trade negotiations. UNCTAD/ITCD/TSB/8. Geneva.2006.*

³⁸² *N.G. Vovchenk and others: The European Economic Union Custom's Administration mechanism in the Digital Era, International Journal of Economics and Business Administration, Vol.VII, No, 3, 2019, p,136.*

ومن المتوقع أن يتم أن تحل الوسائل الالكترونية محل بوليصة الشحن، التي تعد من أهم مستندات النقل لإثبات تسليم البضاعة على متن السفينة، وكدليل على وجود عقد النقل، ووسيلة لتحويل حقوق ملكية البضاعة. وقد نصت المادة (٨/أ) من دليل المصطلحات التجارية الدولية (الأنكوترمز) ١٩٩٠ على أنه " يمكن استبدال الوثائق برسائل الكترونية، شريطة أن تكون الأطراف قد اتفقت على الاتصالات الالكترونية. ويمكن إرسال هذه الرسائل الالكترونية مباشرة إلى الطرف المعنى، أو بواسطة طرف ثالث ممن يقدمون خدمة مدفوعة الأجر". إذ يمكن أن يقوم الطرف الثالث بخدمات حفظ سجل بأسماء حائزي بوليصة الشحن المتعاقبين^{٣٨٣}.

ويتسع نطاق الإجراءات الإلكترونية في الأعمال الجمركية، منها^{٣٨٤} إدخال البيانات الخاصة بالبضائع، والتحقق من صحة البيانات، ومراقبة مخزون البضائع، ومعالجة الإقرارات، والإخطار الإلكتروني بالإفراج، وحساب الضرائب والرسوم، وتنفيذ القانون.

^{٣٨٣} لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي: المصطلحات التجارية الدولية (الأنكوترمز) لعام ٢٠٠٠، الغرفة التجارية الدولية، المعتمد من الجمعية العامة للأمم المتحدة، الدورة الثالثة والثلاثون، ٢ يونيو-٧ يولييه ٢٠٠٠، نيويورك، ص ١٨.

^{٣٨٤} KWALIA OWEN KESINO: *Impact of adoption of Customs Electronic Procedures by clearing and forwarding agents in Nairobi , Kenya, Master of Business Administration, School of Business, University of Nairobi, 2012, p.1.*

مشكلة التقييم الجمركى

تثير عملية النقل الدولى للبضائع، مشكلة تسعير المشتريات التى تتم عبر الإنترنت، لتقدير قيمتها الحقيقية، وفرض الضرائب والرسوم الجمركية على القيمة الحقيقية لهذه البضائع.

واستخدمت بعض الدول معيار الحد الأدنى *de minimis level*، على المشتريات الخاضعة للضريبة الجمركية، بحيث لا تفرض هذه الضريبة على السلع التى يتم شراؤها عبر الإنترنت، وتدخل إلى البلاد عن طريق الجمارك، إذا كانت قيمة السلعة لا تتجاوز الحد الأدنى الذى يختلف من دولة إلى أخرى. ففى كندا يبلغ هذا الحد ١٥ دولاراً، ويبلغ فى الولايات المتحدة ٨٠٠ دولاراً^{٣٨٥}.

ومع ذلك فإن إعفاء السلع المستوردة بقيم مالية فى الحدود الدنيا التى يعفيها المشرع الجمركى من الضريبة الجمركية، يهدد الحصيلة الجمركية فى ظل تنامى التجارة الالكترونية، والتبادل الكبير للسلع محدودة القيمة، التى يتم الاتفاق عليها عبر الإنترنت، وتسليمها فى المنافذ الجمركية. إذ يصعب على الإدارة الجمركية تجميع هذه الكميات بالنسبة للمستورد، أو المشتري الواحد، وبالتالي يمكن للمستورد لسلع عن طريق الإنترنت أن يستفيد من تجزئة الواردات، والإفلات من الضريبة الجمركية، مستفيداً من أن كل سلعة منها لم تتجاوز الحد الأدنى للخضوع للضريبة، فضلاً عن صعوبة تقييم محتوى بعض السلع الداخلة

³⁸⁵U.S.Congressional Research Service (CRS): International Trade and E-commerce, at: <https://crsreports.congress.gov>.

مادياً عبر المنافذ الجمركية كالأقراص المدججة قليلة القيمة في شكلها المادى، ولكنها كبيرة القيمة في محتواها المعلوماتى.

وتزداد وطأة هذه المشكلة، مع زيادة نمو الاقتصاد الرقمى، من خلال المعاملات التى تكون بين التجار والمستهلكين B2C مباشرة، أو بين المستهلكين C2C فيما بينهم . لذلك تحاول منظمة التجارة العالمية ، مع أعضائها، الوصول إلى الحد الأدنى، الذى يمكن الاتفاق عليه، بما لا يعوق نمو هذه التجارة، ولا يضر بمصلحة الدول فى الحصول على إيرادات جمركية عادلة.

ويوصى بعض الباحثين³⁸⁶ بالاستفادة من المعلومات التى توفرها الإنترنت، ويمكن تبادلها بين الإدارات الجمركية والمواقع أو المنصات الرقمية الفاعلة التى تشتهر بمبيعاتها عبر الإنترنت، مثل أمازون، وعلى بابا، فى تزويد الإدارة الجمركية ببيانات عن قيم الشحنات المباعة إلكترونياً، وأسماء من تباع لهم.

ويمكن التوسع من المعلومات التى يوفرها الجهات الناقلة ووكلاء الشحن، أو وسطاء مواقع البيع الإنترنت الذين يقومون بأعمال تسليم البضائع المباعة. ولكن ذلك كله لا يقضى تماماً على مشكلة التقييم الحقيقى للسلع المباعة عبر الإنترنت.

ولذلك نفضل أن تفرض على مبيعات الإنترنت ضريبة جمركية بنسبة بسيطة، على القيم التى لا تتجاوز الحد الأدنى اللازم لفرض الضريبة الجمركية بالنسبة

³⁸⁶Hans Pieters:Customs supervision on e.commerce: unlocking the potential of online marketplaces, Master thesis Master in Customs and Supply Chain Compliance Rotterdam School of Management,Erasmus University,sep.2017, p.36.

للسلع المباعة بالطرق العادية. وذلك لتوفير قاعدة بيانات عن مستوردي السلع عبر الإنترنت، وإمكان تجميع مشتوراتهم خلال فترة زمنية، لفرض الضريبة الجمركية عليهم بالسعر المعتاد عند تجاوز الحد الأدنى، ويمكن في هذه الحالة خصم ما سبق أدائه من ضريبة على المبيعات قبل أن تتجاوز الحد الأدنى .

الدفع الإلكتروني

تجيز اتفاقية كيوتو المنقحة *Revised Kyoto Convention* لإدارات الجمارك تحديد طرق دفع الضرائب والرسوم الجمركية. ومن هذه الطرق الدفع غير النقدي، بصور مختلفة، منها الشيكات السياحية والحوالات المالية والشيكات غير المعتمدة *uncertified cheques* في حالات محددة والسندات وبطاقات الائتمان والأوراق المالية وغيرها.

وتشجع المبادئ التوجيهية للمعيار ٦/٤ من الاتفاقية المذكورة *Standard 4.6 of the Revised Kyoto Convention* على استخدام التحويل الإلكتروني للأموال، كوسيلة مهمة للدفع السريع والفعال لمستحقات الدولة.

كما يوصى إعلان أروشا الصادر عن منظمة الجمارك العالمية *the WCO Revised Arusha Declaration* تكوين نظم آلية تقلل من فرص ممارسة السلطة التقديرية لإدارة الجمارك، ومنع المواجهة المباشرة بين موظفي الجمارك والعملاء لتقليل احتمالات الفساد.

وقد تطورت وسائل الدفع الجمركية ، وأصبحت المنصات الرقمية ووسيلة
للدفع الإلكتروني ، بجانب النافذة الواحدة، مما يسهل انتقال التجارة، وتخفيف
إجراءات التصدير والاستيراد.

الباب الثالث

المبادرات العالمية والوطنية للتعامل الضريبي مع

الاقتصاد الرقمي

تمهيد وتقسيم

تنال التداعيات الضريبية للاقتصاد الرقمي اهتمام الدول فرادى وجماعات، وتتوالى المبادرات التي تهدف إلى البحث عن أفضل معاملة ضريبية للاقتصاد الرقمي، تضمن حق كل دولة في الحصول على حصتها العادلة من الضريبة على هذا النشاط الذي يتجاوز الحدود ولا يقتصر نشاطه على دولة واحدة، وبما لا تؤدي هذه المعاملة إلى الإضرار بالاقتصاد الرقمي، أو وضع قيود على نموه وتطوره. ولقد ظهرت المبادرات العالمية في اهتمام مجموعة دول العشرين، التي كلفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالعمل على دراسة وسائل الحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وفي محاولات الاتحاد الأوربي تنسيق جهود أعضائه للتعامل الضريبي مع الاقتصاد الرقمي.

وفي نفس الوقت ظهرت مبادرات ومحاولات ضريبية على المستوى الفردي لكل دولة، لعل أهمها مبادرات الهند وفرنسا.

ونستعرض هذه المبادرات في فصلين، نخصص الفصل الأول للمبادرات العالمية، والفصل الثاني للمبادرات الوطنية:

الفصل الأول

المبادرات العالمية

تتسم المنشآت دولية النشاط بامتلاكها أصول في أكثر من دولة، بغرض إنتاج السلع وتقديم الخدمات إلى عملائها في دول العالم، ولدى هذه المنشآت القدرة على استغلال انتشارها العالمي في تخفيض تكاليف نشاطها والاستفادة من المزايا الضريبية والجمركية التي تقدمها الدول لجذب الاستثمار إليها، لذلك تعمل هذه المنشآت على كسر سلاسل التوريد *supply chains* الخاصة بها وتفريقها عبر الدول.

ولقد ساعدت الزيادة الهائلة في حجم المعاملات بين الدول في أن تقوم تلك المنشآت بتحويل أرباحها من دولة إلى أخرى، بقصد تقليل التزاماتها الضريبية³⁸⁷، إما باستغلال الاختلاف في التشريعات الضريبية الوطنية (التجنب الضريبي *tax planning*) أو بالالتفاف حول هذه التشريعات دون مخالفتها (التجنب الضريبي الحاد أو الضار *aggressive tax planning*) أو باستغلال الاتفاقيات الثنائية التي تبرمها الدول للحد من الازدواج الضريبي (ظاهرة التسوق بالاتفاقيات *tax treaty shopping*)، وأصبح لدى هذه المنشآت قدرة أكبر على نقل أرباحها، ومن ثم تخفيض أوعية الضرائب الخاضعة لها في الدول المختلفة، من خلال الأنشطة الرقمية التي تمكنها من التعامل مع الدول الأخرى

³⁸⁷ *European Parliament: Multinational enterprises, value creation and taxation, Briefing, Key issues and policy development, European Parliamentary Research Service (EPRS), July 2019, p. 2.*

دون أن يكون لها وجود مادي فيها. مما يشكل تحدياً يواجه الدول وهي تسعى إلى توفير مصدر دائم للإيرادات لتمويل نفقاتها العامة.

وتشير الأبحاث الحديثة³⁸⁸ إلى أن المنشآت دولية النشاط قد تطورت، بحيث لم تعد تتجه إما إلى الانقسام الرأسى أو الانقسام الأفقى، بل وجدت نسخة مختلطة من كلتا الفئتين، تحركها في ذلك اعتبارات السوق والتكاليف، كما تحركها مقتضيات الوصول إلى المعرفة والتكنولوجيا، وتؤثر فيها التشريعات المالية والضريبية، لذلك أصبحت هذه المنشآت تنخرط في استثمارات أفقية ورأسية تؤثر في كيفية إنشاء خلق القيمة وإضافتها وتوزيعها عبر سلاسل التوريد الخاصة بها.

وثار الاهتمام في السنوات الأخيرة حول ممارسات الشركات دولية النشاط التي تؤثر سلباً على قيمة ما تدفعه من ضرائب لا يتناسب وحجم إيراداتها أو أرباحها الحقيقية³⁸⁹، إلى حد أنها استطاعت استغلال اختلاف النظم الضريبية بين الدول المختلفة في أداء ضريبة أقل أو عدم دفع ضرائب على الإطلاق. وقد ترجم هذا الاهتمام بتكليف دول مجموعة العشرين ومجموعة الثماني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بدراسة هذه المشكلة، التي أصبحت تعرف بمشكلة تآكل الوعاء وتحويل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting*.

³⁸⁸ C.Cadestin, , et al., *Multinational enterprises and global value chains: New Insights on the trade-investment nexus*, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No 2018/05, 2018.

³⁸⁹ Alexander Trepkov, Harry Tonino and Dominika Halka (ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015, p.1

وبالرغم من تسارع كثير من الدول النامية نحو التوقيع على الأداة متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، إلا أن هذه الدول غير راضية تماماً على السياسات والإجراءات التي تقترحها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحد من هذه الظاهرة، كما أن منظمة الأمم المتحدة تتخذ موقفاً يميل إلى تبني وجهة نظر الدول النامية في هذا الشأن.

ونستعرض ذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول

مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

يشير تعبير^{٣٩٠} تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting* (واختصاراً *BEPS*) إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي الذي تقوم به الشركات لنقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى دول ذات ضرائب منخفضة، مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للدول عالية الضرائب. تتخلص المشكلة التي يتناولها مشروع تآكل الوعاء أو تحويل الأرباح *BEPS* في أن الشركات دولية النشاط تستغل الفجوات الناشئة عن اختلاف، أو عدم تطابق، القواعد الضريبية التي تطبقها الدول المختلفة، في تجنب أداء الضرائب المستحقة عليها.

^{٣٩٠} يذكر أن تعبير *BEPS* ورد لأول مرة في الورقة البحثية التي أعدها الباحثان هاينز و رايس عام ١٩٩٤ منبهاً إلى أن الشركات الأمريكية تستخدم الملاذات الضريبية لنقل الأرباح، وأن تخفيض الضريبة الأمريكية على الدخل التي تحققها الشركات الأمريكية من مصادر أجنبية من شأنه أن يعزز الحصيلة الضريبية الأمريكية، أنظر:

James R. Hines Jr.; Eric M. Rice :FISCAL PARADISE: FOREIGN TAX HAVENS AND AMERICAN BUSINESS" (PDF). Quarterly Journal of Economics (Harvard/MIT), February 1994.

وقد دلت بعض الأبحاث على أن الخسائر الضريبية الناتجة عن هذا التخطيط، تتراوح ما بين ٢٠٠ مليار^{٣٩١} إلى ٦٦٠ مليار^{٣٩٢} دولار سنوياً.

وأن معظم هذه الخسائر تعود إلى الأنشطة التي تعتمد على الملكية الفكرية *IP* وخاصة شركات التكنولوجيا، مثل أبل *Apple* وجوجل *Google* ومايكروسوفت *Microsoft* وأوراكل *Oracle*، وشركات التي تعمل في المجالات العلمية والطبية، مثل فايزرو ميراك *Pfizer and Merak & CO*.

كما توفر الدول، ومنها أيرلندا والكاريبى ولوكسمبورج وهولندا وسنغافورة وسويسرا وهونج كونج، التي تشكل ملاذاً ضريبياً *tax havens* للشركات لتخفيض الضريبة أو الإعفاء منها، فرصة أخرى لتجنب الضريبة في الدول التي تحقق منها هذه الشركات إيرادات أو أرباح خاضعة للضريبة فيها.

وبينت بعض الدراسات^{٣٩٣} أن الأخذ بمعيار عالمية الإيراد *worldwide taxation* الذي يتيح للدولة أن تمد سيادتها الضريبية إلى خارج حدودها، فتفرض الضريبة على الإرباح أو الإيرادات التي تحققها الشركات المقيمة بها في

³⁹¹Brad Setser; Cole Frank "Tax Avoidance and the Irish Balance of Payments". Council on Foreign Relations.

³⁹²"The scale of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Tax Justice Network". ,2013.

³⁹³Gabriel Zucman; Thomas Wright (September 2018). "THE EXORBITANT TAX PRIVILEGE", National Bureau of Economic Research: No.11.. (25 April 2018). And:

Gabriel Zucman; Thomas Torslov; Ludvig Wier : "The Missing Profits of Nations". National Bureau of Economic Research, Working Papers, (June 2018). . p. 31. Table 2: Shifted Profits: Country-by-Country Estimates (2015)

الخارج، قد أدى إلى تشجيع الشركات المقيمة في هذه الدول إلى نقل إقامتها أو أرباحها إلى الخارج.

وتعتبر الولايات المتحدة من أهم ثمانى دول في العالم تأخذ بهذا المبدأ، ولذا فإن الشركات الأمريكية هي الأكثر ممارسة لعمليات نقل الأرباح. وذلك بخلاف الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية *territorial principle* ، التي تفرض الضريبة على الدخل المتحقق من داخلها فقط، مما لا تحتاج الشركات التي تعمل فيها إلى نقل أرباحها في الخارج، إلا عندما تكون ضرائب هذه الدول الأعلى سعراً.

وأن التعاون الدولى الذى تحقق فى مجال الضرائب عبر العقود الماضية، من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مع اختلاف القواعد الدولية لتعيين الاختصاص بفرض الضريبة وقواعدها، لم يمنع الشركات الدولية من أن تستفيد من اختلاف القواعد الضريبية فى تجنب الضريبة، أو عدم أدائها فى الدولة أو الدول التى تزاوّل نشاطها فيها، وتحقق الدخل الفعلى منها، وذلك حين استطاعت هذه الشركات تقليل وعاء الضريبة الخاضعة فى بعض الدول، ونقل أرباحها إلى دول لا تفرض ضرائب أو تكون ضرائبها أقل من الضرائب التى تفرضها الدول التى تحقق فيها النشاط الفعلى.

ولاحظ الباحثون³⁹⁴ أن الشركات تسعى لنقل أرباحها بهدف تخفيض وعاء الضريبة عليها من خلال وسائل عدة؛ أهمها: استغلال حقوق الملكية الفكرية *IP*

³⁹⁴ Clemens Fuest; Christoph Spengel; Katharina Finke; Jost Heckemeyer; Hannah Nusser). "Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by

التي تتيح لها الحصول على دخول وأرباح في الدول الأخرى (كالاتاوات *Royalties*) دون أن يكون لها منشآت دائمة فيها، أو إنشاء علاقات مديونية بين شركاتها التابعة، تتحدد فيها عوائد القروض بأعلى من السعر المعتاد للقروض بين دائن ومدين مستقل، بما يعرف بتجريد الإيرادات *earning stripping* أو نقل الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية، من خلال إبرام عقود في هذه الدول، للتدليل على أن الشركة قامت بعمليات في هذه الدول، وتسعير المنتجات التي تمت فيها بسعر أعلى، للاستفادة من انخفاض الضريبة في هذه الدولة (بوصفها دولة الإيراد) أو خصم الضريبة المدفوعة في هذه البلدان من الضرائب المستحقة على الشركة في دولة المصدر.

لمواجهة ظاهرة التجنب الضريبي الدولي، وما يترتب عليها من تخفيض الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، فقد كلفت دول ^{٣٩٥}مجموعة العشرين *G.20* منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* في عام ٢٠١٣ بدراسة مشروع لمكافحة هذه الظاهرة، ومنع الشركات دولية النشاط من نقل أرباحها من الدول ذات الضرائب المرتفعة إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة. وقد استجابت المنظمة لهذا التكليف.

Multinational Firms" , Centre for European Economic Research, 15 October 2013,

^{٣٩٥}أنشئت مجموعة العشرين في ٢٥ سبتمبر ١٩٩٩، على هامش مؤتمر مجموعة الثمانية في واشنطن، لتعزيز الاستقرار المالي الدولي وإيجاد فرص للحوار ما بين الدول الصناعية والدول النامية. وتتألف من وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية من ١٩ دولة بالإضافة إلى الاتحاد الأوروبي. والدول التسعة عشر هي: الأرجنتين وأستراليا والبرازيل وكندا والصين وفرنسا وألمانيا والهند وأندونيسيا وإيطاليا واليابان والمكسيك وروسيا والمملكة العربية السعودية وجنوب إفريقيا وكوريا الجنوبية وتركيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

إجراءات الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في يوليو ٢٠١٣ خطة العمل، التي أقرتها دول مجموعة العشرين، لمواجهة ما يعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح BEPS متضمنة خمسة عشر إجراء،^{٣٩٦} والمواعيد النهائية لتنفيذ هذه الإجراءات، والموارد اللازمة لذلك، والمنهجية التي يتعين مراعاتها. وشكلت المنظمة لهذه الإجراءات لجان فرعية، ثم اعتمدت في عام ٢٠١٥ حزمة تدابير لمنع تآكل الوعاء.

وتوالت التقارير المبدئية التي تناقش هذه الإجراءات في أعوام ٢٠١٧، ٢٠١٨، ووعدت بأن تقدم تقريرها النهائي في ٢٠٢٠.

وتضمنت^{٣٩٧} الإجراءات الخمس عشرة، ما يتعلق بالاقتصاد الرقمي، والكيانات القانونية الهجينة أو المختلطة، وأوضاع المنشأة الدائمة، بجانب موضوعات أخرى مثل الممارسات الضريبية الضارة وإساءة استعمال الاتفاقيات، ومسائل تسعير التحويلات وتوثيقها^{٣٩٨}، وتحليل البيانات،

³⁹⁶See the BEPS Report: OECD., Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> and: the BEPS Action Plan: OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2013.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

³⁹⁷OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Paris: OECD, 2013), available at: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

³⁹⁸اعتمدت مصر دليلاً لقواعد تسعير المعاملات للأغراض الضريبية لأول مرة عام ٢٠٠٥، تطبيقاً لنص المادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقد استند إلى الدليل الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD. وأعدت مصر إصدار هذا الدليل بعد تنقيحه عام ٢٠١٨، قد تناول الجزء الأول منه إيضاحات وإرشادات عملية للممولين بشأن المفاهيم والمسائل الأساسية التي تثار في مجال تسعير المعاملات، وخاصة فيما يتعلق بمفهوم السعر المحايد، وتحليل درجة التماثل/قابلية المقارنة، وطرق تسعير المعاملات والشروط الواجب توافرها في المستندات الخاصة بتسعير المعاملات، ويستعرض الجزء الثاني بالتفصيل مبادئ اتفاقات التسعير

والإفصاح عن التخطيط الضار ، والعمل على حل المنازعات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية وإبرام اتفاق متعدد الأطراف كآلية لتنفيذ هذه الإجراءات. حيث يتيح الإجراء رقم (١٥) إمكانية وضع أداة متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتصلة بالمعاهدات الضريبية لمنع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *BEPS*، *Multilateral Instrument ("MLI")*، وذلك لتمكين الدول من وضع الإطار القانوني لتعديل اتفاقياتها الضريبية بسرعة^{٣٩٩}.

واستجابت لهذا الإجراء العديد من الدول، ووقعت^{٤٠٠} على المعاهدة متعددة الأطراف لتنفيذ اتفاقية ضريبية تتعلق بإجراءات منع تآكل الوعاء ونقل الأرباح^{٤٠١} *the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related*

المسبق والمنهج العملي لتطبيقها. راجع: مصلحة الضرائب المصرية: التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات، القاهرة، ٢٠١٨.

^{٣٩٩}لايعنى تنفيذ الأداة متعددة الأطراف إلغاء الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي أبرمتها الدولة مع الدول الأخرى، بل تطبق هذه الأداة جنباً إلى جنب مع تلك الاتفاقيات، بما يعدل من طريقة تطبيقها، من أجل تنفيذ تدابير تآكل الوعاء ونقل الأرباح. وتتميز هذه الاتفاقية بالمرونة، إذ يمكن لكل طرف أن يحدد الاتفاقيات الضريبية التي تطبق الأداة المتعددة عليها، ويسمى هذا التحديد (حالة مطابقة) ، كما توفر الأداة المتعددة الأطراف بدائل مختلفة للائتمثال لأحكامها، وتمثل هذا البدائل المعايير الدنيا، دون إعطاء الأفضلية لطريقة معينة للوفاء بهذه المعايير، كما يكون لأى طرف اختيار عدم تطبيق الإدارة أو أي أجزاء منها على المعاهدات الضريبية المشمولة به التي تحتوى على أحكام ذات خصائص مختلفة، ولكل طرف أيضاً أن يختار تطبيق البدائل أو الأحكام الاختيارية التي تتضمنها هذه الأداة.

راجع : الجمعية العامة للأمم المتحدة: الإصلاحات الممكنة في مجال تسوية المنازعات بين المستثمرين والدول، ورقة مقدمة من حكومة كولومبيا إلى لجنة الأمم المتحدة للقانون التجارى الدولي، الدورة الثامنة والثلاثين، ١٤-١٨ أكتوبر ٢٠١٩، فيينا، ص ٦ و ٧. وايضاً:

The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD): Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting..
<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

⁴⁰⁰*OECD: Signatories and Parties To the Multilateral Convention to implement Tax Treaty related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 14 February 2020.*

^{٤٠١}لازال عدد من الدول يتردد فى التوقيع على هذه الاتفاقية، بهدف الانتظار لمزيد من الدراسة والتحليل. أما الولايات المتحدة فلم توقع – حتى الآن- على هذه الاتفاقية، وقد برر أحد مسؤولي وزارة

Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting، وقد بلغ عددها ٩٤ دولة حتى ١٤ فبراير ٢٠٢٠. ومن بينها: مصر، والأردن، والكويت، والمغرب، وعمان، وقطر، والسعودية.

وسوف نقتصر فيما يلي على عرض الإجراءات التي تتصل مباشرة بموضوع دراستنا^{٤٠٢}، وهو الاقتصاد الرقمي:

الإجراء رقم (١) مواجهة الاقتصاد الرقمي *Action 1: address the Digital Economy*

بينت المنظمة أن^{٤٠٣} لدى المنشآت التي تعمل في ظل الاقتصاد الرقمي فرصاً لتآكل الوعاء ونقل الأرباح من وجوه عدة، منها إمكانية عدم أداء الضريبة أو تخفيضها من خلال تجنب الوجود المادي في الدولة، أو تقليص الدخل من هذه

الخزانة هذا الموقف بأن لدى الولايات المتحدة الأمريكية شبكة من الاتفاقيات الضريبية الثنائية تمكنها من الحد من تآكل وعائها الضريبي، وتحد من قدرة الشركات الأمريكية على نقل الأرباح. أما الشركات الرقمية فقد حاولت الضغط على الدول التي تعمل فيها لكي ترفض التوقيع على هذه الاتفاقية. وقد اتضح ذلك في الضغط الذي مارسته شركة مايكروسوفت على وزير المالية الأيرلندي (مايكل نونان *Michael Noonan*) في الرسالة التي أرسلتها إليه في يناير ٢٠١٧ طالبته بعدم موافقة أيرلندا على الإجراء رقم (١٢) بدعوى أن أثر هذا الإجراء سيؤثر على مركز أيرلندا بوصفها موقعاً أكثر جاذبية للشركات الرقمية.

أنظر: *"International Tax Advisory: Impact of the Multilateral Instrument on U.S. Taxpayers: Why Didn't the United States Choose to Sign the MLI?"*. Alston & Bird. 14 July 2014.

Jack Power (10 November 2017). "Ireland resists closing corporation tax 'loophole'". The Irish Times.

^{٤٠٢} يمكن أن تتصل الإجراءات الأخرى على نحو غير مباشر بهذا الموضوع، ولكن الإسهاب في عرضها قد يبعدنا عن الخط الرئيسي للدراسة.

^{٤٠٣} OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*, p. 16 (OECD/G20 2015), *International Organizations' Documentation IBFD [hereinafter Action 1 Final Report]*. 3. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, p. 7 (OECD 2013), *International Organizations' Documentation IBFD*

الدولة، إذ أن المعاملات التي تتم عبر الإنترنت لا تحتاج وجوداً مادياً، وبالتالي فإن الدول التي تأخذ بمبدأ الإقامة كأساس لفرض الضريبة لن تستطيع فرض الضريبة في هذه الحالة.

أو أن تقوم المنشأة بالقيام بمهام قليلة في دولة ما، ولا يكون لديها إلا قليل من الأصول، ولا تتحمل فيها مخاطر كبيرة، مما يمكنها من تخفيض الضريبة على الدخل الذي يمكن نسبه إلى هذه الدولة. أو نقل الأصول غير المادية التي تعتمد عليها المنشأة الرقمية لمزاولة نشاطها في دول منخفضة أو عديمة الضرائب.

وتزداد حدة هذه المشكلة في ظل الاقتصاد الرقمي، حيث تتمكن المنشآت الصغيرة من التنقل من بلد إلى آخر دون حاجة لأن تتواجد في مكان معين، أو تتكبد مصاريف التأسيس والإنشاء فيه. ولا ريب أنها سوف تختار المكان الذي يوفر لها مزايا ضريبية أكبر؛ سواء في قانونه الداخلي، أو باستغلال الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي.

ولا يختلف الحال بالنسبة للمنشآت الكبيرة أو العملاقة، وخاصة تلك التي ولدت من رحم الاقتصاد الرقمي مثل جوجل *Google* وفيس بوك *Facebook*، وحققت أرباحاً هائلة في وقت قصير، دون أن تدفع الضرائب بما يتناسب مع هذه الأرباح، نظراً لعدم وجود قواعد ضريبية تتعامل مع النموذج الاقتصادي الذي تعمل من خلاله هذه المنشآت.

ويوصى المشروع بتجنب فرض ضرائب مباشرة جديدة على الاقتصاد الرقمي، وتكتفى بأن تقوم الإجراءات الأخرى بالتعامل مع هذا الاقتصاد. كما توصى المنظمة بأن يكون الاختصاص بتحصيل الضرائب غير المباشرة لدولة المستهلك. ويمهد الطريق نحو فرض ضرائب أخرى يمكن أن تحصل على معاملات التجارة الإلكترونية منخفضة القيمة بنقل الالتزام بالضريبة على القيمة المضافة إلى البائع.

وقد وافقت مجموعة العمل الفرعية المختصة⁴⁰⁴ بهذا الإجراء *The Task Force on the Digital Economy (TFDE)* على ضرورة تعديل الاستثناءات الواردة على المنشأة الدائمة، والمنصوص عليها في الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، وخاصة الأنشطة التي لا تشكل منشأة دائمة، لأنها أنشطة تمهيدية أو ثانوية، وذلك بمنع استخدام هذا الاستثناء في تجنب الضريبة من خلال تجزئة أنشطة المشروع الأجنبي بتوزيعها على منشآت مرتبطة. ومن أمثلة ذلك: احتفاظ المشروع الأجنبي بمستودع كبير جداً في دولة ما، يعمل به عدد كبير من الموظفين لأغراض تخزين وتسليم السلع المادية المبيعة عبر الإنترنت إلى مستهلكين، ما يمكن اعتبار هذا المستودع منشأة دائمة على خلاف ما تقرر الأحكام التقليدية للمنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية.

⁴⁰⁴OECD : *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.*

ويجب أن تبحث الدول عن روابط جديدة تصل المشروع الأجنبي بالدولة، بخلاف رابطة الوجود المادى، التى تدل على المنشأة الدائمة فى هذه الدولة. وذلك بالنظر إلى التغيرات الجديدة التى ظهرت بفعل الأنشطة الرقمية، ويمكن الأخذ برابطة الوجود الرقمية الكبير *significant digital presence*، الذى يتحدد بقدر كاف من المقيمين فى هذه الدولة، ويقومون بزيارة موقع الإنترنت، أو التعاقد عن بُعد، أو يستهلكون حجماً معيناً من السلع والخدمات التى تقدم إليهم رقمياً أو بوسائل رقمية^{٤٠٥}. أو تقرير ضريبة تحجز من المنبع على السلع والخدمات الرقمية التى تورّد إلى مقيمين فى الدولة، تفرض على المورد الأجنبي، على أن تقوم المؤسسات المالية بخصم هذه الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب فى الدولة التى يقيم فيها العملاء^{٤٠٦}. أو فرض ضريبة الوحدات الرقمية (أو ضريبة النطاق الترددى أو البت *Bandwidth or "Bit" Tax*) التى تفرض على عدد الوحدات الرقمية الناتجة عن استخدام النطاق الترددى لموقع الويب، ويمكن أن تختلف هذه الضريبة تبعاً لحجم الشركة ورقم أعمالها^{٤٠٧}.

كما يجب مراجعة أدلة تسعير التحويلات *transfer pricing* لبيان أن الملكية القانونية لا تنشئ بالضرورة حقاً فى كل العائد الناتج عن استغلال الأصول غير

⁴⁰⁵ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable*, Paris, 2014.

⁴⁰⁶ Yariv Brauner & Andres Baez Moreno, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU Int'l Taxation Research Paper Series, Paper No. 2015-14 (Feb. 2, 2015)

⁴⁰⁷ MONICA GIANNI: *OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy*, Tax Lawyer, Vol. 72, No. 1, p.267.

الملموسة، ولكن شركات المجموعة *group companies* التي تؤدي الوظائف المهمة، و تساهم بالأصول المهمة وتراقب المخاطر الاقتصادية، لها أن تحصل على جزء ملائم من هذا العائد. لذلك يجب أن تؤكد الأدلة على أن تحليل سياسة تسعير التحويلات لا تتأثر سلباً بالمعلومات غير الكاملة التي تحصل عليها الإدارة الضريبية عن الممول، وتكون سبباً في صعوبة تحديد قيمة الأصول غير الملموسة، أو أن يتأثر هذا التحليل بالعلاقات التعاقدية الخاصة، مثل اتفاق المساهمة في التكاليف *cost contribution arrangement*.

الإجراء رقم (٢): عدم التطابق الهجين أو المختلط *mismatche*
Hybrid

يُعنى هذا الإجراء بمواجهة مشكلة عدم وجود تطابق دولي حول توصيف الكيانات المالية والأشخاص القانونية التي تتخذها المنشآت، وخاصة ما يعرف بترتيبات الكيانات الهجينة أو المختلطة^{٤٠٨} *hybrid entities arrangements*، وهي الكيانات القانونية التي ينظر إليها في بعض الدول نظرة تختلف عن نظرة الدول الأخرى. فتكون كالهجين الذي ليس شكل أو سمت واحد. مما يجعل^{٤٠٩} نفس الأموال أو المعاملات أو الأشخاص القانونية يمكن أن تعامل معاملة ضريبية مختلفة بسبب اختلاف القواعد القانونية التي تطبقها كل دولة ، وفقاً لقانونها

^{٤٠٨} في اللغة العربية يطلق الهجين على الإنسان الذي يكون أبوه عربياً وأمه أعجمية، وفي الحيوان أو النبات كل ما ينتج عن تزاوج نوعين أو سلالتين أو صنفين مختلفين. (أنظر القاموس المحيط: كلمة الهجين).
^{٤٠٩} Patrick Love, 'BEPS: Why you're taxed more than a multinational', *OECD Insights Blog* (13 February 2013), available at: <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/> (last visited 30 November 2013).

الضريبي ، أو الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها مع دول أخرى. فلا يخضع الدخل الذى تحققه هذه الكيانات للضريبة، أو أن تدفع عنه ضرائب أقل. ويؤدى هذا الاختلاف إلى تشوهات في أشكال الاستثمار وطرائقه، وإلى تخفيض غير مقصود- من المشرعين- في تخفيض الإيرادات الضريبية، كما تمنح الشركات دولية النشاط مزايا غير عادلة على حساب الشركات المحلية^{٤١٠}. ومن أمثلة هذا الاختلاف: أن ترى بعض الدول أن شركة الأشخاص هى وحدة ضريبية مستقلة عن الأشخاص المكونين لها، بينما لا تعترف دول أخرى لشركة الأشخاص بالشخصية القانونية المستقلة، وتعتبر كل عضو من أعضائها ممولاً للضريبة عن حصته من الأرباح؛ مما يترتب عليه أن تفرض الضريبة على صافي دخل الشركة بالكامل في الحالة الأولى، بينما تفرض الضريبة على حصة من هذا الربح التى يحصل عليها الممول المقيم من هذه الشركة في الحالة الثانية، الأمر الذى تنشأ عنه فروقات ضريبية تمكن الشركة الدولية من اختيار الدولة التى تمنح مزايا أفضل.

ويطلق الفقه الضريبي^{٤١١} على الحالة الأولى الكيانات الخاضعة للضريبة *taxable entities* أو المعتمة *opaque entities*، بينما يطلق على الحالة الثانية الكيانات المالية أو الشفافة *fiscally or tax transparnt*.

⁴¹⁰*Inland Revenue: Base erosion and profit shifting – hybrid and branch mismatch rules A special report from Policy and Strategy, Newzeland, P.2.*

⁴¹¹*L. Parada, Hybrid Entities and Conflicts of Allocation of Income Within Tax Treaties: Is the New Article 1(2) OECD Model [Article 3(1) MLI] the Best Solution Available?, 3 Brit. Tax Rev. (2018).*

وبين هاتين الحالتين توجد حالة ثالثة يكون الكيان القانوني شفافاً جزئياً *partial tax transparency*، ومن أمثلته الشركة ذات المسؤولية المحدودة حيث يعامل الشركاء الموصى كعمول فرد (شفاف ضريبياً) ويعامل الشركاء المتضامنون كشخصية اعتبارية (غير شفاف ضريبياً)، مما يضطر الدولة إلى تقرير المعاملة الضريبية للدخل تبعاً للشخص صاحب الحق أو المصلحة فيه^{٤١٢}.

ونتيجة لاختلاف التكييف القانوني لشخص الممول بين الدول، تظهر حالات من ازدواج الإقامة، أو عدم وجود إقامة في الدولتين، مما يؤدي إلى ازدواج الانتفاع بالمزايا الضريبية أو عدم أداء الضريبة في كلا البلدين.

ولتوضيح لفترض أن إحدى الدولتين^{٤١٣} تعتبر الشركة كشخصية اعتبارية هي الممول، وليس الأفراد المكونين لها، وبالتالي فإن أى دخل يحصل عليه هؤلاء الشركاء لا يخضع للضريبة باعتبار أن كل فرد عضو في هذه الشركة ليس ممولاً، فإذا كان بعض هؤلاء الأفراد ينتمون إلى دولة لا تعترف ضريبياً بالشركة كشخص اعتباري، وتعامل الأعضاء المكونين لها كعمولين، فإن الشخص الذي حصل على دخل من الدولة الأولى لا يخضع للضريبة في الدولة الثانية رغم

⁴¹²P. Baker, *The Application of the Convention to Partnerships, Trusts and Other, Non-Corporate Entities*, 2(1) *GITC Rev. 22-23* (2002).

^{٤١٣} ظلت مصر منذ تاريخ العمل بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تعند بشركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة) على أن لها شخصية اعتبارية مستقلة على شخصية أعضائها المكونين لها، ومن ثم فتفرض الضريبة على حصة كل شريك من هذه الأرباح، إلى أن قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل العدول عن هذا الاتجاه، واعتبار شركة الأشخاص، كشركة الأموال، لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الأعضاء المكونين لها، ومن ثم تفرض الضريبة على أرباح الشركة قبل توزيعها على الأعضاء، ويخضع كل شريك أو مساهم للضريبة على التوزيعات بقدر الربح الذي حصل عليه منها.

أنه يقيم فيها، لأن دخله تحقق من مصادر خارجها، وبالتالي يفلت الفرد في هذه الحالة من الخضوع للضريبة في كلا الدولتين.

وعند النظر إلى المعاملة المالية الواحدة فقد تعتبر إحدى الدول أن المبلغ الذى تحصل عليه الشرك بمثابة قرض، مما يسمح لها بخصم الفوائد المترتبة عليه من وعاء الضريبة بها، بينما قد ترى دولة أخرى أن هذا المبلغ مقابل مساهمة في رأس مال الشركة، ومن ثم فإن ما يدفع مقابلاً له يعتبر أرباح أسهم يخضع للضريبة. وتنشأ بالتالي اختلافات ضريبية تمكن الشركة الدولية من الاستفادة بهذه الاختلافات في تحقيق مزايا ضريبية.

ويمكن أن يستغل الممولون اختلاف أو عدم تطابق المعاملة الضريبية بين الدول للكيانات القانونية أو المعاملات الضريبية في الحصول على مزايا ضريبية، كعدم الخضوع للضريبة في الدولتين *non-double taxation*، أو ازدواج الخصم الضريبي *double deduction*، أو الحصول على خصم ضريبي من وعاء، وعدم دخول الإيراد الناتج عن هذا الخصم في وعاء آخر *deduction without inclusion*، أو عدم خصم الإيراد مقابل عدم الخضوع للضريبة *non-taxation without inclusion* مما يترتب عليه تآكل في وعاء الضريبة بين الدول^{٤١٤}.

⁴¹⁴For details: Leopoldo Parada: *Hybrid Entity Mismatches and the International Trend of Matching Tax Outcomes*, *INTERTAX*, Volume 46, Issue 12, 2018, pp.971-993.

ومن ناحية أخرى يمكن أن تؤدي المعاملة المالية الهجينة، أى التى تختلف أحكامها الضريبية بين الدول إلى تحقيق مزايا ضريبية لأطراف هذه المعاملة على حساب وعاء الضريبة فى الدول المختلفة.

ومن أمثلة ذلك عمليات القروض، التى تمكن المقترض من خصم الفائدة على هذه القروض من وعاء الضريبة، بينما قد تمنح الدولة التى يتتى إليها المقترض (أو الدائن) إعفاء لهذه الفائدة، أو اعتبارها إيراداً غير خاضع للضريبة لأنه تحقق من مصادر خارجها، الأمر الذى يعنى أن العائد المتعلق بهذا القرض لم تؤد عنه ضريبة فى كلا الدولتين.

بل إن المعاملة المالية ذاتها قد توصف أو تكيف من الناحية القانونية فى كلا الدولتين على نحو مختلف، إذ قد تراها دولة الدائن بالفائدة أو العائد على أنها عملية اقتراض وبالتالي يعفى العائد من القرض للضريبة، بينما تراها دولة أخرى عملية مشاركة فى رأس المال، ومن ثم يعتبر العائد منها من قبيل أرباح الأسهم ويخضع للضريبة على التوزيعات⁴¹⁵.

ويترتب على هذا الاختلاف تمكين أطراف المعاملة من اختيار الدولة التى تحقق لهما أقصى ميزة ضريبية، مما يؤدى إلى تآكل الوعاء الضريبي. لذلك توصى المنظمة بأن لا يسمح بخصم مبلغ من وعاء الضريبة فى دولة إذا لم يكن قد سبق

⁴¹⁵ *Cross-Border Tax Arbitrage using Inbound Hybrid Financial Instruments Curbed in Denmark by Unilateral Reclassification of Debt into Equity, BIT, 33, 2008.*

إدراجه كدخل خاضع للضريبة في دولة أخرى، أو سبق خصمه في الدولة الأخرى لمنع ازدواج الخصم.

وتوصى المنظمة^{٤١٦} بإصدار قواعد وطنية تعالج مشكلة عدم التطابق بين الكيانات المحلية، وأن تعدل أحكام الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي لتحديد الكيانات الهجينة الدولية، فلا تحصل على مزايا ضريبية بسبب عدم التطابق، بحيث يراعى في التكييف الضريبي للكيان القانوني وضعه في دولة إقامته، حتى لا تفلت الكيانات المالية الشفافة من الخضوع للضريبة بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

ويشكك بعض الباحثين^{٤١٧} من نجاح المنظمة في بلوغ هدفها، إذ أن الترتيبات المتعلقة بالكيانات المختلطة ناتجة عن اختلاف النظم الضريبية التي تطبقها الدول تبعاً لظروفها الاقتصادية، ومنها من يمنح مزايا ضريبية لكيانات معينة لتشجيعها على الاستثمار فيها. ومن ثم فإن نجاح المنظمة يتوقف على وجود تنسيق عالمي مقبول، يضمن تطبيق إجراءاتها بدقة.

كما يجب^{٤١٨} على الدول التي تسعى إلى معالجة هذه المشكلة، أن لا تبادر بتعديل تشريعاتها الضريبية متجاهلة القوانين الضريبية الأجنبية، وأن تضع

⁴¹⁶OECD : *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p.18.*

⁴¹⁷Lukas Mechtler/Cindy Wong: *Mismatches in Tax Outcomes in the light of BEPS Actions 2 and 5, Singapore Management University School of Accountancy Research Paper No. 2016-.Pp.56-57.*

⁴¹⁸Jürgen Lüdicke : *Tax Arbitrage” with Hybrid Entities: Challenges and Responses, BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION JUNE/JULY 2014, pp.316-317.*

القواعد التي تكون مقبولة للتطبيق من جانب الشركات (أصحاب المصالح) ،
وبما لا يزيد من أعباء الالتزام وتنفيذ القوانين على كل من الممول والإدارة
الضريبية.

الإجراء رقم (٤) : خصم فوائد القروض Action 4: Interest Deductions

تستخدم الشركات الدولية سياسة التمويل بالقروض والهيكلية الداخلية
للمجموعات المالية المرتبطة، في الحصول على مزايا ضريبية تخفض من الوعاء
الضريبي.

وقد تفضل الشركات الدولية الاقتراض لتمويل مشروعاتها على التمويل
الذاتي أو التمويل بزيادة رأس المال، لأن الفوائد التي تدفعها هذه الشركات
على القروض تخصم من وعاء الضريبة، بينما تخضع توزيعات رأس المال
للضريبة.

ويمكن أن يمتد تفضيل الاقتراض من الشركات الأخرى سواء كانت أجنبية
عن الشركة المقترضة أو ترتبط معها بعلاقات قانونية أو اقتصادية (شركات تابعة
أو شركات شقيقة)، مما يمنحها فرصة التلاعب بقيمة القرض ومقدار الفائدة
للاستفادة من الخصم المقرر لفوائد القروض من وعاء الضريبة في الدول ذات
السعر الضريبي الأعلى، وتحويل هذه الفوائد إلى إيرادات في الدول ذات سعر
لضريبي المنخفض، مما يترتب عليه تآكل في وعاء الضريبة وانتقال للأرباح
بشكل مصطنع.

كما أن اختلاف أسعار الضريبة بين الدول، يمنح المنشآت دولية النشاط^{٤١٩} حافظاً لاستخدام خصم الفوائد على القروض من وعاء الضريبة في تحقيق مزايا لهذه المنشآت، من خلال اقتراض الشركات التابعة أو الشقيقة التي تعمل في دول ذات أسعار ضريبية مرتفعة من شركات أخرى تابعة أو شقيقة لها تعمل في دول ذات أسعار ضريبية منخفضة، ليكون الناتج النهائي هو تخفيض الإيرادات الخاضعة للضريبة ذات الأسعار المرتفعة، وإدراج إيراد الفوائد في وعاء الضريبة ذات الأسعار المرتفعة، فيقل وعاء الضريبة الإجمالى على المنشأة دولية النشاط.

و تجعل هذه الممارسات الشركات الدولية، أو مجموعة الشركات المحلية، في وضع تنافسى أفضل من غيرها من الشركات^{٤٢٠}، حين تستطيع بعض الشركات استغلال علاقاتها مع الشركات الأخرى أو التابعة لها في الحصول على قروض، بقيم وأسعار تختلف عما تحصل عليه الشركات الأخرى في السوق الحر، لتستفيد من هذا التمييزى تحقيق مكاسب ضريبية أكثر مما يحققه غيرها.

وقد عالجت بعض التشريعات الوطنية، ومنها مصر^{٤٢١}، هذه المشكلة من خلال تطبيق ما يعرف بقواعد الرسملة الخفية *thin capitalization* التي تحدد

⁴¹⁹ Konstantinos Asimakopoulos, 'Fixed Ratio Thin Capitalization Rules in Conflict with the Arm's Length Principle and Relative Issues of Deductibility' *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 19, No. 6, 2012, pp. 405, 405.

⁴²⁰ OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, Final Report, 2015, p. 16.*

^{٤٢١} تسمح المادة ١/٥٢ من قانون الضريبة على الدخل المصرى - رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - بخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها، بما لا يجاوز أربعة أمثال حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديد قرار من الوزير. ويقصد بالعوائد المدينة، كما جاء بالمادة ٥٨ من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور، كل ما يتحمله الشخص الاعتبارى من مبالغ مقلبل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أياً كان نوعها والسندات والأذون.

خصم فوائد القروض في حدود أو نسبة معينة لا يسمح بتجاوزها ، وتختلف هذه القيود من دولة إلى أخرى^{٤٢٢}.

كما تعدد الطرق^{٤٢٣} التي تأخذ بها التشريعات المقارنة للحد من إساءة خصم فوائد القروض في تقليل الوعاء الضريبي، ومن هذه الطرق:

١- **طريقة السعر المحايد** *Arm's length approach*، حيث تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة اتفاق القرض للتأكد من أن معدل الفائدة عليه يلاءم شروط القرض، مقارنة بالقروض الأخرى المماثلة التي تبرم بين طرفين (مقرض ومقترض كل منهما مستقل عن الآخر).

٢- **طريقة الضريبة التي تحجز من المنبع** *Withholding tax approach*:
واتبعت هذه الطريقة أساساً في الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي، حيث يكون معدل الضريبة على عائد الفائدة منخفضاً مقارنةً بالإيرادات الأخرى، وذلك للحد من إسراف المنشآت دولية النشاط عمليات الاقتراض في تخفيض وعاء الضريبة، ولكن ذلك لا يمنع هذه المنشآت من التسوق بالاتفاقيات للوصول إلى أقل سعر ضريبي، مما يتيح لها تجنباً للضريبة ولو جزئياً.

⁴²²C. Burnett, *Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach*, *World Tax Journal*, Vol. 6, No. 1, 2014, at pp. 46-56; and: J. Gadwood & P. Morton, *Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4*, *Cahiers de Droit Fiscal International Fiscale, Netherlands, Vol 104a, 2019*, IFA Subject 1 General Report

⁴²³OECD: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2017.*

٣- **طريقة الحد الأدنى** *Minimis threshold approach*: تسمح بعض الدول بخضم عوائد القروض، ولكن في حدود معينة لا يتجاوزها. ويكون الخضم في هذه الحالة متاحاً لكل الممولين. ويتعين هذا الحد على أساس هيكل رأس المال، بما يكون له تأثير إيجابي على التمويل المالى للشركة فيزيد من قيمتها.

٤- **طريقة المعدل الثابت** *Fixed ratio approach*: يسمح بخضم فائدة القرض على أساس معدل القرض إلى رأس المال، ونسبة الإيرادات والأصول، للوصول إلى معدل خصم الفائدة^{٤٢٤}.

٥- **طريقة الاعتماد على التقارير المالية لمجموعة الشركات** *Group financial report*

يسمح بتحديد نسبة خصم الفائدة على القرض على أساس المعلومات المالية الخاصة بمجموعة الشركات ككل، وليس على مستوى كل شركة على حدة، بحيث تعطى مجموعة الشركات المرونة الكافية في اتخاذ قرارات التمويل، ولكن ذلك يمكن أن لا يلاءم الإدارات الضريبية التى لن تتمكن من الحصول على المعلومات الكافية والموثقة عن مجموعة الشركات .

موقف المنظمة

مع أن لدى العديد من الدول القواعد التى تقررها تشريعاتها الوطنية للحد من إساءة استخدام سياسة القروض وخصم الفوائد عليها في تحقيق مزايا

^{٤٢٤}: تأخذ بهذه الطريقة بعض الدول مثل فنلندا (٢٥%) وألمانيا (٣٠%) واليونان (٣٠%) وإيطاليا (٣٠%).

Ann Kayis-Kumar: What does BEPS have to do with it? Exploring the effectiveness of thin capitalisation rules, eJournal of Tax Research (2016) vol 14, no. 2, p.381.

ضريبية ، إلا أن هذه القواعد لم تنجح تماماً في تحقيق الغاية منها^{٤٢٥}، نظراً لتعدد ومرونة الأدوات المالية التي تستخدمها المنشآت للحصول على الأموال، وتكرار خصم الفوائد ، مما يدفع الدول إلى إجراء تعديل وتغيير في القواعد التي تقيد حق هذه الشركات في خصم الفوائد، فازداد الأمر تعقيداً على كل من الإدارات الضريبية والممولين. ومن هنا تأتي أهمية اتباع إجراء موحد تطبقه كافة الدول، وهو ما اتضح في الإجراء رقم (٤) لمشروع منظمة التعاون بشأن تآكل الوعاء

و توصى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بأن ترفض الدول منح خصم للفوائد على القروض التي ترتبط بمعاملات معينة يشبه في أنها تهدف إلى تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح . ومن خصائص هذه المعاملات أنها لا تتم في إطار النشاط المعتاد للمنشأة. وأن يسمح بخصم هذه الفوائد في حدود معينة لا تتجاوزها.

ويتضمن الإجراء رقم (٤) ضمن مشروع تآكل الوعاء مجموعة من القواعد التي تهدف إلى الحد من تخفيض وعاء الضريبة للشركات دولية النشاط، باستغلال سياسة الفائدة الكبيرة على القروض، والتي يسمح بخصمها من هذا الوعاء^{٤٢٦}.

⁴²⁵*OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - Final Report, 2015, p. 17.*

⁴²⁶*OECD, BEPS Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments: 2016 Updated Report , Action 4, Final Report, 2017.*

وترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن تتبع الدول أفضل الممارسات الدولية التي تساعد على مواجهة ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. وذلك باتباع طريقة تمزج بين المعدل الثابت بناءً على المركز المالي، مع استخدام معدل المجموعة والنهج المستهدف.

وتقترح المنظمة أن يتراوح المعدل الثابت ما بين ١٠٪ إلى ٣٠٪ من إيرادات الشركة قبل الضريبة على العوائد وإهلاك الأصول المادية والمعنوية. مع إتاحة بعض المرونة إذا كانت الدولة تفضل في استخدام الإيرادات قبل الفائدة والضرائب بدلاً من الطريقة السابقة، أو أن تستخدم معدل الخصم الذي يحتسب على أساس قيمة الأصول بدلاً من الإيرادات.

ولا تمنع منظمة التعاون من أن يؤخذ معدل الخصم على أساس مجموعة الشركات وليس كل شركة منها على حدة لتمكين هذه المجموعة من ترتيب سياسة تمويلها بما يتفق وظروف وتنوع احتياجاتها. أو أن يسمح للبلدان التي تأخذ معدل الخصم على أساس المجموعة أن تضيف نسبة ١٠٪ إلى صافي مصروفات الفوائد المدفوعة إلى أطراف ثالثة، أو بناءً على قيمة الأصول.

و توصى المنظمة بتبني نهج عام يراعى ، عند تقرير خصم عوائد القروض التي تدفعها المنشآت المدينة ، حجم ديون الشركة ، والخصومات المسموح بها لعوائد هذه القروض، ومنع منح الشركات الدولية معاملة تفضيلية لعوائد القروض تنعكس عليها في تحقيق مزايا ضريبية.

كما يرتبط تطبيق هذا الإجراء بفعالية أن يتم تعريف الفائدة تعريفاً يشمل جميع المبالغ التي تتفق جوهرياً مع فائدة القروض، بمعنى أنها تشمل كل مبلغ يحصل عليه الشخص بنسبة ثابتة نتيجة مساهمته في رأس مال المنشأة، دون أن يتحمل مخاطر الخسارة التي قد تتكبدها المنشأة نتيجة مزاوله أعمالها. وأنه يمكن تطبيق قواعد تحديد خصم الفائدة على كل من المنشآت المحلية والدولية^{٤٢٧}.

ويرى خبراء الضرائب^{٤٢٨} أن هذا الإجراء، وإن بدا سهل تطبيقه على الإدارات الضريبية، قد تجد الشركات دولية الشاط صعوبة في الامتثال للحد المقرر لخصم فائدة القروض، وخاصة الشركات الناشئة التي تزيد نفقاتها عن أرباحها التي تحققها، فيكون تحديد خصم الفائدة بنسبة معينة عنصراً إضافياً يزيد من أعبائها. كما يمكن أن تتغلب الشركات على هذا الإجراء بالاتجاه نحو التمويل بالملكية، أي عن طريق طرح مزيد من الأسهم، بدلاً من التمويل بالقروض.

فضلاً عن أن^{٤٢٩} تحديد الخصم المسموح به للفائدة على القروض لا يأخذ في اعتباره الظروف المختلفة للمنشآت، حيث قد تتطلب قطاعات معينة من الأنشطة إلى الأموال بأكثر من غيرها، وأن اللجوء إلى الاقتراض لا يهدف إلى

⁴²⁷Chloe Burnett : *Interest deductibility: implementation of BEPS Action 4 and the future of transfer pricing of intragroup finance, ulletin for International Taxation, Vol. 73, No. 6/7,2019, p.6.*

⁴²⁸Danish Mehboob: *Multinational groups cannot react fast enough to BEPS action 4, International Tax Review (ITR), Sep.09, 2019. R.H.M.J. Offermanns et al., BEPS Action 4: Policy Considerations and Implementation Status, 57 European Tax Journal , no. 2/3 ,2017.*

⁴²⁹Tax Justice Network :*Deduction limitation for interest, 2019,p.6.*

الحصول على مزايا ضريبية في جميع الأحوال، إذ قد تكون هناك أسباب غير ضريبية لدى الشركة تضطرها إلى الاقتراض.

ومع ذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي تحديد نسبة معينة للخصم المسموح به على عوائد القروض إلى تحسين مناخ التمويل، فلا تلجأ إليه الشركات عند عدم الحاجة إليه، ولتوفير ظروف متكافئة بين الشركات التي تتمكن من الاقتراض من توابعها، بينما لا تتمكن شركات غيرها من ذلك.

الإجراء رقم (٦): منع إساءة استعمال الاتفاقيات (معيار الحد الأدنى:

Action 6 Treaty Abuse (minimum standard)

بالرغم من أن الغرض الأساسي لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي هو تشجيع الاستثمار من خلال تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الأجنبي بالحد من الازدواج الضريبي، سواء بتحديد دولة فقط هي التي لها حق فرض الضريبة، أو تقاسم الضريبة بينهما، أو احترام الإعفاء الذي تمنحه دولة المصدر عند حساب الضريبة في دولة الإقامة.

ومع ذلك فإن من الشركات الدولية من يستغل هذه الاتفاقيات في تحقيق مكاسب ضريبية لها عن طريق إساءة استعمال النصوص الضريبية في خلق حالة من تجنب الضريبة، أو تصوير المعاملة أو النشاط على شكل يتفق مع المزايا التي تمنحها الاتفاقية، على خلاف الحقيقة، أو دون أن يكون لذلك هدف اقتصادي حقيقي، وإنما فقط لأغراض المزايا الضريبية التي تسعى إليها هذه الشركات مما يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح بطريقة غير صحيحة.

لذلك تعمل الدول على محاربة إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية من خلال وضع قواعد عامة داخل تشريعها، أو عن طريق أحكام القضاء^{٤٣٠} التي تطبق القاعدة القانونية السائدة بأن العبرة بالجوهر لا بالمظهر.

ويتناول مشروع المنظمة عدداً من النصوص التي تمثل الحد الأدنى لمحاربة ظاهرة التسوق بالاتفاقيات *treaty shopping*، واقترحت عدداً من القواعد التي توصي الدول بوضعها في التشريع الوطني لمنع إساءة استعمال التشريع الوطني. على أن تلتزم الدول بأن تعدل ديباجة الاتفاقيات الثنائية للنص على أن الغرض من إبرام الاتفاقية الضريبية هو منع الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب التي شملها هذه الاتفاقية، ومنع الفرص التي تؤدي إلى عدم أداء الضريبة في كلتا الدولتين، أو تخفيض الضرائب من خلال التهرب أو التجنب الضريبي (بما في ذلك التسوق بالاتفاقيات التي تهدف إلى الحصول على مزايا الضريبة بطريق غير مباشر إلى مقيم في دولة أخرى أو ثالثة.

"to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-

^{٤٣٠} من المفيد أن نشير إلى حكم كندى حديث في واقعة قيام شركة مقيمة في كندا تعمل في نشاط البترول والغاز يمتلكها مساهمون أمريكيون، أعيد هيكلة نظامها الأساسي لتكون شركة مقيمة في لوكسبورج مع استمرار ملكية المساهمين الأمريكيين لها، فرأت مصلحة الضرائب الكندية أن إعادة هيكلة هذه الشركة تهدف إلى التمتع بأحكام الاتفاقية الضريبية بين كندا ولوكسبورج إعفاء أرباح الأسهم من الضريبة، بدلاً من الاتفاقية الكندية الأمريكية التي لا تمنح هذا الإعفاء للمساهمين فقضت المحكمة الفيدرالية الكندية بأن قيام الشركة الدولية بالتسوق بالاتفاقيات لا يعد في حد ذاته دليلاً على إساءة استعمال الاتفاقيات يمنعها من الاستفادة بمزايا الاتفاقية، طالما كان هذا التسوق متفقاً مع نصوص الاتفاقية، لأن الحكم على الغرض من التسوق، وكونه بهدف الاستفادة من مزايا الاتفاقية أو لأي غرض آخر، يكون على ضوء العبارات التي اختارتها الدولتان المتعقدتان في نصوص الاتفاقية المبرمة بينهما. وكان هذا الحكم راجع القضية : *Canada v. Alta Energy* (Luxembourg S.A.R.L., 2020 FCA 43 (CanLII)). وأنظر التعليق على هذا الحكم :

Jonathan Schwarz Alta Energy: Treaty shopping is no abuse
at: <http://kluwertaxblog.com/2020/02/27/>

shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions".

كما تلتزم الدول بأن تتضمن اتفاقياتها الضريبية الشائبة نصاً لتقييد منح المزايا الضريبية. على نسق النصوص^{٤٣١} التي قررها نموذج الولايات المتحدة للاتفاقيات الضريبية (نسخة ٢٠١٦) *United States Model Income Tax Convention,, 2016*

ومن أهم هذه القواعد اعتماد معيار الغرض الرئيسي *the principal purpose test (PPT)* الذي تعتمد عليه الدول لمواجهة إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية، بحيث يجوز لهذه الدول أن ترفض منح أى مزايا تتضمنها الاتفاقيات الضريبية، مثل الخصومات الضريبية *tax deduction*، والإعفاءات *tax exemption*، وتأجيل *tax deferral* أو رد الضريبة *tax refund* أو التوفير الضريبي^{٤٣٢} *tax sparing*.

ولا تحصل المنشآت على هذه المزايا تلقائياً لمجرد توافر الشروط الشكلية، أو اتفاق المعاملة مع حرفية النص، وإنما بعد التأكد من توافر المعيارين: الذاتى والموضوعى. ويتحقق أى المعيار الذاتى *Subjective element* بالنظر إلى الواقع،

^{٤٣١} المادة ١/٢٩ من النموذج الأمريكى.

^{٤٣٢} يقصد بتوفير الضريبة *tax sparing* احترام دولة الإقامة الإعفاءات الضريبية التى تمنحها دولة مصدر الدخل للمنشآت الأجنبية، فى إطار سياسة تشجيع الاستثمار الأجنبى، بحيث تسمح دولة الإقامة بخصم الضريبة التى كان من المقرر أن تؤديها هذه المنشآت فى دولة المصدر لولا النص فى القوانين على إعفائها من الضريبة. وذلك حتى ينتج عن الإعفاء الضريبي الممنوح للمستثمر الأجنبى توفير حقيقى فى إجمالى الضرائب التى يتعين عليه أدائها فى كل من دولة الإقامة ودولة مصدر الدخل. إذ بغير هذا التوفير فإن إجمالى ما يحققه المشروع الأجنبى من دخل فى دولة امصدر يدخل بالكامل فى وعاء ضريبة الدخل فى دولة إقامته دون منحه أى خصم، وبالتالي لا يكون للإعفاء الممنوح فى دولة مصدر الدخل أى أثر إيجابى على المستثمر الأجنبى. أنظر:

Kristian Reinert Haugland Nilsen: The Concept of Tax Sparing A General Analysis, and an Analysis and Assessment of the Various Features of Tax Sparing Provisions, Master of Laws, University of Oslo, 2013.

أو جوهر المعاملات، وذلك للتأكد من أن الغرض الرئيسي من هذه المعاملة لم يكن الحصول على المزايا الضريبية.

كما يتوافق المعيار الموضوعى *Objective element* عندما يثبت الممول أن حقه في الحصول على هذه المزايا يتفق مع الهدف أو الغرض من الاتفاقيات الضريبية. ويمكن الاهتداء في تطبيق هذا المعيار بالحالات التي اعتبرها القضاء المقارن غير مؤهلة للحصول على المزايا الضريبية، مثل خلق القنوات الوسيطة *conduit arrangements* في الدولة المتعاقدة لتمرير مزايا الاتفاقية إلى طرف آخر في دولة غير متعاقدة⁴³³، أو معاملات⁴³⁴ توزيع أرباح الأسهم *dividend transfer transactions*، أو تغيير إقامة الشركة⁴³⁵ من مكان إلى آخر للحصول على هذه المزايا.

الإجراء رقم (٧): أوضاع المنشأة الدائمة: Action 7: Permanent Establishment

Status

تعتبر المنشأة الدائمة *permanent establishment* ركناً أساسياً لتحديد مصدر الدخل الذى بسببه تفرض الضريبة على الدخل فى الدولة التى توجد بها المنشأة الدائمة.

ولذلك جاء تعريف نموذج اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لتجنب الازدواج الضريبى *OECD Model* ضيقاً بالنسبة للمنشأة

⁴³³ *Prévost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57; aff'g. 2008 TCC 231.*

⁴³⁴ *Ministre de l'économie v. Bank of Scotland (2006), 9 ICLR 683 (Conseil d'État).*

⁴³⁵ *MIL Investments (SA) v. The Queen, 2006 TCC 460.*

الدائمة، حيث استبعد من هذا التعريف الحالات التي يكون للمشروع الأجنبي وكيلاً ليس له سلطة إبرام العقود⁴³⁶، بينما وسع نموذج الأمم المتحدة *UN Model* تعريف المنشأة الدائمة ليشمل الوكيل حتى ولو لم يكن له سلطة إبرام العقود، وكذلك الخدمات التي يقدمها المشروع الأجنبي في الدولة التي ليس له فيها وجود مادي⁴³⁷.

ونظراً لانتشار تطبيق نموذج منظمة التعاون، فقد حرمت الدول النامية الكثير من ضرائب على دخول تحققت من مصادر لديها لعدم توافر المنشأة الدائمة بها.

كما لاحظت منظمة التعاون - إبان دراستها لمشروع تآكل الوعاء- أن هذا الأمر قد مكن الشركات الدولية من انتقال أرباحها التي حققتها في دول لها وجود اقتصادي بها مع عدم توافر شروط المنشأة الدائمة إلى دول أخرى مقيمة بها دون أن يكون لها أي نشاط اقتصادي بها، بسبب أن دول الإقامة لا تفرض ضرائب على دخولها أو تكون لديها ضرائب مخفضة.

وتقترح المنظمة⁴³⁸ التوسع في تعريف المنشأة الدائمة لمواجهة خطط الشركات دولية النشاط للتعجب المصطنع *artificial avoidance* للضريبة والذي يتمثل في محاولة المشروع الأجنبي إخفاء وجوده في دولة مصدر الدخل لتفادي

⁴³⁶OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Paris:OECD, 2014).

⁴³⁷United Nations, *Department of Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (New York: United Nations, 2011).

⁴³⁸OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 final report*, Paris, 2015.

الخضوع للضرائب فيها، باستخدام الاستثناءات الواردة على تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، وخاصة في مجال النشاط الرقمي الذي يمكنه أن يحقق دخلاً في دولة المصدر عن طريق هذه الاستثناءات، عندما يتم بيع السلعة عن طريق المشروع الأجنبي في الخارج لسلعة، على أن تسلم من خلال مخازن أو مستودعات في بلده، لا تشكل وفق التعريف التقليدي منشأة دائمة للمشروع الأجنبي في تلك الدولة، فلا تدفع ضرائب في دولة المصدر⁴³⁹. أو عن طريق ما يعرف بترتيبات العمولة *a commissionaire arrangement*، حيث يقوم ببيع السلع أو تقديم الخدمات التي ينتجها المشروع الأجنبي وكيل عنه في الدولة ليس له سلطة إبرام العقود، فلا يكون لمشروع الأجنبي منشأة دائمة، ومن ثم لا تفرض ضريبة على إيرادات بيع هذه السلع أو الخدمات. بل تفرض الضريبة فقط على العمولة التي يحصل عليه الوكيل، مما يهدر حصيلة ضريبية كبيرة على دولة المصدر.

وتتجه المنظمة⁴⁴⁰ إلى التقرير بأنه لا يشترط في اعتبار الوكيل منشأة دائمة، أن تكون له سلطة إبرام العقود، أو أن يوقع العقد بنفسه، بل يكفي أن يتفاوض هذا الوكيل على العناصر الأساسية للعقد وتفصيله، ويكون ذلك ملزماً للمشروع الأجنبي، أي أن يلعب الوكيل دوراً رئيسياً في إبرام العقود.

⁴³⁹Stephan Spies & Linda van Heerden : Action 7 of the BEPS action plan and the permanent establishment status of non-resident online retailers in South Africa, *South African Journal of Accounting Research*, Vol.32:No.2-3,2018, P. 240.

⁴⁴⁰ Michael Scharf:BEPS action 7-Prevention the Artificial avoidance of Permanent Establishment status, Rödl & Partner, at :<https://www.roedl.com/>

ويستدل على ذلك بعدة دلائل من بينها: أن يقبل الموكل ما تفاوض عليه الوكيل دون إجراء أى تغييرات جوهرية أو كبيرة عليه، أو أن يعمل الوكيل كمحرك أساسى لتوزيع منتجات المشروع الأجنبى .

فضلاً عن توجه المنظمة نحو إعادة النظر فى تعريف الوكيل التابع *dependent agent* ليشمل الوكيل الذى يعمل بصفة غالبية أو حصرية نيابة عن شخص أجنبى غير مقيم أو أكثر، ولا يشترط لأن يكون وكيلاً حصرياً لشخص واحد فقط.

كما تحاول المنظمة تفادى قيام المشروع الأجنبى بتجزئة أنشطته إلى عمليات صغيرة (أو ما يسمى بمكافحة التجزئة *anti-fragmention*)، للدعاء بأنه يقوم بأنشطة تمهيدية أو ثانوية تمكنه من تجنب الضريبة لأن هذه الأنشطة لا تدل على وجود منشأة دائمة^{٤٤١}. على أن تعتبر كل الأنشطة الفردية أو المتفرقة متماسكة أو متشابكة معاً للحكم على اعتبارها ذات طبيعة تحضيرية أو تمهيدية لا تخضع للضريبة فى دولة المصدر، أو أنها من طبيعة رئيسية وأساسية لتحقيق الدخل فى هذه الدولة^{٤٤٢}.

^{٤٤١} حاول القضاء المقارن تضييق الاستثناء المانع من فرض الضريبة فى دولة المصدر على المستودعات التى يدعى المشروع الأجنبى أنها تقوم بأنشطة تمهيدية أو ثانوية، حيث ذهب القضاء اليابانى – على سبيل المثال- إلى أن المستودع الموجود فى اليابان لتخزين وتسليم البضائع واستلام مردوداتها، بحيث يعمل على تسليم هذه البضائع بسرعة إلى العملاء، وتمكينهم من إرجاع المنتجات، إنما يقوم بعنصر مهم فى مجال تجارة التجزئة عبر الإنترنت، تتجاوز الأعمال التمهيدية أو الثانوية إلى مستوى الأعمال الأساسية فتشكل بذلك منشأة دائمة للمشروع الأجنبى فى اليابان. راجع : *EY Global Alert on “Japanese court decision impacts taxation of online business warehouses” dated 25 November 2015*

^{٤٤٢} يتخوف بعض الباحثين من أن يودى تطبيق قاعدة عدم التجزئة إلى الحد من قدرة المشروع الأجنبى على تجزئة أعماله لاعتبارات فنية أو عملية غير ضريبية، كالحاجة إلى تقسيم العمل لتكليف فنيين بكل جزء منها، أو لاقتراب كل مرحلة بالقوى العاملة والأصول اللازمة لهذا الجزء. كما قد يترتب على تطبيق هذه القاعدة ازدواج ضريبي حين تنظر كل دولة إلى الأعمال التى تتم من خلالها على أنها وحدة متكاملة، وقد يترتب على

وارتباطاً بهذا الأمر تتجه المنظمة إلى منع المشروع الأجنبي من تجزئة عقود *splitting-up contracts* البناء والإنشاءات في الدولة إلى عدة أجزاء، ينفذ كل منها في مدة تقل عن اثني عشر شهراً في الدولة، لمنع أداء الضريبة فيها. وتذهب المنظمة إلى اعتبار الأنشطة التكميلية التي قامت بها شركة أو مجموعات من الشركات ذات الصلة وحدة واحدة، في حالة ارتباط الأنشطة بعضها البعض، بحيث يتم تجميع الفترات الزمنية التي تم تنفيذ هذه الأنشطة خلالها عبر العقود المختلفة إلى فترة واحدة لتحديد ما تجاوز منها الإثني عشر شهراً فيخضع المشروع الأجنبي عنها للضريبة في دولة مصدر الدخل.

المبحث الثاني

موقف الدول من مشروع تآكل الوعاء الضريبي

الاتجاهات المختلفة نحو مشروع تآكل الوعاء

واجه مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موقفاً متبايناً من كل من الدول المتقدمة والنامية على السواء، فعلى حين أسرع عدد كبير من هذه الدول على التوقيع في المعاهدة متعددة الأطراف لمواجهة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، فإن هذه الدول، قد أبدت ملاحظاتها على التقارير التي صدرت عن المنظمة

ذلك زيادة أعباء ضريبية على المشوع الأجنبي، مما يضطره إلى تخفيض التكاليف بالاستغناء عن بعض عماله. أنظر : *Tan Ching Khee and Henry Syrett: Impact of OECD BEPS Action 7 proposals on modification of Articles 5(4), 5(5) and 5(6) of OECD Model Convention An evaluation of Action 7 on the future of intra-group transactions and business models of MNEs in their cross-border investments, Research paper November 2016, p27.*

وتخوفها من النتائج التي خلصت إليها⁴⁴³، حيث تتفاوت مصالح الدول وأهدافها من التوقيع على هذه الاتفاقية.

ومن الملاحظ أن الدول المتقدمة الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تسعى إلى تحجيم قدرة الشركات الدولية التابعة لها من أن تتجنب الضريبة المستحقة لهذه الدول من خلال استغلال التفاوت في التشريعات الضريبية للدول المختلفة أو التسوق بالاتفاقيات الضريبية الدولية.

أما الدول النامية فإنها تأمل من التوقيع على هذه الاتفاقية أن تستفيد من تعاونها مع الدول المتقدمة ضريبياً في الحصول على المساعدات الفنية والمزيد من المعرفة المتخصصة للتعامل مع الشركات دولية النشاط التي تعمل في أراضيها بهدف الوصول إلى حصتها الضريبية الحقيقية من أرباح تلك الشركات.

ومع ذلك فإن التوقيع على هذه الاتفاقية و أخواتها يثير مخاوف العديد من الدول النامية، لأن في تضيق الفرصة على الشركات دولية النشاط من تجنب الضرائب في بلدان إقامتها انتقاص من فرصة الدول الأخرى في الحصول على عائد من استثمار هذه الشركات في بلدانها ، أو أن عدم التوقيع على هذه الاتفاقيات قد يضع الدول النامية في القائمة السوداء للدول المصدرة لرؤوس

⁴⁴³Irene Burgers & Irma Mosquera: Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?, Erasmus Law Review, Issue 1, 2017

الأموال، مما يجد من فرصتها في جذب الاستثمارات الأجنبية. لذا فمن الضروري أن تدقق الدول وهي توقع على هذه الاتفاقيات، أو تقرر التحفظات التي يحق لها بموجبها، في مدى اتفاق هذه النصوص مع مصلحتها العليا. ولذلك كان للأمم المتحدة موقفاً من هذا المشروع ينحاز إلى مصلحة الدول النامية.

ونبين موقف كل من الدول المتقدمة والدول النامية من مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

موقف الدول المتقدمة

للولايات المتحدة ودول الاتحاد الأوربي موقف متحفظ من التقارير التي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، نبينه فيما يلي:

أولاً : موقف الولايات المتحدة

ينظر في الولايات المتحدة⁴⁴⁴ إلى مشروع الحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح على أنه يهدف إلى فرض رقابة مركزية - من خلال منظمة التعاون

⁴⁴⁴Mercatus Center: *The OECD's Conquest of the United States understanding the costs and coequences of the BEPS project and Tax Harmonization, Research Summary, George Mason University, pp.1-4.at:*

الاقتصادى والتنمية- تقييد من سيادة الدول فى تطبيق النظام الضريبي الذى يلائمها، ويزيد من التكلفة التى تتحملها المنشآت دولية النشاط للالتزام بمتطلبات هذا النظام الموحد.

بجانب تجاهل هذا المشروع حقيقة أن الاقتصاد الرقوى يعتمد أساساً على أصول غير مادية أو غير ملموسة، يصعب تقدير قيمتها، لعدم وجود أصول متماثلة لها فى السوق لإجراء مقارنة الأسعار التى تمكن من الوصول إلى سعر محايد، كما تلزم المنظمة المشروعات بأن تقدم تقارير سنوية تفصيلية عن أنشطتها فى كل دولة، بما يعرف بالتقرير عن كل دولة على حدة (*country-by-country reporting*)، مما يضع على هذه المنشآت أعباء مالية إضافية لجمع هذه البيانات وتقديمها إلى الإدارات الضريبية المعنية.

ويمكن أن تستغل هذه التقارير من قبل الشركات فى نقل مزيد من الأرباح إلى دول أخرى لتخفيض وعائها الضريبي، أو من قبل الإدارات الضريبية للضغط على هذه الشركات لدفع مزيد من الضرائب تحت ستار نتائج المراجعة لهذه التقارير. بجانب الخوف من أن تتسرب البيانات التجارية لهذه الشركات،

بالرغم من الالتزام بالحفاظ على سريتها، مما يضر بالوضع التنافسي لها في السوق العالمية^{٤٤٥}.

كما أن القضاء على المنافسة في منح الحوافز الضريبية بين الدول، وتبنى نظام واحد يحد منها، يتجاهل حقيقة أن المنافسة في جذب الاستثمارات بين الدول ترجع إلى أن لكل دولة ميزتها التنافسية الخاصة بها، فالدول المتقدمة تنافس على جذب الاستثمارات بما لديها من قوة عاملة ذات تعليم راق، وتدريب عال المستوى، وتنافس الدول النامية بما لديها من عمالة ذات أقل تكلفة، وتختار المشروعات الاستثمارية ما يلائم حاجتها من أي من هذه الدول، وتشريعات أقل تدخلاً.

وتفاضل المنشآت الاستثمارية بين الدول التي تمنحها أعلى هامش للربح، وتعتبر الضريبة من العوامل التي تزيد - أو تنقص ، من هذا الهامش، وبالتالي فليس غريباً أن تستخدم الدول الضريبة كأحد عوامل جذب الاستثمارات.

ويمكن لأي نظام ضريبي أن يعمل على فرض ضرائب كاملة على جميع أرباح الشركات إذا كانت القواعد الضريبية مركزية على المستوى الدولي . إلا أن أن التنوع في فرض الضريبة تبعاً لما تراه كل دولة ، له فوائد تعود على المجتمع

⁴⁴⁵Government Accountability Office (GAO), *International Taxation: Information on the Potential Impact on IRS and U.S. Multinationals of Revised International Guidance on Transfer Pricing*, GAO-17-103, January 2017, p. 20.

الدولى ككل ، لذلك فإن الطريقة المركزية العالمية للتدخل فى السياسة الضريبية والتى تقترحها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ينبغى مقاومتها لأن تكاليفها غالباً ما تكون غير مرئية ، وأكبر من الفوائد المتوقعة منها.

ومن ناحية أخرى : تعارض الولايات المتحدة أى مشروعات فردية، تبادر بها كل دولة، للتعامل مع المنشآت الرقمية، ذلك لأن بعض هذه المنشآت من الشركات الأمريكية الكبرى التى تساهم فى دعم الاقتصاد الأمريكى، من خلال خلق وظائف تحد من البطالة، وتساهم فى تحقيق النمو الاقتصادى. وتعتقد^{٤٤٦} الولايات المتحدة أن فرض أعباء ضريبية زائدة أو جديدة من شأنها أن تعوق النمو وتضر فى النهاية بالعمال والمستهلكين.

وتدعم الولايات المتحدة التعاون الدولى لمواجهة التحديات الضريبية الكبيرة الناشئة عن الاقتصاد الحديث، بحيث يساعد النظام الضريبى الدولى أكثر ملاءمة ، وقابلاً للاستدامة^{٤٤٧}.

^{٤٤٦}عبر عن هذا الاعتقاد صراحة مسئول الضرائب الدولية فى وزارة الخزانة الأمريكية والذى كان ضمن الوفد الممثل للولايات المتحدة فى اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بقوله " يبدو أن الكثير من العمل الرقمية يستهدف الشركات الأمريكية، ونحن ببساطة ، وعلى نحو عملى للغاية، لا نريد أن نرى أن العمل الرقمية ياخذنا بعيداً ، أو يستبعد، من الوعاء الضريبى.

"it seemed that a lot of the digital work was aimed at U.S. companies, and we simply were being very practical and didn't want to see the digital work become a way to take away from the U.S. tax base".

راجع: *Conversations: Jeffrey Owens and Robert Stack, 87 Tax Notes Int'l (TA) 715 (Aug. 14, 2017).*

⁴⁴⁷U.S. Dep't of the Treasury, Press Release, Secretary Mnuchin Statement on Digital Economy Taxation Report (Mar. 16, 2018), at: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>.

التشريع الأمريكي لمنع تآكل الوعاء

بادرت وزارة الخزانة الأمريكية *the Treasury Department* ومصصلحة الضرائب الأمريكية *the Internal Revenue Service (IRS)* في ١٣ ديسمبر ٢٠١٨ بإقتراح لائحة لمنع تآكل وعائها الضريبي وإساءة استخدام النظام الضريبي *the base erosion and anti-abuse tax* (المعروف اختصاراً "BEAT") كجزء من قانون التخفيضات الضريبية والوظائف *the Tax Cuts and Jobs Act* الصادر عام ٢٠١٧، بهدف منع الشركات الأمريكية من التمتع بخصم متكرر على وعائها الضريبي من خلال المدفوعات التي تؤديها هذه الشركات إلى المنشآت الأجنبية التابعة لها^{٤٤٨}.

وبقصد بهذه المدفوعات المبالغ التي تكون مقبولة لخصمها من عاء الضريبة، أو التي تتعلق بحيازة أصل قابل لخصم الاستهلاك، أو مقابل إعادة التأمين، أو تلك التي ينتج عنها تخفيض في إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة.

ثانياً موقف الاتحاد الأوروبي

على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ينشط الاتحاد الأوروبي لمواجهة التخطيط الضريبي الضار، وقد نتج عن ذلك إصدار تعميم لمنع

^{٤٤٨}لمزيد من التفاصيل حول هذا القانون ولانحته التنظيمية راجع:

Laurance M. Bambino and others: United States : Base Erosion and Anti – Abuse Tax (BEAT): Government Issues proposed regulations, at: <https://www.mondaq.com/unitedstates/Finance-and-Banking/765874/>

التجنب الضريبي (*Anti-Tax Avoidance Directive*) في عام ٢٠١٦، يشبه إلى حد كبير الإجراءات الخمسة عشرة التي تبنتها منظمة في مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، مع بعض الاختلافات بينهما. فعلى سبيل المثال يتضمن المشروع الأوروبي ضريبة الخروج *exit tax* على قيمة الفوائض غير المحققة للأصول التي تنقلها الشركات دولية النشاط إلى دول خارج الاتحاد الأوروبي^{٤٤٩}.

ويبدو أن الاتحاد الأوروبي^{٤٥٠} لا يرفض مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الذي ترعاه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهي المنظمة التي يتشكل معظم أعضائها من دول الاتحاد الأوروبي. وأنه يؤيد كثيراً من الإجراءات الخمسة عشرة الواردة بالمشروع^{٤٥١}، ويحاول أن يتواءم مع هذه الإجراءات لتنفيذها.

ومع ذلك فإن بعض الباحثين يرى^{٤٥٢} أن تطبيق الإجراءات الخمسة عشرة لمشروع منظمة التعاون يتطلب إعادة نظر في التشريعات الأوروبية، فيما يتعلق بعلاقات دول الاتحاد فيما بينها، أو بين دول الاتحاد والدول خارج هذا الاتحاد.

⁴⁴⁹*The Bank of New York Mellon Corporation: BASE EROSION PROFIT SHIFTING (BEPS), 2016, p.1.*

^{٤٥٠}عبر الاتحاد الأوروبي عن ترحيبه لمشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في البيان الصحفي الصادر في ٢٠١٥/١٢/٨.

أنظر: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin>
⁴⁵¹*Sjoerd Douma: BEPS and European Law, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95.*

⁴⁵²*Adolfo Martín Jiménez: The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment, IBFD, 2019. P.xix.*

ويبقى التخوف من تطبيق هذه الإجراءات في دول الاتحاد الأوربي قائماً فيما يتعلق بتأثيراتها السلبية على حركة رأس المال، وخاصة فيما يتعلق بقواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة (CFC)، حيث يهدف الاتحاد الأوربي إلى ضمان نقل المشروعات وعوامل الإنتاج الأخرى داخل دول الاتحاد بسهولة وحرية، فإن تطبيق مشروع تآكل الوعاء بهدف الحد من تجنب الضريبة يمكن أن يجعل هذا النقل أكثر صعوبة^{٤٥٣}.

كما يؤدي التغير المتوقع في التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الضريبية إلى عدم تماسك السياسة الضريبية^{٤٥٤}، فضلاً عن الخوف^{٤٥٥} من نقص حماية البيانات والعلوم الخاصة بالمولين في إطار التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية التي يتيحها مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

⁴⁵³ Edoardo Traversa, *Implementing BEPS in the European Union: the prohibition of abuse as a new thriving force of EU tax integration*, "Revue générale du contentieux fiscal" - Vol. 2019, no.5, p. 349-355.

⁴⁵⁴ C. Brokelind: *The Anti-Avoidance Directive under scrutiny : A matter of competence?* in J. Monsenego & J. Bjuvberg*eds.): *International Taxation in a changing landscape, Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2019, pp. 45-57.

⁴⁵⁵ Sigrid J.C. Hemels, *Implementation of BEPS in European Union hard law* (The Ritsumeikan Economic Review, Vol. 67 No. 2, July 2018, P. 211.

المطلب الثانى

موقف الدول النامية

تمثل الدول النامية قطاعاً مهماً فى الاقتصاد الرقمى. وفى دراسة عن دول البريكس (BRICS) البرازيل وروسيا الاتحادية والهند والصين وجنوب إفريقيا) تبيّن أن^{٤٥٦} أسواق هذه الدول كانت من الأسواق الرئيسية فى تقديم السلع والخدمات التى يتم الحصول عليها عبر منصات التجارة الالكترونية، ولا يرجع ذلك فقط إلى كثافة عدد سكانها، وإنما إلى النمو الاقتصادى المتصاعد. وإذا ما اتجهنا نحو الدول النامية فى بقاع العالم، نلاحظ أن حوالى ٧٣٪ من مستخدمى الإنترنت عبر العالم ينتمون إلى هذه الدول.

وفى دراسة أخرى^{٤٥٧} لوحظ أن ٦٥٪ من المستهلكين فى الصين يحصلون على حاجياتهم عبر الإنترنت عن طريق أجهزة الهاتف المحمول، فى مقابل ٢٢٪ من المستهلكين الأمريكان. مما يبين الدور الكبير الذى تلعبه الدول النامية فى الاقتصاد الرقمى، وأحقيتها فى الحصول على حصتها العادلة من الضرائب على هذا الاقتصاد.

كما تختلف السياسة الضريبية فى الدول المتقدمة عن الدول النامية لاختلاف طبيعة المجتمع الاقتصادى فى كل منهم؛ إذ تعتمد الدول المتقدمة، التى تتمتع

⁴⁵⁶ *Internet World States: Internet usage statistics-The internet big picture: World internet users and 2016 population states, available at: www.internetworldstates.com/states.htm*

⁴⁵⁷ *PWC: Total Retail Survey 2016: Online shoppers around the world are fundamentally disrupting retail again(2016), available at: <http://www.pwc.com/gx/en>.*

بمستوى مرتفع من الدخل الفردى، على ضريبة الدخل الشخصى *Personal income tax* وضريبة القيمة المضافة *Value Added Tax* كمصدر رئيس للموارد الضريبية، بجانب منح الشركات معاملة تفضيلية من خلال سعر مخفض أو حوافز لتشجيعها على الاستثمار والإنتاج في هذه الدول.

أما الدول النامية التي تعاني من انخفاض الدخل الفردى واتساع القطاع غير الرسمي حيث يكون التعامل نقداً دون حاجة إلى تسجيل معاملاتها، مما يصعب متابعة هذه الأنشطة، ولا يكون أمام الدول النامية سوى التركيز على ضريبة دخل الشركات *Corporate Income Tax* كمصدر أساس لمواردها الضريبية^{٤٥٨}.

وفي ظل التنافس المحموم بين الدول - أياً كان مستواها الاقتصادي - على جذب الاستثمارات إليها، اضطرت الدول النامية إلى تقديم مزايا وحوافز ضريبية سخية لتشجيع الشركات على الاستثمار لديها، مما زاد من معاناتها في الحصول على موارد ضريبية كافية، وأصبحت طرفاً في سباق على منح تلك المزايا، مما يعرف بالسباق نحو القاع *race to the bottom*، ولتخسر مزيداً من مواردها الضريبية^{٤٥٩}.

ولم تكتف الشركات دولية النشاط بهذه الإعفاءات لتحقيق أرباحاً كبيرة، بل استخدمت التجنب الضريبي *Tax Avoidance* كوسيلة أخرى لحصد مزيد من

⁴⁵⁸ E. Crivelli, E., R. De Mooij, and M. Keen: *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, IMF Working Paper, 2015.

⁴⁵⁹ Michael C. Durst: *Assisting developing countries in taxation after the OECD's BEPS reports: A suggested approach for Donor Community*, ICTD Working Paper 71, First published by the Institute of Development Studies in November 2017, p.8.

الأرباح على حساب الضرائب، وذلك باستغلال نصوص القانون الضريبي أو اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي^{٤٦٠}، أو بإقامة كيانات لها في دول الجنات أو

الملاذات الضريبية *Tax Paradise or Havens*.

ولذلك فإن الدول النامية لا تتحمس كثيراً لمشروع تآكل الوعاء الذي تتبناه الدول المتقدمة، إذ تخشى الدول النامية أن تؤدي الإجراءات التي تهدف إلى منع تآكل الوعاء وانتقال الأرباح إلى تخفيض الضريبة التي تحصل عليها من الشركات دولية النشاط، وزيادتها في جانب الدول المتقدمة، ولعدم قدرة الإدارات الضريبية في الدول النامية على تنفيذ هذه الإجراءات بالكفاءة المطلوبة^{٤٦١}، كما قد تحرم الدول النامية من إيرادات ضريبية تحصل عليها بسبب

^{٤٦٠} يبدو من النقد الذي وجهه الرئيس الأمريكي الأسبق جون كيندي عام ١٩٦١ إلى الشركات الأمريكية دولية النشاط، أن ظاهرة تجنب هذه الشركات للضريبة، ليس وليد السنوات الأخيرة، فقد أشار إلى ما تقوم به هذه الشركات بإنشاء كيانات صورية للربط بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، وتستخدم سياسة تسعير التحويلات لحصد المكاسب من استغلال حقوق الترخيص، ونقل أتعاب الإدارة، وتجميع الأرباح في الملاذات الضريبية، مستغلة تعدد أنظمة الضرائب الدولية والاتفاقيات الضريبية الدولية للحصول على تخفيض كبير في الضريبة أو لتجنبها بالكامل في كل من الدولة الأم والدول الأخرى. إذ قال ما نصه:

"Recently more and more enterprises organized abroad by American firms have arranged their corporate structures –aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing rights, the shifting of management fees, and similar practices which maximize the accumulation of profits in atax haven – so as to exploit the multiplicity of foreign tax systems and international agreements in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home and abroad".

See: .J.F.Kennedy, : 'Special Message to the Congress on Taxation', 20 April, 1961, at: www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=8074.

^{٤٦١} Alexander Trepekov, Harry Tonino and Dominika Halka (ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015, p.6.

اختلاف القواعد التي تتبعها لحساب وعاء الضريبة لتجذب الشركات الدولية للعمل بها^{٤٦٢}.

كما تتوجس الدول النامية من الالتزامات التي يفرضها عليها هذا المشروع، في الوقت الذي تظل فيه بعض الدول بعيدة عن هذه الالتزامات إما لعدم انضمامها إلى الاتفاقية الخاصة بتنفيذه، أو لأن لديها الإجراءات الخاصة بها^{٤٦٣}، كالولايات المتحدة، لتجنب تآكل وعائها الضريبي ونقل الأرباح، مما يضع الدول النامية الملتزمة باتفاقية تآكل الوعاء في وضع تنافسي غير متكافئ مع الدول الأخرى التي لا تلتزم بهذه الاتفاقية.

ويعاب^{٤٦٤} على مشروع تآكل الوعاء *BEPS* - كما تتبناه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* - أنه لا يعالج سوى مشكلة ضعف القواعد الضريبية الحالية عن حماية الوعاء الضريبي، دون النظر إلى المشكلات الأخرى التي يعاني منها النظام الضريبي الدولي وخاصة فيما يتعلق بحق دولة مصدر الدخل في الحصول على حصتها العادلة من الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشآت دولية النشاط.

^{٤٦٢} لم تتمكن دراسة لصندوق النقد الدولي من أن تجزم على نحو قاطع بالمزايا أو الأضرار التي يمكن أن تعود على الدول النامية من تنفيذ مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، مكتفية بالإشارة إلى أن هذا المشروع سوف يكون بمثابة قبضة أكثر صرامة على دول الملاذات الضريبية. أنظر:

Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper, No. WP/15/118, May 2015

^{٤٦٣} *I.J. Mosquera Valderrama. The Netherlands in Tax Design and Administration in a Post - BEPS Era: A Study of Key Reform Measures in 16 Countries. Forthcoming 2018.*

^{٤٦٤} *B JArnold : "The Proposed OECD Multilateral Instrument Amending Tax Treaties" Bulletin for International Taxation , Vol 70, No. 12 ,2016.*

وتحذر بعض الدراسات^{٤٦٥} من أن تطبيق الإجراءات التي تقترحها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يمكن أن تؤثر سلباً على الاستثمار الأجنبي، وخاصة فيما يتعلق بصناديق الاستثمار عابرة الحدود؛ إذ يمكن أن تؤدي هذه الإجراءات إلى خفض تدفقات رؤوس الأموال إلى المشروعات الاستثمارية والشركات والحكومات، نظراً للخفض المتوقع في العائد الذي يحصل عليه المدخرون، مما يجعل الاستثمار في هذه الصناديق أقل جاذبية، ويحفز كبار المستثمرين إلى الابتعاد عن الاستثمار في تلك الصناديق، وتفضيل الاستثمار المباشر عليها، في الوقت الذي يعجز فيه صغار المستثمرين عن القيام بهذا الدور، ويرجع ذلك كله إلى حالة عدم اليقين الضريبي التي تنتج عن تطبيق الإجراءات المقترحة من منظمة التعاون والتنمية في الواقع العملي.

ويزيد من هذه المخاوف^{٤٦٦} ما تقرره الاتفاقية متعددة الأطراف *Multilateral Instrument to address treaty -Related Base Erosion and Profit Shifting Measure (MLI)* في حق كل دولة أن تتحفظ على بعض بنود الاتفاقية، سواء قبل التوقيع على الاتفاقية أو بعده، مما يجعل الدول ليس لديها اليقين الكافي عن موقف كل دولة بعد أن تدخل هذه الاتفاقية حيز التنفيذ، والخسائر المتوقعة

⁴⁶⁵ Barbara Novick and others: *BEPS: Eliminate double non -taxation without impeding cross -border investment, View Point, Black Rock, Feb. 2015.*

⁴⁶⁶ Annet Wanyana Oguttu: *Should Developing countries sign the OECD Multilateral Instrument to address treaty -Related Base Erosion and Profit Shifting Measure?* ,Center for Global Development(CGD), CGD policy paper 132, Wasington DC, November 2018, p.13.

نتيجة استخدام الدول النامية لحقها في التحفظ على بعض الأحكام، مما قد يضر الدول النامية نتيجة ذلك.

وتخوفت الدول الإفريقية^{٤٦٧} من أن تؤدي القواعد التي تتبناها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بشأن الضرائب على المعاملات الرقمية من أن تضر بحصيلتها الضريبية، وخاصة فيما يتعلق بمبدأ الروابط، وقواعد توزيع الأرباح *nexus and profit allocation rules* التي من شأنها أن تضر الدول النامية باعتبارها دولة مصدر تحقق الدخل أو الربح وفق القواعد التقليدية، وقد لا تعتبر في ظل النشاط الرقمي كذلك، لافتقاد الروابط التي تصل الدخول أو الربح المتحقق منها والمنشأة الرقمية التي تعمل في مكان بعيد دون أن يكون لها وجود مادي، مما يفقد هذه الدول سيادتها الضريبية، لصالح دول أخرى تعمل فيها هذه المنشآت. مما يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة في الدول النامية لصالح الدول المتقدمة.

كما أن الالتزام بالقواعد والإجراءات التي تود منظمة التعاون أن تتعاون الدول جميعها بها، تحتاج إلى إرادة سياسية، لتحقيق التعديلات المطلوبة في تشريعات الضرائب الوطنية، والاتفاقيات الضريبية الدولية، فضلاً عما تعانيه الدول النامية من ضعف في إمكانات إدارتها الضريبية، وحاجتها إلى خبرات

⁴⁶⁷ Nara Mokam, Gamal Ibrahim , William Davis and Christian von Haldenwang: *Tax challenges of digitalization in Africa*, G20, Japan 2019, Submitted on March 15, 2019.

فنية، وتكنولوجيا ذات تكلفة كبيرة عليها لكي تتمكن من مواكبة هذه التغيرات الجوهريّة في النظم والسياسات الضريبية بها.

وتشكك دراسات أخرى^{٤٦٨} في سلامة النوايا التي تهدف إلى تحقيقها دول مجموعة العشرين، من خلال تفويضها لمنظمة التعاون والتنمية في إنجاز مشروع تأكل الوعاء ونقل الأرباح، إذ لم تشارك جميع الدول في وضع الإجراءات التي تجبها منظمة التعاون، بل إن أربعة وأربعين دولة فقط^{٤٦٩} هي التي شاركت في هذا العمل، أغلبيتها من البلدان المتقدمة، مما يعني أن هذه الدراسات لم تضع نصب أعينها المشكلات التي تعاني منها الدول النامية، ومن أهمها:

١- هيمنة نموذج منظمة التعاون والتنمية *OECD Tax model* كأساس لإبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول، بالرغم من أن هذا النموذج يتحيز لصالح الدول المتقدمة، مستغلاً ضعف القوة التفاوضية للدول النامية، مما ينعكس على تقييد سلطة الدول النامية، بوصفها في الغالب دولة مصدر الدخل، في فرض سيادتها الضريبية على دخول وأرباح المنشآت الأجنبية.

^{٤٦٨} Irma Johanna Mosquera Valderrama , Dries Lesage and Wouter Lips: *Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda, The United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS), Belgium, Working paper: 2018/ 4, P.30.*

^{٤٦٩} دافعت منظمة التعاون عن نفسها في هذا الشأن بقولها "إن مشاركة البلدان النامية في مشروع BEPS كان واسع النطاق. حيث شارك العديد من النامية البلدان التي تمثل شريحة من المناطق و مستويات الدخل المختلفة، كما اطلعت المنظمة على احتياجات البلدان النامية من خلال الاستماع إلى وجهات نظر الأمم المتحدة ، وصندوق النقد الدولي ومجموعة البنك الدولي ، وكذلك منتهى إدارات الضرائب الأفريقية (ATAF) ومنظمة ضرائب الدول الأمريكية *Inter-American*، كما تم تنظيم سلسلة من الاجتماعات الإقليمية في إفريقيا ، آسيا وأمريكا اللاتينية والقوقاز ، لجمع مدخلات من أكثر من ٤٠ دولة نامية لا تستطيع ذلك المشاركة مباشرة أنظر: *OECD: Myths and Facts about BEPS.*

٢- ما تعاني منه الدول النامية من انتشار الاقتصاد غير الرسمي، وما تعانيه هذه الدول في سبيل الحد من التهرب أو التجنب الضريبي الذي يهدر كثيراً من إيراداتها الضريبية.

٣- تكبد الدول النامية الخسائر بسبب انتقال رؤوس الأموال منها للاستثمار في الدول المتقدمة، مما يعني أن مشكلات الدول النامية لا تقتصر على ممارسات المستثمرين الأجانب والشركات الدولية الأجنبية التي تحقق دخولاً منها، بل تمتد إلى المستثمرين الوطنيين الذين يتجهون بأموالهم وأرباحهم إلى الدول الأخرى^{٤٧٠}.

كما يعتقد أن^{٤٧١} التزام الدول النامية بالإجراءات التي حددها مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح *BEPS*؛ من شأنه أن يقوض السيادة الضريبية *tax sovereignty* للدول النامية، من خلال تقييد حريتها في انتقاء السياسة الضريبية التي تمكنها من جذب الاستثمارات الأجنبية، والحصول على حقها من الإيرادات الضريبية من الشركات دولية النشاط التي تحقق دخلاً أو أرباحاً من نشاطها في هذه الدول وفقاً لمبدأ الولاء الاقتصادي *economic allegiance* الذي يعنى وجوب أداء الضريبة إلى الدولة التي مكنت الشركة من مزاولة أنشطتها وتحقيق أهدافها.

⁴⁷⁰United Nations ,*Economic for Africa Base erosion and profit shifting in Africa: reforms to facilitate improved taxation of multinational enterprises, please contact.*, Addis Ababa, Ethiopia, 2018, p.vii.

⁴⁷¹Laurens van Apeldoorn: *BEPS, tax sovereignty and global justice, Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 2018.

ولذلك^{٤٧٢} فإن تبني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إجراءات معينة يلزم أن تتبعها جميع الدول للحد من ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح لا يلائم أوضاع الدول المختلفة، وخاصة الدول النامية، التي تطبق سياسات ضريبية مختلفة عن تلك التي تطبقها الدول النامية، ولديها مشكلات في علاقتها بالمولدين، تتمثل إجمالاً في ضعف الالتزام الطوعي و تخلف الإدارات الضريبية عن تحصيل الضرائب بكفاءة.

ومع ذلك يفسر بعض الباحثين^{٤٧٣} تسارع كثير من الدول النامية على التوقيع على اتفاقيات منع تآكل الوعاء إلى الضغوط التي تتعرض لها هذه الدول من الدول المتقدمة التي تنتمي إليها الشركات دولية النشاط، كاستخدام القوائم السوداء التي يعلنها الاتحاد الأوربي سنوياً^{٤٧٤}، ويعين من خلالها الدول غير المتعاونة، ويعتبرها تضر بالمنافسة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى انحسار الاستثمار الوارد من الاتحاد الأوربي إليها، مما اضطر هذه الدول إلى التوقيع على الاتفاقيات الضريبية الدولية لإعلان براءة ذمتها من الاتهام الموجه إليها،

⁴⁷²Irma Mosquera Valderrama, *BEPS and Aggressive Tax Planning: Are the BEPS-OECD Measures to Tackle Aggressive Tax Planning Feasible for Countries in South America and the Sub-Saharan African Region?* Article in *SSRN Electronic Journal* · January 2014.P. 627.

⁴⁷³Irma Johanna Mosquera Valderrama, *Dries LesageWouter Lips: ,Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development AgendaW-2018/4., the United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS) Bruges (Belgium) , 2018,P.25.*

^{٤٧٤}انظر على سبيل المثال:

European Council: The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Compilation of letters seeking commitment. 6/03/2018.

ولحاجتها إلى الاستثمارات لوارد من هذه الدول، وخشية حرمانها من الدعم^{٤٧٥} الذى تقدمه الدول المتقدمة إليها.

و يرى بعض الباحثين^{٤٧٦} أن تنشأ هيئة ضرائب عالمية *global tax body* للعمل على الحد من تاكل الوعاء ونقل الأرباح بما يحقق مصالح الدول النامية والمتقدمة على السواء، دون أن تنفرد منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بهذا الأمر، وذلك لضمان تمثيل كافة الدول على اختلاف مستوياتها الاقتصادية فى وضع الحلول الملائمة لحماية الوعاء الضريبي ومنع التدفق المالى غير المشروع *illicit financial flows*، ويمكن أن تعمل هذه الهيئة تحت رعاية الأمم المتحدة.

ويذهب بعض الأكاديميين^{٤٧٧} إلى أن سياسة تسعير المعاملات التى تتبناها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية كأحد الإجراءات المساعدة فى الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح، لا تلائم الدول النامية، نظراً لصعوبة تطبيقها فى الواقع، حين تعجز الإدارات الضريبية عن تطبيق طرق السعر المقارن على الصفقات المتماثلة. أو عندما تقوم الشركات بتبادل الصفقات فيما بينها من خلال نظام تسعير خاص بها، أو لغير ذلك من الأسباب.

^{٤٧٥} يبينه بعض الباحثين إلى أهمية إجراء دراسة مقارنة بين ما يؤول إلى الدول النامية من دعم تقدمه إليها الدول المتقدمة، وبين الخسارة التى تتكبدها بسبب اتباع سياسات ضريبية تتحاز إلى صالح الدول المتقدمة. راجع: *M.Forstater: Can stopping "Tax Dodging" by Multinational Enterprises close the Gap in Development Finance, CGD Policy Paper, No.069, 2015.*

⁴⁷⁶ *A.J.Cockfield, The rise of the OECD as an informal 'world tax organisation' through national responses to e-commerce tax challenges. Yale Journal of Law & Technology, 2006.*

⁴⁷⁷ *A.J.Cockfield, Formulary taxation versus the arm's length principle: the battle among doubting Thomases, purists, and pragmatists. Canadian Tax Journal vol. 52, No. 1., 2004, R.S.Avi-Yonah and Z.P.Tinhaga, Unitary taxation and international tax rules. ICTD Working Paper 26., 2014.*

ويؤيدون فرض ضريبة عالمية موحدة *Unitary taxation* على الشركات الدولية، وذلك باعتبار أن الشركة الدولية تعتبر وحدة ضريبية واحدة عن جميع أنشطتها في الدول المختلفة، ويكون لكل دولة من الدول التي تعمل فيها حصة تتناسب مع حجم أعمال أو نشاط الشركة بها.

وتعتبر طريقة التقسيم النسبي للأرباح أو الضرائب أكثر سهولة من تطبيق طرق تسعير المعاملات، وتقلل من محاولات تجنب الضريبة التي تقوم بها الشركات الدولية لتقليل أعبائها الضريبية، كما أنها تلائم الإدارات الضريبية في الدول النامية ذات الإمكانيات المحدودة، سيما . وأن طريقة التقسيم النسبي تطبقها الدول جميعاً وفقاً لنص المادة السابعة من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بتحديد حصة كل دولة من أرباح الشركة دولية النشاط التي يكون لها في هذه الدولة منشأة دائمة تعمل من خلالها.

ومع ذلك فإن هذا الرأي لم يسلم من النقد^{٤٧٨}، إذ أن اتباع طريقة التقسيم النسبي في تحديد حصة كل دولة من الضريبة الموحدة على الشركات تتطلب اتفاقاً عالمياً على قواعد وأسس هذا التقسيم، كما أنه لا يمنع من أن تنازع الدول على الحصة الحقيقية التي ترى أنها تستحقها.

⁴⁷⁸B.J.Arnold and M.J. McIntyre: *International Tax Primer. The Hague:Kluwer Law International, 2012,*
P.R.McDaniel: *Formulary taxation in the North American Free Trade Zone. Tax Law Review,vol. 49, 691. , 1994*

واقترحت سويسرا أن^{٤٧٩} تراعى إجراءات الحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح ظروف الدول النامية، ويمكن الاعتماد في ذلك على ضريبة قطعية تحجز من المنبع تؤول إلى الدول النامية على أساس حجم ما تحققه المنشأة دولية النشاط من دخول منها أو حجم الأصول التي لهذه المنشأة في تلك الدولة. كما لا تمنع سويسرا من أن يعتمد في تعريف المنشأة الدائمة على نموذج الأمم المتحدة في الاتفاقيات التي تبرم للحد من الازدواج الضريبي بين الدول النامية والدول المتقدمة.

وبالرغم من ترحيب الهند للإجراءات التي تحد من تآكل الوعاء ونقل الأرباح، إلا أن لدى خبراء الضرائب تحفظات بشأن بعض المسائل المتعلقة بها^{٤٨٠}، كسرية البيانات، وتداول المعلومات، والخوف من أن يؤدي تعقيد الإجراءات وتطبيق بعض الدول لها بعضها الآخر، إلى خلق فوضى ضريبية تمكن المنشآت الدولية من تحقيق المزيد من تجنب الضريبة، وتغير توجهات المستثمرين إلى الدول التي لا تطبق هذه الإجراءات.

ولم يمنع حماس الصين نحو تطبيق إجراءات الحد من منع تآكل الوعاء من أن تحذر^{٤٨١} بأن هذا التطبيق قد يؤدي، وخاصة في مراحل الأولى، إلى بعض

⁴⁷⁹ Sathi Meyer-Nandi: *Swiss policy coherence in international taxation: Global trends in AEOI and BEPS in development assistance and a Swiss way forward*, Developed with financial support of the Swiss Agency for Development and Cooperation SDC, Zurich, January 2018

⁴⁸⁰ Price Waterhouse Coopers (PWC): *BEPS and India perspective*, February 2016.

⁴⁸¹ Reuven Avi-Yonah and Haiyan Xu: *China and BEPS*, at: www.mdpi.com/journal/laws.

التعقيدات الإدارية والفنية، التي تزيد من الأعباء على الإدارة الضريبية، مما يتطلب العمل على تحديثها والاستفادة من تدفق المعلومات التي تحصل عليها من الدول المختلفة.

وتعترف المملكة المتحدة بأن^{٤٨٢} الإجراءات منع تآكل الوعاء ونقل الأرباح ليست ملائمة تماماً للدول النامية، مما يلزم إعادة دراستها بشكل عميق، ومن خلال مشاركة أطراف أخرى غير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من أهمها فريق الخبراء الضريبيين التابع للأمم المتحدة، لمراعاة ظروف الدول النامية. بل إن الدول النامية ليست نسيجاً واحداً ، وبالتالي فإن بعض هذه الإجراءات قد يلائم بعض هذه الدول، ولا يلائم دول أخرى^{٤٨٣}، فعلى سبيل المثال: فإن الدول التي تعاني من إدارة ضريبية ذات قدرات محدودة لا يناسبها الإجراء المتعلق بتسعير المعاملات، كما قد يكون للدول التي تتمتع بوفرة في الأموال وتحتاج تصديرها إلى الخارج أن تقبل الإجراءات المتعلقة بالمشأة الدائمة ومكافحة التجنب الضريبي ، بينما لا تجد الدول التي تستورد رؤوس الأموال أن من مصلحتها أن تقبل هذه الإجراءات.

وتتبنى الأمم المتحدة وجهات نظر الدول النامية، وتسعى للتكامل مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* لإخراج مشروع تآكل الوعاء بصورة تحقق مصالح كل من الدول النامية والدول المتقدمة.

⁴⁸² www.actionaid.org.uk, September 2014.

⁴⁸³ *United Nations ,Economic Commission for Africa, Base erosion and profit shifting in Africa: reforms to facilitate improved taxation of multinational enterprises, Addis Ababa, Ethiopia, 2018,P.12.*

المبحث الثالث

موقف منظمة الأمم المتحدة من مشروع الحد من تآكل الوعاء

يعتقد خبراء الأمم المتحدة أن^{٤٨٤} الشركات دولية النشاط تستغل الثغرات القائمة في القوانين المحلية لتجنب دفع الضرائب في الدول النامية، وبالرغم من أن هذا التجنب ليس بالضرورة مخالفاً للقانون، لكنه على أقل تقدير يعد تصرفاً غير أخلاقي، لأنه يؤدي إلى حرمان الدول النامية من الإيرادات الضريبية المستحقة لها. يساعدها في ذلك أنه ليس لدى الدول ما يكفي من خبراء الضرائب الذين يمكنهم منع أو معاقبة التجنب أو التهرب الضريبي لهذه الشركات. ولو أن أموال التهرب وتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح قد تم إبقاؤها في الدول النامية لساعدها على تحسين بنيتها الأساسية وخدماتها الصحية وتطوير تعليمها وحماية بيئتها، مما يقربها إلى تحقيق التنمية المستدامة الطموحة.

وشكلت الأمم المتحدة في أكتوبر ٢٠١٣ لجنة من الخبراء معنية بقواعد تآكل الوعاء ونقل الأرباح للبلدان النامية، وذلك بهدف رصد التطورات المتعلقة بهذه القواعد، من خلال التواصل مع المسؤولين في الدول النامية والمنظمات الإقليمية والعالمية المعنية بهذا الأمر. وقد أوصت بإجراء تغييرات في نموذج الأمم المتحدة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي *United Nations Model Convention* بما يلاءم التعامل مع ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، كما قامت

^{٤٨٤} انظر مقال : الموت والضرائب ، بتاريخ ٢٠١٧/١١/١٠ المنشور على موقع منظمة الأمم المتحدة : <https://www.un.org/development.../capacity/death-and-taxes.htm>

لجنة فرعية أخرى بدراسة تأثير هذه الظاهرة على قواعد تسعير التحويلات بالنسبة للدول النامية.

وفي أوائل عام ٢٠١٤ أطلقت وحدة تنمية القدرات التابعة لمكتب تمويل الأمم المتحدة من أجل التنمية *the Capacity Development Unit of the United Nations Financing for Development Office* مشروعاً لمساعدة البلدان النامية في تحديد المخاطر الرئيسية لظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح، وقد أسفرت أعمالها عن إصدار دليل^{٤٨٥} يتناول قضايا مختارة تساعد في حماية وعاء الضريبة في الدول النامية، يهدف إلى مساعدة البلدان النامية على المشاركة بفعالية في المناقشات الدولية المتعلقة بموضوع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وتقييم مدى ملاءمة أو جدوى الخيارات المحتملة للحماية وتوسيع الوعاء الضريبي، وتطبيق أفضل هذه الخيارات بالنسبة لها.

واعترف مؤتمر^{٤٨٦} الأمم المتحدة لتمويل التنمية المنعقد بأديس أبابا عام ٢٠١٥ بالحاجة إلى تعبئة الموارد المحلية، وتحديث النظم الضريبية في البلدان النامية، وشددت نتائج هذا المؤتمر (التي تعرف بأجندة عمل أديس أبابا *Addis Ababa Action Agenda*) على ضرورة أن تراعى الجهود المبذولة لتحقيق التعاون

⁴⁸⁵ Alexander Trepekoy, Harry Tonino and Dominika Halka(ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries*, United Nations, New York, 2015.

ثم صدرت طبعة ثانية موسعة من هذا الدليل في عام ٢٠١٧ لمناقشة القضايا الجديدة والتطورات الدولية الناشئة بعد الطبعة الأولى.

⁴⁸⁶ *The Third International Conference on Financing for Development, Addis Ababa, Ethiopia, 13-16 July 2015.*

الدولى احتياجات البلدان النامية. وأدى ذلك إلى تعهد الدول المتقدمة (المانحة) بمضاعفة موارد التعاون التقنى لإدارة الحقوق الرقمية.

وتبين الدراسات التى تبحث فى تأثير مشروعات الحد من من تآكل الوعاء ونقل الأرباح الذى تتبناه منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية إلى أن الهدف من الحد من هذه الظاهرة، وهو منع تجنب الضريبة أو التهرب منها يضر بالوعاء الضريبة فى كل من البلدان المتقدمة والبلدان النامية،^{٤٨٧} وإن كان حجم هذا التأثير مختلفاً بالنسبة لكل منهما؛ فعلى حين تعتمد الدول المتقدمة على ضرائب الدخل الشخصى أكبر من اعتمادها على دخل الشركات، فإن الدول النامية تعتمد على دخل الشركات أكبر من اعتمادها على دخل الأشخاص الطبيعيين، نظراً لانخفاض مستوى دخل الأفراد لديها، كما أن معظم إيراداتها الضريبية ترد من الشركات دولية النشاط^{٤٨٨}، مقارنة بالشركات المحلية.

ومن ثم فإن هدف حماية الوعاء بين كل من البلدان المتقدمة والنامية واحد، ولكن الوسيلة لتحقيق هذا الهدف يجب أن تكون مختلفة، ومن ثم ينظر إلى الأفكار التى تتبناها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لحماية الوعاء نظرية ربية من الدول النامية، لأن هذه المنظمة ترعى فى الأساس مصلحة الدول المتقدمة، وتتبنى المبادئ التى يقوم عليها نظامها الضريبي، وهو الأمر الذى لا يلائم فى

⁴⁸⁷ M. Forstater: *Can Stopping 'Tax Dodging' by Multinational Enterprises Close the Gap in Development Finance?* CGD Policy Paper 069, 2015.

⁴⁸⁸ A. Cobham, A. & P. Jansky: *Global distribution of revenue loss from tax avoidance. UNUWIDER working paper 2017/55.*, 2017.

جميع الأحوال الدول النامية^{٤٨٩}، كما أن مشروع هذه المنظمة يلقي أعباء على الإدارات الضريبية في البلدان النامية تحتاج إلى قدرات فنية وإمكانات مالية لا تتوافر لدى العديد منها^{٤٩٠}.

ولذلك تتبنى الأمم المتحدة موقف الدول النامية في الدفاع عن وعائها الضريبية، وذلك من خلال مناقشة وسائل حماية هذا الوعاء، كما اتضح من الدليل الآتي:

دليل الأمم المتحدة لحماية الوعاء الضريبي

يتناول دليل الأمم المتحدة حماية وعاء الضريبة في الدول النامية، وفق الأسس الآتية^{٤٩١}:

١- حماية وعاء الضريبة في ظل الاقتصاد الرقمي

كان لتقدم التكنولوجيا في وسائل الاتصالات تأثير مباشر على قطاع الأعمال وممارسة الأنشطة وتحقيق الدخول الأرباح، إذ لم تعد المنشآت الرقمية بحاجة لمكان تعمل من خلاله في دول أو دول معينة لجذب العملاء منها، بل في استطاعة هذه المنشآت أن تزاوّل أنشطتها وتحقق دخولها من أنحاء العالم عبر

⁴⁸⁹C.Shimanski, : *Do multinational companies shift profits out of developing countries? How data availability may hide the evidence. UNU-WIDER working paper 2018/52, 2018.*

⁴⁹⁰Irma Johanna Mosquera Valderrama, Dries LesageWouter Lips: ,*Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development AgendaW-2018/4., the United Nations University Institute on Comparative Regional Integration Studies (UNU-CRIS) Bruges (Belgium) , 2018,P.18.*

⁴⁹¹Alexander Trepkov, Harry Tonino and Dominika Halka(ed.): *United Nations Handbook on Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations, New York, 2015, pp.7-45.*

الإنترنت، ولها أن تدير معظم نشاطها دون حاجة لأن يكون لها مكتب دائم في دولة معينة، كما أصبح في الإمكان أن يتم تسليم كثيراً من السلع وتقديم الخدمات عبر الإنترنت.

ومن ثم لم يعد للمنشأة الدائمة بشروطها التقليدية في صورتها المادية أهمية كبرى في تحديد دولة مصدر الدخل، واستطاعت الشركات الرقمية الإفلات من الضرائب في كثير من الدول التي حققت أرباحاً منها، مما أدى إلى تآكل كبير أوعية الضرائب في هذه الدول.

لذلك تسعى المنظمات الدولية إلى البحث عن حلول للحد من تآكل الوعاء بسبب الاقتصاد الرقمي، ويجرى التفكير نحو إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة، والاستغناء عن شرط الوجود المادي للمشروع الأجنبي في تلك الدولة، والاعتماد على الوجود الرقمي المهم كـمعيار بديل لتحديد دولة مصدر الدخل. واعتبار المخزون من السلع الموجود بالدولة لتسليمه إلى العملاء المتعاليين مع المنشآت الرقمية دليلاً على مزاولة النشاط بها.

كما يعاد النظر في طبيعة الدخل الذي يتحقق للمنشآت الرقمية سواء تحقق من بيع البيانات التي تجمعها عن عملائها إلى منشآت أخرى تستفيد منها في الترويج لأنشطتها، أو اعتبار الدخل الناتج من الترخيص بتحميل السلعة أو الخدمة إلى العميل المقيم في دولة ما بمثابة إتاحة تستحق للدولة التي يوجد بها هذا العميل.

٢-تحييد آثار ترتيبات عدم تطابق المعاملات الهجينة اوذات العضوية المختلطة:

ترى الأمم المتحدة ضرورة معالجة اختلاف كل من تكييف الشكل القانوني والمعاملة المالية *financial transaction* معاً. حتى تكون قواعد فرض الضريبة واحدة دون اختلاف بسبب تغير نظرة كل دولة للوضع القانوني للممول، أو طبيعة المعاملة المالية التي يجريها^{٤٩٢}.

وللحد من هذه المشكلة يجب أن تتفق الدول على ضرورة أن يخضع الدخل أو الإيراد لضريبة ما دولة ما، بغض النظر عن ما هي هذه الدولة. وذلك وفقاً لفكرة^{٤٩٣} الضريبة الوحيدة *single tax*، الذي يستند بدوره إلى مبدأ المنفعة *benefit principle*.

ولكن فكرة الضريبة الوحيدة تتعارض^{٤٩٤} في مضمونها مع القواعد التي تقوم عليها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تهدف قدر الإمكان إلى الحد من الازدواج الضريبي، وتمنع - في نفس الوقت الممول من التسوق بالاتفاقية لتجنب الضريبة، أو أن يسعى للتهرب منها. إذ تؤدي فكرة الضريبة الوحيدة إلى

^{٤٩٢}تذهب بعض الدراسات إلى أن معاملة الكيانات الهجينة وفق الإجراء المقترح من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يحتاج إلى تشريعات وطنية واضحة، وتبادل واسع للمعلومات بين الدول، وقدرة فنية لدى الإدارة الضريبية تمكنها من تكييف المعاملة الضريبية للتعاملات بين الشركة وتوابعها بما يمنع ازدواج الخصم الضريبي، أو للحد من تجنب الضريبة. أنظر تفصيلاً:

Błażej Kuźniacki and Others: Preventing Tax arbitrage via Hybrid Mismatches: BEPS Action 2 and Developing Countries, WU International Taxation Research Paper Series No. 2017 - 03

^{٤٩٣}أنظر في عرض فكرة الضريبة الوحيدة على المستوى العالمي وأنصارها:

R. Avi-Yonah, International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime 8-13 (Cambridge University Press 2007).

^{٤٩٤}*D. Shaviro, The Two Faces of the Single Tax Principle, N.Y.U. Law & Economics Working Papers, Paper 419 (2015), p. 1*

انفراد دولة ما بالضريبة بالرغم من أن دولة أخرى قد يكون لها دور في تحقيق هذا الدخل، وهو ما تعالجه اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بالخصم الضريبي، كما أن هذه الفكرة قد تؤدي إلى التنافس بين الدول للحصول على هذه الضريبة مما يؤول في النهاية إلى ما يشبه الصراع الضريبي بين الدول، وحرمان الدول النامية من حصتها الضريبية.

٢- تحديد الخصم المسموح به للفوائد وغيرها من التكاليف المالية:

تنظر الدول النامية إلى مسألة خصم العوائد على القروض بنظرة أعمق، فهي من ناحية ترى أن معاملة خصم فوائد القروض بغير حدود قد يشجع الشركات الدولية على الاستثمار فيها، ولذا تخشى أن يكون تقييد هذا الخصم في غير صالحها.

كما أن اتباع سياسة موحدة لمعالجة الخصم الضريبي يمكن أن يفقد الدول النامية بعض مزاياها التي تشجع الشركات دولية النشاط إلى الاستثمار فيها^{٤٩٥}. ومن ناحية أخرى فإنها تحاول ترشيد هذا الخصم وفق معايير موضوعية، منها اتباع قواعد الرسملة الخفية *Thin Capitalization* التي تسمح بخصم فوائد القروض في حدود مبالغ القروض التي يجب أن تتجاوز نسبة معينة من رأسمال الشركة (كأن لا تتجاوز أربعة أمثال رأس مال الشركة، كما هو الحال في التشريع المصري). أو تتفق الدول على معاملة القروض معاملة زيادة رأس المال

⁴⁹⁵Putra Jayasupana: *Indonesia's Thin Capitalization Rules, BEPS Project Objectives, and Firm's Capital Structure, Master thesis International Business Taxation / track: International Business Tax Economics, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University*, 2017.

واعتبارها مساهمة في رأس مال الشركة فتخضع الفوائد، كأرباح الأسهم، للضريبة.

أوالاتفاق بين الدول على طريقة لتقسيم القروض على رأس مال الشركة الدولية في جميع الدول التي تعمل بها، وتخصص فوائد القروض تبعاً لنسبة كل دولة من رأس المال، أو مراعاة طريقة الوصول إلى سعر الفائدة المحايد الذي يمكن خصمه على هذه القروض وفقاً للقواعد العالمية لتسعير التعاملات *TransferPricing Rules*. أو السماح بفرض ضريبة على هذه الفوائد تخصم من المنبع.

٤- منع التجنب الناشئ عن وضع المنشأة الدائمة:

لمنع تآكل الوعاء تتفق كل من الدول النامية والمتقدمة على أهمية إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة، والاهتمام بالوجود الاقصادى في الدولة لتكون مصدراً للدخل، ومن ثم صاحبة الحق في فرض الضريبة على هذا الدخل، بدلاً من التركيز على الوجود المادى للمنشأة في الدولة.

ويرى خبراء الأمم المتحدة⁴⁹⁶ أن هناك حاجة إلى تعديل تعريف المادة (٥) الخاصة بالمنشأة الدائمة في نموذج الأمم المتحدة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، ليشمل هذا التعريف الأنشطة التي تم من بعد، وتنطوي على مشاركة مكثفة من جانب الشركات دولية النشاط في اقتصاد السوق (عن طريق تعبئة مساهمات المستخدمين *mobilization of contributions from users*، على سبيل

⁴⁹⁶U.N. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Eighteenth session, Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report, New York, 23-26 April 2019, PP.13-14.

المثال)، والتي لا تحتاج إلى تدخل بشرى فى الدولة التى يقيم فيها المستخدمون، ودون الحاجة إلى وكلاء تابعين للشركة دولية النشاط فيها.

كما يمكن الاعتماد على قواعد ارتباط تكميلية *supplementary nexus rules* فى فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن تقديم الخدمات الرقمية أو توريد السلع بالوسائل الرقمية.

ه- تحقيق الشفافية والإفصاح

مع أهمية تبادل المعلومات للإدارات الضريبية فى الدول النامية لتحديد الوعاء الضريبى ومتابعة أنشطة المنشآت الدولية، إلا أن هناك عدداً من المخاوف تتنابها، نظراً لمحدودية المعلومات التى تملكها هذه الدول عن تلك الشركات وما يمكن أن تقدمه للدول الأخرى فى هذا الشأن، والقيود التى تفرضها التشريعات الوطنية بها والتى تحظر الإفصاح عن معلومات مالية أو بنكية للغير.

فضلاً عن أن بعض الدول النامية ليس لديها شبكة كبيرة من اتفاقيات ثنائية لمنع الازدواج الضريبى، مما يقلل فرصة التبادل الواسع للمعلومات فيما بينها وبين باقى دول العالم.

وتقترح الدول النامية أن يكون لدى المنشأة الدولية ملفاً رئيسياً (*masterfile*) تجمع به كافة بياناتها ومعلوماتها الضريبية عن كافة أنشطتها تقدمه إلى الدولة التى تقيم بها، وعلى هذه الدولة أن تتيح للدول الأخرى الاطلاع على بياناته للاستفادة منه فى تحديد الوعاء الضريبى الخاص بها.

٦- منع إساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية:

تهدف الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها الدول النامية مع الدول المتقدمة إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي الذي يفد إليها، اتباعاً للحكمة الشائعة بأن القضاء على الازدواج الضريبي وتوفير اليقين لدى المستثمر يمكن أن يؤدي إلى تدفق مزيد من الاستثمارات بين الدول، ومن ثم زيادة الإيرادات.

eradicating doubletax and providing investor certainty will lead to more investment and higher revenues

ولكن الواقع يكشف حقائق مختلفة، إذ يؤدي تباين القوى التفاوضية^{٤٩٧} بين الدول النامية والدول المتقدمة إلى إبرام اتفاقيات ضريبية تصب غالباً في صالح الدول المتقدمة، تتسم بعدم المساواة في توزيع الحقوق الضريبية بين الدول، مما يثير الشك في مدى استفادة الدول النامية من هذه الاتفاقيات، بل إن بعض الدراسات^{٤٩٨} دلت على أن الدول ذات الدخل المتوسط وحدها هي التي زاد حجم الاستثمارات الأجنبية الواردة إليها من الولايات المتحدة بسبب إبرام هذه الاتفاقيات، ولم تحقق الدول ذات الدخل المنخفض فائدة مماثلة لذلك.

وينحاز نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مصالح الدول المتقدمة من خلال تبنيه عدة مبادئ وأحكام تعطي الحق في سلطة فرض الضريبة

⁴⁹⁷M.Hearson: *When do Developing Countries Negotiate Away Their Corporate Tax Base?* *Journal of international development*, Vol.30, No. (2), 2018, pp. 232-255.

⁴⁹⁸E. Neumayer: *Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?*, *The Journal of Development Studies*, Vol.43:No.8,2007, pp. 1501-1519

إلى دولة إقامة الشركات دولية النشاط⁴⁹⁹، وهى فى معظمها شركات تنتمى إلى الدول المتقدمة، بحيث لا يكون لدولة مصدر الدخل الحق فى فرض الضريبة إلا عندما توجد فى هذه الدولة منشأة دائمة، أو تقرير حق دولة المصدر فى فرض ضريبة على بعض صور الدخل الأجنبى بسعر منخفض، تحجز من المنبع، بجانب فرض قواعد لتسعير التحويلات تقلل من وعاء الضريبة فى الدول النامية، وخاصة طريقة تجزئة الربح *the profit-split method*.

ولاحظت الأمم المتحدة فى دليلها المذكور أن الاتفاقيات الضريبية التى تبرمها الدول النامية تعاني من مشاكل فنية فى تطبيقها، وليس لدى الدول النامية القدرة على تطبيق القواعد العامة لمنع إساءة استعمال الاتفاقيات فى غير الغرض الحقيقى لها، كما يعجز القضاء فى كثير من الحالات على اكتشاف حالات التجنب غير المشروع. ومن ثم نكون بحاجة إلى تعاون دولى أكبر فى هذا الشأن.

الاحتفاظ بحق دولة المصدر فى فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية

تختلف القوانين الوطنية فى المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تحقق من التصرف فى الأسهم أو الحصص التى يملكها المشروع الأجنبى فى الشركة التابعة أو أحد فروعها الموجودة بدولة أخرى.

وتتضمن بعض الاتفاقيات نصوصاً تحدد من سلطة دولة المصدر فى فرض الضريبة على تلك الأرباح الرأسمالية. مما يمكن الشركات الدولية من تحقيق تخفيضاً أو إعفاء ضريبياً فى هذه الدول.

⁴⁹⁹K. Mehta, K & E.Dayle Siu: *Ten Ways Developing Countries can Take Control of their Own Tax Destinies*. In: Pogge, T. & Mehta, K. (eds.) *Global Tax Fairness*. Oxford: University Press, 2016.

ولذا تطلب الدول النامية مراعاة هذه الأمور والاحتفاظ بحق دولة المصدر في فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصول منقولة أو ثابتة قى إقليمها.

فرض الضرائب على الخدمات

يتأكل وعاء الضريبة في الدول النامية بسبب الخدمات التي تؤدي لهذه الدول ولا تخضع للضريبة إما لأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضع قيوداً زمانية ومكانية لفرض الضريبة على الخدمات في دولة المصدر، كخدمات التوظيف، *employment income* والألعاب الرياضية والفنانين *entertainers and athletes*، أو لأن هذه الخدمات مستحدثة لم تشملها القواعد التقليدية لتشريعات الضرائب كالخدمات الرقمية.

وتفضل الدول النامية التوسع في تطبيق الضريبة التي تخصم من المنبع على أنواع من هذه الخدمات.

كما يفضل بعض الخبراء⁵⁰⁰ أن تعامل بعض أنواع الخدمات، وخاصة الخدمات الفنية *technical services* معاملة الإتاوات بحيث يستحق لدولة مصدر الدخل فرض الضريبة بسعر قطعي يحجز من المنبع ، وتحدد الضريبة على أساس إجمالي الإيرادات بدون تكاليف.

⁵⁰⁰S. B. Law, "Technical Services Fees in Recent Treaties," *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, No.5 , 2010,250-52., W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, "The Treatment of Services in Tax Treaties," vol. 66, No. 1 *Bulletin for International Taxation*, 2012.

الحوافز الضريبية

تستخدم الدول - النامية والمتقدمة على السواء- الحوافز الضريبية لتشجيع وجذب الاستثمارات المالية والأجنبية إليها. وأهم هذه الحوافز الإعفاءات الضريبية، والخصم الضريبي.

وبالرغم من سلبيات سياسة الحوافز الضريبية⁵⁰¹، سواء فيما يتعلق بحرمان الدولة من بعض الإيرادات الضريبية، أو تحميل الإدارة الضريبية أعباء إضافية لضبط منح هذه الحوافز وفقاً لأحكام القانون، أو ما تؤدي إليه سياسة الحوافز من إساءة تخصيص الموارد والتركيز على المناطق الجغرافية والمجالات الاقتصادية التي تتمتع بالحوافز دون غيرها، فضلاً عما توفره هذه السياسة من فرص للفساد؛ إلا أنها لازالت هي المفضلة للعديد من الدول، وخاصة النامية. وتخشى هذه الدول من أن يؤدي مشروع تآكل الوعاء إلى المساس بسياسة الحوافز الضريبية، بحرمان الدول من اللجوء إليها لتشجيع الاستثمار، أو تقليل أهمية هذه الحوافز من خلال عدم الاعتراف بها في دولة إقامة المشروع الأجنبي، مما يعنى عملاً أن هذا المشروع لن يستفيد من الإعفاء الضريبيالذي تمنحه الدول التي يعمل بها، طالما كانت دولة الإقامة سوف تخضع المشروع للضريبة عن كل أرباحه التي حصل عليها، بما فيها الأرباح التي تنشأت في الدولة مانحة الإعفاء الضريبي.

⁵⁰¹A.Klemm, A. & S.Van Parys, : *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives. IMF Working Paper/09/136.2009, P.62* Stausholm, and: S.N. Stausholm : *Rise of ineffective incentives: New empirical evidence on tax holidays in developing countries.* ,2017 at:<http://doi.org/10.17605/OSF.IO/4SN3K>

لذا يحرص كثير من الدول على أن يبقى للإعفاء الضريبي الذي تمنحه دولة مصدر الدخل أهميته في تشجيع المستثمر الأجنبي ، من خلال النص في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها على أن تنص على ما يعرف بالائتمان أو الخصم الضريبي الصوري أو الاعتباري *Tax Sparing*، والذي يعطى المستثمر الحق في خصم الضريبة على الأرباح التي حققها في دولة الإعفاء الضريبي، كما لو كانت هذه الأرباح قد دفع عنها ضريبة في تلك الدولة.

محاولة الوصول إلى اتفاق دولي

في إطار سعى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحفز الدول على تبني مشروعها لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، دعت إلى توافق دولي لفرض الضريبة على النشاط الرقمي، من خلال ما يعرف بضريبة الحد الأدنى ، وذلك في إطار الركيزة الثانية^{٥٠٢} لتقسيم عوائد الاقتصاد الرقمي بين الدول.

اقترح ضريبة الحد الأدنى

تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في إطار الركيزة الثانية لمشروع مواجهة تحديات الرقمنة *Pillar 2 of the project to address the tax challenges of digitalization.* فرض ضريبة عالمية ذات حد أدنى *a global minimum tax*.

ويقوم الاقتراح على أربعة عناصر منفصلة هي :

^{٥٠٢} أما الركيزة الأولى فتتعلق بالنهج الموحد لتقسيم الأرباح، والتي تناولناها بالدراسة في هذا الكتاب من صفحة ١٩٨ وما بعدها.

١-يسمح للدولة بأن قدرأ من الدخل الأجنبي في وعائها الضريبي، إذا كان هذا الدخل يخضع بمعدل فعال للضريبة بأقل من الحد الأدنى للسعر *minimum rate*;

٢-يسمح للدولة أن لا تسمح بخصم أو تطبيق الضريبة المستقطعة من المنبع على المدفوعات التي لا تخضع للضريبة إذا لم تخضع هذه المدفوعات للضريبة بأقل سعر أو أعلى منه.

٣-يسمح للدولة بأن تغير الآثار المترتبة على تطبيق الاتفاقية الضريبية للكيانات القانونية التي تخضع للضريبة بأقل من الحد الأدنى ، وذلك بأن تنتقل هذه الدول من طريقة الإعفاء إلى طريقة الخصم أو الائتمان .

٤-السماح بتغيير مزايا الاتفاقية التي تمنح لأنواع معينة من الدخل، عندما تكون المدفوعات الناتجة عن هذه المزايا تخضع للضرائب بأقل من سعر الضريبة بالحد الأدنى.

ويهدف هذا الاقتراح إلى ضمان دفع ضريبة ذات حد أدنى، ومنع تآكل وعاء الضريبة الناتج عن تنافس الدول نحو تخفيض أسعارها الضريبية لجذب الشركات دولية النشاط.

وتأمل المنظمة أن تساعد هذه الضريبة في عدم اختيار سياسات ضريبية غير فعالة، مثل إنشاء حوافز لجذب الاستثمارات، واعتماد سياسات أخرى محايدة وتنافسية.

ويتشكك بعض الباحثين⁵⁰³ في أن يحقق هذا الاقتراح الهدف منه، لأن الدول، وخاصة النامية، تتعرض لضغوط اقتصادية واجتماعية تجعلها في حاجة ماسة إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية، ولا زالت الحوافز الضريبية هي الأدوات المفضلة، أو المتاحة لديها، لتحقيق ذلك.

كما أن تطبيق الاقتراح يتطلب توفير بيانات وتغيير في القوانين والقواعد الضريبية الحالية يتعذر توفيرها بكفاءة ودقة على المستوى العالمي. إذ تقترح المنظمة أن يتحدد الوعاء الضريبي على أساس البيانات المالية المدققة بموجب معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS International Financial Reporting Standards*) أو المعايير المحاسبية المقبولة (*GAAP*) *the Generally Accepted Accounting Principles* ، مع أن دولة دولة مصدر الدخل تحدد هذا الوعاء على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة، وذلك بالرغم من وجود اختلاف بين نهج كل من معايير المحاسبة المقبولة ومعايير التقارير الدولية ، مما يعنى أن وعاء

⁵⁰³ Daniel Bunn: *The OECD's Pillar 2 proposal raises series questions*, Tax Foundation, November 8, 2019.

الضريبة في دولة مصدر الدخل قد يختلف عن وعاء الضريبة كما تراه دولة محل إقامة الشركة دولية النشاط.

ومن شأن هذا الاقتراح أن يلقي أعباء مالية إضافية على الشركات دولية النشاط، تتمثل في فرض ضريبة عليها لم تكن مقررة من قبل ، والتكاليف التي يفرضها التزامه بالقوانين والقواعد الجديدة على المستوى العالمي.

كما أن بعض العناصر التي يتضمنها الاقتراح المذكور قد ينشأ عنها الاختلاف في التطبيق⁵⁰⁴، مما لا يحقق الغاية من الاقتراح وهو تحقيق الاتفاق أو التنسيق الضريبي العالمي. ومثال ذلك عندما تختلف اتجاهات الدول حول مدفوعات الضرائب التي تستقطع من المنبع، حين تقرر بعض الدول عدم خصم هذه المدفوعات، وترى دول أخرى عدم تطبيق الضريبة المستقطعة وفرض الضريبة بالسعر العادي عليها، مما يعنى أن هذه المبالغ تعرضت لمعاملة مختلفة في جانب كل من الدافع والمدفوع إليه، حيث لا يسمح للدافع بخصم ما أداه من وعاء الضريبة المستحقة عليه، كما لا تطبق الضريبة المستقطعة ذات السعر المنخفض على هذه المبالغ بالنسبة للمدفوعة له. ويذهب بعض الباحثين⁵⁰⁵ إلى أن فرض الضرائب المنخفضة أو ذات الأسعار المنخفضة لا

⁵⁰⁴ KPMG:OECD proposal under pillar two addressing tax challenges of digitalisation of the economy, KPMG Report ,Nov.14, 2019.

⁵⁰⁵ William Byrnes;BEPS'BAIT&Switch:OECD Pillar 2 GloBECComments and Recommendations, December 5, 2019, at: <http://kluwertaxblog.com/2019/12/05/>

يدعو في حد ذاته للقلق، وإنما ما يثير القلق هو الممارسات التي قد تحد الدخل الخاضع للضريبة بشكل مصطنع، أو غير واقعي، حين يفصل الدخل عن النشاط الذي يتولد عنه هذا الدخل

ويبدو أن الاتفاق على السعر الأدنى للضريبة عالمياً لن تصل إليه الدول بسهولة؛ إذ يحتاج الأمر إلى التفكير في المعايير التي يستند إليها تحديد هذا السعر، هل يمكن تحديده على أساس عالمي، أم على أساس كل دولة على حدة. وهل يجب الحد الأدنى على مستوى كل كيان قانوني مستقل، أم على أساس مجموعة الشركة ككل؟.

وقد سارعت سويسرا⁵⁰⁶ بالإعلان عن موقفها الرافض لضريبة الحد الأدنى، واعتبرتها تعوق الابتكار والنمو، ويكون المضور منها مباشرة للاقتصاديات الأصغر حجماً، والمنشآت القائمة على الابتكار والتصدير.

ولذا فقد اتجهت الدول المختلفة نحو فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية، كل بإرادته المنفردة، وعلى النحو الذي يراه ملائماً.

⁵⁰⁶Rolf Röllin: BEPS 200: OECD releases consultation on pillar 2 GloBE proposals, PWC, Switzerland, 8Nov.2019.

الفصل الثانى

المبادرات الوطنية للتعامل الضريبي مع الاقتصاد الرقوى

ليس لدى الدول التى يؤدى نمو نشاط الاقتصاد الرقوى إلى تأكل وعائها الضريبي وانخفاض إيراداتها الضريبية رفاهية الوقت لكى تنتظر طويلاً حتى يحدث الاتفاق العالمى ، أو حتى التفاهم الدولى، نحو مبادئ وأسس موحدة لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقوى، أو تحقيق العدالة فى توزيع العوائد الضريبية لهذا النشاط بين الدول .

لذلك قام عدد من الدول بمبادرات فردية^{٥٧} لفرض الضريبة الوطنية على النشاط الرقوى المتحقق من مصادر داخل إقليمها. وهو الأمر الذى لم تشجعه منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، بحسبان أن المبادرات الفردية يكون لها تأثير سلبى على الاستثمار والنمو فى الاقتصاد الرقوى، لما تؤدى إليه من ازدواج ضريبي، وتعقيد فى إجراءات فرض الضريبة على المنشآت الرقمية.

كما أن هذه المبادرات، وإن كان هدفها حماية وعاء الضريبة، أو توسيع نطاقه فى الدول التى تحاول فرض الضريبة على النشاط الرقوى (سواء كانت من الدول

^{٥٧} يقصد بالمبادرات الفردية كل عمل تقوم به الدولة منفردة بهدف فرض وتحصيل الضريبة على النشاط الرقوى، دون أن تشرع هذه الدول فى إعادة التفاوض مع الدول الأخرى بشأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التى أبرمتها، وتتسم هذه المبادرات بسن قوانين ضريبية جديدة، أو إعادة تفسير لقوانينها الحالية أو اتفاقياتها النافذة، بغية التكيف مع الطرق الجديدة لممارسة الأعمال التى تقوم بها المنشآت فى ظل الاقتصاد الرقوى. راجع : مذكرة من الأمانة العامة للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولى التابعة للمجلس الاقتصادى والاجتماعى بالأمم المتحدة : الاقتصاد الرقوى : مجموعة مختارة من المسائل ذات الأهمية للبلدان النامية، جنيف، ١٧-٢٠ أكتوبر ٢٠١٧، ص ١.

التي يوجد فيها مستخدم السلعة أو الخدمة الرقمية، أم كانت المنشأة الرقمية تستفيد بمرافقها وبنيتها الرقمية)، إلا أنها - ومن ناحية أخرى - تزيد العبء على كل من الممول المتنتفع بالسلعة أو الخدمة الرقمية، كما تزيد من تكاليف الالتزام الضريبي على المنشأة الرقمية فتسعى إلى التهرب الضريبي أو تجنب الضريبة، مما يؤدي في النهاية إلى تآكل الوعاء الضريبي، وانخفاض الحصيلة الضريبية تبعاً لذلك⁵⁰⁸.

ناهيك عن الحرب التجارية، والدبلوماسية، التي تلوح في الأفق، فيما بين الدول التي تحتضن المنشآت الرقمية العملاقة، وأهمها الولايات المتحدة، وباقي الدول، مما يندر بأثار غير إيجابية على الاقتصاد الدولي بوجه عام.

تقسيم :

نعرض في هذا الفصل الاتجاهات المختلفة للدول نحو فرض ضريبة على المعاملات الرقمية، والضوابط التي يتعين مراعاتها لفرض هذه الضريبة، ونماذج تطبيقه لهذه الاتجاهات، وذلك في المباحث الثلاثة الآتية :

⁵⁰⁸Michael Devereux and John Vella, "Implications of digitalization for international corporate tax reform.Center for Business Taxation ,Oxford University< Working Paper No. WP17/07, July 2017.

المبحث الأول

اتجاهات الدول نحو فرض الضريبة على المعاملات الرقمية

يمكن القول: إن اهتمام العالم بالاقتصاد الرقمي وتداعياته الضريبية قد بدأت منذ عام ١٩٩٨ أثناء انعقاد مؤتمر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في أتاوا بكندا تحت عنوان: التجارة الالكترونية: شروط الإطار الضريبي *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions* والذي خلص إلى نتيجة مؤداها أن القواعد الضريبية الحالية تكفي للتعامل مع الاقتصاد الرقمي.

ولكن التطور السريع والكبير شكلاً وموضوعاً للاقتصاد الرقمي أثبت أن هذه النتيجة غير صحيحة، وأن القواعد الضريبية الحالية لا تتوافق مع طبيعة المنشآت الرقمية، ولا تستطيع منع تجنب الضريبة على أرباحها. وهو ما أدى إلى تبني منظمة التعاون مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح *BEPS* الذي يعتبر المعاملات الرقمية من أهم محاور دراسته.

ولقد واجه تقرير المنظمة المبدئي بشأن مشروع تآكل الوعاء اختلافاً في آراء الخبراء، ما بين داع إلى وجود قواعد ضريبية جديدة تتعامل مع الاقتصاد الرقمي تتلاءم مع طبيعته، وبين معتقد أنه ليست هناك حاجة إلى تغيير القواعد الضريبية الحالية، وفريق ثالث وسط يطالب بتعديل القواعد الضريبية الحالية دون إهمالها بالكلية.

ونتيجة هذا الاختلاف لم تبين تقرير المنظمة⁵⁰⁹ حلولاً واقعية لحل مشكلة المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقمي، مما دعا الدول لأن تذهب فرادى⁵¹⁰ تجاه فرض الضريبة على المعاملات الرقمية، على نحو يختلف ما بين دولة وأخرى. وبيّن الجدول الآتي موجزاً لبعض المبادرات التي تقوم بها بعض الدول لمواجهة التحديات الضريبية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي :

الدول	المضمون	الإجراء
السعودية وسلوفاكيا والهند والاتحاد الأوربي	دمج المعاملات الرقمية ضمن حد المنشأة	تعديل حد المنشأة الدائمة
اليونان والفلبين وماليزيا	التوسع في مفهوم الإتاوة، أو حجز الضريبة على مقابل الخدمات الفنية	التوسع في نظام الضريبة المحجوزة من المنبع
الهند وإيطاليا والاتحاد الأوربي	ضريبة المكافئ، فريضة على المعاملات الرقمية أو ضريبة مؤقتة على الخدمات الرقمية	تطبيق ضريبة رقم أعمال قطاعية

Sources: OECD. 2018

يتضح من الجدول السابق أن المملكة العربية السعودية من بين الدول التي أصدرت ما يعرف بقواعد خدمات المنشأة الدائمة الافتراضية *the virtual*

⁵⁰⁹OCED, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2018,

⁵¹⁰أصبح فرض ضريبة على المعاملات الرقمية أحد الموضوعات التي تدرج ضمن الحملات الانتخابية للأحزاب السياسية، وقد ظهر ذلك في الحملة الانتخابية للحزب الليبرالي الكندي الذي أعلن عن خطته -حال نجاحه في انتخابات ٢١ أكتوبر ٢٠١٩- أن يطبق ضريبة الخدمات الرقمية (*Digital Service Tax*) بواقع ٣% على الشركات التي تعمل في الاقتصاد الرقمي وتحقق عوائد كبيرة، لا تقل عن مليار دولار كندي من مجمل نشاطها العالمي، أو ٤٠ مليون دولار كندي عن نشاطها في كندا. أنظر

Multinational Tax and Transfer pricing News(MNE TAX), October 2, 2019.

service PE rules. واعتمدت اسرائيل والهند في فرض الضريبة على المعاملات الرقمية على معيار الوجود الاقتصادي *economic presence tests*. وفرضت إيطاليا ضريبة خاصة على هذه المعاملات بسعر ٣٪ على المعاملات الرقمية. وأضافت سلوفاكيا في عام ٢٠١٨ نصاً إلى قانون الضرائب على الدخل بقرار فرض الضريبة على مقدم الخدمات على المنصات الرقمية *providers of services on digital platforms*. واقترحت المملكة المتحدة عام ٢٠١٨ فرض ضريبة شركات على بعض الشركات الرقمية، ويكون سعر الضريبة ٢٪ على الأرباح. وبدأت ألبانيا تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المنشآت الرقمية اعتباراً من أول يناير ٢٠١٥. وذلك بالسعر العام (٢٠٪)، بدون حد تسجيل. ويعنى ذلك أن المنشأة غير المقيمة تخضع لهذه الضريبة ولو عن عملية واحدة إلى عملاء ألبان. ويتم التسجيل لأغراض هذه الضريبة بواسطة وكيل ضريبي [نظام التكلفة العكسي. *reverse-charge mechanism*]. وتفرض استراليا الضريبة على السلع والخدمات بسعر ١٠٪ على السلع منخفضة القيمة التي تؤديها شركات التجارة الالكترونية غير المقيمة إلى عملائها في أستراليا. وتشمل هذه الضريبة: المنتجات الرقمية مثل تنزيل الأفلام والموسيقى والتطبيقات والألعاب والكتب الالكترونية، والخدمات الرقمية كالخدمات الهندسية والقانونية.

وتطبق البحرين ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الرقمية بسعر ٥٪، بدون حد تسجيل، وعلى المنشآت التي تباع إلى منشآت أخرى (B2B) أن تسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، خلال ثلاثين يوماً من أول عملية بيع تمت في البحرين، أو أن يلتزم المشترون أنفسهم بتوريد هذه الضريبة وفقاً لنظام التكلفة العكسي.

وذهب تقرير الخبراء الفرنسيين^{٥١١} إلى البيانات الشخصية هي شكل من الأعمال المجانية لمنصات الإنترنت، وأن هذه البيانات يجب أن تخضع للضريبة، ليس لزيادة الإيرادات المالية فقط، ولكن لتحقيق المساواة بين المنشآت التي تعمل على الإنترنت وغيرها التي تعمل بالطرق التقليدية. وذلك كخطوة أولى لفرض الضريبة على المنشآت الرقمية، يمكن أن تقوم بها فرنسا، إلى حين الاتفاق على حل شامل لهذه الضريبة في إطار الاتحاد الأوربي أو على المستوى العالمي.

وتقترح نيوزلاندا^{٥١٢} أن تفرض ضريبة الخدمات الرقمية (digital services Tax "DST") بسعر نسبي ثابت يتراوح ما بين ٢٪ و ٣٪ على إجمالي رقم الأعمال لمنصات رقمية معينة (يتم اختيارهم وفقاً لعدد مستخدمي المنصة الرقمية في كل

⁵¹¹Colin, N. and P. Collin (2013): *Mission d'expertise sur la scalit_e de l'_economie*

num_érique.Cit in :Marc Bourreau,Bernard Caillaud and Romain De Nijs:Taxation of a Digital Monopoly Platform, Centre National de La Recherche Scientifique, Cahier no.2016-18, October 25,2016, p.2.

⁵¹²*Policy and Strategy of Inland Revenue(Newzeland): Options for taxing the digital economy – a Government discussion document, June 2019, p.2.at:http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2019-dd-digital-economy/overview*

دولة) المنصة الرقمية. ويكون اختيار المنصة الرقمية الخاضعة للضريبة على أساس أن قيمتها تعتمد على حجم المساهمين ومساهماتهم النشطة، وخاصة المنصات الوسيطة التي تيسر عمليات بيع السلع والخدمات إلى الجمهور (مثل: Uber و eBay)، و منصات التواصل الاجتماعي (مثل Facebook)، ومواقع التشارك في المحتوى (مثل You Tube و Instagram) ومحركات البحث وبيع بيانات المستخدمين (مثل Google).

ويعنى ذلك أن الاقتراح النيوزلندي يستهدف نماذج أعمال رقمية معينة تتسم باستخدامها الكبير للرقمنة، دون أن تمتد إلى غيرها من المنشآت الرقمية التي تقدم خدمات أخرى كالإعلان والبيانات عبر الإنترنت، مثل الخدمات الحاسوبية التي تتم عبر الحوسبة السحابة cloud.

ولقد طرحت المفوضية الأوروبية مقاربة تتضمن اقتراحين تشريعيين متميزين:

الحل الأول: ضريبة الخدمات الرقمية (الحل المؤقت): وتغطي الأنشطة الرقمية التي تتفادى الضرائب بالكامل في الاتحاد الأوربي.

وسيتم تطبيق هذه الضريبة على العائدات الناتجة عن الأنشطة التي يلعب فيها المستخدمون دوراً رئيسياً في إنشاء القيمة ، والتي تعد الأصعب في الحصول عليها من خلال القواعد الضريبية الحالية.

ويركز هذا الحل في البداية على مواقع التواصل الاجتماعي والإعلانات الرقمية والمنصات الوسيطة ذات الأوجه المتعددة *multi-sided platforms*

الحل الثاني: إصلاح لقواعد ضريبة الشركات (حل طويل الأجل) ، بحيث يتم فرض ضرائب على الأرباح ، عندما يكون لدى الشركات تفاعل كبير مع المستخدمين، من خلال القنوات الرقمية، حتى لو لم يكن للشركة وجود فعلي في الدولة المعنية.

وشبيهه بالاقترح النيوزلندي يقترح الاتحاد الأوربي فرض ضريبة بواقع ٣٪/ اطلق عليها اسم الضريبة على الخدمات الرقمية (*Digital Service Tax (DST)*، ويكون وعاءها إجمالي الإيرادات المتحققة من الإعلانات عبر الإنترنت، وأنشطة الوساطة الرقمية^{٥١٣} *digital intermediary activitise*، وبيع البيانات المتولدة من المعلومات التي قدمها مستخدم الموقع أو الشبكة. وتحصل هذه الضريبة في دولة المنتفع بالخدمة (أى الدولة التي يوجد بها الشخص دافع الإيراد)، مع إعفاء بعض المبيعات الرقمية التي تتم مباشرة عبر الإنترنت مثل تحميل أفلام الفيديو وتحميل التطبيقات التكنولوجية^{٥١٤}. ويقدر الاتحاد الأوربي ما يمكن تحصيله من ضرائب على الأنشطة الرقمية على هذه الأنشطة ما يزيد على ٧٥٠ مليون يورو .

^{٥١٣} من امثلة هذه الوساطة ما توفره مواقع التواصل الاجتماعى من التقاء البائع والمشتري لسلعة يمكن الحصول عليها بالتحميل من الموقع بمقابل، كالموسيقى والأغاني والكتب. وفى هذه الحالة يعتبر الموقع وسيطاً بين البائع والمشتري.

^{٥١٤} R.Petruzzi, & V.Koukouloti, : *The European Commission's Proposal on corporate Taxation and Significant Digital Presence : A Preliminary Assessment. European Taxation (September)2018,pp. 391-400.*

نقد التوجه الفردي لفرض الضريبة

إن فرض ضريبة على الأنشطة الرقمية من جانب كل دولة على حدة يمكن أن تكون له آثار سلبية، نذكر^{٥١٥} منها:

١- الازدواج الضريبي، الذي ينشأ من فرض ضريبة الخدمات الرقمية على رقم أعمال المنشأة الرقمية، بجانب فرض ضريبة دخل على أرباحها المتحققة من رقم الأعمال المذكور، مما يزيد من عبء الضريبة على هذه المنشآت.

٢- التأثير على الاستثمار، حيث يؤدي فرض بعض الدول ضريبة على الخدمات الرقمية دون دول أخرى إلى زيادة تكلفة الاستثمار في الدول التي تفرض هذه الضريبة مقارنة بالدول الأخرى التي لا تفرض هذه الضريبة، مما قد يجعل مثل هذه الضريبة طاردة للاستثمار في الدول التي تفرضها.

٣- قد يؤثر فرض الضريبة على الخدمات الرقمية على جودة هذه الخدمات، مما يقلل انتفاع أهل هذه الدولة بتلك الخدمات على أهميتها الاقتصادية والاجتماعية. وخاصة حين يؤدي فرض الضريبة على اضطرار المنشآت الرقمية إلى تسعيرها وتحميل المتفعل بالخدمة بقيمة هذه الضريبة، بعد أن كانت هذه الخدمات تؤدي مجاناً قبل فرض الضريبة على تلك الخدمات.

ولدى صناع السياسة الضريبية بديلان؛ الأول أن تفرض كل دولة ضريبة على المعاملات الرقمية وفقاً لمعيار خلق القيمة الذي يحدد اختصاص كل دولة ضريبياً، ويحدد حصتها من أرباح الممولين الخاضعة للضريبة، أو أن يتم ذلك

⁵¹⁵ Dora Benedek, Ruud De Mooij, Michael Keen and Philippe Wingender: Estimating VAT Pass Through, IMF Working paper, No. WP/15/214, September 2015.

من خلال تعاون دولي ، يحقق التنسيق في فرض الضريبة على هذه المعاملات بما يضمن تحقيق العدالة والوضوح التي تحد من التهرب من الضريبة أو التجنب منها، فضلاً عن تحقيق البساطة، والملائمة في إجراءات تحصيل الضريبة، من خلال آلية دولية.

وتفضل بعض الدول، ومنها السعودية وإيطاليا وبعض دول الاتحاد الأوروبي، الاتجاه الأول، بأن تبادر كل دولة باتخاذ إجراء منفرد لفرض الضريبة على المعاملات الرقمية، دون انتظار لتحقيق التعاون الدولي، حتى يمكن حماية الشركات الوطنية من المنافسة الخطيرة التي تتعرض لها في مواجهة الشركات الكبرى دولية النشاط التي تستفيد من عدم فرض الضريبة حتى الآن . ويتخوف كثير من الدول - من بينها بعض دول الاتحاد الأوروبي، كألمانيا - من التوجه الأحادي لفرض الضريبة بشكل مختلف تبعاً لكل دولة، لأن هذا الإجراء قد يضر بالاقتصاد العالمي، فضلاً عن آثاره السلبية على الاقتصاد المحلي، إذ قد يؤدي فرض هذه الضريبة إلى الإضرار بالمنشآت الرقمية الصغيرة، وتلك التي تعمل من خلال المنزل لتحسين دخولها، كما أن تباين إجراءات كل دولة يؤدي إلى قيام الدول الأخرى باتخاذ إجراءات مضادة أو انتقامية، يترتب عليها في النهاية إما ازدواج ضريبي، أو إعاقة كبيرة للاقتصاد الرقمي على أهميته الحالية وفي المستقبل.

وتفضل دول أخرى الاتجاه الثاني⁵¹⁶، بأن تترئث في فرض الضريبة بمفردها حتى يتحقق التعاون الدولي، لضمان توفير آلية جماعية فعالة في فرض الضريبة والحد من الآثار السلبية للإجراء الفردي. وترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن الاقتصاد الرقمي جزء من الاقتصاد العام، لا يمكن أن يفصل عنه، وبالتالي فهي تفضل دراسة موضوع الضرائب الرقمية ضمن الإطار العام لدراسة ظاهرة تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* ويؤيد هذا الاتجاه أن الظاهرة العالمية للاقتصاد الرقمي، وتحقق الأرباح خارج حدود كل دولة، يتطلب تقرير قواعد دولية واحدة على هذه الأنشطة. خاصة أن عدداً من كبار الشركات مثل أمازون *Amazon* وجوجل *Google* ونتفليكس *Netflix* قد حققت إيرادات أو أرباحاً هائلة من خلال استخدام موقع على الإنترنت أو مواقع التواصل الاجتماعي ومواقع الدعاية للنشر والإعلان، أو لعرض سلع أو خدمات رقمية للبيع عبر الإنترنت *onlinesale*. ويبدو الاتجاه نحو الأخذ بمبدأ فرض الضريبة على أساس القيمة التي أنشأها أو خلقها المستخدم *user-created value*، ولتحديد مستوى والموقع الجغرافي لخلق القيمة يتعين تحليل المهام المنجزة والمخاطر المتحققة في شركات معينة. مع ملاحظة أن فرض الضريبة على أساس الموقع الجغرافي للمستخدم لا يتوافق مع إطار الضرائب الدولية التقليدي، بما في ذلك مبدأ السعر المحايد *arm's-length*

⁵¹⁶ See the joint statement of the Finance Ministers of Denmark, Sweden, and Finland issued June 1, 2018.

principle المنصوص عليه في المادة ٩ من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ويهدف فرض الضريبة على رقم الأعمال (كالضريبة على الإيرادات الإجمالية) دون ضريبة الدخل الذي تحققه المنشآت إلى وجود بديل تستطيع الدول أن تتجاوز الاتفاقيات الدولية وما تفرضه الالتزامات القانونية للعديد من الدول.

المبحث الثاني

الضوابط التي يتعين مراعاتها لفرض الضرائب الرقمية

تضع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* شروطاً يجب توافرها في الضريبة التي تقرها كل دولة على الخدمات الرقمية. وهذه الشروط^{٥١٧} هي:

١- أن تتفق الضريبة مع الالتزامات الضريبية الدولية. ويعنى ذلك أن ضريبة الخدمات الرقمية يمكن أن لا تكون من ضرائب الدخل (أو يمكن خصمها من ضريبة الدخل). وإنما هي ضريبة غير مباشرة *Excise Tax*. ويشترط أن تتواءم هذه الضريبة مع أى التزام على الدولة وفق اتفاقيات منظمة التجارة العالمية *World Trade Organisation* أو اتفاقيات التجارة الحرة *freetrade agreements* التي أبرمتها مع الدول الأخرى.

٢- أن تكون هذه الضريبة مؤقتة، تلغى بمجرد أن يتم التوافق الدولي على حل عالمي للضرائب على المعاملات الرقمية.

⁵¹⁷ *OCED, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018, https://doi.org/10.1787/9789264293083-en*

٣- أن تستهدف نماذج الأعمال التي تمثل تحدياً كبيراً للقواعد الدولية الحالية لفرض ضريبة الدخل، أي المنشآت التي تتسم بالحجم الكبير دون الوجود المادي *scale without mass*، وتعتمد في نشاطها على مساهمات المستخدمين وتأثير شبكات الأعمال (مثل منصات التواصل الاجتماعي والبحث والوساطة *intermediation platforms*). ومن ثم فلا تطبق هذه الضريبة على البيع المعتاد للسلع والخدمات عبر الإنترنت.

٤- أن يكون سعر الضريبة متدنياً إلى أقل حد ممكن.

٥- أن يكون تأثيرها محدوداً أو بسيطاً على الشركات الناشئة أو الصغيرة، وأن يشترط لفرضها وجود حد أدنى لرقم الأعمال السنوى على مستوى العالم *annual global turnover*، والذي يجب أن تبلغه المنشأة لإلزامها بالضريبة، مع توافر شرط وجود رقم معين من الإيرادات يكون كبيراً إلى حد ما في الدولة التي تفرض هذه الضريبة.

٦- أن تكون الضريبة أقل تكلفة وأقل تعقيداً، بحيث تشبه ضريبة القيمة المضافة في أن لا يخضع لها إلا من يبلغ حداً معيناً للتسجيل، وأن تحصل بطريق التوريد من المكلف إلى الإدارة الضريبية نيابة عن الممول الملتمزم بها.

الالتفات إلى العبء الضريبي على الشركات الرقمية

إذا ما أردت الدولة أن تختار الإجراء الأحادي لفرض الضريبة على الأنشطة الرقمية من خلال تشريعها الضريبي الوطني دون انتظار للحلول الدولية المتفق

عليها عالمياً، فإن عليها أن^{٥١٨} تراعى أن لا يزيد عبء الضريبة التي تقررها من المخاطر التي تتعرض لها المنشآت الرقمية بسبب ازدواج أو تعدد فرض مثل هذه الضريبة في الدول الأخرى.

وأن تختار الضريبة التي يسهل على المنشآت الدولية الالتزام بها، دون أن تفكر في تجنبها أو التهرب منها.

وأن تستفيد الدولة من تجارب الدول الأخرى التي سبقتها في فرض هذه الضريبة، حتى تتمتع بميزة تنافسية في هذا المجال، وأن لا تتسبب هذه الضريبة في الإضرار بسمعة الدولة الضريبية *reputational damage* أو مناخها الاستثماري.

المبحث الثالث

الضرائب التي تفرضها الدول على النشاط الرقمي

الأعباء الضريبية التي فرضتها الدول على النشاط الرقمي

يبين الجدول الآتي - في إيجاز - بيان الأعباء الضريبية التي رأت بعض دول

العالم أنها مناسبة لفرض لضريبة على النشاط الرقمي :

الإجراء	لدولة
ضريبة بسعر ٣٪ على الإعلانات التي يزيد رقم أعمالها السنوي عن مليار دولار أسترالي	أستراليا
تبني فكرة المنشأة الدائمة الرقمية	السعودية
ضريبة بسعر ٥,٣٪ على شركات الإعلانات التي تزيد على ٢٠٠ مليون فورنت	المجر

⁵¹⁸ *Policy and Strategy of Inland Revenue (New Zealand): Options for taxing the digital economy – a Government discussion document, June 2019, p.12. at: <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2019-dd-digital-economy/overview>*

الضريبة الجمركية وضريبة القيمة المضافة على سلع التجارة الإلكترونية.	الصين
ضريبة بسعر ٣٪ على المعاملات الرقمية التي لا تقل عن ٣٠٠٠ يورو	إيطاليا
ضريبة بواقع ٠,٥٪ على الدخول على مواقع التواصل الاجتماعي	أوغندا
رسم بواقع ٥٪ على الرسائل النصية والمكالمات	بنين
ضريبة قيمة مضافة على المنشآت الأجنبية التي تقدم خدمات إلى مقيمين بها	تايلاند
ضريبة تحجز من المنبع على المنشآت الرقمية وتطبيق فكرة المنشأة الدائمة الرقمية	تركيا
فرض رسوم تسجيل وترخيص على منشؤ محتوى عبر الإنترنت	تنزانيا
ضريبة بسعر ٢٪ على توزيع المحتوى الصوتي والمرئي (ضريبة اليوتيوب)	فرنسا
تقرير تعريفية يومية على الاتصالات الهاتفية من خلال الإنترنت	زامبيا
فرض رسوم على الصحفيين المحليين والأجانب	موزمبيق
مد نطاق ضريبة السلع والخدمات على الخدمات التي تؤدي عن بعد من الخارج	نيوزلاندا

Source: Lyla Latif, op. cit.p. 107

ونفصل في المطالب السبعة الآتية بيان الضرائب التي رأيت بعض الدول

إمكانية فرضها على الاقتصاد الرقمي:

المطلب الأول

ضريبة المكافئ

التعريف بالضريبة

اقترحت⁵¹⁹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* تقرير ضريبة المكافئ أو المعادل *equalisation levy*. وترى المنظمة أن ضريبة المكافئ هذه يمكن أن تكون بديلاً لمواجهة تحديات فرض الضريبة المباشرة على المعاملات الرقمية.

ولقد سميت بالمكافئ أو المعادل، لأنها تهدف إلى تحقيق التكافؤ أو المساواة بين الأجانب والوطنيين في فرض الضريبة⁵²⁰.

و تفرض هذه الضريبة عندما يكون للمشروع الأجنبي وجود اقتصادى كبير أو مهم *significant economic presence* في دولة معينة، لتوجيه نطاق الضريبة إلى الشركة التي تحافظ على تفاعل هادف ومستدام مع المستخدمين أو العملاء في بلد معين عبر الإنترنت، بحيث يكون لهذه الشركة علاقات أو ثقل بالدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة عليها.

وتفرض هذه الضريبة على القيمة الإجمالية للسلع أو الخدمات الموردة.

⁵¹⁹ *OECD : Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018.*

⁵²⁰ *G.W. Kofler, G. Mayr & C. Schlager, Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution?, 57 European. Taxation. Review, Vol. 12 (2017), Journals IBFD, at 4.4.1.*

ضريبة المكافئ الهندية

عقب صدور حكم⁵²¹ يقضى بأن " تفسير عبارة " المنشأة الدائمة " لا يشمل موقع الويب، إلا إذا كانت كلاً من الخادم والموقع الذى يستضيفه هذا الخادم موجوداً في نفس الدولة، ومن ثم قضى بأنه لا يحق للهند فرض ضريبة إعلانات على جوجل تمت بناءً على أمر من عميل هندي. قامت الحكومة الهندية بفرض ضريبة المكافئ *equalisation levy* عام ٢٠١٦ ، وذلك بواقع ٦٪ على أى مدفوعات تتم من مقيم بالهند إلى غير مقيم بها، وتخصم هذه الضريبة من المنبع، ويوردها المقيم إلى الإدارة الضريبية.

واعتبر ذلك الإجراء استجابة⁵²² من الهند للإجراء رقم (١) الذى اقترحه منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بشأن مشروع الحد من تآكل الوعاء الضريبي *BEPS* وإن لم يرد في تقريرها النهائى⁵²³.

وقد تعمدت الهند أن تفرض الضريبة في مشروع قانون الموازنة العامة *finance bill 2016* بدلاً من أن ترد في القانون العام للضريبة على الدخل، حتى⁵²⁴ لا تسرى على هذه الضريبة المزايا المقررة للأجانب بمقتضى اتفاقيات

⁵²¹*ITO v Right Florists Ltd. I.T.A. No: 1336/ Kol/ 2011*

⁵²²*Manoj Kumar Singh. Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective. Intertax, Vol.No.45.6, 2017, pp. 467-481*

⁵²³*Marcel Olbert, and Christoph Spengel. "International taxation in the digital economy: challenge accepted?." World Tax Journal: Vol.9, No..1, 2017, pp. 3-46*

⁵²⁴*Karnic Gulati: Equilisation Levy : A toothless taxing tigger, p.4.at: <https://www.academia.edu/23312020/>*

تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين الهند والبلدان الأخرى، ولتجنب أى منازعة يمكن أن تثار بشأن مدى خضوع الشركات غير المقيمة للضريبة على الدخل لأن ليس لها ارتباط بمنشأة فى الهند، ومن ثم فلا تعد من قبيل الأتعاب أو الإتاوات .

ويعاب على هذه الضريبة أنها^{٥٢٥} تفرض على الإعلانات التى تتم لصالح معلنين مقيمين فى الهند، ولا تخضع لهذه الضريبة الإعلانات التى توجه إلى الهنود ولكن من خارج الهند . وبالتالى فإن البيانات الشخصية عن المستخدمين المقيمين بالهند، والمتحصلة عبر الإنترنت، ويتم بيعها إلى شركات الإعلانات غير المقيمة بها لن تخضع للضريبة، ما يجعل المعلنين أو شركات الإعلان الهندية فى مركز أسوأ من نظيرتها المقيمة فى الخارج.

النقد الموجه للضريبة

من أهم الانتقادات الموجهة إليها^{٥٢٦} أنها صورة جديدة من صور الضريبة على القيمة المضافة، بدلاً من أن تفرض الضريبة على الأرباح التى تحققها المنشآت الرقمية من بيع تلك السلع والخدمات.

⁵²⁵VIJAY SHEKHAR JHA: TAXATION OF DIGITAL ECONOMY: ISSUES & CHALLENGES, Written: July 23, 2019, p. 72, at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3425401

⁵²⁶Tim Theunis: Profit –allocation on value creation in the digital economy, Master Thesis in European International Tax Law, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University, 2017/2018, pp.19-20.

وتذهب بعض الآراء⁵²⁷ إلى أن هذه الضريبة لا تعتبر من ضرائب الدخل لأنها لا تتخذ الدخل وعاء لها، ولا تعتبر من ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة لأنه لا يتحمل عبئها المستهلك النهائي، ومن ثم يمكن اعتبارها ضريبة من نوع خاص.

كما أنها تعرض المنشآت الرقمية لخطر الازدواج الضريبي حين تفرض دولة المصدر ضريبة التكافؤ على السلع والخدمات الرقمية، التي تحجز من المنبع، وتفرض دولة الإقامة ضريبة الشركات على دخلها من ذات النشاط وهو بيع السلع والخدمات الرقمية.

المطلب الثاني

الضريبة المحجوزة من المنبع

أبعاد الضرائب التي تحجز من المنبع

تعتبر الضرائب التي تحجز من المنبع إحدى الطرق التي تمارس بها دول مصدر الدخل سلطتها في فرض الضريبة؛ حيث تفرض الدول ضرائب تحجز من المنبع (أى عند دفع الدخل أو لإيراد)، وذلك بالنسبة لأنواع معينة من المبالغ التي تدفع إلى الأجانب غير المقيمين في تلك الدولة.

وبينت اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي أحكاماً لأنواع من الإيرادات التي ينطبق عليها نظام الضريبة من المنبع (وهي أرباح الأسهم *Divdends*، وفوائد

⁵²⁷W. Schön, *Ten questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*. in *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2017-11*, pp. 1-6.

الديون *Interests* والإتاوات *Royalties* . وهى تفرض على إجمالى الإيراد، دون السماح بخصم أى تكاليف، وبالتالي فهى ضريبة نهائية^{٥٢٨}، وليس على مستلم الإيراد التزام بتقديم إقرار ضريبي فى الدولة التى يوجد بها دافع الإيراد، وقامت بخصم الضريبة المستحقة على هذا الإيراد من المنبع.

ولا يسمح نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لاتفاقيات الازدواج الضريبي^{٥٢٩} بأن تفرض دولة المصدر ضريبة تحجز من المنبع على أى نوع من الدخل ذى الطبيعة التجارية الذى يتم من خلال منشأة دائمة ، بينما يسمح نموذج الأمم المتحدة لدولة المصدر أن تفرض ضريبة تحجز من المنبع لبعض المبالغ المدفوعة مقابل تقديم الخدمات الفنية أو الإدارية أو الاستشارية، حتى ولو لم يكن لمقدم الخدمة منشأة دائمة فى دولة المصدر.

ولا تحقق نصوص اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مصلحة ضريبية كبيرة لدول مصدر الدخل، لأن كثيراً من الدخول تتحقق من مصادر فيها ، دون أن يكون للمشروع الأجنبى منشأة دائمة فيها، بالرغم من أن هذا الدخل تحقق من نشاط داخل هذه الدولة، مستفيداً بالبنية الأساسية والمرافق والخدمات العامة التى توفرها الدولة، ويدفع مقابلها لها مقيمون فيها.

ولذا تخسر الدول النامية كثيراً من إيراداتها الضريبية فى ظل حاجتها إلى الاستثمار الأجنبى، وضعف قوتها التفاوضية مع دولة إقامة هذه

⁵²⁸ J. YoonC.Lee, "Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and Digital economy", *General Report (Vol. 103B), p.7, Introduction: Background, IFA Cahiers Report 2018.*

⁵²⁹ Article 7 of the OECD Model Tax Convention.

الاستثمارات⁵³⁰. ومن المتوقع أن تزيد هذه الخسائر بانتشار الاقتصاد الرقمي، حيث من المتوقع أن تقل، أو تنسحب، المنشآت الدائمة في الدول النامية. ويقترح بعض الباحثين⁵³¹ أن تتفق الدول على أن حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة المستقطعة من المنبع على الدخل التي تحققها المنشآت غير المقيمة مقيد بأن يبلغ هذا الدخل حداً أو مبلغاً معيناً *monetary threshold*، بحيث لا يسمح لدولة المصدر أن تفرض الضريبة على الدخل الذي يقل عن هذا الحد.

ولا يمنع نظام هذه الضريبة من أن تفرض الضريبة على الدخل في كل من دولة مصدر الدخل، ودولة إقامة الشركة، مما يترتب عليه ازدواج ضريبي، ما لم تسمح دولة الإقامة بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع من الضريبة المستحقة على هذا الدخل، بما يعرف بالإئتمان الضريبي *Tax Credit*. وذلك وفقاً لما يقرره التشريع الضريبي الوطني في الدولة، أو بناء على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها مع الدول الأخرى.

التوجه نحو ضريبة رقمية تجز من المنبع

تتجه الدراسات الحديثة إلى تطبيق هذه الضريبة على المنشآت الرقمية، وذلك بالتوسع في تعريف المبالغ التي ينطبق عليها هذا النظام، من خلال التوسع في

⁵³⁰ M.Hearson, : 'An unprecedented surrender of fiscal sovereignty: expertise, arbitration and the legalisation of the international double taxation regime', Paper Presentation, ECPR General Conference, University of Hamburg, 22-25 August 2017.

⁵³¹ Reuven S. Avi-Yonah, *International Taxation of E-Commerce*, 52 *TAX Law. REV.* Vol.507, No.536 (1997).

تعريف الإتاوات ليشمل فرض الضريبة التي تحجز من المنبع على الأتعاب مقابل تقديم الخدمات الفنية *Fees for technical services*، والدخل الناتج من الإعلانات عبر الإنترنت *Income from online advertising*، وبعض الدخل الأخرى.

وأدخلت بعض الدول⁵³² في نظام الضريبة المستقطعة من المنبع دخولاً كانت تقليدياً تعامل على أنها أرباح عادية، كما هو الحال في اليونان والفلبين التي أخضعت للضريبة المستقطعة من المنبع المدفوعات مقابل البرمجيات *software*، باعتبار أنها من قبيل الخدمات .

وفي ماليزيا تفرض هذه الضريبة على المدفوعات مقابل استعمال الصور المرئية أو الأصوات التي تنتقل عبر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

واتجهت إيطاليا⁵³³ عام ٢٠١٨ نحو استخدام الضريبة المحجوزة من المنبع، ويطلق عليها ضريبة الويب *web tax* " على الدخل الذي يتولد من مصدر في إيطاليا، ولكن بشرط أن يبلغ هذا الدخل مبلغاً أو حداً معيناً، كدليل على وجود الشركة دولية النشاط في إيطاليا بديلاً عن معيار المنشأة الدائمة. ثم جاء قانون الموازنة العامة الإيطالي الصادر عام ٢٠١٩ بمسمى جديد لهذه الضريبة، هو الضريبة على الخدمات الرقمية الإيطالية (*Italian Digital Services Tax (DST)*) وتخضع لهذه الضريبة المعاملات الرقمية المنفذة بشكل فردي أو على مستوى

⁵³² Arthur J. Cockfield: *Tax Wars: The Battle Over Taxing Global Digital Commerce*, *Tax Notes Review*, Vol. 161, No. 11, December 10, 2018, p.1335.

⁵³³ Marco Allena, *The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: Challenges for Italy*, *European Taxation Review*, Vol. 57, No. 7.

المجموعة، من خلال ممول خاضع للضريبة ، في إطار نشاطه الاقتصادي، سواء كان مقيماً في إيطاليا أو غير مقيم بها. وتفرض هذه الضريبة بسعر ٣٪، وتحسب بصفة دورية، على أساس ربع سنوي. وهي^{٥٣٤} من قبيل الضرائب غير المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال.

وتشبه الضريبة الإيطالية الضريبة الفرنسية على الخدمات الرقمية *Digital Services Tax (DST)* ، التي تفرض هي كذلك بسعر ٣٪، على إجمالي المعاملات، وتحصل من المنبع.

تقدير الضريبة

بوجه عام : تمتاز الضريبة المستقطعة من المنبع على المعاملات الرقمية بأنها تمكن الإدارة الضريبية من تحصيلها دون تكلفة أو أعباء إدارية كبيرة، وخاصة إذا كانت المعاملات الرقمية تتم بين منشأتين *B2B*.

وأن تأثير هذه الضريبة على كفاءة النشاط الرقمي يختلف باختلاف سعر هذه الضريبة؛ فإن كان سعرها منخفضاً أمكن استيعابها في ثمن السلعة أو الخدمة الرقمية^{٥٣٥}، أما إذا ارتفع سعرها فمن المتوقع أن تقلل الطلب على المنتج الرقمي، وقد يضطر البائع إلى تحمل جزء من هذه الضريبة لضمان عدم تخفيض مبيعاته.

⁵³⁴Ernst &Young(EY): Italy introduces new digital services tax, *Indirect Tax Alert* , 14 January 2019.

⁵³⁵Michael Keen and Others: *Corporate Taxation in the Global Economy*International Monetary Fund (IMF)publication, Washington DC. 2019, P.17.

بيد أن هذه الضريبة تلاقى معارضة من حكومات الدول التي تنتمي إليها الشركات الرقمية العملاقة كجوجل وأمازون، وأهمها حكومة الولايات المتحدة الأمريكية، وينتقدها عدد من الباحثين⁵³⁶. إذ تتهم هذه الضريبة بأنها تفرض على الشركات الرقمية الأجنبية الكبيرة، وفي ظل عدم وجود تعريف محدد للشركة الكبيرة فإن المغزى الكامن وراء هذه الضريبة هو استهداف انتقائي للشركات الأمريكية.

فضلاً عن انتهاك هذه الضريبة لقواعد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تفرض الضريبة على الشركات الأجنبية عند توافر شروط معينة، منها الوجود المادي من خلال المنشأة الدائمة أو الوكيل التابع للمشروع الأجنبي. و يعاب علي هذه الضريبة أيضاً: صعوبة تطبيقها على المعاملات الرقمية التي تتم بين منشآت ومستهلكين B2C، سيما، انه ليس لدى المستهلك الفرد المعرفة الضريبية الكافية، أو الحافز الذي يشجعه على الوفاء بهذا الالتزام الضريبي. كما يعاب عليها أنها تحمل الإدارات الضريبية أعباء مالية وإدارية لتمكينها من متابعة المعاملات التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين⁵³⁷، مما جعل بعض

⁵³⁶ Vijay Govindarajan , Anup Srivastava, Hussein Warsame and: Luminita Enache: The problem with France plan to Tax Digital Companies, Harvard Business Review, July 17, 2019.

⁵³⁷ The Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, ELECTRONIC COMMERCE AND CANADA'S TAX ADMINISTRATION: A REPORT TO THE MINISTER OF NATIONAL REVENUE FROM THE MINISTER'S ADVISORY COMMITTEE ON ELECTRONIC COMMERCE (Apr. 1998).

الباحثين⁵³⁸ يفضل أن يكون تطبيق هذه الضريبة قاصراً على الشركات المقيمة في الدولة ولها معاملات خارجية.

فضلاً عن أن هذه الضريبة تفرض على أساس إجمالي قيمة التعامل دون خصم أية تكاليف، مما قد يترتب عليه أن تكون قيمة الضريبة المستقطعة تزيد على معدل الربح الذي يحققه غير المقيم من معاملاته في الدولة دافعة الإيراد. وقد يتطلب تطبيق نظام الضريبة المستقطعة على الأنشطة الرقمية تعديلات في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها الدول فيما بينها، لتفادي خضوع ذات الدخل للضريبة في كل من دولة الإقامة ودولة المصدر⁵³⁹.

المطلب الثالث

الضريبة على الروابط الرقمية

محددات الضريبة على الروابط الرقمية

لا يكفي مجرد وجود المنشأة الرقمية في الفضاء السيبراني إخضاعها للضريبة، بل يجب أن يكون ذلك مصحوباً بوجود رقمي واقتصادي كبير.

ولا يمكن الاستدلال على هذا الوجود بالقواعد التقليدية التي تعتمد على المنشأة الدائمة الكائنة في دولة ما ليتقرر لهذه الدولة الحق في فرض الضريبة على

⁵³⁸ Aldo Forgiione: *Clicks and Mortar : Taxing Multinational Business profits in the Digital Age*, Seattle University Law Review, Vo. 26, No.719,2003,P..772.

⁵³⁹ H.J.G.Requena, S.M.Gonzalez: 'Adapting the Concept of Permanent Establishment of the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Economic Presence', *Intertax*, Vol.45, No.11, pp.732-741, 2017.

المشروع الأجنبي الذى يمتلك المنشأة الدائمة، لأن المنشآت الرقمية ليست بحاجة لأن يكون لها وجود مادى فى دولة معينة لمزاولة أنشطة وتحقيق أرباح منها. ولذلك يجب الاعتماد على معيار أكثر واقعية لفرض الضريبة على المنشآت الرقمية، يتلاءم مع نموذج أعمالها وكيفية مزاولتها للنشاط المولد للدخل الخاضع لضريبة.

الاستدلال على الروابط الرقمية

ويدور البحث عن الرابطة الضريبية *Taxation Nexus* التى تبرر حق دولة المصدر فى فرض الضريبة على المنشآت الرقمية، التى تحقق دخلاً أو ربحاً منها. فالرابطة الضريبية تعنى فى معناها التقليدى هى الوجود فى دولة أو فى مكان معين، تعطى الحق لهذا المكان فى فرض الضريبة.

ولقد أصدرت تايوان⁵⁴⁰ فى يناير ٢٠١٨ دليلاً عن التغيرات التى طرأت على قواعد فرض ضريبة الدخل على الشركات الأجنبية التى ليس لها مكان ثابت لمزاولة النشاط، ولكنها تقدم خدمات التجارة الالكترونية إلى مستهلكين فى تايوان، وبينت أن هذا الدخل يخضع للضريبة بها لأنه يتولد من روابط اقتصادية *an economic nexus* فيها. ويختلف تحديد الرابطة فى ضريبة الدخل عن ضريبة

⁵⁴⁰ Eli HADZHIEVA: E., *Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2019, p.45.*

القيمة المضافة؛ إذ تتطلب ضرائب الدخل أن تعمل المنشأة في الدولة من خلال أصول مادية (ممتلكات) ، وموظفين ، يساهمون في تحقيق الدخل من هذه الدولة مباشرة. ولا يكفي أن يكون دورهم مجرد الإعلان أو الترويج عن منتجاتها.

أما في ضريبة القيمة المضافة فإن الرابطة الضريبية تتحدد بجانب المعاصر المحددة لروابط ضريبة الدخل، بوجود أصول غير مادية أو غير ملموسة، أو مندوبى مبيعات يقومون ببيع منتجات المنشأة في تلك الدولة .

ويمكن أن تتحقق الروابط الضريبية في الاقتصاد الرقمى من خلال⁵⁴¹:

١- **رابط النقر** *Click-through Nexus*، حيث يقوم المشتري بالنقر على الموقع، فيحدث الاتصال المباشر بينه وبين البائع. ويحصل البنك أو المؤسسة المالية في دولة المشتري على عمولة نتيجة تحويل قيمة المبيعات إلى خارج الدولة.

٢- **الرابط التابع** *Affiliate Nexus* : ويتمثل في وجود منشأة مستقلة في الدولة ترتبط بأخرى في الخارج، بأن تقوم بتسليم مبيعات الشركة التى فى الخارج إلى المشتري فى داخل الدولة، ومن أمثلتها متاجر أمازون *Amazon Stores* التى تمتلكها منشآت مستقلة عن شركة أمازون العالمية ، وتقوم بتنفيذ مبيعات

⁵⁴¹ Jean Murray: *What is a nexus? What determines a Tax Nexus?*, *Business Law and Taxes*, June 10, 2019, at <https://www.thebalancesmb.com/>

أمازون إلى العملاء الذين طلبوا هذه المنتجات عبر الإنترنت من موقع أمازون. في مقابل أن تحصل هذه المتاجر على عمولة نتيجة تنفيذ عملية البيع.

٣- **الرابطة الاقتصادية Economic Nexus**: وتمثل في أن للمنشأة الرقمية الأجنبية حجم أعمال أو إيرادات في دولة ما يدل على أن لهذه المنشأة ارتباط اقتصادي بتلك الدولة يبرر حقها في فرض الضريبة على المنشأة الرقمية. وغالباً ما يقرر التشريع الوطني لكل دولة الحد الأدنى من رقم أعمال أو إيرادات المنشأة الذي إن حققت المنشأة ما يزيد عليه في الدولة، خضعت للضريبة فيها.

معييار الحد الأدنى كدليل على الرابط

يقترح بعض الباحثين^{٥٤٢} الأخذ بمعييار الحد الأدنى *threshold* الذي يتطلب أن تكون المنشأة الرقمية قد حققت إيرادات أو أرباح بقدر معين - كحد أدنى - للاعتراف بحق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على هذه المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى تقرير معاملة ضريبية واضحة على المنشآت الرقمية، تتجنب تعسف الإدارات الضريبية في افتراض، أو تقرير، وجود روابط اقتصادية بينها وبين المنشآت الرقمية.

⁵⁴²G. S-A.,HidalgoReflections on Multilateral Tax Solutions in a Post-BEPS Context', Intertax, Vol.45, No.11 ,2017, p.736.

بيد أن هذا المعيار تكتنفه بعض الصعوبات؛ أهمها تعيين الحد الأدنى اللازم للخضوع للضريبة، والذي يختلف من دولة إلى أخرى، والذي يجب أن لا يكون متدنياً إلى الحد الذي يدخل المنشآت الرقمية الصغيرة ومتناهية الصغر فيه فيعيق نموها، أو كبيراً إلى الحد الذي يقلت من الخضوع للضريبة المنشآت المتوسطة وبعض المنشآت الكبيرة التي تحقق أرباحاً تستحق الخضوع للضريبة.

كما أن معاملة المنشآت الرقمية ضريبياً على أساس حد معين من رقم الأعمال، أو الربح، ومعاملة المنشآت التقليدية ضريبياً دون مراعاة لهذا الحد، قد ينطوي على تمييز غير مبرر لصالح المنشآت الرقمية⁵⁴³، مما يضر بظروف المنافسة بينهما. وذلك عندما تقدم كلا المنشأتين نفس الخدمة، ولا يكون للوسائل الرقمية اعتبار في تفضيل المستهلك للمنشأة الرقمية على المنشأة التقليدية.

فضلاً عن أن تعيين الحد الأدنى الموجب للخضوع للضريبة يمكن أن يكون محلاً للخلاف بين الإدارة الضريبية والمنشأة الرقمية، أو يؤدي إلى ازدواج ضريبي⁵⁴⁴ حين تطبق دولتان معيار الحد الأدنى بشكل مختلف بحيث يمكن نسبة ذات الدخل، أو جزء منه، للضريبة في كلا الدولتين.

⁵⁴³ A.Turina : 'Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?', *Intertax*, Vol.46, No.6/7, pp.495-519, 2018.

⁵⁴⁴ A.Baumann :, *Digital Economy: The Future of International Taxation and Digital Income*, University of Oslo, 2017, pp.38-40.

وبالعكس قد يؤدي ذلك إلى عدم خضوع الضريبة في كلا الدولتين، عندما يكون الحد الأدنى الذي تعتمد عليه كلاهما أكبر مما حققتة المنشأة الرقمية في أي منهما.

الضرائب على كبار شركات التكنولوجيا

لدى عدد من رجال السياسة والاقتصاد في الغرب قناعة بأن الشركات الكبرى : جوجل وأمازون وفيس بوك وأبل (التي يشار إليها اختصاراً *GAF*) وأحياناً يضاف إليها شركة نيتفليكس (لتشمل فيس بوك وأمازون وأبل، نيت فليكس وجوجل، ويشار إليها *FAANG*)، تختلف عن غيرها من الشركات، سواء من حيث حجم أعمالها أو ضخامة أرباحها، أو اتساع نشاطها، وهي التي تعبر بحق عن الشركات الرقمية أو الاقتصاد الرقمي^{٥٤٥}.

كما أن هذه الشركات لديها قدرة فريدة^{٥٤٦} على تحليل البيانات التي يتم جمعها عبر التفاعل المستمر للمستخدم للمواقع، واستخراج البيانات، لتحويل هذه البيانات إلى سلعة اقتصادية تولد أرباحاً باهظة.

وتعتبر الضريبة على الخدمات الرقمية التي أقرها البرلمان الفرنسي بواقع ٣٪ على الشركات الرقمية التي تبلغ إيراداتها أكثر من ٣٥ مليون يورو في فرنسا وأكثر من ٧٥٠ مليون يورو حول العالم، مثالاً للضريبة على الشركات الرقمية

⁵⁴⁵ *European Commission, Fair Taxation of the Digital Economy, available at https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digitaleconomy_en*

⁵⁴⁶ *Aman Kumar Gupta: GAF* taxation system : An introduction ,at: <http://www.legalserviceindia.com/legal/article-762>

العملاقة، والتي تبررها فرنسا بأنها تهدف إلى أن تساهم هذه الشركات في دفع ضرائب تتناسب مع حجم أعمالها لتمويل النفقات العامة في الدولة التي تحقق منها هذه الإيرادات.

نقد الضريبة

يرى المؤيدون^{٥٤٧} للضريبة على رقم الأعمال إلى أنها ضريبة أكثر شفافية، ويصعب تجنبها، وتضمن أن تدفع الشركات الدولية حصتها من الضريبة على أعمالها فيها حتى ولو لم تقم بالإفصاح عن أرباحها أو دخلها المتحقق من هذه الأعمال.

ويرى المعارضون^{٥٤٨} أن هذه الضريبة من قبيل الضرائب على رقم الأعمال *Turnover taxes* التي تفرض على رقم الأعمال ، وهي أكثر ضرراً من ضريبة الدخل ، لأن الضريبة على رقم الأعمال تفرض مباشرة على النشاط الاقتصادي الذي يتحمل تكاليف كبيرة ليس من المحتمل تعويضها.

وتعيق الضريبة على رقم الأعمال التوجه إلى الاستثمار أو التوسع فيه، لأن المنشآت الاستثمارية التي تخضع لضريبة الدخل تستطيع تخفيض عبء الضريبة بمقدار التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة، بينما لا تخصم هذه التكاليف عند تحديد الضريبة على رقم الأعمال.

⁵⁴⁷ *Danie Schutie and others: An evaluation of the Turnover tax system in South Africa, Theoretical and Applied Economics Volume XXVI , No. 3(620), Autumn, 2019, pp. 59-63*

⁵⁴⁸ *Julian Jessop and Others: The case against Tech Taxes , A critical assessment of EU plans for taxes on digital turnover, June 2019, P.15.*

كما أن السعر الفعلي لهذه الضريبة يكون كبيراً ، لأنها تتحدد على إجمالي المبيعات أو رقم الأعمال، مقارنةً بسعر الضريبة على الدخل الذي يتحدد على أساس صافي الربح أو الدخل.

و تجادل الشركات الأربع الرقمية العملاقة بأن⁵⁴⁹ هذه الضريبة تستهدف الشركات المقيمة في الولايات المتحدة بصفة رئيسية مما يمثل عدواناً اقتصادياً على الولايات المتحدة.

كما أن هذه الضريبة سوف تزيد من تكلفة الأنشطة التي تراوحتها المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تعمل مع هذه الشركات الكبرى، إذ أن أكثر من عشرة آلاف منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم تقيم في فرنسا تباع من خلال متاجر أمازون، مما يهدد بقاء هذه الشركات أو خروجها من السوق.

فضلاً عن أن هذه الضريبة سوف تضطر الشركات العملاقة إلى تغيير نماذج أعمالها لتفادي ارتفاع تكلفة تشغيلها، مما يقلل من كفاءة عمل هذه الشركات.

المطلب الرابع

الضرائب على الأرباح المحولة

اتجهت بعض الدول في السنوات الأخيرة نحو فرض ضرائب على الأرباح المحولة *diverted profit taxes* ، أو تسعى إلى أن تفرض ضريبة بأقل سعر ضريبي *minimum rate* على الأرباح التي تتحول بشكل غير ملائم أو غير صحيح من دول المصدر.

⁵⁴⁹Tech Reporter: AUGUST 16, 2019.

وتعتبر هذه الضريبة بمثابة وسيلة من وسائل الدول للحد من التجنب الضريبي. ويمكن تطبيق هذه الضريبة على كل من التجارة الرقمية والتقليدية.

المبادرات التشريعية

طبقت المملكة المتحدة اعتباراً من عام ٢٠١٥ ضريبة الأرباح المحولة ولكن بسعر أعلى من الأسعار الضريبية على الأرباح الأخرى، حيث يكون سعر الضريبة على الأرباح المحولة ٢٥٪، في مقابل ١٩٪ سعر الضريبة على الأرباح العادية. وتعرف هذه الضريبة بضريبة جوجل *Google Tax*، وتهدف إلى ردع محاولات التجنب الضريبي، ودعم الالتزام الضريبي.

وسارت أستراليا على نهج بريطانيا حيث أصدرت قانون الضريبة على الأرباح المحولة *Diverted Tax Act* اعتباراً من عام ٢٠١٧، وقيل ٥٥٠ في تبرير هذه الضريبة أنها لا تستهدف الاقتصاد الرقمي تحديداً، ولكنها تشمل الشركات دولية النشاط التي تحقق دخلاً نتيجة إبرام تعاقدات مع العملاء عن بعد.

وطبقت الولايات المتحدة هذه الضريبة، اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨، في إطار مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ومنع إساءة استعمال المزايا الضريبية وفق قانون الخصومات الضريبية والوظائف *the Tax Cuts and Jobs Act*، وذلك على الشركات المقيمة في الولايات المتحدة، والمنشآت الدائمة لغير المقيمين،

⁵⁵⁰EY, *Digital Tax Developments April 2016 (EY 2016)*, available at <http://www.ey.com/Publication/>

الأعضاء في مجموعة الشركة دولية النشاط، والتي تحقق مبيعات سنوية تزيد على خمسمائة مليون دولار خلال ثلاث سنوات . وهي ضريبة إضافية تفرض بجانب الضريبة على الدخل المفروضة على الشركات، وبسعر ١٠٪ على الوعاء الضريبي المعدل.

نقد الضريبة

يذهب المعارضون⁵⁵¹ لهذه الضريبة إلى أنها تخالف التزامات الدول التي تفرضها بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها مع الدول الأخرى، التي تفرض الضريبة على أرباح الشركة مرتين، مرة باسم الضريبة على الشركات، وأخرى باسم الضريبة على الأرباح المحولة، ما يشكل ازدواجاً ضريبياً متعمداً من الدول التي تفرض الضريبة على الأرباح المحولة. ولا عبء في هذا الشأن بالحجة التي تتذرع بها هذه الدول بأن الضريبة على الأرباح المحولة تختلف عن ضريبة الشركات، لأن كلا الضريبتين يفرض على الربح.

كما أنه لا عبء بالقول بأن هذه الضريبة تستهدف منع تجنب الضريبة من خلال الترتيبات المصطنعة *artificial arrangements* التي لا تستند إلى الجوهر الاقتصادي *economic substance* التي تقوم بها الشركات لتفادي الضريبة في

⁵⁵¹ *Stuart MacLennan: The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and EU Law, : Intertax, vol 44, no. 12, pp. 903-912 .*

الدول ذات الضرائب الأعلى سعراً، لأن الملاحظ أن هذه الضريبة توجه مباشرة إلى الشركات التي تعمل عبر الإنترنت، وهي تعمل لغرض اقتصادى واضح.

المنصات الرقمية كأداة تحصيل:

نظراً لأن معظم المعاملات التي تتم عبر المنصات الرقمية غير المقيمة في الدولة التي يتبعها البائع أو المشتري، فإن هذه المنصات لا تتحمس للالتزام بأحكام قانون الضريبة الذي يتبعه أى من طرفي المعاملة، إما لاعتقادها أن الإدارة الضريبية في هذه الدول لن تستطيع إجبارها قانوناً على هذا الالتزام، أو لأن الالتزام المقرر في كل دولة مختلفاً عن الدولة الأخرى، ويتسم بالتعقيد والغموض في كثير من الأحيان، أو أن هذا الالتزام يرتب عليها تكاليف وأعباء مالية لن تتمكن من استردادها.

ولذلك تسعى الإدارات الضريبية في العديد من الدول إلى تيسير عملية الإلتزام الضريبي على تلك المنصات، إما بتبسيط إجراءات التسجيل الضريبي، أو تمكين المنصة من تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً، مع تزويدها بالمعلومات الضريبية التي تمكن المنصة الرقمية من فهم القانون الضريبي والتعامل معه.

ويمكن للتشريع الضريبي أن يجعل من المنصات الرقمية المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها من المنشآت والمستهلكين الذين يستفيدون من هذه المنصات في إنجاز معاملاتهم، وبذلك تحصل الخزانة العامة على إيرادات ضريبية من المنشآت الصغيرة والأفراد الذين يتزايدون بأعداد كبيرة يوماً على مواقع

الإنترنت، كما يمكن إلزام المنصات الرقمية بتزويد الإدارات الضريبية بالمعلومات عن المنشآت المسجلة ضريبياً .

وقد أصدرت فرنسا تشريعاً في قانون المالية *Finance Act* لعام ٢٠١٩ يلزم المنصات الرقمية بأن تخطر الإدارة الضريبية بمعلومات عن الدخول التي يحققها مستخدمو المنصات، على أن تشمل هذه المعلومات بيانات عن هوية المستخدم، وعنوان بريده الإلكتروني ، وإجمالي المبالغ التي دفعت إليه عن طريق المنصة الرقمية ، ووضع القانوني من حيث كونه شخصاً عادياً، أو ممارساً محترفاً، ونوع الدخل الذي تحصل عليه.

كما تحاول دول أخرى إلى إبرام اتفاقات مع المنصات الرقمية للتعاون فيما بينها على تيسير تبادل المعلومات وتحصيل الضريبة، أو أن تضع قوانين ضريبية مبسطة الإجراءات والأحكام ، مع التوسع في نظام الضريبة التي تخصم المنبع، أو أن تصدر الإدارات الضريبية أدلة تعريفية لتبصير المنصات الرقمية بالتزامتها الضريبية.

وقد دخلت منصة إير بي ان بي *Airbnb* في تفاوض مع عدد من الدول لإبرام اتفاقية تحصيل طوعي *Voluntary Collection Agreement*، تقوم^{٥٥٢} من خلاله المنصة بتحصيل الضرائب المحلية على نزلاء الفنادق والشقق التي تتيح تأجيرها لهم، ضمن المبلغ المحدد لهذا التأجير، على أن تحول الضريبة المحصلة إلى الإدارة الضريبية مباشرة.

⁵⁵² *Airbnb Policy Tool Chest, December, 2014, p.4.*

المطلب الخامس

الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعي

تعتقد كثير من الدول أن الشركات الكبرى التي تعمل في مجال التواصل الاجتماعي عبر الإنترنت: جوجل وأبل وفيس بوك وأمازون^{٥٥٣} (والتي تعرف اختصاراً *GAFA*) لا تدفع الحصة العادلة من ضرائب الدخل التي يتعين أدائها بالنظر إلى ضخامة الأرباح التي تحققها. لذلك اقترحت الدول الأوروبية في مارس ٢٠١٨ فرض ضرائب رقمية على الشركات التكنولوجية الكبرى التي تزاوّل نشاطاً في دول الاتحاد الأوروبي.

ولقد عارضت الولايات المتحدة هذا الاقتراح، باعتقاد^{٥٥٤} أن هذا الاقتراح يهدف إلى الحد من مساهمة الشركات الكبرى الأمريكية في السوق الأوروبي، ويشعل حرباً تجارية رقمية^{٥٥٥} *digital trade war*.

يتطلب التفكير في فرض الضرائب على وسائل التواصل الاجتماعي أن نفهم اقتصاديات هذه الصناعة، إذ تستخدم مواقع التواصل الاجتماعي للتواصل مع

^{٥٥٣} وهناك من يضيف إلى الشركات الأربع الكبرى شركة نيتفليكس ، ويشير إلى الشركات الخمس اختصاراً بكلمة فانج *FAANG* وهي الأحرف الأولى لشركات *Facebook, Amazon, Apple, Netflix, Google*

^{٥٥٤} *Department of the Treasury, "Secretary Mnuchin Statement on Digital Economy Taxation Efforts," October 25, 2018, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm534>; (2) Department of the Treasury, "Secretary Mnuchin Statement On OECD's Digital Economy Taxation Report," March 16, 2018,*

^{٥٥٥} *Senate Joint Economic Committee (Republicans), "The EU's New Digital Trade War?" September 28, 2018, <https://www.jec.senate.gov/public/index.cfm/republicans/2018/9/the-eu-s-new-digital-trade-war>*

الآخرين عبر شبكة كبيرة تقدم خدمات قيمة. وأن مستخدمي هذه المواقع متعدّدو الفئات، فمنهم العائلات، والأصدقاء، والطلاب، والزملاء، والعملاء أو المستهلكون.

وتزود هذه المواقع زوارها بالأخبار والمعلومات، والإعلانات، والعديد من الخدمات العامة والخاصة، كإنجاز المعاملات الحكومية، وتقديم الخدمات التعليمية والصحية، وشراء السلع، وإنجاز المشروعات الفردية أو الجماعية. وأن كثيراً ممن يستخدمون هذه المواقع يحصلون على خدماتها بالمجان، وخاصة الذين يستخدمون المنصات الكبرى مثل جوجل وفيس بوك واليوتيوب، حيث تكتفى هذه المنصات بالعوائد التي تتحصل عليها من الإعلانات على مواقعها، وتطوير المحتوى الذي يدفع إلى زيادة المستخدمين. ومن ثم فإن الخدمة المجانية التي توفرها هذه المواقع تزيد من عدد المستخدمين لها يوماً بعد يوم ما يجذب شركات الإعلان إليها، فتحصل على مزيد من إيرادات هذه الإعلانات.

وتختلف خدمات الوسائط العليا *OTT* عن مثيلاتها التقليدية، في أنها تقدم خدمات مباشرة لمستخدمي الإنترنت، بخلاف ما تقوم به منصات الكابلات والبث الفضائي التقليدي التي تعمل كوحدة تحكم أو وحدة توزيع للمحتوى. ومن ثم فإن تخفيض أعداد المستخدمين لخدمات الوسائط العليا سوف يقلل مباشرة من استخدام البيانات التي تتيحها، والعكس صحيح. وبالتالي يمكن أن تؤدي الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعي التي يتحملها المستخدمون إلى

تقليل عددهم، وبالتالي زيادة تكلفة الخدمات التي تقدمها هذه المواقع، مما يقلل من الانتفاع بها.

وأن هذا الأثر سوف ينعكس سلباً على العائد الاقتصادي الناتج من استخدام مواقع التواصل في تقديم السلع والخدمات، سواء فيما بين المنشآت، أو بين المنشآت والعملاء. الأمر الذي يقلل الأرباح التي تحققها المنشآت، وتنخفض حصيلة الضريبة التي يدفعونها إلى الدولة.

وقد أدى تقديم خدمات التواصل مجاناً عبر مواقع الإنترنت، إلى القول⁵⁵⁶ بأن هذا النوع من الاقتصاد لا يعاني من مشكلة الندرة *scarcity*، التي يعاني منها الاقتصاد التقليدي، حيث تؤثر الندرة - بمعنى محدودية الموارد أو العرض في مقابل زيادة الطلب - في تحديد سعر السلعة تبعاً لقانون العرض والعرض.

بينما تتمكن المنصات الرقمية من استيعاب زيادة الطلب على خدماتها بسبب إقبال المستهلكين الذي لا يدفعون ثمناً لهذه الخدمات، عن طريق تقديم تلك الخدمات لكل من يطلبها دون نفاذ أو نقص. أي أن ميزة تقديم الخدمة المجانية تمثل سمة أساسية ومؤثرة في جذب مزيد من العملاء، وتحقيق المزيد من الإيرادات الناتجة عن الإعلانات والبيانات التي تتأثر بزيادة المستخدمين.

الاتجاهات التشريعية

اتجهت بعض الدول، ومنها أوغندا وزامبيا وبنين، إلى فرض ضريبة على استخدام مواقع التواصل الاجتماعي. وقد بدأت أوغندا فرض هذه الضريبة (*Over-the-Top Tax "OTT"*)، عام ٢٠١٨ تفرض بمبلغ ثابت عن كل يوم

⁵⁵⁶C. Anderson Free: *The Future of a Radical Price*, Hachette Books .2009.

(٢٠٠ شلن)، بغض النظر عن الغرض من الاستخدام، أى سواء كان مستخدم موقع الشبكة العالمية (الإنترنت) يسعى إلى الحصول على سلعة أو خدمة من المتاجر الالكترونية، أم أنه لمجرد الاطلاع على الأخبار والتواصل مع الآخرين أو الحصول على المعلومات.

بجانب ضريبة بسعر ١٪ على استخدام خدمة تحويل الأموال عن طريق التليفون المحمول.

كما فرضت بنين فى سبتمبر ٢٠١٨ ضريبة على خدمة رسائل التليفون المحمول (messaging)، والتحدث عبر الإنترنت (مثل skype)، إذ رفعت تكلفة هذه الخدمات إلى حوالى ٢٥٠٪ عن كل جيجا بايت.

وأعلنت زمبابوى فرض ضريبة يومية تقدر بحوالى ٠,٠٣ دولار على المكالمات الصوتية عبر الإنترنت.

وفرضت تنزانيا ضريبة تعرف بـضريبة المدونين (blogger tax) إذ يلتزم المدونون ومشغلو قناة you Tube وأصحاب المواقع على الإنترنت مبلغ يعادل ٩٠٠ دولار سنوياً مقابل النشر عبر الإنترنت.

كما ألزمت حكومة موزمبيق الصحفيين والأفراد والمؤسسات الإعلامية التى تستخدم المنصات الإعلامية الرقمية والتقليدية بالتسجيل للحصول على ترخيص اعتماد مقابل اداء مبلغ يتراوح ما بين ٥٠٠ دولار إلى ٣٣٠٠ دولار أمريكى، على أن يجدد هذا الترخيص سنوياً.

واقترح⁵⁵⁷ مجلس النواب بالمكسيك مشروع قانون لفرض الضريبة على الخدمات التي تقدمها المنصات الرقمية، إذ تفرض الضريبة على الكيانات غير المقيمة في المكسيك عن خدماتها التي تقدمها إلى أفراد أو أشخاص بالمكسيك عن طريق منصة رقمية.

وهذه الضريبة تتحدد على أساس إجمالي قيمة الخدمة شاملة العمولة التي تحصل عليها المنصة، وفق الأسعار الفعلية للخدمات. وتحصل الضريبة إما أن تجز من المنبع أو أن يدفع من حصل على الخدمات بالمكسيك الضريبة بأنفسهم.

كذلك⁵⁵⁸ اقترحت جمهورية التشيك مشروع قانون للضريبة على الخدمات الرقمية، تفرض بسعر 7٪ على أنواع معينة من هذه الخدمات. ،اهما الخدمات الإعلانية الرقمية الموجهة ، واستخدام واجهة رقمية (مواقع أو تطبيقات تليفون)، أو بيع بيانات المستخدم.

وتفرض هذه الضريبة على المنشآت التي يزيد رقم أعمالها على ٧٥٠ مليون يورو على مستوى العالم، وبما لا يقل عن ٥٠ مليون (عملة التشيك).

ومعيار فرض الضريبة على الخدمات الرقمية في التشيك هو مكان تسجيل عنوان IP لجهاز الكمبيوتر أو الهاتف المحمول، وليس عنوان مستخدم الخدمة المبين في الفواتير.

⁵⁵⁷ KPMG, Mexico: proposals for taxation of digital platforms, Tax Alert, September 30, 2019.

⁵⁵⁸ KPMG, Clearer outline of tax on selected digital services, 4 sep. 2019.

نقد الضريبة

وقد قيل في تبرير هذه الضريبة أنها توفر مصدراً مالياً يمكن الدولة من تحسين خدماتها العامة للشعب⁵⁵⁹.

بينما يعارضها كثيرون باعتبارها نوعاً من وسائل تقييد استخدام الإنترنت، ومنع أفراد الشعب من الاطلاع على المعلومات، ما يتعارض مع حق الإنسان في المعلومات. كما أن هذه الضريبة أدت إلى تخفيض عدد المستخدمين للإنترنت، مما أدى إلى توقف أو تقلص نشاط المنشآت الرقمية. ولقد باردت بنين بالغاء الضريبة بعد أيام محدودة بسبب الاحتجاجات العامة التي شهدتها.

وبعد مرور عام من تطبيق هذه الضريبة لم تتمكن⁵⁶⁰ أوغندا من تحصيل سوى ١٧٪ من الضريبة المستهدفة، إذ تمكن المستخدمون من التواصل عبر الانترنت بوسيلة أخرى VPN مثلاً.

كما أنه من المتوقع أن يؤدي تخفيض أعداد المستخدمين بسبب الضريبة إلى تخفيض العوائد الاقتصادية التي تتحقق بسبب التعامل الرقمي في بيع وشراء السلع والخدمات، مما يقلل أرباح المنشآت العاملة في هذا المجال، وبالتالي تقل الحصيلة الضريبية التي تعود إلى الدولة منها⁵⁶¹.

⁵⁵⁹The Guardian, Millions of Ugandans quit internet services as social media takes effect, 27 Feb.2019.

⁵⁶⁰D W: Uganda: one year of social media at: www.dw.com.

⁵⁶¹Michel Kende , Davide Abecassis and Elena Korsukova: Impact of taxation on social media in Africa, Analysis Masson, Knowledge Center, Report, 15 May 2019.

المطلب السادس

الضريبة على الإعلانات عبر الإنترنت

دخل الإعلانات

انتشرت الإعلانات الرقمية، التي تظهر على المنصات الرقمية ومواقع الإنترنت، بكثافة كبيرة، وأصبح الاعتماد عليها أكبر بكثير من الاعتماد على الإعلانات التقليدية التي تظهر على صفحات الجرائد والمجلات والتلفزيون، مما يهدد بزوال الوسائل التقليدية للإعلانات، فتفقد شركات الإعلان التقليدية مورداً رئيسياً لها، كما تعاني الإدارات الضريبية^{٥٦٢} من مشكلة تتبع الإعلانات الرقمية وإلزام الجهات القائمة عليها بتوريد وتحصيل ضريبة الإعلانات إليها. وتسيطر شركات جوجل وفيس بوك على سوق الإعلانات عبر الإنترنت في شكل احتكار ثنائي^{٥٦٣}، مع تجنب دفع الضرائب المناسبة بالرغم من امتثالهما للقانون الضريبي الساري.

^{٥٦٢} فشلت إدارة الضرائب الفرنسية مرتين - حتى الآن- في إثبات حقها في فرض الضريبة على الإعلانات التي تقدم عبر محرك البحث جوجل وتوجه إلى الجمهور الفرنسي، وعن الإعلانات عن السفر التي تقدمها شركة *value click* عبر موقعها لتمكين الراغبين في السفر في العثور على أفضل العروض إذ رفض القضاء الفرنسي خضوع هذه الأنشطة الإعلانية للضريبة في فرنسا وفقاً للقواعد العادية لفرض الضريبة، وتطبيقاً للمعنى اللغوي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين فرنسا وكل من أيرلندا والولايات المتحدة. بحسبان أن كلا الشركتين ليس لهما منشأة دائمة في فرنسا، وليس لأى منهما وكيل تابع له سلطة إبرام العقود. أنظر عرضاً لقضيته : *Google Ireland Ltd(1505178/1-1)* ، وقضية *Valueclick (17PA01538)* في بحث:

Tatiana Facao: The digital economy and online advertising services: policy approaches and case law analysis, Tax Notes International, Feb.4, 2019, pp.533-536.

^{٥٦٣} اتهم اتحاد التجارة الفيدرالي (FTC) شركة جوجل باحتكار سوق الإعلانات، ومخالفتها لقوانين حماية الملكية الفكرية *Patent Protection Laws*، حيث تؤدي ممارستها إلى منع المنافسين من الدخول إلى السوق، وانفرادها بحيازة المحتوى الرقمي لنتائج البحث من المواقع المنافسة، فضلاً عما تفرضه جوجل من قيود تعاقدية في اتفاقيات البحث عن

ووفقاً للإحصاءات^{٥٦٤} تعتبر شركتا جوجل وفيس بوك من أعلى مراتب الشركات دولية النشاط من بين ألفين من الشركات الكبرى ، حيث جاءت جوجل في المرتبة الرابعة والعشرين محققة ربح يبلغ ١٩,٥ مليار دولار أمريكي، وجاءت فيس بوك في المرتبة المائة والتاسعة عشر محققة ربح ٩,٥ مليار دولار. وتسيطر هاتان الشركتان على حوالي^{٥٦٥} ثلثي السوق العالمي للإعلان الرقمي.

وترجع الزيادة في الإعلانات الرقمية إلى ما يمتاز به الإعلان الرقمي عن الإعلان التقليدي؛ فالإعلان الرقمي قليل التكلفة مقارنة بالإعلان الرقمي، وسريع الانتشار في وقت قصير جداً، ويسهل تفاعل الجمهور معه، ويمكن لمخططي الإعلانات توجيهه باستهداف شرائح بذاتها، أو التحكم في المدى الزمني له^{٥٦٦}.

مضامين الإعلان الرقمي

يتضمن الإعلان الرقمي ثلاث مكونات رئيسية، هي الإعلانات المرئية : *display ads*، وإعلانات البحث *search ads*، والإعلانات المحلية *native advertising*. ويمثل الإعلان المرئي أو المصور الشكل التقليدي

الإعلانات التي تيرمها، مما يجعل المنشآت الأخرى، وخاصة الصغيرة منها ، عاجزة عن أن تجذب إعلانات إلى منصاتهما. والواقع أن هذا الوضع التنافسي لا تتفرد به جوجل وحدها، بل إنه ، كما أقر بذلك اتحاد التجارة الفيدرالي، يشمل قلة أخرى من المتحكرين، أمثال: فيس بوك وتويتير ويوتيوب.

أنظر: *Information Today, March 2013, Google, FTC Reacii Settiement*

⁵⁶⁴ <http://www.forbes.com/global2000>, last accessed 9 February 2018.

⁵⁶⁵ <https://www.emarketer.com/Article/Google-Still-Dominates-World-Search-Ad-Market/1014258>

^{٥٦٦} منصور خالد خوجة: الكمبيوتر والتكنولوجيا لنقل المعلومات سمة الألفية الثالثة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الخاص، ٢٠١١، ص ١٩٢.

للإعلان، كمثلته التقليدي، من خلال لافتات أو مقاطع مرئية أو مسموعة عبر الإنترنت، ويدفع المعلنون مقابلاً لنشرها على المواقع. أما إعلانات البحث فتمكن المستخدم من البحث عبر مواقع الإنترنت عن محتوى معين، ويقوم الموقع بإعلام هذا المستخدم بروابط أخرى متصلة بموضوع بحثه. أما الإعلانات المحلية فتتكامل في المحتوى أو السياق الذي اعتاد المستهلك البحث عنه، وهذه الإعلانات تظهر في مواضع غير تقليدية، مثل مصادر أخبار الفيس بوك أو تغريدات تويتر⁵⁶⁷.

ويتم تسعير الإعلانات الرقمية بطرق مختلفة⁵⁶⁸؛ منها ما يكون على أساس موقع الإعلان على الصفحة، أو من خلال معادلة تعتمد على مستوى الأداء، فعلى سبيل المثال: تحدد جوجل سعر الإعلان وفق عامل تكلفة كل نقرة *costper-click factor*، بمعنى أن الإيرادات تتحقق بمجرد قيام المستخدم بالنقر فوق الإعلان.

ولتطوير هذه الطريقة بحيث تعكس مدى ارتباط *engagement* المستهلك بموضوع الإعلان، دون الاعتماد على مجرد النقر فوق الإعلان، فإن دخل الإعلان يتولد من خلال معادلة التكلفة لكل إجراء أو فعل "*cost per action formula*، حيث يتولد الدخل حين يقوم المستهلك بعمل أو إجراء يفيد الناشر أو

⁵⁶⁷ Cora Katz-Samuels, *Cora: Native advertising: Beyond the Buzz*. New York: Neo@Ogilvy viewpoints, 2014.

⁵⁶⁸ Alan Charlesworth: *Key Concepts in e-Commerce (Palgrave Key Concepts)*, Palgrave Macmillan, Royston, HERTS, United Kingdom, 2007.p.3.

المعلن) كأن يسجل نفسه في الموقع أو يشتري المنتج، أو أن ينقر بعلامة الإعجاب على صفحة الفيس بوك). مما مؤداه أن المعلن سوف يحصل على أجر الإعلان على أساس حجم تفاعل المستهلك مع هذا الإعلان، وليس مجرد رؤيته أو النقر فوقه لقراءته.

نحو ضريبة على الإعلانات الرقمية

اهتمت الهيئات المختصة بالإعلام بضرورة فرض ضريبة أو رسوم على الإعلان الرقمي تستخدم حصيلته في دعم وسائل الإعلام التقليدية، ففي الولايات المتحدة، على سبيل المثال، برز اقتراح⁵⁶⁹ بأحد أمرين: إما أن تفرض ضريبة على دخل الإعلانات بسعر ٢٪ تتحمله شركات الإعلان، أو أن تفرض ضريبة مبيعات على خدمات الإعلان يتحملها من يشترون وقت الإعلان أو المساحة الإعلانية تضاف إلى سعر الإعلان.

كما يقترح أن تخفض تكاليف الإعلانات المسموح بخصمها من وعاء ضريبة الدخل، بما يمكن من زيادة ضريبة الدخل، بحيث تستخدم هذه الزيادة في دعم صناعة الإعلام في الولايات المتحدة.

وفي المملكة المتحدة يدعو⁵⁷⁰ تحالف إصلاح وسائل الإعلام *the Media Reform Coalition* فرض ضريبة على رقم الأعمال أو الأرباح التي تحققها بعض

⁵⁶⁹Free Press. 2010. *New Public Media: A Plan for Action*. http://www.freepress.net/sites/default/files/fp-legacy/New_Public_Media.doc.pdf

⁵⁷⁰Co-ordinating Committee for Media Reform (CCMR). 2011. *Funding Models for News in the Public Interest*. <http://www.mediareform.org.uk/wp-content/uploads/2013/04/Funding-models-for-news-in-the-public-interest.pdf>

قطاعات صناعة الوسائط الإعلامية، مثل الإعلان عبر الإنترنت، ومقدمى خدمات الإنترنت، ومقدمى خدمات الهاتف المحمول، ومنتجى الأجهزة. على أن تستخدم حصيلة هذه الضريبة لتمويل وسائل الإعلام العامة والتعاونية والمحلية.

الدولة صاحبة الحق فى فرض الضريبة

إن للإعلان الرقمى أطرافاً ثلاثة تؤثر فى تحقيق أو تعيين إيراد أو أجر الإعلان، وهم الناشر (أصحاب المواقع)، والمعلنون (المنشآت التى تطلب الإعلان عن نشاطها أو منتجاتها) والمستخدمون للمواقع (سواء كانوا من المتفعين بالإعلان بصورة مباشرة أو غير المتفعين به). وقد يتواجد كل طرف من هؤلاء الأطراف فى بلد مختلف عن الآخرين .

لذا يثور الجدل⁵⁷¹ حول المكان الذى يكون له الحق فى فرض الضريبة على دخل الإعلانات الرقمية، أو بعبارة أخرى ما هو المكان الذى تولد فيه القيمة الناتجة عن النشاط الإعلاني ليكون دولة هذا المكان هى صاحبة الحق فى فرض الضريبة، وكيفية تحديد إيرادات هذه الإعلانات التى تنسب إلى كل دولة من الدول المتصلة بالإعلان الرقمى .

إذ يذهب رأى إلى أن القيمة تخلق بالنسبة للإعلانات الرقمية فى المكان الذى يوجد فيه المهندسون أو الفنيون التابعون للمنصة الرقمية الذين يعدون

⁵⁷¹Christian Fuchs: *The online advertising tax, A Digital policy innovation, the Communication and Media Research ,Institute) , University of Westminster, CAMRI Policy Brieve 1, UK,2018, pp.8-11.*

البرمجيات ويبيئون الموقع للبحث (كاليفورنيا في حالة جوجل)، إذ لولا جهد هؤلاء الفنيين ما وجد الموقع.

بينما يعارض آخرون هذا النظر بحسبان أن وجود الموقع في ذاته لا يخلق القيمة، وإنما يكون للمستخدمين لهذا الموقع الدور الأساسى فى خلق هذه القيمة، فكما أن الآت المصنع ومنشآته وحدها لا تخلق الإيراد، وإنما هى مجرد وسيلة إنتاج السلعة أو الخدمة، فإن السلعة لن تحقق إيراداً إذا لم يقم الناس بشرائها، فضلاً عن أن الآلات وحدها بدون العمال المشرفين عليها لا يضمن استمرار الإنتاج ولا تحسينه، فهى مجرد آلات صماء تعمل، فإذا أصابها عطل أو خلل لن تصلح نفسها.

كما أن هذه الآلات لن تعين المنتج - أو صاحب المصنع - على دراسة السوق والتحكم فى حجم الإنتاج وتسعيه. وبالتالي يكون مكان المشرفين على الموقع والقائمين على التسويق هو صاحب الحق فى فرض الضريبة (إيرلندا فى حالة جوجل حيث توجد علاقات بين جوجل فى أيرلندا وعملاء النشر الأوربيين).

وبالتالى فإن للعنصر البشرى، مستخدمين وعمالاً، الدور الأساسى فى خلق القيمة، وبالتالي يكون من الملائم أن تعتبر الدولة التى يوجد فيها المتفعون بالإعلان أو الفئة المستهدفة من الإعلان، أو الذين قاموا بالضغط على الموقع للاطلاع على الإعلان للاستفادة منه هى الدولة التى يكون لها الحق فى فرض الضريبة على الإعلانات الرقمية. أى أن الدولة صاحبة الحق فى الإعلان هى

الدولة التي يقوم فيها المستخدم بالضغط على الإعلان، لينتفع بالخدمة
الإعلانية.

ويؤيد الرأي الأخير تعدد الأطراف التي تتصل بالنشاط الإعلاني الرقمي،
وهم المنصة الرقمية، المنشآت الإعلانية، والمستخدمون أو المتفعلون بالإعلان.
والواقع أن للمستخدمين دوراً مختلطاً بين الإنتاج والاستخدام يطلق عليه
اصطلاحاً (المتتهلك) *prosumption*، لأن المستخدمين هم يزودون المنصة
الرقمية بالبيانات الشخصية، التي تستخدم في تحديد نوع الإعلان والفئات
المستهدفة منه، كما أن هؤلاء المستخدمين هم المتفعلون بالخدمة الإعلانية.
وبالتالي يكون من العدل أن تفرض الدولة التي يوجد فيها المستخدمون
للإعلان ، ويمكن التعرف على هذه الدولة من خلال عناوين بروتوكول
الإنترنت *IP addresses* .

ولتطبيق الرأي الأخير - في الواقع - يمكن الزام المنصات الرقمية بتقديم
تحليل إحصائي بنسبة كل دولة من عدد النقر *click* للانتفاع بالإعلان، وبالتالي
تحسب حصة الدولة في فرض الضريبة على هذا الإعلان بعدد نقرات كل دولة
من إجمالي عدد النقرات في كل دول العالم. أو أن تحسب الأرباح الناتجة عن
النشاط الإعلاني وخلق القيمة ورقم الأعمال على أساس حصة الدولة من عدد
المستخدمين النشطين إلى إجمالي عدد النشطين في العالم .

بيد أن هذه المعادلة تقريبية ، تعتمد على صحة البيانات التي تقدمها المنصة الرقمية، كما أن النقر في ذاته لا يعنى الانتفاع بالإعلان، بل يعنى فقط عدد الأشخاص الذين اطلعوا على محتوى الإعلان.

طبيعة الدخل الناتج عن الإعلان الرقمي

تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن إيرادات الإعلانات الرقمية من قبيل الدخل التجارى⁵⁷²، وليس إتاوة- إذ يدفع المعلن مبالغ إلى شركة الإعلان مقابل الرسوم التي توضع في موقع الإنترنت متضمنة العلامات المميزة ، والصور المرئية الأخرى، التي تفتح موقع الويب الذى يعده المعلنون عند النقر عليه، ويمكن تحديد هذه المبالغ على أساس كل عرض بوجه عام، أى من خلال عدد النقرات التي ينقر بها المستخدم على موقع الشبكة للاطلاع على الإعلان.

وذلك بالرغم من أن بعض الدول الأعضاء في هذه المنظمة يرون ان المبالغ المدفوعة عن هذه الإعلانات تمثل رسوم استخدام أو مقابل استخدام أداة صناعية أو تجارية او علمية. *usage fee, usage right, industrial, commercial or scientific tool*

ويذهب رأى إلى أنه حين يقوم بالإعلان فرد (شخص طبيعى) من خلال موقعه الخاص على الشبكة لصالح آخرين بمقابل، فإن ما يحصل عليه هذا

⁵⁷²*OECD Report 'Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-commerce', 01.02.2001*

الشخص يعتبر دخلاً ناتجاً عن مزاولة مهنة حرة أو غير تجارية⁵⁷³، ولا يغير من ذلك كون أن الشخص وهو يزاوّل هذه المهنة يستعين ببعض الأجهزة أو الأدوات، إذ أنه يقوم في الواقع بعمل يحتاج إلى خبرة فنية، قوامها إعمال الفكر ونتاج المعرفة.

وهذا القول في رأينا يتفق مع أعمال البرمجة التي يقوم بها شخص عند إنشاء الموقع أو إعداداته لتلقى الإعلانات، ثم يقوم ببيعه للآخرين، أو التصرف فيه بمقابل أما إذا ما انتقلنا إلى مرحلة نشر الإعلانات بناء على طلب العملاء، والحصول على إيرادات منها فإن إيرادات الإعلانات تعتبر دخلاً تجارياً، يخضع للضريبة على النشاط التجاري والصناعي، كما هو الحال بالنسبة لدخل الإعلانات التقليدية التي تقوم بها شركات الإعلان الأخرى.

ومن ناحية أخرى تخضع عملية بيع أو تأجير مساحات إعلانية للنشر على الإنترنت إلى منشأة أجنبية في الخارج للضريبة على القيمة المضافة بسعر صفر باعتبارها خدمة مصدرة، وبالعكس فإن بيع هذه المساحة أو تأجيرها إلى منشأة مقيمة تخضع للضريبة على القيمة المضافة باعتبارها خدمة محلية.

الاتجاهات التشريعية

أخذت المجر بنظام الضريبة التصاعديّة على الإعلانات الرقمية عام ٢٠١٤، والتي أطلق عليها ضريبة جوجل، ولكن بعد اعتراض الاتحاد الأوروبي على هذه

⁵⁷³ *Fevzi Rifat ORTAC&, Deniz AKCAY: Internet and advertisement taxation , in : Sinem Tuna and Denz Akcay (eds.): Approaches on new media, 1st. International New Media Conference, Istanbul ,Turkey, May 21, 2015,p.54.*

الضريبة بحسبان أن تقدم أسعار منخفضة تفضيلية لبعض المنشآت مما يشكل دعماً محظوراً، فقد أجرت المجر تعديلاً على هذه الضريبة بسعر ثابت بواقع ٧,٥٪ على إيرادات الإعلانات التي تتجاوز مائة مليون فورنت مجرى (أى ما يعادل ٣٤٨٤٤٠ دولار أمريكي) سنوياً.

وفي عام ٢٠١٤ أجرت كوريا الجنوبية تعديلاً على قانون الضريبة على القيمة المضافة لتخضع للضريبة، بسعر ١٠٪، مبيعات الخدمات الرقمية، مثل البرامج السمعية والمرئية والمسموعة وألعاب الفيديو البرمجيات *software*، سواء قام بالبيع أفراد أو شركات مقيمة، كما تخضع لهذه الضريبة المنشآت الأجنبية التي تباع منتجاتها عبر متاجر التطبيقات *app.stores*.

وفرضت الهند ضريبة على الإعلانات عبر الإنترنت^{٥٧٤}، اعتباراً من أول يونيو ٢٠١٦، وذلك بواقع ٦٪ من قيمة الإعلانات التي تقوم بها المنشآت الهندية في مواقع الإنترنت الأجنبية مثل جوجل أو فيس بوك. وهذه الضريبة تحجز من المنبع. ومن المتوقع أن يمتد نطاق هذه الضريبة ليشمل خدمات البث عبر الفيديو مثل خدمات نت فيلكس *Netflix*.

كما تفكر الهند في أن يشمل نطاق الضريبة كافة المعاملات الرقمية التي تتم بمعرفة منشآت لديها عملاء من الهند وفقاً لمعيار الوجود الاقتصادي المهم أو *significant economic presence* الكبير

⁵⁷⁴ Dniel Bunn: *A wave of Digital Taxation*, Tax Foundation, Nov.7, 2018.

وقد فرضت تركيا^{٥٧٥} عام ٢٠١٨ ضريبة على الخدمات الإعلانية الرقمية عابرة الحدود ، تخصم من المنبع من المبالغ التي تدفع إلى شركات الإعلانات غير المقيمة.

واقترحت إدارة الضرائب في مقاطعة بافاريا الألمانية^{٥٧٦} *Bavarian Revenue* أن تفرض الضريبة على بعض الخدمات الرقمية، في حالة شراء سلعة أو خدمة من المنشآت غير المقيمة في ألمانيا عن طريق الإعلان عليها على محركات البحث. بحيث يكون على الممول الألماني أن يضع الشعار الخاص بالمنشأة البائعة على المنصة الرقمية- مثل جوجل وفيس بوك وانستجرام- عند الدخول على تلك المنصة مقابل مبلغ معين، حتى يتمكن من الاطلاع على نتائج البحث الخاصة بالمنشأة البائعة.

وتعتمد هذه الطريقة على العقود التي تبرم بين الدولة والمنصات الرقمية، ويتم تنفيذها من خلال برامج جاهزة، لا تستلزم تدخلاً بشرياً. ومع ذلك فإن المبلغ المدفوع في هذه الحالة لا يعتبر ضريبة إعلانات وإنما يمكن اعتباره من قبيل الرسوم التي تفرضها الدولة على المنصات الرقمية للتصريح لها بالإعلانات الموجهة إلى عملاء هذه الدولة.

⁵⁷⁵ *Multinational Tax and Transfer pricing News(MNE TAX)* ،October 2, 2019.

⁵⁷⁶ *KPMG: Does Bavaria introduce withholding tax for digital advertising services?*, at: e.kpmg/de/en/home/insights/2019/03/

وحاولت ماليزيا⁵⁷⁷ أن تطوع القواعد الحالية لتتلاءم مع فرض الضريبة على الإعلانات الرقمية، بأن ذهبت إلى أن المعاملة الضريبية لمدفوعات الإعلانات الرقمية إلى غير المقيم في ماليزيا تعتمد على أحد أمرين :

الأمر الأول: عندما لا يكون لغير المقيم منشأة دائمة في ماليزيا، أو ليس له وجود مادي في الدولة ، فإن ما يدفع إلى المنشأة غير المقيمة يخضع لضريبة تخصم من المنبع ، وفقاً لأحكام الإتاوة المقررة بقانون ضريبة الدخل.

الأمر الثاني: إذا كان لغير المقيم منشأة دائمة أو وجود مادي في الدولة فإن ما يحصل عليه من مبالغ مقابل الإعلان يعتبر من الدخول التجارية التي تخضع للضريبة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل.

وورد في مشروع قانون أعدته شيلي⁵⁷⁸ فرض ضريبة بواقع ١٠٪ على الخدمات الرقمية التي تقدمها الشركات الأجنبية، مثل خدمات الوساطة الرقمية *digital brokering services*، والخدمات الترفيهية *entertainment services* (من خلال التحميل *downloadable* والبث أو التدفق *streaming* وغيرها)، وخدمات الإعلانات الأجنبية *foreign advertising services* ، والاشتراك في المنصات *subscriptions to platforms*، التي تقدم خدمات تكنولوجية وتخزينية (مثل الخدمات السحابية *cloud* والبرمجيات *software*).

⁵⁷⁷ *The Inland Revenue Board of Malaysia; (IRB): 29, september, 2017. and: Thien Ka Meng: Updates on withholding tax on Digital Advertising provided by a non-resident, BDO, May 2018.*

⁵⁷⁸ *Dniel Bunn: A wave of Digital Taxation, Tax Foundation, Nov. 7, 2018.*

ومن المتوقع أن تفرض المملكة المتحدة ضريبة بواقع ٢٪ على إيرادات محركات البحث ، والمنصات الإعلانية، ومواقع التواصل الاجتماعي، ومواقع التسوق عبر الإنترنت، التي تتصل بمستخدمين في المملكة المتحدة، بغض النظر عن المكان الذي توجد فيه المنشأة صاحبة الحق في الدخل أو الإيراد، أو ما إذا كان لها وجود مادي في بريطانيا أم لا .

وهذه الضريبة لا تفرض على مبيعات السلع والخدمات التي تتم عبر الإنترنت، وإنما تفرض فقط على الإيرادات المحققة من أعمال الوساطة بشأن هذه المبيعات، كما تفرض على الإيرادات التي تتحقق من الإعلانات الرقمية ، أو تجميع البيانات التي تقدمها محركات البحث والمنصات الرقمية أو الوسائط الاجتماعية أو مواقع التسوق عبر الإنترنت. ويشترط للخضوع لهذه الضريبة أن لا يقل إيرادات المنشآت الخاضعة لها عن خمسمائة مليون جنيه استرليني على المستوى العالمي، أو ٢٥ مليون جنيه استرليني من إيرادات ذات صلة بالمملكة المتحدة.

وقد وافق البرلمان النمساوي^{٥٧٩} على أن تفرض ضريبة على الإعلانات الرقمية اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٠ بسعر ٥٪ على إيرادات الإعلانات الرقمية للشركات التي تبلغ إيراداتها في جميع أنحاء العالم أكثر من ٧٥٠ مليون يورو، وإيرادات الإعلانات من النمسا أكثر من ٢٥ مليون يورو.

⁵⁷⁹ <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-news>

وتطبق هذه الضريبة في النمسا⁵⁸⁰ على الإيرادات المتحققة في النمسا من خلال مبيعات المساحات الإعلانية عبر الإنترنت، مثل إعلانات عن الشعارات وإعلانات محركات البحث ، بشرط أن يكون المستهدفون من هذه الإعلانات مستخدمي الإنترنت بالنمسا، ويتم عرضها على أجهزة هؤلاء المستخدمين بعنوان بروتوكول الإنترنت المحلي (IP) .

قضية جوجل

نظر القضاء الأوربي الخلاف بين شركة جوجل وإدارة الضرائب في المجر والمعروفة باسم قضية جوجل أيرلندا⁵⁸¹ Google Ireland، والتي تخلص في أن شركة جوجل لم تسجل ضريبياً بالمجر لأغراض ضريبة الإعلانات التي تفرض على إيرادات الإعلانات عبر الإنترنت ، عندما يكون الإعلان موجهاً إلى المجرين، أو على صفحات الإنترنت التي تكون باللغة المجرية، بالرغم من بلوغ الشركة رقم الأعمال الذي يوجب عليها التسجيل الضريبي ، مما يوجب توقيع الغرامة على هذه الشركة.

ورأى المحامى العام أن الضريبة المجرية على الإعلانات لا يمكن اعتبارها ضريبة على الأعمال التي يتحمل عبؤها النهائى المستهلك، ولكنها من الضرائب المباشرة التي تتخذ من رقم الأعمال، بدلاً من الربح، أساساً لوعائها. واعتضت شركة جوجل على خضوعها للضريبة بأن ليس لها وجود مادي في المجر، وأن الارتباط الذي يص الشركة بالمجر هو اللغة المجرية التي تكتب

⁵⁸⁰ <https://www.wts.com/at-en/news-insights/austrian-digital-tax-act-2020-publishing>

⁵⁸¹ Case C-482/18.

به بعض صفحاتها، وهو ارتباط غير كاف لفرض الضريبة، سيما وأن عدداً كبيراً من الناطقين باللغة المجرية يعيشون في رومانيا.

ودافعت الإدارة المجرية عن موقفها بأن إعلانات جوجل على الإنترنت باللغة المجرية، تستهدف أساساً الناطقين باللغة المجرية، وأنه لولا الإمكانيات التي يتيحها الإنترنت بالقيام بنشاط الإعلانات دون أن يكون لجوجل وجود مادي بالمجر، لقامت الشركة بإنشاء هذا الكيان المادي لمزاولة نشاط الإعلانات، ومن ثم لا يمكن أن تفقد الدولة حقها في فرض الضريبة على نفس النشاط بسبب آليات جديدة يوفرها التقدم التكنولوجي .

ومع ذلك فإن المحامي العام في هذه القضية تجاهل استخدام اللغة الوطنية كدليل على وجود رابطة بين الشركة والدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، إذ قد تستخدم اللغة في دول عدة، وتكون لها أهمية ثانوية من الناحية الضريبية.

وترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* أن⁵⁸² الكيان القانوني الموجود في دولة مبيعات الإعلانات (جوجل فرنسا) هو منشأة دائمة للمشروع الأجنبي (جوجل إيرلندا)، لأنه يقوم ، بصفة معتادة، بالدور الرئيسي لإنجاز البيع بشكل روتيني أو معتاد دون إجراء أى تعديلات ملموسة في نصوص وشروط العقود التي تبرم مع العملاء الراغبين في شراء مساحات إعلانية. *that the entity in the country of the advertisement sales (Google France),*

⁵⁸² *OECD : Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, OECD Publishing, 2018, Paris paragraph 61.*

becomes a PE of the foreign entity (Google Ireland) since it “habitually plays the principal role leading to the routine conclusion of sales without material modification of the terms and conditions on which the customers are offered to purchase the advertising space.

موقف المشرع المصرى

نص المشرع المصرى فى المادة رقم ٦٠ من قانون الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ - بعد تعديله عام ٢٠٠٨- على فرض ضريبة دمغة بواقع ١٥٪ من أجر الإعلان أو تكلفته. ويشمل ذلك الإعلانات المعروضة على لوحات دور السينما أو التى تذاع على الراديو ، و التى تقام فى الطرق العامة، وأسطح أو وواجهات العقارات ، وكذلك الإعلانات التى تنشر فيما يطبع ويوزع داخل مصر بما فى ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها، وكذلك الإعلانات التى تذاع على القنوات الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.

ويبدو من ظاهر النص أن القانون المصرى المذكور يفرض ضريبة على الإعلانات الرقمية التى تذاع على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) أو كابلات البث المختلفة، إلا أن آلية تحصيل هذه الضريبة تتحدد بالطرق التقليدية، وهى إلزام شركة الإعلان ، أو الشخص الطبيعى الذى يتقرر الإعلان لمصلحته، بأداء الضريبة إلى مصلحة الضرائب، مما يعنى فى الواقع أن الالتزام الضريبي يقع على شركات الإعلان المصرية وحدها، وعلى الشخص الطبيعى الذى يتعامل بالوسائل التقليدية (حين يرغب فى نشر إعلان له فى الصحف أو المجلات الورقية مثلا).

أما الإعلانات التي تقوم بها المنصات الرقمية من خارج مصر فلا يمكن فرض الضريبة عليها ما لم تعدل قواعد فرض ضريبة الإعلانات في مصر بما يتفق وسمات الإعلان الرقمي. مع^{٥٨٣} ضرورة الاستفادة من تجارب الدول في هذا الشأن، وتزويد مصلحة الضرائب بالإمكانات والأجهزة والآلات التي تعينها على ذلك.

المطلب السابع

الضريبة على الاقتصاد التشاركي.

ماهية الاقتصاد التشاركي

ظهرت في الأونة الأخيرة نماذج جديدة لإنتاج واستهلاك السلع والخدمات، تعرف بالاقتصاد التشاركي^{٥٨٤} *sharing economy* والتي بدأت مع ظهور منشآت

^{٥٨٣} د. ياسر عوض عبد الرسول: المشاكل الضريبية للإعلان الرقمي في مصر مقارنة ببعض النظم الضريبية الأجنبية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الرابع، بكلية الحقوق جامعة طنطا، بعنوان: القانون والإعلام، ٢٣ و٢٤ أبريل ٢٠١٧، ص ٦٠.

^{٥٨٤} تستعمل مصطلحات مختلفة للتعبير عن الاقتصاد الذي يعتمد على المنصات الرقمية، منها: اقتصاد المنصات *platform economy*، والاقتصاد التشاركي *sharing economy*، والاقتصاد التعاوني *collaborative economy*، والاقتصاد حسب الطلب *on demand economy*، واقتصاد الأقران *peer to peer economy* والاقتصاد العرضي والرأسمالية الجماهيرية، والاقتصاد الصاخب أو اقتصاد العمل الحر *Gig Economy*. وبالرغم من أن كل من هذه المصطلحات قد يستخدم للدلالة على أكثر من معنى، إلا أن لكل مصطلح معناه الخاص؛ فالاقتصاد التشاركي أو التعاوني يشير أساساً إلى تقاسم الأصول أو الوقت، ومن أمثلتها خدمات تجمع الركاب في سيارة واحدة، حيث يتقاسم المستخدمون لهذه السيارة التكاليف، أو الحالة التي يتم تبادل المنازل فيما بين أصحابها لاستغلالها في أوقات العطل أو الأجازات. وفي حالات أخرى يتم تبادل المال مصحوباً بإنشاء بعض أشكال التوظيف، مثل حالة اوبر *Uber*، وإر بي إن بي *Airbnb* ما يقترب من معنى الاقتصاد حسب الطلب، أو تتم المعاملات الرقمية فيما بين المستهلكين والمنشآت، أو بين المنشآت بعضها البعض، مما يقترب من معنى اقتصاد الأقران، كما هو الحال في فيس بوك *Facebook* وجوجل *Google*. أنظر: مجلس التجارة والتنمية التابع لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (أونكتاد): تعزيز المكاسب الإنمائية من التجارة الإلكترونية والمنصات الرقمية، جنيف، ١٨-٢٠ أبريل، ٢٠١٨، ص ٤-٦.

تمتعت بشهرة كبيرة مثل شركة أوبر *Uber* وغيرها^{٥٨٥}. التي مكنت العملاء من استدعاء السائقين لركوب وسائل النقل أو استئجار أماكن الإقامة أو الحصول على الخدمات من الأقران عن طريق الكمبيوتر الشخصي أو باستخدام تطبيق التليفون المحمول.

ومن ثم أصبح في مقدرة ذوى المهارات من الحصول على عائد نقدي وهم يعملون من منازلهم او من وسائل النقل الخاصة بهمز واستخدمت المنصات التكنولوجية كوسيلة لتمكين المنتجين الأفراد والعملاء من إبرام معاملاتهم بسهولة لم تكن متوقعة من قبل. وأصبح الاقتصاد التشاركي مؤثراً بشكل كبير في الاقتصاد التقليدي، وخاصة في القطاعات المشابهة كالتاكسي، والفنادق^{٥٨٦}، والسلع المعمرة. كما يؤثر في كل من رأس المال البشري والملكية الفكرية.

ويمكن تعريف^{٥٨٧} الاقتصاد التشاركي بأنه قيام الأفراد بإنتاج أو توزيع السلع والخدمات من خلال منصة تكنولوجية أو تطبيق *app*، حيث تقوم المنصة التكنولوجية بجعل موردى السلع أو مقدمى الخدمات بالقرب من مستهلكى

^{٥٨٥} مثل *Airbnb* و *Task Rabbit*.

^{٥٨٦} *Georgios Zervas et al., The Rise of the Sharing Economy: Estimating the Impact of Airbnb on the Hotel Industry, pp. 30–33. (Bos. Univ. Sch. of Mgmt. Research Paper Series, No. 2013-16, 2013), available at:*

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2366898.

^{٥٨٧} *and Diane M. Ring & Shu-Yi Oei: Tax Issues in the Sharing Economy: Implications for Workers, Forthcoming, Cambridge Handbook on the Law of the Sharing Economy (Nestor M. Davidson, Michele Finck & John J. Infranca, eds.) Draft of December 19, 2017, p.1.*

هذه السلع أو الخدمات. أو⁵⁸⁸ بعبارة أخرى هو استخدام الناس للتطبيقات التكنولوجية عبر الإنترنت في تأجير ممتلكاتهم ومواردهم ووقتهم ومهاراتهم.

وتقوم بهذا الاقتصاد ثلاثة أطراف فاعلة⁵⁸⁹، هي :

١-مقدمو الخدمات الذين يشاركون بالأصولاً والموارد أوبالوقت أوبالمهارات، وهم غالباً من الأفراد الذين يقدمون خدماتهم بشكل عرضي، سواء كانت هذه الخدمات تقدم بين أقران (P2 peer 2 peer)، أو على أساس مهني احترافي.٢-مستخدمو هذه الخدمات.٣-المنصات التشاركية أو التعاونية *collaborative platforms* التي تساهم في تقديم الخدمة.

ويرتبط الاقتصاد التشاركي بالخدمات التي تقدم من خلاله والأصول التي تستخدم لتقديم هذه الخدمات، إذ يرتبط كل منهما بالآخر غالباً، كما هو الحال بخدمة النقل التي تربط بالسيارة، وخدمة الاستضافة بالعقار⁵⁹⁰.

ويتميز⁵⁹¹ هذا النوع من نموذج الأعمال بأنه يمكن الأطراف من الانتفاع باستئجار الأصول بدلاً من نقل ملكيتها إلى المنشأة التي تزاوّل النشاط، وذلك

⁵⁸⁸Board of Taxation, *Tax and the Sharing Economy: A Report to the Government, Australia, 2017, p.13.*

⁵⁸⁹European Parliament Research Service :*The cost of Non-Europe in the Sharing Economy*, European Added Value Unit of the Directorate for Impact Assessment and European Added Value,[Online] Available: <http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016>

⁵⁹⁰OECD:*The Sharing and Gig Economy: Effective taxation of platforms sellers : forum on tax administration, OECD publishing , Paris, 2019, p. 15.*

⁵⁹¹ورد في تقرير لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD صدر عام ٢٠١٩ أن الصين قد حققت بفضل الاقتصاد التشاركي دخلاً إجمالياً يقدر بواقع ٥٥ مليون يورو عام ٢٠١٥، وفي فرنسا حوالي ١٠٠ مليون يورو عام ٢٠١٦، والبرتغال وأن قيمة المعاملات التي تمت عبر الاقتصاد التشاركي في مجال نقل الممتلكات وخدمات النقل حوالي ٥٧ مليون يورو في الدانمارك عام ٢٠١٥،

بأقل تكلفة بفضل النبية التكنولوجية التي أدخلت إلى السوق الراغبين في فرص عمل أو دخل دون أن تفقد لهم الأصول التي يملكونها. كما يفيد في خلق فرص العمل والحد من البطالة، وتشجيع المنشآت والمهنة الصغيرة للاندماج في الاقتصاد الرسمي من خلال التعامل مع المنصات الرقمية، وزيادة الدخل القومي للدولة^{٩٢}.

التداعيات الضريبية للاقتصاد التشاركي

لهذا النوع من النشاط تداعيات على النظام الضريبي، فبجانب إمكانه الإفلات من الضريبة لعدم وجود قواعد ضريبية ملائمة له، فإن من يحققون دخلاً من هذه الأنشطة هم غالباً من الأفراد الذين يعملون بعض الوقت، أو من ذوي الدخل المنخفضة، مما يعني أن الخاضعين للضريبة في هذه الحالة هم من صغار الممولين الذين يتشرون في أماكن مختلفة، ودون أن يكون لهم مكان ثابت.

فضلاً عن أن العلاقة التي تربطهم بالمنصات الرقمية التي توفر لهم فرص العمل، غير واضحة من الناحية القانونية، إذ تذهب آراء قانونية إلى أنه لا توجد علاقة عمل بين مقدم الخدمة والمنصة الرقمية، وبالتالي لا تكون المنشأة مالكة

أنظر: OECD: *The Sharing and Gig Economy: Effective taxation of platforms sellers* : forum on tax administration, OECD publishing , Paris, 2019, p.18.

^{٩٢} من ناحية أخرى؛ يعاب على الاقتصاد التشاركي أنه يشوه المنافسة الاقتصادية، وتصبح المنشآت التي تعمل في إطار هذا الاقتصاد في وضع أسوأ من نظيره الذي يزاول نفس النشاط بالطريق التقليدية، فضلاً عن أنه يصعب خضوعه للضريبة، مما يعرض الإيرادات الضريبية التي تحصلها الحكومة من هذا النشاط للخطر في الوقت الحالي. أنظر :

Aqib Aslam and Alpa Shah: *Taxation and the Peer –to- Peer Economy*, in : Sanjeev Gupta and others (eds.): *Digital Revolutions in Public Finance*, IMF publications, Washington DC, 2017, p.57.

المنصة الرقمية مسئولة عن حجز الضريبة من هؤلاء الأفراد، ولا مطالبة بأن تدفع مبالغ تأمينية لصالحهم.

وفي مجال الضرائب غير المباشرة، فإن الأفراد الذين يعملون مستقلين يصبحون مكلفين بتحصيل ضريبة القيمة المضافة ممن يقدمون إليهم سلعاً أو خدمات، إذا بلغ رقم أعمالهم الحد المقرر قانوناً للتسجيل الضريبي^{٥٩٣}، كما تصبح المنصات الرقمية مسئولة عن تحصيل وتوريد هذه الضريبة على الأتعاب أو العملات التي تستحق لها نظير قيامها بأعمال الوساطة بين مورد السلعة أو مقدم الخدمة وبين المستهلك. أما إن اعتبر من يعملون في الاقتصاد التشاركي تابعين، فإن المنصات الرقمية تصبح مسئولة عن تحصيل وتوريد ضريبة القيمة المضافة على كامل قيمة السلعة أو الخدمة و المبالغ الأخرى المرتبطة بها^{٥٩٤}.

ومن ناحية أخرى يخشى من أن يكون للتدخل الضريبي، بوضع قواعد لفرض الضريبة على دخل هذا النشاط، أو ضريبة غير مباشرة على الخدمة التي تقدم عبر الاقتصاد التشاركي، إضرار بصغار الممولين، وخروج عدد من المنصات الرقمية التي تزيد الضريبة من تكاليف تشغيلها، مما يجعل الاقتصاد التشاركي محصوراً في عدد قليل ممن المنصات الرقمية التي تحتكر السوق، وبالتالي تزيد التكلفة على المستخدمين^{٥٩٥}.

^{٥٩٣} لتبسيط تحصيل الضريبة قامت أستراليا عام ٢٠١٧ بإلغاء حد التسجيل المقرر للضريبة على السلع والخدمات بالنسبة للشركات التي تعمل في نشاط النقل التشاركي.
^{٥٩٤} جاء في مشروع قانون إيطاليا عام ٢٠١٦ النص بالزام المنصات الرقمية بتحصيل ضريبة ثابتة بسعر ١٠% على كل المعاملات، وتوردها إلى الدولة.

^{٥٩٥} *Burcin Bozdoganoglu: Tax Issues Arise From a New Economic Model: Sharing Economy, International Journal of Business and Social Science, Volume 8 , Number 8 , August 2017, p. 126.*

وفي نفس الوقت فإن عدم فرض الضريبة على هذا النشاط يعنى عدم العدالة الضريبية، نظراً لخضوع الأنشطة المماثلة للضريبة والتي تقدم بالطرق التقليدية، كسائقى التاكسى، وأصحاب الفنادق، الذين لا يستخدمون التكنولوجيا في مزاولة نشاطهم.

مشكلة الضرائب على الاقتصاد التشاركي

أثار نشاط الاقتصاد الرقمي الخلاف حول مدى تطبيق القواعد القانونية على العلاقات بين أطرافه، حيث اختلفت الحدود الفاصلة بين الموردين والعملاء، وبين المنشآت التجارية والأعمال الخاصة، وبين العمل التابع والعمل المستقل. وهو الأمر الذى نبه إليه أحد القضاة الأمريكيين⁵⁹⁶، تعليقاً على محاولة تطبيق القواعد القانونية على المنصة الرقمية التى تدير شبكة سيارات الأجرة، بأن ذلك غير ملائم أبداً⁵⁹⁷ *a square peg into round holes*. وحاول الاتحاد الأوروبى⁵⁹⁸ ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية⁵⁹⁹ مناقشة تداعيات هذه العلاقات الجديدة على النظام الضريبي، وخاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة.

⁵⁹⁶US: Northern California District Court, 11 March 2015, Patrick Cotter et al. v. LYFT Inc., No. 13-cv-04065-VC, 60 F. Supp. 3d 1067 (N.D. Cal. 2015), at para. 7.

⁵⁹⁷أو بالمعنى الحرفى للكلمة كمن يحاول أن يثبت وتدأً فى ثقب مستديرة .

⁵⁹⁸VAT Expert Group, VAT Treatment of the Sharing Economy (taxud.c.1(2019)

⁵⁹⁹OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales (OECD Publishing 2019).

ولقد تعددت الآراء⁶⁰⁰ التي تحاول تكييف الدور الذي تقوم به المنصات الرقمية في الاقتصاد التشاركي، ما بين اعتبار المنصة الرقمية تقوم بعمل الوسيط بين مقدم الخدمة ومتلقيها من خلال تقديم التسهيلات التي تمكن قيام المورد بتقديم الخدمة والمستهلك بالانتفاع بها، أو اعتبار المنصة الرقمية تقوم بعملها، دون أن تقوم بالوساطة أو العمل نيابة عن غيرها، ويتمثل هذا العمل في تقديم الخدمات عادة إلى مستخدمي المنصات، سواء كانت المعاملة المتعلقة بهذه الخدمة تكون بين منشآت فيما بينها *B2B*، أو بين منشآت وعملاء *B2C*. أو أن نعتبر أن المنصة الرقمية تعمل باسمها ولكن نيابة عن غيرها، وهي بالتالي تعمل مورداً كاملاً للخدمة. أو أن ينظر إلى المنصات الرقمية على أنها تقدم خدمات إلكترونية، لا تنطوي على تدخل بشري إلا بقدر بسيط.

ولا ريب أن لكل رأى من هذه الآراء تأثيراً على تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة، وقدر الضريبة التي تفرضها كل دولة، أى على كامل الخدمة، أم تجزئة الخدمة، ما بين الخدمات التي تقدمها المنصات الرقمية بالكامل أو باسمها دون أن تكون وسيطاً، أو تلك الخدمة التي تقوم بها المنصة الرقمية، والخدمة التي تصل إلى العميل .

المعاملة الضريبية لنشاط الاقتصاد التشاركي

إذا كان تحديد العلاقة بين أصحاب المنصات الرقمية والعاملين معهم يشكل مشكلة في بيان المعاملة الضريبية لهؤلاء العاملين، أى فيما إذا كان كل منهم

⁶⁰⁰Giorgio Beretta: *European VAT and the Sharing Economy*, Kluwer International Tax Blog, October 31, 2019.

يخضع للضريبة على المرتبات باعتباره يعمل تابعاً للمنصة الرقمية، أو يخضع للضريبة على النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى إذا كان يعمل مستقلاً. فإن المعاملة الضريبية للنشاط الذى يزاول من خلال هذه المنصات لا يشكل مشكلة بوجه عام؛ إذ يعامل هذا النشاط ضريبياً بنفس المعاملة التى يخضع لها نفس النشاط عندما تتم مزاولته بالطرق التقليدية.

فنشاط النقل أو تأجير العقارات أو غيرها من تقديم السلع والخدمات، يخضع للضريبة على الدخل بنفس المعاملة، بغض النظر عن أسلوب مزاولته. ومع ذلك فإن أمر إخضاع النشاط التشاركى يمكن أن يثير التساؤل عن مدى توافر شرط الاحتراف والامتهان للخضوع للضريبة بالنسبة لهؤلاء الأفراد الذين يقدمون خدمات على المنصات التشاركية لمرة واحدة، أو لبعض الوقت، وبصفة غير منتظمة أو غير مستمرة.

وللإجابة على هذا التساؤل، يتعين البحث فى طبيعة المعاملات التى تتم من خلال الاقتصاد التشاركى، حيث يمكن التمييز بين أربعة أنواع، هى توريد السلع والخدمات بمقابل مادي، أو بطريق المقايضة، أو على سبيل الهدية أو الهبة. ولا صعوبة فى فرض الضريبة على التوريد الذى يتم بمقابل، خاصة إذا كان ذا طبيعة تجارية ولو تم لمرة واحدة. أما الأنواع الأخرى التى لا تكون بمقابل مادي، فإنه يلزم التدقيق فى الحقيقة القانونية والواقعية لهذه المعاملات،

على ضوء ما يقرره قانون كل دولة، وما يكشف عنه واقع كل حالة تبعاً للظروف والملابسات التي تحيط بها^{٦٠١}.

وتطبيقاً لذلك فإن المملكة المتحدة لا تفرض ضريبة على الرحلات التي تنتقل بوسائل النقل^{٦٠٢} التي تستخدم تطبيق بلا بلا كار *BlaBlaCar*، حين كان مجانياً حتى عام ٢٠١١، إذا اقتصر ما يدفعه الراكب على قيمة ما تستهلكه الرحلة من وقود ورسوم طريق *tools*.

كذلك الحال حين تسمح المنصات الرقمية لمستخدميها بأن يتبادل شخصان عقاره ليسكن كل منهما في محل الآخر بصفة مؤقتة، وعلى سبيل الترفيه والتغيير، فلا تخضع هذه الحالة للضريبة، أما إذا كان الشخص يعتاد تبادل هذه الوحدات مع غيره في مقابل الحصول على سلع أو خدمات أخرى لاستهلاكها، فإن الأمر يمكن تفسيره على أنه عمل تجارى يخضع للضريبة.

ويشترط القانون الضريبي المصري الاحتراف كأساس لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ومن ثم فإن عملية واحدة يقوم بها الشخص الطبيعي لا تدل على أن هذا الشخص يمارس العمل محترفاً، ما لم يكن قد حقق من العملية الواحدة ما يمكن اعتباره صفقة وفق تعريف القانون الضريبي .

⁶⁰¹Giorgio Beretta: *Taxation of individuals in the Sharing Economy*, *Intertax Review*, 2017, pp. 205.and:

Australian Tax Office: *online selling-hobby or business?*, available at: www.ato.gov.au/businessstarting-your-own-business.

^{٦٠٢}أنظر : <https://www.blablacar.co.uk/faq>

كذلك فإن تأجير الشخص لوحد سكنية أو غرفة في وحدة سكنية له، يمكن أن يخضع للضريبة على الدخل في مصر، لأن التأجير يقع غالباً من خلال عقد أو اتفاق محدد المدة، ولا يهم كون الوحدة قد تم تأجيرها خالية أم مفروشة في هذه الحالة.

وإذا كانت خدمة النقل البرى لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة في مصر، وبالتالي لا تخضع خدمة النقل عبر المنصات التشاركية لهذه الضريبة، كما هو الحال بالنسبة لشركة أوبر وكريم، إلا أنه إذا وضع صاحب السيارة سيارته تحت تصرف من يستقلها وتكون تحت مسؤوليته بعض الوقت، فإن هذه الخدمة تعرف بخدمة تأجير السيارات، وبالتالي تخضع للضريبة على القيمة المضافة. وفي جميع الأحوال فإن ما تحصل عليه المنصة الرقمية مقابل استعمال التطبيق يخضع للضريبة على القيمة المضافة، باعتباره خدمة يقدمها أصحاب المنصات الرقمية إلى عملائها.

حالة أوبر وأخواتها

تتنوع المجالات أو الأنشطة التي يتم مزاولتها من خلال الاقتصاد التشاركي، ومن ذلك نشاط النقل بمقابل^{٦٠٣} (كما هو الحال بالنسبة لشركة أوبر Uber وكريم Careem وليفت Lyft) ونشاط تأجير العقارات (مثل إيربنب Airbnb) وتقديم الخدمات أو بيع البضائع (مثل أيتسى Etsy).

^{٦٠٣} كان تطبيق بلا بلا CareBla الذي انطلق عام ٢٠٠٣ قد أتاح لأصحاب السيارات اصطحاب ركاب معهم لنقلهم إلى الوجهات المشتركة التي يرغبون الوصول إليها مجاناً، في مقابل أن يدفع الراكب جزء من تكلفة الوقود التي تلزم لتشغيل السيارات، ثم فرض بعد ٢٠١١ مبلغ بواقع ٢٠% من قيمة الرحلة يؤدي إلى الشركة مالكة التطبيق.

وتعتبر شركة أوبر *Uber* من أوضح الأمثلة للاقتصاد التشاركي في مجال النقل، حيث تمتلك الشركة تطبيقاً على الإنترنت، تمكن من خلاله العملاء من ركوب سيارة لتنقلهم من مكان إلى آخر في مقابل، يحصل على جزء منه السائقون، وتحصل شركة أوبر على الجزء الآخر.

وتزعم شركة أوبر أنه لا توجد علاقة عمل تربطها بهؤلاء السائقين، وإنما هي مجرد وسيط بينهم وبين راغبي ركوب سياراتهم، وبالتالي يعمل هؤلاء السائقون مستقلين، أي غير تابعين لشركة أوبر، حيث لا يخضعون لإشرافها أو رقابتها، ومن ثم فإن المبلغ الذي يحصل عليه السائقون لا يعتبر من قبيل المرتبات، ولا تلزم شركة أوبر بحجز الضريبة على هذه المبالغ وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، كما أن شركة أوبر غير ملزمة قانوناً بالتأمين على هؤلاء السائقين، لأنها ليست رب عمل بالنسبة إليهم^{٦٠٤}.

وقد اتجه القضاء الأمريكي في بعض الولايات إلى اعتبار العلاقة التي تربط شركة أوبر - ومثيلاتها من الشركات الرقمية التي تعمل في مجال نقل الركاب *ride-hailing companies* - بالسائقين هي علاقة عمل^{٦٠٥}. كما قضى في محاكم أول درجة في بريطانيا^{٦٠٦} بأن السائقين هم عمال لدى شركة أوبر، ولا يعملون

^{٦٠٤} وإزاء هذا الوضع الجائر نظم السائقون الذين يعملون مع شركة أوبر في الكثير من دول العالم إضراباً يوم ٨ مايو ٢٠١٩ قاموا من خلاله بإغلاق التطبيق، والامتناع عن تقديم خدمات النقل، مطالبين بمزيد من الحقوق والحماية ضد ممارسات الشركة.

^{٦٠٥} *Caroline Bruckner and Annette Nellen, "Failure to Innovate: Tax Compliance and the Gig Economy Workforce," State Tax Notes, May 6, 2019, p. 485*

^{٦٠٦} *Yue "Daisy" Dai: Taxing the Sharing Economy and Digital Platforms, TAX NOTES INTERNATIONAL, AUGUST 5, 2019, p.512.*

مستقلين عنها، مما يعنى أن الدخل الذى يحصل عليه هؤلاء السائقون من قبيل المرتبات، وأن على الشركة الالتزام بالتأمين عليهم.

الاتجاهات التشريعية

اختلفت اتجاهات الدول نحو مدى فرض الضرائب غير المباشرة أو الرسوم على الخدمات التى تقدمها شركة أوبر؛ حيث فرضت مدينة سان فرانسيسكو فى الولايات المتحدة ضريبة مبيعات على شركة أوبر بواقع ٨,٨٧٥ ٪ على كل رحلة، بالإضافة إلى رسم بواقع ٥,٢٥ دولار لتمويل مترو الأنفاق. كما تدرس مقاطعة لوس انجلوس فرض ضريبة مبيعات على الرحلات خدمة نقل الركاب عن طريق شركة أوبر، لتخفيف الزحام المرورى فى المقاطعة^{٦٠٧}.

ولأن مصلحة الضرائب البريطانية HMRC لم تفرض ضريبة قيمة مضافة على خدمات شركة أوبر، فقد أقيمت دعوى قضائية تطالب^{٦٠٨} بالزام الشركة بأداء هذه الضريبة، على أساس أن الشركة هى المورد المباشر للخدمة الأساسية التى يحصل عليها الراكب أو العميل، مستندة فى ذلك إلى ما قضت به المحاكم البريطانية من أن شركة أوبر تزاوّل نشاط النقل، وأن السائقين يقدمون خدماتهم ومهاراتهم إليها، وأن الشركة فى النهاية هى التى تقدم خدمة النقل وتحصل على أرباح من هذا النشاط^{٦٠٩}. وقياساً على ما سبق أن قضت محكمة العدل الأوروبية

⁶⁰⁷ Laura J. Nelson, "Taxing Uber and Lyft Rides Is L.A. County's Latest Idea to Free Up Congested Roads," *Los Angeles Times*, Feb. 26, 2019.

⁶⁰⁸ *Good Law Project Ltd. v. Uber London Ltd*

⁶⁰⁹ *In Uber BV v. Aslam*, [2018] EWCA Civ 2748,

Court of Justice of the European Union من أن قيام^{٦١٠} أصحاب السيارات الخاصة، الذين لا يحترفون مهنة قيادة السيارات، إذا قاموا بنقل أشخاص في سياراتهم الخاصة بمقابل، فإنهم يقدمون خدمات نقل تخضع لضريبة القيمة المضافة.

ويسمح^{٦١١} القانون البلجيكي *the programme law* الصادر عام ٢٠١٦ والمعدل عام ٢٠١٨ للأفراد الذين يزاولون نشاطاً إضافياً عن طريق المنصات المعتمدة بالإعفاء من الضريبة إذا لم يتجاوز دخلهم السنوي ٦٠٠٠ يورو، وعلى المنصة الرقمية المعتمدة أن تخطر مصلحة الضرائب البلجيكية بالدخل الذي يحققه الأفراد العاملين من خلالها.

وفي الأرجنتين^{٦١٢} ترى الإدارة الضريبية أن وسائل النقل التشاركي - مثل شركات أوبر *Uber* - تعتمد على السائقين في تقديم خدمة النقل، ومن ثم فإن تكاليف العمل غير المباشرة يجب أن تخضع للضريبة. وأن الإيرادات الناتجة عن تقديم خدمات مستوردة عبر المنصات الرقمية يجب أن تخصم الضريبة عليها من المنبع وتورد إلى الإدارة الضريبية مباشرة عبر المؤسسات المالية التي يتم من خلالها دفع هذه الإيرادات، سواء ببطاقات الائتمان أو القروض، لأن هذه هي الوسيلة الغالبة التي تستخدم في الوفاء بالالتزامات المالية في الوقت الحاضر.

⁶¹⁰ *Asociación Profesional Élite Taxi v. Uber Systems Spain SL, C-434/15 (CJEU 2017)*,

⁶¹¹ *R.Basselier , G.Langenus and L.Walravens: The Rise of The Sharing economy, NBB Economic Review, September 2018, p.7.*

⁶¹² *Alfredo Collosa:Tax Administrations and the Digital Economy : The future is today, Inter-American Center of Tax Administration(CIAT), 8 May 2019.*

وبالرغم من أن خدمة النقل البرى فى مصر تعفى من الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن مصلحة الضرائب المصرية تمكنت من فرض هذه الضريبة على الخدمة التى تقدمها شركة أوبر للسائقين والركاب من استخدام تطبيقها، وهو الذى اعتبره بعض الباحثين⁶¹³ أن شركة اوبر قد ارتضت أن تعمل فى مصر كشركة سيارات أجرة.

الضرائب على نشاط التأجير المؤقت عبر المنصات الرقمية

تعددت اتجاهات الدول نحو كيفية التعامل الضريبي مع نشاط التأجير المؤقت للممتلكات أو الأصول عن طريق المنصات الرقمية ، ومن ذلك⁶¹⁴ :قررت المجر حكماً خاصاً بنشاط تأجير محال الإقامة لمدة تقل عن تسعين يوماً، وبما لا يزيد عن ثلاث وحدات عقارية (وبمجموع ثمان غرف) لكل ممول، وفى هذه الحالة لا يستحق على المؤجر إلا ضريبة دخل بمبلغ مقطوع يقدر بمائة وعشرين يورو لكل غرفة.

وفى الدانمارك منح إعفاء لنشاط تأجير منازل الأجازات، والقوارب والسيارات والمخيمات، يتراوح ما بين ٢٩٠٠ يورو إلى ٥٣٠٠ يورو. وهذا الإعفاء مشروط بأن يكون التأجير قد تم عن طريق طرف ثالث ، من خلال منصة رقمية أو كالة تأجير، بعد أن يقوم هذا الطرف بإخطار مصلحة الضرائب بواقعة التأجير.

⁶¹³,Yue “Daisy” Dai: *Taxing the Sharing Economy and Digital Platforms*, TAX NOTES INTERNATIONAL, AUGUST 5, 2019, p514.

⁶¹⁴OECD: *The Sharing and Gig Economy: Effective taxation of platforms sellers : forum on tax administration*, OECD publishing , Paris, 2019, p.26.

وتفرض إيطاليا ضريبة بواقع ٢١٪ على التأجير قصير المدة الذى يتم عن طريق المنصات الرقمية، وتلتزم تلك المنصات بحجز الضريبة وتوريدها من المنبع، على أن تقدم إلى المؤجر بياناً بالضريبة التى وردتها نيابة عنه، وذلك لتقديمه إلى مصلحة الضرائب، ولا يدخل إيراد التأجير فى هذه الحالة ضمن الدخل السنوى الخاضع للضريبة للممول.

واعتباراً من عام ٢٠١٨ يخضع نشاط التأجير المؤقت، لمدة تقل عن ثلاثين يوماً لضريبة بواقع ٢٣٪ على التأجير الذى يزيد عن ألف يورو، وتحسب الضريبة بعد خصم ١٥٪ من قيمة الإيجار.

الباب الرابع :

رقمنة الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية فى المجتمع الرقمى

تعيش الإدارات الضريبية، كغيرها ، فى مجتمع يزيد اعتماده على الرقمنة كل يوم؛ و تعمل فى بيئة تكنولوجية جديدة، من خلال وسائل اتصال لم تكن متاحة أو معلومة من سنوات قليلة، كالتليفون المحمول، والإنترنت، والتطبيقات التكنولوجية، والمنصات الرقمية، وغيرها، وانسابت البيانات الكبيرة وبرزت أهميتها، وأزيلت الحدود المكانية والزمنية الفاصلة بين أطراف المعاملات .

والإدارات الضريبية، كغيرها من الإدارات الحكومية، تعتمد فى تعاملاتها على المستندات أو المحررات الورقية، وتطلب التشريعات الضريبية أن يكون التعامل مع الممولين ورقياً، فالإخطارات والإقرارات والتظلمات والطعون وغير ذلك، التى يقدمها الممولون للإدارة الضريبية يجب أن تكون ورقية، بالشكل الذى يتطلبه القانون أحياناً. كما أن الإعلانات والمطالبات والقرارات والإجراءات التى تتخذها الإدارة الضريبية فى مواجهة الممول تكون ورقية كذلك.

ومع انتشار التعاملات الالكترونية لم يعد مقبولاً أن تعمل الإدارات الضريبية فى بيئة مختلفة عن هذه البيئة الجديدة، وأن لا تعمل على الاستفادة منها

في تطوير أعمالها، وزيادة كفاءة العاملين بها، وتوقى المخاطر والمحاذير التي تنتج عن البيئة التكنولوجية الجديدة، وتشكل تحدياً أمام الإدارات الضريبية يجب أن تواجهها.

وتمكن الرقمنة الإدارات الضريبية من تقديم خدمات إلى الممولين أفضل بتكاليف أقل. ويعمل ذلك على تحسين أداء الإدارات الضريبية، وتخفيض تكاليف الامتثال للقانون الضريبي التي يتحملها الممول⁶¹⁵.

ويتوقع⁶¹⁶ الممول من الإدارة الضريبية، في ظل التطورات الجديدة، أن يستفيد من الرقمنة في تيسير أداء الضرائب، والسماح بالدفع الإلكتروني للضريبة، والاعتراف بالحسابات الإلكترونية، والاستفادة من خدمة بنك الإنترنت *online banking*، وغيره من المنصات الرقمية.

كما يتوقع الممول أن يتم التواصل مع الإدارات الضريبية من خلال الوسائط الرقمية، بحيث يستطيع تقديم الإقرار، ومراجعتة، وتمكينه من استرداد ما له من ضرائب مباشرة، وبسرعة. فضلاً عن إتاحة تواصله مع موظفي الإدارة الضريبية

⁶¹⁵Satoru Araki: *Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department, Issue 20, 2013, p.1.*

⁶¹⁶Robert Ravello: *E-services and Digital Delivery, presentation at 2015 FTA Project Workshop, HMRC, Moscow, 2015.*

عبر الإنترنت، في أى وقت للحصول على المعلومات أو الإيضاحات التى تعينه على الوفاء بالتزامه الضريبي بدقة وبتكلفة أقل.

الفوائد والتحديات التى تواجه الإدارة الضريبية

تفيد رقمنة الإدارة الضريبية فى الحد من الفساد، نتيجة تقليل فرص التلاقى بين الممول والموظفين^{٦١٧}، ويوفر لها مزيداً من الشفافية *transparency* فى التعامل مع الممولين^{٦١٨}، حيث تكون المعلومات الضريبية متاحة وأعمال الإدارة الضريبية تحت بصر أصحاب الشأن. وتستفيد الإدارات الضريبية الحديثة بالبيانات الالكترونية *e.data* التى تحصل عليها من غير الممول - الطرف الثالث - أو من الإدارات الضريبية الأخرى^{٦١٩}.

لذلك تعمل الرقمنة على زيادة الامتثال الضريبي *tax compliance*، لتيقن الممولين بأن الوسائل التكنولوجية قادرة على تتبع معاملاتهم، وكشف كثير من العناصر المخفأة، بجانب زيادة كفاءة النظم فى تحليل البيانات، والوصول إلى التقدير السليم للضريبة، وتقليل فرص التهرب من الضريبة^{٦٢٠}.

⁶¹⁷Doing Business: Implementing electronic tax filing and payments in Malaysi, <https://www.doingbusiness.org/en/reports/case-studies/2013/>

⁶¹⁸Richard M. Bird : Transparency , Technology and Taxation, in : M. Mustafa Erdoğan and Bryan Christiansen(eds): Handbook of Research on Public Finance in Europe and the MENA Region,2016.

⁶¹⁹OECD: Tax Administration2019: Comparative information on OECD and other advanced Emerging economies, OECD Publishing, Paris, 2019, p. 22.

^{٦٢٠}يقصد بالامتثال الضريبي *tax compliance* إذعان الممول أو طاعته للقانون الضريبي، وتنفيذ أوامره، وتوفير متطلباته، للوصول إلى قيامه بأداء الضريبة المستحقة عليه وفقاً للقانون، دون

و فى المقابل تواجه الإدارات الضريبية التحديات التى يفرضها الاقتصاد الرقوى، إذ تحتاج الإدارة الضريبية معلومات عن الممولين ووكلائهم وأنشطتهم الاقتصادية، والتشريع الذى يمكنها من ممارسة سلطتها (السيادة الضريبية) على الكيانات الرقمية، والقدرة الإدارية التى تمكنها من تطبيق هذا التشريع.

ففى الاقتصاد الرقوى يزداد عدد ممارسى الأنشطة، ويتسع نطاق عملهم ليتجاوز الحدود^{٦٢١}، ولم يعد لازماً لمزاولة النشاط أن يتخذ الشخص شكلاً قانونياً محددًا (مشأة فردية أو شركة)، ولا أن ينحصر نشاطه داخل دولته، بل يمكنه أن يزاوّل نشاطه من داخل منزله، أو حتى على قارعة الطريق، أو هو مستقل وسيلة المواصلات، من خلال جهاز الكمبيوتر أو التابلت أو التلفون، الذى تنطلق منه الخدمة عبر العالم. وبذلك يزداد عدد الممولين كل يوم زيادات رهيبية، وتعجز الإدارات الضريبية عن حصرها، أو التعرف على بعضها إلا بصعوبة بالغة. وتشير الدراسات الحديثة^{٦٢٢} إلى أن الاقتصاد الرقوى الجديد

انتقاص من هذه الضريبة سواء بسلوك الغش أو التهرب من الضريبة، أو بسلوك غير معتاد فى صورة تجنب ضريبي ضار. أنظر:

S.Tambun and Y. Kopong: THE EFFECT OF E-FILING ON THE OF COMPLIANCE INDIVIDUAL TAXPAYER, MODERATED BY TAXATION SOCIALIZATION. South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law,, Vol 13,Issue 1, August 2017, pp. 45-51.

⁶²¹ICAEW. 2016. *Digitalisation of tax: international perspectives.* <https://www.icaew.com/en/technical/technology/technology-and-the-profession/digitalisationof-tax-international-perspectives>

⁶²²European Commission. 2017. *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market.* Brussels. COM(2017) 547. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v1_0_en.pdf and:

يتطلب رقمنة الإدارة، لأنه بدون إدارة ضريبية قوية، لديها نظام معلومات متطور، وموظفين محترفين، لن تتمكن هذه الإدارة من مواجهة التحديات الضريبية. فضلاً^{٦٢٣} عن حاجتها للتعامل مع الاقتصاد الرقمي إلى تغيير أو تحسين نظمها الإدارية، واقتناء أحدث الوسائل والبرامج التكنولوجية.

تقسيم

نتاول في هذا الباب مدى استفادة الإدارات الضريبية بالرقمنة، والمشكلات القانونية التي ترتبط بالرقمنة الإدارية، وذلك من خلال الفصل الآتين:

W.Juswanto, &R.Simms, : Fair Taxation in the Digital Economy, ABD Institute, Poicy Brief No.5,2017.

<https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbipb2017-5.pdf>

⁶²³*Michael Engelschalk : Computerizing Tax and Customs Administration. PREM NoteNo. 44. Washington, D.C.: World Bank, 2000 ..*

الفصل الأول

مدى الاستفادة من الرقمنة في تحسين النظام الضريبي

تفيد الرقمنة في منح الحكومة مزيد من المعلومات عن الأحوال الاقتصادية للممولين، مثل الإيرادات والدخول الرأسمالية والنفقات الاستهلاكية والمواريث والوصايا.

ويتم الحصول على هذه المعلومات من مصادر متعددة، مما يساعد في الكشف عن الممول المتهرب، وتقليل معدلات التهرب، مما يزيد من الإيرادات العامة الضريبية، بأقل تكلفة إدارية، ودون حاجة إلى زيادة أسعار الضريبة.

كما تساعد الرقمنة الحكومات في تطبيق أكثر النظم الضريبية تطوراً. فعلى سبيل المثال يمكن حساب الضريبة على الدخل خلال فترات مختلفة خلال السنة بدلاً من حسابها مرة واحدة كل سنة، ويمكن تطبيق ذلك على أنواع معينة من الدخل، مثل دخل الزوجين، وحياسة الأصول، وغيرها.

كما يمكن تحسين سياسة توزيع إعادة الدخل بذات الأسعار الضريبية، أو تحسين هذه السياسة من خلال المعلومات التي توفرها تكنولوجيا المعلومات لراسمي السياسة الضريبية^{٦٢٤}.

ونبين فيما يلي التجارب الدولية في رقمنة الإدارة الضريبية والاستفادة منها في توفير وسائل جديدة لدعم الالتزام الضريبي، وذلك في المبحثين الآتين:

⁶²⁴Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah, and Geneviève Verdier (eds.); *Digital revolutions in public finance*, International Monetary Fund, Washington, DC, 2017, p.26.

المبحث الأول التجارب الدولية

الإتجاه نحو رقمنة الإدارات الضريبية

أصبح ملحوظاً اتجاه الإدارات الضرائب نحو ما يعرف بالإدارة الكترونية *e.administration*، التي تعتمد على الإقرارات الضريبية الاللكترونية، والدفع الاللكترونى، وإعداد التعبئة- الكلية أو الجزئية- للإقرار الضريبي *prefilling of tax returns*. مع التوسع في استخدام قنوات الاتصال الرقمية؛ أمثال الاتصال عبر الإنترنت، أو بالبريد الاللكترونى، أو من خلال تطبيقات التليفون المحمول.

مبادرات الدول

استفاد الجهاز الضريبي من التقنية التكنولوجية في رقمنة الأعمال الضريبية^{٦٢٥}، حيث أصبح في الإمكان أن يدفع الممولون الضرائب عن طريق الهواتف المحمولة (كينيا على سبيل المثال)، وأن تتولى الحكومة ملء الإقرار الضريبي مسبقاً وإبلاغ الممول به بعد ذلك (مثال: النرويج).

وفي إطار ما يعرف بنظام الضريبة الاللكترونى *Electronic Tax System* أنشأت الولايات المتحدة^{٦٢٦} منصة رقمية تمكن الممولين من الحصول على

^{٦٢٥}قبتور غاسبار وجنيفيف فردييه: الرهان الرقمية: التكنولوجيا الجديدة تحدث تحولاً فى سياسة المالية العامة، على الصفحة العربية لموقع صندوق النقد الدولي:

[Imf.org/ar/News/Articles/2018/04/12/blog-the-digital-gamble-new-technology-transforms-fiscal-policy](https://www.imf.org/ar/News/Articles/2018/04/12/blog-the-digital-gamble-new-technology-transforms-fiscal-policy)

^{٦٢٦}D.Wasao. : "The effect of online tax system on tax compliance among small taxpayers in east of Nairobi tax district", Unpublished Masters of Science project, submitted to University of Nairobi, Kenya.,2014.

الخدمات الضريبية عبر الإنترنت، وأهمها: خدمات التسجيل الضريبي، والحصول على الرقم التعريفي، وتقديم الإقرارات، وإيداع المستندات اللازمة لرد الضريبة. مما ساعد على زيادة الالتزام الطوعي للممولين، وتقليل الجهد والوقت، لعدم الحاجة إلى زيارة مصلحة الضرائب أو الانتقال إلى مقارها للحصول على الخدمة أو الوفاء بالالتزام. وقد انتشر هذا النظام في العديد من دول العالم، مثل ٦٢٧ أستراليا وكندا وإيطاليا، والمملكة المتحدة وفرنسا، والبرازيل والمكسيك والهند والصين وماليزيا وتايلاند وتركيا.

وأطلقت أستراليا منذ عام ٢٠٠٩ صفحة رسمية لها على الفيس بوك وحساباً في تويتر عام ٢٠١٠ وآخر على اليوتيوب عام ٢٠١١ لتقديم المعلومات الضريبية للممولين، والتفاعل معهم. وتذيع إدارة الضريبة في اليابان أفلاماً تعليمية على اليوتيوب لإعلام الممولين بالقانون الضريبي وتحذيرهم من الوقوع في الأخطاء^{٦٢٨}.

وفي الهند أصبح الممول قادراً، بفضل الرقمنة، أن يطلع على المدفوعات والخصومات الضريبية التي تمت على حساباته، وعلى المعلومات التي أبلغ عنها أطراف ثالثة عن معاملاتهم مع الممول، بحيث يمكنه مراجعة الإدارة الضريبية لتصويب أخطائها، أو تسوية مستحقاته. وكذلك الحال في روسيا: تعرض

⁶²⁷H.MMuturi and N.Kiarie, "Effects of online tax system on tax compliance among small taxpayers in Meru county, Kenya", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. 3 No. 12, pp. 280-297,2015

⁶²⁸Satoru Araki: *Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific*, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department, Issue 20, 2013, p

الإدارة الضريبية الحساب الشخصي للممول عبر الإنترنت، ومعلوماتها عن مصادر دخله الشخصي وممتلكاته المنقولة والعقارية، وللممول أن يبدى ملاحظاته عن هذه المعلومات إلى مأمورية الضرائب المختصة بمحاسبته⁶²⁹.

وقد بلغ طموح المملكة المتحدة أن أعلنت إبان تقديمها لمشروع الموازنة العامة للدولة عام ٢٠١٥ رؤيتها في جعل نظام الضريبة رقمياً *Making Tax Digital* وعبر الإنترنت، يهدف إلى تبسيط دفع الأفراد والشركات للضريبة المسنحة عليهم، والحصول على معلومات من طرف ثالث، بما يتيح أداء الضريبة في الوقت الملائم، دون حاجة لتقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي.

كما أصبح بمقدور البلدان التعامل مع التهرب الضريبي أو التهريب الجمركي من خلال الحلول الرقمية؛ إذ تستخدم مصلحة الجمارك - في بريطانيا على سبيل المثال - البيانات الكبيرة المتاحة لديها لرصد السلوك الاحتمالي بين المستوردين، مما مكنها من زيادة الحصيلة الجمركية من ١٪ من الناتج المحلي إلى ٢٪ من الناتج المحلي.

وبفضل النظم الرقمية أصبحت الإدارات الضريبية أقدر على الوصول إلى المعلومات عن أنشطة الممولين ودخولهم في مدى أسرع وعلى نطاق أوسع من ذي قبل، فعلى سبيل المثال تتلقى الإدارات الضريبية في البرازيل وروسيا بيانات عن الأجور التي يدفعها أرباب الأعمال فور صرفها، كما يتيح نظم الفواتير

⁶²⁹OECD: *TECHNOLOGIES FOR BETTER TAX ADMINISTRATION: A PRACTICAL GUIDE FOR REVENUE BODIES*, 2016, p.34.

الالكترونية في كل من البرازيل وروسيا - على سبيل المثال- الاطلاع على مبيعات الشركات فور تنفيذها^{٦٣٠}.

وظهرت المنشآت الرقمية كطرف ثالث في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، وأصبحت هذه المنشآت مسئولة عن حجز الضريبة من الممولين وتوريدهم نيابة عنهم على مصلحة الضرائب، كحالة موقع *Airbnb* الذي يقوم باقتطاع الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه ملاك العقارات التي تستغل للإقامة الفندقية المتعاملين مع الموقع، وتوريدها إلى الإدارات الضريبية في أكثر من دولة، كما تقوم شركة أوبر التي تقوم في أستونيا بإبلاغ الإدارة الضريبية عن الدخل الذي يحصل عليه السائقون المتعاملون معهم. وتعاونت بعض الدول^{٦٣١}، مثل أستونيا، مع بعض المنصات الرقمية مثل أوبر، على أن تقدم المنصة إقراراً مبسطاً وتلقائياً إلى الإدارة الضريبية عن السائقين الذين يتعاملون معها.

متطلبات الاستفادة من الرقمنة

إذا كانت رقمنة الإدارة الضريبية أمراً لا مفر منه، إلا أنه ليس قراراً سهلاً يتخذ على وجه السرعة، ولا طريقاً ممهداً تقطعه الإدارة الضريبية بدون عوائق. لأن الرقمنة تحتاج إلى خمسة عناصر أساسية^{٦٣٢}: التكنولوجيا، والبشر، وإدارة

^{٦٣٠} سانجيف غوبتا ومايكل كين والبايه شاه وجنيفيف فيردييه: رقمنة المالية العامة: التكنولوجيا تعيد تشكيل كيفية جمع الحكومات للأموال وإنفاقها، مجلة التمويل والتنمية، الصادرة عن صندوق النقد الدولي، الطبعة العربية، عدد مارس ٢٠١٨، ص ١٢.

^{٦٣١} *European Commission Communication, COM(2016), 356 final, 2 June 2016.*

^{٦٣٢} *OECD. : Technologies for Better Tax Administration, A Practical Guide for Revenue Bodies. 2016, <http://dx.doi.org/and;>*

المخاطر، والموارد المالية، وبنية الاتصالات. وهى عناصر تتداخل فيها وزارات عدة من أهمها وزارات المالية والداخلية والتجارة ، كما تحتاج إلى تثقيف الموظفين وتأهيلهم للتعامل الرقمى، وبث الطمأنينة فى نفوس المناهضين للرقمنة خشية فقدانهم وظائفهم أو نفوذهم الذى اكتسبوه من مهامهم المتوقع أن تحل التكنولوجيا محلها^{٦٣٣}.

فضلاً عن حاجة الرقمنة إلى تخصيص أموال كبيرة نسبياً- ولو فى المراحل الأولى - للإففاق على هذه العناصر؛ سواء من جانب الإدارة الضريبية لتوفير البنية التكنولوجية اللازمة للتحويل نحو رقمنة الأعمال الضريبية، أو من جانب الممولين^{٦٣٤} الذين يلزمهم القانون الضريبي باستخدام برامج أو أجهزة إلكترونية للربط مع الإدارات الضريبية أو الوفاء بالالتزامات التى يفرضها القانون، كتقديم الإقرار الإلكتروني، والدفع الإلكتروني وغيرهما^{٦٣٥}.

OECD : *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*.2017
<http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>.

⁶³³Global Delivery Initiative: *Creating an Electronic Tax Administration System in Zambia, Case Study*, 2019, pp2-3..

⁶³⁴ICAEW, *Chartered Accountants: Digitalisation of Tax: International perspectives*, London, 2019, p. 12.

^{٦٣٥} تبين بعض الدراسات إلى أن رقمنة الأعمال الضريبية، وإلزام الممول بتقديم الإقرار الإلكتروني قد يودى إلى زيادة التكاليف التى يتحملها الممولون عامة إذا كانت الإدارة الضريبية تطلب بجانب الإقرار الإلكتروني أن تقدم المستندات إليها ورقية. كما تزيد على نحو الخصوص تكاليف متوسطى وصغار الممولين الذين يتطلب تقديمهم الإقرار الإلكتروني إنفاق مبالغ لشراء أجهزة، والاستعانة بتقنيات تكنولوجية تتواءم مع النظام الذى تتبعه الإدارات الضريبية، مع انخفاض الوعى الإلكتروني، والحاجة إلى توفير العناصر البشرية والفنية التى تمكن هذه المشروعات من الاستجابة لمتطلبات النظام الضريبي الرقمى. راجع: Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: *Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?*, *The World*

وقد تطلب الإدارات الضريبية برامج إلكترونية خاصة، تختلف عن البرامج التي تحتاجها الجهات أو الوزارات الأخرى، تراعى ذاتية العمل الضريبي وسماته الخاصة، فالإدارة الضريبية ملتزمة بسرية البيانات وتبادلها في حدود ضيقة. وفي نفس الوقت تحتاج الإدارات الضريبية إلى معلومات تتوافر لدى الوزارات الأخرى والجهات المختلفة. مما يحتاج إلى وعى في تصميم البرامج الضريبية، مع تطويع النصوص التشريعية التي تسمح بدخول العناصر الفنية في العملية الضريبية، أو للشركات التكنولوجية في مساعدة الإدارة الضريبية على تطبيق هذه البرامج.

ولن تساعد رقمنة الإدارة الضريبية في تحسين الالتزام الطوعي للممولين، إلا إذا كانت متاحة لهم، ويسهل عليهم التعامل عن طريقها، ولدى الممولين ثقة في المواقع التي يتم من خلالها الاتصال بالإدارات الضريبية وأن هذه المواقع مؤمنة. لذا وجد أن افتقاد هذه العناصر في بعض الدول، مثل كينيا⁶³⁶، وهونج كونج⁶³⁷، كشفت عن أن نظام الضريبة الإلكترونية في هذه الدول لم يسفر عن التزام طوعي كبير كما كان متوقعاً.

Bank, Investment Climate Department, International Trade and Investment Unit
, October 2013.

⁶³⁶J.L.Maisiba and W.Atambo "Effects of electronic tax system on the revenue collection efficiency of Kenya Revenue Authority", *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, Vol. 2 No. 4., 2016, pp. 815-827.

⁶³⁷C.W. Chan et al. *An expanded model of taxpayer compliance: empirical evidence from the United States and Hong Kong*", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 9 No. 2, 2000, pp.83-108.

ولازال في بعض الدول، مثل أوغندا^{٦٣٨}، لا تستفيد من الخدمات الضريبية الالكترونية إلا المنشآت الكبرى ، أما صغار الممولين فإنهم يعانون من صعوبة في الحصول عليها.

المبحث الثاني

وسائل دعم الالتزام الضريبي

الفرص التي توفرها الرقمنة للإدارة الضريبية

تساعد الرقمنة في تغيير طريقة العمل داخل الإدارات الضريبية، وفي توفير قناة اتصال فعالة ودائمة بينها وبين الممولين. حيث توفر فرصاً عديدة لتطبيق التكنولوجيا في أعمال الإدارة الضريبية، كعمليات التحصيل الالكتروني، أو توفير البيانات لتحليل المخاطر، التي تساعد الفاحصين على التركيز على طائفة الممولين غير الملتزمين، وتقليل عبء هذا الالتزام على كافة الممولين، مما يجعل الإدارات الضريبية أكثر كفاءة وفاعلية^{٦٣٩}.

وفي نفس الوقت تساعد الرقمنة من ضبط أداء الإدارة الضريبية، وتقليل التدخل البشري في التقدير الضريبي، والحد من إساءة استعمال السلطة، مما يزيد من دعم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية^{٦٤٠}.

⁶³⁸ E.Asianzu and G. Maiga, A consumer based model for adoption of E-Tax services in Uganda”, IST-Africa 2012 Conference Proceedings, 2012.

⁶³⁹ European Commission: Commission Expert Group on taxation of the Digital economy report, Brussels, 22 October 2013, p. 30.

⁶⁴⁰ Marija Vuković: Towards the Digitalization of Tax Administration, at: https://www.cef-see.org/files/Digitization_Tax_Administration.pdf

وتفيد الرقمنة الممولين ، كما تفيد الإدارات الضريبية، فمن المتوقع أن تجعل الرقمنة^{٦٤١} من دفع الممول للضريبة جزءاً من البيئة التكنولوجية التي تحيط بالمول، عن طريق تطوير الخدمات الإلكترونية التي تقدمها الإدارات الضريبية، بإتاحة برامج إلكترونية معتمدة للمحاسبة والدفاتر والسجلات، والتوسع في معاملات بنوك الإنترنت.

ويتوقع أن تكون الإدارة الضريبية أكثر شفافية في تعاملها مع الممولين، من خلال توفير البيانات والمعلومات الضريبية الكاملة، سواء بنشرها على موقع مصلحة الضرائب على الإنترنت، أو على صفحة الممول الخاصة به، مع إتاحة نفاذ الممول إلى هذه البيانات، وتقديم الملاحظات والاستفسارات، التي تساعد الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي، وتساعد على الحصول على حقوقه دون إبطاء، كحقه في الخصومات والحوافز والمزايا الضريبية التي يمنحها القانون دون إبطاء، أو إجراءات معقدة.

ودلت الأبحاث^{٦٤٢} على أن رقمنة الأعمال الضريبية ساعدت على تحقيق مزيد من الشفافية، لأنها توفر بيانات منظمة وملحوظة لكل من الممول والإدارة الضريبية، فتدفع الممول على الامتثال الطوعي ، كما تحفز الإدارة الضريبية على سرعة إنجاز ما يكون عليها من التزامات، فيتحقق مزيد من الرضا لدى الممولين.

⁶⁴¹Robert Ravello: *ATO Digital Strategy, presentation at 2015 FTA Project Workshop, ATO, Moscow, 2015.*

⁶⁴²OECD: *Update on Voluntary Disclosure Programmes, A pathway to tax compliance, Paris, August, 2015.*

وقد تبين أن تحسين الأعمال الضريبية في بريطانيا أدى إلى خفض تكاليف الامتثال الضريبي^{٦٤٣} بواقع ٧,٣ مليار جنيه خلال عامي ٢٠١٤ و ٢٠١٥.

نظام الضرائب الإلكترونية

وظهر في السنوات الأخيرة^{٦٤٤} نظام الضرائب الإلكترونية *electronic taxation* ، ويقصد به استخدام الكمبيوتر في أعمال الإدارة الضريبية؛ من تقدير أو ربط للضريبة، وتحصيلها، ويشار إلى بعض هذه الأعمال مثل الإيداع الإلكتروني *e.filling* والدفع الإلكتروني *e.payments*.

ويقوم هذا^{٦٤٥} النظام على تبادل البيانات من خلال نظم تكنولوجيا المعلومات بين الممول والإدارة الضريبية بهدف الاستغناء عن التبادل اليدوي لهذه البيانات والتحرر من الإجراءات الروتينية المعقدة ، مع ضمان وصولها بسرعة ومؤمنة. و أتاحت لبنان للمكلفين خدمة الاستعلام الضريبي عبر الإنترنت، لمعرفة الضرائب الواجبة عليهم، وذلك بعد التسجيل لدى دائرة

⁶⁴³*PricewaterHouse (PC): Digital Transformation of Tax Administration, a paper edited by Joint production of Microsoft and PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. the Netherlands, 2017, p. 10.*

^{٤٤٤}تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي طبقت هذا النظام، من خلال اعتماد مصلحة الضرائب الأمريكية برنامج لاختبار الإقرار الإلكتروني لأغراض الضريبة. ثم أخذت الدول بهذا النظام إلى بلغ عدد الدول التي طبقته حوالي ٩٢ عام ٢٠١٦. أنظر:

PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, Paying Taxes: 2018 Report (2018) available at:

https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/world-bank-group-commentary.html [Accessed 31 October 2018].

⁶⁴⁵*M.Arya: E-Taxation: State & Perspective" cited in H.I. Adebawale, "E-Taxation in Nigeria: Issues and Challenges,,2012pp.160, 162, at: https://www.researchgate.net/publication/330422913*

خدمات ومعلومات المكلفين المركزية، بعد تقديم طلب بذلك عبر الإنترنت^{٦٤٦}.

ويترتب على إتاحة الإيداع الضريبي إلكترونياً بما يعرف *e.filing* من زيادة جودة ووفرة المعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية، لتمكنها من إنجاز أعمالها بسرعة ودقة كبيرة. كما أنها في تنفيذ الممول في تقليل الأخطاء التي يقع فيها الممولون عند تقديم إقراراتهم يدوياً، أو في تفادي الجزاءات التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة تأخيره في تقديم الإقرار في المواعيد المقررة قانوناً.

التطبيقات الرقمية

استفادت العديد من الدول^{٦٤٧} من التطبيقات الرقمية في تقديم العديد من الخدمات إلى الممولين لمساعدتهم على الامتثال الضريبي *tax compliance*، من خلال تطبيقات التليفون المحمول، كما هو الحال في أستراليا، حيث أنشئ تطبيق، يسمى خصوماتي *my Deductions tool* يسمح للأفراد والمنشآت الفردية أن تحصل مباشرة على الخصومات المقررة بالقانون الضريبي لأنواع معينة من التكاليف، مثل نفقات السيارة ونفقات السفر وخصومات عوائد الديون، مع إتاحة تخزين الفواتير على هذا التطبيق، وتحميلها مباشرة إلى الإدارة الضريبية. كما أن يحصل الممول في البرازيل على رقم تسجيله عبر جهاز تليفونه المحمول، مع إمكان مراجعة معلوماته، وتقديم أو استكمال بيانات إقراره الضريبي.

^{٦٤٦} وذلك على موقع وزارة المالية lb. www.finance.gov

^{٦٤٧} OECD: *Tax Administration 2019: Comparative information on OECD and other advanced Emerging economies*, OECD Publishing, Paris, 2019, pp.43-44.

وأطلقت الإدارة الضريبية لدولة الكويت^{٦٤٨} خدمة استخراج شهادة الإفراج عن محجوز ضمان ضريبة الدخل إلكترونياً من خلال موقع وزارة المالية، بحيث تتمكن الشركات والمؤسسات الكويتية والخليجية والأفراد من الإفراج عن المبالغ المحتجزة من قبل الجهات الحكومية والخاصة التي أبرموا معها عقوداً أو اتفاقيات أو تعاملات. ويتم استلام هذه الشهادة عبر البريد الإلكتروني مباشرة دون الحاجة إلى مراجعة وزارة المالية.

ويسمح تطبيق ضريبة الدخل الإلكتروني *e.renta (electronic income tax application)* في شيلي للممول بأن يطلع على تقرير فحص ضريبة الدخل الخاص به، المعد بناء على بيانات حصلت عليها المصلحة من طرف ثالث- وإبداء ملاحظاته عليه. كما يتيح له معرفة ما إذا كان قد تم قبول - أو رفض - طلبه لاسترداد مبلغ الضريبة .

وتيسر الرقمنة إتصال الإدارة الضريبية بالمولين بدلاً من الاعتماد على الوسائل التقليدية في الاتصال كالبريد أو الانتقال إلى مقر الممول، أو حتى الاتصال التلفوني.

خدمة الرسائل القصيرة

يمكن أن يكون للاتصال فائدة مباشرة للممول، وذلك بتذكيره بالتزامه الضريبي قبل أن يتعرض للجزاءات الضريبية. وعلى سبيل المثال فقد استخدمت إدارة الضرائب في سنغافورة *Inland Revenue Authority of*

^{٦٤٨}تم إطلاق هذه الخدمة اعتباراً من ١٩ يناير ٢٠٢٠. أنظر موقع وزارة المالية:
<http://www.mof.gov.kw/TheMOFNews/MOFNewsDisplay.aspx?NewsID=13>

short messaging service (SMS) القصيرة الرسائل خدمة (IRAS) Singapore. لتذكير الممولين بمواعيد تقديمهم للإقرارات ، ودفعة الضرائب،. وقد بلغ عدد هذه الرسائل في عام ٢٠١٦ حوالي ٦ مليون رسالة قصيرة، اتفق حوالي ٩٦٪ من الممولين الذين وصلتهم هذه الرسائل بأنها كانت مفيدة لهم في الوفاء بالتزاماتهم في الوقت المناسب^{٦٤٩}.

رقمنة الأعمال الضريبية

- ومن أهم الأعمال الضريبية التي يمكن أن تساعد الرقمنة^{٦٥٠} في إنجازها: ١ -
- ١- التسجيل الضريبي .
 - ٢- تقديم الإقرار الضريبي.
 - ٣- الفحص الضريبي.
 - ٤- التحصيل الضريبي.

ونبين هذه الأعمال تفصيلاً في المطالب الأربعة الآتية:

المطلب الأول

التسجيل الضريبي الإلكتروني

يعد التسجيل الضريبي *E.registrtration* أول الواجبات التي يفرضها قانون الضريبة على الممول، لتزويد الإدارة الضريبية بالبيانات الأساسية للتعريف به وبنشأته، كاسم الممول وعنوانه وكيانه القانوني.

⁶⁴⁹OECD : *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, 2016,P.32.

⁶⁵⁰ERNST&YOUNG. 2017. *Tax authorities are going digital.* <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/tax-administration-continues-to-go>

وتصدر الإدارات الضريبية لكل ممول مسجل لديها رقماً تعريفياً
موحداً، *unique TIN* وشهادة تسجيل *registration certificate*.

وأتاح العديد من الدول - كما هو الحال في الأردن - خدمة تسجيل
الممولين وإصدار الرقم الضريبي إلكترونياً، إذ يكفي أن يدخل الممول إلى الموقع
الإلكتروني للإدارة الضريبية، وملء البيانات المطلوبة منه، حتى يحصل على هذه
الخدمة في أي وقت، ومن أي مكان.

وتعتبر الهوية الرقمية *Digital Identity* من الوسائل الحديثة التي تحدد هوية
الشخص، لأنه من خلالها يتم تجميع السمات التي تم التقاطها إلكترونياً وتخزينها
لشخصية معينة، بحيث يمكن التعرف عليه بسهولة^{٦٥١}.

وتقدم الإدارات الضريبية الحديثة إلى الممول خدمة التسجيل الإلكتروني
عبر الإنترنت *online e.registration*. لتوفير الوقت والجهد، وبما يضمن أن
للممول رقماً موحداً أياً كان نشاطه أو موقعه في الدولة.

وتستخدم التكنولوجيا في الاستفادة من التسجيل الإلكتروني في تخزين
وحفظ المعلومات التعريفية بالمول، وإصدار الرقم التعريفى الموحد
لهوشهادات التسجيل تلقائياً (أوتوماتيكياً) لتسهيل تبادل بين المعلومات بين
الجهات الحكومية، لضمان سرعة تدقيق المعاملات، و اكتشاف الممولين غير
الملتزمين. وقد أصدرت فيتنام قانوناً جديداً^{٦٥٢} للإدارة الضريبية يتضمن

^{٦٥١} د. الوليد طلحة: دراسة حول دور الهوية الرقمية في تعزيز الشمول المالي، صندوق النقد العربي،
أبو ظبي، ٢٠١٩، ص ٣-٥.

^{٦٥٢} وافق المجلس الوطني الفيتنامي *the National Assembly of Vietnam* في ١٣ يونيو ٢٠١٩
قانوناً جديداً للضرائب باسم قانون الإدارة الضريبية *Law on Tax Administration*.

أحكاماً جديدة لتنظيم التعامل الضريبي مع الاقتصاد الرقمي. ومن هذه الأحكام إلزام الأشخاص الأجانب غير المقيمين الذين تولد لهم دخولاً من فيتنام عن طريق مزاولة أعمالهم عبر المنصات الرقمية، بالتسجيل الضريبي ودفع الضريبة المستحقة عليهم في فيتنام، أو تفويض أطراف ثالثة في القيام بهذا الالتزام نيابة عنهم.

وتتيح بعض الدول، كإندونيسيا، وجنوب إفريقيا وأستراليا، إنشاء معلومات صاحب الهوية الرقمية بدواعي المصلحة العامة⁶⁵³. ولا ريب من الضرائب من المصلحة العامة التي تبرر طلب الإدارة الضريبية الحصول على معلومات عن الهوية الرقمية لحصر الممولين، أو فحص معاملاتهم.

المطلب الثاني

الإقرار الضريبي الإلكتروني

يمكن من خلال الرقمنة استخدام شكل الكتروني لتقديم الإقرار، ولتقديم البيانات الأخرى عن الدخل أو المرتبات والمراكز المالية، سنوياً، أو دورياً؛ كما هو الحال في البانيا والبوسنة والهرسك وكرواتيا وكينيا ومقدونيا وهولندا ونيجيريا وقطر والمملكة العربية السعودية وجمهورية صربيا وسلوفانيا والسويد وسويسرا وأوكرانيا. ويستخدم تعبير الإيداع الإلكتروني *e.filing* للدلالة⁶⁵⁴ على نقل المعلومات الضريبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى الإدارة الضريبية

⁶⁵³ GSMA: *Regulatory and Policy Trend, impacting Digital Identity and the role of mobile Considerations for emerging markets*, 2016.

⁶⁵⁴ Denis Edwards-Dowe: *E.Filing and E.Payments –The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize July 2008, p. 6.*

باستخدام وسائل الاتصال التكنولوجية كالإنترنت. ويمكن من خلال الإيداع الإلكتروني أن يقدم الممول إقراره، أو يعد هذا الإقرار ذاتياً بمعاونة الإدارة الضريبية، من أى مكان، وفي أى وقت، وباستخدام جهاز الكمبيوتر أو أجهزة التليفون أو غيرها.

ويزيد نظام الإقرار الضريبي الإلكتروني *E.Return* من ^{٦٥٥} تدفق وجودة المعلومات إلى الإدارة الضريبية، لتمكينها من إنجاز على نحو أسرع وأكثر دقة، كما يقلل الإقرار الإلكتروني من معدل الأخطاء التي يقع فيها المول عند إعداد الإقرار اليدوي، مما يجنبه الكثير من الجزاءات والعقوبات. فضلاً عن أنه يحقق الملاءمة واليقين، لكونه يوفر للممول فرصة تقديمه في الوقت الذي يناسبه، وتيقنه من وصوله للإدارة من خلال وصول رسالة التأكيد منها إليه، وبأقل تكلفة.

ولقد ساهمت رقمنة الإدارة الضريبية في مساعدة الممول على ملء الإقرار الضريبي مسبقاً *pre-population tax return*؛ حيث توفر الإدارة الضريبية للممول كافة البيانات المتعلقة بدخله ومرتبات موظفيه ومساهمات التأمين الاجتماعي، وما على الممول سوى تسجيل دخوله على موقع الإدارة الضريبية لملء إقراره بناءً على هذه البيانات، أو تعديلها من وجهة نظره، مما يقلل

⁶⁵⁵OECD: REVENUE STATISTICS IN ASIAN COUNTRIES: TRENDS IN INDONESIA, JAPAN, KAZAKHSTAN, KOREA, MALAYSIA, THE PHILIPPINES AND SINGAPORE, Paris, 2017, pp.39-40.

التكاليف والوقت التي يستغرقها الممول في جمع هذه البيانات، كما تقلل من احتمالات الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية^{٦٥٦}.

ويمنح هذا النظام فرصة للإدارة الضريبية في أن تنتهي من فحص هذا الإقرار في وقت أقصر، وأن يعلم الممول مبكراً بمدى قبول الإدارة الضريبية لهذا الإقرار. فضلاً عما يتمتع به الإقرار الضريبي من ميزة تقديمه في أي وقت ومن أي مكان عبر الإنترنت، دون حاجة لأن ينتقل الممول أو نائبه إلى مقر الإدارة الضريبية لتسليمه^{٦٥٧}. ويتم تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة إلكترونياً في بعض الدول العربية، كالمملكة العربية السعودية والبحرين، وذلك بعد أن

⁶⁵⁶ K. Saravanan & K. Muthulakshmi: E-Filing of income tax return: A study on awareness and satisfication level of taxpayers in Trichy City, International Journal for Scientific Research & Development, Vol. 5/Issue 09/2017, pp269-272.)

^{٦٥٧} بينت دراسة عام ٢٠١٣ عن جنوب إفريقيا أن تقديم الإقرار الضريبي الإلكتروني أدى إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي بحوالي ٢٢.٤% كما انخفضت ساعات العمل التي تستغرق للوفاء بالالتزام بقانون ضريبة القيمة المضافة بواقع ٢١.٨% أنظر:

Pule Barnett Mongwaketse: Perceived effects of an electronic filing systems on tax compliance in a District municipality, South Africa, Master Thesis, Faculty of Commerce and Administration at the Mafikeng Campus of the North-West University, 2015, p.2.

وفى دراسة أخرى تبين أن تكلفة الإيداع الإلكتروني قد تزيد من تكاليف الالتزام الضريبي عندما لا يثق الممول تماماً في أن الوسيلة الإلكترونية قد قامت بمهامها دون أن يقع عليه أى جزاء، ففي أوكرانيا – على سبيل المثال- لوحظ زيادة التكاليف بواقع ٢٥% عن ذى قبل لأن بعض الممولين يقدمون الإقرار الضريبي مرتين لعدم ثقتهم في النظام الإلكتروني. راجع:

Fatih Yilmaz and Jacqueline Coolidge: Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?, Investment Climate Department International Trade and Investment Unit, The World Bank, October 2013.

وبينت دراسة أخرى أن زيادة التكاليف التي يتحملها الأشخاص ترجع أحياناً إلى الوقت الذي يستغرقه الممول، والمال الذي ينفقه، لتعليم والتدريب الذي يحصل عليه كي يصبح مؤهلاً للتعامل مع الوسائل الإلكترونية. أنظر:

JC, Sweeney et al. The Role of Perceived Risk in the Quality-Value Relationship: A Study in a Retail Environment. Journal of Retailing, Vol. 75, No. (1), 1999, pp. 771-705.

يتم التسجيل إلكترونياً، لدى مصلحة الضرائب فيها (الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية^{٦٥٨}، والجهاز الوطنى للإيرادات فى البحرين^{٦٥٩}) ليتمكن الشخص من الدخول إلى البوابة الإلكترونية الهيئة، وتعبئة الإقرار الضريبي وإرساله واستلام الفاتورة، أو استلام شهادة التسجيل الضريبي. وأجرت سلطنة عمان تعديلاً في عام ٢٠١٧ يوجب تقييم إقرار ضريبة الدخل إلى الأمانة العامة للضرائب إلكترونياً^{٦٦٠}. كما يسمح بأن^{٦٦١} يقوم الملتزم بالضريبة الانتقائية بتسليم الإقرارات الضريبية والحسابات والقوائم المالية وقوائم الدخل والسجلات والوثائق وغيرها إلى الأمانة العامة للضرائب بسلطنة عمان بأي وسيلة الكترونية تبينها اللائحة التنفيذية.

وأطلقت الهيئة الاتحادية للضرائب بدولة الإمارات العربية خلال عام ٢٠١٨ حملة توعية عبر موقعها الإلكتروني ومواقع التواصل الإلكتروني بعنوان "إقرارك الضريبي في أربع خطوات"، بينت خلالها أن تقديم الإقرارات للمسجلين في نظام ضريبة القيمة المضافة يتم بشكل دوري شهري أو ربع سنوي، وفقاً لما تحدده الهيئة لكل مسجل. ويستلزم لتقديم هذه الإقرارات إلكترونياً أن يكون الخاضع لضريبة مسجلاً للدخول إلى بوابة الخدمات الإلكترونية على موقع الهيئة، ليتاح له تعبئة بيانات نموذج الإقرار، ودفع الضريبة المستحقة بموجبه.

⁶⁵⁸<https://login.gazt.gov.sa/irj/portal?ume.logon.locale=ar>

^{٦٥٩} موقع الإدارة الضريبية فى البحرين: https://www.nbr.gov.bh/vat_registration
^{٦٦٠} أنظر المواد أرقام ١٣٤ و١٣٥ و١٣٥ مكرراً من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١٧/٩ بإصدار تعديلات على بعض أحكام قانون ضريبة الدخل.
^{٦٦١} أنظر المادة رقم (٩) من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١٩/٢٣ بإصدار قانون الضريبة الانتقائية.

وبدأت مصر فى إتاحة خدمة تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً، عبر بوابة الضرائب المصرية^{٦٦٢}، بحيث يمكن للمسجل تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة شهرياً^{٦٦٣}، كما يسمح للممول -الشخص الاعتبارى أولاً، ثم الطبيعى فى مرحلة تالية^{٦٦٤}، بتقديم إقرار ضريبة الدخل السنوى إلكترونياً. وذلك فى أى وقت خلال اليوم، دون الحاجة إلى تنصيب أى أدوات أو برامج مساعدة، مع تخصيص مساحة تخزينية لكل ممول تتيح له القدرة على تخزين تعاملات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، والدخول إليها فى أى وقت وفى أى مكان (cloud storage) كما يتم تخزين فواتير المشتريات والمبيعات لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ومع ذلك فإن هذا النظام يواجه بعض الصعوبات^{٦٦٥}، وخاصة عند بدء تطبيقه، حيث يتوجس الممولون خيفة من أن يؤدى تقديم إقراراتهم عبر

⁶⁶²<https://eservice.incometax.gov.eg/etax>

^{٦٦٣} وفقاً لنص المادة ١٦ من قرار وزير المالية رقم ٦٩٥ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة فإن على كل مسجل أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً إلكترونياً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة، أو إحداهما، حسب الأحوال، عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية، وذلك اعتباراً من يناير ٢٠١٩.

^{٦٦٤} نصت المادة ١٠٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل، والمعدلة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٤ لسنة ٢٠١٨ على أن " يلتزم الممول الشخص الاعتبارى، ماعدا شركة الأشخاص، بإرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية "خدمة ممولى ضريبة الدخل" أو من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها وزارة المالية. على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية. ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة، أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة، ويجوز للممول الشخص الطبيعى أو شركة الأشخاص إرسال الإقرار الضريبي على النحو الوارد بالفقرة السابقة. وفى جميع الأحوال يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع المجازة المنصوص عليها فى المادة (٨٢) من هذه اللائحة أو التى تقررها وزارة المالية. ويعتبر تقديم الممول الإقرار بالطريقة المشار إليها بمثابة تقديمه إلى المأمورية المختصة".

⁶⁶⁵ Joanna Nasr: Impleminting electronic tax filing and payments in Malaysia, Doing Business, 2014, pp56-59.

الإنترنت إلى إفشاء بياناتهم وتداولها دون إذن منهم مما يعرضهم للضرر^{٦٦٦}. فضلاً عن أن هذا النظام قد لا يعنى عدم الحاجة إلى قيام الممول بزيارة الإدارة الضريبية، وخاصة عندما يتطلب الأمر الاطلاع على أصول المستندات، أو تفاصيل البيانات الواردة بالإقرار الإلكتروني.

كما أن الالتزام بتقديم الإقرار إلكترونياً يتطلب أن تنفق المنشأة مبالغ لتوفير التكنولوجيا اللازمة لأجهزة الكمبيوتر الخاصة بهم، وربطها بخوادم أو بوابات الخدمة لدى الإدارة الضريبية، فضلاً عن المعاناة التي تواجه الممولون في تقديم الإقرار إلكترونياً بسبب التزاحم على تقديمه في وقت معين، مما يزيد الضغط على الخوادم، ويقلل من كفاءتها.

بيد أن هذه الصعوبات يمكن تلافيها تدريجياً حتى تختفى، وخاصة عندما تقوم الإدارات الضريبية بتشجيع الممولين على تقديم الإقرارات إلكترونياً، من خلال التوعية والتأكيد على الحفاظ على سرية بيانات هذا الإقرار، وتطوير البنية التكنولوجية للإدارة الضريبية، مما يحسن من الإمكانيات الفنية التي تجعل تقديم هذا الإقرار سهلاً ميسراً. وقد تبين ذلك في^{٦٦٧} تجربة ماليزيا التي تزايدت نسبة الإقرار الإلكتروني خلال الفترة من ٢٠٠٦ - ٢٠١١ من ٥٪ إلى ٣٤٪.

^{٦٦٦} تتحوط بعض الإدارات الضريبية، وتخلي مسئوليتها عن سرقة بيانات الممولين التي أودعها الممولون بأنفسهم من خلال أجهزتهم الخاصة، حيث نجد أن الإدارة الضريبية في جنوب إفريقيا- على سبيل المثال- تضع على موقعها تنبيهاً بإخلاء المسئولية ينص على أن المستخدم هو المسؤول، وعلى نفقته الخاصة، عن الحفاظ على أجهزة الكمبيوتر وصيانتها، وتوفير نظم أمن المعلومات، وخطوط الاتصالات التي تمكنه من الدخول على موقع الإدارة الضريبية وإيداع بياناته على موقعها.

^{٦٦٧} World Bank, World Development Indicators database.

وينجح نظام الإقرارات الضريبية الإلكترونية عندما تتوافر له البيئة الملائمة، وأهمها معرفة الممول بالنظام، وموقفه المؤيد له، وخبرته في التعامل الإلكتروني. كما دلت بعض الدراسات^{٦٦٨} على أن هذا النظام تقبل عليه المنشآت كبيرة الحجم التي تعمل في المدن والمناطق الحضرية، التي تعمل في القطاعات كثيفة رأس المال، *capital-intensive sectors* وتخضع لأنواع مختلفة من الضرائب.

المطلب الثالث

الفحص الضريبي الإلكتروني

تحتاج عملية الفحص الضريبي، أو المحاسبة الضريبية، إلى الاطلاع على دفاتر الممول ومستنداته، ومراجعة الإقرار الذي يقدمه الممول، وفقاً لما يتوافر لما يتبين للإدارة الضريبية من صحة دفاتره ومستنداته، بجانب مصادر المعلومات الأخرى التي تحصل عليها الإدارة الضريبية من كافة الجهات.

وبفضل التكنولوجيا يتم الاستغناء عن الدفاتر والمستندات الورقية، واستخدام برامج الكترونية أو حسابات الكترونية لتسجيل المعاملات وضبط الحسابات، والقيم بالفحص الإلكتروني *e.tax examination*

ويعرف المستند أو السجل الإلكتروني بأنه^{٦٦٩} مجموعة بيانات أو معلومات يتم إنشاؤها أو تخزينها أو استخراجها أو نسخها أو إرسالها أو إبلاغها أو

⁶⁶⁸ J.Coolidge, &F. Yilmaz, .: Does e-Filing reduce Tax Compliance Costs, s.l.: World Bank Group,2014. [Online] Available from: <https://www.wbginvestmentclimate.org/advisoryservices/regulatory-ssed> -
^{٦٦٩} ورد هذا التعريف في المادة رقم (١) من القانون الكويتي رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ في شأن المعاملات الإلكترونية.

استقبالها كلياً أو جزئياً بوسيلة الكترونية، على وسيط ملموس أو على وسيط
الالكترونى آخر، وتكون قابلة للاسترجاع بشكل يمكن فهمه.

ويتسع^{٦٧٠} لفظ السجل أو المستند ليشمل إلى جانب المراسلات المتبادلة بين
طرفي العلاقة، صوراً أخرى مثل: العقود الالكترونية والشهادات والسجلات
بأنواعها المختلفة التي تتخذ الشكل الالكتروني.

ويعمل التقديم الإلكتروني للبيانات المحاسبية وغيرها من البيانات التي يعد
على أساسها الإقرار الضريبي، كالفواتير، من خلال تنسيق الكتروني محدد.
ويمكن تقديم هذه البيانات أو الإضافات المتعلقة بها بصفة متكررة أو عند
الطلب. كما هو الحال في النمسا وبلجيكا وفنلندا وألمانيا واليونان وإيطاليا
ولتوانيا ولكسمبورج والنرويج وجنوب إفريقيا والمملكة المتحدة.

ويمكن للإدارات الضريبية الاستفادة من تقنية المعلومات^{٦٧١} في إعداد
حسابات الممولين لديها إلكترونياً، بحيث يتم تحديث هذه الحسابات تلقائياً، في
الوقت المناسب، وبدقة. مما يمكنها من حديد مديونيات الممولين من ضرائب
وغرامات مالية ومقابل تأخير، وحساب ما لهم من مبالغ يتم ردها إليهم تلقائياً،
أودون تأخير.

^{٦٧٠} د. محمود عبد الرحمن محمد: مدى حجية الوسائل الالكترونية في إثبات المعاملات والتجارية والإدارية طبقاً لقانون المعاملات الالكترونية الكويتي، دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد رقم (١) السنة السادسة، عدد رقم ٢١، مارس ٢٠١٨، ص ١٥٣.

^{٦٧١} Guillermo Jimenez and others: Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management, Feb. 2013, pp. 15-16

كما تساعد التكنولوجيا الإدارات الضريبية في فحص المنشآت العاملة في القطاع غير الرسمي^{٦٧٢}، من خلال منحها قدرات أكبر على تتبع استخدام المنشآت للمدخلات المادية التي تساعد في الإنتاج أو مزاولة النشاط، مثل استهلاك الكهرباء والمياه وعدد العاملين.

ويجيز قانون الضريبة على الدخل في مصر أن يمسك الممول حسابات الكترونية^{٦٧٣}

الفوترة الإلكترونية *e.invoicing*

الفاتورة الإلكترونية *e.invoice* هي الفاتورة التي تصدر إلكترونياً، وتتضمن المعلومات الرئيسية التي تتضمنها الفاتورة الورقية. ويمكن أن تتخذ أساساً في التعامل، أو تحل محل الفاتورة الورقية، وتقوم بنفس أدوارها، بالنسبة لكل من أصدرها أو تسلمها أو غيرهما ممن له صلة بها. وتتوافر فيها سمات الثقة والمصدقية والوضوح التي تجعلها صالحة لإنجاز المعاملات الاقتصادية.

ويشمل تعريف الفاتورة الإلكترونية كلاً من^{٦٧٤} الفاتورة التي يتم إصدارها وإرسالها واستلامها إلكترونياً، بشكل يسمح بتنسيقها ومعالجتها إلكترونياً، أو أن ترسل بيانات الفاتورة إلى الطرف الآخر عبر ملف أكروبات *Adobe Acrobat*

⁶⁷²Richard M. Bird & Eric M. Zolt—*Technology and Taxation in Developing Countries, from Hand to Mouse, SSRN Electronic Journal, Sep. 2008, p. 8.*

^{٦٧٣}المادة ٧٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

⁶⁷⁴*U.S. Federal Reserve Bank: U.S. adoption of Electronic Invoicing: Challenges and opportunities, June 30. 2016, p. 6.* and:
EBA & Innopay: E-invoicing 2010: European market guide, Available at: <https://www.abe-eba.eu/Documents-N=E-InvoicingDocuments-L=EN.aspx>.

file (PDF) أو ملف إلكتروني يتم إنشاؤه وقراءته آلياً، أو إرسال هذه الفاتورة من خلال بوابات الإنترنت إلى الطرف الآخر الذي يقوم بطباعتها.

وقد استخدم مصطلح الفاتورة الإلكترونية أساساً في قطاع الأعمال التجارية، وذلك عن الفواتير التي تصدر إلكترونياً ويتم تداولها بين المنشآت فيما بينها B2B، وبين المنشآت والحكومة B2G، دون أن تأخذ في الاعتبار تبادل البيانات بين الموردين أو المشترين والسلطات الضريبية، لكي تستخدمها هذه السلطات لأغراض رقابة وتنفيذ قانون الضريبة، إلى أن أخذت التشريعات الضريبية، كما هو الحال في دول الاتحاد الأوربي، بالفاتورة الضريبية الإلكترونية التي تتوافق مع متطلبات الضريبة على القيمة المضافة^{٦٧٥}.

وتدخل بعض التشريعات الضريبية^{٦٧٦} قسائم الدفع أو الإيصالات ضمن تعريف أحكام الفاتورة الضريبية، عندما يتوافر فيها الحد الأدنى من المعلومات الذي يجب توافره في الفاتورة، وأهمها هوية وعنوان كل من مورد و متلقى السلعة أو الخدمة.

وتعتبر الفاتورة الضريبية الإلكترونية أحد أهم الأمثلة التي تدل على كيف تساعد الرقمنة في تحسين كفاءة الخدمات الضريبية، حيث تسمح الفوترة الإلكترونية بالنقل التلقائي لمعلومات الفواتير التي تصدرها المنشآت إلى الإدارات الضريبية، مما يؤدي إلى تقوية الالتزام الضريبي وتقليل التكاليف. حيث

⁶⁷⁵Bruno Koch: *The e-invoicing Journey, 2015-2025, Sponsored by Compacer, Switexerland, Document No: Billentis190521 1, p.7.*

⁶⁷⁶B. Koch: *Implementing E-invoicing on abroad scale, Consultancy Services on behalf of Australian Taxation Office, July 16, 2015, p.6.*

تتمكن الإدارة الضريبية من التأكد من صحة الإقرارات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة، وتقل -أو تختفى- احتمالات إسقاط بعض المبيعات، وظاهرة شراء الفواتير أو الفواتير الوهمية ، والأخطاء التي تقع عند تحرير الفواتير التقليدية^{٦٧٧}.

وقد امتد نظام الفاتورة الإلكترونية ليشمل كشوف المرتبات والسلع العابرة وفواتير بيع الديون^{٦٧٨} factoring. مما يساعد الإدارة الضريبية على سهولة ضريبة المرتبات سواء التي تمنح مباشرة من رب العمل إلى عماله، أو التي تقدم إليهم من المتعهد بذلك.

كما يفيد نظام الفوترة الإلكترونية الممول في أنه يقلل التكاليف التي يتكبدها لطبع الفواتير العادية وحفظها وتخصيص موظفين للعناية بها وتقديمها عند كل طلب، كما تمكن الممول من تحقيق تكامل العمليات الداخلية للمنشأة (كالمحاسبة والدفع وإصدار الفاتورة) والعمليات الخارجية (أي التي تتعلق بالموردين والعملاء والجهات الحكومية، ومنها نظم المحاسبة والدفع والمشتريات).

⁶⁷⁷Matthieu Bellon, Jillie Chang, Era Dabla-Norris, Salma Khalid, Frederico Lima, Enrique Rojas and Pilar Villena: Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT E-invoicing in Peru, IMF Working Paper No. WP/19/231, International Monetary Fund, Washington Dc., November 2019, pp. 4-5.

^{٦٧٨} تقوم آلية شراء الفواتير من خلال ما يعرف بعقد الفاكورنج، وهو عقد تقوم به الشركات المتخصصة في تقديم خدمات التمويل، عن طريق تعجيل أداء قيمة فواتير مستحقة للدائن ، مقابل انتقال ملكية هذه الديون إلى تلك الشركات، في مقابل عمولة تحصل عليها من الدائن، مع تعهدها بأن لا ترجع إليه في حال إخفاقها في استيفاء هذه الديون. لمزيد من التفاصيل يراجع : د. زكري عبد الرازق محمد: عقد شراء فواتير الديون التجارية من الوجهتين العملية والقانونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، ٢٠١٠، ص ٢٢ وما بعدها.

ومن المتوقع^{٦٧٩} أن تحفز الفاتورة الإلكترونية على إنجاز أعمال الفحص الضريبي في أقصر وقت ممكن. إذ لم يعد مقبولاً أن تتأخر الإدارة الضريبية في فحص إقرارات الممولين، والتأكد من صحة الفواتير المؤيدة لبياناتها لعدد من السنوات، كما هو الحال في ظل الاعتماد على الفواتير الرقمية. ولقد أخذت بعض دول أمريكا اللاتينية وأسيا وأوروبا نظام الفحص المسبق، وخاصة في الضريبة الجمركية.

ومع ذلك: تتطلب الفاتورة الإلكترونية استثماراً مالياً في التكنولوجيا، قد تعجز الإدارات الضريبية، وخاصة في الدول النامية، عليه، الأمر الذي يجعلها تفضل الأخذ بهذا النظام بالتدرج؛ فتبدأ تطبيقه أولاً على المنشآت الكبيرة أو المهمة، كقطاع التعدين مثلاً، ثم تتوسع في تطبيقه ليسرى على كل المنشآت بعد أن تكون قد توافرت البيئة التكنولوجية والمعرفة اللازمة لتطبيقه.

كما أن نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية لا يقضى تماماً على المشكلات الضريبية المرتبطة بالفواتير، إذ من المتوقع^{٦٨٠} أن تظل قائمة مشكلة الفواتير الوهمية *fake invoices* التي تعاني منها ضريبة القيمة المضافة^{٦٨١}، والتي يسعى من وراء إصدارها المكلف إلى الحصول على مزايا ضريبية غير مشروعة، كرد

⁶⁷⁹ Bruno Koch: *The e-invoicing Journey, 2015-2025, Sponsored by Compacer, Switexerland, Document No: Billentis190521 1, p.21.*

⁶⁸⁰ Alberto Barreix and Raul Zambrano: *Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations, Washington, D.C., 2018, p.27.*

⁶⁸¹ M. Keen, M., & S. Smith, : *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?* IMF Working Paper (WP/07/31), Washington D.C. 2007.

مبالغ ضريبية لم تحصل عليها الإدارة الضريبية بالفعل. ذلك لأن الفاتورة الإلكترونية لا يكشف المعاملات الوهمية أو غير الصحيحة، إما لأن الشركات التي أصدرت هذه الفواتير قامت بالفعل، ولكن لفترة قصيرة، ثم ما لبث أن اختفت، بعد أن تكون قد تعاملت بهذه الفواتير مع أطراف أخرى.

أو لأن هذه الشركات قد حصلت الضريبة بالفعل من المتعاملين معها، ولم تقم بتوريدها قبل أن تختفي، أو لأن هناك تواطؤ بين من أصدر الفاتورة الوهمية ومن تسلمها للحصول على منافع غير مشروعة^{٦٨٢}.

كما أن الإلتزام بإصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية قد لا يكون عاماً، بسبب مشكلات تقنية، أو اختلاف مستويات وأحجام المنشآت الخاضعة للضريبة (منشآت صغيرة ومنشآت متوسطة، ومنشآت كبيرة الحجم)، وعدم حاجة عدد من المنشآت، وخاصة التي تعمل في القطاع غير الرسمي، أو تتعامل مباشرة مع الأفراد وتحصل منهم على مستحقاتها نقداً.

مما يعني أن الفاتورة الإلكترونية لن تطبق على كافة الممولين، مما يزيد من أعباء وتكاليف الرقابة الضريبية في ظل إدارة ضريبية تراقب كل من الفاتورة الإلكترونية والفاتورة الورقية والتعامل بلا فواتير.

^{٦٨٢} تتخذ الدول إجراءات قانونية وإدارية مختلفة للحد من ظاهرة الفواتير الوهمية، إذ تحمل بعضها كل من أصدر الفاتورة ومن تسلمها عبء إثبات حقيقة تعاملاتها، وإذا لم تثبت هذه الحقيقة يحرم الممول من الحصول على الأمان أو الخصم الضريبي أو الاعتراف بمبلغ الفاتورة كنفقة واجبة الخصم. وتجزم بعض الدول إصدار الفواتير الوهمية بجانب فرض جزاءات مالية على من أصدرها. أنظر تفصيلاً:

Alberto Barreix and Raul Zambrano: Electronic Invoicing in Latin America: Process and Challenges, English Summary of the Spanish Document Inter-American Development Bank and Inter-American Center of Tax Administrations, Washington, D.C., 2018, p.28.

ومع ذلك فقد انتشر تطبيق نظام الفاتورة الإلكترونية بسرعة بين الدول، وبلغ عدد الدول التي تطبقه حتى عام ٢٠١٨ أكثر من خمسين دولة عبر العالم، من بينها عشر دول في أمريكا اللاتينية و في منطقة الكاريبي^{٦٨٣}.

وتتبنى كل دولة شكلاً خاصاً بالفاتورة الضريبية الإلكترونية^{٦٨٤}، يلتزم به الممولون والإدارة الضريبية، ليحقق تنفيذ قانونها الضريبي، ويمكن الإدارة من الرقابة على سلامة هذه الفواتير، وصلاحياتها للغرض الذي تقررت من أجله.

وتتيح نصوص القانون الفيتنامي الجديد *Law on Tax Administration* الصادر عام ٢٠١٩ للبنوك سلطة حجز الضريبة المستحقة على الأفراد والجهات غير المقيمة الذين يزاولون نشاط التجارة الرقمية وتوريدها إلى الإدارة الضريبية في فيتنام. كما اعتمد القانون طرق جديدة لتسعير المعاملات، ومنها طريقة التسعير المسبق.

وتتجه مصر في قانون الإجراءات الضريبية الموحد إلى تقنين إصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية، لتكون أساساً في تطبيق قانوني ضريبي القيمة المضافة والدخل.

الفحص أو التدقيق الإلكتروني E.audit : يقصد^{٦٨٥} بالفحص أو التدقيق

الإلكتروني تطبيق أى نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات

⁶⁸³ EY. 2018. Worldwide electronic invoicing survey. <https://go.ey.com/2XLaBBB>.

⁶⁸⁴ Hyung Chul Lee: Can Electronic Invoicing improve tax compliance? A case study of the Republic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value Added Tax, World Bank Group, Policy Research Working Paper 7592, March 2016, p.6.

⁶⁸⁵ A.L. Williamson, : Audit Automation, Accountant Digest, No. 318, ICAEW, 1994, London

لمتمكين الفاحص أو المراجع من القيام بأعمال التدقيق، وما تتطلبها من فحص ورقابة وتوثيق.

وتستخدم في هذا الشأن^{٦٨٦} برامج عامة *Audit Softwar eGeneralized* للقيام بمهام غير محددة، وأخرى مخصصة للقيام بأعمال تدقيق مخصصة *Custom-Designed Program*.

وتقوم الإدارة الضريبية على مراجعة الإقرارات الضريبية ومركز الممول الضريبي، من خلال فحص بياناته ومعاينة منشأته، والكشف عن مصادر دخله أو ثرائه. ويمكن أن تكون المراجعة شاملة لكل الممولين، أو مراجعة انتقائية لفئات الممولين ذوى المخاطر العالية، بينما لا يخضع الممولون الآخرون إلا لمراجعات قليلة أو نادرة. ومع ذلك فإن هذه المراجعة يتخللها تقدير ذاتى لمأمور الضرائب، واستهلاك لوقت كل من الممول والإدارة الضريبية، للفحص والمناقشة، والتنقيب عن المعلومات وتحليلها.

أدلة الفحص الإلكترونية

يعرف الدليل الرقمى أو الدليل الالكترونى بأنه الدليل المأخوذ من مخرجات الكمبيوتر، والمتمثلة فى شكل مجالات أو نبضات مغاطيسية أو كهربائية ، يتم تجميعها وتحليلها عن طريق برامج وتطبيقات تكنولوجية، لتقديم المعلومات فى شكل نصوص مكتوبة أو صور أو أصوات أو رسوم وغيرها.

^{٦٨٦}د. طلال حمدونة وعلام حمدان: مدى استخدام التكنولوجيا فى عملية التدقيق الإلكتروني فى فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأى الفنى المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول ، يناير ٢٠٠٨، ص ٩٢٨.

وقد واجه المشرعون مشكلة تقنين البيانات الالكترونية، ومدى إمكان نسبتها إلى مالكيها، ومسئولية هذا المالك عن هذه البيانات. وتبنت الهيئات الدولية ذات الصلة (مثل الأونسترال *UNCITRAL*) مبدأ حياد الوسيط الالكتروني *neutrality medium*؛ والذي يعنى عدم التمييز بين البيانات لكون أنها إلكترونية أو غير إلكترونية. ومبدأ التكافؤ *equivalence*، ويعنى أن البيانات الإلكترونية لها ذات القيمة القانونية للبيانات الورقية أو التقليدية.

وفي مصر: يعرف قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات^{٦٨٧} الدليل الرقوى بأنه " أى معلومات الكترونية لها قوة أو قيمة ثبوتية مخزنة أو منقولة أو مستخرجة من أجهزة الحاسب أو الشبكات المعلوماتية وما فى حكمها، ويمكن تجميعها وتحليلها باستخدام أجهزة أو برامج أو تطبيقات تكنولوجية خاصة. ويختلف الدليل الرقوى أو الالكترونى عن الدليل الورقى فى أن الدليل الورقى يستند إلى الورق وهو شئ مادى ملموس، يتميز بسهولة قراءته، والاحتفاظ به لمدة طويلة، ويسهل اكتشاف تزويره أو تغييره.

وذلك بخلاف الدليل الرقوى أو الالكترونى الذى يستند إلى دليل غير ملموس يعتمد على برامج الكمبيوتر أو غيرها من الوسائط التكنولوجية، ولا يمكن قراءته إلا من خلال وسيط. ولكنه دليل^{٦٨٨} يمكن استرجاعه ولو بعد

^{٦٨٧} القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ ، المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم ٣٢ مكرر (ج) بتاريخ ٢٠١٨/٨/١٤.

^{٦٨٨} محمد نافع فالح رشدان العدوانى: حجية الدليل الالكترونى كوسيلة من وسائل الإثبات فى المسائل الجزائية، دراسة مقارنة بين القانونين الكويتى والأردنى، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٥، ص ٢٦.

محوه ، كما يمكن إصلاحه بعد تلفه، وإظهاره بعد إخفائه، مما يصعب التخلص منه نهائياً ، متميزاً بذلك عن الدليل الورقى الذى يمكن إتلافه واندثاره تماماً. فالأدلة الرقمية هي ^{٦٨٩} معلومات يقبلها المنطق والعقل ويعتددا العلم، ويتم الحصول عليها بإجراءات قانونية وعلمية، يترجمه البيانات الحاسوبية المخزنة فى أجهزة الحاسب الآلى وملحقاتها وشبكات الاتصال، ويمكن استخدامها لإثبات حقيقة ما .

وفى مصر : تكون ^{٦٩٠} للكتابة والمحركات الالكترونية - فى نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية- ذات الحجية المقررة للكتابة والمحركات الرسمية والعرفية فى أحكام قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية، متى استوفت الشروط المنصوص عليها فى هذا القانون، وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ^{٦٩١}، وهى:

١- أن يكون متاحاً فنياً تحديده وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الالكترونية أو المحركات الإلكترونية الرسمية أو العرفية، وأن تتم هذه الإتاحة من خلال نظام حفظ إلكترونى مستقل وغير خاضع لسيطرة منشئ هذه الكتابة أو تلك المحركات، أو لسيطرة المعنى بها.

^{٦٨٩} د.محمد الأمين البشرى: الأدلة الجنائية الرقمية، مفهومها ودورها فى الإثبات، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد رقم ٣٧، العدد ٣٣، ص ١٠٩ .
^{٦٩٠} المادة ١٥ من قانون تنظيم التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات رقم ١٥ لسنة ٢٠١٤ .
^{٦٩١} المادة رقم (٨) من قرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات رقم ١٠٩ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون التوقيع الإلكتروني وإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات.

٢- أن يكون متاحاً فنياً لتحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر وعلى الوسائط المستخدمة في إنشائها.

٣- في حالة إنشاء وصدور الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية بدون تدخل بشري، جزئى أو كلى، فإن حجيتها تكون متحققة متى أمكن التحقق من وقت وتاريخ إنشائها ومن عدم العبث بهذه الكتابة أو تلك المحررات.

كما أن ^{٦٩٢}الصورة المنسوخة على الورق من المحرر الإلكتروني الرسمى حجة على الكافة بالقدر الذى تكون فيها مطابقة لأصل هذا المحرر، وذلك ما دام المحرر الإلكتروني الرسمى والتوقيع الإلكتروني موجودين على الدعامة الإلكترونية.

وفى السعودية: ^{٦٩٣} يكون للتعاملات والسجلات والتوقيعات الرقمية حجيتها الملزمة، ولا يجوز نفى صحتها أو قابليتها للتنفيذ، ولا منع تنفيذها، بسبب أنها تمت - كلياً أو جزئياً - بشكل الكترونى ، بشرط أن تتم تلك التعاملات والسجلات والتوقيعات الإلكترونية بحسب الشروط المقررة. ولا تفقد المعلومات التى تنتج من التعامل الإلكتروني حجيتها أو قابليتها للتنفيذ،

^{٦٩٢} المادة رقم ١٦ من القانون المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠١٤ المذكور.
^{٦٩٣} المادة الخامسة من نظام التعاملات الإلكترونية السعودى، الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم ٨٠ بتاريخ ١٤٢٨/٣/٧هـ.

متى كان الاطلاع على تفاصيلها متاحاً ضمن منظومة البيانات الالكترونية الخاصة بمنشئها، وأشير إلى كيفية الاطلاع عليها.

ويذهب الفقه في بعض الدول^{٦٩٤} إلى أن السجلات الإلكترونية مغناطيسية تكون غير مرئية في حد ذاتها، ولذلك لا يمكن أن تستخدم كدليل في المحكمة، إلا إذا تم تحويلها إلى صورة مرئية ومقروءة عن طريق مخرجات الطباعة لمثل هذه السجلات. وفي هذه الحالة يتم قبول هذه الأدلة الناتجة عن الكمبيوتر أو الإنترنت، سواء كانت هي الأصل أم كانت نسخة من هذا الأصل.

واعترف القضاء المقارن^{٦٩٥} بالكتابة الالكترونية كدليل إثبات، حين قضى في فرنسا بأن الكتابة مستقلة عن حاملها، وأن الكتابة يمكن أن تكون دليل إثبات، سواء كانت على حامل ورقي أو غيره". وأن الرسالة النصية تعتبر صادرة من صاحب الخط الهاتفي، إلا إذا ثبت غير ذلك، اعتباراً أن صاحب الخط هو الذي لجأ بدايةً لى مشغل خطوط المحمول واقتنى أو امتلك خط الهاتف الذي تم من خلاله إرسال الرسالة النصية. وأن البريد الالكتروني يتشابه مع البريد العادي من حيث أن له من الحماية الشخصية بالدخول إليه عبر كلمة السر، والتي تستعمل عادة فقط من قبل صاحب هذا البريد لحظة اتصاله بالشبكة، وبالتالي يعتبر صاحب البريد الالكتروني مسؤولاً عما يصدر من هذا البريد إلا إذا ثبت وجود الغش.

^{٦٩٤} د. هلالى عبد اللاه أحمد: حجية المخرجات الكمبيوترية فى المواد الجنائية، دراسة مقارنة، ١٩٩٩، ص ٦٤ و٦٥.

^{٦٩٥} د. محمد عصام هزيمة: دليل الإثبات الالكتروني وسلطة القاضى التقديرية، موقع الصحيفة القانونية، سوريا، على العنوان الآتى: <http://jle.gov.sy/index.php/2>

ووفقاً للمادة رقم ١١ من القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ بشأن مكافحة جرائم تقنية المعلومات المصرى " يكون للأدلة المستمدة أو المستخرجة من الأجهزة أو المعدات أو الوسائط أو الدعامات الإلكترونية أو من النظام المعلوماتي أو من برامج الحاسب، أو من أي وسيلة لتقنية المعلومات ذات قيمة وحجية الأدلة الجنائية المادية في الإثبات الجنائي متى توافرت بها الشروط الفنية الواردة باللائحة التنفيذية لهذا القانون".

وقضى في مصر- أيضاً- بأنه^{٦٩٦} إذا كان القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني في الفقرة (باء) من مادته الأولى قد عرف المحرر الإلكتروني بأنه رسالة بيانات تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج أو تخزن أو ترسل أو تستقبل كلياً أو جزئياً بوسيلة إلكترونية أو ضوئية أو بأية وسيلة أخرى مشابهة "، ونظم حجية تلك الرسائل بنص المادة (١٥) منه الذي يجرى بأن " للكتابة الإلكترونية وللمحركات الإلكترونية في نطاق المعاملات المدنية والتجارية والإدارية ذات الحجية المقررة للكتابة المحررات الرسمية والعرفية في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، متى استوفت الشروط المنصوص عليها في القانون وفقاً للضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون "، ومؤدى ذلك أنه لن يعتد بالمحركات الإلكترونية إلا إذا استوفت الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيم التوقيع الإلكتروني واللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات رقم

^{٦٩٦}الطعن رقم ١٧٠٥١ لسنة ٨٧ ق جلسة ٢٠١٩/٣/٢٨.

١٠٩ لسنة ٢٠٠٥ وقد نصت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم التوقيع الإلكتروني على " مع عدم الإخلال بالشروط المنصوص عليها في القانون ، تتحقق حجية الإثبات المقررة للكتابة الإلكترونية الرسمية أو العرفية لمنشئها إذا توافرت الضوابط الفنية والتقنية الآتية : (أ) أن يكون متاحاً فنياً تحديد وقت وتاريخ إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ... (ب) أن يكون متاحاً فنياً تحديد مصدر إنشاء الكتابة الإلكترونية أو المحررات الإلكترونية الرسمية أو العرفية ودرجة سيطرة منشئها على هذا المصدر ... (ج) فإن حجيتها تكون متحققة متى أمكن التحقق من وقت وتاريخ إنشائها ومن عدم العبث بهذه الكتابة أو تلك المحررات " ، وعلى ذلك فإنه يتعين الاستهداء بتلك المواد في شأن الرسائل التي تتم بين أطرافها عن طريق البريد الإلكتروني ، فلا يكون لهذه الرسائل عند جحدها أو إنكارها ثمة حجية إلا بمقدار توافر الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيم التوقيع الإلكتروني ، فإن لم يتم التحقق من توافر تلك الشروط فلا يعتد بها ، فالرسالة المرسله عن طريق البريد الإلكتروني تعتبر صحيحة إذا توافرت فيها الشروط الواردة بقانون تنظيم التوقيع الإلكتروني ولائحته التنفيذية " .

ومن المعلوم أن التشريع الضريبي يعتمد على الواقع أساساً لفرض الضريبة، وتقدير وعائها، بما يتفق مع الحقيقة، ولو كانت الأوراق التي سجلها الممول، أو العقود التي صاغها، أو الاتفاقات التي أبرمها مع غيره، تخالف في ظاهرها هذه الحقيقة. ومن ثم كان لمصلحة الضرائب، وكذلك للقاضي، الاعتماد على كل

دليل يوصل إلى واقع الأمر وحقيقته، دون أن حصر على أدلة بذاتها. وفي المقابل لم تجز التشريعات الضريبية بعض الأدلة التي تقرها قوانين أخرى للإثبات، إذا كانت لا تتفق وطبيعة المنازعة الضريبية، كالميمين وشهادة الشهود^{٦٩٧}.

وليس ثمة مانع من الاستناد إلى الدليل الإلكتروني أو الرقمي في إثبات الواقعة المنشئة للضريبة، أو وعاء الضريبة، أو غير ذلك من المسائل التي تتعلق بتطبيق قانون الضريبة، طالما توافر في هذا الدليل الشروط القانونية وأهمها عدم الغش والتدليس، والشروط الفنية التي تضمن يقيناً سلامة الدليل وعدم العبث به، ونسبته إلى صاحبه دون غيره.

ولقد قضى في مصر^{٦٩٨} بأنه "ولئن كانت الكتابة على الورق هي الأصل الغالب، إلا أن المحرر لم يكن في أي وقت مقصوداً على ما هو مكتوب على ورق وحده، وكل ما يتطلبه المشرع للإثبات هو ثبوت نسبة المحرر إلى صاحبه، فلا ارتباط قانوناً بين فكرة الكتابة والورق، ولذلك لا يُشترط أن تكون الكتابة على ورق بالمفهوم التقليدي ومذيلة بتوقيع بخط اليد، وهو ما يوجب قبول كل

^{٦٩٧} يجب التفرقة بالنسبة لشهادة الشهود في المنازعات الضريبية بين الشاهد الذي تسدعيه المحكمة للوقوف على مدى سلامة الأدلة المستخلصة من الوسائط الإلكترونية، وهذا من قبيل الخبرة الفنية التي لاعلاقة لها مباشرة بالوعاء الضريبي، ومن ثم فليس ثمة مانع من سماع شهادة الفني في هذا الخصوص، (أنظر: د. هلالى عبد الله أحمد: التزام الشاهد بالإعلام في الجرائم المعلوماتية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢٣. ويمكن الاستعانة في هذا الصدد بشهادة المسئول ع تشغيل جهاز الكمبيوتر والمبرمجين ومحلى البيانات ومهندسى الصيانة والاتصالات ومديرى النظم.

وذلك؛ بخلاف الشاهد الذى يطلب للتثبت من واقعة ضريبية أو إنكارها فإنه غير مرغوب فى سماعه، لأن طبيعة المنازعة الضريبية تأبى الارتكان إلى هذا النوع من الشهادة، التى يخشى من تضامن الممولين فيما بينهم للإفلات من الخضوع للضريبية، حيث يكون كل منهم مستعداً لأن يشهد لصالح زميله، متوقعاً أن يشهد له هو الآخر.

^{٦٩٨} الطعن بالنقض رقم ١٧٦٨٩ لسنة ٨٩ ق جلسة ٢٠٢٠/٣/١٠.

الدعامات الأخرى - ورقية كانت أو إلكترونية أو أيًا كانت مادة صنعها - في الإثبات. البريد الإلكتروني (*e-mail*) هو وسيلة لتبادل الرسائل الإلكترونية بين الأشخاص الذين يستخدمون الأجهزة الإلكترونية من أجهزة كمبيوتر أو هواتف محمولة أو غيرها، تتميز بوصول الرسائل إلى المرسل إليهم في وقت معاصر لإرسالها من مُرسلها أو بعد برهة وجيزة، عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) أيًا كانت وسيلة طباعة مستخرج منها في مكان تلقى الرسالة، وسواء اشتملت هذه الرسائل على مستندات أو ملفات مرفقة *Attachments* أم لا. ولقد أجازت القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية للقاضي استخلاص واقعتي الإيجاب والقبول - في حالة التعاقد الإلكتروني - من واقع تلك الرسائل الإلكترونية دون حاجة لأن تكون مفرغة كتابيًا في ورقة موقعة من طرفيها، ذلك أن هذه الرسائل يتم تبادلها عن طريق شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، ولذلك فإن أصول تلك الرسائل - مفهومة على أنها بيانات المستند أو المحرر الإلكتروني - تظل محفوظة لدى أطرافها - مهما تعددوا - المرسل والمرسل إليهم داخل الجهاز الإلكتروني لكل منهم، فضلًا عن وجودها بمخزنها الرئيسي داخل شبكة الإنترنت في خادمت الحواسيب *Servers* للشركات مزودة خدمة البريد الإلكتروني للجمهور. وفي كل الأحوال، فإنه في حالة جحد الصور الضوئية، فلا يملك مُرسل رسالة البريد الإلكتروني أن يقدم أصل المستند أو المحرر الإلكتروني، ذلك أن كل مستخرجات الأجهزة الإلكترونية، لا تعدو أن تكون نسخًا ورقية مطبوعة خالية من توقيع طرفيها، ومن ثم فإن المشرع

وحرصاً منه على عدم إهدار حقوق المتعاملين من خلال تلك الوسائل الإلكترونية الحديثة حال عدم امتلاكهم لإثباتات مادية على تلك المعاملات، قد وضع بقانون تنظيم التوقيع الإلكتروني ولائحته التنفيذية الضوابط التي تستهدف التيقن من جهة إنشاء أو إرسال المستندات والمحركات الإلكترونية وجهة أو جهات استلامها وعدم التدخل البشري والتلاعب بها للإيهام بصحتها، ولا يحول دون قبول الرسالة الإلكترونية كدليل إثبات مجرد أنها جاءت في شكل إلكتروني، ولهذا فإنها تكون عصية على مجرد جحد الخصم لمستخرجاتها وتمسكه بتقديم أصلها؛ إذ إن ذلك المستخرج ما هو إلا تفرغ لما احتواه البريد الإلكتروني، أو الوسيلة الإلكترونية محل التعامل، ولا يبقى أمام من ينكرها من سبيل إلا طريق وحيد هو المبادرة إلى الادعاء بالتزوير وفق الإجراءات المقررة قانوناً تمهيداً للاستعانة بالخبرة الفنية في هذا الخصوص".

و من ناحية أخرى : يمكن اعتبار المستندات المحررة إلكترونياً والموقعة توقيعاً إلكترونياً دليل إثبات وحجة على صاحبها^{٦٩٩}. كما يمكن أن تحل المراسلات التي تتم بين مصلحة الضرائب والممول أو غيره، التي تكون موقعة

^{٦٩٩} قد لا يكفي في بعض المستندات لتكون حجة أن تكون موقعة من صاحبها، بل يجب أن يكون المستند موثقاً. إذ أن التوثيق الإلكتروني *electronic authentication* يعتبر دليلاً إضافياً يثبت أن هذا المستند هو ما يدعيه مؤيده. وتتخذ عملية تصديق المستند صوراً عدة منها استخدام تكنولوجيا التوقيعات الرقمية الأمانة عبر الإنترنت ببطاقات رقمية تصدرها هيئة تصديق، أو من خلال شخص أو هيئة معينة، أو من خلال أختام إلكترونية بديلة للأختام اليدوية. أنظر: لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (الأونيسترال): تعزيز الثقة بالتجارة الإلكترونية: المسائل القانونية الخاصة باستخدام طرائق التوثيق والتوقيع الإلكترونية على الصعيد الدولي، مطبوعات الأمم المتحدة، فيينا، ٢٠٠٩، ص ٥٤.

وتحتوى شهادة التوثيق الإلكتروني على مجموعة من البيانات الصادرة عن جهة التوثيق المرخص لها أو المعتمدة. وهذه البيانات تتعلق بأطراف العقد أو الشهادة ذاتها.

بالتوقيع الإلكتروني الذي تتوافر فيه الشروط المعتمدة قانوناً، إعلانات وإخطارات قانونية، تقوم بذات الوظيفة التي تقوم بها المحررات الموقعة يدوياً، وتنتج ذات الآثار القانونية لها.

ويلاحظ أن القانون المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بشأن التوقيع الإلكتروني ساوى في الحجية القانونية بين الكتابة على محرر الكتروني والكتابة التقليدية على محرر ورقي، شريطة تحديد هوية الشخص الذي صدرت منه الكتابة الإلكترونية، وإمكانية نسبتها إليه، وأن تتم وتسجل وتحفظ على نحو يضمن سلامتها.

ولا يضمن التوقيع الإلكتروني صفة الرسمية على المحرر الإلكتروني لمجرد أن هذا التوقيع مصدق عليه من جهة التوثيق الإلكتروني، وإنما يظل هذا المحرر عرفياً ما لم يكن مكتوباً من موظف رسمي في إطار مهمته الموكل بها من جهة عمله.

حق الاطلاع

يثور التساؤل عن مدى أحقية مأموري الضرائب - باعتبارهم من مأموري الضبط القضائي - في الاطلاع على ما في أجهزة الكمبيوتر وغيرها من الأجهزة التي تخص الممول من بيانات يمكن أن تفيد في تحديد الضريبة، أو اكتشاف المخالفات والجرائم الضريبية؟ ويفرق بعض الباحثين^{٧٠٠} بين المكونات المادية، والمكونات المعنوية لهذه الأجهزة؛ فالمكونات المادية *hard ware* كجهاز

^{٧٠٠}شهر زاد حداد: الدليل الإلكتروني في مجال الإثبات الجنائي، رسالة الماجستير (الماجستير) في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، ٢٠١٦/٢٠١٧، ص ٣٠.

الكمبيوتر أو جهاز التليفون المحمول أو الجهاز اللوحي (التابلت) التي تكون في حوزة الممول ، وموجودة في موقع المنشأة أو في مكان عام فإنه يمكن الاطلاع على ما بها من بيانات دون إذن مسبق من النيابة العامة، أما إذا كانت هذه الأجهزة في مكان خاص، كمسكن المتهم أو أحد ملحقاته فإنها يجوز الاطلاع عليها إلا بعد الحصول على إذن من النيابة العامة.

أما المكونات المعنوية أو المنطقية *software*، ومنها البرمجيات، والتي تتعلق بالبيانات غير المرئية وغير الملموسة ، فإنها تدخل في عموم لفظ الشئ الذي يحق لمأمور الضبط القضائي الاطلاع عليه وتفتيشه، على أساس أنه يقصد بالشئ كل ما يشغل حيزاً مادياً في فراغ معين. وهذا الحيز يمكن قياسه، وهو ما يمكن انصرافه إلى الكيانات المعنوية أو المنطقية، التي تأخذ شكل نبضات الكترونية، وتشغل حيزاً مادياً في ذاكرة الكمبيوتر، فتكون قابلة للاطلاع والتفتيش كغيرها من الأشياء التي يتاح لمأمور الضبط القضائي الاطلاع عليها أو تفتيشها.

إجراءات الفحص والتدقيق

تمكن الرقمنة الإدارات الضريبية من الوصول إلى بيانات الممولين بصورة أكثر تفصيلاً ودقة من ذي قبل، مما يمكنها من تحليل هذه البيانات وتقييمها وفق معايير موضوعية، وتحديد مجالات مخاطر عدم الامتثال الضريبي، لتحديد الحالات التي يتعين عليها فحصها بعناية، سواء بطريقة الفحص بالعينة، أو بطريقة الفحص الشامل⁷⁰¹.

⁷⁰¹Tim Gillis: *Digitalized tax collection is impacting tax departments are embracing technology for digitalized tax collection*, KPMG, at: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights>

ويحتاج الفاحص الضريبي أن يكون ملماً بأساليب فحص النظم، والفحص الإلكتروني، وأن يتأكد من أن المستند أو السجل الإلكتروني المطلوب فحصه قد توافر في شأنه الشروط المقررة قانوناً^{٧٠٢}، ومنها أن يتم حفظه إلكترونياً بالشكل الذي أنشئ أو أرسل أو تسلم به في الأصل، أو بشكل يمكن من إثبات أنه يمثل بدقة المستند أو السجل أو المعلومات أو البيانات التي أنشئت أو أرسلت أو تسلمت في الأصل. وأن يبقى هذا المستند أو السجل محفوظاً على نحو يتيح الوصول إليه واستخدامه والرجوع إليه لاحقاً. وأن يحفظ بطريقة تمكن من التعرف على منشأ وجهة وصول الرسالة الإلكترونية وتاريخ ووقت إرسالها.

وتجيز بعض التشريعات - كالقانون الفلسطيني^{٧٠٣} - للموظف الذي تحدده الجهة المختصة، وبقرار من المحكمة، أن يطلب من صاحب أى مفتاح متعلق بتشفير المعلومات الإلكترونية^{٧٠٤} تمكينه من فحص المعلومات الضرورية المتعلقة بذلك المفتاح، ويجب على صاحب هذا المفتاح تسليمه إلى ذلك الموظف.

^{٧٠٢} انظر على سبيل المثال: المادة رقم (٨) من المرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٨/٦٩ (سلطنة عمان) بإصدار قانون المعاملات الإلكترونية.

^{٧٠٣} المادة رقم ٤٠ من قانون المعاملات الإلكترونية الفلسطينية رقم ٦ لسنة ٢٠١٣.

^{٧٠٤} تعرف اللائحة التنفيذية للقانون المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ المفتاح الشفري العام المفتاح الشفري الخاص، فالمفتاح الشفري العام هو أداة الكترونية متاحة للكافة، تنشأ بواسطة عملية حسابية خاصة، وتستخدم في التحقق من شخصية الموقع على المحرر الإلكتروني، والتأكد من صحة وسلامة محتوى المحرر الإلكتروني. أما المفتاح الشفري الخاص فهو أداة الكترونية خاصة بصاحبها، تنشأ بواسطة عملية حسابية خاصة، وتستخدم في وضع التوقيع الإلكتروني على المحررات الإلكترونية، ويتم الاحتفاظ بها على بطاقة ذكية مؤمنة. وذلك بخلاف صنف ثالث يسمى المفتاح الشفري الجذري وهو أداة الكترونية تنشأ بواسطة عملية حسابية خاصة، وتستخدمها جهات التصديق الإلكتروني لإنشاء شهادات التصديق الإلكتروني، وبيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني.

ويساعد نظام تكنولوجيا المعلومات الضريبية في وضع خطة الفحص الانتقائي على نحو سليم، من خلال توفير آلية دقيقة لقياس المخاطر، وتحديد الممولين ذوي المخاطر العالية. كما يقوم النظام بأتمتة سير أعمال الفحص، أو القيام بكل هذه الأعمال، في بعض الحالات ، دون تدخل العنصر البشري. من خلال المعلومات التي يوفرها، وأرشفة تقارير الفحص، لسهولة الوصول إليها لتحقيق المراجعة، والنظر في اعتراضات وطعون الممولين^{٧٠٥}.

كما يوفر سوق تكنولوجيا المعلومات العديد من التطبيقات التي تعزز من عمليات التدقيق الضريبي، مما يقلل وقت الفحص الضريبي، ويساعد على اكتشاف حالات الغش أو التهرب الضريبي، من خلال توفير العديد من أدوات التحليل التي تتيح للفاحصين استخراج البيانات الضريبية من النظم المحاسبية المختلفة.

وقد تمكن مطورو برامج الكمبيوتر في هولندا – بالتنسيق مع السلطات الضريبية على إنشاء برنامج يعرف بملف التدقيق *Audit file*، يمكن^{٧٠٦} الممولين من جمع المعلومات المطلوبة للفحص الضريبي فيه، مما يسهل عملية مراجعة الحسابات ، ويقلل الحاجة إلى الاحتفاظ بالمستندات المدة الطويلة التي تستلزمها أعمال الفحص التقليدي.

⁷⁰⁵ Guillermo Jimenez and others: *Information Technology for Tax Administration, USAD's Leadership in Public Financial Management, Feb. 2013, p.16.*

⁷⁰⁶ Jaco Temple : *Tax audit in the Digital Age, Lecture 1, Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration, p.14.*

وتتوافر بفعل التكنولوجيا المطابقة الرقمية *E.Match* ونعنى بها تقديم الكتروني للبيانات المحاسبية الإضافية ومصادر البيانات، وتمكين الحكومة من الوصول إلى بيانات أخرى، مثل الكشوف البنكية، حتى تتحقق الإدارة الضريبية من صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالمولين **في الوقت المناسب**. كما هو الحال في استراليا والبرازيل وجمهورية التشيك والدانمارك وفرنساو المجر وأيرلندا والهند ونيوزلانداوبولندا والبرتغال وسلوفاكيا وتركيا.

وبفضل تكنولوجيا المعلومات المتطورة أصبح في إمكان الفاحص الضريبي استخدام الخيارات الرقمية المتاحة⁷⁰⁷، مثل الاسترداد التلقائي لبيانات الممولين، وتحليل المعلومات المتوافرة منهم أو من المتعاملين معهم، والاتصال بالإدارات الضريبية الأجنبية لتبادل المعلومات وفق اتفاقيات تسمح بذلك، مما يجعل الفاحص الضريبي قادراً على الحكم على مدى سلامة إقرارات الممولين، أو الوقوف على مركزه المالي الحقيقي، فيكون تقدير الضريبي أقرب كثيراً من الواقع، وبعيداً عن الشطط والمغالاة غير المبررة.

ومن خلال المراجعة الالكترونية تتمكن الإدارات الضريبية، أو غيرها من الجهات الحكومية، من تحليل البيانات إلكترونياً، ومراجعتها، في وقت محدد. كما هو الحال في روسيا. مع ربط الإدارة الضريبية بمصادر المعلومات المتوافرة لدى الجهات الأخرى، كالبنوك وشركات التأمين، والممولين الآخرين الذين تربطهم بالمول علاقات اقتصادية أو علاقات عمل.

⁷⁰⁷ *Jaco Temple : Tax audit in the Digital Age, Lecture 1, Topic 1, Netherlands Tax and Customs Administration, pp. 7-9.*

تقدير الضريبة وربطها إلكترونياً *E.assess*:

تستطيع الإدارات الضريبية بالاستفادة من البيانات الرقمية في تقدير وربط الضريبة، دون حاجة إلى تبادل نماذج ضريبية مع الممولين، مع السماح للممول بالاعتراض، أو مراجعة الحكومة ، في تقديرها وربطها للضريبة، كما هو الحال في أسبانيا.

ويقصد بالربط الضريبي الإلكتروني *E.Tax Assessment* استخدام تكنولوجيا المعلومات في تقدير الضريبة ، بحيث يقل التدخل لبشرى في هذا التقدير، كما يكون الاتصال بين الإدارة الضريبية والممول أو غيره عن طريق الإنترنت، دون حاجة إلى المواجهة المباشرة .

إذ تقوم الإدارة الضريبية بطلب المعلومات والمستندات والأدلة التي تثبت صحة إقرار الممول عبر الإنترنت، ويمكن من خلال برامج أو تطبيقات تقنية تحليل هذه البيانات، والوصول إلى تقدير الضريبة عليها. كما يمكن أن يلي هذا التقدير قيام الإدارة الضريبية بإخطار الممول به، وتلقى التظلم أو الطعن عليه إلكترونياً.

وقد أطلقت الهند عام ٢٠١٩ برنامج أو مخطط الربط الإلكتروني *e-assessment scheme* للضريبة على الدخل، بإنشاء مراكز تقدير الضريبة الإلكترونية ، تتم من خلال اتصالات إلكترونية، لا تسمح بحضور الممولين إلى هذه المراكز.

ويتم الفحص بناءً على معايير أو مؤشرات الخطر التي تدل على عدم دقة أو صحة الإقرارات الضريبية^{٧٠٨}.

الإخطارات الرقمية

تتجه التشريعات الخاصة بالتقاضى إلى تطوير إجراءاتها بما يتفق والتطور التكنولوجى، وانتشار التعامل عن طريق الرسائل الإلكترونية وغيرها من وسائل التواصل الرقمية، وذلك بأن تسمح هذه التشريعات بالاستفادة من هذه الوسائل فى اختصار الإجراءات والعمل على تبسيطها. وقد أجاز قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى - المعدل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥ - أن يتم^{٧٠٩} الإعلان برسالة هاتفية مكتوبة (فاكس) أو بأى وسيلة اتصال

⁷⁰⁸KPMG: Tax Flash News, (India) 13 Sep.2019.

^{٧٠٩}تنص المادة ٥ من قانون المرافعات المدنية والتجارية الكويتى على أن: " كل إعلان - ما لم ينص القانون على خلاف ذلك - يكون بواسطة مندوبي الإعلان أو مأموري التنفيذ وإلا كان باطلاً .

ويكون تحرير الإعلان بمعرفة الطالب أو بناء على تعريفه بواسطة ضابط الدعاوى. وعلى الخصوم أو وكلائهم بذل المعاونة الممكنة لإتمام الإعلان. وفيما عدا الطعون والأحكام - ومع مراعاة ما تنص عليه المادة (١٠) من هذا القانون - يجوز أن يتم الإعلان برسالة هاتفية مكتوبة (فاكس) أو بأى وسيلة اتصال الكترونية قابلة لحفظه واستخراجه ، وذلك في الأحوال الآتية:

- ١ - إذا كان المعلن إليه هو الدولة أو أحد فروعها أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة .
- ٢ - إذا كان كل من المعلن والمعلن إليه من الشركات أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية الخاصة .
- ٣ - الإعلان لمكاتب المحامين إذا كان المعلن إليه قد اتخذ أحدها محلاً مختاراً، وكذلك في الأحوال الأخرى التي يجوز تسليم الإعلان فيها للموطن المختار وفقاً للقانون.
- ٤ - في المواد التجارية ، إذا اتفق ذوو الشأن على أن يتم الإعلان بإحدى هذه الوسائل أو بأى وسيلة أخرى ، على أن تودع نسخة من هذا الاتفاق لدى إدارة كتاب المحكمة المختصة أو إدارة التنفيذ بحسب الأحوال.

ويصدر قرار من وزير العدل - بالتنسيق مع وزير المواصلات - بالشروط والضوابط الخاصة بتنظيم إجراءات الإعلان وتسلمه والتوقيع الإلكتروني عليه ، والمواقع الإلكترونية المعتمدة وجهة اعتماد التوقيع أو غيره من البيانات الإلكترونية وشهادات التصديق التي تصدرها و الترخيص اللازم لها في هذه الأحوال .

ويكون للتوقيع الإلكتروني فيما يتعلق بالإعلان ذات الأثر المقرر للتوقيع في هذا القانون وقانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية ، متى روعي في إنشائه الشروط والضوابط الفنية والتقنية التي

الالكترونية قابلة لحفظه واستخراجه، ولم يستثن من ذلك إلا إعلانات الطعون والأحكام. كما^{٧١٠} تعتبر البيانات الصادرة من الأنظمة الإلكترونية بمثابة الأصل في الأحوال التي يتطلب فيها القانون مباشرة الإجراء على أصل المستند. ولا يترتب البطلان على خلوها من توقيع المستلم.

ويمكن^{٧١١} أن يتم إعلان الملزم بالضريبة - الانتقائية - في سلطنة عمان بالإخطارات والقرارات التي تصدرها الأمانة العامة للضرائب بأى وسيلة الكترونية على النحو المبين في اللائحة. كما تقرر أن يكون لأى قرارات أو إخطارات تعلنها الأمانة العامة للضرائب من خلال البوابة الإلكترونية للخاضع للضريبة، أو لأى شخص، ذات الأثر المقرر للإعلان بالطرق العادية، وأنه قد تسلمها من تاريخ إعلانه بها^{٧١٢}.

ويجعل التوقيع الالكتروني للمستند سواء المرسل من الممول أو الإدارة الضريبية حجيته، فهو بمثابة ختم الهوية، الذي يتم من خلاله التأكد من أن الرسالة قد صدرت من مرسلها دون أن تتعرض لأى تغيير أثناء عملية النقل^{٧١٣}.

توفر الثقة في الوسائل المختلفة وسلامة المعلومات الموثقة وإمكانية حفظ السند الإلكتروني الموقع ضمن شروط سلامته، والضوابط الفنية الأخرى التي يحددها قرار وزير العدل المشار إليه. ويجب على الجهات والشركات والمؤسسات المشار إليها في هذه المادة موافاة وزارة العدل ببيانات الفاكس أو البريد الإلكتروني المعتمد، أو أي وسيلة من وسائل الاتصال الإلكتروني المعتمدة لكل منها والتي يتم الإعلان من خلالها".

^{٧١٠} المادة (١٢) من القانون الكويتي رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥.

^{٧١١} المادة رقم (١٠) من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١٩/٢٣ بإصدار قانون الضريبة الانتقائية.

^{٧١٢} أنظر المادة رقم (١٠) مكرر (٢) من قرار وزير المالية بسلطنة عمان رقم ٢٠١٩/١٤ بإصدار تعديلات على بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل.

^{٧١٣} ينص قانون دولة الإمارات العربية المتحدة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ في شأن المعاملات والتجارة الالكترونية في مادته رقم ٢/٤ - على "أن المعلومات المثبتة في الرسالة الالكترونية حجيتها

وتوفر التقنية الالكترونية ما يعرف بختم الوقت، وهو معلومات يتم توفيرها عن طريق مزود خدمات التصديق يتم بموجبها تحديد تاريخ ووقت إنشاء وإرسال وتسلم المستندات والرسائل الالكترونية بدقة. ويثور التساؤل عن الوقت الذي يعتبر فيه الإخطار بالوسائل الالكترونية منتجاً لآثاره؟

وقد تكفلت بعض التشريعات العربية بالإجابة على هذا السؤال، فذهب بعضها (كما هو الحال في الكويت^{٧١٤}) إلى أن الإعلان المرسل بالوسائل يعتبر منتجاً لآثاره من وقت ثبوت إرساله من الجهة المختصة المكلفة بالإعلان، والذي يمكن استخراج منه لاحقاً.

وذهب آخرون (كما هو الحال في الأردن^{٧١٥}) إلى أن رسالة المعلومات تعتبر قد أرسلت من وقت دخولها إلى نظام معالجة المعلومات لا يخضع لسيطرة المنشئ أو الشخص الذي أرسل الرسالة نيابة عنه، ما لم يتفق المنشئ أو المرسل إليه على غير ذلك. ولكن إذا طلب المنشئ من المرسل إليه بموجب رسالة المعلومات إعلامه بتسلم تلك الرسالة أو كان متفقاً معه على ذلك فإن قيام المرسل إليه بإعلام المنشئ بالوسائل الالكترونية أو بأى وسيلة الكترونية أخرى أو بقيامه بأى تصرف أو إجراء يشير إلى أنه قد استلم الرسالة يعتبر استجابة لذلك الطلب أو الاتفاق....

القانونية، حتى وإن وردت موجزة، متى كان الاطلاع على تفاصيل تلك المعلومات متاحاً ضمن النظام الالكتروني الخاص بمنشئها، وتمت الإشارة في الرسالة إلى كيفية الاطلاع عليها".
^{٧١٤} المادة (١٢) من القانون الكويتي رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥.
^{٧١٥} المادتان ١٦ و ١٧ من القانون رقم ٨٥ لسنة ٢٠٠١.

ومع ذلك فقد نص قانون^{٧١٦} دولة الإمارات العربية المتحدة على عدم الاعتماد بالرسالة الالكترونية في الأحوال الآتية : ١- إذا تسلم المرسل إليه إخطارا من المنشئ بأن الرسالة الالكترونية لم تصدر عنه. ويشترط في هذه الحالة أن يكون قد أتيح للمرسل إليه وقت كاف للتصرف على أساس ما ورد بالإخطار.

٢- إذا علم المرسل إليه أو كان يفترض فيه أن يعلم أن الرسالة الالكترونية لم تصدر عن المنشئ، وذلك إذا ما بذل عناية معقولة، أو استخدم أى إجراء متفق عليه مع المنشئ.

٣- إذا كان من غير المعقول للمرسل إليه أن يعتبر الرسالة صادرة عن المنشئ أو أن يتصرف على أساس هذا الافتراض.

المطلب الرابع

الدفع أو التحصيل الإلكتروني

يمنح القانون الضريبي الإدارة الضريبية سلطات قوية لتحصيل مستحقات الدولة الضريبية، من خلال مطالبة الممول بالدفع الطوعى لما عليه من ديون ضريبية، أو بإجباره على الدفع من خلال الحجز الإدارى أو القضائى على أمواله التى تكون تحت يده أو تحت يد غيره. وإذا تزامت ديون الإدارة الضريبية مع الديون التى تكون فى ذمة الممول لآخرين ، يعطى القانون للديون الضريبية

^{٧١٦}المادة ١٣ من القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٦. ونفس الحكم فى المادة رقم (١٠) من قانون المعاملات الالكترونية السودانى لعام ٢٠٠٧، والمادة ١١ من القانون الكويتى رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ فى شأن المعاملات الالكترونية.

امتيازاً على سائر الديون الأخرى، بحيث يتم استيفاء دين الضرائب في مرتبة متقدمة^{٧١٧} على أنواع أخرى من الديون^{٧١٨}.

ولقد ظهرت مع التجارة الالكترونية وسائل جديدة لدفع مقابل التعاملات، تعرف بالدفع الالكتروني *E.payment* ، الذى يتم من خلاله تحويل الأموال بوسائل الكترونية مختلفة، أو عن طريق مجموعة أدوات أو تحويلات تصدرها المصارف والمؤسسات المالية كوسيلة للدفع^{٧١٩}. والتي تتمثل في البطاقات البنكية والتقود الالكترونية والشيكات الالكترونية والبطاقات الذكية^{٧٢٠}.

ويمكن الاستفادة من رقمنة الإدارة الضريبية فى تطبيق نظام الدفع الإلكتروني *e.payment* من خلال^{٧٢١} نقل الأموال من الحسابات المصرفية للشخص إلى الحسابات المصرفية للإدارة الضريبية عبر وسائل الإتصال

^{٧١٧} غالباً من تاتى مرتبة امتياز الديون الضريبية تالية للمصروفات القضائية والنفقات الشرعية.
^{٧١٨} *The Stationery Office Limited, House of Common: "Management of Tax Debt: Twenty-sixth Report of Session 2008-09", United Kingdom, 2009 and: Inland Revenue Department : "Auditor General's Overview:: Managing Tax Debt", Office of the Controller and Auditor-General, New Zealand, 2010.*

^{٧١٩} صدر فى مصر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٣ لسنة ٢٠١٧ يلزم جميع وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والهيئات الاقتصادية وغيرها من الجهات الحكومية بصرف جميع مستحقات العاملين لديه، أياً كانت سمياتها أو قيمتها أو الجهات الواردة منها، من خلال نظام الدفع الإلكتروني ببطاقات الصرف الآلى (ATM).... ويحظر نهائياً المعاوذة لاستخدام نظام الصرف النقدي أو الورقى (مثل الشيكات وأذون الصرف) مرة أخرى. وفى حالة حدوث قوة قاهرة أو ضرورة قصوى تحتم استخدام النظام أو غيره لفترة مؤقتة، أو وجود حالة استثنائية، يجب أن يعرض الأمر على وزارة المالية لاتخاذ اللازم فى هذا الشأن.

^{٧٢٠} صراع كريمة: واقع وأفاق التجارة الالكترونية فى الجزائر، بحث كمتطلب للحصول على درجة الماجستير فى العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ةالعلوم التجارية، جامعة وهران، ٢٠١٤، ص ٥٨.

^{٧٢١} *Denis Edwards-Dowe: E.Filling and E.Payments –The way forward, Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, Belize July 2008, p. 6*

التكنولوجية كإلترنت. ولضمان نجاح هذا النقل يتحصل الممول على ما يفيد ذلك من كل من الإدارة الضريبية والبنك الذى تم النقل من خلاله^{٧٢٢}.

ويحقق هذا النظام سرعة سداد الممول للضرائب المستحقة عليه دون حاجة لأن يحملها إلى الإدارة الضريبية، كما يمكنه أن يسترد ما أداها منها بغير وجه حق، أو زائداً عما هو مقرر عليه، بالوسائل الالكترونية، دون حاجة لتقديم أوراق أو مستندات، اعتماداً على ما لدى الإدارات الضريبية من بيانات مخزنة رقمياً.

وبذلك تقل تكاليف وأعباء الالتزام الضريبي، ومراقبته، على كل من الممول والإدارات الضريبية. وتنخفض مخاطر ضياع الأموال، أو تبديدها، أو بذل مزيد من الوقت لمراجعتها وتأمينها.

ولكن نجاح هذا النظام يتطلب تعميم استخدام رقم هوية الفرد فى كافة تعاملاته، وربط معلومات الجهات المختلفة، ومنها البنوك ومؤسسات التأمين والمعاشات مع الإدارة الضريبية، بجانب توفير التكنولوجيا المناسبة، والتشريع الذى ييسر إجراءات ربط الضريبة، وتحصيلها، ويتفادى التعقيدات التى تعطى الفرصة للجدل والخلاف بين الإدارة الضريبية والممول^{٧٢٣}.

^{٧٢٢} للدفع الإلكتروني تعريفات عدة، منها أنه نوع من الالتزام المالى يقع على طرف تجاه الآخر يتم الوفاء به بأى وسيلة الكترونية، أو هو الوسيلة التى يتم من خلالها إنجاز المعاملات المالية إلكترونياً عن طريق علاقات متشابكة بين الناس والبنوك وغيرها من المؤسسات المالية، أو هو صورة من صور تبادل النقود عبر الإنترنت أو غيرها من الوسائل الالكترونية. ويستبعد بعض الباحثين من مفهوم الدفع الإلكتروني الشيكات الورقية. أنظر: *Burhan Ul Islam Khan and others: A compendious study of online payment systems: Past development, Present impact and Future considerations, International Journal of Advanced Computer Science and Applications (IJACSA), Vol. 8, No. 5, 2017, p.227.*

^{٧٢٣} ICAEW: *Digitalisation of Tax: International perspectives, IT Faculty, 2019, p.7.*

كما يلزم لنجاح نظام الدفع الإلكتروني توافر مقوماته، وأهمها أن يكون لدى الممول حساب بنكي يتمكن من خلاله تسوية ديونه مع الإدارة الضريبية. وهو أمر قد لا يتوافر لدى بعض الممولين^{٧٢٤} من صغار الممولين، أو ممن اعتادوا على الاحتفاظ بالنقود السائلة لإنجاز أعمالهم، أو ممن لا يجيدون التعامل مع البنوك أو لا يرغبون في ذلك.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة من خلال توفير خدمة الدفع النقدي عن طريق الوسائل الوسيطة كشركات التليفون المحمول، أو شركات الوساطة^{٧٢٥}، والتي تقوم -نيابة عن الممول- بدفع المبالغ المستحقة عليه إلى حساب الإدارة الضريبية المصرفي إلكترونياً.

وتتجه الدول إلى تطوير نظام التحصيل الإلكتروني^{٧٢٦}، لتنتقل من عملية التحصيل الجزئي. *a partially electronic payment method*، حيث يكون طرف ثالث كالبنوك وسيطاً بين الممول والإدارة الضريبية لإتمام عملية دفع الضريبة، إلى عملية التحصيل الإلكتروني الكامل *fully electronic payment method*، حيث يقوم الممول بدفع الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية عبر الإنترنت، أو تكليف البنك التابع له للقيام بهذه العملية مباشرة، مما يزيد من فعالية التحصيل

⁷²⁴Satoru Araki: *Electronic taxpayer services in Asia and the Pacific, A Publication of the Public Management, Governance, and Participation Division, Regional and Sustainable Development Department, Issue 20, 2013, p.5.*

^{٧٢٥}كخدمة فوري وأمان وغيرهما.

⁷²⁶OECD : *Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery, OECD Forum on Tax Administration, Paris, 2010.*

ويوفر الوقت والمال. ويعتبر الوفاء الالكتروني بأى وسيلة من وسائل الدفع الالكتروني صحيحاً ومنتجاً لآثاره القانونية، بشرط^{٧٢٧} أن تكون هذه الوسائل متداولة ومعتمدة من سلطة النقد المختصة في الدولة (كالبنك المركزي المصري).

ويمكن للمكلف^{٧٢٨} في لبنان تسديد الضرائب المستحقة عليه عن طريق بطاقات الائتمان (الفيزا كارت على سبيل المثال) ، وذلك عن طريق بوابة الدفع الالكتروني، لتسديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه.

وفي مصر يجب أن تسدد المستحقات الضريبية والجمركية بأية وسيلة من وسائل الدفع الالكتروني^{٧٢٩}، من خلال منظومة الدفع والتحويل الالكتروني... وفي حالة عدم الالتزام بذلك، فإنه يكون على المدين بهذه المستحقات الالتزام بسداد نسبة (١٠٪) من قيمة المبلغ الواجب سداده، بحد أقصى مقداره عشرة آلاف جنيه، وذلك كمصروفات إدارية لتغطية التكاليف التي تتحملها الدولة نتيجة اختيار الملتزم بأداء تلك المستحقات سداها بغير إحدى وسائل الدفع الالكتروني.

^{٧٢٧} انظر على سبيل المثال: المادة رقم ٢٤ من قانون المعاملات الالكترونية الفلسطينية رقم ٦ لسنة ٢٠١٣، والمادة رقم ١٦ من قانون المعاملات الالكترونية السوري رقم ٣ لسنة ٢٠١٤، والمادة رقم ٤٢ القانون اللبناني رقم ٨١ الصادر بتاريخ ١٠/١٠/٢٠١٨ بشأن المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصي.

^{٧٢٨} على غانم شاكر: دور نظام الدفع والتحويل الالكتروني في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي، دراسة تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الرابع، ٢٠٧، ص ١٧٤.

^{٧٢٩} انظر: قرار وزير المالية رقم ٢٦٩ لسنة ٢٠١٨ بشأن تحويل المستحقات الحكومية والضريبية والجمركية من خلال منظومة الدفع والتحويل الالكتروني، المنشور بعدد الوقائع المصرية رقم ١٤٨ (تابع) بتاريخ ٢ يوليو ٢٠١٨.

الفصل الثاني

المشكلات القانونية التي تتعلق برقمنة الإدارة الضريبية

تقسيم

كما تخلق الرقمنة فرصاً جديدة للإدارة الضريبية يمكن اقتناصها، فإنها تولد مشكلات قانونية يتعين معالجتها. ومن أهم هذه المشكلات : حماية حق الممول في الحياة الخاصة سرية بياناته، وما يرتبط بها من تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، والعمل على الحد من التهرب الضريبي بصوره الجديدة. ونبين ذلك في المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول

حماية الخصوصية والسرية في ظل الرقمنة

منذ انفجرت ثورة الاتصالات وأصبحت المعلومات متاحة بشكل أكبر، وقد تمكنت الحكومات من تطوير قاعدة بيانات ضخمة تحتوي على معلومات شخصية عن المواطنين، حيث تستخدم بطاقات الهوية في العديد من الدول في جمع البيانات وتخزينها في قواعد بيانات ضخمة يمكن استخدامها في السماح بالدخول إلى التأمين الاجتماعي أو الصحي أو في السفر ومراقبة تحركات المستخدم، وغير ذلك^{٧٣٠}. كما انكشف الكثير من المعلومات والبيانات الشخصية^{٧٣١} على صفحات التواصل الاجتماعي وغيرها من مواقع

^{٧٣٠} تونى مندل وآخرين: دراسة استقصائية عالمية حول خصوصية الإنترنت وحرية التعبير، من سلسلة اليونسكو بشأن حرية البيانات، من مطبوعات منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونسكو)، باريس، ٢٠١٣، النسخة العربية، ص ١٨.

^{٧٣١} E.Lichtblau & M.Apuzzo, Justice department calls Apple's refusal to unlock iPhone a 'marketing strategy'. The New York Times. Retrieved from <http://www.nytimes.com/2016/>.

الإنترنت^{٧٣٢}، إلى حد وصف بعضهم^{٧٣٣} العصر الحالي بأنه " أشبه بحوض السمك الزجاجي"، و أصبحت الحياة الخاصة ملكية عامة بفعل العث بالبيانات الشخصية وتبادلها.

ويثور التساؤل عن مدى الحماية التي تتعلق ببيانات وأسرار الأفراد والمنشآت، خاصة وأن التوجه نحو تبادل المعلومات التلقائي، أو بناء على طلب، بين الإدارات الضريبية عبر العالم، يتسع نطاقه، بزيادة عدد الدول الموقعة على اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي لتبادل المعلومات الضريبية، والتي تشمل بيانات عن أنشطة الممولين ومعاملاتهم المالية وحساباتهم المصرفية. وأصبح شائعاً القول بانتهاء عصر السرية المصرفية.

حق الإدارة الضريبية في الحصول على البيانات

تكفل التشريعات القانونية^{٧٣٤} للإدارات الضريبية الحق في الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالمولين وغيرهم، بغرض الاستفادة منها في ربط الضريبة وتحصيلها على وجه صحيح. ويتقيد هذا الحق بواجب يتعين على الإدارة الضريبية الالتزام به. وهو واجب الاحتفاظ بهذه البيانات والمعلومات سرية، وعدم تداولها أو الإفصاح عنها للجمهور، ولا استخدامها في غير

⁷³²J. Gilliom: *Overseers of the Poor: Surveillance, Resistance, and the Limits of Privacy*. Chicago, University of Chicago Press, 2001.

^{٧٣٣}توني مندل وآخرين: دراسة استقصائية عالمية حول خصوصية الإنترنت وحرية التعبير، من سلسلة اليونسكو بشأن حرية البيانات، من مطبوعات منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونسكو)، باريس، ٢٠١٣، النسخة العربية، ص ٩.

^{٧٣٤} أنظر على سبل المثال المادة من قانون ضريبة الدخل المصري الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، والمادتين ٢٤ و ٧٨ من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣، والمادة ٢٣ من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥. ولمزيد من التفاصيل يراجع: د. عبد الباسط على جاسم: حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد رقم ١١، العدد رقم ٤١، ٢٠٠٩، ص ٢٠٣-٢٤٤.

الأغراض الضريبية، إلا بناءً على موافقة صريحة من الممول ، أو نفاذاً لنص في قانون يميز ذلك^{٧٣٥}.

وينطبق هذا الحق، والواجب المقابل له، على جميع البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بأى وسيلة؛ أى سواء كان ذلك بالوسائل التقليدية، كالاطلاع على دفاتر الممول وسجلاته ووثائقه الشخصية، أو من خلال البيانات والمعلومات المتاحة عنه على الإنترنت، وغيرها من الوسائل الحديثة.

ومن ثم فإن لدى الإدارات الضريبية سلطة الحصول على بيانات المعاملات الرقمية التي تتوافر لدى المنشآت الرقمية، أو المتعاملين في الاقتصاد الرقمي، ممن يقيمون في هذه الدولة^{٧٣٦}.

^{٧٣٥} أكد مجلس الدولة المصرى على أنه " ولئن كان المشرع قد أعطى موظفى مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الدفاتر والوثائق التي يحتفظ بها الممولون رغبة منه فى تمكينهم من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها القانون، الا أنه فرض عليهم واجبا يقابله هو عدم افشاء سر المهنة والا تعرضوا للعقوبة المنصوص عليها فى المادة ٣١٠ من قانون العقوبات وذلك صوتا لأسرار الممولين وحفاظا عليها ولقد جعل المشرع هذا الواجب شاملا لكل شخص يعمل فى ربط الضرائب أو تحصيلها أو فى الفصل فى المنازعات المتعلقة بها، ولم يبيح المشرع افشاء أسرار الممولين الا فى الأحوال التي يحددها القانون بنص خاص.ومن حيث أنه ترتيبا على ذلك فان البيانات الخاصة بالمولين تعتبر بيانات سرية لا يجوز افشاءها الا فى حالتين الأولى: أن يكون افشاء البيانات الضريبية بناء على طلب الممول باعتبار أنه صاحب السر الذى قرر القانون حمايته فاذا أرتضى افشاءه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه."يراجع : الفتوى الصادرة عن الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع رقم ٥٨٨ ، ملف رقم ١١/٥/٨٦ ، جلسة ١٩٧٧/٦/٢٩ .

^{٧٣٦} نجد على سبيل المثال أن نص المادة رقم ٣٢ من القانون الكويتى رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٤ فى شأن المعاملات الالكترونية يجيز للجهات المصرح بها قانوناً، سواء كانت من الجهات الحكومية أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو الجهات غير الحكومية أو العاملين بها الاطلاع على البيانات والمعلومات الشخصية المسجلة فى سجلات أو أنظمة المعالجة الالكترونية، مع التزام هذه الجهات ببيان الغرض من هذا الاطلاع، أو جمعها، وأن يتم جمع البيانات والمعلومات فى حدود ذلك الغرض فقط. وتشرط المادة ٣٥ من ذات القانون أن يكون جمع وتجهيز وتسجيل البيانات أو المعلومات بأساليب وطريق مشروعة، واستخدامها فى الأغراض التي جمعت من أجلها.

ضوابط الاطلاع على البيانات المتاحة أو المخزنة إلكترونياً

يرى بعض الباحثين⁷³⁷ أنه يجب التفرقة بين البيانات العامة والمعلنة عن الممولين، والتي تحصل عليها الإدارة الضريبية من مواقع الإنترنت، كبيانات خرائط جوجل، وبين البيانات السرية أو الخاصة التي تحصل عليها الإدارة الضريبية دون إذن أو علم الممولين، إذ لاغضاضة في البيانات والمعلومات العامة، ولكن يتعين الحصول على بيانات الممولين الخاصة بضوابط تحمي حقهم في الحياة الخاصة.

ويجب التمييز في هذا الشأن بين نوعين من البيانات:

النوع الأول: البيانات التي تجمعها مصلحة الضرائب من الممولين انفسهم أو من غير الممولين بناءً على نصوص في قانون الضرائب أو غيره من القوانين تتيح لها الحصول على هذه البيانات لأغراض ربط وتحصيل الضريبة على ممولين محددين.

فهذه البيانات يحق لإدارات الضرائب الحصول عليها، بالطرق العادية (عبر المراسلات التقليدية أو الاطلاع على الدفاتر والمستندات) أو بالطرق الالكترونية (عبر بريد إلكتروني أو أي قناة اتصال رقمية) بشرط أن تظل هذه البيانات سرية، ومؤمنة ضد التلصص عليها أو وصولها لغير الإدارة الضريبية⁷³⁸، مع الالتزام بالاحتفاظ بسرية هذه البيانات، وعدم تداولها إلا في حدود القانون.

⁷³⁷Kimberly A. Houser & and Debra Sanders :The Use of Big Data analytics by the IRS:Efficient solutions or the end of privacy as we know it?,Summer, 2017, p.6.

⁷³⁸ICAEW, Chartered Accountants:Digitalisation of Tax: International perspectives, London, 2019, p.12.

وذلك حتى تظل الثقة بين الممول والإدارة قائمة، في أن بياناته الشخصية أو المعلومات المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة بمأمن من العلانية، مما يشجعه على تزويد الإدارة الضريبية بكافة المعلومات التي تطلبها دون خوف أو تردد^{٧٣٩}.

النوع الثاني: البيانات الشخصية التي تحصل عليها المواقع الالكترونية بواسطة بعض العناصر^{٧٤٠} التي تحتوى عليها صفحة الإنترنت، مثل بروتوكول الإنترنت ("Internet Protocol "IP" or IP address") الذى يبين كيفية تبادل المعلومات بين طرفين على شبكة الإنترنت، بحيث لا يتشابه أي عنوان للبروتوكول مع غيره على الإطلاق، فيما يشبه بصمة اليد ولكن بشكل رقمى. وعن طريق تتبع عنوان البروتوكول يتم الوصول على البيانات الشخصية، والتعرف على موقع الجهاز الذى يقوم بعملية التصفح على الإنترنت.

^{٧٣٩}استقر الفقه والقضاء المقارن على أن البيانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية يجب أن تظل سرية، ولا يجوز استخدامها إلا في الأغراض الضريبية، حفاظاً على أواصر الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وحتى يقدم الممول هذه البيانات كاملة دون خوف، وفي ذلك مصلحة أكيدة للخزانة العامة في ربط الضريبة على وجه صحيح. ولقد تنبه إلى ذلك جونس بالانس رئيس وزراء نيوزلاندا عام ١٨٩١ بقوله "حيثما تفرض ضريبة الدخل يكون من الضروري أن نضمن شيئاً من هذا القبيل: وهو السرية الكاملة. *where an income-tax is imposed it is necessary to ensure*

something like complete secrecy

كما نبه القضاء المقارن- قضية *Knigh v Commissioner of Inland Revenue [1991]* - إلى أنه يجب أن تتوافر السرية التامة والصارمة للمعلومات، وأن يكون استخدامها فقط لأغراض الضريبة، وليس لإخراج الممولين أو الإضرار بهم .

"Without an army of inspectors a tax system inevitably depends very substantially on the willingness of taxpayers to provide proper and timely tax information to the Revenue... [T]he total confidentiality of assessments and of negotiations between individuals and the Revenue is a vital element in the working of the system. It rests on the assurance provided by stringent official secrecy provisions that the tax affairs of taxpayers are solely the concern of the Revenue and the taxpayers and will not be used to embarrass or prejudice them".

^{٧٤٠}سارة الشريف: خصوصية البيانات الرقمية، سلسلة أوراق الحق في المعرفة، مركز دعم لتقنية المعلومات، القاهرة، الإصدار رقم ٣

والعنصر الثاني لجمع البيانات يعرف بملفات تعريف الارتباط أو الكوكيز *Cookies* وهى ملفات نصية صغيرة ترسلها شبكات الاتصال الخاصة بالمواقع التي يقوم المستخدمون بزيارتها، وتسمح للموقع بالتعرف على بيانات الجهاز الرقمية، أما العنصر الثالث يعرف باسم كاشف المستخدم (*Web Beacons*) يُعرف أيضاً بـ "*clear gifs*"، أو "*web bugs*"، أو "*pixel tags*" وهو عبارة عن أشكال (*graphics*) متناهية الصغر معها معرف لا نظير له، وهو يتشابه في وظيفته مع ملفات التعريف (*cookies*)، ويُستخدم للسماح بحصر المستخدمين الذين يقومون بزيارة صفحات محددة، كما يساعد في تحديد فعالية الحملات الإعلانية والترويجية.

وبالرغم من وجود اتفاق بين المستخدم والموقع يعرف بسياسة الخصوصية، يتم من خلاله إعلان المستخدم بما يتم بشأن بياناته الشخصية التي يدلى بها إلى الموقع، إلا ان معظم المستخدمين قد لا يجدون الوقت الكافي لقراءة هذا الاتفاق، أو لا يهتمون بقراءته أصلاً. وقد يكون الهدف من هذا الاتفاق هو رفع المسؤولية التي تكون على الموقع من جراء تداول هذه المعلومات أو بيعها للغير بدون إذن المستخدم.

لذلك يلزم نظام (قانون) التجارة الالكترونية السعودي^{٧٤١} موفر الخدمة باتخاذ الوسائل اللازمة لحمايتها والحفاظ على خصوصيتها خلال مدة اختفاظه

^{٧٤١} المادة الخامسة من نظام التجارة الالكترونية السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢٦) بتاريخ ١١/٧/١٤٤٠هـ.

بها. وجعلت موفر الخدمة مسئولاً عن حماية البيانات الشخصية للمستهلك واتصالاته الالكترونية التي تكون في عهده أو تحت سيطرة الجهات التي يتعامل معها أو مع وكلائها.

ولا ريب أن مصلحة الضرائب يمكن أن تحصل على هذه البيانات سواء بدون مقابل ، وذلك باعتبار أن الموقع أو المنصة الرقمية، التي تتبع شخصاً مقيماً في الدولة ، تعتبر من الجهات الملزمة قانوناً بتقديم هذه البيانات إليها لأغراض الضريبة. أو أن تحصل الإدارة الضريبية على هذه البيانات من الموقع غير المقيم في بلدها بمقابل أو بناء على اتفاق مع الدولة التي يتبعها هذا الموقع.

أما البيانات المخزنة بالأجهزة الشخصية التي لا تفتح إلا بصمة صاحبها، فإن بعض الفقه يرى ^{٧٤٢} جواز إجبار الشخص على إعطاء بصمته، حال رفضه أن يفعل ذلك طواعية ^{٧٤٣}، بدعوى أن القوانين الجنائية تميز إخضاع المقبوض عليه إلى إجراءات أشد من ذلك، كالقبض عليه وتفتيشه. ولكننا نرى أن هذا الإجبار يتاح لمأمور الضبط القضائي العام بمناسبة تحقيق الجريمة، ويكون بعد الحصول على إذن النيابة، ولذا فلا يكون لمأمور الضرائب (بوصفه مأمور ضبط قضائي خاص) ذلك، حال قيامه بأعمال الفحص، إلا بعد إثبات امتناع الممول

^{٧٤٢}د. ميسون خلف الحمداني و على محمد كاظم الموسوي: الدليل الرقمي وعلاقته بالمساس بالحق في الخصوصية المعلوماتية أثناء إثبات الجريمة، كلية الحقوق، جامعة النهرين، العراق، ٢٠١٦، ص ٢٨ و٢٩.

^{٧٤٣}قد لا تحتاج إلى هذا الإجراء في حال رفض الممول أن يعطى كلمة السر *password* التي يفتح بها جهاز الكمبيوتر أو الملف المشفر ، لأنه يمكن الاستعانة بالفنيين في تشغيل هذه الأجهزة التعرف على كلمة السر، أو فتح الملفات دون إجبار الممول على ذلك.

عن أن يبادر بفتح جهازه الخاص طواعية، واستصدار إذن بذلك من النائب العام.

ويلاحظ أن البيانات الشخصية التي تكون على هذه المواقع قد تكون غير دقيقة، أو غير صحيحة، لأنه لا يوجد ضمان أو دليل على سلامة هذه البيانات. فضلاً عن أنها لا تتضمن - في الغالب - معلومات تفصيلية تفيد في تحديد وعاء الضريبة، سوى اسم المستخدم وعنوانه والوظيفة أو العمل الذي يشغله.

وقد أتاح قانون المعاملات الإلكترونية العماني^{٧٤٤} لأي جهة حكومية جمع بيانات شخصية مباشرة من الشخص الذي تجمع عنه البيانات أو غيره بعد الموافقة الصريحة لهذا الشخص لأغراض إصدار شهادة أو المحافظة عليها أو تسهيل ذلك. ولا يجوز جمع البيانات أو معالجتها أو استخدامها أى غرض آخر دون الموافقة للشخص المجموعة عنه البيانات إلا في حالات استثنائية^{٧٤٥}، من بينها أن يكون ذلك ضرورياً لتقدير أو تحصيل اية ضريبة أو رسم".

ووفقاً لاتفاقية الاتحاد الإفريقي (٢٠١٤) *The AU Convention on Cyber*

Security and Personal Data Protection بشأن أمن الفضاء الإلكتروني وحماية

^{٧٤٤} المادة رقم ٤٣ من المرسوم السلطاني رقم ٦٩ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون المعاملات الإلكترونية العماني.

^{٧٤٥} عكس هذا الاتجاه نجده في القانون الفلسطيني الذي حظر الاطلاع على المعلومات والبيانات الإلكترونية لأي جهة دون استثناء الإدارة الضريبية أو غيرها، حيث تنص المادة رقم ٤٩ من على أن "تعتبر جميع المعلومات والبيانات الشخصية التي تقدم إلى أى منظومة إلكترونية كلية أو جزئية معلومات سرية خاصة، ولا يجوز إطلاع أى فرد أو هيئة عامة أو خاصة عليها أو استخدامها لغير أغراض المنظومة، وحسب الاتفاق المبرم بين الشخص ومقدم الخدمة". كما أن المادة رقم (٢١) من قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ ينص على أن: "بيانات التوقيع الإلكتروني والوسائط الإلكترونية والمعلومات إلى الجهة المرخص لها بإصدار شهادات التصديق الإلكتروني سرية. ولا يجوز لمن قدمت إليه أو اتصل بها بحكم عمله إفشاؤها للغير أو استخدامها في غير الغرض الذي قدمت من أجله".

البيانات الشخصية يحظر^{٧٤٦} التسويق المباشر الذى يتم عبر أي شكل من أشكال الاتصال غير المباشر ، من خلال استعمال بيانات لشخص طبيعى، بأى شكل من الأشكال، ما لم يوافق مسبقاً على تلقي هذا التسويق المباشر، أو في الأحوال الآتية: ١- إذا تم الحصول على البيانات ذات الطابع الشخصى الخاصة بالمرسل إليه منه مباشرة. ٢- إذا وافق المتلقى على اتصال شركاء التسويق. ٣- إذا تعلق التسويق المباشر بمنتجات او خدمات مشابهة من نفس الشخص الطبيعى أو المعنوى.

المبحث الثانى

تبادل المعلومات الضريبية

أهمية تبادل المعلومات

قد تحتاج الإدارات الضريبية الحصول على بيانات أو معلومات عن ممولين غير مقيمين في هذه الدولة، أو أن تتبادل المعلومات الضريبية مع الإدارات الضريبية في الدول الأخرى بهدف مكافحة التهرب الضريبى الدولى، ومنع التجنب الضريبى الضار *aggressive tax planning* الذى يسعى إليه بعض الممولين بهدف الحصول على إعفاءات أو تخفيضات ضريبية. ولا مجال للحصول على هذه المعلومات إلا عن طريق اتفاقية دولية تسمح بذلك.

^{٧٤٦} المادة رقم (٤) من الاتفاقية.

وقد تكون هذه الاتفاقية خاصة بتبادل المعلومات الضريبية، أو وفقاً للنص الخاص بتبادل المعلومات في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها الدولة مع الدول الأخرى. ونبين ذلك فيما يلي:

تبادل المعلومات بناءً على الاتفاقيات الضريبية

تعتمد طريقة تبادل المعلومات الضريبية وفقاً لنماذج الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي على قيام الدولة الطرف في الاتفاقية بطلب محدد إلى الدولة الأخرى للحصول على معلومات محددة، ذات صلة بشخص معين، أو أنواع معينة من الأنشطة والمعاملات^{٧٤٧}.

كما يمكن أن يتم التبادل تلقائياً، حينما حيث ترسل هذه المعلومات، وبصورة منتظمة، المتعلقة بفئة أو فئات عدة من الدخل مصدرها إحدى الدولتين المتعاقدين، ويتم الحصول عليه في الدولة المتعاقدة الأخرى. أو أن يتم تبادل المعلومات بشكل ذاتي، كما هو الحال عندما تحصل دولة ما، من خلال تحريات معينة، تفترض بأنها تهم الدولة الأخرى.

وقد أسفر التطبيق العملي لهذه الاتفاقيات أنها لم تنجح في تسهيل تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، لعدة أسباب منها^{٧٤٨}: عدم وجود التزام على الدولة أن تمنح الدول الأخرى بيانات ضريبية إذا لم يكن لها مصلحة في ذلك،

^{٧٤٧} يشترط القانون اللبناني رقم ٤٣ لسنة ٢٠١٥ بشأن تبادل المعلومات الضريبية أن يستند طلب المعلومات على حكم مبرم بتجريم المستعلم عنه بالتهرب أو بالاحتيال الضريبي، أو أن يتضمن هذا الطلب وقائع جديّة أو قرائن دامغة على ارتكاب المستعلم عنه المذكر جرم تهرب أو احتيال ضريبي في البلد مقدم الاستعلام بالإضافة إلى معلومات وافية عن الحسابات المصرفية ذات الصلة العائدة له في المصارف العاملة في لبنان.

^{٧٤٨} Sebastian Beer, Maria Coelho, and Sébastien Leduc: *Hidden Treasures: The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion*, IMF Working Paper, No. WP/19/286, December 2019, p.7.

أخصها أن يؤثر تبادل المعلومات بينهما في ضبط الوعاء الضريبي في الدولة التي تتوافر لديها هذه البيانات.

وأن عملية تبادل المعلومات بين الدول تتطلب بيانات تفصيلية من الدولة طالبة المعلومات، يتضح منها أن الحصول على هذه المعلومات مفيد للإدارة الضريبية أو لأغراض تطبيق قانون الضريبة في الدولة طالبة هذه المعلومات، مما يستغرق وقتاً طويلاً للحصول على هذه المعلومات يفقد قيمتها بمرور الوقت المناسب للعلم بها.

اتفاقية المساعدة المتبادلة في المسائل الضريبية

نتيجة لصعوبات تبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية وفقاً للاتفاقيات الضريبية الثنائية تبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD* بالتعاون مع المجلس الأوروبي عام ١٩٨٨ فكرة اتفاقية بشأن المساعدة المتبادلة في المسائل الضريبية *Convention on Mutual Administrative assistance in tax matters* التي تعرف اختصاراً *(MAC)*، و تتضمن نصوصاً تتيح للدول تبادل المعلومات الضريبية فيما بينها. وقد عدلت بناء على طلب مجموعة العشرين *G20* عام ٢٠١٠ لتكون أكثر ملاءمة مع المعايير الدولية لتبادل المعلومات عند الطلب، وقد وقعت العديد من الدول على هذه الاتفاقية لتصبح أداة متعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

وتبلور^{٧٤٩} عن هذه الاتفاقية عام ٢٠١٤ معيار الإبلاغ المشترك *Common*

Reporting Standard (CRS) وهو معيار يتعلق^{٧٥٠} بالتبادل التلقائي للمعلومات

^{٧٤٩} كانت إدارة الفتوى والتشريع بدولة الكويت قد رأَتْ في ٢٠ مايو ٢٠١٩ أن اتفاقية التبادل التلقائي لمعلومات الحسابات المالية وملحقها معيار الإبلاغ المشترك *MCAA-CRS* ليست بحاجة إلى التصديق عليها أو لموافقة مجلس الأمة، وأنه بوصفها اتفاقاً تنفيذياً وفقاً لنصوصها نافذة من تاريخ نفاذ اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨، والسارية من ٢٠١٨/٠٨/٢٢ وتتساند إليه في قوتها الإلزامية». إذ أن نصوص الاتفاقية متعددة الأطراف بين السلطات الضريبية بشأن التبادل التلقائي لمعلومات الحسابات المالية وملحقها الخاص المتعلقة بمعيار التبادل والمعروفة اختصاراً *MCAA - CRS* لم تتضمن التزاماً جديداً، وأن الموقعين عليها قد ارتضوا أن تنفذ هذه الاتفاقية فيما بينهم بنفاذ اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية *MAC*؛ وانها جاءت تفعيلاً للالتزامات التي تضمنتها الاتفاقية الأخيرة وتنفيذاً لها بما يعني *MCAA - CRS* هي اتفاقية مبسطة أو اتفاق تنفيذي لاتفاقية ال *M.A.C*، وانها وحسب نصوصها ووفق طبيعتها تلك لا تحتاج لتصديق امير البلاد بوصفه رئيس الدولة ولا تحتاج لموافقة من مجلس الأمة بوصفه السلطة التشريعية بالدولة، إذ هي بذلك تخرج عن حيز نص المادة ٧٠ من الدستور، كونها وفق نصوصها لم تتضمن التزاماً جديداً، بل تنفيذاً للالتزامات الواردة باتفاقية ال *M.A.C* الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨، وتعد من ثم اتفاقية التبادل التلقائي لمعلومات الحسابات المالية وملحقها بمعيار التبادل والمعرفة اختصاراً *MCAA-CRS* إضافة بنفاذ اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية والمعروفة اختصاراً ال *M.A.C*؛ علماً بأن توقيع وكيل وزارة المالية على اتفاقية *MCAA-CRS* جرى بعد الحصول على الموافقة المبدئية لمجلس الوزراء بقراره رقم ١٢٩٤ لسنة ٢٠١٥ وبتفويض من وزارة الخارجية، ومن بعدها وزير المالية، وأنه بمجرد توقيع ممثل دولة الكويت عليها أضحت ملزمة بها، عملاً بالمادة ٤٦ من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعام ١٩٦٩ التي جرى نصها على أنه لا يجوز للدولة أن تتمسك بأن تعبير عن ارتضاها قد جرى خلافاً لحكم في قانونها الداخلي متعلقاً بالاختصاص بإبرام المعاهدات كسبب لإبطال رضاها، إذا كان إخلالاً واحضاً بقاعدة ذات أهمية جوهرية في قانونها الداخلية، ويُعد الإخلال واحضاً إذا تبين بصورة موضوعية لأي دولة تتصرف في هذه المسألة، وفقاً للسلوك العادي وبحسن نية — ومن ثم، فإن القاعدة العامة والأساسية أنه لا يجوز الاحتجاج بأن التصديق قد جرى خلافاً لأحكام القوانين الوطنية داخل الدولة أو خلافاً لدستورها كسبب لعدم الالتزام بالمعاهدة إلا استثناءً بشروطين؛ أولهما أن المخالفة جسيمة، كأن يستلزم الدستور أو القانون الداخلي العرض على السلطة التشريعية في مثل هذه الاتفاقية، ويكون من سلطة البرلمان تعديل أو إيقاف هذه الاتفاقية، وليس مجرد العرض عليه. والشرط الثاني أن تكون هذه المخالفة ظاهرة وواضحة، بحيث يمكن للدولة أو الدول الأخرى المتعاقدة الوقوف عليها، وفقاً للسلوك العادي وبحسن نية. وكان البين على نحو ما بسط آنفاً أن اتفاقية ال *MCAA-CRS* لا تتضمن التزامات بما يستلزم عرضها على مجلس الأمة، لكونها هي منفذة ولا تتضمن إلا قواعد تنفيذية بما جاء باتفاقية ال *M.A.C* الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨، والتي تضمنت المادة ١٤ أن على الدول الأطراف تبادل أي معلومات، تكون ذات صلة بإدارة وتنفيذ قوانينها المحلية الضريبية، وبالمادة ٥ أن على الدولة المتلقية لطلب المساعدة، توفير كل المعلومات المشار إليها لا تخالف الدستور. ونوهت «الفتوى» الى أنه لا محل للحديث عن مخالفة اتفاقية *MCAA-CRS* للدستور في مادته الثلاثين، التي جرى نصها على أن الحرية الشخصية مكفولة، ذلك أن هذا النص لا يوجه للاتفاقية الأخيرة التي كما سبق لا تتضمن سوى قواعد إجرائية للالتزام تضمنته اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨. وغني عن البيان أن من يرسم تخوم النص الدستوري ويحدد حدوده ويوازن المصالح العامة ويغلب العام على الخاص هو السلطة التشريعية التي وافقت على الاتفاقية الأخيرة بالقانون المذكور بما تكون معه قد رسمت حداً ووضععت فصلاً بين كفاءة الحرية الشخصية ومنها الذمة المالية وكذا حق الدولة وكل دولة تتعاقد مع دولة الكويت وفق الاتفاقية المذكورة في أن تقف على دخل مواطنيها أو المقيمين الخاضعين لضرائبها المستفيدين من خدماتها حتى تحصل ما تقرضه من ضريبة شرعية عليهم، وللقضاء الدستوري من بعد مراقبة دستورية القوانين، حين أنه يتمتع على كل سلطات الدولة بما فيها المحاكم العادية أو الإدارية أن ترفض أو تهمل أعمال نص قانوني لشبهة دستورية ارتأتها أو ظنت بها. كما أنه لا محل للقول بتعارض نصوص اتفاقية *MCAA-CRS* مع نص المادتين ٢٨ و ٨٥ من القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٨ في شأن النقد وبنك الكويت المركزي وتنظيم المهنة المصرفية فيما تضمنه كلا النصين من خطر على موظفي البنك

عن الحسابات المالية في المسائل الضريبية، الذي يحدد القواعد والإجراءات التي يجب على المؤسسات المالية أن تتبعها لضمان جمع المعلومات عن الحسابات المالية والإبلاغ عنها. وبموجب هذا الاتفاقية يتعين على المؤسسات المالية تزويد الجهات الحكومية في البلدان الموقعة على هذه الاتفاقية بمعلومات حول الأرباح والأرصدة والإيرادات الناتجة عن بيع أصول في حال كان المستفيدون مقيمين خارج موطنهم، على أن تقوم وزارة المالية في هذه الدول بتقديم التقارير إلى نظام التبادل المشترك.

وقد بين تفسير نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^{٧٥١} أنه يمكن تحديد طريقة تبادل المعلومات بواسطة السلطات المختصة في البلدين باستخدام التقنيات الإلكترونية أو غيرها من تقنيات الاتصالات والمعلومات، لتحسين سرعة تبادل المعلومات وجودتها.

المركزي والبنوك والمؤسسات الخاضعة لإشرافه إفشاء أي معلومات تخص العملاء بالبنوك، ذلك أنه كما سبق العرض، فإن كل الالتزامات بتبادل المعلومات وردت ضمن اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨ وأن اتفاقية MCAA-CRS ليست سوى قواعد تنفيذية لهذه الاتفاقية، وأن نص المادتين ٢٨ و ٨٥ من القانون ٣٢ لسنة ١٩٦٨ قد تضمنتا استثناء من حظر إفشاء المعلومات وهو «إلا في الأحوال التي يصرح فيها القانون بذلك»، الأمر الذي تكون معه شبهة التعارض قد زالت وقد صرح القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨ بتبادل المعلومات البنكية بشأن مواطني أو مقيمي الدولة طالبة المساعدة. وختمت «الفتوى» بالقول: من نافلة القول ان نص المادة ٦ من اتفاقية المساعدة الإدارية في المسائل الضريبية الموافق عليها بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٨ قد تضمن أن التبادل التلقائي للمعلومات المشار إليها بالمادة ٤ من الاتفاقية ذاتها يتم بين طرفين من أطراف المعاهدة أو أكثر، وقد اختارت الدول الموقعة على اتفاقية MCAA-CRS شكل التعاون الجماعي، أي الاتفاقية الجماعية متعددة الأطراف ومن ثم فلا وجه لعقد اتفاقيات ثنائية.

^{٧٥٠}استندت فكرة هذا المعيار على قانون الامتثال الضريبي على الحسابات الخارجية الأميركية FATCA. في أنهما يتصدیان للتهرب الضريبي من خلال إلزامات المؤسسات المالية إعطاء معلومات متعلقة بالعملاء، إلا أن الاتفاقية متعددة الأطراف أوسع نطاقاً لأنه لا يقتصر على من يحمل الدولة وإنما يشمل المقيمين بها. أنظر: د. بول مرقص: نظام GATCA الخلفية والمفهوم والتطبيق، النشرة الشهرية، كانون الأول ٢٠١٦، ص ٥٧. منشور في:

<https://justiciabc.com/wp-content/uploads>

^{٧٥١} أنظر ص ٣٦٥ من الترجمة العربية Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 (Arabic version)

ومن المتوقع أن تفيد هذه الاتفاقية في تمكين الدول من تبادل المعلومات الضريبية بشأن الاقتصاد الرقمي بإجراءات أيسر وأسرع في التطبيق. وينظم تبادل المعلومات الضريبية في لبنان القانون الصادر عام ٢٠١٥ ، يتضمن الإجراءات التي يتعين مراعاتها ، منها^{٧٥٢} أن يقدم إلى وزير المالية طلب المعلومات الضريبية من وزارة المالية الأجنبية أو السلطة الأجنبية المسؤولة عن الشئون الضريبية، بشرط أن تكون هذه المعلومات متعلقة بالتهرب أو الاحتيال الضريبي. وأن يرفق بهذا الطلب حكم قضائي يثبت أن المستعلم عنه (المطلوب بياناته) ارتكب جريمة التهرب أو الاحتيال الضريبي في البلد طالب المعلومات، وأن لهذا الشخص حسابات مصرفية له في البنوك العاملة في لبنان.

اتفاقية بودابست

من ناحية أخرى: نصت المادة ١٨ من اتفاقية بودابست لمكافحة الجرائم المعلوماتية (اتفاقية بودابست ٢٠٠١) على أنه "يجوز تمكين السلطات المختصة من إلزام مقدمى خدمات الإنترنت إعطاء البيانات المتعلقة بالمشارك، سواء كانت في حيازته المادية أو تحت سيطرته. ويشترط في هذه البيانات أن تكون مخزنة.

ويقصد بالبيانات تلك التي تتعلق بنوع خدمة الاتصال التي اشترك فيها الشخص، والوسائل الفنية لتحقيقها، والعنوان البريدي أو الجغرافي ورقم هاتف المشترك ورقم دخول المشترك للحصول على الخدمة، والفواتير التي

^{٧٥٢} أنظر المادتين الثانية والثالثة من القانون رقم ٤٣ بتاريخ ٢٤/١١/٢٠١٥ بشأن تبادل المعلومات الضريبية.

ترسل إليه، وأى معلومات تتلق بطريقة الدفع أو بأداء الخدمة أو بالاتفاق المشترك بين العميل المشترك ومقدم الخدمة.

الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي

ألزمت الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي بشأن الضريبة على القيمة المضافة^{٧٥٣} كل دولة عضو في المجلس باستحداث نظام خدمة إلكتروني لغايات الامتثال بالمتطلبات المتعلقة بضرريبة القيمة المضافة، وأن تقوم الأمانة العامة للمجلس بإنشاء مركز معلومات ضريبي، وتشغيل موقع أو نظام إلكتروني مركزي لمتابعة المعلومات المتعلقة بالتوريدات البينية، وتبادل هذه المعلومات بين الجهات الضريبية المختصة في الدول الأعضاء بالمجلس، بحيث يحق لكل جهة ضريبية في الدولة العضو بالمجلس أن تصل إلى المعلومات المتعلقة بالتوريدات إلى الهيئة التي تمت بين خاضعين للضريبة، وبما يمكنها من متابعة إثبات انتقال السلع إلى بلد المقصد النهائي. كما تتيح هذه الاتفاقية تبادل المعلومات فيما بين الدول الأعضاء، والمساعدة في تحصيل الضريبة واتخاذ التدابير المرتبطة بالتحصيل.

كما سمحت اتفاقية المجلس بشأن الضريبة الانتقائية للجهات الضريبية في الدول الأعضاء بتبادل^{٧٥٤} المعلومات المتعلقة بالضريبة الانتقائية، حتى لو كانت هذه المعلومات يحتفظ بها مصرف أو مؤسسة مالية أخرى أو غيرها.

^{٧٥٣} أنظر المادتين ٧١ و٧٢ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، نوفمبر ٢٠١٦. ونفس الحكم في المادتين ٢٠ و٢١ من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، نوفمبر ٢٠١٦.

^{٧٥٤} أنظر المادة ١٩ من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، نوفمبر ٢٠١٦.

المبحث الثالث

مكافحة التهرب الضريبي

العلاقة بين التهرب الضريبي والرقمنة

إن التحليل الاقتصادي لظاهرة التهرب الضريبي يبين⁷⁵⁵ أنه بالرغم من أن قانون الضرائب يلزم الممول بأن يقدم إقراراً صحيحاً ودقيقاً عن دخله، إلا أن من الممولين من يسعى إلى إخفاء كل دخله أو جزء منه، فلا يظهر في إقراراته، بهدف عدم أداء الضريبة أو بعضها؛ معتمداً على حقيقة أن الإدارة الضريبية ليس في إمكانها الوصول إلى معلومات كافية عن جميع دخوله.

وحتى إذا ما خضع هذا الإقرار للفحص من قبل الإدارة الضريبية فإن احتمال أن يبقى جزء من الدخل غير معلوم قائمة، أو أن اكتشف هذا الدخل يؤدي إلى توقيع عقوبة على الممول أقل من المنفعة التي تعود عليه بسبب التهرب الضريبي، ومن ثم يظل الاتجاه نحو التهرب قائماً في ظل نقص المعلومات، وضعف العقوبات.

وتوفر الرقمنة فرصاً جديدة للتهرب من الضريبة، حيث يكون في إمكان الممول إخفاء بياناته الحقيقية التي تدل على شخصيته، أو على نشاطه، باستخدام أسماء وهمية أو مستعارة على مواقع التسوق، كما يمكنه أن يقدم بيانات شخصية خاطئة عندما يتقدم للتسجيل الإلكتروني، للوفاء بمتطلبات الإدارة الضريبية في الدول التي يقدم إلى المقيمين فيها سلعاً أو خدمات خاضعة للضريبة بها.

⁷⁵⁵Michael Gallingham., and Agnar Sandmo.. "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis." *Journal of Public Economics* Vol.1 No.(1, 1972, pp. 323-338

وكما كان في إمكان الممول إخفاء مبيعاته من خلال عدم تسجيل هذه المعاملات في دفاتره، ووضع قيمتها في جيبه، فإن التكنولوجيا⁷⁵⁶ أتاحت للممول أن يجرى معاملاته نقداً أو من خلال بطاقات الدفع دون أن يترك أثراً يدل عليها، وأن يمحو أدلة هذه المعاملة بعد أن إنجازها، أو أن يظهرها بأقل من قيمتها، أو تخفيض حجم المبيعات، وذلك باستخدام برامج إلكترونية مثل *phantomware* و *zappers*، بالرغم من أن جهاز تحصيل النقدية الذي تستخدمه المنشأة يعمل - في الظاهر - طبيعياً، ولا يمكن اكتشاف هذه البرامج المخفية إلا عن طريق مختصين. وتزداد الصعوبة أمام الإدارة الضريبية في اكتشاف هذه الممارسات عندما تكون المنشأة خارج الدولة، أو أن المبيعات تتم من بعد عبر الإنترنت. وفي ظل عدم وجود تعاون دولي للتأكد من حقيقة نشاط الممول، يمكن تقديم إقرارات ضريبية عبر الإنترنت غير صحيحة، ولا تعبر عن القيمة الحقيقية للمعاملات. كما توفر المنصات الرقمية الأسواق التي يلتقى فيها البائع والمشتري، فلا يكون الممول في حاجة إلى إقامة منشآت أو معارض لبيع منتجاته، ويكتفى بأن يحتفظ بهذه السلع في بيتها أو في مخازن بعيدة عن أعين الإدارة الضريبية.

الآليات الجديدة لمكافحة التهرب الضريبي

أتاحت التكنولوجيا للممول وسائل جديدة للتهرب من خلال القدرة على إخفاء المعلومات وتحويلها عن طريق برامج خاصة، فإنها أتاحت أيضاً للإدارة

⁷⁵⁶OECD: *Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud*, Paris, 2017, P.10.

الضريبة قدرأً وافراً ومنتوعاً من المعلومات^{٧٥٧}، يمكنها من متابعة دخول الممولين والتأكد من حقيقة إقراراتهم، وذلك بأقل تكلفة، وفي أسرع وقت، مما يجعل الممول يفكر كثيراً قبل أن يحاول إخفاء بعض، أو كل دخله. وخاصة إذا كانت العقوبات التي يفرضها قانون الضريبة شديدة وراذعة للمتهربين.

ولا يقتصر هذا الأثر الإيجابي للتطور التكنولوجي على ضريبة الدخل، وإنما يمتد كذلك إلى الضرائب غير المباشرة- كالضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، نظراً للتوسع في إبرام المعاملات الرقمية، واختفاء الدفع النقدي *cash payment*، ليحل محله الدفع الإلكتروني^{٧٥٨}، فتقل فرصة التهرب من الضريبة التي على واقعة بيع السلعة أو الخدمة. مع إمكان الاستفادة من معلومات الضريبة غير المباشرة للتأكد من ضريبة الدخل أو العكس، فتضيق فجوة التهرب لكلا النوعين من الضرائب^{٧٥٩}.

وحتى الدول التي تفرض ضريبة الثروة *Wealth Tax* أو الضريبة على الدخل من رأس المال *Capital income*، والتي تتطلب متابعة لمصادر هذه الثروة أو الدخل في الدول المختلفة، تستطيع، من خلال تبادل المعلومات الضريبية فيما

⁷⁵⁷Michael Keen and Joel Slemrod: *Optimal Tax Administration.* NBER Working Paper 22408, National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA, 2016.

⁷⁵⁸K. S. Rogoff: *The Curse of Cash.* Princeton, NJ: Princeton University Press, 2016

⁷⁵⁹Willem H Buijter and Ebrahim Rahbari: *High Time to Get Low: Getting Rid of the Lower Bound on Nominal Interest Rates.* Global Economics View, Citi Bank Research. April 9. Chamley, Christophe. 1986. "Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives." *Econometrica* Vol. 54 No. 3, pp. 607-22. 2015.

بينها، الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة، خاصة وأن اتفاقيات تبادل المعلومات التي ترعاها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) تتيح للدول الاطلاع على البيانات المالية للممولين، من خلال الحسابات المصرفية، وتعاملات هم مع السماسرة أو الوسطاء. فضلاً عن أن الرقمنة تساعد في⁷⁶⁰ إنشاء نظام للتسجيل الدولي للملكية الأصول (التي تتمثل في أسهم وعقارات) والدخول من رأس المال (مثل فوائد الديون وأرباح الأسهم والأرباح الرأسمالية ومستحقات المعاشات). مما يجعل الدولة صاحبة الحق في الضريبة على هذه الأموال قادرة على حصرها بدقة، دون أن يتمكن الممول من إخفائها .

كما تساعد الرقمنة في أن تلعب المؤسسات المالية (البنوك وغيرها) دور الطرف الثالث⁷⁶¹ ، بين الممول والإدارة الضريبية، الذي يقر بالمعاملات التي تتم من خلالها إلى الإدارات الضريبية، لتوفير مصدر إضافي من المعلومات لتضييق الخناق على التهرب الضريبي. بل إن المستهلك ذاته يمكن أن يلعب دور الطرف الثالث أيضاً ، وخاصة في مجال الضريبة على القيمة المضافة على المبيعات الرقمية، التي يخفى فيها الدفع النقدي، وتحل بطاقات الائتمان بدلاً عنه للوفاء

⁷⁶⁰ GabrielZucman, *The Hidden Wealth of Nations*. Chicago: University of Chicago Press. 2015.

⁷⁶¹ BAS Jacobs: *Digitalization and Taxation*, in : Sanjeev Gupta and Others(eds.)*Digital Revolutions in Public Finance*International Monetary Fund publications, Washington DC., 2017, p.32.

يقيمة التعامل، مما يمكن الإدارة الضريبية من الاستفادة من معلومات الدفع الالكتروني، أو المعلومات التي تحصلها الإدارات الضريبية من المنصات الرقمية من المنصات، لتقدير إجمالي مبيعات كل منشأة. ويرجع مدى نجاح الإدارات الضريبية في ذلك إلى مدى اعتماد المجتمع على الدفع الالكتروني بدلاً من الدفع النقدي في إنجاز المعاملات^{٧٦٢}.

وبفضل تكتولوجيا المعلومات أستطاعت الإدارات الضريبية التي استخدمت البرامج المتخصصة للتدقيق في الإسراع بعمليات التفتيش والرقابة، مثل^{٧٦٣} وحدة التحكم المالي *fiscal control unit* وجهاز المالية الالكترونية *electronic fiscal device* وجهاز الذاكرة المالية *fiscal memory device* ووحدة تحكم بيانات المبيعات *sales data controller* أو وحدة تسجيل المبيعات *sales recording module*، مما مكنها من توسيع نطاق البحث عن حالات التهرب لعدد أكبر من المنشآت، وفي وقت قصير.

متطلبات مواجهة التهرب الرقمي الضريبي

يتطلب مواجهة التهرب الضريبي الناشئ عن التطور التكنولوجي توفير البنية القانونية والإدارية والمادية التي تمكن الإدارة الضريبية من تقييد سبل الاحتيال، و الكشف عن حالات التهرب، وردع المتهربين. ولا ريب أن هذا الإعداد يتطلب توفير إتمادات مالية لشراء الأجهزة الفنية، وتدريب العاملين

⁷⁶²BAS Jacobs: *Digitalization and Taxation*, in : Sanjeev Gupta and Others(eds.)*Digital Revolutions in Public Finance*International Monetary Fund publications,Washington DC.,2017, p.32.

⁷⁶³OECD: *Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud*, Paris, 2017,P.11.

بالإدارة الضريبية على التعامل التكنولوجي، لإجراء الفحص الضريبي واكتشاف حالات التهرب الضريبي^{٧٦٤}.

ويجب أن يكون التشريع واضحاً في إلزام الممولين باستخدام الفاتورة الضريبية، واستخدام أجهزة تسجيل البيانات والنقدية التي تتوافق مع معايير محددة، ومتطلبات فنية. ومن الدول التي بادرت في إصدار تشريعات في هذا الشأن النمسا (قانون الإجراءات المالية *fiscal Procedure Code*) والسويد (قانون سجلات النقد *Cash Registers Act*). ويمكن تشجيع الممولين على هذا الإلتزام بمنح حوافز ضريبية أو خصم ضريبي لمن يقوم بتركيب وتشغيل الأجهزة المتوافقة مع متطلبات الإدارة الضريبية، كما هو الحال في النمسا^{٧٦٥} التي قدمت للممول خصماً ضريبياً خاصاً لمن يقوم بتركيب الأجهزة المطلوبة.

ممارسات الدول

قدم إلى البرلمان الفرنسي اقتراحاً^{٧٦٦} بأن يسمح للسلطات الضريبية مراقبة سلوك الأفراد على مواقع التواصل الاجتماعي، مثل الفيس بوك وتويتر وإنستجرام، وتعاملاتهم مع مواقع التسوق الإلكتروني، مثل موقع *e.Bay*، لاكتشاف الاحتيال الضريبي؛ من خلال تحديد أسباب الفجوة بين الإيرادات

⁷⁶⁴ A, Dhillon and J. Jan Bouwer: *Reform of Tax Administration in Developing Nations.* "In *Revenue Matters: A Guide to Achieving High Performance Under Taxing Circumstances*, edited by Brian Dustrud and Lisa Barr, 2005, available at: <http://www.revenueproject.com>

⁷⁶⁵ OECD: *Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud*, Paris, 2017, P.16.

⁷⁶⁶ نشر هذا الاقتراح في عدد أول أكتوبر ٢٠١٩ بجريدة الجارديان. أنظر: <https://www.theguardian.com/world/2019/oct/01/>

الضريبة التي يقر بها الشخص إلى الإدارة الضريبية، وأسلوب حياته، كما تتضح من حسابات التواصل الاجتماعي الخاصة بهم.

وتحذر المفوضية الفرنسية لحقوق الإنسان *la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (CNIL)* من هذا الاقتراح، لما يتضمنه هذا الاقتراح من السماح بجمع بيانات كبيرة تتعلق بقطاع واسع من أفراد المجتمع الذين يستخدمون الإنترنت، بدلاً من أن تقوم الإدارة الضريبية بجمع بيانات محددة لأشخاص معينين يقعون تحت دائرة الاشتباه بالتهرب الضريبي. ولا ريب أن تتبع مواقف الناس وسلوكياتهم وجمع بيانات عنهم بدون قيود، من شأنه أن يقيد حرية الناس على التعبير بحرية عبر المنصات الرقمية، ويؤدي إلى تقليص النشاط الاقتصادي -بيعاً وشراءً- من المواقع الإلكترونية.

كما أن المواقف والسلوكيات التي تظهر أو تمارس عبر الإنترنت، لا تكشف في حالات كثيرة عن الحقيقة، فلا يعنى ظهور صورة لشخص ما بجوار سيارة فارهة أنه يملكها، ولا حديثه عن وقائع أو أنشطة اقتصادية يدعى مزاولته لها أو خبرته فيها أنه يقول الصدق، ولا يتباهى بما ليس فيه.

وقد يرد على ذلك بأن الإدارة الضريبية لها أن تستدعي هذا الشخص لاستجوابه، وتبيان وجه الحقيقة، لكن وجود الكثرة الكبيرة من أمثال هذا الشخص على مواقع الإنترنت، تجعل متابعة الإدارة الضريبية لهم ذات تكلفة إدارية ومالية كبيرة، ولن تحقق عائداً ضريبياً مناسباً لهذه التكاليف.

وأصدرت أستراليا قانون تحقيق النزاهة الضريبية بمكافحة التهرب الضريبي *Tax Laws Amendment (Tax Integrity Multinational Anti-avoidance Bill)* عام ٢٠١٥ ولئن كان لا يستهدف المنشآت الرقمية مباشرة، إلا أنه يشملها باعتباره^{٧٦٧} يهدف إلى تتبع المنشآت دولية النشاط التي تجني أرباحاً كبيرة، من خلال تعاقدات مع عملاء في أستراليا، ولكن عن بعد. وتستخدم الإدارة الضريبية الأمريكية^{٧٦٨} مجموعة من الأساليب التحليلية والأدوات والتقنيات لمعالجة مشكلات؛ مثل الهوية، والسرقة، والاحتيال في استرداد الأموال، ومراجعة المخزون. ومن بين ذلك تحليل البيانات التجارية والعامّة المتحصلة من مواقع التواصل الاجتماعي، لتحديد الممولين الذين يرتكبون الغش أو الاحتيال الضريبي^{٧٦٩}.

⁷⁶⁷ *The Parliament of the Commonwealth of Australia, 2015.*

⁷⁶⁸ *Dara Kerr, Tax Dodgers Beware: IRS Could Be Watching Your Social Media, CNET (Apr. 15, 2014), <http://www.cnet.com/news/taxdodgers-beware-irs-could-be-watching-your-social-media/> [<https://perma.cc/2UFZ-GJTB>]; see also Tim Sampson, FYI, the IRS Is Looking at Your Online Activity for Signs of Tax Evasion, Daily Dot (Apr. 16, 2014), <http://www.dailydot.com/news/irs-social-media-tax-evasion/> [<https://perma.cc/F33W-M9FL>]; Report: IRS Data Mining Facebook, Twitter, Instagram and Other Social Media Sites, CBSDC (Apr. 16, 2014), <http://washington.cbslocal.com/2014/04/16/report-irs-data-mining-facebook-twitter-instagram-and-other-social-media-sites/> [<https://perma.cc/8G4W-GEZ3>].*

⁷⁶⁹ وفي المقابل لاحظت الإدارة الضريبية الأمريكية IRS أن عدداً كبيراً من الممولين يستغلون سلطات الإدارة الضريبية، وذلك بالاتصال عن طريق البريد العادي أو الهاتف أو البريد الإلكتروني لطلب بيانات شخصية عنهم وعن الشركات التي يمتلكونها والرواتب التي يدفعونها إلى موظفيهم، مما أدى إلى أن فقد الآف من الناس ملايين الدولارات والمعلومات الشخصية؛ الأمر الذي دعا الإدارة الضريبية الأمريكية إلى تحذير الممولين من الاحتيال الضريبي *tax scams*، وتنبئهم إلى أنها لا تطلب بيانات شخصية أو مالية عن طريق البريد أو الرسائل النصية أو قنوات التواصل الاجتماعي *U.S Internal Revenue Services (IRS); Tax Scams, Consumer Alerts. 24 October 2019.*

وللإدارة الضريبية الأمريكية سلطة تتبع مكالمات الممولين بدون علمهم ، ولها قراءة بريدهم الإلكتروني بشرط الحصول على إذن قضائي مسبق ، كما أنها تستخدم البيانات المتاحة عبر مواقع التواصل الاجتماعي لكشف الممولين المخالفين للقانون، بل إنها قدمت دليلاً مستمداً من خرائط جوجل لتحديد موقع إحدى الجمعيات المعفاة من الضريبة لإثبات مخالفتها لحالات الإعفاء المقررة قانوناً^{٧٧٠}.

وينص مشروع قانون في سنغافورة^{٧٧١} على فرض عقوبات مالية على من يقدم معلومات كاذبة عند التسجيل لأغراض الضريبة على المعاملات الرقمية، فإذا توافر لديه القصد الجنائي للتهرب كانت العقوبة هي السجن.

ويجيز قانون مكافحة جرائم في مصر المعلومات^{٧٧٢} لجهة التحقيق المختصة أن تصدر أمراً مسبباً لمأموري الضبط القضائي المختصين، لمدة لا تزيد على ثلاثين يوماً قابلة للتجديد لمرة واحدة، متى كان لذلك فائدة في ظهور الحقيقة على ارتكاب جريمة معاقب عليها بمقتضى أحكام هذا القانون، بواحد أو أكثر مما يأتي :

١- ضبط أو سحب أو جمع أو التحفظ على البيانات والمعلومات أو أنظمة المعلومات أو تتبعها في أي مكان أو نظام أو برنامج أو دعامة إلكترونية أو

⁷⁷⁰Dara Kerr, *Tax Dodgers Beware: IRS Could Be Watching Your Social Media*, CNET (Apr. 15, 2014)

^{٧٧١} راجع: <https://www.straitstimes.com/politics/>
^{٧٧٢} المادة رقم (٦) من القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨.

حاسب تكون موجودة فيه، ويتم تسليم أدلتها الرقمية للجهة مصدرة الأمر، على ألا يؤثر ذلك على استمرارية النظم وتقديم الخدمة إن كان لذلك مقتض .

٢- البحث والتفتيش والدخول والنفوذ إلى برامج الحاسب وقواعد البيانات وغيرها من الأجهزة والنظم المعلوماتية تحقيقا لغرض الضبط .

٣- أن تأمر مقدم الخدمة بتسليم ما لديه من بيانات أو معلومات تتعلق بنظام معلوماتي أو جهاز تقني موجودة تحت سيطرته أو مخزنة لديه، وكذا بيانات مستخدمي خدمته وحركة الاتصالات التي تمت على ذلك النظام أو الجهاز التقني .

وفي كل الأحوال، يجب أن يكون أمر جهة التحقيق المختصة مسببا . ويكون استئناف الأوامر المقدمة أمام المحكمة الجنائية المختصة منعقدة في غرفة المشورة، في المواعيد ووفقا للإجراءات المقررة بقانون الإجراءات الجنائية.

الخاتمة

تبين لنا من هذه الدراسة أن للاقتصاد الرقوى، أو مزاولة النشاط الاقتصادى من خلال الوسائل الرقمية، تداعيات ضريبية، تتعدى مجرد حصر المعاملات الرقمية وتتبعها لفرض الضريبة عليها، إلى إعادة النظر فى القواعد والمبادئ الضريبية المستقرة، التى يقوم عليها تعيين السلطة الضريبية المختصة بفرض الضرائب، وكيفية تحديد حصة كل دولة من الضريبة على الأنشطة الرقمية. ونظراً لطبيعة النشاط الرقوى التى تتجاوز الحدود الإقليمية للدول، ولا تحتاج إلى الوجود المكانى فى دولة ما لكى تحقق أرباحاً منها، بل يمكن أن تتم المعاملات الاقتصادية وتتحقق الأرباح عن بعد بعيد. لم يعد للدولة بمفردها القدرة على الحصول على حصتها الضريبية ما لم تتعاون مع الدول الأخرى معاً. ولقد ترتب على هذه التطورات تهديداً للسيادة الضريبية للدول، وخاصة الدول النامية، التى تعاني من ضعف فى إمكانات إدارتها الضريبية، وحاجتها إلى أموال للاستعانة بالخبرة الفنية والتكنولوجية التى تمكنها من التامل الضريبى مع المنشآت الرقمية. خاصة وأن الدول المتقدمة- تحت ستار مكافحة ظاهرة تآكل الوعاء الضريبى ونقل الأرباح- قد أخذت المبادرة لفرض إيراداتها فى الإقرار بمبادئ جديدة، كمبدأ المنشأة الرقمية الافتراضية، ومبدأ خلق القيمة، بدلاً من مبدأ المنشأة الدائمة التقليدية. مما يؤثر على حق دولة مصدر الدخل فى الحصول على حصتها العادلة من الضرائب على الأنشطة الجديدة.

ومع أن الدول المختلفة لم تنتظر حتى يتحقق الاتفاق الدولي المنشود لفرض الضرائب على المنشآت الرقمية، وقامت بمبادرات فردية لفرض ضرائب بأشكال مختلفة على الأنشطة أو الخدمات الرقمية، إلا أن هذه المبادرات لم يكتب لها النجاح ، بسبب الضغط الذى تمارسه الدول التى تستوطن بها الشركات الرقمية العملاقة، وخاصة الولايات المتحدة، فى أن لا تنفرد دولة أو أكثر بفرض ضرائب على هذه الشركات ، وإلا تعرض العالم لحرب تجارية .

وإذا كانت الدول النامية ومن بينها مصر قد سارعت لإبرام اتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، مدفوعة بأمل الاستفادة من التعاون الدولى فى الحصول على منافع تمكنها من فرض الضرائب الرقمية، أو تجنباً لتهديدات الدول الراعية لمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح ، بأن تتعرض الدول المارقة إلى إدراجها ضمن القوائم السوداء التى تحد من فرصتها فى جذب الاستثمارات الأجنبية إليها.

وبالرغم من الخطر الضريبي البادى من نمو الاقتصاد الرقمية ، إلا أن فوائد لا يمكن تجاهلها، سوف تعود على الإدارات الضريبية التى تستخدم التكنولوجيا الحديثة فى رقمنة الإدارة الضريبية ، حيث من المتوقع أن تزداد فعالية هذه الإدارات فى أعمال الحصر والفحص الضريبي ، وما يترتب عليه الحد من ممارسات التجنب والتهرب الضريبي، بما يعود على الخزانة العامة بوفرة فى الحصيلة الضريبية، وعلى المجتمع فى تحسين الخدمات العامة وتحقيق العدل الضريبي.

ونرى أن على الدول النامية مراعاة ما يلي :

- ١-الدخول في مفاوضات جادة مع الدول المتقدمة للوصول إلى اتفاق عادل،
يضمن للدول النامية حصتها العادلة من الضرائب على الاقتصاد الرقمي.
- ٢-الدخول في تكتلات ضريبية فيما بينها لخلق قوة ضغط ، تمكنها من
الحصول على مزايا ضريبية، وتحد من شهية الدول المتقدمة في التهام حصص
الدول النامية.
- ٣-التركيز على مبدأ مساهمة المستخدم كأساس لفرض ضريبة الدخل
وضريبة القيمة المضافة ، باعتبار أن هذه الدول تتميز بكثافة عدد سكانها،
وزيادة المستخدمين لمواقع الإنترنت بها.
- ٤-عدم الموافقة على امتداد الوقف المؤقت للضريبة الجمركية على
الإرساليات الرقمية. واعتماد المكون أو المحتوى الرقمي أساساً لتحديد القيمة
الجمركية.
- ٥-الإنفاق على توفير البنية التكنولوجية الحديثة لتطوي الإدارات الضريبية،
والتوسع في تطبيق نظام رقمنة الإدارة الضريبية، واتباع أسلوب الإقرار
الإلكتروني، والفواتير الضريبية الإلكترونية، والاستفادة من خبرات الدول
الأخرى في الحصر ، والفحص ، ربط الضريبة إلكترونياً.

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٣	المقدمة
٢٩	الباب الأول: الاقتصاد الرقوى وتداعياته الضريبية
٣٠	الفصل الأول: ماهية الاقتصاد الرقوى
٣١	المبحث الأول: تعريف الاقتصاد الرقوى وأهميته
٤٠	المبحث الثانى: أنواع وتقسيمات الاقتصاد الرقوى
٤٩	المبحث الثالث: الخصائص المميزة للاقتصاد الرقوى
٦٥	المبحث الرابع: أثر الاقتصاد الرقوى فى بنية الأعمال
٧٢	الفصل الثانى: التداعيات الضريبية للاقتصاد الرقوى
٧٤	المبحث الأول: مبادئ الضرائب الدولية فى ظل الاقتصاد الرقوى
٨٧	المبحث الثانى: المشكلات الضريبية التى يثيرها الاقتصاد الرقوى
١٠٣	الباب الثانى: المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقوى
١٠٣	الفصل الأول: ضريبة الدخل
١٠٦	المبحث الأول: تحديد الدخل من النشاط الرقوى
١٠٦	المطلب الأول: صور ووسائل تحقق الدخل من النشاط الرقوى
١١١	المطلب الثانى طبيعة الدخل الخاضع للضريبة
١٢١	المبحث الثانى: أهم المشكلات المتعلقة بضريبة الدخل
١٢١	المطلب الأول: اختيار دولة الإقامة أو محل التأسيس
١٢٩	المطلب الثانى: مشكلة تحديد دولة مصدر الدخل

١٥٦	الفرع الأول: فكرة المنشأة الدائمة الرقمية
١٦٦	الفرع الثاني: فكرة خلق القيمة
١٨٤	المبحث الثالث: مشكلة توزيع الأرباح بين الدول
٢١١	الفصل الثاني: الضريبة على القيمة المضافة
٢١١	المبحث الأول: تحديد نطاق الضريبة في الاقتصاد الرقمي
٢٢٨	المبحث الثاني: موقف التشريعات الضريبية المقارنة
٢٣٣	الفصل الثالث: ضريبة الدمغة والضريبة الجمركية
٢٣٣	المبحث الأول: ضريبة الدمغة
٢٣٨	المبحث الثاني: الضريبة الجمركية
٢٤٢	المطلب الأول: التنظيم القانوني للجمارك الرقمية
٢٥٦	المطلب الثاني: المعاملة الجمركية للمنتجات الرقمية
٢٦٢	المطلب الثالث: الإدارة الجمركية الجديدة
٢٧١	الباب الثالث: المبادرات العالمية والوطنية للتعامل مع الاقتصاد الرقمي
٢٧٢	الفصل الأول: المبادرات العالمية
٢٧٤	المبحث الأول: مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
٣٠٤	المبحث الثاني: موقف الدول من مشروع تآكل الوعاء الضريبي
٣٠٦	المطلب الأول: موقف الدول المتقدمة
٣١٣	المطلب الثاني: موقف الدول النامية
٣٢٦	المبحث الثالث: موقف منظمة الأمم المتحدة من مشروع تآكل الوعاء
٣٤٤	الفصل الثاني: المبادرات الوطنية للتعامل مع الاقتصاد الرقمي
٣٤٦	المبحث الأول: اتجاهات الدول نحو فرض ضريبة على المعاملات الرقمية

٣٥٥	المبحث الثانى: الضوابط التى يتعين مراعاتها لفرض الضرائب الرقمية
٣٥٧	المبحث الثالث:الضرائب التى تفرضها الدول على النشاط الرقمى
٣٥٩	المطلب الأول: ضريبة المكافئ
٣٦٢	المطلب الثانى: الضرائب المحجوزة من المنبع
٣٦٨	المطلب الثالث:الضريبة على الروابط الرقمية
٣٧٥	المطلب الرابع: الضرائب على الأرباح المحولة
٣٨٠	المطلب الخامس: الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعى
٣٨٦	المطلب السادس: الضريبة على الإعلانات عبر الإنترنت
٤٠٢	المطلب السابع: الضريبة على الاقتصاد التشاركى
٤١٧	الباب الرابع: رقمنة الإدارة الضريبية
٤٢٢	الفصل الأول: مدى الاستفادة من الرقمنة فى تحسين النظام الضريبى
٤٢٣	المبحث الأول: التجارب الدولية
٤٢٩	المبحث الثانى: وسائل دعم الالتزام الضريبى
٤٣٤	المطلب الأول: التسجيل الضريبى الإلكتروني
٤٣٦	المطلب الثانى: الإقرار الضريبى الإلكتروني
٤٤٢	المطلب الثالث: الفحص الضريبى الإلكتروني
٤٦٩	المطلب الرابع: الدفع أو التحصيل الإلكتروني
٤٧٤	الفصل الثانى:المشكلات القانونية التى تتعلق برقمنة الإدارة الضريبية
٤٧٤	المبحث الأول: حماية الخصوصية والسرية فى ظل الرقمنة
٤٨٢	المبحث الثانى: تبادل المعلومات الضريبية
٤٨٩	المبحث الثالث: مكافحة التهرب الضريبى

