

المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي

باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي

**Tax treatment of digital economy
activities Using artificial intelligence
technology**

إعداد

د / أحمد إبراهيم دهشان

استاذ مساعد الاقتصاد والتشريعات الاقتصادية

كلية الحقوق - جامعة الزقازيق

Dr/ Ahmed Ibrahim Dahshan

Assistant Professor of Economics and Economic Legislation

Faculty of Law - Zagazig University

المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي باستخدام تقنية الذكاء الاصطناعي

الملخص

تأثرت البشرية بشكل كبير بتطور التقنيات الحديثة، وقد تغير الواقع الذي نعيشه بشكل جذري. ظهرت تحولات في معالم الحياة اليومية، وظهرت أشياء جديدة اكتسبت صفة الأصول وأصبحت موضوع تداول، وهذا لم يكن ممكناً بدون التقنيات الحديثة. من بين هذه الأشياء الأفكار والمعلومات والمعارف التي أصبحت متاحة بشكل واسع. ومن نتيجة هذا التطور التكنولوجي، تنشأ تحديات جديدة أمام الأنظمة الضريبية القائمة، عندما يحاولون فرض ضرائب على هذه المعاملات الجديدة. فالتكنولوجيا الحديثة تمكن الأفراد والشركات من إجراء عمليات مالية وتجارية معقدة ومتعددة الجوانب، وغالباً ما تتم عبر الإنترنت وخلف حدود الدولة الواحدة. هذا يعني أن هناك تحديات في تحديد مكان وطبيعة هذه المعاملات وتقدير قيمتها بشكل صحيح، وبالتالي فإن فرض الضرائب عليها يصبح أمراً معقداً؛ لذا تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على عملية التحول نحو الاقتصاد الرقمي وتوضيح مزاياه وسلبياته، مع التركيز بشكل خاص على التحديات التي يواجهها النظام الضريبي نتيجة تقدم التكنولوجيا ورقمنة الأنشطة الاقتصادية. كما تهدف الدراسة إلى رصد الجهود الدولية المبذولة لإصلاح النظام الضريبي العالمي، وفهم كيفية استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي لمواجهة التحديات التي يواجهها النظام الضريبي الحالي، ودورها في تشكيل النظام الضريبي العالمي الجدي؛ وتكمن أهمية الموضوع في زيادة التوجه العالمي نحو الاقتصاد الرقمي بالإضافة إلى زيادة نسبة مساهمة منتجات الاقتصاد الرقمي في الناتج المحلي الإجمالي العالمي وإلى الدور الذي تلعبه الضريبة كمورد مالي

هام من موارد الدولة، ومع وجود التحديات التي فرضها الاقتصاد الرقمي على النظم الضريبية في الدول المختلفة، فيجب إعادة النظر في السياسات الضريبية المطبقة والاستعانة بآليات تتلائم وطبيعة المعاملات التجارية الرقمية؛ ويشير الموضوع إشكاليات متعددة ترتبط بإشكالية أساسية متمثلة في: ما تأثيرات رقمنة الاقتصاد على المبادئ والنظم الضريبية التقليدية؟ وكيفية مجابهة تلك التأثيرات عن طريق التقنيات الحديثة؟ ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي عدة تساؤلات فرعية متمثلة في: ما مظاهر رقمنة الاقتصاد؟ وما هي خصائص الأنشطة الاقتصادية الرقمية؟ وهل هناك تحديات لرقمنة الاقتصاد على النظام الضريبي القائم؟ وما هي الجهود الدولية التي بذلت في هذا الصدد؟ ما هي ملامح النظام الضريبي العالمي الجديد؟ وكيف يمكن الاستفادة من الذكاء الاصطناعي وتطبيقاته لتحديث المنظومة الضريبية القائمة؟ وفي منهج البحث سيتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مفهوم الاقتصاد الرقمي وتحليل الآثار التي تترتب على استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي في المعالجة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي؛ وقد توصلنا لمجموعة من النتائج من أهمها: ضرورة أن تكون النظم الضريبية متوافقة مع المستجدات الحديثة للاقتصاد الرقمي من أجل تحقيق العدالة الضريبية وضمان توزيع الأعباء بشكل مناسب. يجب أن تتأقلم النظم الضريبية مع الأنماط الجديدة للأعمال مثل التجارة الإلكترونية والعمل الحر عبر الإنترنت والمدفوعات الرقمي.

الكلمات الافتتاحية: الاقتصاد الرقمي، الضريبة الرقمية، الذكاء الاصطناعي، العملات الافتراضية، التمويل الرقمي، تكنولوجيا المعلومات.

Abstract

With the onset of the twenty-first century, economic activities underwent significant advancements, characterized by a strong inclination towards globalizing commercial markets. This shift was primarily driven by the emergence of new international communication and information technology capabilities. As a result of this economic development and the rapid growth of the digital economy, numerous challenges arose for existing tax systems in their attempts to effectively tax these transactions.

The findings of this study indicate that while e-commerce has brought forth numerous benefits and opportunities, it has also raised concerns and confusion regarding tax treatment and fiscal collection. The inability of tax systems to adapt to these developments and events may lead to reduced efficiency in tax collection.

In summary, the study concludes that the globalization of commercial markets and the growth of the digital economy pose significant challenges to existing tax systems. Failure to address these challenges and effectively respond to these developments may hinder the efficiency of tax systems.

Key words: Digital tax, artificial intelligence, virtual currencies, digital finance, information technology

مقدمة

موضوع البحث:

شهد الاقتصاد العالمي في الفترة الأخيرة صعوداً للشركات التكنولوجية الرقمية ولم يكن متصوراً قبل ذلك أن مثل هذه الشركات ستهيمن على التجارة الدولية بهذا الشكل وباتت تجارة الخدمات الرقمية في نمو متصاعد وأصبحت الأصول غير الملموسة ذات قيمة مالية مرتفعة مثل تطبيقات الهواتف الذكية وتراخيص شبكات الاتصال.

ومكنت التكنولوجيا الرقمية الكثير من رواد الأعمال من ممارستهم أنشطتهم التجارية المختلفة في أي بلد دون أن يكون هناك حاجة لتواجدهم المادي^(١).

وقد أسفر هذا التطور عن تغييرات عديدة في بعض التعاملات التجارية والإنتاجية، الأمر الذي ساهم في تحقيق عدة إيجابيات على مستوى التنمية الاقتصادية، وفي ظل تنامي الاقتصاد الرقمي ظهرت العديد من التحديات أمام الأنظمة الضريبية القائمة عند محاولة إخضاع هذه المعاملات للضريبة.

وإيماناً بالدور الذي تلعبه الضريبة كمورد مالي هام من موارد الدولة، ومع وجود التحديات التي فرضها الاقتصاد الرقمي على النظم الضريبية في الدول المختلفة، فيجب إعادة النظر في السياسات الضريبية المطبقة والاستعانة بآليات تتلائم وطبيعة المعاملات التجارية الرقمية.

(١) معظم سكان العالم لديهم إمكانية الاتصال بالإنترنت، مع دخول مستخدمين جدد إلى الشبكة العالمية كل يوم. ومن بين العشرين في المائة الأفقر من الأسر، حوالي ٧ أسر من بين كل ١٠ لديها هاتف محمول. وأصبح احتمال أن تمتلك أشد الأسر فقراً هاتفاً محمولاً أكبر من احتمال وجود مراحيض أو مياه شرب لديها.

الضريبة الرقمية هي ضريبة تُفرض على المعاملات والأنشطة الإلكترونية التي تتم عبر الوسائط الرقمية مثل الإنترنت والهواتف الذكية والتطبيقات. وتهدف هذه الضريبة إلى تحقيق العدالة الضريبية مع الشركات ذات الأعمال الرقمية، حيث يمكنها الحصول على إيرادات من الأسواق الافتراضية دون وجود فعلي. كما تهدف إلى تمويل التحديات الاجتماعية والبيئية الناجمة عن التحول الرقمي السريع^(١).

كما أن حجم الاقتصاد الرقمي الاستهلاكي سيرتفع بأكثر من الضعف وذلك نتيجة التحول الرقمي السريع في مجالات السفر وخدمات الأطعمة والمشروبات والتعليم، ومن المتوقع أن ٧٠% من القيمة الجديدة المضافة للاقتصاد سوف تستند إلى نماذج عمل لمنصات مميّنة رقمياً خلال العقد القادم^(٢).

يترتب عن عدم فرض ضرائب سواء مباشرة أو غير مباشرة على الاقتصاد الرقمي جملة تداعيات، أبرزها عدم العدالة في المنافسة بسبب تفاوت الأعباء الضريبية بين الشركات الرقمية والتقليدية، إضافة إلى فقدان الدول إلى إيرادات ضريبية مستحقة، كان يُمكن أن تساهم في تعزيز أوضاعها المالية^(٣).

ولكن هناك الكثير من المشاكل التي تواجه هذا النوع من الضرائب من أبرزها عدم القدرة على حصر وتتبع جميع الأنشطة الرقمية الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى صعوبة مراقبة كل العمليات المالية التي تتم عبر الانترنت وصعوبة تتبعها بدقة، وسهولة

1) <https://www.albankaldawli.org/ar/topic/digitaldevelopment/overview#2>

(٢) "معلومات الوزراء": توقعات بارتفاع الاقتصاد الرقمي الاستهلاكي | مصر اوي (com.masrawy)

(٣) طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي ٢٠٢١، ص ٣٢.

إخفاء البيانات الخاصة بالمعاملات الرقمية وسهولة استنساخها وصعوبة تعقب العمليات التي تتم باستخدام تقنيات البلوك تشين والعملات المشفرة.

ولهذا نجد أن استخدام الذكاء الاصطناعي هو الحل الأمثل الذي لجأت إليه الكثير من الدول لسهولة تعامله مع قدر كبير جدا من البيانات ومعالجتها وتحليلها وتعقب كل العمليات بدقة بالإضافة لقدرته على التعلم من أخطائه وعدم تكرارها مما يؤدي لزيادة دقته بمرور الوقت.

أهمية الدراسة:-

تتمثل أهمية الموضوع في زيادة التوجه العالمي نحو الاقتصاد الرقمي بالإضافة إلى زيادة نسبة مساهمة منتجات الاقتصاد الرقمي في الناتج المحلي الإجمالي العالمي وإلى الدور الذي تلعبه الضريبة كمورد مالي هام من موارد الدولة، ومع وجود التحديات التي فرضها الاقتصاد الرقمي على النظم الضريبية في الدول المختلفة، فيجب إعادة النظر في السياسات الضريبية المطبقة والاستعانة بتقنيات تتلائم وطبيعة المعاملات التجارية الرقمية

أهداف البحث:-

- الوقوف على مظاهر اتجاه العالم إلى رقمنة الاقتصاد.
- تحديد خصائص الأنشطة الاقتصادية الرقمية من منظور ضريبي.
- التعرف على التحديات التي تواجه المنظومة الضريبية نتيجة رقمنة الأنشطة الاقتصادية.
- رصد الجهود الدولية لإصلاح النظام الضريبي العالمي.
- الإشارة إلى ملامح النظام الضريبي العالمي الجديد.

- التعرف على كيفية الاستفادة من تطبيقات الذكاء الاصطناعي لمواجهة التحديات التي تواجه النظام الضريبي القائم ودوره في النظام الضريبي العالمي الجديد.

منهج الدراسة:-

سيتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مفهوم الاقتصاد الرقمي وتحليل الآثار التي ترتبت على استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في المعالجة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

إشكالية البحث:-

مع ظهور فيروس كورونا المستجد وما سببه من إغلاق عام في معظم دول العالم والاعتماد الكبير على التطبيقات والمنصات الرقمية في كثير من شؤون الحياة زاد ذلك من السرعة التي يتجه بها العالم إلى رقمنة الاقتصاد مما يستلزم مضاعفة الجهود المحلية والدولية لتطوير المبادئ والنظم الضريبية التقليدية لمواكبة هذا التطور ومن هنا تتمثل إشكالية البحث في السؤال التالي: ماهي تأثيرات رقمنة الاقتصاد على المبادئ والنظم الضريبية التقليدية وكيفية مجابهة تلك التأثيرات عن طريق التقنيات الحديثة؟

يتفرع من هذه الإشكالية الرئيسية عدة إشكاليات فرعية تتمثل في:-

- ما هي مظاهر رقمنة الاقتصاد؟ ما هي خصائص الأنشطة الاقتصادية الرقمية؟
- ما هي التحديات التي تلقىها على عاتق النظام الضريبي القائم؟
- ما هي الجهود الدولية التي بذلت في هذا الصدد؟ ما هي ملامح النظام الضريبي العالمي الجديد؟
- كيف يمكن الاستفادة من الذكاء الاصطناعي وتطبيقاته لتحديث المنظومة الضريبية القائمة؟

تقسيم الدراسة:-

سنتناول معالجة إشكالية البحث من خلال تقسيمه إلى ثلاث أقسام، مبحث تمهيدي وفصلين :

المبحث التمهيدي : ماهية الاقتصاد الرقمي وإشكاليات المعاملة الضريبية لأنشطته.

المطلب الأول: ماهية الاقتصاد الرقمي .

المطلب الثاني: إشكاليات فرض الضريبة الرقمية.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

مبررات وتحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي .

المبحث الأول: مبررات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي.

المبحث الثاني: تحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي.

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة

استخدام تقنية الذكاء الصناعي في تطبيق الضريبة الرقمية.

المبحث الأول : المصطلحات المرتبطة بالذكاء الاصطناعي .

المبحث الثاني : أوجه الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في المجال الضريبي .

المبحث الثالث: حالة عملية لدور الذكاء الاصطناعي في تطوير المنظومة الضريبية.

المبحث الرابع : المعوقات التي تواجه استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية وكيفية التغلب عليها.

وتنتهي معالجة الإشكاليات للدراسة بخاتمة ومجموعة توصيات.

المبحث التمهيدي

ماهية الاقتصاد الرقمي وإشكاليات المعاملة الضريبية لأنشطته.

تمهيد وتقسيم :-

حدث تطور كبير وسريع في تكنولوجيا المعلومات والاتصال نتج عنه ظهور الاقتصاد الرقمي، حيث قامت الثورة التكنولوجية بتغيير الكثير من المفاهيم المتعلقة ببيئة الأعمال من خلال إلغاء العديد من الحواجز القائمة على الماديات مثل الحدود الجغرافية والمسافات والجوانب المادية للمنتجات موضوع التبادل مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالمنتجات الرقمية، وهذا كله ساعد مؤسسات الأعمال في دخول العالم الافتراضي للأعمال وتحويل النشاط الاقتصادي من نشاط تقليدي إلى نشاط افتراضي مما ساهم في تغيير الخريطة الجغرافية للأسواق وظهور منتجات رقمية جديدة بجانب ظهور أدوات للتبادل وظهور النقود الافتراضية التي تعتبر ثورة في اقتصاديات التبادل.

وفي ظل تنامي الاقتصاد الرقمي ظهرت العديد من التحديات أمام الأنظمة الضريبية القائمة عند محاولة إخضاع هذه المعاملات للضريبة.

وسنتناول هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى مطلبين:

- المطلب الأول: ماهية الاقتصاد الرقمي .
- المطلب الثاني: إشكاليات فرض الضريبة الرقمية.

المطلب الأول

ماهية الاقتصاد الرقمي

يعتبر الاقتصاد الرقمي فرعاً جديداً من فروع العلوم الاقتصادية ، ظهر مؤخراً ، ويقوم على فهم عميق لدور تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات ورأس المال البشري في تطور الاقتصاديات المختلفة^(١).

وسنتناول هذا المطلب بالحديث عن تعريف الاقتصاد الرقمي وأهميته في فرع أول ، والفرع الثاني سنتحدث فيه عن خصائص الأنشطة الاقتصادية في ظل الاقتصاد الرقمي.

الفرع الأول

تعريف الاقتصاد الرقمي وأهميته

شهد الاقتصاد العالمي منذ بداية الألفية الثالثة تغيرات جذرية وسريعة، بسبب التطور الرقمي الهائل في عصر الثورة الصناعية الرابعة، التي تختلف في شدتها وتعقيدها وأتساع نطاقها عن غيرها من الثورات الصناعية حيث استندت في جوهرها إلى ظواهر جديدة مثل الاعتماد على البيانات بشكل كبير والتجارة الإلكترونية والذكاء الاصطناعي، وقد أدى الانتشار السريع للأعمال الرقمية إلى إثارة عدة تساؤلات حول

(١) عبدالله موسى علقم ، الاقتصاد الرقمي " ، مجلة المال والاقتصاد بنك فيصل الإسلامي السوداني ، العدد ٢٤ ، ٢٠١٣ ، السودان ص ٥٠ - ٥٣ .

https://search.emarefa.net/ar/search?append=PERIODICAL_ISSUES_PIS_ID_ss%3A%2276346%22+NOT+SDP_INFO_id%3A8

الآليات المناسبة للتعامل معها ومن أهم القضايا المثارة المعاملة الضريبية للأعمال الرقمية^(١).

أحدث هذا التطور المتسارع تحولاً ملموساً في أساليب ووسائل تنفيذ الأنشطة الاقتصادية وساهم في بروز نماذج أعمال جديدة أفرزت تحولات جوهرية في أسواق المال والعمل والتجارة والاستثمار. وقد جاء هذا التحول مدفوعاً على الأقل بثلاث عناصر جوهرية تتمثل في:

أولاً: تطور القدرة التقنية على جمع وتحليل واستخدام البيانات والمعلومات التي تنشأ عن الأنشطة الاجتماعية وتلك المرتبطة بالأعمال التجارية على مختلف المنصات الرقمية^(٢)؛ إذ تجلي ذلك في تسارع وتيرة تطور الحركة على الإنترنت لترتفع من ١٠٠ جيجا بايت من البيانات في اليوم الواحد عام ١٩٩٢م إلى أكثر من ٤٦ ألف جيجا بايت في الثانية عام ٢٠٢٠م إلى أن وصلت لـ ١٥٠ ألف جيجا بايت في الثانية عام ٢٠٢٢م^(٣)

ثانياً: ظهور المنصات الرقمية التي تستخدم نماذج أعمال جديدة تستند إلى البيانات مما عزز من فرص التجارة العالمية وساهم بشكل بارز في إرساء دعائم الاقتصاد الرقمي حيث باتت المنصات الرقمية للمعاملات تمثل أسواق تدعم التبادل

(١) د. آمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢٢، العدد الأول، يناير ٢٠٢١

(٢) طارق عبد القادر إسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ٢٠٢١، ص ٤٣.

3) <https://unctad.org/meeting/fifteenth-session-United-nations-conference-trade-and-development-unctad-15>.

التجاري، ونماذج أعمال تعتمد عليها الشركات الرقمية متعددة الجنسيات مثل : غوغل، أمازون، فيسبوك، أبل، نت فليكس، وأوبر من شركات الإنترنت^(١).

تزامن ذلك مع تطور الذكاء الاصطناعي وتقنياته التي ساهمت في تعزيز قدرة الشركات في تحليل بيانات مستخدميها مما خلق قيمة مضافة لتلك البيانات الأمر الذي مكن تلك الشركات من تحقيق أرباح طائلة غير خاضعة للضرائب إلا في دولة الإقامة فقط .

ثالثاً: تحول سلوك المستخدمين للتقنيات الحديثة على الصعيدين العالمي والإقليمي^(٢)، حيث شهدت مواقع البيع بالتجزئة عبر الإنترنت ما يقرب من ٢٢ مليار زيارة في يونيو ٢٠٢٠ م ، مقابل ١٦,٠٧ مليار زيارة في يناير ٢٠٢٠ م ، وكان أحد العوامل المسببة لذلك وباء فيروس كورونا العالمي الذي أجبر ملايين الأشخاص على البقاء في منازلهم من أجل وقف انتشار الوباء في ذات السياق شكلت المحافظ الرقمية ما يقرب من ٤٥% من معاملات الدفع العالمية للتجارة الإلكترونية عام ٢٠٢٠ م ، مما يجعل المحافظ الرقمية أكثر طرق الدفع عبر الإنترنت شيوعاً في جميع أنحاء العالم ومن المقرر أن تزيد هذه الحصة إلى أكثر من ٥٠% عام ٢٠٢٤ م^(٣).

ويُعد الاقتصاد الرقمي توجهاً عالمياً حديثاً تسعى إلى تحقيقه الدول والمجتمعات من خلال الاستفادة من معطيات العصر والتحول من الصناعات المادية البحتة إلى

(١) طارق عبد القادر اسماعيل ، المرجع السابق، ص ٢٥.

(٢) المرجع السابق ، ص ٢٦.

(٣) <https://www.statista.com/>

اقتصاد المعلومات وإنتاجه أو الاعتماد على قوة المعلومات والمعرفة ورأس المال البشرى أكثر من الاعتماد على المواد الخام والثروات الطبيعية^(١).

فقد كانت عوامل الإنتاج حسب النظرية الاقتصادية في الاقتصاد هي رأس المال والأرض والعمل وإضافة النظرية الكلاسيكية الجديدة عامل المعرفة إلى هذه العوامل ، ففي الاقتصاد المعرفي الاستثمار في العنصر البشرى هو أفضل أنواع الاستثمار لأنها تحقق منفعة حدية أكبر حيث إن القيمة المضافة المحققة من الاستثمار في المعرفة كبيرة لانخفاض وانعدام التكلفة الحدية للمنتج ، ففي الاقتصاد المعرفي المنتج ينتج مرة واحدة ويباع ملايين المرات وفي الاقتصاد التقليدي يجب ان يتم إنتاج المنتج في كل مرة.

ويعتبر اقتصاد المعرفة فرعاً جديداً من فروع العلوم الاقتصادية ، ظهر في الآونة الأخيرة، ويقوم على فهم جديد أكثر عمقاً لدور المعرفة ورأس المال البشرى في تطور الاقتصاد وتحقيق التنمية الاقتصادية^(٢).

الفرع الثاني

خصائص الأنشطة الاقتصادية في ظل الاقتصاد الرقمي

تعتمد الأنشطة الاقتصادية في ظل الاقتصاد الرقمي بشكل كبير على الأصول غير الملموسة، التي تشمل على الملكية الفكرية وتطوير واستخدام البرمجيات والخوارزميات، التي تحلل كمية كبيرة من البيانات الناتجة عن الأعمال التجارية على

1) Mary C. Joyce, ed., Digital Activism Decoded: The New Mechanics of Change (New York: International Debate Education Association, 2212).

٢) سعيد عبدالخالق، "الاقتصاد الشبكي ومستقبل التدفقات العربية البيئية"، جريدة شباب مصر العدد ١٩٠، الثلاثاء ١٢ يناير ٢٠١٠م - ٢٦ محرم ١٤٣١هـ السنة الرابعة.

منصات الانترنت وكذلك المحتوى الإبداعي الذي يلعب دوراً رئيسياً في انتاج وتقديم الخدمات عبر الانترنت. (١)

ويشارك المستخدمون والعملاء في خلق القيمة^(٢)، إذ تعتمد نماذج الأعمال الأكثر استخداماً للتقنيات الرقمية بشكل مكثف على البيانات والمستخدمين. فوجود مثل هذه الأعمال مرتبط بشكل كبير بالبيانات وتأثيرات الشبكة والمحتوى الذي ينشئه المستخدم. حيث يُعتبر جمع البيانات والمحتوى من المستخدمين من خلال منصة رقمية واستخدامها لجذب مستخدمين آخرين أو الاستفادة منها في توجيه الإعلانات، أنشطة أساسية لخلق القيمة للأعمال التجارية.^(٣) وبالتالي هناك أهمية للحجم، فكلما زاد حجم أو عدد الأشخاص المستخدمين كلما زادت القيمة أي تأثير شبكة الأنترنت، وإذا كان ذلك مهما بالنسبة للعديد من الشركات، فإنه أكثر أهمية في ظل الاقتصاد الرقمي^(٤).

ومن المنظور الضريبي، هناك صعوبة في تحديد القيمة المتولدة عن مشاركة المستخدمين واسنادها إلى البيانات المساهمة في تحقيقها.^(٥)

(١) د. أمال علي إبراهيم، مرجع سابق ص ٤٤.

2) Kehal, H. & Varinder P. "Digital Economy: Impacts, Influences, and challenges", Idea Group Inc., USA, 2005, p.3

(٣) عبير فاروق تمام، " دور الاقتصاد الرقمي في دعم التنمية مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري: دراسة مقارنة بين بعض الدول"، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩، ص ٩.

4) Brinkley, J., " Defining The Knowledge Economy", Knowledge Economy - ٥ Program Report, The work Foundation, 2006, P.3

(٥) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص ٤٨.

فلا ترتبط أنشطة الاقتصاد الرقمي بوجود أية وثائق ورقية في اتمام المعاملات، وهو ما يشكل صعوبة أمام النظم الضريبية التقليدية، التي تعتمد على النماذج الورقية في إثبات الإجراءات والمراسلات، وتوثيق الحقوق والالتزامات، وصحة التوقعات. لذا شرعت العديد من المنظمات الدولية والحكومات في وضع قوانين خاصة بالتجارة الالكترونية تقر بحجية المحررات والعقود الالكترونية ووسائل الإثبات الالكترونية، وتوسع الصفة القانونية على التوقعات الالكترونية^(١)

الطابع العالمي لأنشطة الاقتصاد الرقمية: تتميز أنشطة الاقتصاد الرقمي بطابع عالمي يتجاوز الحدود الجغرافية للدول، فأى مشروع تجارى يقدم سلع أو خدمات عبر الانترنت لا يعنى بالضرورة الانتقال إلى المنطقة الجغرافية التي يمارس فيها نشاطه، وبإمكان أي إدارة أن تدير مشروعاتها بكفاءة، دون شرط التواجد الفعلي في المكان الذي يمارس فيه النشاط، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقا للقواعد الضريبية التقليدية^(٢).

إمكانية انتقال المستخدمين، فمن الممكن أن يكون العميل شخصا مقيما في دولة معينة، يقوم بشراء برنامج من دولة ثانية، ويتم استخدام البرنامج أو التطبيق في دولة ثالثة وهنا تثار مشكلات تحديد هوية الممول، وكيفية مخاطبته وعنوانه، وكيفية تحديد الوعاء ونوع الضرائب المفروضة^(٣).

(١) د. محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، مقالة ٨، خريف ٢٠٢٠، ص ٨.

https://jdl.journals.ekb.eg/article_126750.html

(٢) المرجع السابق، ص ٩.

(٣) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، مرجع سابق، ص ٤٩ : ٥٦.

لم تعد الأصول الثابتة كالألات والمباني والمنشآت الثابتة ذات أهمية، بل المهم هو قوة نشاطها التسويقي ومدى كفاءتها التنظيمية والأفكار التي تنبض في رؤوس موظفيها، وهو ما يلقي ظلال من الشك حول مفهوم المنشأة الدائمة التي تعارف عليها النظام الضريبي التقليدي، ودورها في خلق القيمة المضافة.

تستطيع المنشأة الإلكترونية خفض تكلفة الإنتاج عن مثيلاتها في النظام التقليدي. فضلا عن ذلك، فإن منحنى تكاليف المنتجات الرقمية يختلف عن غيرها من المنتجات التقليدية، نظرا لأن الجزء الأكبر من تكاليفها يكمن في التكاليف الثابتة، وهو ما يعنى ضآلة التكاليف الحدية، ومن ثم زيادة الأرباح مع زيادة حجم الإنتاج^(١).

تستطيع الشركات استخدام القيمة الناشئة عن الأصول الرقمية في عدد لا متناهي من الصفقات دون تكلفة إضافية، وعليه فإن الشركة المنتجة للمنتج الرقمي تتحمل تكلفة الإنتاج الأول، لتصبح بعدها التكلفة الإضافية لإعادة إنتاجها تساوى صفر تقريبا، وهذا ما يعرف بقانون تزايد الغلة في مجال الأصول الرقمية مقابل قانون تناقص الغلة في الاقتصاد التقليدي^(٢).

- 1) Shyamalendu Sarkar, economic and tax issues of electronic commerce, Journal of Ebusiness, Vol. 3, Issue.2, December 2003, (<http://www.eberly.jup.edu>)
- 2) Shivangi Agarwal, "Transfereng Pricing: Meaning, Examples, Ricks and Benefits (October 15, 2016) Aвалиable,(<https://www.linkedin.com/pulse/transfer-pricing-meaning-examplesrisks-benefits-shivangi-agarwal>)

يعتبر الاقتصاد الرقمي أشمل من حيث المفهوم من التجارة الإلكترونية والتسويق الإلكتروني، حيث يعبر الاقتصاد عن البيئة الاقتصادية العامة والتي ان كانت رقمية أو إلكترونية كانت جوانبها إلكترونية من حيث التجارة أو التسويق^(١).

ويتميز الاقتصاد الرقمي بالعديد من الملامح والسمات منها^(٢):-

- تحول المعلومات إلى سلع محلاً للتبادل وسار لها قيمة تبادلية وقيمة استعمالية.
- إزالة معظم الموانع والمعوقات التي تمنع نفاذ المعلومات.
- لم يُعد تأسيس شركات عالمية يتطلب استثمارات مالية ضخمة.
- لم يُعد كبر حجم الشركة محددًا لأرباحها.
- لم تُعد الموجودات المادية للشركة تشكل عامل أساسي في تقييم الشركة المالي.
- وزيادة رأس مال الشركة وكبر حجمها لا يتطلب زيادة في تكاليفها.

1) Fieke Jansen, "Digital Activism in the Middle East: Mapping Issue Networks in Egypt, Iran, Syria and Tunisia," Knowledge Management for Development Journal, vol. 2, no. 1 (2212), pp. 31-52, and Kate Raynes-Goldie and Luke Walker, "Our Space: Online Civic Engagement Tools for Youth," Civic Life Online: Learning How Digital Media Can Engage Youth, MacArthur Foundation Series on Digital Media and Learning (Cambridge, MA: MIT Press, 2229)

٢) جاسم محمد جرجس ، قطاع المعلومات في الوطن العربي: تحديات المستقبل ، وقائع الندوة العربية الثانية للمعلومات، تونس ١٨ - ٢١ يناير ١٩٨٩ - تونس : منشورات الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات (العدد ١) ، ١٩٩١، ص ٢٨.

ولكي نكون بصدد اقتصاد رقمي فعال يحقق أهدافه فلا بد من توافر مجموعة من الأسس وهي^(١):

- بنية تحتية مجتمعية داعمة.
- الوصول للإنترنت.
- الربط الواسع ذو الحزمة العريضة.
- مجتمع تعلم.
- عمال وصناع معرفة لديهم: معرفة ، قدرة على التساؤل والربط.
- منظومة بحث وتطوير فعالة.

العناصر المكونة للاقتصاد الرقمي:

يشتمل الاقتصاد الرقمي كنظام جديد على مجموعة من العناصر المتفاعلة معاً بشكل يجعل من هذا الأخير فعالاً، وهذه العناصر تتمثل في:—

أولاً: المنتجات الرقمية: وتعتبر المنتجات الرقمية من أهم ما يميز الاقتصاد الرقمي عن الاقتصاد التقليدي حتى تستطيع أن تكون محل مبادلة في السوق الرقمي^(٢)،

(١) المرجع السابق ، ص ٣٩.

(٢) زادت حصة المبيعات التجزئة عبر الإنترنت من إجمالي مبيعات التجزئة من ١٦% إلى ١٩% في عام ٢٠٢٠م، قفزت مبيعات التجارة الإلكترونية العالمية إلى ٢٦,٧ تريليون دولار في عام ٢٠١٩ بزيادة ٤% عن عام ٢٠١٨ وهو ما يعادل ٣٠% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي ، بلغت نسبة مبيعات التجزئة عبر الإنترنت إلى مبيعات التجزئة عموماً حوالي ٢٤,٩% في الصين وفي المملكة المتحدة ٢٣,٣% و ١٤% في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٢٠م، بلغت قيمة التجارة الإلكترونية العالمية بين الشركات حوالي ٢١,٨ تريليون دولار عام ٢٠١٩ بما يعادل ٨٢% من إجمالي التجارة الإلكترونية ، بلغت قيمة التجارة الإلكترونية عبر الحدود بين الشركات والمستهلكين حوالي ٤٤٠ =

ولا تعنى رقمية المنتجات تلك البرامج الالكترونية والموسيقى والفيديو فقط، وإنما تتعدى ذلك إلى العديد من المنتجات المادية الملموسة التي خضعت للرقمية. ومثال ذلك الكتب والمجلات والجرائد، وإمكانية طباعة الصور، حجز تذاكر السفر، إمكانية الدفع والسحب من خلال ظهور العملة الإلكترونية، والخدمات الحكومية من خلال إمكانية الحصول على الوثائق الرسمية كالرخص وغيرها من الالتزامات عن طريق الانترنت، وإرسال واستقبال الرسائل والفاكسات، وكذلك المزادات العلنية على الأنترنت، والتسجيل بالجامعات والمعاهد وحتى الدراسة عن بعد من خلال الانترنت، فضلاً عن إمكانية التواصل عبرها مما أدى إلى ظهور المجتمعات الافتراضية، كما أن من أهم ما يميز المنتجات الرقمية عن غير الرقمية إمكانية انتاجها وفقاً لطلبات العملاء^(١).

كما أن منحى تكاليف المنتجات الرقمية يختلف عن غيرها من المنتجات إذ أن أكبر جزء من تكاليفها يكمن في التكاليف الثابتة ومساهمة التكاليف المتغيرة تعتبر ضئيلة جداً مما يفيد في رفع الأرباح بشكل كبير بمجرد رفع المبيعات.

ثانياً: المستهلكون: يتميز المستهلكون في الاقتصاد الرقمي بالعدد الكبير، إذ يعتبر كل من يدخل على شبكة الأنترنت عميلاً محتملاً للمنظمات التي تنشط في السوق الإلكتروني. وبإمكانهم البحث والاختيار وحتى المساومة نظراً للعدد الهائل من

=

مليار دولار ٢٠١٩ بزيادة قدرها ٩% عن عام ٢٠١٨م، بلغت ارتفعت حصة المتسوقين عبر الانترنت الذين يقومون بشراء عبر الحدود من ٢٠% عام ٢٠١٧ إلى ٢٥% عام ٢٠١٩، بلغت حصة التجارة الإلكترونية من الناتج المحلي الإجمالي ٤٥% في الولايات المتحدة الأمريكية و١٨% في الصين عام ٢٠١٩م.

1) Mary C. Joyce, ed., Digital Activism Decoded: The New Mechanics of Change (New York: International Debate Education Association, 2224).

المعروض السلعي والخدمي في هذا السوق، وكذلك للحجم الهائل من المعلومات المتوفرة على المواقع الإلكترونية مما يسهل على المستهلكين عمليات التبادل^(١).

ثالثاً: البائعون: ويتمثلون في كافة المؤسسات الناشطة على الأنترنت سواء من خلال عرضها لمنتجاتها أو إعلانها عن منتجات منظمات أخرى، وهناك من المؤسسات التي تنشط على مستوى السوق الإلكتروني فقط دون السوق الملموس، وساعدها في ذلك خصائص ومميزات الاقتصاد الرقمي نظراً لانقضاء وجود الحدود الجغرافية.

رابعاً: الوسطاء: يلعب الوسطاء دور جوهري في الاقتصاد الرقمي، حيث إنهم هم المسؤولين عن جمع البيانات والمعلومات اللازمة وتوفيرها للعملاء والبائعين حتى يستطيعوا الجمع والمواءمة بينهم قصد إتمام المبادلات. وبهذا يمكن القول بأنهم المسؤولون عن خلق السوق الافتراضي.

خامساً: المطورون للمحتوى: هم تلك المنظمات المسؤولة عن تطوير المواقع الإلكترونية ومحتوياتها، سواء من حيث تعلق الأمر بهم أو بالآخرين ويعتبر هذا المكون من أهم مكونات الاقتصاد الرقمي.

سادساً: الخدمات الداعمة: وتتعدد أشكال الخدمات الداعمة من تقديم شهادات تضمن التعامل مع البائعين تعرف بشهادات الثقة والالتزام إلى توفير المعرفة اللازمة لأطراف هذا النظام، والتي تدعم قيامه واستمراره. كما يمكن أن يشتمل هذا المكون على الجوانب التشريعية والقانونية التي تحكم التعامل في ظل الاقتصاد الرقمي.

1) "Percentage of Individuals Using the Internet," International Telecommunication Union (ITU) (2212).

<http://www.itu.int/en/itu-d/statistics/pages/stat/default.aspx>

ساهمت هذه العوامل مجتمعة في توسيع نطاق الاقتصاد الرقمي وتسريع وتيرة نمو التجارة الإلكترونية.

ومما هو جدير بالذكر أن التطور التقني المتسارع وانتشار المعلومات، مقرونا بتطور المعرفة والابتكار وظهور نماذج أعمال جديدة قائمة على الرقمنة، أتاح الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات للنفوذ إلى أسواق جديدة وإجراء تعاملات على نطاق واسع سواء المنتجات المادية أو الرقمية، مما أدى إلى تجسير الهوة بين الأسواق وعزز فرص التجارة العالمية. أدى ذلك بدوره إلى تسارع وتيرة نمو التجارة الإلكترونية بشقيها من على مستوى قطاع الأعمال إلى قطاع الأعمال ومن قطاع الأعمال إلى قطاع المستهلكين^(١).

المطلب الثاني

إشكاليات فرض الضريبة الرقمية

هناك إشكاليات فرضها الاقتصاد الرقمي على المنظومة الضريبية التقليدية، فيجب إعادة النظر في الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية التقليدية والتشريعات القائمة، ويتطلب ذلك تنسيق دولي واسع النطاق، لتجنب أي تعارض في السياسات الضريبية الدولية.

(١) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي مرجع سابق، ص ٨: ٤٥.

يمكن تلخيص إشكاليات فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي بشكل عام في سؤالين رئيسيين: أولاً- كيفية إنشاء حقوق ضريبية في الدول التي تتمتع فيها الشركات الأجنبية بوجود تجاري كبير مع وجود مادي ضئيل أو معدوم حيث يمكن للشركات تقديم الخدمات رقمياً مع وجود مادي ضئيل أو معدوم على الرغم من وجودها التجاري؛ ثانياً- كيف وأين يتم تخصيص الأرباح الخاضعة للضريبة للشركات متعددة الجنسيات^(١).

وقد أحدث التطور التقني المتسارع وما صاحبه من تطور في نماذج الأعمال تحولات جوهرية سواء على مستوى المنتجات أو التعاملات التجارية، أتاحت الفرصة أمام المؤسسات الاقتصادية للنفوذ إلى أسواق جديدة وإجراء تعاملات على نطاق واسع ساهمت في تسارع وتيرة نمو التجارة الإلكترونية^(٢).

وفى ظل الاقتصاد الرقمي، لم تعد السوق هي المكان التقليدي المحدد للبيع والشراء، بل أصبح السوق هو الفضاء الإلكتروني أو ما يعرف بمواقع الأعمال كما لم تعد عمليات البيع والشراء تتم فقط عبر منصات الكترونية مباشرة مخصصة للبيع، بل من الممكن أن تتم عبر منصات تقديم الخدمات المجانية، من خلال نموذج الأسواق ذات الوجهين، ونموذج الطلب المتباين. كما تتم عمليات البيع أيضاً عبر منصات تقديم

1) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (EC) No. COM/ 2017/0547 final, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, (September 21, 2017), P 6.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>

(٢) د. طارق عبد القادر اسماعيل، مرجع سابق، ص ٦٨.

الخدمات ومنصات الوساطة والمنصات الإعلانية وهو ما يلقي على عاتق الإدارة الضريبية صعوبات كبيرة أثناء عمليات تتبع الأنشطة الرقمية^(١).

خلقت هذه المستجدات إشكاليات للنظم الضريبية المحلية تتعلق بكيفية سيطرتها على الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي وإخضاع أرباحها للضرائب في ضوء القواعد والمعايير الضريبية الدولية والمحلية الحالية. تجسدت هذه الإشكاليات في قدرة القواعد والمعايير الضريبية الدولية والمحلية الحالية على التعامل مع الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي في ظل اعتمادها على نماذج أعمال تجارية جديدة تُمكنها من تجنب الامتثال للقواعد الضريبية التقليدية لذلك ظل معظمها خارج إطار المنظومة الضريبية المحلية.

وحيث أن نجاح المنظومة الضريبية بشكل عام يرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي وإمكانية إخضاعه للمبادئ والقواعد الضريبية التي تناسب هذا النشاط. لكن في ظل التحول المتسارع الذي تشهده طبيعة النشاط الاقتصادي أصبح بمقدور الشركات ممارسة أنشطتها التجارية عبر الحدود دون الحاجة إلى التواجد المادي^(٢).

(١) د. رمضان صديق ، إصلاح التشريعات الضريبية العربية دراسة للتجارب العربية في ضوء الخبرات الدولية ، المؤتمر العربي للتشريع الضريبي حول : إصلاح النظام الضريبي في ظل متطلبات السياسات المالية والنقدية وأهداف التنمية المستدامة ، ٥-٦ ديسمبر ٢٠٢٠ ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية والجمعية العلمية للتشريع الضريبي، القاهرة ، ص ٢٦ : ٣٩.

(٢) د. عمار السيد عبدالباسط ، الضريبة على الأرباح الرأسمالية لسوق الأوراق المالية ومتطلبات التطبيق في الواقع الاقتصادي المصري، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر - العدد السادس عشر يوليو ٢٠١٦م، ص ٣٥.

يترتب عن هذه الممارسات إشكاليات تواجه المنظومة الضريبية التقليدية.

تتمثل الإشكالية الرئيسية في أن عدم التواجد المادي لهذه الشركات يحول دون تطبيق القواعد والمعايير الضريبية التقليدية القائمة، ذلك لأنها تقوم على قاعدة المنشأة الدائمة (الغرض من استخدام مفهوم المنشأة الدائمة في التشريعات الضريبية الدولية والمحلية هو توزيع الحقوق الضريبية بين الدول، بما يُمكن من تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على أرباح أي مؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة) تعود فكرة ربط القواعد الضريبية التقليدية بالوجود المادي للممارسات التجارية، إلى حاجة العديد من الأعمال التجارية التقليدية بحكم طبيعتها إلى وجود مادي محلي من أجل ممارسة أعمالها^(١).

أصبح من السهل للشركات أن تقدم خدماتها عبر المواقع الإلكترونية دون الحاجة لأن توجد فعلياً في البلدان التي تقدم فيها خدماتها وبالتالي تستطيع أن تتجنب ضرائب الدخل على الأرباح عن طريق الإقامة في الملاذات الضريبية؛ وقد تضررت العديد من الدول من ذلك لأن الإيرادات الضريبية انخفضت مما أثر على أداء الحكومة ووظائفها، والمواطنون أيضاً تضرروا لأن العبء الضريبي ازداد عليهم، والشركات المحلية المقيمة داخل الدولة والملتزمة بدفع الضرائب تضررت بسبب أنها أصبحت في منافسة غير عادلة مع الشركات الدولية التي لا تدفع الضرائب وتقيم في الخارج وبالتالي تستطيع أن تستفيد من عدم دفعها للضرائب على الدخل بتخفيض

(١) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي مرجع سابق، ص ٢٤: ٣٩.

تكاليفها وتقديم سلع بأسعار منخفضة تضر بالشركات المحلية الأمر الذي يهدد بفوضى ضريبية وانهيار الاستقرار الضريبي والاقتصادي العالمي ككل^(١).

مما يعنى فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر كثير من صور المعاملات والصفقات التي تتم على نطاق محلي أو دولي وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي تعطي كل دولة نفسها الحق في فرض الضرائب مما يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على الصفقة الواحدة، حيث تفرض نفس الضريبة مرة من قبل دولة مصدر الدخل الضريبي ومرة أخرى من قبل دولة موطن الشركة. وما بين مخاوف مطرقة التهرب من الضريبة وسندان الأزواج الضريبي يصبح الوعاء الضريبي عرضة للتآكل، وتواجه الحصيلة الضريبية أضرار بالغة^(٢).

كذلك تُثير ملامح أخرى للاقتصاد الرقمي إشكاليات تتصل بتوسع التجارة الإلكترونية عبر الحدود وتمكين المستهلكين من الوصول إلى المنتجات والخدمات عن بُعد، وما تُثيره الممارسات في هذا الصدد من تحديات ترتبط بتحصيل ضرائب الاستهلاك خصوصاً الأصول الرقمية والخدمات التي يصعب السيطرة عليها نظراً لعدم مرورها بالمنافذ الجمركية^(٣).

مشكلات الحصر الضريبي، ويرجع ذلك إلى أن جزء كبير من المنتجات الرقمية غير منظورة للضريبة، كما أنه في ظل المعاملات التجارية الإلكترونية لا مجال للالتزام

(١) د. عمرو جمال الدين عواد، مجلة آفاق اقتصادية معاصرة، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، العدد ٦، مايو ٢٠٢١، ص ٢٥

(٢) المركز الديمقراطي العربي، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة، دراسة حالة الاقتصاد المصري للفترة (٢٠٠٠: ٢٠١٧) يوليو ٢٠١٨م، ص ١٢.

(٣) طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، مرجع سابق، ص ٤٣.

بمسك دفاتر تجارية منتظمة، وحتى على فرض إصدار قوانين تنص على حق فحص دفاتر القيد الالكترونية، وعلى فرض علم مأمور الضرائب بالتعاملات التجارية الالكترونية، إلا أن اختلاف صورة الدفاتر الالكترونية عن الدفاتر التقليدية التي اعتادها مأمور الضرائب، وخاصة مع عدم وجود وثائق أصلية يمكن المراجعة عليها، فإن مهمة الفحص الضريبي سوف تتطلب وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية وأساليب الفحص، فضلا عن إعداد مأمور الضرائب وتأهيله حتى يتحول من مأمور ضرائب تقليدي إلى مأمور ضرائب إلكتروني، قادر على فحص وتحصيل ومتابعة المعاملات التجارية لأنشطة الاقتصاد الرقمي^(١).

هذا فضلا عن الصعوبة في الإثبات، ذلك أن كافة الإجراءات والمراسلات بين طرفي المعاملة تتم الكترونيا، وتصبح الرسالة الالكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح للممول وللإدارة الضريبية على حد سواء، وهو ما يشكل تحديا أمام المعاملة الضريبية للمنتجات الرقمية، وعانقا أمام نمو التجارة الالكترونية في كثير من البلدان التي تفتقر بيئتها التشريعية للآليات الداعمة للتعاملات الرقمية^(٢).

ومن هنا يمكن القول إن الهياكل التجارية القائمة على نماذج الأعمال الجديدة وتنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي التي تستند إلى البيانات أدت إلى بروز شركات تستطيع ممارسة أعمالها التجارية عن بُعد في أي دولة دون الحاجة إلى التواجد المادي وأن تعمل بطريقة مختلفة جوهريا عما كانت عليه في الوقت الذي وضعت فيه القواعد والمعايير الضريبية التقليدية^(٣).

(١) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي مرجع سابق ، ص ٣٩ وما بعدها.

(٢) المرجع السابق ، ص ٦٥ وما بعدها .

(٣) طارق عبد القادر اسماعيل، المرجع سابق ، ص ٤٨.

يتبين أن القصور في العلاقة بين هيكل التنظيم الضريبي ومستوى التقدم التقني تتمثل في ثلاث فجوات رئيسية هي:

الفجوة التشريعية: تمثلت في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة المعاملات التجارية التقليدية في معالجة المعاملات التجارية الرقمية.

الفجوة الإدارية: الإدارة الضريبية هي الإدارة المختصة كما سبق القول بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية لذلك يجب عليها استخدام التكنولوجيا والابتكارات لضمان مستوى أعلى من كفاءة أداء النظام الضريبي في مجال الحصر وفحص وتحصيل الضرائب المتنوعة.

الفجوة المفاهيمية: لا يزال المجتمع الضريبي يعاني من القصور في فهم المعاني والمفاهيم المتعلقة بالمعاملات الرقمية مثل فجوة تحديد طبيعة بعض السلع والمنتجات الرقمية مثل برامج الحاسبات الآلية^(١).

ومن ثم أصبح فرض ضريبة على الأعمال الرقمية أمر بالغ الصعوبة، كون هذه الأعمال يتم عبر حدود العالم دون قيود أو حواجز، كما أنه يصعب في ظل الأعمال الرقمية تتبع الصفقة أو العملية، ومن ثم يصعب تحديد مصدر الدخل، وأيضا المنطقة التي يتحقق فيها هذا الدخل الخاضع للضريبة، فالأنظمة الضريبية التقليدية أصبحت عاجزة عن مواكبة التطورات الحادثة في الأعمال الرقمية حيث تستند هذه الأنظمة في فرض الضرائب على مبادئ تعتمد في جوهرها على التواجد المادي لمنشآت الأعمال لكن وفي ظل التطورات التكنولوجية العديدة، فإن المفاهيم الضريبية قد تغيرت مثل مفهوم مصدر الدخل، فالأعمال الرقمية تتم في أكثر من دولة، ومن أكثر من مزود للخدمة، ومن ثم يصعب فرض الضريبة عليها^(٢).

(١) آمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية، مرجع سابق، ص ١٤.
(٢) طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، مرجع سابق، ص ٣٦.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

مبررات وتحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي

تمهيد وتقسيم:

مما لا شك فيه أن الاقتصاد الرقمي أثر على جوانب الحياة المختلفة، بما في ذلك طرق التفاعل والعمل والتسوق واستقبال الخدمات، بالإضافة إلى تأثيره على إنشاء القيمة وتبادلها.^(١) وقد أسفرت التقنيات الجديدة في عصر الاقتصاد الرقمي، عن تحول كبير في سوق العمل، تضمن اندثار فرص العمل في بعض القطاعات وظهور فرص جديدة في قطاعات أخرى.^(٢)

وقد فرض هذا التحول الرقمي المتنامي تحديات ضريبية دولية كبيرة، حيث فشلت القواعد والمبادئ الضريبية الدولية الحالية في التكيف مع ممارسات الأعمال التجارية العالمية. بالإضافة إلى ذلك، يتزايد صعوبة فرض الضرائب على الشركات

1) UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview (Sep 29, 2021), P VI.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

2) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES (Sep 04, 2019), P 5.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

الرقمية غير المتوافقة مع نماذج الأعمال المادية التقليدية في الاقتصاد الرقمي المتنامي، حيث تم تصميم الإطار الضريبي الدولي الحالي لاستيعاب الاقتصاد التقليدي ولم يتم تطويره بما يكفي لتنفيذ نماذج الأعمال الحديثة التي لا تتطلب وجوداً مادياً في دولة المصدر.

وباتت أنشطة الاقتصاد الرقمي عائقاً للأنظمة الضريبية الوطنية، حيث تم تصميم هذه الأنظمة في حقبة زمنية تتمتع فيها معظم الشركات بوجود مادي واضح في الأسواق. وكان الوجود المادي، سواء من خلال الإقامة أو إنشاء منشأة دائمة، هو ما يمنح الحكومات المبرر القانوني لممارسة سلطاتها الضريبية^(١).

ومما هو جدير بالذكر أن الحياة الاقتصادية لأي بلد أصبحت مليئة بأنشطة الاقتصاد الرقمي، وهو ما يمثل تحدياً أمام النظام الضريبي التقليدي، حيث إنه ليس من اليسير فرض ضرائب على الشركات على دخلها الناتج عن نشاطها في بلد ليس لها وجود مادي فيه، وفي ذات السياق ليس بالأمر السهل أن تفرض الدولة الأم ضرائب على تلك الشركة عن دخلها الناتج عن مبيعاتها في الخارج^(٢).

ولا شك إن الافتقار إلى نهج موحد تجاه الضرائب الرقمية يجعل هناك تخبيط في السياسات الضريبية للدول المختلفة وينتج عنها العديد من المشاكل مثل الازدواج الضريبي. لذلك يصبح من الضروري النظر في قواعد الترابط، والتي من شأنها أن تجعل

1) Marina Barata, A consensus solution for the taxation of the digital economy, UNIO - EU Law Journal. Vol. 7, No. (July 1, 2021).

<https://revistas.uminho.pt/index.php/unio/article/view/3576/3631>

(٢) قد يؤدي أي تهديد بفرض ضرائب على الدخل إلى مغادرة الشركات الرقمية للبلد، مما يؤدي إلى خسارة شاملة في الإيرادات الضريبية.

من الممكن فرض ضرائب على دخل الشركات المتولد في بلد معينة، حتى لو لم تكن الشركات موجودة فعليًا في تلك البلد. لتطوير نظام ضرائب عادل ومنصف^(١)

وفي ضوء ما سبق، نستعرض في هذا الفصل، مبررات ودوافع فرض ضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي، والتي تتمثل في تجنب تشويه المنافسة بين المشروعات، بالإضافة الي التأثير على الإيرادات العامة، ثم نتناول تحديات الاقتصاد الرقمي للأنظمة الضريبية، وذلك في مجالي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك في المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مبررات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي.

المبحث الثاني: تحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي.

1) Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, Farhad Taghizadeh-Hesary, "TAXATION IN THE DIGITAL ECONOMY NEW MODELS IN ASIA AND THE PACIFIC", Published by Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group, (2023), P 29- INTRODUCTION 6.

<https://www.adb.org/publications/taxation-in-the-digital-economy-new-models-in-asia-and-the-pacific>

المبحث الأول

مبررات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي

تهدف الحكومات من فرض الضرائب على المواطنين والشركات العاملة بها، إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي من أهمها مساهمة تلك الضرائب في زيادة إيرادات الدولة، للمساعدة في زيادة حصيلة ميزانيتها. والذي يتم إنفاقها بالتبعية على تمويل المشاريع بالدولة وتطوير البنية التحتية والبيئة الاقتصادية لتصبح بيئة خصبة للنمو الاقتصادي، فبلا ضرائب لن تستطيع الدول تلبية متطلبات شعوبها، وبالعكس مع وجود ضرائب يزيد وعاء ميزانية الدولة مما يزيد إنفاقها على تمويل المشاريع الاقتصادية والاجتماعية مثل:

قطاع الصحة: فبدون وجود الضرائب، لن تستطيع الدولة المساهمة ولو بالقليل في هذا القطاع الضروري، لأنه قطاع غير ربحي ولا يدر دخلا للدولة فهو قطاع مستهلك وليس منتجا، وتساعد الحصيلة الضريبية في الانفاق عليه وتشغيله^(١).

قطاع التعليم: يعد التعليم هو استثمار الدول في رأس المال البشري لشعوبها، وبالتالي تولي الحكومات المتقدمة أهمية كبيرة في تنمية رأس المال هذا عن طريق

1) Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, Farhad Taghizadeh-Hesary, "TAXATION IN THE DIGITAL ECONOMY NEW MODELS IN ASIA AND THE PACIFIC", Published by Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group, (2023), P 29- INTRODUCTION 6.

<https://www.adb.org/publications/taxation-in-the-digital-economy-new-models-in-asia-and-the-pacific>

التعليم، ويتم توجيه جزء من حصيللة أموال الضرائب لهذا القطاع للإنفاق عليه وتشغيله وتطويره.

بالإضافة إلى مساهمة أموال الضرائب في تطوير بعض القطاعات الحيوية بالدولة والإنفاق عليها – بخلاف الصحة والتعليم – كالبنية التحتية والإسكان والبيئة وغيرها.

وتعتبر الموارد العامة في كلا الاقتصادات المتقدمة والناشئة هي مورد الإنفاق على قطاع الحماية الاجتماعية والاقتصادية للفقراء ومحدودي الدخل، حيث توفر العديد من الاقتصادات خدمات الصحة والتعليم من قبل الحكومة بمقابل رمزي ويتم تعويض باقي تكلفة تشغيل ذلك القطاع من خلال الموارد العامة، ويجب أن يكون هناك حد أدنى من تلك الموارد لكي تساعد على تشغيل تلك القطاعات بصورة مستمرة دون انقطاع، لعجز متلقى الخدمة في تلك القطاعات على الدفع^(١).

وتساعد الحصيللة الضريبية على رفع حجم الناتج المحلي الإجمالي للدول، مما ينعكس على رفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير المزيد من فرص العمل والقضاء على البطالة وغيرها.

وأدى ظهور التكنولوجيا الرقمية والاعتماد عليها في قطاعات الاقتصاد المختلفة بالدول، إلى حدوث نمو متزايد للاقتصاد الرقمي، ونتج عن ذلك العديد من التحديات الضريبية متمثلة في قيام تلك الشركات الرقمية بالتجنب الضريبي وتحويل أرباحها

1) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook), (AG 2021), P 54.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

للإفلات من دفع الضرائب المقررة عليها. كما أدى أيضا لفقدان العديد من الدول لمصادر ضريبية متنوعه كانت تستخدم في تمويل أنشطة ومشروعات اقتصادية، مما أثر على الشكل العام للاقتصاد بالدول.

ومما تقدم تظهر أهمية تطبيق الضرائب على الاقتصاد الرقمي، وإخضاع جميع الأنشطة الرقمية للضرائب، وذلك لعدة أسباب منها: أولا- تأثير ذلك على الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية بصفة خاصة وذلك لنمو إيرادات الشركات العاملة بالاقتصاد الرقمي بصورة متزايدة. ثانيا- التفرقة في المعاملة الضريبية بين الشركات التقليدية وشركات الاقتصاد الرقمي، عن طريق فرض ضرائب على الأولى دون الثانية، يؤدي إلى تشوه المنافسة بين تلك المشروعات، ويؤدي إلى الإخلال بتكافؤ الفرص بين الشركات مما يؤثر على المنافسة وسمعه السوق، ونستعرض بذلك التفصيل من خلال المبحثين التاليين:

المطلب الأول: تزايد حجم الاقتصاد الرقمي وعلاقته بالحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: عدالة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية في ظل الضريبة الرقمية.

المطلب الأول

تزايد حجم الاقتصاد الرقمي وعلاقته بالحصيلة الضريبية

يعد الاقتصاد الرقمي من أهم القطاعات المتنامية، ورغم ذلك فهو غير مستهدف من الإدارات الضريبية الحالية، مما يسبب في ضياع حصيلة هائلة من الضرائب المتعلقة بهذا القطاع، مما يكون له أثر سلبي على الإيرادات العامة للدولة.

ومن المعلوم أن الاقتصاد الرقمي أصبح بالفعل واقع ملموس لا يمكن تجاهله، كما أنه يمثل حجمًا هائلًا من الناتج الإجمالي العالمي، فقد بلغت مبيعات التجارة الإلكترونية عالميًا طبقًا للأمم المتحدة في عام (٢٠١٨) حوالي ٢٦ تريليون دولار، وتضمن كلا من مبيعات الأعمال التجارية بين الشركات، ومبيعات الشركات والمستهلكين، أي نسبة تساوي ٣٠% من الناتج الإجمالي العالمي. كما بلغت قيمة التجارة الإلكترونية العالمية بين الشركات والمستهلكين حوالي ٤,٥ تريليون دولار، أي نسبة تساوي ١٧% تقريبًا من إجمالي التجارة الإلكترونية. كما بلغت مبيعات التجارة الإلكترونية عبر الحدود ٤٠٠ مليار دولار تقريبًا أي نسبة زيادة ٨% عن عام ٢٠١٧ (انظر الجدول ١).^(١)

-
- 1) Daniel Bunn, Elke Asen, Cristena Enache, "Digital Taxation Around the World", TAX FOUNDATION. (2020), P 8.
<https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>
- UNCTAD, "UNCTAD Estimates of Global E-Commerce 2018", (Apr 27, 2020), P3.
https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d15_en.pdf

(الجدول رقم ١)

مبيعات التجارة الإلكترونية خلال عام ٢٠١٨ (بالمليار دولار)

Rank	Economy	Total e-commerce sales (\$ billion)	Share of total e-commerce sales in GDP (%)	B2B e-commerce sales (\$ billion)	Share of B2B e-commerce sales in total e-commerce (%)	B2C e-commerce sales (\$ billion)
1	United States	8,640	42	7,542	87	1,098
2	Japan	3,280	66	3,117	95	163
3	China	2,304	17	943	41	1,361
4	Korea (Rep.)	1,364	84	1,263	93	102
5	United Kingdom	918	32	652	71	266
6	France	807	29	687	85	121
7	Germany	722	18	620	86	101
8	Italy	394	19	362	92	32
9	Australia	348	24	326	94	21
10	Spain	333	23	261	78	72
	10 above	19,110	35	15,772	83	3,338
	World	25,648	30	21,258		4,390

وقد ارتفعت نسبة المتعاملين أون لاین في عمليات شراء دولية، إلى ٢٥% في عام ٢٠١٩ بعدما كانت ٢٠% في عام ٢٠١٧. ^(١) أما في عام ٢٠٢٢، قام ثلث سكان العالم بعدد يصل إلى ٢,٥ مليار مستخدم بالتسوق عبر الإنترنت، وهذا الرقم متوقع ارتفاعه ليصل إلى ٢,٧٧ مليار مستهلك في عام ٢٠٢٥. ^(٢)

1) UNCTAD, "UNCTAD estimates of Global E-commerce 2019 and Preliminary Assessment of COVID-19 Impact on Online Retail 2020". (2021)

https://unctad.org/system/files/officialdocument/tn_unctad_ict4d18_en.pdf.

2) <https://ecomhub.net/industry-hub/2022-e-commerce-market-worldwide-forecast-report/>

(Accessed on July 10, 2023).

ويساهم الاقتصاد الرقمي بنسبة ٣٠% من الاقتصاد العالمي، ويساعد في النمو العالمي بنسبة ٢٥%، كما يساعد على الحد من البطالة عن طريق توفير فرص عمل تصل ل ٦٥% من فرص العمل ببعض البلدان، كما تشير الاحصائيات إلى ارتفاع الصادرات العالمية للخدمات الرقمية في الفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٨ لتسجل ثلاث أضعاف وتصل لنسبة ٥٠% من إجمالي صادرات الخدمات في العام.^(١)

(الجدول رقم ٢)

Economy	Online retail sales (\$ billions)			Retail sales (\$ billions)			Online share (% of retail sales)		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Australia	13.5	14.4	22.9	239	229	242	5.6	6.3	9.4
Canada	13.9	16.5	28.1	467	462	452	3.0	3.6	6.2
China	1,060.4	1,233.6	1,414.3	5,755	5,957	5,681	18.4	20.7	24.9
Korea (Rep.)	76.8	84.3	104.4	423	406	403	18.2	20.8	25.9
Singapore	1.6	1.9	3.2	34	32	27	4.7	5.9	11.7
United Kingdom	84.0	89.0	130.6	565	564	560	14.9	15.8	23.3
United States	519.6	598.0	791.7	5,269	5,452	5,638	9.9	11.0	14.0
Economies above	1,770	2,038	2,495	12,752	13,102	13,003	14	16	19

الجدول ٢: مبيعات التجزئة عبر الإنترنت لبعض الاقتصادات-٢٠١٨/٢٠٢٠^(٢)

(١) محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، (ديسمبر ٢٠٢٠)، ص ٢.

https://jdl.journals.ekb.eg/article_126750_a47c3922e849747ec3f6c62b47a23f88.pdf

(٢) أونكتاد: كوفيد-١٩ يعزز المبيعات عبر الإنترنت والتجارة الإلكترونية العالمية تقفز إلى ٢٦,٧ تريليون دولار، (٣ مايو ٢٠٢١).

<https://news.un.org/ar/story/2021/05/1075452>

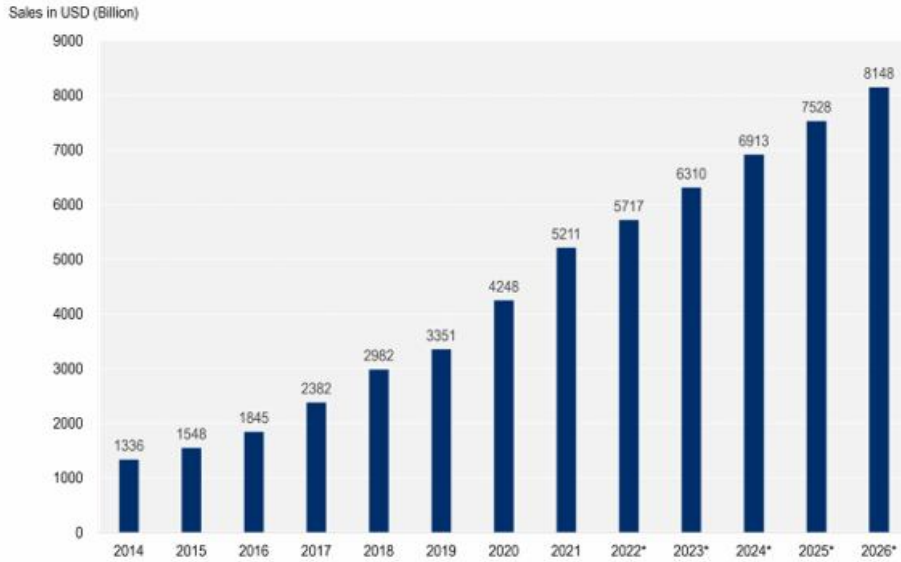
ومن المتوقع استمرار النمو المتسارع لحجم التجارة الرقمية خلال الأعوام القادمة، وساعد ذلك في انتشار الانترنت وما تبعه من انتشار الهواتف المحمولة والأجهزة الإلكترونية التي يستخدمها الافراد للدخول على مواقع التسوق المختلفة والقيام بعمليات شراء الكتروني، بالإضافة إلى انتشار الإعلانات المتعلقة بالتسوق الإلكتروني ومواقع التسوق على الانترنت وتحول العديد من الأنشطة التجارية للبيع الإلكتروني. كل ما سبق يعد محركا رئيسيا لنمو التجارة الإلكترونية بوتيرة متسارعة في الأعوام القادمة. وفي عام ٢٠٢٥ متوقع وصول عدد مستخدمي الهواتف المحمولة المتصلة بالانترنت إلى ٥ مليار شخص، كما سيشكل استخدام تلك الهواتف ٨٤% من إجمالي الاتصالات عالميا. (١)

وقد ارتفعت مبيعات التجارة الإلكترونية بين المستهلكين والشركات عالميا بنسبة تصل إلى اربع اضعاف خلال الفترة من ٢٠١٤ وحتى ٢٠٢١، وسترتفع النسبة إلى ستة اضعاف في عام ٢٠٢٦ كما تشير الابحاث (انظر الشكل ٣). وعلى نفس المنوال، فإن التجارة الإلكترونية ترتفع نسبتها باستمرار مقارنة مع مبيعات التجزئة العالمية حيث استحوذت على نسبة تصل ل ١٨,٨% من مبيعات هذه الأخيرة في عام ٢٠٢١، بعد ان كانت ٧% قبل التاريخ السابق بست سنوات (انظر الشكل ٤).

1) GSMA, the mobile economy 2022, GSM Association, (2022), P 6.

<https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2022/02/280222-The-Mobile-Economy-2022.pdf>

(الشكل رقم ١)



الشكل ١ : نمو مبيعات التجارة الالكترونية بين الشركات والمستهلكين (٢٠١٤ - ٢٠٢٦) بمليارات الدولارات الامريكية^(١)

(١) تشمل مبيعات التجارة الالكترونية، بالنسبة لهذا الرسم البياني، مبيعات التجارة الإلكترونية والخدمات والمنتجات المطلوبة باستخدام الإنترنت عبر أي جهاز، بغض النظر عن طريقة الدفع أو الوفاء.

OECD/WBG/ATAF, VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris, (2023), P 22.

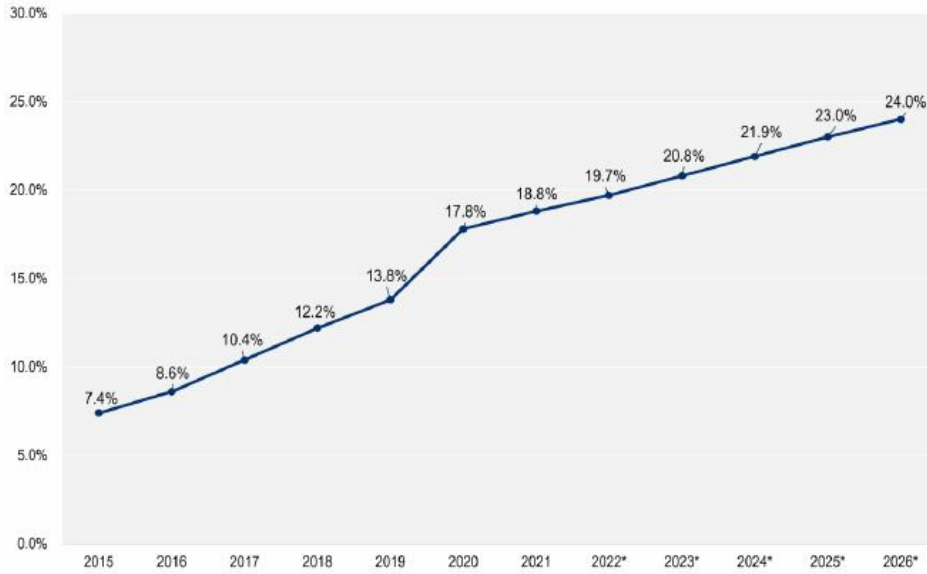
<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

Source: Statista (2022), Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2026 (in billion U.S. dollars).

<https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>

(Accessed on September 23, 2022).

(الشكل رقم ٢)



الشكل ٢: حصة التجارة الإلكترونية من إجمالي مبيعات التجزئة العالمية (٢٠١٥ - ٢٠٢٦)^(١)

توضح الزيادة الهائلة في استخدام الإنترنت والبيانات نمو الاقتصاد الرقمي.

1) OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris. P 23.

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

Source: Statista (2022), E-commerce as percentage of total retail sales worldwide from 2015 to 2021, with forecasts from 2022 to 2026.

<https://www.statista.com/statistics/534123/e-commerce-share-of-retail-sales-worldwide/>

(Accessed on September 23, 2022).

ارتفع عدد مستخدمي الإنترنت في عام ٢٠١٩ ل ٤,٣٩ مليار مستخدم بنسبة زيادة تصل ل ٩% عن العام السابق (٢٠١٨)، كما ارتفع عدد مستخدمي الهواتف المحمولة في عام ٢٠١٩ ل ٥,١١ مليار مستخدم بنسبة زيادة تصل ل ٢% عن العام السابق (٢٠١٨)، وارتفع على مستخدمي وسائل التواصل الاجتماعي في عام ٢٠١٩ ل ٣,٤٨ مليار مستخدم بنسبة زيادة تصل ل ٩% عن العام السابق (٢٠١٨)^(١).

وقد بلغ عدد سكان العالم إلى ٨,٠١ مليار في مطلع عام ٢٠٢٣. وبلغ عدد مستخدمي الهواتف المحمولة ٥,٤٤ مليار شخص في ذلك التاريخ، أي بنسبة تساوي ٦٨٪ من إجمالي سكان العالم. كما يوجد حاليا ٥,١٦ مليار مستخدم للإنترنت في العالم، أي بنسبة تساوي ٦٤,٤% من إجمالي سكان العالم.^(٢)

على المستوى الأفريقي

حدث نمو متسارع في التجارة الرقمية الدولية خلال السنوات الأخيرة، ومتوقع ارتفاع وتيرة هذا النمو بعد انتشار فيروس كورونا والذي أدى لتقبل المجتمعات في سائر العالم للتحول للتجارة الإلكترونية، وخصوصا في القارة الأفريقية حيث شهدت نموا ملحوظا في التجارة الإلكترونية، لما تتمتع به أفريقيا من مقومات أهمها سوقها الواعد

1) DATAREPORTAR: "DIGITAL 2019, GLOBAL DIGITAL OVERVIEW", SIMON KEMP, (31 Jan 2019).

<https://datareportal.com/reports/digital-2019-global-digital-overview#:~:text=There%20are%204.39%20billion%20internet,since%20this%20time%20last%20year>

2) DATAREPORTAR: "DIGITAL ٢٠٢٣, GLOBAL OVERVIEW Report "

<https://datareportal.com/reports/digital-2023-global-overview-report>

(Accessed on July 11, 2023)

ومستخدميها المتزايدين، فقد زاد عدد الافارقة الذين يقومون بالشراء الاون لايين بنسبة كبيرة خلال الفترة من ٢٠١٤ وحتى ٢٠١٨ بنمو سنوي يصل متوسطه إلى ١٨% رغم وصول النمو العالمي إلى ١٢%، بالإضافة إلى التوقع بنموه المتضاعف خلال الفترة من ٢٠٢٢ وحتى ٢٠٢٥ ويبلغ عدد ٥٠٠ مليون متسوق أون لايين (انظر الشكل ٥). كما متوقع أن تصل نسبة المتسوقين الافارقة على الانترنت إلى ٤٠% في عام ٢٠١٥ بعد أن كانت النسبة ١٣% في عام ٢٠١٧.^(١)

(شكل رقم ٣)



الشكل ٣ : تزايد انتشار التجارة الالكترونية في أفريقيا (عدد مستخدمي التجارة الالكترونية بالملايين)^(١)

1) OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris. P 12.

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

2) OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris. P 25.

=

وتشير بعض الأبحاث إلى مساهمة اقتصاد الإنترنت الأفريقي في عام ٢٠٢٥ بمبلغ يصل لـ ١٨٠ مليار دولار في الناتج المحلي الإجمالي الأفريقي وهذا الرقم يمثل نسبة تصل لـ ٥,٢% من ناتج القارة الإجمالي.^(١)

كما تشير الاحصائيات إلى زيادة قيمة المبيعات على الإنترنت بنسبة ٥٣% خلال الفترة من ٢٠١٩ إلى ٢٠٢٠ ونسبة ٣١% خلال الفترة بين عامي ٢٠٢٠ و٢٠٢١، ومتوقع تضاعف هذه النسبة خلال الفترة من ٢٠٢٠ وحتى ٢٠٢٥.^(٢)

ومن جانب آخر، يشكل الإنترنت عن طريق الهواتف المحمولة دوراً رئيساً في ضعف البنية التحتية للإنترنت في أفريقيا، حيث وصل عدد مستخدمي الإنترنت عبر الهواتف المحمولة بأفريقيا حتى عام ٢٠٢٠ إلى ٣٠٣ مليون مستخدم أي نسبة تساوي ٢٨%، ومتوقع بحلول ٢٠٢٥ أن تصل النسبة لـ ٤٠% من سكان القارة، مما يساهم في

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

Statista (2021), Number of online shoppers in Africa from 2017 to 2025 (in millions).

<https://www.statista.com/statistics/1190579/number-of-online-shoppers-in-africa/>

(Accessed on September 23, 2022).

1) IFC (World Bank Group), E-Comony Africa 2020: Africa's \$180 Billion Internet Economy Future,

International Finance Corporation, Washington D.C, (Nov 10, 2020).

<https://www.ifc.org/en/types/insights-reports/2020/google-e-economy>

2) Statista (2021), E-commerce revenue in Africa in 2017 to 2025.

<https://www.statista.com/statistics/1190541/e-commerce-revenue-in-africa/>

(Accessed on September 23, 2022).

زيادة عدد مستخدمي الانترنت عن طريق الهواتف المحمولة إلى ١٧٠ مليون مستخدم.^(١) ومن المؤكد أن هذه النمو في عدد مستخدمي الانترنت سيساعد في توسع التجارة الرقمية بالقارة وازدياد تسوق المستخدمين عبر الانترنت. وأكدت الاحصائيات أنه في عام ٢٠٢٠ بلغت نسبة التسوق الإلكتروني من خلال الهواتف المحمول إلى ٥٠% من معاملات التجارة الإلكترونية وذلك في قارة افريقيا.^(٢) ومن المتوقع ان يستمر ارتفاع عدد مستخدمي الهواتف المحمولة في التسوق الإلكتروني بنسبة تصل ل ٦٤% بحلول ٢٠٢٥ بحكم سهول وتوفر الانترنت عن طريق تلك الهواتف.^(٣)

ولقد كان انتشار فيروس كورونا سببا رئيسيا في زيادة وتيره انتشار التجارة الإلكترونية بأفريقيا، فزادت عدد الشركات التي تحولت من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية، وأيضا زاد عدد المستهلكين الذين يعتمدون على التجارة الإلكترونية، فقد كانت قيود عدم الخروج من المنزل عاملا مؤثر في الاعتماد على الهواتف المحمولة من اجل شراء الاحتياجات والتسوق عبر الانترنت وصاحبه انتشار والتوسع في آليات الدفع الإلكتروني، مما ساهم بدفع التجارة الإلكترونية في افريقيا بدفعة قوية. وهذا ما أكده أكثر

1) GSMA, the mobile economy - Sub-Saharan Africa, GSM Association, (2021).

https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2021/09/GSMA_ME_SSA_2021_English_Web_Singles.pdf

2) PPRO Payments and e-commerce report: Middle East and Africa, (2022).

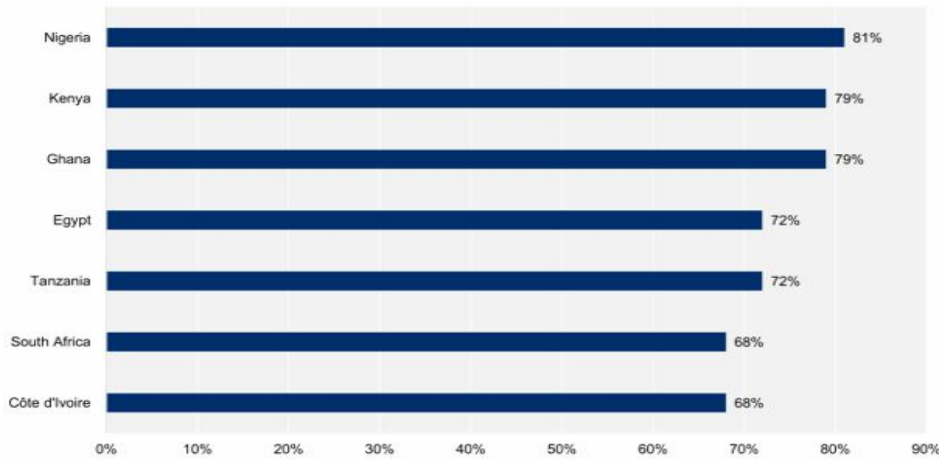
<https://www.ppro.com/insights/e-commerce-report-middle-east-africa/>

3) GSMA, the mobile economy - Sub-Saharan Africa, GSM Association, (2021).

https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2021/09/GSMA_ME_SSA_2021_English_Web_Singles.pdf

من ٧٠% من المستهلكين عبر الإنترنت في بعض الدول الإفريقية مثل مصر وتنزانيا ونيجيريا وكينيا وغانا، وفقًا لأحدث الأبحاث. من المؤكد ان تستمر زيادة تحول المستخدمين من الشراء التقليدي للشراء عبر الإنترنت كما هو ظاهر في استبيان المستهلكين من مستخدمي التجارة الإلكترونية (تتراوح من ٤٨% إلى ٧٠%) في أربعة من أكبر الاقتصادات في أفريقيا لخفض مشترياتهم من محلات السوبر ماركت المادية بعد الجائحة.^(١)

(شكل رقم ٤)



الشكل ٤: نسبة الزيادة في التسوق عبر الإنترنت منذ بداية جائحة كورونا في دول افريقية (٢٠٢٠/٢٠٢١)^(٢)

1) OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris. P 12.

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

2) Statista (2021), Share of consumers shopping more online since the beginning of COVID-19 pandemic in selected African countries in 2021.

=

المنصات الرقمية

زادت قوة وأهمية مواقع التسويق الإلكتروني (المنصات الرقمية)، حيث بلغت في عام ٢٠١٧ القيمة السوقية ل ٧ تريليون دولار وذلك بالنسبة لأهم تلك المنصات، بعد ان كانت النسبة ٦٧% عن عام ٢٠١٥، واحتلت تلك المنصات مكانات مهمة بالسوق، ومن هذه المنصات منصة جوجل والتي تمثل ٩٠% من عمليات البحث على الانترنت، وموقع الفيس بوك والذي يمثل ثلثي سوق التواصل الاجتماعي الافتراضي على الانترنت، وشركة أمازون أشهر مواقع البيع على الانترنت والذي وصلت نسبة مبيعاته في ٢٠١٩ إلى ٤٠% من حجم المبيعات الاون لاين عالميا. ^(١) وارتفعت نسبة التجارة الالكترونية في بعض الدول الأجنبية بعد جائحة كورونا، حيث وصلت في أمريكا إلى نسبة الارتفاع في التجارة الالكترونية حوالى ٢٥%، وفى المملكة المتحدة وصلت نسبة زيادة التجارة الالكترونية إلى ٣٣%. ^(٢)

ومن الجدير بالذكر أن كلا من الولايات المتحدة الامريكية والصين وعد محدود من المنصات الرقمية يسيطرون على عالم التجارة الالكترونية عالميا. حيث وصلت نسبة

<https://www.statista.com/statistics/1233745/share-of-consumers-shopping-more-online-due-to-covid-19-in-selected-african-countries/>

(Accessed on September 23, 2022).

- 1) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019).

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

- 2) Adobe Digital Economy Index, Adobe Analytics (Aug 2020), P 11.

https://www.adobe.com/content/dam/dx/us/en/experience-cloud/digitalinsights/pdfs/adobe_analytics-digital-economy-index-2020.pdf

استحواذ كلتا الدولتين على ٩٠% من رأس المال السوقي لأكبر ٧٠ منصة تسويق الكترونية عالمياً، بينما كانت حصة أوروبا ٤% وحصة أمريكا اللاتينية وإفريقيا ١% فقط.^(١)

تنعم الصين بالسوق الأكبر للتجارة الإلكترونية على مستوى العالم والذي يصل حجم المعاملات فيه إلى أكثر من ٤٠٪ من جميع معاملات التجارة الإلكترونية العالمية، كما تعد الصين الآن قوة رائدة في تشكيل الاقتصاد الرقمي العالمي، حيث إن معاملات الدفع عبر الهاتف المحمول فيها هي الأعلى في العالم وتنفوق الولايات المتحدة بعدة أضعاف. ومع ذلك، من حيث المقاييس الاقتصادية الأخرى مثل قدرات البحث والتطوير والقوة الإجمالية، لا تزال الولايات المتحدة تحتفظ بمركز الاقتصاد الرقمي رقم واحد عالمياً، في حين تأتي الصين في المرتبة الثانية.^(٢)

أصدرت شركة Forbes China في أكتوبر ٢٠١٩، قائمة بأفضل مائة اقتصاد رقمي لعام ٢٠١٩، توضح القائمة أن الولايات المتحدة لا تزال القوة الرائدة في تطوير الاقتصاد الرقمي، حيث تسيطر الشركات الأمريكية على أعلى المراتب. وبالرغم من سعي الشركات الصينية الرائدة في الاقتصاد الرقمي إلى الوصول لمراتب متقدمة نسبياً،

1) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019).

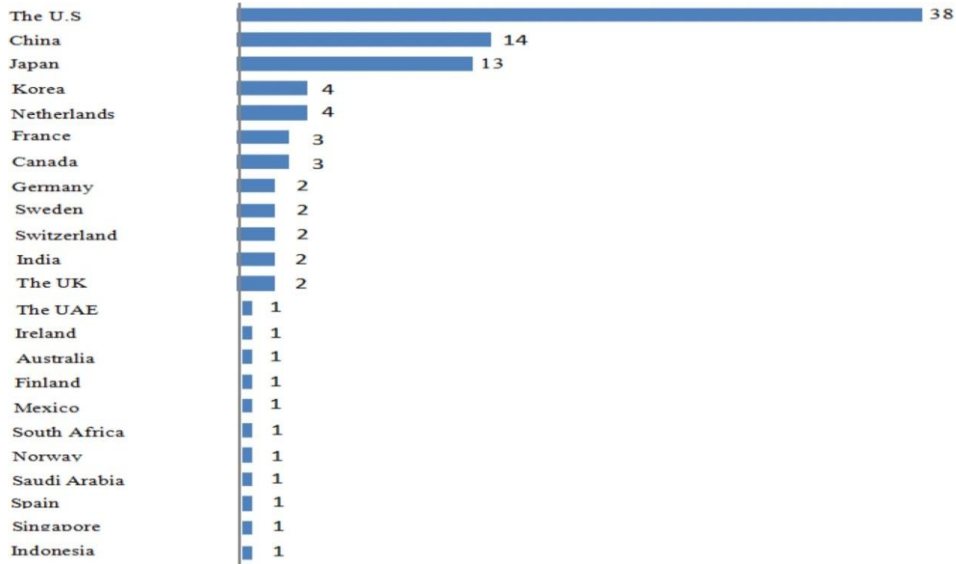
<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

2) Tuochen Li and Liang Yang, "the effects of tax reduction and fee reduction policies on the digital economy", sustainability 2021, 13, 7611, (July 07, 2021), P 4.

https://www.researchgate.net/publication/353094502_The_Effects_of_Tax_Reduction_and_Fee_Reduction_Policies_on_the_Digital_Economy

إلا أن هناك فجوة كبيرة ما زالت قائمة بينها وبين الشركات الأمريكية. تضم القائمة ٥٢ شركة أمريكية وصينية معاً، حيث تشكل نصف إجمالي القائمة. كما تضم القائمة ١٣ شركة يابانية، و ٤ شركات لكل من كوريا الجنوبية وهولندا، و ٣ شركات لكل من فرنسا وكندا، في حين تضم بقية الدول شركة أو شركتين لكل منها.

(الشكل رقم ٥)



الشكل ٥ : قائمة فوربس للاقتصاد الرقمي العالمي لعام ٢٠١٩ (بيان بعدد الشركات الرقمية)^(١)

1) Tuo Chen Li and Liang Yang, "the effects of tax reduction and fee reduction policies on the digital economy", sustainability 2021, 13, 7611, (July 07, 2021), P 5.

https://www.researchgate.net/publication/353094502_The_Effects_of_Tax_Reduction_and_Fee_Reduction_Policies_on_the_Digital_Economy

تشكل الشركات الاتية ثلثي إجمالي القيمة السوقية، وهي: (مايكروسوفت، أبل، أمازون، جوجل، ميتا، تسلا) ومقر تلك الشركات الولايات المتحدة، إلى جانب شركتين مقرهم الصين وهما: (Alibaba، Tencent). ووفقا للإحصائيات العالمية فإن أكبر ست شركات في القيمة السوقية عالميا وهي بالترتيب: (Alphabet- Microsoft- Apple - Amazon- Tesla- Meta)، تبلغ قيمتها السوقية فوق الثماني تريليونات دولار أمريكي.^(١) وحققت تلك الشركات عائدات في عام ٢٠١٩ أكثر من ٨٠٠ مليار دولار أمريكي بينما حققت أرباح بلغت أكثر من ١٥٠ مليار دولار أمريكي. (انظر الشكل ٨).^(٢)

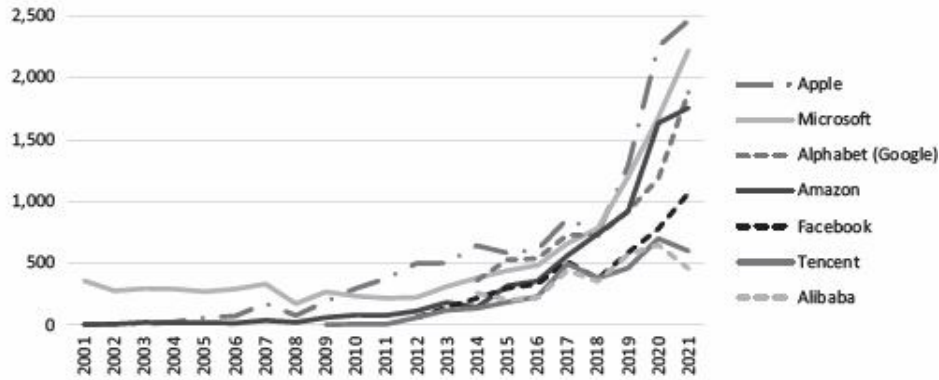
1) See NASDAQ, Market Activity - Stocks (Last accessed October 2022).

<https://www.nasdaq.com/market-activity/stocks/screener?exchange=NASDAQ&sortname=marketcap&sorttype=1>

2) Forbes, Top 100 Digital Companies 2019 Ranking (November 2019).

<https://www.forbes.com/top-digital-companies/list/#tab:rank>

(الشكل رقم ٦)



الشكل ٦: القيمة السوقية لأكبر الشركات الرقمية – القيمة المذكورة بالمليار دولار أمريكي^(١)

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريراً في يوليو ٢٠٢٠ بخصوص إحصاءات ضرائب الشركات والأنشطة الضريبية والاقتصادية العالمية لعدد كبير من الشركات متعددة الجنسيات والتي بلغ عددها ٤٠٠٠ شركة ويقع مقرها الرئيسي في ٢٦ دولة وتعمل عبر أكثر من ١٠٠ دولة في جميع أنحاء العالم. وفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، هناك تضارب بين الموقع الذي تنسب إليه الأرباح والمكان الذي يحدث فيه النشاط الاقتصادي.^(٢)

1) Adam A. Ambroziak, 1- EU's perspective on the functioning of giant online platforms in the digital economy, The European Union Digital Single Market Europe's Digital Transformation, First published (2022), ISBN: 978-1-032-20159-7 (hbk), P 11.

https://www.researchgate.net/publication/358860556_EU's_perspective_on_the_functioning_of_giant_online_platforms_in_the_digital_economy

2) OECD, "Corporate Tax Statistics": Second Edition, (July 2020).

=

تشير هذه النتائج إلى وجود تآكل في الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح ووجود هياكل تخطيط ضريبي في الدول منخفضة الضرائب، مما يعزز الحاجة إلى معالجة تخفيض الضرائب وعدم فرض ضرائب على شركات متعددة الجنسيات في العالم الرقمي. حيث تؤدي مثل هذه الممارسات الضريبية الضارة إلى توزيع غير متوازن للحقوق الضريبية بين الدول. ففي ظل الإطار الضريبي الدولي الحالي، لا يتم توزيع أرباح الشركات متعددة الجنسيات الرقمية بعدالة على الدول التي يحدث فيها النشاط الاقتصادي.

يمكن توضيح ذلك من خلال فحص الأرباح التي تم الإبلاغ عنها لشركة فيسبوك وجوجل في عام ٢٠١٧. وفقًا لتقارير الشركتين، حصلت فيسبوك على ٥٦٪ من إجمالي إيراداتها و ٦٦٪ من أرباحها من الأسواق خارج الولايات المتحدة الأمريكية. وعلى الرغم من ذلك، دفعت الشركة فقط ٨٪ من ضرائبها إلى الدول خارج الولايات المتحدة، وفقًا لتقريرها السنوي لعام ٢٠١٧. بالمثل، حققت جوجل ٥٣٪ من إجمالي إيراداتها و ٦١٪ من أرباحها من الأسواق الدولية في نفس العام. وعلى الرغم من ذلك، دفعت الشركة ١٢٪ فقط من ضرائبها إلى الدول الأجنبية، وفقًا لتقريرها السنوي لعام ٢٠١٧. (انظر الجدول رقم ٣).^(١)

=

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf>

(1) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019), P 95.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

(الجدول رقم ٣)

Facebook	Foreign	United States	Total	Foreign share (per cent)	United States share (per cent)
Revenue (\$ million)	22 919	17 734	40 653	56	44
Profits (\$ million)	13 515	7 079	20 594	66	34
Share of revenue (per cent)	59	40	51		
Taxes (current) (\$ million)	389	4 645	5 034	8	92
Share of profits (per cent)	2.9	65.6	24.4		
Alphabet (Google)					
Revenue (\$ million)	58 406	52 449	110 855	53	47
Profits (\$ million)	16 500	10 700	27 193	61	39
Share of revenue (per cent)	28.2	20.4	24.5		
Taxes (current) (\$ million)	1 746	12 608	14 354	12	88
Share of profits (per cent)	10.1	>100	53.8		

الجدول ٣: إيرادات وأرباح وضرائب فيسبوك وألفابت (جوجل)، ٢٠١٧

لتوضيح قدرة الشركات متعددة الجنسيات على استخدام استراتيجيات التخطيط الضريبي ونقل الأرباح، يُمكن استعراض حالي جوجل وفيسبوك في أيرلندا كمثال واضح. تُظهر الحالات العملية قدرة هذه الشركات التكنولوجية ذات التوجه العالمي على نقل أرباحها إلى دول ذات ضرائب منخفضة، وبالتالي تقليل التزاماتها الضريبية الإجمالية.

في عام ٢٠١٥، تم تخصيص أغلبية إيرادات كل من جوجل وفيسبوك في أوروبا إلى الشركتين الأيرلنديتين Google Ireland Ltd و Facebook Ireland Ltd على التوالي. أيرلندا عضو في الاتحاد الأوروبي وتفرض ضرائب منخفضة بنسبة ١٢,٥%

فقط على الدخل التجاري^(١). كما تفرض معدل ٦,٢٥% على الإيرادات المتعلقة ببراءات الاختراع أو عمليات الملكية الفكرية للشركة، فيما يتعلق بالدخل المتحصل من أصول مؤهلة للاستخدام شريطة أن تكون الشركة قد أنشأت تلك الأصول من أنشطة البحث والتطوير^(٢).

تشير الدراسات التي تم إجراؤها على الأنشطة داخل دول الاتحاد الأوروبي إلى أنه في إسبانيا وإيطاليا وفرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة، كان لشركة جوجل أكثر من ثلاثين مليون مستخدم للإنترنت في كل دولة، وكان لـفيسبوك أكثر من عشرين مليون حساب في كل دولة. في المقابل، في إيرلندا كان لشركة جوجل أقل من عشرة ملايين مستخدم للإنترنت ولفيسبوك أقل من خمسة ملايين حساب، وذلك رغم صغر سوقها المحلي^(٣). وقد أعلنت جوجل في ٢٠١٥ عن إيرادات تزيد عن ٢٢ مليار يورو في إيرلندا، بينما كانت المملكة المتحدة ثاني أعلى دولة من حيث الإيرادات، حيث بلغت

1) Irish Tax and Customs, Corporation Tax for Companies (CT), (Accessed on October 3, 2022).

<https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax/basis-of-charge.aspx>

2) Irish Tax and Customs, Knowledge Development Box (KDB), (Accessed on October 3, 2022).

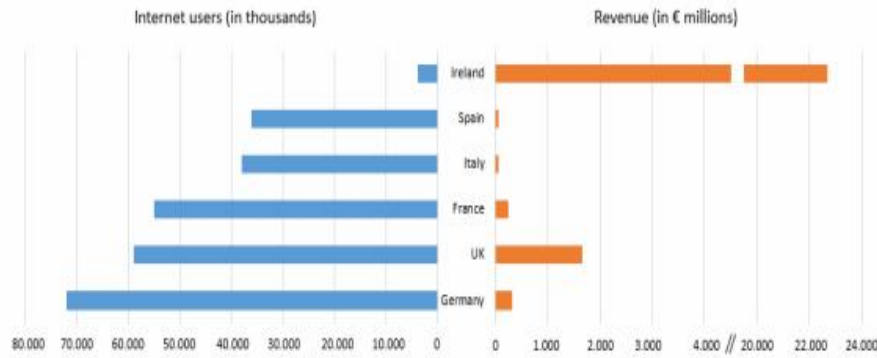
<https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/reliefs-and-exemptions/knowledge-development-box-kdb/index.aspx>

3) PaulTan & HenriBussink, "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook", Published by PvdA(S&D), (Sept 2017), P 3-4.

<https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

الإيرادات أقل من ٢ مليار يورو رغم وجود ما يقارب ٦٠ مليون مستخدم. (انظر الشكل ٧).

(الشكل رقم ٧)



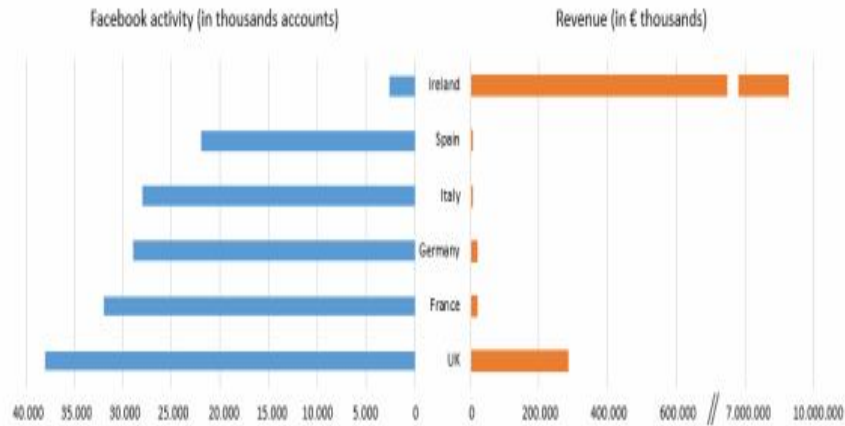
الشكل ١٠: إيرادات شركة جوجل Google مقابل عدد مستخدمي الانترنت في أيرلندا وخمس دول بالاتحاد الأوروبي، ٢٠١٥ (١)

يمكن ملاحظة نفس النمط في تقارير شركة فيسبوك أيرلندا أيضاً. حيث أعلنت فيسبوك عن إيرادات تفوق ٧ مليار يورو في أيرلندا. بينما كانت المملكة المتحدة هي الدولة الثانية من حيث الإيرادات، إذ بلغت الإيرادات قليلاً عن ٢ مليار يورو رغم وجود ما يقارب أربعين مليون حساب على فيسبوك في المملكة المتحدة. (انظر الشكل ٨).

1) PaulTan & HenriBussink, "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook", Published by PvdA(S&D), (Sept 2017), P 3.

<https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

(الشكل رقم ٨)



الشكل ٨: إيرادات شركة فيسبوك Facebook مقابل عدد الحسابات المستخدمة في أيرلندا وخمس دول بالاتحاد الأوروبي، ٢٠١٥^(١)

وأدى ذلك إلى دفع كلا من شركة جوجل وشركة فيسبوك ضرائب قليلة بدولة أيرلندا عام ٢٠١٥، حيث دفعت جوجل مبلغ ضرائب يبلغ ٤٧ مليون يورو على دخل بلغ ٢٢ مليار يورو^(٢)، ودفعت فيس بوك مبلغ ضرائب بلغ ١٦ مليون يورو على إيرادات

1) PaulTan & HenriBussink, "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook", Published by PvdA(S&D), (Sept 2017), P 4.

<https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

2) Simon Bowers, "Google pays €47m in tax in Ireland on €22bn sales revenue", THE GUARDIAN, (November 04,2016).

<https://www.theguardian.com/business/2016/nov/04/google-pays-47m-euros-tax-ireland-22bn-euros-revenue>

بلغت ٨ مليار يورو^(١) وتحقق ذلك بسبب الاستفادة من استراتيجيات التخطيط الضريبي (وهو ما يشار إليه BEPS) لكلا من شركتي جوجل Google و فيسبوك Facebook وذلك من أجل تقليل المسؤولية الضريبية.

في عام ٢٠١٥م، توصلت شركة جوجل إلى تسوية مع هيئة الضرائب البريطانية "HMRC"، حيث وافقت الشركة على دفع مبلغ ١٣٠ مليون جنيه إسترليني. وتم اتهام جوجل بالتهرب من دفع الضرائب في المملكة المتحدة من خلال حوالة إيراداتها في بريطانيا إلى أيرلندا. كما تم التوصل لتسوية ضريبية بين جوجل وسلطات إيطاليا الضريبية عام ٢٠١٧م، حيث وافقت الشركة على دفع مبلغ قدره ٣٠٦ ملايين يورو كفوارق ضريبية عن الفترة ما بين عامي ٢٠٠٢م و ٢٠١٥م.^(٢)

شركة أمازون Amazon

في الوقت الراهن، يشهد التسوق عبر الإنترنت للمنتجات الاستهلاكية انتشاراً واسعاً، حيث يتيح الإنترنت للمستهلكين قدرة الاطلاع على مجموعة واسعة من الخيارات بدءاً من الأجهزة الإلكترونية وصولاً إلى الملابس. كما يعزز التسوق عبر الإنترنت من خلال إمكانية تقديم مجموعة أوسع من المنتجات والبدايل، بالإضافة إلى توصيل البضائع

1) Mark Paul, "Facebook staff paid €123,000 as revenues surge to €7.9bn, THE IRESH TIME", (December 12, 2016).

<https://www.irishtimes.com/business/technology/facebook-staff-paid-123-000-as-revenues-surge-to-7-9bn-1.2902701>

2) PaulTan & HenriBussink, "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook", Published by PvdA(S&D), (Sept 2017), P 6.

<https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

إلى العملاء من مواقع متباعدة. وهذه العمليات قد تتيح فرصة للاستفادة من معدلات ضرائب مختلفة وبالتالي الحصول على تخفيضات ضريبية.

على سبيل المثال، إذا قام عميل في الولايات المتحدة الأمريكية بطلب شراء قميص عبر موقع أمازون، فإنه يمكن لأمازون تسليم هذا القميص إما من مخازنها في الولايات المتحدة أو من فرعها في أيرلندا. ويُذكر أن معدل الضريبة على الدخل في الولايات المتحدة يصل إلى ٣٥%، بينما يبلغ معدل الضريبة في أيرلندا ١٢,٥% فقط. ومن الواضح أنه من الأفضل بالنسبة لأمازون تسليم القميص من فرعها في أيرلندا حيث تكاليفها الضريبية أقل.

أنشأت شركة أمازون المقر الرئيسي لعملياتها في أوروبا في دولة لوكسمبورغ، ثم تفاوضت مع الحكومة لتصنيف الكيان كشركة أجنبية، مما أدى إلى إعفاء دخل أمازون في لوكسمبورغ من الضرائب. كما تقوم أمازون بتسجيل جميع مبيعاتها في البلدان الأوروبية الأخرى على أنها مبيعات تابعة لمقرها الرئيسي في لوكسمبورغ، مما يؤدي إلى معاملة جميع الأرباح في جميع دول أوروبا على أنها أرباح لوكسمبورغ وبالتالي الاستفادة من الإعفاء الضريبي. وقد أكدت المفوضية الأوروبية رفضها لهذه السياسة، حيث أمرت أمازون بدفع ٤٠٠ مليون يورو كفروق ضريبية غير مدفوعة منذ عام ٢٠٠٣.^(١)

1) James G. S. Yang and Victor N. A. Metallo, "The Emerging International Taxation Problems", International Journal of Financial Studies, ISSN 2227-7072, MDPI, Basel, Vol. 6, Iss. 1, pp. 1-10, (Published on January 02, 2018).
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195673/1/1023244241.pdf>

تستمر الشركات متعددة الجنسيات في السعي للحد من الضرائب في دول السوق من خلال عدم وجود وحدات خاضعة للضريبة في تلك الدول أو تحويل الأرباح إلى دول ذات نظم ضريبية منخفضة باستخدام هياكل تجارية واتفاقيات ضريبية دولية. ويؤدي استخدام أدوات مثل تآكل قاعدة الضريبة وتحويل الأرباح بين الحدود BEPS إلى تقليل مجمل التزاماتها الضريبية بالإضافة إلى خفض التزاماتها الضريبية في دول السوق حيث تتم ممارسة نشاطها الاقتصادي وخلق القيمة.

عدم فرض الضرائب على عمليات الشركات متعددة الجنسيات يمثل خسارة في إيرادات الدول غير المستحقة والضرورية لتمويل الخدمات الأساسية مثل التعليم والصحة،^(١) وقد قدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام ٢٠١٥ أن الخسائر الناجمة عن التهرب الضريبي الدولي بسبب تحويل الأرباح واستغلال الثغرات بين الأنظمة الضريبية في البلدان تصل إلى ٢٤٠ مليار دولار سنوياً. وذلك نتيجة استغلال الشركات متعددة الجنسيات للثغرات وعدم التطابق بين التشريعات الضريبية.^(٢)

تشير بعض الأبحاث إلى أن الخسائر الضريبية الناجمة عن هذا التخطيط الضريبي تتراوح حالياً بين ٢٠٠ مليار دولار إلى ٦٦٠ مليار دولار سنوياً، حيث تعود

(١) مصطفى محمود عبد القادر، محاضرة بعنوان "تحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد المصري"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ٨ مايو ٢٠١٨.

2) OECD, BEPS, International collaboration to end tax avoidance.

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

(Accessed on July 11, 2023)

معظم هذه الخسائر إلى أنشطة الملكية الفكرية، مثل شركات تكنولوجيا كبرى مثل أبل وجوجل ومايكروسوفت.^(١)

ساهمت جائحة كورونا في تدهور كبير في المالية العامة للدول، حيث أدت إجراءات الاحتواء وزيادة الإنفاق وانخفاض الإيرادات الضريبية إلى ارتفاع عجز الموازنة والدين الحكومي إلى أعلى مستوياته على مدى عقود.^(٢) استمرار عملية الرقمنة للاقتصاد منذ عقود وتسارعت بسبب جائحة كورونا أدى إلى زيادة التحديات التي تواجه اقتصاديات الدول بشكل عام والنامية بشكل خاص.

لقد أثار توسع الاقتصاد الرقمي في معظم البلدان الأفريقية مخاوف بشأن قدرة واستعداد أنظمتها الضريبية على مواجهة هذه الظاهرة الجديدة. تتمثل التحديات الكبرى التي تواجه السلطات الضريبية ووزارات المالية في كيفية حماية قواعدها الضريبية واستغلال إيرادات الاقتصاد الرقمي دون عرقلة الابتكار.^(٣)

لا شك أن انتشار فيروس كورونا شكل نقطة تحول هامة في تاريخ التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي، نظرًا لتوجه المستهلكين إلى التسوق عبر الإنترنت. وهذا

(١) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص ٢٧٥.

2) OECD, Tax and Fiscal Policies after the COVID-19 Crisis: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Italy, OECD, Paris, (October 2021), P 7.

www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-fiscal-policies-after-the-covid-19-crisis.htm

3) Mpofu, Favourate Y., and Tankiso Moloi, "Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation", Laws, MDPI, Basel, Switzerland. (November 2022).

<https://www.mdpi.com/2075-471X/11/4/57>

ما من شأنه دفع مبيعات مواقع التجارة الإلكترونية للارتفاع. على سبيل المثال، في نوفمبر ٢٠٢٠، على الرغم من انخفاض إيرادات ضرائب الشركات، إلا أن أرباح جوجل وفيسبوك وأمازون سجلت أعلى معدلاتها، مما يدل على أن التحول الرقمي نتيجة أزمة كورونا كان مفيداً لبعض شركات تكنولوجيا المعلومات الكبرى.^(١)

يؤدي هذا الوضع إلى عدم كفاية إيرادات الضرائب لتلبية احتياجات الاقتصاد في كل من الدول المتقدمة والنامية. فالعديد من هذه الدول تواجه عجزاً مزمناً في الميزانية بسبب الزيادة في نفقات الضمان الاجتماعي والرعاية الصحية نتيجة لتقدم العمر في مجتمعاتها. لذلك، أصبحت طرق تأمين إيرادات الضرائب من القضايا ذات الأهمية القصوى لهذه الحكومات لضمان استدامة اقتصاداتها.

المطلب الثاني

عدالة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية في ظل الضريبة الرقمية

قد تؤدي الضرائب إلى عدم المساواة الأفقية والرأسية في المجتمع. فعلى المستوى الأفقي، قد تتأثر الكيانات المتساوية قبل فرض الضريبة بشكل غير متكافئ بعد فرضها، مما يؤدي إلى عدم العدالة. أما على المستوى الرأسي، فقد تزيد الضرائب من عدم المساواة الموجودة أصلاً في توزيع الدخل، حيث تزداد الفجوة بين الأفراد والشركات في

1) Tetsuya Watanabe, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, (January 2021), P 1.
https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/ppr17_01_06.pdf

تحمل العبء الضريبي. لذا، ينبغي مراعاة العدالة والمساواة عند تصميم النظام الضريبي.^(١)

وتعتبر العدالة الضريبية مفهوماً معقداً يتأثر بالثقافة والقيم الاجتماعية. ينظر إليها من منظورين قانونيين: عدالة توزيع الإيرادات الضريبية بين الدول، وعدالة توزيع العبء الضريبي بين الأفراد داخل كل دولة. ويمكن فهم العدالة الضريبية باعتبارها الإنصاف في فرض الضرائب من خلال تحقيق العدالة الأفقية والرأسية.^(٢)

تعني العدالة الأفقية والرأسية في فرض الضرائب تحقيق الإنصاف بين دافعي الضرائب، بحيث يدفع كل شخص ضريبة تتناسب مع دخله وقدرته على الدفع. فالعدالة الأفقية تتطلب معاملة ضريبية متساوية لدافعي الضرائب في ظروف متشابهة، مثل تساوي مستوى الدخل أو رأس المال. بينما العدالة الرأسية تتطلب معاملة ضريبية متباينة لدافعي الضرائب ذوي الدخل المختلف، وهو ما يبرر فرض ضرائب تصاعدية.

لتحقيق العدالة الأفقية، يجب تقييم الظروف الاقتصادية ونماذج الأعمال الخاصة بدافعي الضرائب. فإذا لم يتم ذلك، قد نحاول تطبيق مبدأ العدالة الأفقية على دافعي ضرائب لا يتشاركون نفس الظروف الاقتصادية، مما يخلق عدم عدالة.

1) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook), (AG 2021), P 97.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

٢) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٢٠)، ص ٨٠.

تعد العدالة الأفقية أكثر أشكال العدالة الضريبية وضوحاً وسهولة في الإدراك، إلا أن المدى الذي يجب أن توجه فيه السياسة الضريبية لا يزال محل نقاش. فالإحساس بعدم الإنصاف قد يؤثر سلباً على الالتزام الضريبي.

تخلق التكنولوجيا فرصاً وتحديات، فالاقتصاد الرقمي حقق منافع قد تقلل الفجوة بين الدول الغنية والفقيرة. لكن القصة مختلفة بالنسبة للدول منخفضة الدخل، فحصة كبيرة من سوق المنصات الرقمية تأتي من الدول النامية.

رغم أن زيادة السياحة أمر إيجابي، إلا أن إيراداتها لا تذهب إلى خزائن المدن والبلديات والحكومات المحلية المعنية. لذا يجب وضع آليات لضمان عدالة توزيع المنافع والأعباء الناتجة عن الاقتصاد الرقمي^(١)

نظراً لرغبة البلدان النامية في فرض ضرائب رقمية لتعزيز إيراداتها، فإنه من المهم أن نأخذ في الاعتبار مساهمة هذه الدول في نمو الاقتصاد الرقمي وتوفير حصة عادلة من الإيرادات المتولدة عن طريق فرض الضرائب الرقمية. عادةً ما لا تمتلك حكومات البلدان النامية السلطة القانونية لفرض ضرائب على الشركات الرقمية غير المقيمة، على الرغم من أن الحكومات المحلية تتأثر بشكل كبير بأنشطة هذه الشركات. إن البلدان النامية تشكل جزءاً من الاقتصاد الرقمي المتنامي، ولا سيما فيما يتعلق بتوفير الأسواق الأساسية للسلع والخدمات التي تقدم عبر منصات التجارة الإلكترونية. ويعود ذلك ليس فقط إلى حجم مستخدمي الإنترنت الحالي في هذه الدول، ولكن أيضاً إلى

1) UNCDF, Local Government Finance is Development Finance, Chapter 15 – Taxing the digital economy alternative revenue generation for local governments, (April 01, 2022) P 380.

<https://www.uncdf.org/article/7589/local-government-finance-is-development-finance>

إمكانيات النمو الهائلة. وتشير التقارير إلى أن الطبقة الوسطى في أفريقيا قد تضاعفت ثلاث مرات خلال الثلاثين عامًا الماضية، ويشير المسار الحالي إلى أنها ستصل إلى ١,١ مليار في عام ٢٠٦٠، مما يجعلها أسرع قارة نموًا في العالم. ومن المتوقع أن يؤدي هذا النمو، جنبًا إلى جنب مع النمو المتوقع في الناتج المحلي الإجمالي بنسبة تزيد عن ٦٪، إلى زيادة التجارة الإلكترونية.^(١)

تم التأكيد على أهمية العدالة بين الدول فيما يتعلق بتوزيع الحقوق الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية من خلال المقترح الأساسي Pillar One^(٢). يتعلق هذا الاقتراح بالحق في فرض ضرائب على دخل معين ويعكس الارتباط الوثيق بين الدولة والدخل والأشخاص أو الشركات التي تحقق هذا الدخل. ومع ذلك، فإن مناقشة المساواة بين الدول قد تتجاوز النظرة التقليدية للارتباط الضريبي، حيث يتم اعتبار الحوافز الضريبية وتخصيص الحقوق الضريبية بشكل أمثل بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية.^(٣)

1) Jinyan Li, "Protecting the Tax Base in a Digital Economy", OSGOODE HALL LAW SCHOOL, LEGAL STUDIES RESEARCH PAPER SERIES, Research Paper No. 78, Volume 13, Issue 17, (April 18, 2018), P 481.

<https://www.ssrn.com/index.cfm/en/osgoode-hall-leg/>

٢) مقترح الركيزة الأولى Pillar One، هو أحد الحلول التي طرحتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لمعالجة التحديات الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

3) Linda Sydänmaanlakka, OECD pillar one proposal, Fragmentation of the Profit Allocation Rules – A Level Playing Field? Master's Thesis, University of Helsinki, Faculty of Law, International Tax Law (February 2021), P 27-28.

https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/327913/Sydanmaanlakka_Linda_tutkielma_2021.pdf?sequence=2&isAllowed=y

تعتمد الشركات الرقمية متعددة الجنسيات بشدة على الأصول غير الملموسة، مما يسمح لها بتجنب التواجد المادي في البلدان التي تحقق فيها الدخل وتحويل الأرباح إلى سلطات ضريبية منخفضة بسهولة نسبية. ونتيجة لذلك، لا يتم إبلاغ الإيرادات في البلدان التي تم تحقيقها فيها، مما يؤدي إلى عدم تطابق موقع المستهلكين الرقميين مع موقع الإيرادات. وينتج عن ذلك تشويه في صالح الشركات الرقمية، حيث تكون التزاماتها الضريبية أقل بالمقارنة مع الشركات التقليدية. على سبيل المثال، أظهرت دراسة للمفوضية الأوروبية في عام ٢٠١٧ أن الشركات الرقمية المحلية تخضع لمعدل ضرائب متوسط فعال يبلغ ٨,٥٪، بينما تخضع الشركات التقليدية المحلية لمعدل ضريبي فعال يبلغ ٢٠,٩٪. وبالمثل، تخضع الشركات الدولية الرقمية لمعدل ضريبي فعال يبلغ ١٠,١٪ فقط، في حين تخضع الشركات الدولية التقليدية لمعدل ضريبي فعال يبلغ ٢٣,٢٪. وتعزى هذه الفجوة الضريبية بشكل أساسي إلى نماذج الأعمال الرقمية التي تعتمد على الأصول غير الملموسة وتستفيد من الحوافز الضريبية.^(١)

أظهرت دراسة أجراها مركز الاقتصاد والأعمال بلندن CEBR أن محلات بيع الكتب القديمة في إنجلترا تدفع ضريبة بنسبة ٩١ بنسأ لكل ١٠٠ جنيه إسترليني، بينما تدفع أمازون ضريبة بنسبة ٩ بنسأت فقط لكل ١٠٠ جنيه. وهذا يعني أن عبء الضريبة

1) EUROPEAN COMMISSION: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (EC) No. COM/ 2017/0547 final, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, 6 (September 21, 2017).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=RO>

على محلات بيع الكتب أكبر بنحو ١١ ضعفاً مقارنةً بـ أمازون^(١). فكيف يمكن لمحلات بيع الكتب منافسة أمازون في ظل هذا التفاوت الضريبي الكبير؟ وقد ظهر أثر ذلك واضحاً في إغلاق العديد من المتاجر الكبرى وتجار التجزئة في أوروبا والولايات المتحدة بسبب النجاح الذي حققته أمازون.

في حين أن العدالة في فرض الضريبة تعدّ أحد أهم أهداف الدولة لتوفير التمويل اللازم للقيام بمسؤولياتها تجاه المواطنين، إلا أن عدم العدالة في تحديد أو تحصيل الضريبة يؤدي إلى الإخلال بالمنافسة العادلة بين الشركات، من خلال تخفيض العبء الضريبي على بعض الشركات دون الأخرى بغض النظر عن مبررات هذا التخفيض. لذلك فإن العدالة في فرض الضريبة تعدّ أمراً حيوياً بالنسبة للمستثمرين لضمان تكافؤ الفرص الاستثمارية والمنافسة العادلة بين المشروعات.^(٢)

كما أن عدم العدالة الضريبية يحدث أيضاً بين شركات الاقتصاد الرقمي نفسها، حيث تخضع الشركات المؤسسة محلياً للضريبة بينما الشركات الأجنبية التي تحقق إيرادات في نفس الدولة لا تدفع أي ضريبة.

تلحق خاصية المرونة التي تتمتع بها مكونات الاقتصاد الرقمي ضرراً كبيراً بقضية العدالة الضريبية. فعلى سبيل المثال، قد يتمكن المديرون والمبرمجون من نقل

1) Bookselling Britain: The economic contributions to - and impacts on - the economy of the UK's bookselling sector, A report for the Booksellers Association, (CEBR), (October 2017).

<https://www.booksellers.org.uk/BookSellers/BizFormFiles/dea8bb9d-a0a4-440d-9e7e-5de5f836eb88.PDF>

٢) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ ورقة العمل رقم ١٩٥، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، (يونيو ٢٠١٨)، ص ٣.

أعمالهم إلى أماكن ذات معدلات ضريبية منخفضة، بينما لا يستطيع العامل العادي القيام بذلك. وتطبق نفس المرونة على الشركات والأفراد ذوي القدرة على التنقل بسهولة.^(١)

يجب أن تسعى الضرائب إلى المحايدة والعدالة بين الأشكال التقليدية والإلكترونية من التجارة. يجب أن تُتخذ قرارات الأعمال بناءً على اعتبارات اقتصادية وليست ضريبية. كما يجب أن يخضع دافعو الضرائب الذين يقومون بمعاملات مماثلة لمستويات متساوية من الضرائب.^(٢)

وترتبط عدالة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية في السوق ذاته بعدة مبادئ ضريبية هامة، منها:

نظرية المنفعة^(٣):

والتي تشير إلى أن دافعي الضرائب الذين يستفيدون من الخدمات العامة يجب أن يساهموا في تمويلها. فاستخدام البنية التحتية مثل الطرق والرعاية الصحية أمر حيوي لدافعي الضرائب. كما تُعد البنية التحتية المالية جزءاً أساسياً في بناء اقتصاد ناجح.

(١) محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، (ديسمبر ٢٠٢٠)، ص ١٧-١٨.

https://jdl.journals.ekb.eg/article_126750_a47c3922e849747ec3f6c62b47a23f88.pdf

2) OECD, 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), p17.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

3) Det Juridiske FakultetK, Digital Economy: The future of international taxation of business income, (2017), P 4.

<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60534/527.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

نظرية المنفعة في العصر الرقمي: هل غياب التواجد المادي في دولة ما يلغي الحقوق الضريبية لدولة المصدر؟

في الماضي كانت الحقوق الضريبية متاحة فقط لدولة المصدر إذا احتفظ المشروع غير المقيم بمنشأة دائمة بها. لكن الشركات الرقمية الآن تمارس النشاط الاقتصادي دون وجود مادي، مما يثير التساؤل عن استمرارية حق دول المصدر في فرض الضرائب.

في عام ٢٠٠٣، أصدرت المجموعة الاستشارية الفنية TAG التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريراً حول إمكانية فرض ضرائب على أرباح الأعمال في سياق التجارة الإلكترونية.^(١) لم يتمكن أعضاء المجموعة الاستشارية من التوصل إلى اتفاق بشأن هذه المسألة. ولكن من الواضح أن بعض الأعضاء شعروا بأنه حتى في حال عدم وجود أي وجود مادي للشركة الأجنبية في بلد المصدر، فإن لهذا البلد الحق في فرض ضرائب على أرباح تلك الشركة. لم يتمكن أعضاء المجموعة الاستشارية من التوصل إلى اتفاق بشأن هذه المسألة. ولكن من الواضح أن بعض الأعضاء شعروا بأنه حتى في حال عدم وجود أي وجود مادي للشركة الأجنبية في بلد المصدر، فإن لهذا البلد الحق في فرض ضرائب على أرباح تلك الشركة. جاء في تقرير المجموعة الاستشارية الفنية:^(٢)

1) OECD Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? (Final Report 2003). <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

2) OECD Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits Are the Current Treaty Rules for

=

- اختلف الأعضاء حول ما إذا كان بالإمكان اعتبار الشركة الأجنبية غير الموجودة مادياً في بلد ما أنها تستخدم البنية التحتية الاقتصادية والقانونية لذلك البلد، وإذا كان الأمر كذلك، فهل يسمح ذلك للبلد بفرض ضرائب على جزء من أرباح الشركة.

- بالنسبة لبعض الأعضاء، فإن لبلد المصدر الحق في فرض ضرائب لأن أرباح تلك الشركات مستمدة جزئياً من استخدامها للبنية التحتية مثل الطرق والنظام القانوني.

- بينما اختلف أعضاء آخرون، حيث اعتبروا أن أرباح الأعمال تنشأ فقط من الأنشطة داخل ذلك البلد، ولا يمكن اعتبار مجرد الوصول إلى السوق بمثابة "استخدام" للبنية التحتية.

وفي نفس الوقت تقريباً، خلص البروفيسور Dale Pinto إلى أنه ليس من الضروري وجود مادي للشركة الأجنبية في بلد المصدر، حيث إن المزايا المقدمة لها يمكن اعتبارها جزءاً من التبرير لحق ذلك البلد في فرض الضرائب.^(١)

يمكن تبرير فرض الضرائب على الأعمال الرقمية التي تقوم بها الشركات غير المقيمة داخل حدود دولة ما، وفقاً لنظرية المنفعة، من خلال النظر في الجوانب التالية:

_____ =
Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? (Final Report 2003). P14. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

1) Dale Pinto, "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", (IBFD) Publications BV, Netherlands, DOCTORAL Series 6, (March 2002), P 22–23.

https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654_131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y

أولاً: تقدم الدولة بيئة أعمال ملائمة واقتصاداً نشطاً يسمح باستهلاك السلع والخدمات الرقمية.

ثانياً: توفر الدولة البنية التحتية التكنولوجية من اتصالات وشبكات لاستخدام تلك الأعمال الرقمية.

ثالثاً: توفر الدولة الأطر القانونية الملائمة لحماية حقوق الملكية الفكرية والتعامل مع الجرائم الإلكترونية.

رابعاً: توفر الدولة البنية التحتية المادية للتسليم والشحن والتخلص من النفايات.

خامساً: مساهمة المستخدمين من المقيمين في تلك الدولة في إثراء المحتوى وزيادة شعبية تلك الأعمال الرقمية.

وبالتالي، فإن نظرية المنفعة تبرر فرض ضرائب على الشركات غير المقيمة نظير استفادتها من البنية التحتية والمستخدمين في الدولة المصدرة. إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة أن الأطر الضريبية الدولية الحالية تسمح بتطبيق ذلك دون وجود كيان مادي لتلك الشركات في الدولة المصدرة.

الحياد الضريبي Tax Neutrality

يقوم مبدأ الحياد الضريبي على فكرة أن الضرائب لا ينبغي أن تؤثر على قرارات الاستثمار، بحيث تظل فرص الاستثمار جاذبة لرأس المال بغض النظر عن الضرائب. وقد اقترحت عدة طرق لتحقيق هذا الهدف:

أولاً: فرض الدول للضرائب بنفس المعدلات على الدخل العالمي للمقيمين والشركات المحلية.

ثانياً: مواءمة الأنظمة الضريبية بين الدول، بحيث يواجه المستثمر أعباء ضريبية متشابهة أينما استثمر، فتتدفق الاستثمارات إلى أعلى العوائد قبل الضرائب.

وعليه، فإن تحقيق الحياد الضريبي سيكون عنصراً أساسياً في أي مناقشات حول إنشاء نظام ضريبي دولي حديث. ^(١)

كما يشير الحياد الضريبي إلى هدف جعل الضرائب محايدة بين أشكال النشاط التجاري المختلفة، بحيث تدفع الاعتبارات الاقتصادية وليس الضريبية قرارات الأعمال. ويخضع دافعو الضرائب في حالات مماثلة لمستويات موحدة من الضرائب بغض النظر عن شكل النشاط التجاري. ^(١)

مبدأ القدرة على الدفع Ability-to-Pay Principle

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة عدم فرض أعباء ضريبية تتجاوز قدرة دافع الضرائب على الدفع. ويتم تحديد مبدأ القدرة على الدفع من خلال النظر في كيفية خصم نفقات الأفراد والشركات قبل دفع الضرائب على دخلهم. وبهذه الطريقة، لن يتم فرض ضرائب تزيد عن صافي الأرباح للشركات. يهدف هذا المبدأ إلى ضمان توافق الضرائب مع قدرة الدافعين على الدفع، مما يضمن العدالة بين المشاريع الاقتصادية التي تعمل في

1) David Elkins, "A Critical Reassessment of the Role of Neutrality in International Taxation", Northwestern Journal of International Law & Business, Volume 40, (Fall 2019).

<https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1848&context=njilb>

2) OECD, 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), P 20.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

نفس السوق وتحت نفس الظروف. وبالتالي، يتم ضمان عدم إعاقة نمو الشركات وخاصة الشركات النامية.

اليقين والبساطة Certainty and simplicity^(١)

يجب أن تكون قوانين الضرائب واضحة وسهلة الفهم، حتى يتمكن دافعو الضرائب من توقع الالتزامات الضريبية قبل إجراء أي معاملة.

إن فوضوح قوانين الضرائب وسهولة الالتزام بها أمران ضروريان، فكلما كان القانون معقداً كلما زادت فرص التقاضي.^(٢)

تفتقر سياسات الضرائب الرقمية غالباً للوضوح والبساطة، مما يجعل الالتزام بها صعباً على الشركات. حيث إن معدلات ضرائب الخدمات الرقمية منخفضة ظاهرياً، لكنها تفرض عبئاً ضريبياً أعلى لأنها تطبق على الإيرادات بدلاً من الدخل. وينبغي مراعاة الوضوح والبساطة عند صياغة قوانين الضرائب الرقمية، لتسهيل الالتزام وتجنب التقاضي...^(٣)

1) OECD, 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), P 20.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

2) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook), (AG 2021), P 56.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

3) Daniel Bunn, Elke Asen and Cristena Enache, "Digital Taxation Around the World", TAX FOUNDATION, (2020), P 2.

=

الكفاءة والاقتصاد Efficiency and economy^(١)

يجب أن تكون التكاليف الإدارية وتكاليف الالتزام بالنظام الضريبي معقولة وميسورة بالنسبة لكل من الجهات الضريبية ودافعي الضرائب. وينبغي أن تتناسب هذه التكاليف مع الفوائد المتحققة من الالتزام بالنظام الضريبي.

وعند وضع السياسات الضريبية وتصميم النظام الضريبي، يجب مراعاة الأثر المالي والإداري على الجهات الضريبية ودافعي الضرائب. وينبغي تحقيق التوازن بين أهداف الضرائب والتكاليف المرتبطة بها.

فبالنسبة للجهات الضريبية، يجب ألا تكون إدارة الضرائب مكلفة للغاية من حيث الوقت والموارد. وبالنسبة لدافعي الضرائب، يجب ألا تكون التكاليف مرتفعة بحيث تدفعهم لتجنب الضرائب. فالضريبة يجب أن تكون تكلفة عمل معقولة لا تضر بربحية المؤسسات أو تشوه السوق.

وفي النهاية، يتطلب تحقيق العدالة الضريبية في الاقتصاد الرقمي أن تتوافق الضرائب مع مبادئ المنفعة والتوزيع العادل للعبء الضريبي. وينبغي أن تكون الأنظمة الضريبية قادرة على التعامل مع تحديات الاقتصاد الرقمي بفعالية. كما ينبغي أن تتعاون الدول على تبادل المعلومات الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، وأن تضع المنظمات الدولية إطاراً قانونياً يضمن العدالة الضريبية في الاقتصاد الرقمي.

=

<https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>

1) Mpfu, Favourate Y., and Tankiso Moloji, "Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation", Laws, MDPI, Basel, Switzerland. (November 2022).

<https://www.mdpi.com/2075-471X/11/4/57>

بالإضافة إلى ذلك، هناك عدة نقاط رئيسية يمكن استخلاصها:

- ١- ضرورة التعاون الدولي لتطوير آليات تبادل المعلومات الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي.
- ٢- ينبغي على المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية وضع إطار قانوني دولي يضمن العدالة الضريبية في الاقتصاد الرقمي.
- ٣- ضرورة وضع قواعد واضحة لتوزيع الأرباح الضريبية بين الدول.
- ٤- تحقيق العدالة الضريبية يتطلب رؤية شاملة وتعاون دولي فعال.
- ٥- ينبغي على الحكومات والمنظمات الدولية اتخاذ إجراءات واضحة للتأكيد على دور الضرائب في تحقيق العدالة وتمويل الخدمات العامة.

المبحث الثاني

تحديات الاقتصاد الرقمي للأنظمة الضريبية

تستخدم البنية التحتية الرقمية من قبل بعض أسرع الشركات نمواً في القرن الحادي والعشرين كوسيلة للوصول إلى عملائها. لقد جعل التحول الرقمي التجارة عبر الحدود أسهل وأرخص وأسرع، وهو عامل رئيسي في التطور نحو الاقتصاد العالمي. زادت أهمية الجوانب الإلكترونية في الاقتصاد، وارتفعت حصة السوق المتعلقة بالتجارة الإلكترونية على حساب المزيد من الأعمال التقليدية. لقد أصبح الاقتصاد الرقمي هو الاقتصاد ذاته.

على مدى الثلاثين عاماً الماضية، سمحت التطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات للشركات بجني أرباح كبيرة من أسواق دول أجنبية دون الحاجة إلى الحفاظ على وجود مادي فيها. والنتيجة هي أن دول المصدر تخسر مبالغ كبيرة من الإيرادات الضريبية التي تشعر أنها تستحقها. من المسلم به منذ فترة طويلة أن إمكانات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يمكن أن تتيح للشركات المشاركة الواسعة في اقتصاد دولة أجنبية دون الحاجة إلى وجود مادي فيها.

يتميز الاقتصاد الرقمي بالاعتماد بشكل كبير على الأصول غير الملموسة، والاستخدام الضخم للبيانات (وخاصة البيانات الشخصية)، والتبني الواسع لنماذج الأعمال متعددة الجوانب التي تستحوذ على القيمة من العوامل الخارجية التي تولدها المنتجات المجانية، وصعوبة تحديد الدول صاحبة الولاية القضائية التي يتم فيها خلق القيمة. ويثير هذا التميز للاقتصاد الرقمي العديد من التساؤلات حول كيفية قيام الشركات الرقمية بإضافة القيمة وتحقيق أرباحها، وكيفية ارتباط الاقتصاد الرقمي بمفاهيم المصدر

والإقامة أو تصنيف الدخل للأغراض الضريبية. ⁽¹⁾ علاوة على ذلك، يتيح الاقتصاد الرقمي للشركات ممارسة التهرب الضريبي من خلال نقل أرباحها إلى أماكن ذات معدلات ضريبية منخفضة.

يفرض الانتشار السريع والواسع للاقتصاد الرقمي تحديات عديدة على الضرائب الدولية. لقد كان للتحوّل الرقمي الحديث آثار اقتصادية واجتماعية أدت إلى تغييرات كبيرة تؤثر بشكل واسع على كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة والإدارة الضريبية.

يتم في هذا المبحث تقديم نظرة عامة على التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية في مجال الاقتصاد الرقمي. يتم التركيز على مجالي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، تعتبر تحديات مثل تحديد مكان وتقدير قيمة العمليات الاقتصادية الرقمية، وتحديد جهة الضريبة المسؤولة عن تلك العمليات، من بين التحديات الرئيسية. أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فقد يكون تحصيل الضرائب على المعاملات الرقمية صعباً نظراً للتعقيدات التقنية وصعوبة تحديد الموقع الجغرافي للمعاملات.

1) OECD, 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), p16.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

ونبين فيما يلي التحديات الضريبية في كل نوع منهما من خلال المباحث الثلاثة التالي:

المطلب الأول: تحديات الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل.

المطلب الثاني: تحديات الاقتصاد الرقمي في مجال الضرائب غير المباشرة.

المطلب الثالث: تحديات ضريبية عامة للاقتصاد الرقمي.

المطلب الأول

تحديات الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل

القواعد التقليدية في فرض الضرائب

الضريبة على الدخل هي ضريبة مباشرة تُفرض على الدخل عند الحصول عليه. يمكن فرض هذه الضريبة على أساس التمييز الشخصي وفقًا لمبدأ الإقامة الذي يقوم على فرض الضريبة على المقيمين في الدولة وفقًا لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد،^(١) حيث يكون لدولة الإقامة الحق في فرض الضريبة على كافة ما يحققه الشخص المقيم من دخل خلال الفترة الضريبية سواء تحقق هذا الدخل في الدولة أو خارجها، مع مراعاة الالتزامات الواردة في الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها دولة الإقامة. قد تمنح هذه الاتفاقيات دولة المصدر الحق الحصري في فرض الضريبة، أو قد يكون الحق في فرض

(١) مصطفى عبد القادر، المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، الجزء الأول، بدون دار نشر، (٢٠١٦)، ص ٤٨: ٥٥.

الضريبة لدولتي الإقامة والمصدر معاً. وفي هذه الحالة تلتزم دولة الإقامة بمنع الازدواج الضريبي إما بأسلوب الخصم أو الإعفاء الضريبي. فبموجب أسلوب الخصم يتم إعفاء الدخل الأجنبي من الضريبة المحلية، وبموجب أسلوب الإعفاء يتم منح المقيمين إعفاء ضريبي بقيمة الضريبة المدفوعة في الخارج على ذات الدخل ولكن في حدود معينة.

لذا لا تتور أي مشكلة فيما يتعلق بفرض الضريبة على الشركات العاملة في الاقتصاد الرقمي المقيمة في الدولة، حيث يكون لدولة الإقامة الحق في فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات الناتجة عن بيع السلع والخدمات في الداخل أو الخارج.

كما يمكن أن تُفرض الضريبة وفقاً لمبدأ مصدر الدخل وهو ما يُطبق بشكل أساسي على الدخل التي يحققها غير المقيمين في دولة مصدر الدخل. حيث يكون لدولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها غير المقيم من مصدر داخل الدولة. وعادةً ما يتم التمييز بين الدخل الإيجابية مثل المرتبات والنشاط التجاري والصناعي والمهني، والتي يتم تحديد وعائها على أساس صافي الدخل، وبين الدخل السلبية مثل توزيعات الأرباح والإتاوات والعوائد والأرباح الرأسمالية، والتي يتم تحديد وعائها على أساس إجمالي الدخل وتُطبق عليها الضرائب المقتطعة من المنبع.

وبناءً على ذلك لا يجوز لدولة مصدر الدخل فرض الضريبة على أرباح الأعمال التي تحققها الشركات غير المقيمة إلا إذا مارست هذه الشركات نشاطها من خلال منشأة دائمة،^(١) حيث تُعد المنشأة الدائمة هي المعيار الذي من خلاله يتم قياس مستوى التواجد

(١) المادة ٧ (أرباح الأعمال): الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (٢٠١٧) "١ تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يبشر المشروع نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها. فان باشر المشروع نشاطاً كالمذكور أنفاً، فانه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع التي تعزي الي المنشأة الدائمة وفقاً لأحكام الفقرة ٢ في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

=

الاقتصادي للمشروع الأجنبي، بحيث يتسنى منح حق فرض الضريبة لدولة المصدر وفي حدود الأرباح التي يمكن نسبتها للمنشأة الدائمة.

أي أنه وفقاً للقواعد التقليدية يُشترط لفرض الضريبة على أرباح الأعمال أن يتم إما تأسيس المشروع داخل الدولة ليكون مقيماً بها، أو أن يكون غير مقيم ولكنه يمارس نشاطه من خلال منشأة دائمة داخل الدولة. وهو ما يتطلب في جميع الأحوال وجوداً مادياً للنشاط داخل الدولة.

في ضوء الخصائص الرئيسية للاقتصاد الرقمي، تتمتع الشركات الرقمية بحرية كاملة في تحديد موقعها، حيث يمكن لهذه الشركات تقديم خدماتها وتنفيذ أنشطتها دون الحاجة إلى وجود مادي في المكان الذي يتم فيه النشاط أو إنشاء القيمة، مثل مكان بيع السلع أو استهلاك الخدمة. تعتمد هذه الشركات بشكل كبير على الأصول غير المادية والمستخدمين، مما يمنحها مرونة كبيرة في تحديد موقع الخادم والموارد الأخرى اللازمة للقيام بالأنشطة الاقتصادية. وفي ظل القواعد الضريبية الدولية الحالية، يثار التساؤل حول مدى صلاحية هذه القواعد التقليدية التي تم تطويرها في بيئة اقتصادية قديمة، في ظل النظام الاقتصادي الحديث. فقد ساعدت هذه القواعد في الماضي على تحقيق أهدافها بشكل جيد، وساهمت في تجنب التكرار الزائد في فرض الضرائب.

=

٢- لأغراض هذه المادة والمادة ٣٢ أ و ٣٢ ب تكون الأرباح التي تعزي في كل دولة متعاقدة الي المنشأة الدائمة المشار إليها في الفقرة ١ هي الأرباح التي يتوقع ان تحققها، ولا سيما في تعاملها مع الأجزاء الأخرى من المشروع، إذا كانت مشروعاً منفصلاً ومستقلاً يمارس نفس الأنشطة او أنشطة مشابهة، مع مراعاة الوظائف المنفذة والأصول المستخدمة والمخاطر المفترضة من قبل المشروع من خلال المنشأة الدائمة والجزاء الأخرى من المشروع."

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

ومع ذلك، في الوقت الحاضر، شهد ظهور قيمة جديدة وغير ملموسة في كثير من الأحيان في محركات الاقتصاد الرقمي، مما أدى إلى ثورة في عدة قطاعات وإنشاء نماذج أعمال جديدة. وفي الوقت نفسه، أدى هذا التحول المستمر إلى تراجع الحاجة إلى القرب المادي من الأسواق المستهدفة. فعلى سبيل المثال، يتم ممارسة الأعمال الرقمية التي تشمل الأنشطة عبر الإنترنت وتقديم الخدمات الرقمية للمستهلكين في جميع أنحاء العالم، دون الحاجة إلى وجود مكان في السوق الخاصة بالنشاط. بالتالي، يمكن للشركات الرقمية تقديم خدماتها عبر الإنترنت والوصول إلى المستهلكين دون وجود فعلي في الدولة التي يتواجد فيها المستهلكون. ومن خلال عدم وجود منشأة دائمة في دولة السوق، يتم فرض الضرائب على أرباح الخدمات الرقمية في الأساس في بلد إقامة الشركة (بلد التأسيس). ويمكن للشركات الرقمية متعددة الجنسيات أيضاً دمج أرباحها وإفائها في بلدان ذات نظم ضريبية منخفضة، مع القيام بأنشطة تجارية مستدامة في بلدان الأسواق دون أن يتم فرض ضرائب على أرباحها.

تواجه التحديات الحالية الخاصة بتوزيع الأرباح والضرائب على الأنشطة العابرة للحدود تحديات مستمرة في إيجاد قواعد فعالة ومقبولة لتوزيع الحقوق الضريبية. يعتبر تحويل الأرباح من قبل الشركات متعددة الجنسيات إلى سلطات ضريبية منخفضة أو معدومة، المعروفة باسم الملاذات الضريبية، واحدة من الممارسات الشائعة. تسهم التقنيات الجديدة في تسهيل هذه العمليات، حيث يمكن للشركات استغلال الثغرات في النظام الضريبي لتجنب دفع الضرائب بشكل قانوني. تعمل هذه الشركات على تحويل الأرباح إلى جغرافيات ذات نظم ضريبية ملائمة لها، وذلك من خلال تحويل الأرباح إلى فروعها أو شركاتها التابعة في هذه الدول.

هذا النوع من التحويلات المالية يعمل على تقليل الضرائب المستحقة على الأرباح، مما يؤثر على قدرة الدول على جمع الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل

الخدمات العامة والمشاريع الحكومية. وتواجه البلدان، بغض النظر عن حجمها أو تقدمها، تحدياً في إيجاد حلول فعالة لهذه المسألة، والتي تعتبر مشكلة دولية تستدعي تعاوناً وتنسيقاً بين الدول.^(١)

وفي ضوء ذلك نجد أن نشاط الاقتصاد الرقمي يثير عدداً من التحديات المتعلقة بضريبة الدخل، وهي:

١- قصور مفهوم المنشأة الدائمة فيما يتعلق بفرض الضرائب على الأنشطة الرقمية.

٢- خلق القيمة في الاقتصاد الرقمي.

٣- التجنب الضريبي من خلال تحويل الأرباح ومشكلات تسعير المعاملات.

وسوف نتناول هذه التحديات من خلال الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول

قصور مفهوم المنشأة الدائمة PE فيما يتعلق بفرض الضرائب على الأنشطة الرقمية

تم بناء إطار العمل الضريبي الدولي على شبكة واسعة من الاتفاقيات الضريبية الثنائية، وتهدف إلى تعزيز التعاون الضريبي ومنع التهرب والتجنب الضريبي. تتوافق هذه الاتفاقيات مع النموذج الضريبي لـ OECD وتوفر آليات لتسوية الأزواج

1) OECD, 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), P78.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

الضريبي، وتعمل على توزيع الحقوق الضريبية بشكل عادل بين الدول. يُعد هذا الإطار الضريبي الدولي أداة لتحقيق الاستقرار وتعزيز التعاون الدولي في المجال الضريبي.

منذ نشر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لأول مرة مسودة اتفاقية ضريبية نموذجية في عام ١٩٦٣، زاد عدد الاتفاقيات الضريبية التي تستخدم هذا النموذج بشكل كبير. يستند أكثر من ٣٠٠٠ اتفاقية ضريبية سارية في جميع أنحاء العالم على نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي يتم تحديثه بانتظام. أحدثت نسخة من النموذج تم نشرها في ٢٠١٧/١٢/١٨. تحتوي الاتفاقية على تعليقات مفصلة لكل مادة، وتكتسب هذه التعليقات أهمية متزايدة في تفسير وتطبيق الاتفاقيات الضريبية.^(١)

صحيح، إلى جانب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، توجد أيضًا اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والنامية. بدأت الأمم المتحدة العمل على وضع هذا النموذج في عام ١٩٦٨، وأنشأ المجلس الاقتصادي والاجتماعي فريقًا خبراء مخصصًا للاتفاقيات الضريبية بين البلدان المتقدمة والنامية. تم نشر الاتفاقية النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والنامية عام ١٩٨٠، وتم تحديث الإصدار الأخير من هذه الاتفاقية في عام ٢٠٢١. تهدف هذه الاتفاقية إلى توفير قاعدة للبلدان للتفاوض على اتفاقيات ضريبية ثنائية تعزز التعاون الضريبي بين البلدان المتقدمة والنامية وتساعد في منع التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

1) Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released, OECD.ORG.
<https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>

صحيح، الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين النموذجيتين هو أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تفرض قيودًا أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب. وبالتالي، فإن بلدان المصدر تتمتع بحقوق أكبر في فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.^(١)

وفيما يتعلق باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية، تحدد هذه الاتفاقيات متى يكون لدى شركة مقيمة في دولة ما صلة كافية بدولة أخرى لتبرير فرض الضرائب من قبل الدولة الأخيرة. ووفقًا للمادة الخامسة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يكون هناك ارتباط عندما تكون الشركة المقيمة في دولة (دولة الإقامة) لديها منشأة دائمة (PE) في دولة أخرى (دولة المصدر).

صحيح، المنشأة الدائمة هي مكان ثابت للعمل يقوم من خلاله الشركة كليًا أو جزئيًا بتنفيذ أعمالها. يمكن أن تشمل المنشأة الدائمة مكان الإدارة، والفروع، والمكاتب، والمصانع، وورش العمل، وأماكن استخراج الموارد الطبيعية. ويمكن أيضًا أن تشمل المنشأة الدائمة وكلاء الشركات الأجنبية إذا كانوا يتصرفون نيابة عنها ويمارسون عادة سلطة إبرام العقود باسمها.^(٢)

(١) لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية، ORG.UN

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Ar.pdf

2) OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, [as it read on 21 November 2017], Article 5 (Permanent Establishment).

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

وفعالياً، يشترط وجود مستوى معين من التواجد المادي في دولة المصدر لوجود المنشأة الدائمة. إذا لم تكن للشركة وجود مادي في الدولة الأجنبية، فلن يكون لديها منشأة دائمة وبالتالي لا تنشأ أي علاقة ضريبية على الدخل.

يحدد المعيار الدولي المنشأة الدائمة PE وفقاً للمادة الخامسة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وهذا المعيار يستخدم في العديد من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية.

وفقاً لهذا المعيار، يتعين على الشركة أن تمارس نشاطاً تجارياً فعلياً في الدولة المصدر من خلال المنشأة الدائمة PE، وأن تكون الأرباح المحققة من هذا النشاط منسوبة إلى المنشأة الدائمة PE لكي يكون لبلد المصدر الحق في فرض الضرائب على تلك الأرباح^(١)

يجب أن يتوافر عنصران أساسيان لتحقيق المنشأة الدائمة PE وهما: أولاً- وجود نشاط تجاري فعلي: يعني أن الشركة تمارس أعمالاً تجارية فعلية ولا تقتصر على الأنشطة الاستثمارية البسيطة أو النشاطات الأخرى التي لا تشكل نشاطاً تجارياً فعلياً. ثانياً- وجود مكان ثابت: يجب أن يكون لدى الشركة مكان ثابت في الدولة المصدر حيث تمارس أعمالها. قد يشمل ذلك المكتب، أو المصنع، أو المستودع، أو أي نوع آخر من المنشآت التجارية.

تبيّن أن القواعد الحالية لا تسمح بفرض ضرائب على الشركات الرقمية. عند فرض الضريبة، يتعين أن يتم التفريق بين التشريعات الضريبية المحلية والاتفاقيات الدولية المتعددة الأطراف المتعلقة بالضرائب. عمومًا، في حالة تعارض القواعد

(١) الأرباح المنسوبة إلى PE هي الأرباح التي يتوقع أن تحققها PE إذا كانت شركة منفصلة ومستقلة تشارك في نفس الأنشطة أو أنشطة مماثلة. (ممكن إضافة الجزء الخاص بقوة جذب المنشأة الدائمة).

الضريبية في القانون المحلي والاتفاقيات الدولية، يتم منح الأولوية للقواعد الواردة في الاتفاقيات الدولية.

تعتمد النماذج الضريبية الدولية، مثل نموذج الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، على وجود مؤسسة دائمة أو نشاط مادي يتم ممارسته في دولة المصدر من قبل الشركات الرقمية، حتى تكون لتلك الدولة الحق في فرض الضرائب.

الإطار القانوني الحالي للمنشأة الدائمة

المنشأة الدائمة (Permanent Establishment) هي مصطلح يُستخدم في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD MTC) والأمم المتحدة (UN)، ويتم اعتماده من قبل الدول في تشريعاتها الوطنية والاتفاقيات الثنائية لتجنب التكرار في فرض الضرائب. يكمن الهدف الرئيسي لاستخدام مفهوم المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الدولية في تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على أرباح المشروع الذي يُقام في الدولة طالما أنه يمارس نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا في دولة متعاقدة أخرى. ووفقًا للمادة السابعة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإنه يتم فرض الضرائب على الأرباح التجارية للشركات متعددة الجنسيات فقط في حالة وجود منشأة دائمة، ما لم يتم العمل من خلالها. وبالتالي، تقوم الاتفاقيات الضريبية عادةً بتخصيص حق الضريبة على أرباح الأعمال لدولة الإقامة، وتعتبر المنشأة الدائمة استثناءً هامًا لهذا القاعدة.^(١)

(١) مصطفى عبد القادر، المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، الجزء الأول، رقم الإيداع ٣٤٨٥ لسنة ٢٠١٦، ص ١٣٢/١٣١.

وفيما يلي تحديد ماهية "المنشأة الدائمة" في ضوء نص المادة الخامسة من نموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة:^(١)

أولاً: نصت الفقرة الأولى من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أن المنشأة الدائمة هي "المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كلياً أو جزئياً" ^(٢) هذا التعريف يتضمن الشروط التالية: - ^(٣)

(أ) وجود مكان أو مقر لمزاولة النشاط.

(ب) يجب ان يكون مقر النشاط ثابتاً.

(ج) ان يتم مزاوله نشاط المشروع من خلال هذا المقر أو المكان الثابت.

ثانياً: تحتوي الفقرة الثانية من المادة الخامسة من نموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة على الحالات التي تعد من قبيل المنشأة الدائمة، ويتضح من

(١) يوجد أوجه اختلاف في تحديد ماهية المنشأة الدائمة بين نموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والأمم المتحدة، وسوف نشير الي هذه الاختلافات في موضعها من هذا البحث.

2) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment), paragraph 1. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

* ورد تعريف المنشأة الدائمة في الفقرة ١ من المادة ٥ من نموذج الأمم المتحدة، استنساخاً للتعريف الوارد في نموذج OECD.

United Nations, Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, (2017).

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

3) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary on Article 5, paragraph 6, p 177. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

نص هذه الفقرة أن ما ورد بها كان على سبيل المثال لا الحصر، حيث نصت على ان " تشمل عبارة المنشأة الدائمة على وجه الخصوص:

أ) مركز الإدارة.

ب) فرع.

ج) مكتب.

د) مصنع.

هـ) ورشة.

و) منجم أو بئر نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية." (١)

ثالثاً: تتناول الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD متي تعتبر مواقع البناء أو الانشاء أو مشروع التركيب أو التجميع من قبيل المنشأة الدائمة، وتنص هذه الفقرة على أنه " يعد موقع بناء أو انشاء أو مشروع تركيب، منشأة دائمة فقط إذا استمر لمدة تزيد على اثني عشر شهرا " (٢)

1) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment), paragraph

2. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

2) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment), paragraph

3. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

* تشمل الفقرة ٣ من المادة ٥ من نموذج الأمم المتحدة مجموعة من الأنشطة أوسع نطاقا عن نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث ورد نص الفقرة المشار إليها بنموذج الأمم المتحدة على النحو التالي: " ويشمل مصطلح المنشأة الدائمة أيضا ما يلي:

=

رابعاً: تضمنت الفقرة الرابعة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على القائمة السلبية للمنشأة الدائمة، وقد نصت هذه الفقرة على ما يلي: -

" على الرغم من الاحكام السابقة في هذه المادة، لا تشمل المنشأة الدائمة:

(أ) استخدام المرافق فقط لغرض تخزين السلع أو البضائع التي يملكها المشروع أو عرضها أو تسليمها؛

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي يملكها المشروع لغرض التخزين أو العرض أو التسليم فقط؛

(ج) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي يملكها المشروع فقط بغرض تشغيلها من قبل مشروع آخر؛

أ-موقع بناء، أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب، أو أنشطة اشراف متعلقة بها، شريطة استمرار ذلك الموقع أو المشروع أو الأنشطة لأكثر من ستة أشهر.

ب-قيام مؤسسة بتقديم خدمات، بما فيها الخدمات الاستشارية، عن طريق موظفين أو افراد اخرين تستخدمهم المؤسسة لهذا الغرض، شريطة استمرار ذلك النوع من الأنشطة (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة او فترات يتجاوز مجموعها ١٨٣ يوم في أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً."

يتضح من ذلك أن هذه الفقرة تتضمن مجموعة من الأنشطة أوسع مما تضمنته الفقرة ٣ من المادة ٥ من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فبالإضافة الي عبارة "مشروع تركيب" المستخدم في نموذج OECD، تشمل الفقرة ٣ (أ) من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة عبارة "مشروع تجميع" فضلاً عن "أنشطة إشرافيه" متعلقة "بموقع بناء أو مشروع بناء أو تجميع أو تركيب". وثمة وجه آخر للاختلاف، وهو أنه إذا كانت نموذج OECD ينص على أن الموقع أو المشروع لا يشكل منشأة دائمة الا إذا استغرق أكثر من اثني عشر شهراً، فان نموذج UN يخفض المدة الدنيا الي ستة أشهر.

United Nations, Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, (2017), P 11. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

(د) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لغرض شراء سلع أو بضائع أو جمع معلومات للمشروع؛

(هـ) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل فقط لغرض القيام بأي أنشطة ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة للمشروع؛

(و) الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية (أ) الي (هـ)، بشرط أن يكون النشاط الكلي للمقر الثابت للعمل الناتج عن هذا المزيج ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة.^(١)

ووفقا لهذا الاستثناء لا تعد الأنشطة التمهيدية أو المساعدة من ضمن المنشأة الدائمة، حتى لو تم مزاولة تلك الأنشطة من خلال مكان ثابت للنشاط، وتعد الصفة المشتركة لهذه الأنشطة انها بصفة عامة أنشطة ذات طبيعة تمهيدية أو مساعدة.^(٢)

خامساً: تضمنت الفقرة الخامسة والسادسة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD المعاملة الضريبية للوكيل التابع والمستقل، فنصت علي انه " علي الرغم من احكام الفقرتين ١، ٢ اذا كان الشخص – فيما عدا الوكيل المتمتع بوضع مستقل

1) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment) paragraph 4. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

(٢) تعد الفقرة ٤ من نموذج UN استنساخا للفقرة ٤ من المادة ٥ من نموذج OECD مع تعديل جوهري، حذف كلمة "تسليم" من الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب). ويعني حذف كلمة تسليم أن المكان المستخدم لهذا الغرض منشأة دائمة. فقد حذفت كلمة "تسليم" لأن وجود مخزون من البضائع للتسليم الفوري يسهل بيع المنتج ومن ثم تحقيق الأرباح في البلد المضيف من جانب المشروع الذي يملك هذا المرفق أو المكان. ولا يمكن تجاهل أن حذف عبارة "تسليم البضائع" من الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية يعد من الخصائص المهمة التي تميز تلك الاتفاقية عن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

والذي تسري عليه الفقرة ٦ - يعمل بالنيابة عن مشروع ويملك صلاحية ويمارسها بشكل معتاد في دولة متعاقدة لإبرام العقود باسم المشروع، يعد ذلك المشروع منشأة دائمة في تلك الدولة فيما يتعلق بأي نشاط يباشره ذلك الشخص للمشروع، الا اذا اقتصرت أنشطة ذلك الشخص على الأنشطة الواردة في الفقرة ٤ (الأنشطة التمهيدية او المساعدة)، والتي ان تمت مباشرتها من خلال مقر ثابت للعمل لا تجعل هذا المقر الثابت للعمل منشأة دائمة بمقتضى أحكام تلك الفقرة " (١)

سادساً: نصت الفقرة السادسة على انه " لا يعتبر ان للمشروع منشأة دائمة في دولة متعاقدة بسبب مزاولته للعمل في تلك الدولة عن طريق سمسار أو وكيل عام

1) Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment) paragraph 5. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

تضمنت الفقرة ٥ من نموذج UN، الفقرة الفرعية ب " إذا لم يكن لذلك الشخص تلك السلطة (إبرام العقود)، بيد أنه يحتفظ عادة في الدولة الاولي برصيد من السلع او البضائع يسلم منه بانتظام سلعا او بضائع باسم المشروع". وبناء على ذلك فقد أصبحت الفقرة ٥ من نموذج UN مختلفة اختلافا جوهريا عن الفقرة ٥ من نموذج OECD، كما أنها أصبحت أوسع نطاقا منها.

علاوة على ذلك، فقد تضمن نموذج UN الفقرة ٦، هذه الفقرة ليست لها اي صلة بنموذج OECD، وتتناول هذه الفقرة وكيل التأمين وجاء نصها على النحو التالي " خلافا للأحكام السابقة من هذه المادة، فان أي مشروع تأمين لدولة متعاقدة، باستثناء ما يتعلق بإعادة التأمين، تعتبر أن لها منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، اذا كانت تحصل اقساطا في اقليم تلك الدولة الأخرى أو تؤمن علي مخاطر قائمة فيه عن طريق شخص آخر غير الوكيل ذي المركز المستقل الذي تسري عليه أحكام الفقرة ٧" حيث ارتأى فريق الامم المتحدة أن تعريف المنشأة الدائمة الوارد في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية غير ملائم لتناول بعض نواحي الأنشطة التأمينية. وأعرب هؤلاء الاعضاء وجهة نظر مفادها أن اخضاع أرباح التأمين للضريبة في البلد الذ تسدد فيه اقساط التأمين أمر مستصوب ويجب أن يتم بغض النظر عن ودع الوكيل.

بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي وضع مستقل، بشرط أن يعمل هذا السمسار أو الوكيل بالأسلوب المعتاد لعملة" (١).

وبالتالي يمكن القول، انه لكي يعد الوكيل منشأة دائمة، سواء كان هذا الوكيل تابعا او مستقلا، لا يعمل في حدود نشاطه المعتاد يجب:

أ- أن يكون له الحق في العمل نيابة عن المشروع.

ب- أن يمتلك سلطة ابرام العقود باسم المشروع.

ج- الاستمرارية في ممارسة السلطة بصفة معتادة وليس بشكل منفصل.

د- ارتباط العقد بالنشاط الرئيسي للمؤسسة او ضروريا وهاما بالنسبة لهذا النشاط.

فاذا توافرت هذه الشروط كنا امام منشأة دائمة للمشروع في الحدود التي يعمل فيها هذا الشخص في نشاطه الأساسي.

سادساً: تضمنت الفقرة ٧ من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD النص على " ان كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أو مسيطر عليها من قبل شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو تزاول عملا في تلك الدولة

1) Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment)• paragraph 6. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

تعد الفقرة ٧ من نموذج UN هي الفقرة المماثلة للفقرة ٦ من نموذج OECD مع ادخال تغييرات طفيفة في الصياغة.

الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو غيرها) فإن ذلك الواقع في حد ذاته لا يجعل اي من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.^(١)

تم ادخال العديد من التعديلات على مفهوم المنشأة الدائمة الوارد في المادة الخامسة من نموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والامم المتحدة UN، وذلك بموجب الاتفاقية أو الوثيقة متعددة الأطراف MLI^(٢) وهو ما ترتب عليه تحديث لنموذجي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والامم المتحدة عام ٢٠١٧. فقد جاء الجزء الرابع من الوثيقة متعددة الأطراف تحت عنوان "التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة". فقد تبنت الوثيقة متعددة الاطراف تعريف جديد للوكيل التابع الذي يأخذ حكم المنشأة الدائمة، كما تم التضييق من نطاق الاعفاءات الخاصة بالوكيل المستقل، كما تضمنت الوثيقة متعددة الاطراف ايضا قاعدة لمكافحة تجزئة الانشطة، وأخيرا فقد تضمنت الوثيقة متعددة الاطراف تعريفا لماهية الشخص المرتبط ارتباطا وثيقا. وسوف نتناول هذه التعديلات تفصيلا في موضعها في هذا البحث، باعتبارها إحدى الأدوات التي تبنتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح بصفة عامة، وباعتبارها أحد الحلول للمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي بصفة خاصة.

1) Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment) ،paragraph 7. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

تعد الفقرة ٨ من نموذج UN استنساخا للفقرة ٧ من نموذج OECD.

2) Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, (2016). <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

• الأساس المنطقي وراء المنشأة الدائمة

يعتمد مفهوم المنشأة الدائمة على فكرة أن مشاركة الشركات الأجنبية في البيئة الاقتصادية لدولة ما واستخدامها للبنية التحتية بهدف تحقيق الأرباح، يعطي تلك الدولة الحق في فرض ضرائب على تلك الأرباح.

بالإضافة إلى ذلك، قد يُعتبر من غير العدالة أن تخضع الشركات المحلية لنظام ضريبي أكثر شدة من الشركات الأجنبية، مما يعيق المنافسة لصالح الشركات الأجنبية، وهو ما قد يضر بالاقتصاد المحلي لتلك الدولة.^(١)

ومن منظور نظرية المنفعة، يمكن القول بأن الشركات التي تستفيد من الخدمات والبنى التحتية لدولة ما يجب أن تتحمل مسؤولية دفع تكاليف تطوير وصيانة هذه الخدمات. إلا أنه في ظل المفهوم الحالي للمنشأة الدائمة، لا تساهم الشركات الرقمية في تمويل هذه الخدمات، على الرغم من استفادتها منها في دولة المصدر. على سبيل المثال، يحتاج بائع التجزئة عبر الإنترنت إلى الطرق لتوصيل السلع للعملاء في دولة المصدر، لكنه لا يدفع ضرائب على أرباحه وفقاً لمفهوم المنشأة الدائمة الحالي.

• لماذا يكافح مفهوم المنشأة الدائمة الحالي للتعامل مع نماذج الأعمال الرقمية^(٢)

بشكل بسيط، القواعد الضريبية الحالية تعتمد على مفهوم المنشأة الدائمة لتحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضرائب على أرباح الشركات. وتم تصميم هذه القواعد

1) Det Juridiske FakultetK, Digital Economy: The future of international taxation of business income, (2017), P 14.

<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60534/527.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

2) Det Juridiske FakultetK, Digital Economy: The future of international taxation of business income, (2017), P 14.

<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/60534/527.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

للتعامل مع الأنشطة الاقتصادية التقليدية التي تشترط وجود الشركة على أرض الدولة بشكل فعلي لفرض الضريبة عليها. يشير مصطلح "منشأة دائمة" أو "مكان ثابت للعمل" إلى وجود مقر أو فروع للشركة في الدولة المعنية.^(١)

ومع ذلك، فإن هذا النموذج للضريبة قد يصبح غير مناسب في ظل التطورات الحديثة بعد الثورة الرقمية. فقد أصبحت المشروعات قادرة على تحقيق الدخل من دول مختلفة دون الحاجة إلى وجود مكان ثابت للعمل في تلك الدول أو استخدام موارد مادية أو بشرية فيها. وهذا يعني أن الشركات يمكنها تجاوز الحاجة إلى المنشأة الدائمة والتعامل مع الضرائب بطرق مختلفة. بالتالي، يجب مراجعة القواعد الضريبية الحالية وتحديثها لمواكبة التطورات التكنولوجية والاقتصادية الحديثة. ينبغي أن تضمن هذه التحديثات آليات لتحديد المسؤولية الضريبية بشكل أفضل، بما في ذلك استخدام طرق جديدة لتحديد موقع النشاط.

صحيح، في الاقتصاد الرقمي، يتميز التعامل التجاري بعدم الحاجة إلى التواجد المادي التقليدي في الدولة التي تكون فيها الشركة مسجلة لتحقيق الأرباح. يمكن للشركات في الاقتصاد الرقمي أن تختار الاستفادة من الملاجئ الضريبية أو الدول ذات العبء الضريبي المنخفض، حيث يكون التشريع الضريبي ملائماً لها. بالفعل، يمكن لشركات الاقتصاد الرقمي أن تتفاعل مع المستهلكين في دول مختلفة دون الحاجة إلى التواجد المادي في تلك الدولة. يتم إتمام العمليات التجارية عبر الإنترنت وتنفيذ الدورة التجارية الكاملة دون الحاجة إلى السلع المادية الفعلية. هذا يمكن أن يؤدي إلى تحقيق العائدات من دولة محددة دون أن يتم تحميل الشركة بالالتزامات الضريبية في تلك الدولة. هذه

(١) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ ورقة العمل رقم ١٩٥، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، (يونيو ٢٠١٨).

الممارسات قد أثارت تحديات كبيرة لتحديد المسؤولية الضريبية وتطبيق الضرائب على أرباح الشركات في الاقتصاد الرقمي. ولذلك، هناك حاجة ملحة إلى إصلاح القواعد الضريبية الدولية لتواكب تلك التطورات وتضمن تحقيق التوازن العادل بين تحصيل الضرائب وتشجيع الابتكار والنمو الاقتصادي^(١).

• تطبيق عملي

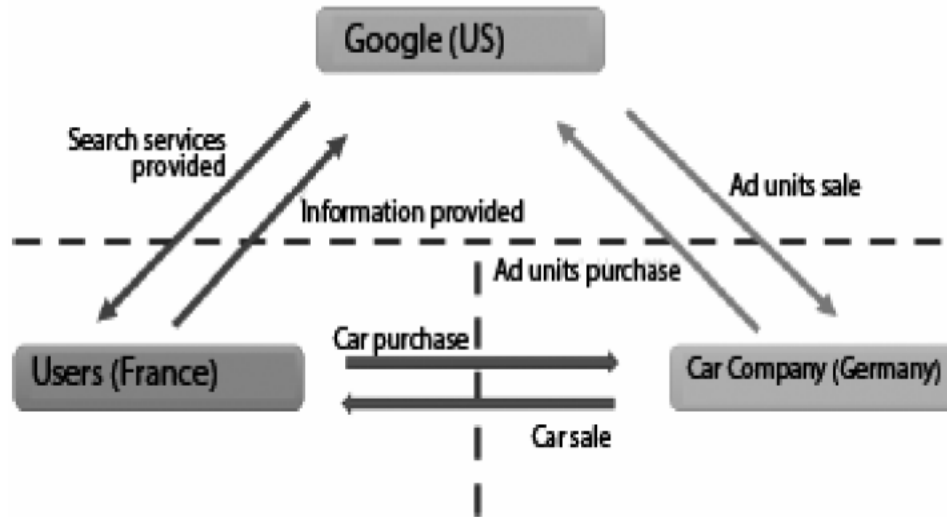
لتوضيح مدى قصور القواعد الحالية للضرائب الدولية في التعامل مع الشركات الرقمية، نوضح المثال التالي: شركة Google الأمريكية، تتلقى أرباحًا إعلانية عن طريق بيع مساحات إعلانية تستهدف المستخدمين في فرنسا إلى شركة سيارات في ألمانيا (انظر الشكل ٩). بالنسبة لفرنسا، يبدو الأمر كما لو أن شركة جوجل غير موجودة كمنشأة دائمة فيها، حتى لو استوفت معايير المنشأة الدائمة، فلن تُنسب أرباح الإعلانات إلى تلك المنشأة الدائمة. وهكذا تتمكن شركة جوجل من تقديم خدماتها في السوق الفرنسية دون أن تخضع أرباحها للضريبة هناك، مما يحرم حكومة فرنسا من إيرادات ضريبية كان ينبغي أن تستحقها كدولة سوق. لذلك تظهر الحاجة إلى إصلاح القواعد الدولية الحالية لضريبة الدخل، بحيث تراعي خصوصية نماذج الأعمال الرقمية الحديثة وتمنح الدول حق فرض الضريبة على الأرباح المتأتية من أسواقها حتى في غياب التواجد المادي للشركة.

يقوم المستخدمون في فرنسا باستخدام محرك البحث جوجل لقدرته الهائلة في خدمات البحث وبشكل مجاني. في ضوء ذلك، حصلت شركة جوجل على كمية هائلة من المعلومات من عمليات البحث التي يجريها المستخدمون في فرنسا. سيتيح تحليل هذه

(١) د. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، مرجع سابق ص ٢٦٤-٢٦٥.

المعلومات ومعالجتها لشركة جوجل توزيع إعلانات فعالة على المستخدمين الذين قد يشتررون سيارات ألمانية (إعلانات مستهدفة). وهذه هي الطريقة التي تستطيع بها شركة جوجل بيع مساحات إعلانية للشركات الألمانية التي تحاول بيع السيارات في فرنسا. وبذلك تتمكن شركة جوجل من تحقيق إيرادات إعلانية من السوق الفرنسية من خلال استخدام بيانات المستخدمين هناك، دون أن تخضع هذه الإيرادات للضريبة في فرنسا.

(شكل رقم ٩)



الشكل ٩: تحصل شركة GOOGLE الأمريكية على أرباح إعلانية من خلال بيع

حلول إعلانية تستهدف المستخدمين في فرنسا إلى شركة سيارات ألمانية^(١)

- 1) Tetsuya Watanabe, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, (January 2021), P 5-6.
https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/ppr17_01_06.pdf

الأطراف الثلاثة التالية يمكن اعتبارها أهدافًا محتملة لفرض الضرائب على الأرباح في فرنسا: شركة السيارات الألمانية، والمستخدم في فرنسا، وشركة جوجل Google:

- شركة السيارات الألمانية: يمكن فرض الضرائب على الأرباح المحققة في فرنسا، نظرًا لأنها تمتلك شركة تابعة أو متجرًا فرعيًا في البلاد.
- المستخدم في فرنسا: يمكن اعتباره "يبيع" معلوماته الشخصية إلى شركة جوجل مقابل استخدام منتجاتها وخدماتها، ولكن لا يمكن فرض ضرائب عليه بسبب ذلك.
- شركة جوجل: يمكن فرض ضرائب على أرباح الإعلانات المحققة من المعلومات الشخصية للمستخدمين في فرنسا، ولكن لا تسمح قواعد الضرائب الحالية بذلك.

• الخادم (Server) في العالم الرقمي

هل يمكن اعتبار الخادم منشأة دائمة في الاقتصاد الرقمي؟ يدور النقاش حول ما إذا كان مجرد استخدام عمليات التجارة الإلكترونية لمعدات الحاسوب في دولة ما يمكن أن يشكل منشأة دائمة. وقد يجادل البعض بأن الخادم الذي يتم تخزين الموقع الإلكتروني عليه يمكن اعتباره منشأة دائمة، حيث إنه يشكل تواجدًا ماديًا في الدولة المعنية. ومع ذلك، قد يجادل البعض الآخر بأن الخادم لا يشكل منشأة دائمة، لأنه مجرد وسيلة لوصول المستخدمين إلى الموقع الإلكتروني، ولا يشارك في ممارسة النشاط التجاري بشكل مباشر^(١). وفي النهاية، فإن تحديد ما إذا كان الخادم يشكل منشأة دائمة أم لا يعتمد على

(١) الخادم هو جهاز يخزن المعلومات ليتمكن مستخدمو الشبكة من الوصول إليها (مثل الشبكة الداخلية). باختصار، الخادم هو جهاز كمبيوتر يمكنه استضافة مواقع الويب وتخزين المعلومات وما إلى ذلك.

تفسير التعريف القانوني للمنشأة الدائمة. وقد تؤدي إعادة تعريف المنشأة الدائمة بشكل يتناسب مع الواقع الاقتصادي الجديد إلى حل هذا النقاش^(١).

يُعد الخادم جهازًا كمبيوترًا موجودًا فعليًا في موقع جغرافي، وبالتالي فهو يستوفي شرط الوجود المادي للمنشأة الدائمة. ومع ذلك، لا يكفي اعتبار الخادم منشأة دائمة للتعامل مع تحديات الضرائب في الاقتصاد الرقمي. يمكن للشركات متعددة الجنسيات (MNEs) تجنب امتلاك منشأة دائمة في دولة ما من خلال تحديد موقع الخادم خارج هذه الدولة، حتى لو كانت تحقق مبيعات رقمية كبيرة في هذه الدولة. وهذا يسمح للشركات متعددة الجنسيات بالإبلاغ عن الأرباح خارج نطاق اختصاص السوق، وهي ممارسة تمثل تحديًا لقواعد الضرائب الدولية التقليدية^(٢).

وبالتالي، لا يمكن اعتبار الخادم منشأة دائمة كافية للتعامل مع تحديات الضرائب في الاقتصاد الرقمي. ففي ظل الاقتصاد الرقمي، يمكن للشركات متعددة الجنسيات تحقيق أرباح كبيرة في دولة ما دون وجود أي تواجد مادي فيها. ولذلك، من الضروري إعادة تعريف المنشأة الدائمة بشكل يتناسب مع الواقع الاقتصادي الجديد، بحيث يتم توسيع نطاق تعريف المنشأة الدائمة ليشمل أنشطة التجارة الإلكترونية. وهذا سيسمح للدول

1) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary on Article 5, p 151-154 (Electronic commerce). <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

2) Peter Hongler and Pasquale Pistone, "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", WU International Taxation Research Paper Series, No. 2015 – 15, P12. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591829

بفرض الضرائب على الشركات الرقمية بشكل عادل، حتى لو لم يكن لها أي تواجد مادي في هذه الدول^(١).

بالإضافة إلى ذلك، يمكن نقل الخادم رقمياً بسهولة بين خوادم مختلفة. هذا يعني أن الشركات الرقمية يمكنها إنشاء وجود خادم في دولة ما دون الحاجة إلى وجود تواجد مادي فيها. وهذا يسمح للشركات الرقمية بتجنب التزامات الضرائب في هذه الدولة.

ثانياً، قد يكون من الصعب تحديد الأرباح التي يمكن تخصيصها إلى الخادم كمنشأة دائمة. نظراً لأن الخادم هو مجرد أداة يتم استخدامها لتقديم الخدمات، فمن الصعب تحديد القيمة المضافة التي يحققها. وهذا يمكن أن يؤدي إلى نزاعات بين الدول حول مقدار الضرائب التي يجب فرضها على الشركات الرقمية.

بناءً على ما سبق، من الواضح أن اعتبار الخادم منشأة دائمة ليس الحل الأمثل لمعالجة تحديات الضرائب في الاقتصاد الرقمي. هناك حاجة إلى نهج جديد يأخذ في الاعتبار الطبيعة الرقمية للأعمال التجارية الحديثة.

كما أن الشركات الرقمية تستغل ثغرتين أخريين في القانون

أ- ثغرة الأنشطة التحضيرية أو المساعدة

تواجه الدول صعوبة في فرض الضرائب على الشركات الرقمية التي لها تواجد مادي في الدولة، وذلك لأن القانون الدولي يعتبر أنشطة مثل التخزين والتسليم وتجميع

1) Suranjali Tandon, "in search of a solution to tax digital economy", NIPFP Working Paper Series, No. 354, (October 06, 2021).

https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2021/10/WP_354_2021.pdf

المعلومات من قبيل الأنشطة التحضيرية والمساعدة التي لا تعطي الدولة الحق في فرض الضريبة عليها.

لكن في عصرنا هذا، أصبحت هذه الأنشطة جزءاً محورياً في عمل الشركات الرقمية. فعلى سبيل المثال، يمكن لشركة مثل أمازون أن تباع منتجاتها عبر الإنترنت من خلال متجر واقعي في الدولة، دون أن تخضع للضريبة في هذه الدولة، لأن القانون يعتبر نشاط التخزين والتسليم أنشطة ثانوية.

ومع ذلك، فإن هذه الأنشطة لم تعد ثانوية بأي حال من الأحوال. ففي العصر الرقمي، أصبحت المعلومة مصدراً مهماً للدخل والربح، وأصبحت تحليلات البيانات الضخمة أداة أساسية لاتخاذ القرارات التسويقية والإنتاجية.^(١)

ب- ثغرة الوكلاء

تواجه الدول صعوبة في فرض الضرائب على الشركات الرقمية التي تعمل من خلال وكلاء في الدولة. فوفقاً للقانون الدولي، لا تعتبر الشركات الأجنبية التي تعمل من خلال وكلاء منشآت دائمة في الدولة، وبالتالي لا تخضع لضرائب الدولة.

ويمكن للشركات الرقمية التهرب من الضرائب عن طريق منح وكلائها سلطة التفاوض فقط، بينما يتم إبرام العقود من قبل موظفي الشركة في الخارج. وبذلك، لا يكون الوكيل ممثلاً للشركة بشكل كامل، ولا يحق للدولة فرض الضرائب على الشركة.^(٢)

(١) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ ورقة العمل رقم ١٩٥، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، (يونيو ٢٠١٨).

(٢) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ ورقة العمل رقم ١٩٥، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، (يونيو ٢٠١٨).

ولفهم التحدي الذي يتمثل في فرض الضرائب على الشركات الرقمية، يمكننا النظر إلى بعض الأمثلة التجارية البارزة:

تستخدم شركة Uber نموذجًا أعمالياً قائمًا على الإنترنت لربط السائقين والركاب، وتتقاضى رسومًا مقابل تقديم خدمة الوساطة. ونتيجة لذلك، تتمتع الشركة بوجود مادي ضئيل في الدول التي يعمل بها سائقوها وركابها. وتستفيد Uber من هياكل التخطيط الضريبي لتجنب وجود منشأة دائمة في الدول التي تعمل بها. وهذا يعني أن الشركة لا تخضع للضريبة على أرباحها في هذه الدول.

وبالمثل، تتخذ خدمة البث الصوتي Spotify مقرًا رئيسيًا لها في لوكسمبورغ، وهي دولة منخفضة الضرائب. ومع ذلك، تحافظ الشركة على مكتبها التشغيلي في السويد، حيث توجد معظم موظفيها وعملياتها.

وعن Netflix، ففي أكتوبر ٢٠١٩، قررت إيطاليا مقاضاة Netflix بتهمة التهرب الضريبي. وبحسب المدعين، فإن Netflix لديها وجود مادي كافٍ في إيطاليا، بما في ذلك كابلات وخواادم الألياف البصرية، مما يجعلها شركة محلية يجب أن تدفع الضرائب.^(١)

1) "Bloomberg news", (accessed August 20, 2021).

<https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-10-03/italy-said-to-investigate-netflix-for-failing-to-file-tax-return?leadSource=uverify%20wall>

The Milan tribunal has opened the probe as the prosecutors believe Netflix has sufficient physical presence in Italy – including fiber optic cables and servers – to be recognized and qualified as a local business that should be paying taxes.

في ضوء ما سبق، يتضح أن تعريف المنشأة الدائمة التقليدي لا يتوافق مع الواقع الاقتصادي الجديد. فقد أصبحت الشركات الرقمية قادرة على تحقيق الدخل والربحية من الدول المختلفة دون وجود تواجد مادي فيها. هذا يعني أن الدول المصدرة للدخل الناتج عن الأنشطة الرقمية قد تفقد القدرة على فرض الضرائب على تلك الأنشطة^(١).

ولذا تدعو منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى تحديث القواعد الضريبية الدولية لتتوافق مع الواقع الاقتصادي الجديد. وتهدف هذه التحديثات إلى منح الدول المصدرة للدخل الناتج عن الأنشطة الرقمية الحق في فرض الضرائب على تلك الأنشطة، حتى لو لم يكن للشركات الرقمية وجود مادي في هذه الدول.

يجب أن تعمل الدول والمؤسسات الدولية على التعاون والتنسيق للتوصل إلى حلول عادلة للتحديات الضريبية المتعلقة بالاقتصاد الرقمي. ومن خلال ذلك، يمكن تحقيق نظام ضريبي عادل ومستدام يواكب التطورات الحديثة في العالم الرقمي.

الفرع الثاني

خلق القيمة في الاقتصاد الرقمي

يُعد مصطلح "خلق القيمة" من المصطلحات الأساسية في النقاش حول السياسة الضريبية الدولية. ويسعى المجتمع الدولي إلى منح الدول الحق في فرض الضرائب على الشركات الرقمية حيث يتم إنشاء القيمة. لذلك، من المهم الوصول إلى فهم مشترك ومفهوم محدد لخلق القيمة.^(٢)

(١) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٢٠)، ص ١٤٨-١٤٩.

2) Marcel Olbert and Christoph Spengel, International taxation in the digital economy: Challenge accepted? World Tax Journal (February 2017), Printed on Apr 20, 2017) by IBFD, P 22.

=

هناك إجماع دولي على أن الأرباح يجب أن تُفرض حيث يتم إنشاء القيمة. وقد أكدت المفوضية الأوروبية ومشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على هذا المبدأ^(١). ومع ذلك، لا يزال هناك بعض الغموض حول كيفية تحديد مكان إنشاء القيمة. تشير التصريحات الدائمة للإطار الشامل لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية/ مجموعة العشرين والإجراءات ٨-١٠ من خطة عمل BEPS إلى أن الأنشطة الاقتصادية وخلق القيمة ترتبطان ارتباطًا وثيقًا^(٢). وقد اعترف الباحثون والممارسون بهذا المفهوم باعتباره النموذج الجديد السائد في قانون الضرائب الدولي^(٣).

<https://www.ottimoacademy.it/wp-content/uploads/2021/01/Scarica-il-file-PDF-sugli-aspetti-fiscali-nelleconomia-digitale-44-pagine..pdf>

- 1) EUROPEAN COMMISSION: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (COM, Brussels), Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy (March 21, 2018).

https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF

- 2) OECD Explanatory Statement: 2015 Final Reports (OECD/G 20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015), P 4. <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
- 3) OECD Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports (OECD/G 20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015), P 3.

<https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/9789264241244-en.pdf?itemId=/content/publication/9789264241244-en&mimeType=pdf>

أثار مشروع (BEPS) التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سؤالاً أساسياً حول كيفية إضافة الشركات في الاقتصاد الرقمي للقيمة وتحقيق أرباحها. وقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أهمية خلق القيمة في الاقتصاد الرقمي.

كما أكدت كل من وزارة الخزانة البريطانية والمفوضية الأوروبية أن هناك شيئاً مميزاً حول خلق القيمة في الاقتصاد الرقمي. ففي مثال منصة التواصل الاجتماعي، تساهم مشاركة المستخدم في إنشاء القيمة من خلال توفير البيانات التي يمكن استخدامها للإعلان المستهدف. ومع ذلك، لا يتم فرض الضرائب على الأرباح بالضرورة في بلد المستخدم، مما يعني أن مساهمة المستخدم لا تؤخذ في الاعتبار^(١).

يهدف مشروع BEPS التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ضمان فرض الضرائب على الأرباح في الدولة التي تحدث فيها الأنشطة الاقتصادية ويتم إنشاء القيمة. وبالتالي، يعتبر مبدأ "الضرائب حيث يتم إنشاء القيمة" جوهر مشروع BEPS، مما يتطلب تحليل مفهوم وطبيعة هذا المبدأ^(٢).

1) HM Treasury, Corporate Tax and The Digital Economy: Position Paper, (Nov, 2017).

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_positi_on_paper.pdf

2) OECD, 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), paragraph 1.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

لم يتم توضيح مفهوم خلق القيمة بشكل كافٍ في مشروع BEPS التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. على وجه التحديد، لا يوجد تفسير واضح لماذا يجب أن يكون هذا هو المبدأ الأساسي للتخصيص الدولي فيما يتعلق بالحقوق الضريبية. كما لم تحاول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تحديد العوامل التي تساهم في خلق القيمة^(١).

لا يقدم التقرير المتعلق بالتحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي (Action 1) أي تعريف أو تفسير لخلق القيمة. ومع ذلك، فإنه يسلط الضوء على العديد من الأسئلة والقضايا والمشكلات والتطورات المتعلقة بهذا المفهوم في العالم الرقمي.

نظرًا لأن مفهوم خلق القيمة غير محدد بوضوح، فقد يُعزى إلى مجموعة متنوعة من العوامل، بما في ذلك موقع الموظف والمبيعات والإنتاج والإدارة ورأس المال. يمكن أن تحدث هذه العوامل في عدد من البلدان، مما يجعل من الصعب تحديد مكان إنشاء القيمة^(٢). يشير مشروع BEPS التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن لا قيمة يتم إنشاؤها في حالة عدم وجود نشاط اقتصادي حقيقي أو عمل تجاري.

1) Johanna Hey, Taxation Where “Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for international taxation, IBDF (APRIL/MAY 2018).

https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_BIT_2018_203.pdf

2) Michael Devereux and John Vella, Implications of Digitalisation for International Corporate Tax Reform, (Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07, July 2017), P 9.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تشير إلى أن موقع النشاط الاقتصادي الحقيقي ومكان إنشاء القيمة ليسا بالضرورة متطابقين. قد يحدث إنشاء قيمة في مكان حيث يتم النشاط الاقتصادي الحقيقي، ومن المحتمل ألا يكون هناك إنشاء للقيمة في حالة عدم وجود نشاط اقتصادي حقيقي. ومع ذلك، فإن القيمة التي يتم إنشاؤها لا تتناسب بالضرورة مع كثافة النشاط الاقتصادي. على سبيل المثال، قد لا يساهم موقع الإنتاج ذو الأجور المنخفضة بشكل كبير في إنشاء القيمة، على الرغم من مشاركة عدد كبير من الأفراد في النشاط الاقتصادي الحقيقي المكثف.^(١)

الأصول غير الملموسة تلعب دورًا مهمًا في خلق قيمة الشركات في الاقتصاد الرقمي. البرمجيات أصبحت من الأصول غير الملموسة الأكثر أهمية في النماذج الأعمال الرقمية. يتوقع أن تغير الشبكات مفهوم خلق القيمة، حيث ترتبط زيادة القيمة بزيادة عدد المشاركين في الشبكة. على الرغم من تحديد البيانات كمساهم في خلق القيمة، إلا أن مسألة توزيع القيمة المتولدة من توليد وتخزين واستخدام البيانات لا تزال محيرة، مما يؤدي إلى تحديات ضريبية أكثر تعقيدًا.^(٢)

1) M. Herzfeld, The Case against BEPS: Lessons for Tax Coordination, Tax Rev. 1, (Aug 2, 2017), P 27.

<https://ntanet.org/wp-content/uploads/2018/03/SSRN-id2985752.pdf>

2) OECD, 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), P 99.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

تعتمد قيمة الشركات الرقمية بشكل كبير على الأفكار والابتكارات الإبداعية التي تؤدي إلى تكنولوجيا قابلة للتسويق. تلعب عمليات البحث والتطوير وملكية الأصول غير المادية والعلامات التجارية والصفحات الإلكترونية والخوارزميات دوراً هاماً في الشركات الرقمية الكبرى مثل Google و Amazon و Facebook. يمكن إنشاء القيمة بعيداً عن موقع المنتجات التي يتم تسويقها. لذا، تستثمر شركات المنصات الرقمية الكبرى مبالغ كبيرة في البحث والتطوير للحفاظ على مكانتها في السوق.^(١)

بالإضافة إلى ذلك، يتم إنشاء القيمة أيضاً من خلال تفاعل المستخدم. يقوم المستخدمون بإنشاء السوق ويساهمون في إثراء التكنولوجيا التي تطورها الشركات الرقمية. تمكن نماذج الأعمال المتعددة الجوانب ومشاركة المستخدمين من تقديم الخدمات "مجاًناً" بشرط مشاركة المستخدمين للمعلومات مع الشركة أو قبول الإعلانات. يزيد هذا النموذج من دور المستخدم في خلق القيمة، وهو مختلف عن النماذج التقليدية. جمع المعلومات والبيانات يبرز أهمية المستهلك، ليس فقط كعميل مباشر للشركات الرقمية، ولكن أيضاً في إنشاء سوق لبيانات المستهلك والإعلانات عبر الإنترنت.

باختصار، يتم إنشاء قيمة في النماذج الأعمال الرقمية من خلال الشركات الرقمية التي تستثمر في البحث والتطوير، بالإضافة إلى التعاون مع العملاء والمستخدمين في السوق. تتعلق قيمة هذه النماذج بأصول غير مادية مثل البيانات ومشاركة المستخدمين^(٢).

1) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019), P 108.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

2) Suranjali Tandon, "in search of a solution to tax digital economy", NIPFP Working Paper Series, No. 354, (October 06, 2021), P 12.

https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2021/10/WP_354_2021.pdf

هذا يثير تساؤلات حول كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة في الأنشطة الرقمية وتوزيع الأرباح الضريبية بين الدول المختلفة. قد يكون من الضروري إعادة التفكير في مفهوم الدخل والقيمة عندما نتحدث عن الاقتصاد الرقمي.

سنحاول فهم الدور المحتمل للمستخدم في تحديد نظام ضريبة الشركات المستقبلية. سنناقش أهمية دور المستخدم في نماذج الأعمال الرقمية وكيف يمكن للاعتراف بأن المستخدم هو مصدر الأرباح أن يؤدي إلى تغييرات في توزيع الحقوق الضريبية والأرباح.

القيمة التي يولدها المستخدم

توفر سهولة الاتصال بالإنترنت فرصاً كبيرة لنمو التجارة الإلكترونية، مما يزيد من عدد المستخدمين المحتملين وحجم ونطاق أنشطتهم الرقمية.

يشارك المستخدم في خلق القيمة بطريقتين:

الطريقة الأولى: تتمثل الطريقة الأولى في أن يقوم المستخدم بنفسه بالكشف عن بياناته الشخصية والسماح بجمعها من قبل بعض الشركات الرقمية. تستخدم هذه الشركات البيانات لتحقيق إيرادات. مع التزايد المستمر في الأنشطة الرقمية، يقوم الأفراد بإنتاج كميات كبيرة من المعلومات أثناء استهلاكهم للسلع والخدمات. تلك البيانات التي تنشأ وتجمع من هؤلاء المستخدمين تعد جزءاً أساسياً من النماذج الأعمال الرقمية، مما يسمح بتحسين الخدمات المقدمة للمستخدمين الحاليين واستقطاب المستخدمين الجدد بشكل أفضل.

الطريقة الثانية: تأتي الطريقة الثانية من خلال دور المستخدمين في إنشاء المحتوى الرقمي بأنفسهم، مثل المواد التعليمية والتجارب والصور ومقاطع الفيديو. يعد هذا الدور بالغ الأهمية في استمرارية العديد من نماذج الأعمال الرقمية. عندما يقوم

المستخدم بذلك، فإنه أيضاً يكشف عن معلومات عن نفسه التي يتم استخدامها من قبل بعض الشركات الرقمية.

١ - المستخدم

عادةً ما يتم تحديد مستخدم السلعة أو الخدمة على أنه المشتري أو المستهلك لسلعة أو خدمة، بغض النظر عما إذا كانت المعاملة تتم فعلياً (شخصياً) أو فعلياً (عبر الإنترنت). فيما يلي بعض الأمثلة المحددة لكيفية تفاعل المستخدمين مع الشركات الرقمية (وبعضهم البعض)

- شراء السلع والخدمات عبر الإنترنت، مع الكشف عن معلومات شخصية وتفضيلات المستخدم للاستخدام المستقبلي وتحقيق الدخل.
- تصفح الإنترنت واستخدام محركات البحث أو التطبيقات المجانية، مع مشاركة معلومات شخصية للوصول إلى الخدمات.
- التفاعل عبر منصات التواصل الاجتماعي، مع نشر المحتوى الرقمي والتفاعل مع المجتمع، مع كشف المزيد من المعلومات الشخصية.
- استخدام أجهزة متصلة بالإنترنت وجمع البيانات من خلال إنترنت الأشياء، حيث يتم جمع البيانات من الأشياء المادية المتصلة بشبكة الإنترنت.

تتضمن جميع هذه الأنشطة تبادل المستخدم للمعلومات الشخصية مع الشركات الرقمية لتحسين الخدمات وتحقيق الربح. وكلما زاد عدد التبادلات التي تحدث، زاد تدفق البيانات من المستخدم إلى الشركة وزادت مجموعة المعلومات التي تم جمعها حول المستخدم -أي زيادة مخزون البيانات حول المستخدم.

في المقايضة الرقمية، يمنح المستخدمون الشركات بيانات شخصية مقابل خدمات رقمية مجانية أو بأسعار منخفضة. غالبًا ما يكون المستخدمون غير مدركين للكمية أو القيمة الدقيقة للبيانات التي يتم جمعها. عند التسجيل في خدمة، يوافق المستخدمون عادةً على مراقبة نشاطهم الرقمي، مع القليل من الخيارات للحفاظ على الخصوصية. تسعى العديد من التطبيقات إلى الوصول إلى جهات الاتصال والكاميرا والصور والموقع والرسائل النصية وميكروفون الهاتف عند التثبيت. يمكن لبعض الشركات أيضًا متابعة نشاط المستخدم حتى عندما لا يستخدمون النظام الأساسي الخاص بهم، باستخدام ملفات تعريف الارتباط للتتبع. وبالمثل، يمكن لعدد من تطبيقات الويب الوصول إلى موقع المستخدم حتى في حالة عدم استخدامهم للتطبيق.^(١)

٢ - بيانات المستخدم

بعد جمع البيانات الشخصية من المستخدمين، تقوم الشركات الرقمية الكبرى بتحليلها واستخدامها لأغراض مختلفة، بما في ذلك:

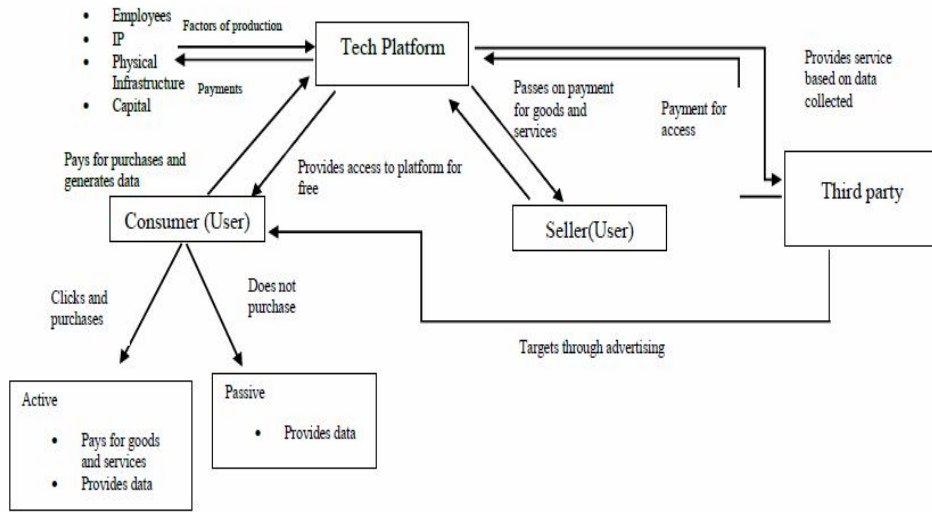
- تحسين المنتجات والخدمات الحالية أو تطوير منتجات وخدمات جديدة.
- تحديد رغبات المستهلكين وإنشاء إعلانات أكثر استهدافًا.
- تخصيص وتحسين وظائف البحث والمطابقة.
- بيع البيانات إلى شركات أخرى.

1) JENNIFER VALENTINO-DeVRIES, NATASHA SINGER, MICHAEL H. KELLER and AARON KROLIK, "Your Apps Know Where You Were Last Night, and They're Not Keeping It Secret", (DEC 10, 2018).

<https://www.nytimes.com/interactive/2018/12/10/business/location-data-privacy-apps.html>

يوضح الشكل التالي (انظر الشكل ١٠) تمثيلاً عاماً للوظائف التي تؤديها منصة بالإضافة إلى مشاركة المستخدم.

(الشكل رقم ١٠)

الشكل ١٠: عمليات المنصات الرقمية^(١)

تعتمد المنصات الرقمية كما هو موضح بالشكل على عناصر الأعمال التقليدية مثل رأس المال والعمالة والتكنولوجيا والبنية التحتية. ومع ذلك، تتميز هذه المنصات بالاعتماد أيضاً على بيانات المستخدمين التي يتم الحصول عليها من خلال طرق متعددة. في مقابل تلك البيانات، توفر المنصات الرقمية للمستخدمين الوصول المجاني واستخدام

1) Suranjali Tandon, "in search of a solution to tax digital economy", NIPFP Working Paper Series, No. 354, (October 06, 2021), P 15.

https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2021/10/WP_354_2021.pdf

المنصة. قد تستخدم الشركة نفسها البيانات التي تجمعها لتحسين تقديم الخدمات أو قد تبيع البيانات لأطراف ثالثة لأغراض مختلفة.

أصبحت بيانات المستخدم أحد الأصول الاستراتيجية للشركات الرقمية في الوقت الحالي. تستثمر هذه الشركات الكثير في تطوير التقنيات والأدوات التي تمكنها من جمع وتحليل هذه البيانات. تعتمد الشركات الرقمية بشكل كبير على بيانات المستخدم للحفاظ على ميزة تنافسية، سواء من خلال تحسين المنتجات والخدمات الحالية أو تطوير منتجات جديدة قائمة على البيانات. قد يقومون أيضًا ببيع البيانات التي يجمعونها إلى أطراف ثالثة.

بالإضافة إلى ذلك، قد تكون الشركات الرقمية متعددة المنتجات، حيث يمكن أن تقدم السلع التقليدية جنبًا إلى جنب مع الخدمات التي تعتمد على البيانات. هذا يعني أنها قد تبيع المنتجات الفعلية مثل المنتجات الإلكترونية أو الملابس، بالإضافة إلى تقديم خدمات مبتكرة تستند إلى تحليلات البيانات والذكاء الاصطناعي.

في الواقع، يمكننا التأكيد على أن البيانات أصبحت المورد الحيوي الأساسي في العصر الحديث، مشابهة لما يلعبه النفط في الاقتصاد العالمي. تجمع الشركات الرقمية الكبيرة بيانات المستخدمين أثناء التفاعلات الرقمية، وتقوم بتحليلها وتكريسها بنفس الطريقة التي تقوم بها شركات الطاقة بتكرير النفط الخام لإنتاج منتجات نفطية مختلفة قابلة للتسويق. تتم تداول وبيع البيانات كمورد قابل للتداول، وتعمل الشركات على تحقيق أرباح من هذا النشاط⁽¹⁾ وفي هذا السياق، يُعتبر الرقمنة جزءًا من الثورة الصناعية الرابعة، والتي يعتبر البيانات وقودًا أساسيًا لها. من خلال السيطرة على البيانات، تتمكن الشركات العابرة للحدود من التوغل والسيطرة على الأسواق العالمية دون أن تخضع

1) <https://oacademi.org/28-12-2021-data-science/>

للضرائب والتنظيمات المحلية في تلك الأسواق. هذا يمنحها مزايا تنافسية هائلة وقوة اقتصادية هائلة في السوق العالمية. ^(١) ومن المهم أن نلاحظ أن البيانات ليست فقط موردًا اقتصاديًا، ولكنها تثير أيضًا قضايا حول الخصوصية والأمان والسيطرة على البيانات الشخصية. يجب أن يتم التعامل مع هذه القضايا بحذر وتطبيق الضوابط والقوانين المناسبة لحماية حقوق المستخدمين وضمان استخدام البيانات بشكل أخلاقي ومسؤول.

بسبب أهمية البيانات، قامت شركات المنصات الرقمية العالمية باتخاذ خطوات متنوعة لتعزيز موقعها في السوق. واحدة من الاستراتيجيات المهمة التي اتبعتها هي استحواذهم على منافسيهم الحاليين أو المحتملين. على سبيل المثال، في عام ٢٠١٢، اشترت فيسبوك شركة إنستغرام وذلك لأنها كانت تعد منافسًا ناشئًا في مجال التواصل الاجتماعي. وفي عام ٢٠١٤، اشترت فيسبوك أيضًا شركة WhatsApp نظرًا لكونها منافسة لتطبيق Messenger الخاص بها. بالمثل، قامت جوجل بشراء العديد من الشركات المنافسة، ومن بينها Waze، الذي كان يشكل تحدّيًا متزايدًا لتطبيق خرائط جوجل. فعلى مر التاريخ، قامت جوجل بأكثر من ٢٣٠ عملية استحواذ، وفي بعض الأوقات وصل معدل الاستحواذ إلى عملية واحدة في الأسبوع. وفي الوقت الحالي، غالبًا ما تهدف العديد من الشركات الناشئة إلى أن يتم شراؤها في النهاية من قبل فيسبوك أو جوجل أو أمازون، بدلاً من منافستهم مباشرة. ^(٢)

(١) عادل عبد الصادق، البيانات الشخصية: الصراع على نطف القرن الحادي والعشرين، قضايا استراتيجية، المركز العربي لأبحاث الفضاء الإلكتروني، سبتمبر (٢٠١٨)، ص ١٧.

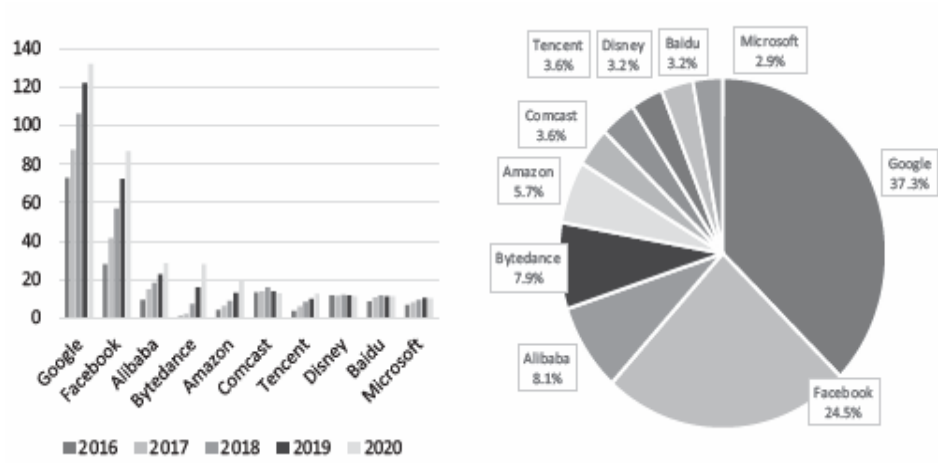
2) UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019), P 106.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

من حيث القدرة على المشاركة في الاقتصاد الرقمي القائم على البيانات وعلى الاستفادة منه، تبرز دولتان هما: الولايات المتحدة والصين. فهما معاً تمثلن نصف مراكز البيانات الفائقة النطاقات في العالم، وأعلى يبرز دور الولايات المتحدة والصين في المشاركة في الاقتصاد الرقمي القائم على البيانات والاستفادة منه. معاً، تمثل البلدين نصف مراكز البيانات الفائقة النطاق في العالم وتتصدران قائمة الدول في اعتماد تقنية الجيل الخامس (5G). كما تمتلك الولايات المتحدة والصين ٩٤% من إجمالي تمويل الشركات الناشئة في مجال الذكاء الاصطناعي خلال السنوات الخمس الماضية وتستضيفان ٧٠% من كبار الباحثين في هذا المجال. وتشكل الشركات العملاقة مثل آبل ومايكروسوفت وأمازون وألفابيت (غوغل) وفيسبوك وتين سينت وعلي بابا جزءاً كبيراً من هذا النظام الاقتصادي، حيث تستثمر بشكل متزايد في جميع جوانب سلسلة القيمة العالمية للبيانات. تتضمن هذه الاستثمارات جمع البيانات، وتقديم خدمات المنصات التي يتفاعل معها المستخدمون، ونقل البيانات عبر الكابلات البحرية والأقمار الاصطناعية، وتخزين البيانات في مراكز البيانات، وتحليل البيانات ومعالجتها واستخدامها باستخدام تقنيات مثل الذكاء الاصطناعي. وتتمتع هذه الشركات بميزة تنافسية كبيرة نتيجة لامتلاكها لكميات هائلة من البيانات التي تتولد من منصات. ولكنها لم تعد مجرد منصات رقمية، فقد أصبحت شركات عالمية ذات نفوذ عالمي، بقوة مالية وسوقية وتقنية هائلة، وتسيطر على حجم كبير من البيانات المتعلقة بالمستخدمين. وقد شهدت هذه الشركات تعزيزاً لحجمها وأرباحها وقيمتها السوقية ووضعها المهيمن في السوق خلال فترة الجائحة، مع تسارع عمليات الرقمنة. على سبيل المثال، في الفترة من أكتوبر ٢٠١٩ إلى يناير ٢٠٢١، ارتفع مؤشر بورصة نيويورك المركب بنسبة ١٧٪، بينما ارتفعت أسعار أسهم الشركات

العلاقة بنسب تتراوح بين ٥٥٪ (فيسبوك) و ١٤٤٪ (آبل).^(١) يوضح الشكل التالي (انظر الشكل ١١)، الإيرادات التي تحصل عليها أكبر عشر شركات للوسائط العالمية من خدمات الإعلانات والتي تحصل عليها نتيجة امتلاكها لأكثر قاعدة من بيانات المستخدمين.

(الشكل رقم ١١)



الشكل ١١ : إيرادات الاعلانات بمليارات الدولارات الامريكية لأكثر عشر شركات للوسائط العالمية^(٢)

1) UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview, (Sep 29, 2021), P 3.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

2) Adam A. Ambroziak, 1- EU's perspective on the functioning of giant online platforms in the digital economy, The European Union Digital Single Market Europe's Digital Transformation, First published (2022), ISBN:978-1-032-20159-7 (hbk), P 14.

=

في حين أثار جمع البيانات الشخصية من قبل الشركات عدداً من القضايا حول الحق في خصوصية البيانات والاستخدام المناسب لها، إلا أننا نركز هنا على مسألة التعويض عن استخدام هذه البيانات ذات القيمة التجارية في صميم الجدل الضريبي. فإذا كان المستخدمون يساهمون بلا شك في أرباح الشركات، فالاعتبار المهم هو قيمة هذه المساهمة. هل من الواضح أن المستخدم يحصل حالياً على تعويض مناسب عن بياناته في المقايضة الرقمية؟ وإذا لم تكن كذلك، فهل يجب على الحكومة فرض ضريبة على جزء من أرباح الشركات الرقمية نيابة عنه؟ بعبارة أخرى، هل ينبغي للقيمة التي يولدها المستخدم أن تؤسس حقوقاً ضريبية قائمة على المصدر للبلد الذي يقيم فيه المستخدمون؟ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف سيعمل مثل هذا النظام؟

■ التوافق بين مبدأ خلق القيمة ونظرية المنفعة:

هناك حجة قوية تشير إلى أن مفهوم خلق القيمة هو مجرد تصوّر جديد أو اسم مستعار لنظرية المنفعة. عندما يقدم بلد ما مساهمة من خلال الخدمات العامة والبيئة القانونية والاقتصادية التي تسهم في خلق قيمة لمؤسسة ما، فإن نظرية المنفعة تبرر فرض الضرائب. يُعزى خلق القيمة، كما تم ذكره سابقاً، إلى الأنشطة التي يقوم بها الموظفون، وتأثير السوق، والبنية التحتية القانونية والمادية والتكنولوجية. يمكن لهذه الأنشطة وغيرها أن تمكن البلدان السوقية من المطالبة بحصة من الإيرادات الضريبية.^(١)

=

https://www.researchgate.net/publication/358860556_EU's_perspective_on_the_functioning_of_giant_online_platforms_in_the_digital_economy

1) Johanna Hey, Taxation Where "Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for international taxation, IBDF (APRIL/MAY 2018), P 204.

=

من خلال التعليقات الواردة على الإجراءات ٨ الي ١٠ (8-10) Actions من خطة عمل OECD BEPS، أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن خلق القيمة يمكن أن يشمل حتى "وفورات الموقع" "location savings"،^(١) وهي تلك الوفورات في التكاليف التي تُعزى إلى العمل في سوق معين. بالطبع، سيتم إنشاء القيمة أيضاً في موقع الإنتاج (أينما كان ذلك بالنسبة للشركات الرقمية للغاية). من المحتمل أيضاً تبرير حقوق فرض الضرائب على الشركات للمكتب الرئيسي للشركة، بناءً على القيمة الناتجة عن زيادة رأس المال أو استخدام الملكية الفكرية، من بين العديد من العوامل الأخرى.

كل هذا يشير إلى أن خلق القيمة هو مبدأ واسع ومتنوع بما فيه الكفاية لتبرير تخصيص الحقوق الضريبية لكل من بلد المصدر والإقامة.

إن التقدم الذي يجلبه مفهوم خلق القيمة إلى الضرائب الدولية في الأعمال التجارية الرقمية العالية هو إمكانية إنشاء الرابطة دون وجود مادي. وبهذا المعنى، فإن خلق القيمة يركز على تبرير الضريبة وليس على إسناد الدخل.

=

https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_BIT_2018_203.pdf

- 1) Johanna Hey, Taxation Where "Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for international taxation, IBDF (APRIL/MAY 2018), P 204.

https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_BIT_2018_203.pdf

المرحلة التالية من نسب الأرباح إلى خلق القيمة أصعب بكثير من مبدأ تبرير الضريبة. كما أشار العديد من المعلقين،^(١) فإن عزو الأرباح إلى خلق القيمة مهمة صعبة للغاية، في الواقع، مهمة صعبة مثل محاولة إثبات ارتباط الأرباح بالفوائد التي تقدمها الدولة.^(٢)

■ العلاقة بين خلق القيمة والإطار الضريبي الدولي الحالي:

النظام الضريبي الدولي الحالي يعتمد على توازن معين. يتم تخصيص أنواع معينة من الدخل (عادةً دخل سلبي مثل الفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم) في المقام الأول لدولة الإقامة، مع إمكانية فرض ضرائب على الدخل التجاري من قبل دولة المصدر (مشروطًا بوجود وجود مؤسسة دائمة).

يبدو أنه ليس من السهولة توافق مفهوم خلق القيمة مع الإطار الضريبي الدولي الحالي، على الرغم من جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتحقيق ذلك. فمبدأ خلق القيمة يعد تغييراً عن النهج السائد منذ العشرينات من القرن الماضي، وبالتالي يشكل بديلاً لهذا النظام المشترك لضرائب الإقامة والمصدر.

1) Johanna Hey, Taxation Where “Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for international taxation, IBDF (APRIL/MAY 2018), P 205.

https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_BIT_2018_203.pdf

2) Michael Devereux and John Vella, Implications of Digitalisation for International Corporate Tax Reform, (Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07, July 2017), P 6.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

أولاً: لا يوجد أي ارتباط بين مفهوم خلق القيمة وضرائب الإقامة. تفرض العديد من البلدان ضرائب عالمية على شركاتها المقيمة، ولا يمكن تبرير فرض الضرائب على دخل الشركة من مصادر أجنبية بناءً على مفهوم خلق القيمة.^(١)

ثانياً: يمكن أن يُعزى خلق القيمة، كما تم ذكره سابقاً، جزئياً على الأقل إلى السوق، مما يمنح بلد المصدر حقوقاً في فرض الضرائب على أساس عملائه المحليين. وفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يعتبر العديد من البلدان أن مفهوم خلق القيمة يبرر فرض الضرائب على نماذج الأعمال الرقمية، وذلك بسبب عدم توافق قواعد الارتباط الحالية مع توزيع الأرباح بين الموقع الذي يتم فيه فرض الضرائب على الأرباح والموقع الذي يتم فيه خلق القيمة، ويعني هذا أن الشركات الرقمية التي تعمل عبر الحدود وتخلق القيمة من خلال العملاء الموجودين في بلد معين، يمكن أن تكون موضع فرض ضرائب من قبل ذلك البلد، حتى وإن كانت الشركة ليس لديها وجود مادي فيه. يعتبر هذا النهج محاولة لتحقيق التوافق بين توزيع الأرباح وخلق القيمة، وذلك لتجنب التحايل الضريبي الذي قد ينشأ عن تفاصيل الهيكل التنظيمي والقانوني لهذه الشركات.^(٢)

1) Michael Devereux and John Vella, Implications of Digitalisation for International Corporate Tax Reform, (Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07, July 2017), P 3.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

2) 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), P 172.

=

هناك من يرفضون فكرة أن الدولة التي توفر السوق للمؤسسات الأجنبية، بغض النظر عن حجم الإمدادات، توفر رابطًا كافيًا لإنشاء رابطة ضريبية. وبدلاً من ذلك، يرون أنه يجب فرض الضرائب على الأرباح حصرياً في الدول التي تنشأ فيها العوامل التي تؤدي إلى توليد الدخل، وذلك وفقاً لمبادئ النظام الضريبي الحالي، مثل مبدأ مواعمة الربح مع خلق القيمة. يعتقد أنصار هذا الرأي أن القيمة تنشأ فقط من خلال الأنشطة على جانب العرض، مثل البحث والتطوير والإنتاج والتسويق، وليس من خلال الطلب، مثل شراء السلع والخدمات. ويثار السؤال التالي عند مارتن دي وايلد: إذا كان الطلب له صلة بتوليد الدخل، فلماذا لا يأخذ القانون الضريبي الدولي هذا في الاعتبار عند توزيع الأرباح الدولية للشركات؟

يشير كلا من Vella و Devereux إلى أن تجاهل خلق القيمة من جانب الطلب "يتعارض مع المنطق الاقتصادي الأساسي".^(١) ثم يتابعان توضيح كيفية إنشاء القيمة في جانب السوق (الطلب):^(٢)

<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

- 1) Michael P Devereux and John Vella "Taxing the Digitalised Economy: Targeted or System-Wide Reform? Working paper series, BTR, No.4©2018 Thomson Reuters and Contributors, (2018), P 394.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp18-23pdf>

- 2) Michael P Devereux and John Vella "Taxing the Digitalised Economy: Targeted or System-Wide Reform? Working paper series, BTR, No.4©2018 Thomson Reuters and Contributors, P 394.

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp18-23pdf>

الدخل الذي يتم توزيعه بين البلدان يعود في الأساس إلى السوق ويعتمد على الأجزاء المختلفة في سلسلة التوريد. يتم تحديد قيمة الدخل بناءً على الأسعار التي يتم جمعها في نقطة تلاقي العرض والطلب، والتي لن تكون موجودة بدون وجود السوق. من غير الواضح تمامًا لماذا يجب على النظام الضريبي الدولي للشركات أن يتجاهل فهمًا اقتصاديًا بسيطًا وغير مثير للجدل لعملية خلق القيمة.

في تقرير عام ١٩٢٣، قام الاقتصاديون بمناقشة إنتاج الثروة وقدموا مثالًا يدعم نفس الفكرة، وهو أن حقوق الضرائب يمكن تقسيمها بين جانبي العرض والطلب في السوق^(١). على سبيل المثال، لا يكتسب البرتقال الذي ينمو على الأشجار في كاليفورنيا قيمته الحقيقية حتى يتم قطفه، وليس فقط بعد ذلك، بل حتى عندما يتم تغليفه ونقله إلى المكان الذي يتطلبه الطلب ويتم تسليمه للمستهلك الذي سيستخدمه. يمكن أن تشترك سلطات إقليمية مختلفة في مختلف مراحل هذه العملية، حتى تصل الثروة إلى أخيرًا لتحقيق ثمارها.

تعتبر النظام الضريبي الدولي الحالي غير مجتمع عن حقوق الضرائب المتعلقة بأرباح الأعمال، ما لم يتوفر إحدى حالات وجود المنشأة الدائمة (PE)، والتي تعني تنفيذ الأعمال التجارية الخارجية من خلال هذه المنشأة. في العقود الضريبية التقليدية قبل عقود القرن العشرين، كانت الدول المصدرة تمنع من فرض ضرائب على الأرباح التجارية وتخصيص بعض الحقوق الضريبية لدولة الإقامة ما لم يتوفر وجود المنشأة الدائمة.

1) Seligman, Bruins and Einaudi and Sir Josiah Stamp, Report on Double Taxation (Submitted to the Financial Committee, League of Nations Economic and Financial Commission, Document EFS73 F19, April 1923), P 23.

<https://www.jstor.org/stable/2341293>

في الوقت الحالي، يمكن للشركات غير المقيمة "ممارسة" الأعمال التجارية في بلد ما بعدة طرق مختلفة، حيث يتطلب بعضها وجوداً مادياً في البلد والبعض الآخر لا يتطلب ذلك. قد يتم إبرام العقود أو تنفيذها جزئياً في بلد المصدر، ولا يتطلب ذلك وجوداً فعلياً للشركة في تلك البلد.

تروج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لفكرة أن مبدأ خلق القيمة يبرر فرض الضرائب على الشركات التي تحقق أرباحاً من الأنشطة العابرة للحدود في العصر الرقمي، حتى في حالة عدم وجود مادي لهذه الشركات. ومع ذلك، فإن القوانين الحالية لا تسمح بذلك بسبب القيود المفروضة عن طريق الإطار الحالي لتوزيع الأرباح. لذلك، يقدم إطار منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين مقترحات حالية تستند إلى مفهوم خلق القيمة كحق ضريبي "جديد". يعتبر هذا الحل الوسط الجديد تطوراً لنظرية المنفعة، حيث يتم التركيز على فكرة خلق القيمة كمبدأ مهم في فرض الضرائب.^(١)

تسبب استخدام مبدأ خلق القيمة بطرق مختلفة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الكثير من الارتباك. في البداية، تم استخدامه كعنصر أساسي في مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (OECD BEPS) لمعالجة قضايا تحويل

1) OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, (2019), P 11.

<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

الأرباح وتعزيز قواعد تسعير المعاملات الدولية. ومع ذلك، استخدم مؤخرًا أيضًا لتبرير وتوجيه حقوق الضرائب.

في النهاية، وعلى الرغم من الحماسة التي أبدتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمبدأ خلق القيمة، يبدو أن التركيز الأكبر والأكثر جدوى لهذا المبدأ يكمن في سياق مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح بدلاً من التركيز على تحديد حقوق الضرائب. فمن المهم التحقق مما إذا كانت الشركة التابعة متعددة الجنسيات تقع في مستوى ضريبي منخفض وتقوم بأنشطة تخلق قيمة تتناسب مع الأرباح التي تحققها، وذلك من منظور مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح الذي يركز على الجوانب الاقتصادية الحقيقية والمساهمة المحددة.

لذا نرى أن مفهوم خلق القيمة يعد تطويرًا إضافيًا لنظرية المنفعة، ويمكن استخدامه كمبرر لتبرير ضرائب المصدر وإظهار عدالتها، ولكنه لا يقدم أكثر من ذلك. ببساطة، إذا تم إنشاء قيمة معينة لمؤسسة غير مقيمة في بلد السوق، فذلك يعود لاستفادتها من بعض الفوائد مثل التحنية التكنولوجية والأنظمة القانونية، بالإضافة إلى مجموعة متنوعة من المزايا الأخرى التي تمت مناقشتها سابقًا، والتي يوفرها بلد السوق. وهذه القيمة تنشأ بسبب عوامل الطلب. ما يظهر بوضوح هو أن الأسئلة الصعبة المتعلقة بتخصيص الأرباح للأنشطة التي تمت في بلد ما، والأسئلة الأخرى المتعلقة بتقدير كمية هذا الدخل وتوزيعه، لا يمكن الإجابة عليها من خلال هذا المفهوم فحسب.

الفرع الثالث

الاقتصاد الرقمي وتحويل الأرباح وتسعير المعاملات الدولية

تهدف المادة التاسعة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD MTC إلى ضمان عدم حصول الشركات متعددة الجنسيات MNEs على مزايا ضريبية غير مناسبة، عن طريق قيام هذه الشركات بتسعير المعاملات داخل المجموعة بشكل مختلف عن المعاملات التي تتم بين الشركات المستقلة والتي يتم تقييمها "على أسس تجارية". لذا تضمنت المادة التاسعة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD MTC النص على التالي:

١- عندما:

(أ) يشارك مشروع تابع لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى أو في السيطرة عليه أو في رأس مالة.

(ب) أو يشارك نفس الأشخاص بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة مشروع تابع لدولة متعاقدة أو في السيطرة عليه أو في رأس مالة وفي مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى.

وفي أي من الحالتين، إذا وضعت أو فرضت شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهم المالية أو التجارية تختلف عن تلك التي تكون بين مشروعين مستقلين عن بعضهما، فإن أيه أرباح كان من الممكن أن يحققها أي من المشروعين لو لم تكن هذه

الشروط قائمة، ولكنه لم يحققها بسبب وجود هذه الشروط، يجوز ادراجها ضمن أرباح هذا المشروع واخضاعها للضريبة تبعا لذلك".^(١)

يعتمد الاقتصاد الرقمي على نماذج أعمال رقمية تعتمد بشكل كبير على الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والبرمجيات، والتي يصعب تقييم قيمتها بشكل دقيق. وعلى عكس الأصول الملموسة، فإن نقل الأصول غير الملموسة عبر الحدود لا يتطلب سوى عقد واحد عبر الشبكة العنكبوتية، وبالتالي، تقوم شركات التكنولوجيا الرقمية بنقل أرباحها إلى مناطق تفرض فيها أسعار ضرائب منخفضة جداً. تقوم هذه الشركات بذلك بطرق قانونية باستخدام ما يُسمى بالتسعير التحويلي، حيث تقوم الشركة الأم بتحديد أسعار المعاملات بين الخدمات والأعمال التجارية بين أنشطتها وفروعها في مختلف الدول بطريقة ترفع التكلفة وتضمن تسجيل الأرباح في الدول التي تفرض فيها الضرائب بنسب منخفضة، بدلاً من المكان الذي تم تنفيذ النشاط الاقتصادي وتحقيق الأرباح فيه بالفعل.

على سبيل المثال، في عام ٢٠١٧، قامت شركة جوجل بتحويل مبلغ ١٩,٩ مليار يورو (٢٢,٧ مليار دولار) من خلال شركة هولندية إلى برمودا. وفي نفس العام، دفعت شركة فيسبوك فقط ٧,٤ مليون جنيه إسترليني (٩,٦ مليون دولار) كضرائب في بريطانيا، على الرغم من تحقيقها إيرادات بقيمة ١,٦ مليار جنيه إسترليني. من المهم أن نلاحظ أن هذه الممارسات قانونية حالياً، ولكنها تثير قضايا حول العدالة الضريبية

1) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 9 (Associated Enterprises), paragraph 1. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

وتأثيرها على توزيع الثروة وتهدف إلى تحقيق أرباح أكبر عبر تقليل التزامات الضرائب.^(١)

على مدى الأربعين عامًا الماضية، تعددت وجهات النظر حول مبدأ السعر المحايد (Arm's length principle) وكيفية تطبيقه في توزيع الضرائب بين أجزاء شركات متعددة الجنسيات. يُعتبر هذا المبدأ حلاً توافقياً يستند إلى توجيهات تسعير المعاملات الدولية التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتركز هذه التوجيهات على الوظائف المؤداه والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة من قبل كل كيان.^(٢)

على الرغم من وجود خلافات مستمرة حول تسعير المعاملات الدولية وتطبيق مبدأ السعر المحايد، إلا أن هذه الخلافات عادةً ما تُعالج في إطار يحترم العقود المشتركة بين الشركات ومفهوم توزيع المخاطر داخل المجموعة المتعددة الجنسيات. ومع ذلك، في العقد الماضي، أثار مبدأ السعر المحايد جدلاً غير عادي، حتى أن تسعير المعاملات

(١) يونس حسن عقل & محمد حارس طه، مدي إمكانية فرض ضريبة الخدمات الرقمية على الاقتصاد الرقمي في مصر، دراسة اختيارية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، العدد الثاني (مارس ٢٠١٩)، ص ٢٠٦.

https://sjar.journals.ekb.eg/article_110141.html

2) OECD, "Tax and digitalisation", OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, (2018).

<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf>

الدولية أصبح موضوع نقاش مثير للجدل بين المسؤولين ذوي المناصب العليا الذين لا يمتلكون خبرة ضريبية كافية.^(١)

نتيجة لذلك، تعرضت المعايير السابقة التي تم تطويرها بواسطة خبراء تسعير المعاملات إلى مراجعة شاملة. وظهر الخلاف بين المسؤولين الحكوميين حول سؤال ما إذا كان إنشاء القيمة في المعاملات العابرة للحدود التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات ينبغي أن يُنسب إلى رأس المال أو العمل أو السوق أو مشاركة المستخدمين أو الدعم الحكومي. على الرغم من إصدار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توجيهات لتطبيق قواعد تسعير المعاملات، إلا أن هذه التوجيهات لم تتبعها العديد من الدول. على سبيل المثال، الهند تعتمد قانون تسعير المعاملات الخاص بها.^(٢)

تسببت الضغوط السياسية الهائلة التي تأتي من أعلى المستويات الحكومية ومجموعة العشرين في الحاجة إلى نتائج سياسية تتعلق بتسعير المعاملات كجزء من مشروع التعافي وتعزيز العدالة الضريبية الدولية.

تفضي الضغوط المشتركة المتعلقة بتسعير المعاملات والتطبيق المحدود للمعايير الضريبية الحالية على شركات الاقتصاد الرقمي الدولي إلى تقديم اقتراحات من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والدول غير الأعضاء المشاركة في مشروع تحقيق

1) G 20- G 8 (France 2011), Cannes Summit Final Declaration – Building our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All (Draft of November 4) (Nov 4, 2011).

<http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-declaration-111104-en.html>

2) Suranjali Tandon, "in search of a solution to tax digital economy", NIPFP Working Paper Series, No. 354, (October 06, 2021), P 9.

https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2021/10/WP_354_2021.pdf

الوعاء الضريبي وتعزيز السيولة المالية العالمية. تهدف هذه الاقتراحات إلى تخصيص الأرباح التي تحققها الشركات متعددة الجنسيات، بما في ذلك تلك التي تقدم خدمات رقمية، بين الدول استنادًا إلى مكان إنشاء القيمة.^(١)

في أكتوبر ٢٠١٥، وافقت مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على مشروع يتعلق بتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وأصدرنا سلسلة من التقارير في هذا الصدد، والتي تضمنت قضايا تسعير المعاملات كجزء هام منها. وصدر التقرير النهائي للإجراءات ٨ إلى ١٠ من خطة عمل OECD BEPS، والذي يحمل عنوان "مواءمة نتائج تسعير المعاملات وخلق القيمة"، ويتكون من تعديلات تمت إجراؤها على إرشادات تسعير المعاملات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ويمتد لما يقرب من ٢٠٠ صفحة.^(٢)

بالإضافة إلى ذلك، يتضمن التقرير النهائي للإجراء 13 BEPS مجموعة من الوثائق المتعلقة بتسعير المعاملات الدولية وإعداد التقارير لكل دولة على حدة، والمعروفة بتقرير البلد حسب البلد (CBCR). وتلزم الإجراءات الثلاثة عشرة الشركات

1) Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, World Bank Group, Tax Theory Applied to The Digital Economy, A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency, (2020), P 34.

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/pdf/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency.pdf>

2) Joe Andrus and Paul Oosterhuis, "Transfer Pricing After BEPS: Where Are We and Where Should We Be Going"، Taxes the Tax Magazine, (MARCH 2017), P 89.

<https://www.skadden.com/-/media/files/publications/2017/03/transfer-pricing-afterbepswhereareweandwhereshould.pdf>

الكبيرة متعددة الجنسيات بإعداد وتقديم تقارير سنوية تفصيلية تشمل دخلها، والضرائب المدفوعة، ومؤشرات النشاط الاقتصادي.

على الرغم من الجهود المبذولة، فإنه لم يتم التوصل إلى اتفاق شامل بشأن تسعير المعاملات الدولية، مما أدى إلى وجود مستويات عالية من الغموض في نتائج مشروع BEPS فيما يتعلق بتسعير التعاملات. يعكس الالتزام بـ "التوفيق بين ضريبة الدخل وخلق القيمة" واحدة من تلك العبارات التي تظهر هذا الغموض، حيث يتفق الجميع على المبدأ العام ولكن لا يتوافقون على معناه بالضبط.^(١)

أعلنت عدة دول عن عدم رضاها عن نتائج مشروع BEPS فيما يتعلق بتسعير المعاملات، ومن بين هذه الدول يبرز المملكة المتحدة كمثال. في عام ٢٠١٥، قبل انتهاء مشروع BEPS، فرضت المملكة المتحدة ضريبة بنسبة ٢٥٪ على الأرباح التي تم اعتبارها محولة بشكل مصطنع بعيداً عن البلاد. تهدف ضريبة الأرباح المحولة (DPT) إلى استهداف الشركات متعددة الجنسيات التي تتجنب دفع الضرائب في المملكة المتحدة، على الرغم من تقديمها السلع والخدمات لعملاء في المملكة المتحدة. اعتبرت المملكة المتحدة أن DPT لم تكن مشمولة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تنطبق في البلاد، وبالتالي فإن قواعد المنشأة الدائمة المنصوص عليها في تلك الاتفاقيات لا تنطبق على DPT. تبعاً للقيادة التي قدمتها المملكة المتحدة، اتخذت عدة دول إجراءات غير منسقة أو متوافقة مع مشروع BEPS بحلول نهاية عام ٢٠١٧. ومن بين هذه الدول: أستراليا والأرجنتين وتشيلي وفرنسا والهند وإسرائيل وإيطاليا واليابان والمكسيك

1) Michael L. Schler, *The Arm's-Length Standard After Altera and BEPS*, 149 *Tax Notes* 1149, (Nov. 30, 2015). https://itpf.org/itpf_blog?article_id=3922

ونيوزيلندا وبولندا وإسبانيا وأوروغواي. تضمنت هذه الإجراءات تدابير أحادية الجانب غير مقيدة أو غير متوافقة مع مشروع BEPS.^(١)

العلاقة بين مبدأ السعر المحايد ALP وإسناد الأرباح إلى المنشأة الدائمة في الاقتصاد الرقمي

تحدد الاتفاقيات الضريبية متى يكون لدولة ما الحق في فرض الضرائب على منشأة مقيمة في دولة أخرى. وفقاً للمادة الخامسة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، يُعتبر وجود "منشأة دائمة" في دولة أخرى (الدولة المصدر) كافياً لإقامة اتصال ضريبي. يجب أن يتوافق نشاط المشروع الذي يتم تعيينه للمنشأة الدائمة مع متطلبات حد المنشأة الدائمة قبل أن تفرض الدولة المصدر ضريبة على الدخل التجاري المتعلق بتلك المنشأة الدائمة. يُعتبر المادة الخامسة المعيار الدولي الأساسي الذي يحكم قرارات الدول بفرض ضريبة على المشروعات غير المقيمة.

وفقاً للمادة السابعة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، تُعرف الأرباح المنسوبة إلى المنشأة الدائمة (PE) على أنها الأرباح التي يُتوقع أن تحققها تلك المنشأة، خاصة فيما يتعلق بتعاملها مع أجزاء أخرى من المشروع، على أن يكون المشروع منفصلاً ومستقلاً ويمارس نفس الأنشطة أو أنشطة مشابهة.

في عام ٢٠١٠، أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريراً حول توزيع الأرباح للمنشآت الدائمة. وخلص التقرير إلى أنه يجب معاملة المنشأة الدائمة كأنها

1) Itai Grinberg, "International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate", Georgetown University Law Center, (March, 2019).

<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/2145/>

مستقلة ومنفصلة عن المقر الرئيسي في الخارج، وأنه يجب تنسيب الأصول والمخاطر إما إلى المنشأة الدائمة (PE) أو إلى المقر الرئيسي وفقاً لوظائف الأشخاص المهمة التي يقومون بها.^(١)

تبعاً لنهج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعتمد بعد عام ٢٠١٠، المعروف باسم "النهج المعتمد لدى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" (Authorized OECD Approach - AOA)، يتم توجيه توزيع الأرباح للمنشآت الدائمة. يستند هذا النهج إلى المادة السابعة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تتضمن الخطوة الأولى من النهج المعتمد بواسطة AOA الاعتراف بالمعاملات بين المنشأة الدائمة والمركز الرئيسي. ثم، في الخطوة الثانية، يتم تطبيق إرشادات تسعير المعاملات الخاصة التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (TPG) لتحديد تسعير المعاملات بين المنشأة الدائمة والمركز الرئيسي من خلال استخدام أساليب التسعير المناسبة.^(٢) ويوضح النهج المعتمد أنه يجب تطبيقه مع تعديلات إرشادات تسعير المعاملات في المستقبل، مع مراعاة التوجيهات المحدثة في المبادئ التوجيهية التي قد يتم تعديلها من وقت لآخر.^(٣)

1) OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, (July 22, 2010).

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

2) OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, (March 2018), P 7.

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>

3) OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, (July 22, 2010).

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

في إطار مشروع BEPS، ركزت العديد من الدول على الاعتراف بأن التقدم التكنولوجي، وبخاصة الإنترنت، وعولمة الأعمال يسهمان بشكل كبير في النشاط الاقتصادي لدولة معينة دون الوفاء بشروط المنشأة الدائمة. وكنتيجة لذلك، تم تحقيق بعض التغييرات المهمة في مفهوم المنشأة الدائمة من خلال مشروع BEPS. وقد تم تنفيذ هذه التغييرات من خلال اتفاقية مبادرة مكافحة تآكل القواعد الضريبية وتحويل الأرباح متعددة الأطراف (MLI)، والتي تعتبر نجاحًا آخر لمشروع BEPS. ومع ذلك، يجدر بالذكر أن مشروع BEPS استنتج بأن النهج المعتمد من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لا يحتاج إلى إعادة النظر في ضوء التغييرات التي تم إدخالها في المادة الخامسة من الاتفاقية النموذجية للمنظمة.

تم تطوير نهج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعتمد بغرض التعامل مع التحديات التي تنشأ عند فرض الضرائب على الشركات المرتبطة في دول مختلفة بناءً على معايير السعر المحايد والقواعد المتعلقة بالمنشأة الدائمة. في حالة فرض الضرائب وفقًا لمعايير السعر المحايد والمادة التاسعة على الشركات المرتبطة، في حين يتم فرض الضرائب على المنشأة الدائمة وفقًا لبعض القواعد الأخرى المنصوص عليها في المادة السابعة، قد ينتج تشوه في الهياكل التي تشمل المنشأة الدائمة والهياكل التي تشمل الشركات التابعة. وبناءً على ذلك، تسعى الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى تطبيق إرشادات تسعير المعاملات ومبدأ السعر المحايد بشكل متسق قدر الإمكان في كلا الحالتين.^(١)

1) Commentary to Article 7, para 2 of the OECD Model Treaty, para 16 (“the basic approach incorporated in the paragraph for the purposes of determining what are the profits that are attributable to the permanent establishment is therefore to require the determination of the profits under the fiction that the =

تطبيق نهج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعتمد يعني أن المنشأة الدائمة ومركزها الرئيسي يعاملان على أنهما مؤسسات مستقلة. ومع ذلك، فإن معايير استيفاء المنشأة الدائمة وفقاً للاتفاقيات الضريبية تعتمد على مبدأ التبعية. وبالتالي، يتعامل نهج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المعتمد مع المنشأة الدائمة على أنها مؤسسة مستقلة، ولكن بناءً على التعريف، يتطلب اعتبار الوكيل التابع منشأة دائمة وجود تبعية. هذه المفارقة ناتجة عن قرار جعل قواعد تسعير المعاملات تأخذ الأولوية على قواعد المنشأة الدائمة وتجعل مبدأ السعر المحايد هو الأساس في التطبيق. في الماضي، كان الوجود المادي لإثبات وجود المنشأة الدائمة هو البديل لمعيار التبعية، وكان الوجود المادي لمؤسسة أو وكيل تابع ضرورياً لتحصيل الإيرادات الضريبية من الشركة. في الوقت الحاضر، ومع تطور الهيكل القانوني وعصر الإنترنت، يمكن للشركات الرقمية ممارسة الأعمال في دولة بعيدة بدون وجود مادي في تلك الدولة أو وجود وكيل تابع. وهذا يثير جدلاً حول كيفية تخصيص الأرباح للمنشأة الدائمة، ويتضمن مناقشة حول كيفية توزيع أرباح الشركات متعددة الجنسيات بين الدول بشكل عام.

=

permanent establishment is a separate enterprise and that such an enterprise is independent from the rest of the enterprise of which it is a part as well as from any other person... that faction corresponds to the arm's length principle which is also applicable, under the provisions of Article 9, for purposes of adjusting the profits of associated enterprises.”)

المطلب الثاني

تحديات الاقتصاد الرقمي في مجال الضرائب غير المباشرة

تُفرض على المنشآت العديد من الضرائب غير المباشرة، ومن بينها الضرائب على القيمة المضافة والضريبة الجمركية. يُعد الاقتصاد الرقمي مصدرًا للتحديات في مجال ضرائب الدخل، ولكنه أيضًا يواجه تحديات فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية.

فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، فإن الأنشطة التجارية عبر الإنترنت والمبيعات عبر الإنترنت قد تتسبب في تعقيدات في تحديد مكان استحقاق وتحصيل الضريبة المناسبة. قد تواجه الدول صعوبة في تحديد ما إذا كان يجب فرض ضريبة القيمة المضافة على المعاملات الرقمية وكيفية تطبيقها بشكل فعال.

أما بالنسبة للضريبة الجمركية، فإن التجارة الإلكترونية تتيح للشركات القدرة على البيع والشراء عبر الحدود دون وجود مادي في البلد المستورد. هذا يعني أنه يمكن أن يكون هناك صعوبة في تحصيل الضريبة الجمركية بشكل فعال وتنفيذها في حالات التجارة الإلكترونية العابرة للحدود.

لذا، فإن الاقتصاد الرقمي يواجه تحديات في مجال ضريبة القيمة المضافة والضريبة الجمركية، حيث تحتاج الدول إلى وضع سياسات وآليات فعالة للتعامل مع هذه التحديات وضمان عدالة وفاعلية نظام الضرائب في الاقتصاد الرقمي، وهو ما سنتناوله في هذا المطلب من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول

الضريبة على القيمة المضافة

تمهيد

تعتبر ضريبة القيمة المضافة (VAT) أحد أنواع الضرائب غير المباشرة، حيث تفرض على السلع والخدمات التي يستهلكها الأفراد، ويتحمل الضريبة المستهلك النهائي لتلك السلع أو الخدمات. على الرغم من أن الشركات هي التي تجمع هذه الضريبة، إلا أنها تعمل كوكيل للحكومة في تحصيلها. تم تقديم ضريبة القيمة المضافة لأول مرة منذ نحو ٦٠ عامًا، وتُطبق حاليًا في أكثر من ١٥٠ دولة.^(١)

كما تُعد ضريبة القيمة المضافة مصدرًا رئيسيًا للإيرادات في معظم دول العالم، وتُعتبر حماية هذه الإيرادات في الاقتصادات التي تتأثر بالرقمنة والعولمة أولوية للحكومات في العالم. ومن المطلوب اتخاذ إجراءات لمواجهة تحديات ضريبة القيمة المضافة في التجارة الرقمية، وذلك لتحقيق الإيرادات اللازمة لتمويل التنمية المستدامة وتعزيز تعبئة الموارد المحلية بعد جائحة COVID-19. وبالإضافة إلى ذلك، يهدف ذلك أيضًا إلى تقليل التشوه التنافسي بين البائعين الأجانب عبر الإنترنت والمتاجر المادية المحلية.

1) Maria Hassan, VAT (value added tax) what are the VAT risks associated with place of supply for electronically supplied services, Master's Program in Comparative and International Taxation, Master Thesis 15 ECTS, UPPSALA University, Department of law, (spring term 2022), P 9.

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1664758/FULLTEXT01.pdf>

يعتبر الاقتصاد الرقمي منصة تسوق تمكن المستهلكين والشركات من إجراء عمليات البيع والشراء عبر الإنترنت بسهولة وبدون الحاجة إلى التواجد في نفس الدولة. ومن جانب آخر، يمكن أن يؤدي الاقتصاد الرقمي إلى عدم فرض ضريبة القيمة المضافة على الطرود ذات القيمة المنخفضة المرسلة عبر الحدود أو على الخدمات المقدمة عبر الإنترنت. وتشكل تحصيل ضريبة القيمة المضافة في سياق الاقتصاد الرقمي تحديًا، نظرًا لوجود العديد من مشكلات تحديد الهوية وتكاليف الامتثال العالية المعتادة للحصول على الضريبة، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالتقارير الضريبية المتعددة والانتظار لاسترداد المبالغ وخضوع الشركات لعمليات التدقيق. وبالتالي، يمكن أن يكون العبء على الشركات ثقيلًا، ويؤثر ذلك سلبيًا على إيرادات ضريبة القيمة المضافة وتكافؤ الفرص بين البائعين المحليين وغير المحليين.^(١)

تتمحور القضية الرئيسية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المستوى الدولي حول تحديد النطاق المكاني لحركة السلع والخدمات التي تخضع للضريبة. عندما نتحدث عن ضريبة القيمة المضافة، يجب تحديد الدولة التي تحقق لها فرض الضريبة عند نقل السلعة من دولة إلى أخرى، هل تكون الدولة المصدرة للسلعة أم البلد المستورد لها؟ وبعد ذلك، يجب تحديد كيفية تحصيل الضريبة من قبل تلك الدولة.

يتنازع ذلك مبدئين متعارضين هما مبدأ (المصدر أو المنشأ) أو مبدأ (الوجهة أو

المقصد).

1) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook), (AG 2021), P 394.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

أولاً: مبدأ المصدر أو المنشأ Origin principle

تطبق العديد من الدول مبدأ المصدر في فرض ضريبة القيمة المضافة، وذلك بمعنى أن الضريبة تفرض في البلد الذي يتم فيه إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، بغض النظر عن مكان استهلاكها. وبموجب هذا المبدأ، يخضع الصادرات للضريبة، بينما تعفى الواردات منها. وتُطبق نفس الأسس والقواعد على الصادرات كما تُطبق على السلع المحلية، بما في ذلك تحديد قاعدة الضريبة ومعدل الضريبة. ويتم منح ائتمان ضريبي أو خصم على الضريبة المدفوعة على المدخلات في بلد الاستيراد.^(١)

ثانياً: مبدأ الوجهة أو المقصد Destination principle

بناءً على مبدأ المقصد، يتم فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي فقط. وتفرض هذه الضريبة عندما يتم تجاوز حدود الدولة التي يتم فيها الاستهلاك، بغض النظر عن مكان إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة. وتطبيقاً لمبدأ المقصد، لا يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على الصادرات، ويتم استرداد ضريبة المدخلات المتعلقة بهذه الصادرات. يشار إلى ذلك في كثير من الأحيان بـ "حاليًا من ضريبة القيمة المضافة" أو "خاضعًا للضريبة الصفريّة". وفي المقابل، يتم فرض ضريبة على الواردات بنفس الأساس وبنفس معدلات الضريبة المعمول بها في الدولة المستوردة.^(٢)

(١) مبدأ خصم الضريبة على المدخلات، بموجب هذا المبدأ تقوم الدولة المستوردة والتي بها التواجد التجاري للعمل بعمل تصحيح مناظر بالضريبة المحصلة في الدولة الأخرى، بحيث يكون للمورد الموجود في دولة المصدر الحق في خصم أو استرداد الضريبة على المدخلات من هذه الدولة أي دولة المصدر، لتجنب ازدواج الضريبة الناجم عن تعارض القواعد المتعلقة بتحديد الاختصاص الضريبي.

2) Abdullahi Ali, Value Added Tax on Cross-Border Digital Supplies: The Kenyan Approach under the Finance Act 2019, Journal of Intellectual

وبالتالي، يحقق تطبيق مبدأ المقصد في ضريبة القيمة المضافة الحياد في التجارة الدولية. فمبدأ المقصد يضع كل الشركات المتنافسة داخل الدولة الواحدة على قدم المساواة، ولا يوجد أي ميزة في الشراء من دولة تفرض ضرائب منخفضة أو غير موجودة.

على العكس من ذلك، وفقاً لمبدأ المنشأ، يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على القيمة التي تم إنتاجها داخل حدود الدولة. وتُفرض هذه الضريبة على نفس الأساس وبنفس معدل الضريبة المعمول به في القانون الداخلي، مع إمكانية منح ائتمان أو خصم في الدولة المستوردة. ومن خلال فرض ضرائب بمعدلات مختلفة في الدول التي تضاف فيها القيمة، يمكن لمبدأ المنشأ أن يؤثر على الهيكل الاقتصادي أو الجغرافي لسلسلة القيمة ويعرض الحياد في التجارة الدولية للخطر. وبناءً على هذه الأسباب، هناك اتفاق واسع النطاق على أن مبدأ المقصد هو الأفضل من الناحيتين النظرية والعملية. ويعتبر مبدأ المقصد المعيار الدولي ومعترف به من قِبل قوانين منظمة التجارة العالمية WTO.^(١)

ونتيجة لذلك، من المتوقع أن يستمر مبدأ المقصد في العمل بشكل سار فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة على السلع الرقمية. فإن تبني مبدأ المقصد يساهم في تقليل

Property and Information Technology Law (JIPIT), eISSN: 2788-6727 —
Volume 1, Issue 1 (2021), P 13.

<https://www.ajol.info/index.php/jipit/article/download/233032/220114>

1) OECD, 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), P 39.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

التشوهات الاقتصادية في سوق السلع والخدمات، ويمنح الدولة التي ليس لدى الشركات الرقمية وجود دائم فرصة للحصول على حصة من الضريبة على التعاملات الرقمية، من خلال فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات التي يتلقاها المستهلكون في تلك الدولة.^(١)

لا يوجد تحدي في تطبيق مبدأ الوجهة أو المقصد فيما يتعلق بفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع المادية، حيث يتم جمعها عادة عن طريق الإدارة الجمركية عند مرورها عبر المنافذ الجمركية. وعند نقل البضائع من دولة إلى أخرى، فإن السلع المصدرة غالبًا تكون معفاة من ضريبة القيمة المضافة في دولة المورد (مع إمكانية للمورد لخصم ضريبة المدخلات)، بينما تُفرض نفس ضريبة القيمة المضافة على الواردات كما تُفرض على السلع المحلية في دولة المشتري. ومن المفترض أن يكون هناك رقابة جيدة على حدود الدولة للتأكد من عدم خضوع الصادرات التي دخلت البلد للضريبة في دولة المصدر، أو لضمان حصول خصم على المدخلات المستخدمة في تلك الصادرات. وهذه أمور تبدو صعبة في الاقتصاد الرقمي، خاصة عند فرض ضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة، حيث يكون من الصعب تحديد مكان استهلاك الخدمات ومراقبته، وضمان تحصيل الضرائب بشكل فعال.^(٢)

كما أن تطور التكنولوجيا أدى إلى تحول السلع التقليدية الملموسة إلى سلع معنوية غير قابلة للمس كبرامج الكمبيوتر والأفلام والأغاني والكتب الإلكترونية. يمكن شراء

(١) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٢٠)، ص ٢٢٢.

(٢) محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، (ديسمبر ٢٠٢٠)، ص ٨٣.

هذه السلع عبر الإنترنت بدون الحاجة للتعامل مع السلطات الجمركية. وبالإضافة إلى ذلك، تواجه الخدمات المقدمة إلكترونياً صعوبة في فرض الضرائب عليها، مما يعقد فرض ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة. وبالفعل، يواجه تطبيق مبدأ الوجهة أو المقصد تحديات في هذا السياق. حيث يكون من الصعب تحديد المكان الذي يتم فيه استهلاك هذه السلع والخدمات المعنوية، وبالتالي فإن فرض الضريبة يصبح معقداً. على سبيل المثال، يمكن للشخص شراء خدمة رقمية من دولة أخرى دون أن تكون معروضة على الحدود الجمركية، وهذا يُعقد عملية فرض الضريبة وتحصيلها. في ضوء هذه التحديات، يعمل القانون المالي والقوانين الضريبية في العديد من البلدان على تطوير وسائل لمعالجة تلك المشكلات وفرض الضرائب على السلع والخدمات الرقمية. وتتضمن هذه الجهود تعديلات في القوانين الضريبية لتوفير آليات لتحصيل الضرائب في سياق الاقتصاد الرقمي والتعاون الدولي لتبادل المعلومات الضريبية وتطوير تقنيات الرقابة والمراقبة المناسبة. على الرغم من تعقيد فرض الضرائب على السلع والخدمات الرقمية، إلا أن هناك جهوداً مستمرة للتأكد من تنظيم هذا القطاع وتحقيق التوازن بين التنمية التكنولوجية وضمان تحقيق العدالة الضريبية.

هناك طريقتان لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المستوردة في الوقت الحالي. الأولى هي آلية الاحتساب العكسي، حيث يقوم المستورد بتقييم ودفع الضريبة. الثانية هي التسجيل المبسط، حيث يتم تطبيق الضريبة على الموردين غير المقيمين ويتم تحصيلها وتوديعها للإدارة الضريبية. تعتبر آلية الاحتساب العكسي أقل مشاكلًا في المعاملات بين الشركات (B2B)، حيث يكون العميل غالبًا مسجلاً للضريبة ولديه الحق في استرداد ضريبة القيمة المضافة المدفوعة. وعلى الجانب المقابل، يشكل تقييم الضريبة الذاتي من قبل العملاء الفرديين مشكلة، حيث إن الاعتماد على العملاء الفرديين للإبلاغ الذاتي وتحصيل الضريبة على المشتريات عبر الإنترنت من غير المقيمين غير المسجلين

غير واقعي. كما أن البائعين غير المقيمين عمومًا ليسوا ملزمين بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة ما لم يكونوا يقومون بأعمالهم في البلد، وبالتالي يصبح تطبيق مبدأ الوجهة صعبًا في الاقتصاد الرقمي.^(١)

عدة بلدان قد اقترحت أو نفذت أنظمة ضريبية غير مباشرة على المنصات الرقمية سواء كانت محلية أو دولية. في نيجيريا، صدر قانون المالية لعام ٢٠٢٠ الذي يفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٧,٥٪ على الشركات غير المقيمة التي تنقل المحتوى الرقمي عبر وسائط إلكترونية أو لاسلكية فيما يتعلق بأي نشاط للتجارة الإلكترونية، على أن يكون لها حضور اقتصادي كبير في البلاد وتحقق أرباحًا من هذه الأنشطة. هذا سيؤثر على منصات مثل Airbnb وNetflix. في أنجولا، تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٤٪ على مقدمي الخدمات الرقمية الأجانب، والتسجيل مطلوب فور وجود عميل أنجولي. في جزر البهاما، تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٢٪ على جميع الأسواق عبر الإنترنت التي تعلن وتسهل إيجارات منازل العطلات. في بنغلاديش، يُطلب من البائعين غير المقيمين للخدمات الرقمية للمستهلكين في البلاد التسجيل وتحصيل ضريبة القيمة المضافة إذا تجاوزت المبيعات السنوية الخاضعة للضريبة ٣٠ مليون تاكا (أو ما يقرب من ٣٥٠ ألف دولار). في كوستاريكا، تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٣٪ على خدمات مقدمي الخدمات الإلكترونية والرقمية

1) Jinyan Li, "Protecting the Tax Base in a Digital Economy", OSGOODE HALL LAW SCHOOL, LEGAL STUDIES RESEARCH PAPER SERIES, Research Paper No. 78, Volume 13, Issue 17, (April 18, 2018), P 488-510.
<https://www.ssrn.com/index.cfm/en/osgoode-hall-leg/>

الأجنبية. هذه القائمة ليست شاملة وتستمر في النمو مع زيادة وعي البلدان بإمكانية جني الإيرادات من خلال فرض ضرائب على المنصات الرقمية.^(١)

التحديات الرئيسية لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على التجارة الرقمية^(٢)

خلق النمو القوي للتجارة الرقمية تحديات كبيرة لأنظمة ضريبة القيمة المضافة

على مستوى العالم، ولا سيما:

- تصنيف المعاملات التي سلع أو خدمات.
- النمو القوي في المبيعات عبر الإنترنت للخدمات والمنتجات الرقمية (مثل التطبيقات وعمليات الشراء "داخل التطبيق" in-app purchases، وبتث الموسيقى، والألعاب، وتأجير أماكن الإقامة، وما إلى ذلك) لا سيما من قبل الموردين غير المقيمين للمستهلكين من القطاع الخاص. غالبًا ما تفتقر قواعد ضريبة القيمة المضافة التقليدية إلى أحكام فعالة لفرض ضريبة القيمة المضافة على التوريدات التي لا تتطلب أن يكون المورد موجودًا فعليًا في نطاق اختصاص عمله، مما يؤدي إلى عدم فرض مبالغ ضريبة القيمة المضافة أو انخفاضها بشكل غير لائق.

1) 32. UNCDF, Local Government Finance is Development Finance, Chapter 15 – Taxing the digital economy alternative revenue generation for local governments, (April 01, 2022), P 381.

<https://www.uncdf.org/article/7589/local-government-finance-is-development-finance>

2) Eduardo Jiménez- OECD Consumption Taxes Unit, VAT/GST collection on digital trade, Challenges and OECD Guidance, , IDB/INTAL Virtual course on e-commerce for MERCOSUR Countries,(December 07, 2021).

https://cursos.iadb.org/sites/default/files/3.2%20Eduardo%20Jimenez_OECD_VAT_ENG.pdf

• النمو القوي في حجم واردات السلع منخفضة القيمة من المبيعات عبر الإنترنت، والتي لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة عليها بشكل فعال بموجب القواعد والإجراءات الحالية.

أولاً: تصنيف المعاملات الى سلع أو خدمات (١)

تنشأ تساؤلات حول طبيعة عملية البيع عبر الإنترنت عندما يتعلق الأمر بالحصول على سلعة عن طريق التحميل الرقمي، مثل الكتب الإلكترونية، حيث يمكن للمشتري الحصول عليها من خلال تنزيلها من موقع البائع على الإنترنت أو من خلال منصة رقمية تحتوي على مكتبة إلكترونية. يثير هذا التساؤل حول ما إذا كانت عملية البيع تعتبر بيعاً لسلعة أم خدمة، خاصة في ضوء تعريف السلعة المادية في قوانين الضريبة على القيمة المضافة. وتكمن أهمية تحديد طبيعة البيع (سلعة أو خدمة) في قوانين الضريبة على القيمة المضافة في تأثيرها على التعامل مع السلع والخدمات بشكل مختلف، سواء من حيث الضرائب المفروضة أو الإعفاءات وغيرها من الأحكام المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة.

حتى الآن، لا توجد اتفاقات عالمية موحدة بشأن تصنيف المنتجات الرقمية كسلعة أو خدمة. في البداية، اعتبر الاتحاد الأوروبي أن الحصول على كتاب عبر الإنترنت، مثلاً، من خلال الوصول إلى موقع مكتبة وقراءته، لا يمكن أن يصنف على أنه سلعة مادية أو خدمة. ومع ذلك، قررت المحاكم الأوروبية لاحقاً أن الكتاب الإلكتروني لا يمكن مقارنته بالسلع المادية، وبالتالي يمكن أن يخضع للضريبة على القيمة المضافة كخدمة. وبناءً على ذلك، قام الاتحاد الأوروبي بتعريف الخدمات في تطبيق ضريبة القيمة

(١) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٢٠)، ص ٢١٦ / ٢٢١.

المضافة على أنها الخدمات التي يتم الحصول عليها عبر الإنترنت أو أي شبكة أعمال إلكترونية، والتي تُقدّم بشكل أساسي عبر النظام الآلي بتدخل بشري بسيط، ولا يمكن توفيرها بدون تكنولوجيا المعلومات.

ثانياً: ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والأصول غير الملموسة الموردة من قبل الموردين غير المقيمين

هناك حاجة لتعديل قوانين ضريبة القيمة المضافة لضمان فرض الضريبة على الخدمات والأصول غير الملموسة التي يقدمها الموردون غير المقيمين. على الرغم من اتباع مبدأ الوجهة، إلا أن القوانين الحالية لا توفر أساساً فعالاً لفرض ضريبة القيمة المضافة على التجارة الرقمية.

ويمكن أن تؤدي التجارة الدولية في الخدمات والأصول غير الملموسة إلى تحديات كبيرة في تصميم وإدارة نظام ضريبة القيمة المضافة.

أ- التحدي الأول يكمن في تحديد الدولة المختصة بفرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والأصول غير الملموسة التي تتداول عبر الحدود، وذلك وفقاً لمبدأ الوجهة المقبول عموماً.

من المعتاد أن دولة الاستهلاك تكون لها الحق في فرض ضريبة القيمة المضافة. فيما يتعلق بالسلع المتداولة عبر الحدود، يشير مبدأ وجهة البضائع عموماً إلى دولة الاستهلاك. أما بالنسبة لتوريد الخدمات والأصول غير الملموسة من قبل الموردين غير المقيمين، فإن تحديد موقع الاستخدام أو الاستمتاع بالخدمة يكون أمراً أقل وضوحاً، نظراً لصعوبة تحديد موقع العميل، وبالتالي يكون تصميم قواعد مكان الضريبة المناسبة أمراً أكثر صعوبة.⁽¹⁾

1) 11. Maria Hassan, VAT (value added tax) what are the VAT risks associated with place of supply for electronically supplied services, Master's

=

قبل ظهور الاقتصاد الرقمي العالمي، كان تحديد مكان استهلاك إمدادات الخدمات والأصول غير الملموسة يتم عادةً بالاستناد إلى المكان الفعلي لأداء تلك الخدمات أو موقع المورد. وكان هذا النهج مناسباً لأن الخدمات عموماً كانت تُستهلك أو تُستخدم في المكان الذي تقدم فيه عملياً. ولكن مع التطور التكنولوجي الذي جعل توصيل الخدمات عن بُعد للمستهلكين من القطاع الخاص ممكناً عبر البث والاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية والمستندة إلى الإنترنت، أصبح تحديد مكان الأداء أو موقع المورد غير مناسب للواقع الحالي. وبالتالي، فإن تحديد الدولة التي تحقق لها فرض الضريبة فيما يتعلق بتوريدات الخدمات والأصول غير الملموسة عبر الحدود في الاقتصاد الرقمي قد يحتاج إلى تكيف ليعكس بشكل أفضل مكان استهلاك الخدمات أو استخدام الأصول في هذا العصر الرقمي. وقد يتطلب ذلك تطوير قواعد جديدة تأخذ بعين الاعتبار التحولات التكنولوجية والتغيرات في طبيعة الأعمال والاقتصاد العالمي.

ب- حتى في حالة توافر قانون ضريبة القيمة المضافة في الدولة الذي يؤكد حق الضريبة وفقاً لمبدأ الوجهة، لا يزال هناك تحدي في تحصيل الضريبة بطريقة فعالة، خاصة عندما يتعلق الأمر بالتوريدات التي يقدمها الموردون غير المقيمين للمستهلكين في القطاع الخاص. يتعلق التحدي بصعوبة تحديد ومراقبة التوريدات التي يتم تقديمها عبر الحدود من قبل الموردين غير المقيمين. فعادةً ما يكون من الصعب تحديد مكان وجود المستهلكين النهائيين وتتبع التوريدات ذات الصلة. هذا يمكن أن يؤدي إلى صعوبات في جمع الضرائب وفحص الامتثال الضريبي من قبل الموردين غير المقيمين.

Program in Comparative and International Taxation, Master Thesis 15 ECTS,
UPPSALA University, Department of law, (spring term 2022), P 15.

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1664758/FULLTEXT01.pdf>

لذلك، يلزم وضع آليات فعالة لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على هذه التوريدات. يمكن أن تشمل هذه الآليات استخدام تقنيات الرقابة المتقدمة والتعاون الدولي لتبادل المعلومات الضريبية وتنسيق الجهود بين الدول المعنية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن تنفيذ إجراءات محلية لتشجيع الموردين غير المقيمين على التسجيل في النظام الضريبي والامتثال للالتزامات الضريبية. تجاوز هذا التحدي يتطلب تعاونًا دوليًا وتنسيقًا فعالًا بين الدول لتحقيق عدالة ضريبية وتحقيق توازن بين حقوق الدول وتيسير الأعمال التجارية العابرة للحدود.

عدم اليقين بشأن التزامات ضريبة القيمة المضافة وتعقيد القواعد والمتطلبات يمكن أن يؤدي إلى زيادة العبء التنظيمي والعقبات التجارية التي لا داعي لها. ويكون هذا التأثير أكثر بروزًا في حالة وجود متطلبات متعددة في عدة دول، حيث يمكن أن يتسبب عدم التنسيق والتعاون الدولي، خاصة فيما يتعلق بتعريف السلع الرقمية، في حالة من الارتباك وعدم اليقين بالنسبة للشركات الأجنبية. في الواقع، يترك المسؤولية للموردين الأجانب لتحديد كيفية تعريف الدولة للسلع الرقمية قبل التعامل مع عملائهم. وفي ضوء ذلك، يجب على الموردين الأجانب أن يتعرفوا على قوانين ضريبة القيمة المضافة في كل بلد يوردون إليه لضمان الامتثال للتشريعات المحلية. يمكن أن يتسبب عدم اليقين أيضًا في توقف الموردين الأجانب عن تقديم الإمدادات للعملاء في الدول التي تفرض قواعد ضريبية معقدة، وهو ما يمكن أن يؤثر سلبًا على التجارة الدولية والتقدم الاقتصادي في البلدان النامية.^(١)

1) Ruddy Kabwe, SP van Zyl, VALUE-ADDED TAX IN THE DIGITAL ECONOMY: A FRESH LOOK AT THE SOUTH AFRICAN DISPENSATION, Obiter vol.42 n.3 PortElizabeth, Online version ISSN 2709-555X, (2021).
http://www.scielo.org.za/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1682-58532021000300004

تشير بعض التقارير إلى أن الشركات متعددة الجنسيات الرقمية مثل جوجل ومايكروسوفت وفيسبوك قد امتثلت لتشريعات ضريبة القيمة المضافة في بعض البلدان الأفريقية حيث كانت القوانين واضحة، بينما فشلت في الامتثال في بعض البلدان نظراً لعدم وضوح التشريعات. في بعض الحالات، تكون التعريفات الأساسية للمصطلحات المهمة مثل الخدمات الرقمية وتوريد الخدمات الرقمية، بالإضافة إلى مفهوم "مكان" التوريد، ضعيفة وغامضة^(١).

ثالثاً: ضريبة القيمة المضافة على واردات السلع منخفضة القيمة المشتراة عبر

الإنترنت من موردين غير مقيمين

يواجه النمو المطرد للتجارة الإلكترونية تحديات عملية متزايدة تتعلق بتحصيل ضريبة القيمة المضافة بشكل فعال. هذه التحديات تنبع أساساً من الكميات الهائلة من السلع التي يتم شراؤها من الموردين في الخارج، والتي غالباً ما تكون لها قيمة فردية منخفضة نسبياً. من بين التحديات الرئيسية التي تواجهها السلطات القضائية في تحصيل ضريبة القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية، يمكن ذكر ما يلي:^(٢)

- 1) Mpofo, Favourate Y., "Taxing the Digital Economy through Consumption Taxes (VAT) in African Countries: Possibilities, Constraints and Implications", International Journal of Financial Studies 10: 65. Published: (August 09, 2022).
<https://www.mdpi.com/2227-7072/10/3/65>
- 2) Eduardo Jiménez- OECD Consumption Taxes Unit, VAT/GST collection on digital trade, Challenges and OECD Guidance, , IDB/INTAL Virtual course on e-commerce for MERCOSUR Countries,(December 07, 2021).
https://cursos.iadb.org/sites/default/files/3.2%20Eduardo%20Jimenez_OECD_VAT_ENG.pdf

أ- زيادة التكاليف الإدارية للجمارك التقليدية لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على هذه السلع.

يؤدي النمو الكبير في مشتريات العملاء من السلع ذات القيمة المنخفضة من موردين غير مقيمين إلى عبور كميات هائلة من الطرود الصغيرة عبر الحدود يوميًا. هذا الوضع يضع ضغطًا كبيرًا على سلطات الجمارك لتحصيل ضريبة القيمة المضافة بشكل فعال في إطار العمليات الجمركية العادية. وتتفق الإيرادات المتحققة من فرض ضريبة القيمة المضافة على عمليات التحصيل التي لا تكون فعالة، وهذا يقوض الهدف المرجو الذي يتمثل في زيادة الإيرادات الحيوية لدعم المالية العامة للدولة.

ب- التحديات الناجمة عن إعفاءات ضريبة القيمة المضافة للشحنات منخفضة القيمة.

تم توفير إعفاءات ضريبة القيمة المضافة على الواردات المنخفضة القيمة في معظم البلدان للتخفيف من التكاليف الإدارية المرتبطة بتحصيل هذه الضريبة. تم إنشاء هذه الإعفاءات كوسيلة لتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء الإدارية غير المتناسبة على إدارات الجمارك والضرائب في التعامل مع واردات السلع المنخفضة القيمة. وفي الواقع، كان الخوف الرئيسي هو أن تكاليف تحصيل ضريبة القيمة المضافة على هذه الواردات ستتجاوز الإيرادات المحققة.

ومع زيادة التجارة الإلكترونية، أدركت السلطات أن الإعفاءات الضريبية للشحنات المنخفضة القيمة أصبحت عائقًا كبيرًا أمام حيادية ضريبة القيمة المضافة وتسبب في توفير مزايا تنافسية غير عادلة للموردين غير المقيمين. وعادةً ما تواجه الشركات المحلية المسجلة ضريبة القيمة المضافة، بما في ذلك المنصات المحلية، التزامات واسعة النطاق لامتثال الضرائب عند بيع المنتجات للمستهلكين المحليين. وتتمثل إحدى تحديات الحياد في احتمال أن تبدأ بعض الشركات المحلية في نقل

أعمالها إلى خارج البلاد. يكمن الدافع وراء هذا التحول في حقيقة أن تجار التجزئة المحليين المطالبين بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة في الدولة التي يوجدون فيها عموماً ملزمون بفرض ضريبة القيمة المضافة وتحصيلها على جميع المبيعات المحلية. قد تقرر هذه الشركات الانتقال إلى الخارج للاستفادة من إعفاء الشحنات المنخفضة القيمة وبيعها عبر الإنترنت دون فرض ضريبة القيمة المضافة. بالإضافة إلى التشويه التنافسي الناتج عن ذلك، يمكن أن تؤدي كميات السلع المنخفضة القيمة المستوردة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأنظمة تخفيف ضريبة القيمة المضافة المنخفضة القيمة إلى خسائر إيرادات متزايدة ذات أهمية بالغة بالنسبة للبلدان. يمكن أن يؤدي الاحتيال مثل تقليل القيمة الذي يقوم به الموردين غير المقيمين إلى تفاقم خسائر الإيرادات.

ت- تحديات الامتثال - انتشار الاحتيال وسوء المعاملة.

إلى جانب التكاليف الإدارية العالية للنهج التقليدي القائم على الجمارك لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على الكميات الكبيرة من السلع المستوردة ذات القيمة المنخفضة المباعة عبر الإنترنت والخسائر المتزايدة في الإيرادات والتشوه التنافسي الناجم عن الإعفاءات ذات القيمة المنخفضة للشحنات، هناك العديد من التحديات الأخرى المتعلقة بانتشار الاحتيال، وخاصة فيما يتعلق بالممارسات التالية:

- عدم التصريح عن البضائع ذات القيمة العالية: يتم تجنب التصريح بالبضائع ذات القيمة العالية للاستفادة غير القانونية من حد الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة المنخفضة.

- الإعلان الناقص عن البضائع: يتم الإعلان عن قيمة البضائع بمبلغ يزيد عن حد الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة ولكن يكون أقل من حد الرسوم الجمركية، بهدف تقليل التزام ضريبة القيمة المضافة والتهرب من الرسوم الجمركية.
 - التصريح الخاطئ للسلع التجارية: يتم التصريح عن السلع التجارية على أنها تندرج ضمن فئات الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة، مثل الهدايا أو المعاملات من المستهلك إلى المستهلك (C2C) أو العينات، بهدف تجنب دفع الضرائب المستحقة.
 - استخدام أطراف ثالثة للتخزين: يتم استخدام أطراف ثالثة لتخزين البضائع المستوردة منخفضة القيمة في مستودعات أو مراكز استيفاء موجودة محلياً، دون الإعلان وتحويل ضريبة القيمة المضافة على البيع اللاحق لهذه البضائع.
- إذا لم يتم تنفيذ إصلاح فعال لضريبة القيمة المضافة لمواجهة هذه التحديات، فإن النمو المستمر في التجارة الرقمية سوف يتسبب في خسائر كبيرة في إيرادات ضريبة القيمة المضافة ويفرض ضغوطاً تنافسية غير عادلة على الشركات المحلية. وهذه الشركات لن تكون قادرة على المنافسة مع زيادة حجم المبيعات عبر الإنترنت من قبل الموردين غير المقيمين، الذين ليس لديهم التزام لفرض ضريبة القيمة المضافة بنفس الطريقة أو تطبيق مستويات ضريبية منخفضة بشكل غير عادل.

الفرع الثاني الضريبة الجمركية

تمهيد

تعمل التجارة الإلكترونية عبر الحدود والتكنولوجيا الرقمية على تعزيز النمو الاقتصادي والازدهار على المستوى العالمي. يرتبط النمو الهائل في حجم وقيمة الشحنات الصغيرة بظهور نماذج أعمال جديدة تستغل إمكانات التجارة الإلكترونية. يسهم الاقتصاد الرقمي المتنامي في تحويل قطاع التجزئة وطرق التسوق والتسويق والشراء والبيع بشكل كبير، مع توفير خيارات متقدمة في الشحن والدفع والتسليم. تعد التجارة الإلكترونية عبر الحدود محركًا للابتكار وتوفر فرصًا هائلة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تعزيز الابتكار وإدخال نماذج تجارية جديدة وخلق فرص عمل وقيادة الاتجاهات الاستهلاكية الجديدة. وقد فتحت التجارة الإلكترونية أبوابًا اقتصادية عالمية للشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث يمكنها الوصول إلى أسواق خارجية بفضل تخفيض الحواجز وتقليل التكاليف.^(١)

تواجه الجمارك والجهات الحكومية ذات العلاقة تحديات عديدة في التعامل مع زيادة حجم شحنات التجارة الإلكترونية عبر الحدود بين الأفراد والشركات. يتعين عليهم ضمان إفراج سريع وتخليص جمركي فعال، فضلاً عن إدارة مخاطر السلامة والأمن

1) WCO Framework of standards on Cross-Border E-commerce, A-Introduction, (June 2022), P 5.

https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf

وتحقيق كفاءة في جمع الإيرادات وإجراء التحليلات الإحصائية. بالإضافة إلى ذلك، لا تزال التحديات التقليدية مثل التجارة غير المشروعة وتدفقات الأموال غير المشروعة وانتهاك حقوق الملكية الفكرية والتزوير والقرصنة والغش التجاري قائمة.

تلعب منظمة الجمارك العالمية (WCO)^(١) دوراً فريداً في تنسيق الجهود العالمية لتسهيل التجارة الإلكترونية الشرعية عبر الحدود. تتعاون المنظمة مع أعضائها، والتي تشمل الجمارك والجهات الحكومية الأخرى وتشكل أكثر من ٩٩٪ من التجارة العالمية، لتحقيق هذا الهدف. إدارات الجمارك تتمتع بسلطات فريدة لفحص البضائع والشحنات الواردة والصادرة، وتسريع إجراءات الدخول والرفض والإعادة واسترداد الرسوم والضرائب. كما يمكن للجمارك طلب معلومات مفصلة عن البضائع المستوردة والمصدرة. من خلال تعاونها مع الأطراف ذات العلاقة، تعمل المنظمة على تحقيق تبادل المعلومات وتطوير النظم والإجراءات اللازمة لتيسير التجارة الإلكترونية العابرة للحدود وتعزيز الأمان والشفافية في هذا المجال المتنامي^(٢).

(١) منظمة الجمارك العالمية هي هيئة حكومية دولية مستقلة تتمثل مهمتها في تعزيز فعالية وكفاءة إدارات الجمارك. تأسست منظمة الجمارك العالمية في الأصل باسم مجلس التعاون الجمركي Customs Co-operation Council (CCC) في عام ١٩٥٢. واعتمد مجلس التعاون الجمركي اسم منظمة الجمارك العالمية في عام ١٩٩٤ من أجل عكس انتقالها إلى مؤسسة حكومية دولية عالمية بالفعل. يقع مقرها الرئيسي في بروكسل. بفضل عضويتها العالمية، تُعرف منظمة الجمارك العالمية بأنها صوت مجتمع الجمارك العالمي. تعمل المنظمة على تطوير الاتفاقيات والأدوات الدولية بشأن موضوعات مثل تصنيف السلع، وتقييمها، وقواعد المنشأ، وتحصيل الإيرادات الجمركية، وتسهيل التجارة الدولية، وأنشطة إنفاذ الجمارك، ومكافحة التقليد لدعم حقوق الملكية الفكرية IPR.

2) WCO WORKING GROUP ON E-COMMERCE, 3rd Meeting, Brussels, SUMMARY REPORT, (30 April 2018), P 11/7.

https://ifcba.org/sites/default/files/ctd_files/em0026e%20-%20Summary%20Report.pdf

مع توسع نطاق العولمة وتحسين سهولة التجارة بسبب تخفيض الحواجز الجمركية، أصبح لإدارات الجمارك دور متمم في مواجهة التحديات الدولية المتعلقة بمكافحة التهريب ومنع غسل الأموال ومكافحة الإرهاب الدولي. وتعتمد هذه الإدارات على التقنيات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وتدريب الموظفين بمستوى عالٍ وفقاً للمبادئ الدولية المشتركة، بالإضافة إلى تعزيز التعاون الدولي بين الإدارات المعنية.

تواجه وكالات الجمارك تحدياً في ضمان فعالية حركة البضائع وتحقيق الامتياز التشغيلي. على مر السنين، قامت وكالات الجمارك بالاستثمار بشكل كبير في التكنولوجيا لتمكين معالجة المعاملات بشكل آلي. ومع ذلك، لا يزال هناك حاجة إلى نظام واحد يتمكن من التعامل بكفاءة مع ملايين البيانات المتعلقة بالتصدير، وحساب الرسوم الجمركية والضرائب المستحقة، والحصص، والتحقق من التصاريح، وغيرها، دون الحاجة إلى تدخل بشري. يهدف هذا النظام إلى تحقيق التكامل السلس في عمليات التجارة الدولية وتحسين الكفاءة والدقة وتوفير الوقت للجمارك والشركات والمتعاملين التجاريين.

تواجه الجمارك تحديات كبيرة في ضمان سلامة وأمان سلسلة التوريد العالمية وتعزيز التجارة الدولية. تُنقل بضائع بقيمة تريليونات الدولارات يومياً، ولذا فإن تحقيق التوازن بين تيسير حركة البضائع وضمان سلامتها يعد أمراً ضرورياً. تعتبر البيانات اللوجستية والمعلومات المتعلقة بسلسلة التوريد أحد العناصر الرئيسية لتحقيق الكفاءة والأمان في التجارة العالمية. ومع ذلك، تواجه السوق تحديات في جمع وتحليل كميات كبيرة من البيانات اللوجستية بشكل فعال وفي الوقت المناسب. تهديدات سلسلة التوريد غير المتوقعة، مثل الارتفاعات الكبيرة في أسعار الشحن وتأخير تسليم البضائع والأحداث الطبيعية المفاجئة، يمكن أن تؤثر على الاقتصاد العالمي بشكل كبير.

تعمل إدارات الجمارك على تطوير منصات تكنولوجية حديثة لتعزيز كفاءة عملياتها. على سبيل المثال، يتم استخدام تقنية "إنترنت الأشياء" (IoT) لتمكين التتبع في الوقت الفعلي لحركة البضائع وتخليصها عبر سلسلة التوريد. وتهدف هذه التقنية إلى تحسين الرؤية الشاملة للعمليات اللوجستية وتمكين الجمارك من اتخاذ قرارات سريعة وفعالة. بالإضافة إلى ذلك، تعمل الجمارك على إنشاء قسم متخصص لإدارة المخاطر (RMD) يتولى فحص وتحليل جميع جوانب المخاطر التي تحتاج إلى معالجتها. على سبيل المثال، يشكل اختيار الحاويات التي تخضع للتفتيش في عمليات الاستيراد والتصدير نوعاً من المخاطر التي يجب التعامل معها. كما يشكل تحديد الأفراد المشتبه بهم نوعاً آخر من المخاطر التي يجب معالجتها. يمكن أن تكون مراقبة الحدود البحرية والجوية معرضة لأنواع أخرى من المخاطر التي يجب أيضاً معالجتها بشكل فعال. يمكن أن يلعب نظام معلومات الركاب (PIS) الذي يعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (ICT) في قطاع النقل الجوي دوراً هاماً في تخفيف هذه المخاطر. يساعد هذا النظام في إدارة الهوية بشكل فعال وتحقيق تدقيق دقيق للمسافرين والركاب، مما يساهم في التصدي للنشاطات الإجرامية وضمان سلامة النقل الجوي.^(١)

تتمثل أهمية التعاون الجمركي الدولي في تيسير تبادل المعلومات الجمركية بين الدول، مثل بيانات الاستيراد والتصدير ومعلومات التقييم، وذلك من خلال التعاون في المجال الاستخباراتي والتدريب والمساعدة الفنية. تعمل الاتفاقيات الجمركية الإدارية المتبادلة (CMAAs) على تعزيز الأمن وتسهيل الإجراءات الجمركية. بالإضافة إلى

1) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook), (AG 2021), P 479.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

تنظيم الجوانب التشغيلية للضرائب، تلعب إدارات الجمارك أيضاً دوراً حاسماً في ضمان استقرار التجارة والتمويل الدولي. وقد تطور دورها ليشمل مكافحة التهرب الجمركي وغسيل الأموال ومكافحة الإرهاب الدولي، والتي تؤثر جميعها على الاقتصاد العالمي بشكل عام. ولتلبية هذا الدور المعقد، يتطلب وجود إدارة جمركية فعالة تضمن تخصص الموظفين في مهامهم، مدعومة بنظام متقدم لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

بصفة عامة، يسعى التعاون الجمركي الدولي إلى تعزيز الأمان والسلامة في النقل الدولي وضمان الامتثال للقوانين والتشريعات الجمركية. وتتمثل أهدافه الرئيسية في تبادل المعلومات والخبرات، وتحقيق التنسيق بين الدول في مجالات مثل مكافحة التهريب والتهرب الجمركي وحماية المستهلكين. وتعتبر التكنولوجيا المتقدمة والتدريب المستمر جزءاً أساسياً من تحقيق هذه الأهداف وتعزيز فعالية إدارات الجمارك في جميع أنحاء العالم.

الضريبة الجمركية في ظل العالم الرقمي

في فترة نموها، اعتمدت الاقتصادات الناشئة بشكل كبير على فرض الرسوم الجمركية، وذلك لحماية الصناعات المحلية الناشئة وكذلك لتوليد إيرادات مالية. تعد قطاع التجارة الخارجية للبلدان أساساً يمكن فرض الضرائب عليه بسهولة، وذلك نظراً للتكاليف الإدارية النسبية المنخفضة المتعلقة بمراقبة وتقييم وتحصيل الضرائب على السلع التي تدخل البلاد عبر نقاط الدخول المحدودة. وعلى هذا الأساس، تعتمد العديد من حكومات البلدان النامية بشكل كبير على الضرائب التجارية، وخاصة الرسوم الجمركية على الواردات، لتوليد الإيرادات المالية. يعتبر فرض الرسوم الجمركية والضرائب التجارية وسيلة لتحقيق العدالة التجارية والحماية الصناعية في هذه الاقتصادات، حيث يهدف إلى تشجيع الإنتاج المحلي وتقليل الاعتماد على الواردات.

شهدت إيرادات الجمارك انخفاضاً نتيجة تراجع الطلب على السلع المادية التي يمكن أن تحل محلها السلع الرقمية. وتعاني التشريعات الجمركية من صعوبة في التعامل مع السلع غير المادية التي يتم نقل محتواها عبر وسائط إلكترونية، مثل الأقراص المدمجة والرسائل الإلكترونية. تختلف وجهات النظر بشأن نطاق تطبيق الضريبة الجمركية على المنتجات الرقمية، وما إذا كان ينبغي تقييدها فقط للمتوسط المادي الذي يحتوي على المحتوى الرقمي مثل الأقراص المدمجة والأقراص المرنة، أو يجب أن يشمل الخضوع للضريبة أيضاً المحتوى الرقمي ذاته (المحتوى الرقمي).^(١)

أدى التقدم السريع في مجال التكنولوجيا، مثل البيانات الضخمة والحوسبة السحابية والذكاء الاصطناعي ووسائط التواصل الاجتماعي وتكنولوجيا الإنترنت المتاحة عبر الهواتف المحمولة، تطوراً سريعاً في مجال التجارة الإلكترونية والتجارة الرقمية عبر الحدود. وظهرت نماذج جديدة للتجارة الإلكترونية عبر الحدود. مع هذا التطور السريع في التجارة الإلكترونية عبر الحدود والتجارة الرقمية على المستوى العالمي، ظهرت تحديات جديدة لتنظيم الجمارك التقليدي. فمثلاً، أصبحت البضائع تنتقل بسرعة وكميات كبيرة عبر الحدود بشكل إلكتروني، مما يتطلب آليات جديدة لفحص وتقييم وتفتيش البضائع وفحص الفواتير والوثائق ذات الصلة.^(٢)

(١) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، مرجع سابق، (٢٠٢٠).

2) Longyue Zhao, Modern China and International Economic Law, published by the registered company Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2023), P 145.

<https://doi.org/10.1007/978-981-19-7576-9>

نعيش في عصر رقمي متقدم يؤثر بشكل كبير على عادات استهلاكنا وأساليب التسوق التي نعتمدها. تمكننا التجارة الإلكترونية من شراء المنتجات والسلع بسهولة وسرعة عبر الإنترنت، وعادةً ما تكون هذه السلع أرخص من الشراء التقليدي وبدون الحاجة للخروج من المنزل إلى المتاجر. تسهم زيادة المبيعات عبر الإنترنت في خلق بيئة تجارية تسمح للأفراد بأن يصبحوا بائعين ومشتريين عالميين تقريبًا. ومع ذلك، فإن الأنظمة التشريعية والتنظيمية التي تسيطر على التجارة لا تزال تعتمد بشكل رئيسي على النماذج التقليدية التي تركز على الشحنات الكبيرة بدلاً من الشحنات الصغيرة. ونظرًا لزيادة التجارة الإلكترونية، يتزايد عدد المعاملات التي تنطوي على بائعين ومشتريين غير معروفين مسبقًا. وبالتالي، يجب أن ننظر في نماذج رقابة بديلة تتيح لإدارات الجمارك حول العالم التعامل مع حجم كبير من الشحنات اليومية دون إعاقة عمليات التسليم السريع التي تعتبر جوهر التجارة الإلكترونية.^(١)

تحديات التجارة الإلكترونية عبر الحدود للقواعد الدولية الحالية (تحديات إدارة الجمارك)^(٢)

في العقد الماضي، شهدنا نموًا سريعًا في التجارة عبر الإنترنت، والمعروفة أيضًا بالتجارة الإلكترونية، مما أدى إلى زيادة كبيرة في السلع المعبأة فرديًا وشحنها مباشرة

1) 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, P 4.

<https://thesis.eur.nl/pub/42640/Pieters-H..pdf>

2) **Cross-Border E-Commerce, Challenges faced by customs administrations.**

<https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce.aspx>

من البائع إلى المستهلك. تم تصميم نماذج التخليص الحدودي الحالية للشحنات الدولية في سياق تهيمن فيه شحنات البضائع التجارية من شركة إلى أخرى لأغراض التوزيع، على سبيل المثال، من قبل تجار التجزئة في بلد المقصد. ومع التزايد السريع لحجم الشحنات المباشرة إلى المستهلك عبر الحدود، يتزايد أيضاً عدد الشحنات الصغيرة بشكل كبير. وهذا يشكل تحدياً لنماذج التخليص الحدودي الحالية، حيث قد لا تكون مناسبة تماماً للتعامل مع الأحجام المتزايدة بسرعة لهذه الشحنات في العديد من البلدان. وتشكل متطلبات الإبلاغ المحدودة المرتبطة بمثل هذه الشحنات تحدياً كبيراً في إدارة المخاطر وتحصيل الإيرادات بالنسبة للحكومات. وفيما يلي أبرز التحديات التي يواجهها إدارات الجمارك في الوقت الحاضر.^(١)

أولاً: تصنيف المنتجات

ظهور التجارة الإلكترونية عبر الحدود قد أثر بشكل كبير على تجارة السلع المختلفة. فبينما تتطلب بعض السلع التداول الفعلي والشحن الدولي التقليدي، فإن السلع التي يمكن تداولها بشكل رقمي، مثل الموسيقى والصور والبرامج، تعتمد بشكل أساسي على الإنترنت لإجراء المعاملات. تحكم قواعد التجارة المتعددة الأطراف في التجارة الدولية في تصنيف المنتجات الإلكترونية وتحديد ما إذا كانت تصنف كسلع تخضع للضريبة الجمركية، أو تعتبر خدمات معفاة من الضريبة، أو تخضع لتعاملات جمركية خاصة تختلف عن أحكام اتفاقيات الجات GATT والجات GATS.

1) Bryce C. Blegen, Re-examining border clearance in the age of e-commerce, World Customs Journal, Volume 14, Number 2, P 81, (Sept 2020).

<https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2014%2C%20Number%202%20%28Oct%202020%29/1902%2001%20WCJ%20v14n2%20Blegen.pdf>

لم يتوصل أعضاء منظمة التجارة العالمية إلى اتفاق حول هذه القضية المهمة. هناك آراء متباينة بين الأعضاء بشأن تصنيف التجارة الإلكترونية. بعض الأعضاء يرون أنها كتجارة في السلع، في حين يرون آخرون أنها تجارة في الخدمات. وهناك آراء أخرى تعتبر أنها تندرج تحت حقوق الملكية الفكرية. بالإضافة إلى ذلك، توجد انقسامات في المناقشة حول كيفية تطبيق قواعد منظمة التجارة العالمية على التجارة الإلكترونية. هل يجب تطبيق اتفاقية الجات العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (GATT)، أو اتفاقية الجاتس العامة للتجارة في الخدمات (GATS)، أو كلاهما؟ أو هل هناك حاجة لقواعد قانونية جديدة خاصة بالتجارة الإلكترونية عبر الحدود؟ هذا السؤال لا يزال مفتوحاً ويحتاج إلى مزيد من النقاش والتوافق بين الأعضاء.^(١)

لم تتوصل الدول أيضاً إلى اتفاق قاطع حول هذه القضية، حيث تختلف وجهات نظر الدول تبعاً لمصالحها الاقتصادية. الدول التي تمتلك شركات رقمية كبيرة، مثل الولايات المتحدة، تروج لعدم فرض رسوم جمركية على المنتجات الرقمية دائماً، حتى لا تتأثر الصناعات الناشئة والشركات الصغيرة المستوردة لهذه المنتجات بزيادة تكلفتها بسبب الرسوم الجمركية. وتسعى هذه الدول إلى إعفاء المنتجات الرقمية من الرسوم الجمركية، خاصة أن هذه المنتجات غير مادية ولا تنطبق عليها تصنيفات السلع المادية التي تُفرض عليها الرسوم الجمركية. وفي حالة الاضطرار لفرض رسوم جمركية، يتم فرضها على الوسائط الإلكترونية المادية مثل الأقراص المدمجة عند تحويلها من دولة

1) Longyue Zhao, *Modern China and International Economic Law*, published by the registered company Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2023).
<https://doi.org/10.1007/978-981-19-7576-9>

إلى أخرى^(١). من ناحية أخرى، تروج الدول النامية لوجهة نظر تنص على أن هذا الحظر يخدم مصالح الدول الصناعية المتقدمة، حيث تعتبر المصدر الرئيسي للمنتجات والخدمات الرقمية. وبالتالي، فإن أي حظر على فرض الرسوم الجمركية سيستفيد هذه الدول، بينما تتكبد الدول النامية خسائر ضريبية على الشحنات الواردة إليها. وترغب الدول النامية في إخضاع المحتوى الرقمي للرسوم الجمركية، باعتباره بديلاً للسلع المادية أو صورة متطورة للسلع المستوردة، تمامًا كما يحدث مع السلع المادية الأخرى.

توجد هناك إمكانية لتقليل الضرائب الجمركية المستحقة على الوسيط الإلكتروني الذي يتخذ شكلًا ماديًا. هذا يعني تخفيضًا كبيرًا في الضرائب الجمركية التي يتعين على الدول المستوردة دفعها على المنتجات الرقمية. يتم ذلك لأن الأقراص المدمجة لا تمثل قيمة مالية كبيرة، وبالإضافة إلى ذلك، الهدف الرئيسي من عملية الاستيراد أو التصدير هو نقل المحتوى الذي يتضمنه القرص، وليس القرص نفسه. وبناءً على ذلك، يجب أن يتم النظر في قيمة المحتوى باعتبارها أساسًا لتحديد فرض الضريبة، استنادًا إلى المبدأ الضريبي المشترك الذي يعتمد على الجوهر وليس الشكل الظاهر. تشير دراسة أجرتها منظمة التجارة العالمية عام ٢٠١٦ إلى أن إدارات الجمارك تتكبد خسائر سنوية تقدر بحوالي ٧٥٦ مليون دولار، وتتحمل الدول النامية حوالي ٩٢% من هذه الخسائر^(٢).

(١) لتوضيح ذلك إذا أحضر المستورد قرصاً منهجاً قيمته دولار واحد يحتوي على برنامج رقمي قيمته ألف دولار فإن ما يخضع للضريبة الجمركية هو قيمة القرص المدمج فقط أي دولار واحد فقط لما الألف دولار التي تمثل قيمة محتوى هذا القرص أو البرنامج الرقمي الذي يحتويه فلا تحسب عند فرض الضريبة الجمركية.

رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٢٠)، ص ٢٤٧.

(٢) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، مرجع سابق، ص ٢٤٦/٢٤٩.

ثانياً: تسهيل التجارة والامن والسلامة

تسهيل التجارة وتوفير الأمان يتطلب مجموعة من الأسس الأساسية، مثل القدرة اللازمة لتسهيل العمليات التجارية، وتوافر المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر بشكل أفضل، بالإضافة إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات للتعامل مع حجم الشحنات الكبيرة والقيمة المنخفضة في التجارة الإلكترونية العابرة للحدود. التحديات تتعلق بزيادة حجم الشحنات المنخفضة القيمة بشكل مستمر، وتشمل مسائل التسهيل والتيسير التجاري، وضمان الأمان والحماية:^(١)

- يجب تبني إجراءات موحدة تسهم في تسهيل عمليات التجارة الإلكترونية. يمكن أن توفر هذه الإجراءات الموحدة والمنسقة معاملات ميسرة لبائعي التجارة الإلكترونية. وبنفس القدر من الأهمية، يجب على المشتري أن يكون على دراية بالقواعد واللوائح المعمول بها حتى يتمكن من الامتثال لها ودفع أي رسوم أو ضرائب، مما يضمن سرعة وكفاءة في عملية التخليص. بالإضافة إلى ذلك، يجب تحديد دور ومسؤولية مشغلي التجارة الإلكترونية لمساعدة الحكومات في هذا الصدد.
- إدارة المخاطر التي تنشأ عن المعرفة المحدودة بالمستوردين وسلاسل التوريد في التجارة الإلكترونية تشكل تحدياً^(٢)، يبدو أن إدارة المخاطر، خاصة فيما يتعلق

1) WCO Study Report on Cross-Border E-Commerce, World Customs Organization ,)March 2017(, P 6.

<https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-study-report-on-e-commerce.pdf?la=en>

(٢) إدارة المخاطر، هي تحديد وتقييم وترتيب أولويات المخاطر، لتقليل أو تجنب دخول البضائع الخطرة الي بلد ما. تشمل أهداف إدارة المخاطر ضمان سلامة وامن المجتمعات وتحصيل الإيرادات بشكل عادل وفعال.

بالرسائل البريدية، لا تزال تتم بشكل يدوي إلى حد كبير وفي الوقت الفعلي على الحدود. ومع زيادة كبيرة في حجم التجارة الإلكترونية، أصبح من الصعب تنفيذ ذلك بشكل فعال. تتطلب هذه العملية تخصيص موارد بشرية كبيرة، وهو ما يفتقر إليه العديد من إدارات الجمارك. الحجم المتزايد للشحنات ذات القيمة المنخفضة، بالإضافة إلى نقص الموارد البشرية وعدم دقة البيانات، هي قضايا رئيسية في إدارة المخاطر. تستفيد إدارات الجمارك من استخدام المعلومات المسبقة عن البضائع قبل وصولها، مما يسمح لها بتحليل المخاطر بشكل فعال. بعض الدول تعتمد حالياً أنظمة آلية للتعامل مع شحنات القيمة المنخفضة التي تقل عن مستوى الحد الأدنى.

- يمكن تحسين ضمان جودة البيانات (دقة وكفاية البيانات الواردة) من خلال تعزيز تبادل البيانات والتعاون بين جهات مشغلي التجارة الإلكترونية والجهات الجمركية. يساهم هذا التعاون في تسهيل عمليات التخليص الجمركي وتوفير المعلومات الضرورية لكل من الطرفين لتحقيق أهدافهما المشتركة. على سبيل المثال، عندما يتم تبادل المعلومات، تكون الجهات الجمركية مزودة بالمعلومات اللازمة حول الشحنات مثل الوصف والقيمة والمنشأ، وهذا يمكنها من تقييم المخاطر بشكل أفضل. ومع ذلك، في كثير من الحالات، لا توجد آلية رسمية للتعاون وتبادل البيانات مع مشغلي التجارة الإلكترونية.

- تعتبر التدابير الرقابية وتنفيذها أمراً أساسياً في كل إدارة جمركية حول العالم. يهدف ذلك إلى حماية المجتمعات من السلع الضارة والمنتجات المقلدة، وضمان وجود مجتمع صحي واقتصاد تنافسي. ومع ذلك، أصبح التنفيذ أكثر صعوبة مع تزايد حجم شحنات التجارة الإلكترونية بشكل مستمر. يُسهم الحجم المتزايد للشحنات، واستخدام الإجراءات اليدوية، ونقص المعلومات المسبقة، ونقص الموارد البشرية في تقويض جهود المراقبة والتنفيذ.

ثالثاً: تحصيل عادل وفعال للرسوم والضرائب

قضية تحصيل التعريف الجمركية تعتبر أمراً حاسماً في سياق التجارة الدولية، وتواجه التجارة الإلكترونية عبر الحدود تحديات متعددة تتعلق بقواعد التجارة الدولية المنظمة لجمع الرسوم الجمركية.

١. إدارة التجارة الإلكترونية عبر الحدود تواجه تحديات فريدة^١: يتم إجراء معاملات التجارة الإلكترونية عبر الحدود عبر الإنترنت دون الحاجة إلى عنوان تجاري فعلي. لذا، لا يلزم الشركات الأجنبية إقامة هياكل دائمة في البلد المستورد، بل يتم التعامل عبر الإنترنت مع الشركات في البلد المستورد من خلال مواقع الويب المستضافة على خوادم البلد المضيف. وبالتالي، يصعب تطبيق الأساليب التقليدية لتحديد الموضوعات الضريبية من خلال المنشآت الدائمة، حيث لا يوجد تعريف واضح في السياسة الضريبية الحالية لما يُعتبر الخادم أو موقع الويب منشأة دائمة. هذه المسألة تتسبب في صعوبة تحديد ما إذا كانت التجارة الإلكترونية عبر الحدود تصنف كتجارة محلية أم دولية، وما هي جنسية الطرف التجاري، وهذا يجعل من الصعب تنظيم تحصيل الرسوم الجمركية.

٢. النقص في المستندات الضريبية يشكل تحدياً آخر: في التجارة الإلكترونية عبر الحدود، يتم طلب السلع من قبل المشتريين ودفع ثمنها عبر الإنترنت، وتحل السجلات الإلكترونية محل المستندات التقليدية. بشكل تدريجي، ستتطور التجارة

1) Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics, ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9 (eBook)، (AG 2021), P 465.

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

إلى أن تصبح خالية من الاعتماد على الورق. بالإضافة إلى ذلك، نظراً لأن بعض البضائع في هذه المعاملات هي غير مادية، فلا يتطلب التسليم استخدام وسائل النقل التقليدية وتخضع لعمليات التفتيش الجمركي التقليدية؛ وبالتالي، لم تخض تلك البضائع بعد للإشراف أو الرقابة الجمركية. ويؤدي عدم وجود وثائق ضريبية فعالة إلى صعوبات في تحصيل الرسوم الجمركية.

٣. تتم فرض الرسوم والضرائب حالياً على السلع التي تتجاوز قيمتها الحد الأدنى المحدد. وعلاوة على ذلك، غالباً ما يتم تطبيق إجراءات إعلان وتخليص مبسطة للسلع التي قيمتها أقل من الحد الأدنى. وقد ساهمت بساطة هذه العملية في زيادة استيراد السلع ذات القيمة المنخفضة وتنشأ تحديات فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات المتعلقة بهذه الشحنات.

٤. إساءة استخدام "الحد الأدنى" أو إساءة استخدامه لأغراض التجارة غير المشروعة (تقسيم الشحنات / التقليل من القيمة). حيث يُزعم بشكل متكرر أن شحنات التجارة الإلكترونية يتم تقليل قيمتها لتجنب دفع الرسوم والضرائب. هذه الحدود تعززت بشكل غير مشروع للبائعين والمشتريين لتخفيض قيمة الشحنات أو تسجيلها بشكل غير صحيح. قد يلجئون إلى تقسيم الشحنات بحيث يتم تخليص البضائع المستوردة في فئة القيمة المنخفضة. بالإضافة إلى ذلك، يتم إرسال العديد من الشحنات على شكل "هدايا" حتى لو كانت تعتبر عمليات شراء أو بيع عادية. هذا النوع من السلوك يتسبب في خسارة الإيرادات ويشكل تهديداً للتحصيل الجمركي في ظل زيادة التجارة الإلكترونية.

المطلب الثالث

تحديات ضريبية عامة للاقتصاد الرقمي

أولاً: مشكلة الحصر الضريبي

التحدي الرئيسي في فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي ليس فقط في تصميم الضرائب، وإنما في التغلب على قيود الإدارة الضريبية^١. من بين هذه القيود، تتضمن التحديات التالية: ضمان تسجيل الشركات الرقمية للضريبة دون وجود مادي في الدولة التي تعمل فيها السوق، وتحديد كيفية حساب وتقدير الضرائب، وتطبيق آليات جمع الضرائب بشكل فعال في ظل غياب الوجود المادي. استخدام التكنولوجيا الرقمية في النشاط الاقتصادي يجعل من الصعب تتبع الأطراف المشاركة في المعاملات التجارية والمالية عبر الإنترنت. في المعاملات الاقتصادية الرقمية، لا يرون الأطراف المتداولة بعضها البعض على الإنترنت، وربما لا يكون لديهم معلومات كاملة عن بعضهم البعض كما في المعاملات التجارية التقليدية. بسبب الطبيعة الافتراضية والسرية للمعاملات الرقمية، يصعب تحديد هوية الأطراف المشاركة فيها والوضع الضريبي لهذه المعاملات. بالإضافة إلى ذلك، لم تتم مزامنة قوانين الضرائب وأنظمة الضرائب الدولية بشكل كافٍ مع الاقتصاد الرقمي^(٢).

1) WCO WORKING GROUP ON E-COMMERCE, 3rd Meeting, Brussels, SUMMARY REPORT, (30 April 2018), P 18.

https://ifcba.org/sites/default/files/ctd_files/em0026e%20-%20Summary%20Report.pdf

2) TAMER BUDAK, THE TRANSFORMATION OF INTERNATIONAL TAX REGIME: DIGITAL ECONOMY, , Inonu University Law, Review InULR, Vol:8 No:2, (2017), P 298.

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/365547>

تواجه المجتمع الضريبي صعوبات كبيرة في تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية الرقمية. يستغل بعض الأفراد هذه الفجوات لتجنب دفع الضرائب عن طريق عدم تسجيل المعاملات في السجلات المحاسبية المطلوبة. بالإضافة إلى ذلك، تفتقر الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يشاركون في الأنشطة الاقتصادية الرقمية إلى وجود مادي ملموس، مما يزيد من التحديات المتعلقة بفرض الضرائب على هذه الأنشطة. وبالتالي، تمثل الطبيعة غير الملموسة والمتحركة للسلع والخدمات الرقمية تحديًا إضافيًا فيما يتعلق بفرض ضرائب على الأنشطة الاقتصادية الرقمية.^(١)

تواجه الأنشطة الاقتصادية الرقمية صعوبات فيما يتعلق بتطبيق النظم الضريبية التقليدية، حيث لا يتطلب إتمام المعاملات الرقمية وجود وثائق رقمية ملموسة. وهذا يعمل على إرباك الأنظمة الضريبية التي تعتمد على الوثائق الورقية لإثبات الإجراءات والمراسلات. بالإضافة إلى ذلك، هناك جزء كبير من المنتجات الرقمية التي لا تخضع للضريبة. وفي سياق التعاملات التجارية الإلكترونية، يكون من الصعب الالتزام بتوثيق دقيق للمعاملات التجارية وإعداد سجلات تجارية منتظمة. تتطلب هذه التحديات وضع قوانين جديدة تنص على حق الفحص الضريبي للسجلات الإلكترونية وتوفير الوعي لدى مأموري الضرائب بالتعاملات التجارية الإلكترونية. بالإضافة إلى ذلك، يجب تطوير

(١) يونس حسن عقل & محمد حارس طه، مدي إمكانية فرض ضريبة الخدمات الرقمية على الاقتصاد الرقمي في مصر، دراسة اختيارية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، العدد الثاني (مارس ٢٠١٩)، ص ٢٠٦.

https://sjar.journals.ekb.eg/article_110141.html

آليات مراجعة ضريبية جديدة وأساليب فحص تتناسب مع السجلات الرقمية، وتأهيل مأموري الضرائب لفهم ومعالجة المعاملات التجارية للأنشطة الاقتصادية الرقمية.^(١)

تواجه صعوبة في تحديد أنشطة الاقتصاد الرقمي وتصنيفها لأغراض ضريبية، مما يجعل من الصعب تحديد المعاملات التي تخضع للضريبة. ونتيجة لذلك، يصعب تحديد القاعدة الضريبية بدقة وتحديد المبلغ الضريبي المستحق على هذه الأنشطة.

بالإضافة إلى ذلك، يتسبب صعوبة تحديد أنشطة الاقتصاد الرقمي في صعوبة تطبيق ضريبة الاستقطاع من المصدر (Withholding Tax)، والتي تفرضها العديد من الدول على مصادر الدخل المختلفة. يرتبط ذلك بعدم وجود مادي محدد للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يشاركون في الأنشطة الاقتصادية الرقمية. وهذا يجعل من الصعب تطبيق هذا النوع من الضرائب، والتي تعتمد عليها العديد من الدول لتحقيق إيراداتها الضريبية.

يعد التسجيل الضريبي المرحلة الأولى في إدارة الضرائب، حيث يتم تسجيل الأشخاص والشركات رسمياً لدى الإدارة الضريبية. يهدف التسجيل الضريبي إلى تحديد الأشخاص الخاضعين للضرائب، وتحديد مواقعهم، ومراقبة أنشطتهم المشمولة بالضريبة، ومراجعة مدى الامتثال للالتزامات الضريبية، وتوقع الإيرادات الضريبية المتوقعة. يساهم التسجيل الضريبي في تشكيل قاعدة مبدئية لدافعي الضرائب الذين يختارون الامتثال تلقائياً للالتزامات الضريبية الرسمية، ويلعب دوراً حاسماً في إدارة الحقوق الضريبية المترتبة عن ضرائب الإقامة. يخضع جميع المقيمين في الدولة

(١) محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة"، مرجع سابق، ص ١٤.

للضريبة ويشكلون المصدر الرئيسي لإيرادات الضرائب للدولة. ومن المزايا الإضافية لدافعي الضرائب المقيمين هو وجودهم في المنطقة، مما يسهل تطبيق الالتزامات الضريبية وفرض العقوبات في حالة وقوع مخالفات ضريبية.

رغم أن التسجيل الضريبي يستخدم بشكل فعال لفرض الضرائب على غير المقيمين، إلا أنه يشكل تحدياً أكبر في حالة عدم وجود مادي لدافعي الضرائب أو أعمالهم، كما يحدث في الأنشطة الرقمية. في هذه الحالات، يمكن للشركات والأفراد من خارج الدولة القيام بأعمال تجارية عبر الإنترنت دون وجود فعلي في الدولة التي تفرض الضرائب. لذا، تواجه إدارات الضرائب تحديات في تطبيق السياسات الضريبية وضمان تحصيل الضرائب بطريقة عادلة وفعالة من الأفراد والشركات غير المقيمة. للتعامل مع هذه التحديات، يجب على إدارات الضرائب استخدام آليات جديدة وتحديث السياسات الضريبية. يتطلب ذلك اعتماد إجراءات تحديد هوية وموقع الأشخاص والشركات غير المقيمة، وتحليل أنماط النشاط الرقمي وتقدير الإيرادات المحتملة. يمكن استخدام التكنولوجيا والتعاون الدولي في تبادل المعلومات الضريبية لتحقيق هذا الهدف. يجب أن تكون السياسات الضريبية متوازنة وتهدف إلى تحقيق التوازن بين تشجيع الابتكار وتنمية الاقتصاد الرقمي وتحقيق العدالة الضريبية.

إذا قررت الكيانات غير المقيمة عدم التسجيل الضريبي، فقد يكون لذلك عدة أسباب، بما في ذلك الرغبة في تهرب ضريبي، أو العبء المرتبط بإجراءات التسجيل، أو عدم الوعي بالمتطلبات واللوائح القانونية في الدولة التي تدير السوق. ومع ذلك، يجب أن ندرك أن التسجيل الضريبي الطوعي يلعب دوراً هاماً في مراقبة الامتثال للالتزام الضريبي، وخاصة فيما يتعلق بالنماذج التجارية الرقمية التي قد تكون غير ملموسة.

وتعمل دون وجود علامات خارجية تشير إلى نشاط تجاري في الدولة التي تدير السوق^(١).

فما هي مدى ضرورة التسجيل الضريبي وعلى أي أساس يمكن التنازل عن التسجيل الضريبي أو استبداله بأليات أخرى من شأنها أن تؤدي وظيفة مماثلة؟

ثانياً: تحديد طبيعة الدخل الناتج من الاقتصاد الرقمي

بينما يحدد كل بلد قوانينه الخاصة لفرض الضرائب، إلا أن النظام الضريبي الدولي يعتمد بشكل أساسي على شبكة من المعاهدات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي، حيث يوجد أكثر من ٣٠٠٠ معاهدة من هذا النوع. تضيف هذه المعاهدات، بالإضافة إلى وظائف أخرى، تعاريف وقواعد تخصيص الدخل التي تهدف إلى تحقيق التوافق بين القوانين المفروضة من قبل الأطراف الموقعة على هذه المعاهدات. تتبع معظم هذه المعاهدات نموذجين رئيسيين، وهما نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ونموذج الأمم المتحدة.

تحدد المعاهدات الضريبية عدة جوانب هامة، منها:

١- تحديد الروابط الضرورية: تحدد المعاهدات الضريبية الروابط التي تتطلب لفرض الضريبة على دخل الأنشطة التجارية المنشأة في بلد معين. فمثلاً، قد يتم فرض الضريبة على الأنشطة التجارية التي تتم في بلد المصدر، وتحدد القواعد المعمول بها كيفية تحديد هذه الروابط وكيفية تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

1) WCO WORKING GROUP ON E-COMMERCE, 3rd Meeting, Brussels, SUMMARY REPORT, (30 April 2018), P 21.

https://ifcba.org/sites/default/files/ctd_files/em0026e%20-%20Summary%20Report.pdf

٢- تخفيف الضرائب: تتنازل المعاهدات الضريبية (جزئياً أو كلياً) عن حقوق الفرض الضريبي فيما يتعلق بدفعات الدخل "السلي" التي تذهب من بلد المصدر إلى بلد "الإقامة" للمستلم. وهذا يهدف إلى تجنب فرض ضرائب مزدوجة على نفس الدخل.

ويعمل النظام الضريبي الدولي بشكل رئيسي على تنظيم تخصيص حقوق الفرض الضريبي بين الدول، بهدف تجنب فرض ضرائب زائدة على نفس النشاط التجاري وتجنب تهميش النشاط التجاري من دون فرض الضرائب عليه.

تختلف معاملة الضرائب للدخل الذي يتم تحقيقه من مصادر مختلفة بناءً على نوعه وطبيعته. يمكن أن يكون هذا الدخل ناتجاً عن الأنشطة التجارية العادية للشركات، أو ناتجاً عن حقوق الملكية الفكرية مثل الإتاوات. تحدد التشريعات الضريبية والاتفاقيات الضريبية أحكاماً خاصة لكل نوع من هذه المداخل. الدخل العادي هو الدخل الناتج عن الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية التي تمارسها المنشأة التجارية، ويخضع عادةً للضريبة على الأرباح أو الدخل الصافي. أما الإتاوات، فهي المبالغ التي تحصل عليها في مقابل استخدام حقوق الملكية الفكرية، مثل حقوق النشر للأعمال الأدبية والفنية والعلمية، أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية أو التصميمات أو النماذج أو الوصفات أو العمليات السرية أو المعلومات التقنية المتعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية. يُعتبر الحصول على الإتاوات نوعاً من المداخل ويخضع للضريبة وفقاً لأسعار السوق العادية، عندما يكون الشخص المتلقي للإتاوة مقيماً أو لديه وجود دائم في البلد الذي يتم فيه دفع الإتاوة. وإذا كان الشخص المتلقي للإتاوة غير مقيم أو كان مشروعاً أجنبياً ليس لديه وجود دائم في بلد المصدر، فإن الإتاوة تخضع للضريبة بسعر خاص، ويتم حساب الضريبة على الإجمالي المستحق للإتاوة دون خصم أي تكاليف.

وعلى الرغم من أن النشاط الرقمي يعتمد بشكل كبير على الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية، مما يجعل الإيرادات الناتجة عنه يشبه الإتاوة بشكل أكبر، إلا أن هناك بعض أشكال هذا الدخل يمكن اعتبارها دخلاً عادياً كأى دخل يحققه المنشآت التقليدية. ومن الأمثلة على ذلك الدخل الناتج عن بيع الأصول عبر الإنترنت. ومع ذلك، هناك اختلاف في الآراء بشأن مدى اعتبار بعض أشكال الدخل الرقمي الأخرى كإتاوة أو كدخل عادي للنشاط.^(١)

ثالثاً: الحقوق الأساسية وقانون حماية البيانات وتأثيره على الضرائب

تعزيز حماية البيانات الشخصية Reinforced protection of personal data^(٢)

تعرّضت العالم لتحوّل رقمي سريع نتيجة تفشي جائحة كوفيد-١٩، مما زاد من الحاجة الملحة للاستجابة الحكومية. وتتمثل إحدى التحديات الرئيسية في كيفية إدارة واستخدام الزيادة الكبيرة في البيانات الرقمية بشكل يخدم مصلحة الجميع. فقد أصبحت البيانات أحد الأصول الاستراتيجية الرئيسية لإنشاء قيمة اقتصادية واجتماعية. وسيؤثر الاهتمام بمعالجة هذه البيانات بشكل كبير على القدرة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة. ومع ذلك، من الصعب ولكن من الضروري تحديد السبيل الأمثل للمضي قدماً في هذا المجال. تُعد البيانات متعددة الأبعاد، وتؤثر استخداماتها ليس فقط على التجارة

(١) د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق - جامعة الكويت، المجلد (٢٦) العدد (٣)، سبتمبر ٢٠٠٣، ص ١١١ الي ١٢١.

2) 59. OECD, 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), P 46.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

والتنمية الاقتصادية، ولكن أيضاً على حقوق الإنسان والسلام والأمن. ومن الضروري توفير آليات للتصدي لمخاطر الاستخدام التعسفي للبيانات وسوء استخدامها من قِبَل الدول أو الجهات غير الحكومية أو القطاع الخاص. يتطلب ذلك وجود آليات للرد والتصدي لهذه المخاطر من أجل التخفيف منها.^(١)

في معظم الأنظمة القانونية، يتم حماية البيانات الشخصية التي يقدمها المستخدمون وتعتبر ملكية لهم. تُحدد قوانين حماية البيانات عادةً نوع البيانات الشخصية وكيفية جمعها، ومتطلبات التخزين الآمن، وإعلام الأفراد بالبيانات الشخصية الموجودة لديهم، وحقوقهم في الوصول إليها. في كثير من البلدان، تتطلب القوانين وجود ضوابط كافية لحماية البيانات عند نقلها إلى دول أخرى. وعادةً ما تتحمل السلطات العامة والشركات والمنظمات الأخرى التي تجمع البيانات من الأفراد تكاليف الامتثال لهذه القوانين.

تتم المناقشات حالياً في العديد من البلدان لتعزيز القوانين المتعلقة بجمع واستخدام البيانات الشخصية، نظراً لزيادة وعي الأفراد بحقوقهم في الخصوصية والحاجة إلى حماية بياناتهم الشخصية. تتطلب هذه القواعد متطلبات متزايدة فيما يتعلق بتخزين البيانات ومعالجتها واستخدامها. يمكن أن يؤدي هذا التطور إلى تغييرات كبيرة في نماذج الأعمال التي تعتمد على البيانات الشخصية.

1) UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview, (Sep 29, 2021), P V.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

من بين القيود المحتملة، يشمل الالتزام بالحصول على موافقة الفرد قبل جمع البيانات المجهولة المصدر، بما في ذلك ملفات تعريف الارتباط (الكوكيز). يمكن أن يؤثر ذلك على تجربة المستخدم أثناء تصفح الويب ويجعل من الصعب استهداف الإعلانات أو إعادة استهدافها بشكل فعال.

لذلك، يجب أن تأخذ القوانين المنظمة لأنشطة المستهلكين في السوق الرقمية في الاعتبار حقوق المستهلكين وضعفهم في مواجهة الشركات والمنصات الرقمية. يجب أن يكون القانون وكيلاً لحماية المستهلكين كطرف ضعيف في هذا السياق، بدلاً من أن يكون مجرد وسيط.

تظهر تكنولوجيا الجيل الخامس (5G) وإنترنت الأشياء تزايداً في إنتاج البيانات، مما يؤدي إلى زيادة في المناقشات السياسية حول إدارة البيانات والخصوصية والأمن. هناك اختلاف كبير في نهج إدارة تدفق البيانات على مستوى العالم، حيث تتمحور نهج الولايات المتحدة الأمريكية حول سيطرة القطاع الخاص على البيانات، بينما يركز النموذج الصيني على سيطرة الحكومة على البيانات. ومن جانبه، يفضل الاتحاد الأوروبي سيطرة الأفراد على البيانات بناءً على حقوقهم والقيم الأساسية. بالإضافة إلى ذلك، تسعى الشركات الرقمية العالمية إلى توسيع نظم بيئتها العامة للبيانات. يوجد سباق للقيادة في التنمية التكنولوجية، حيث يمكن للقائد الحصول على ميزة اقتصادية واستراتيجية من خلال السيطرة على البيانات والتكنولوجيا ذات الصلة. وفي هذا السياق، يوجد خطر تفتت الفضاء الرقمي والإنترنت، مما يتسبب في ظهور اقتصاد رقمي يستند إلى البيانات ويكون ذو توجه انعزالي. وبشكل عام، هناك خطر من تجزئة الفضاء الرقمي والإنترنت، مع احتمالية ظهور اقتصاد رقمي قائم على البيانات ينحصر في مناطق محددة ويكون متجهًا نحو الانعزالية.

توجد أسباب مشروعة متنوعة تدفع الدول إلى تنظيم تدفقات البيانات عبر الحدود، مثل حماية حقوق الخصوصية وحقوق الإنسان. ونظراً لعدم وجود نظام دولي مناسب ينظم هذه التدفقات، فإن بعض البلدان لا ترون خياراً آخر سوى تقييد تدفق البيانات. ومع تزايد أهمية البيانات وتدفقاتها عبر الحدود في الاقتصاد العالمي، أصبحت الحاجة إلى إدارة عالمية لهذه التدفقات أكثر إلحاحاً. ومن المؤسف أن وجهات النظر المتباينة بشأن تنظيم تدفقات البيانات أدت إلى تعثر النقاش الدولي في هذا الصدد. على الرغم من وجود عدد متزايد من الاتفاقات التجارية التي تناقش تدفقات البيانات، إلا أن هناك خلافات مستمرة بين الفاعلين الرئيسيين في الاقتصاد الرقمي. وبالتالي، تظل هناك حاجة ماسة إلى التوصل إلى توافق عالمي بشأن إدارة تدفقات البيانات عبر الحدود، وتطوير إطارات قانونية وقوانين توفر حماية للحقوق والخصوصية، وتعزز التعاون الدولي في هذا الصدد. يجب أن تأخذ هذه الجهود في الاعتبار التوازن بين الاحتياجات الأمنية والاقتصادية وحقوق الأفراد، مما يضمن تحقيق التطور التكنولوجي والابتكار بشكل مستدام ومنصف للجميع.^(١)

تم في عام ٢٠٢٠ من قبل المفوضية الأوروبية تقديم مجموعة من التدابير المعروفة بـ "الحزمة الرقمية"، وتشمل هذه التدابير قانون السوق الرقمية. يهدف هذا القانون الأساسي إلى وضع قواعد منسقة لضمان وجود سوق رقمية عادلة وتنافسية في جميع أنحاء الاتحاد الأوروبي. يتطلع هذا التشريع إلى تنظيم سلوك شركات التكنولوجيا

1) UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview, (Sep 29, 2021), P 8.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

الكبيرة وفرض قيود عليها من أجل حماية المستهلكين وضمان العدالة في العلاقات بين الشركات.^(١)

رابعاً: الفجوة الرقمية القائمة بين بلدان العالم

شهد القرن الواحد والعشرون زيادة في الاهتمام بالاقتصاد الرقمي في جميع أنحاء العالم، حيث يُعتبر العصر الحالي عصر الاقتصاد الرقمي. وتم تقديم اهتمام كبير لهذه التحولات الرقمية نظراً للتقدم التكنولوجي الكبير الذي تحقق، وليس فقط في الدول المتقدمة، ولكن أيضاً في الدول الناشئة. فقد شهدت العديد من الدول في شرق آسيا، مثل سنغافورة وماليزيا، ازدهاراً في الاقتصاد الرقمي وتطوراً عالي المستوى، مما جعلها تحتل مراكز متقدمة في العديد من المؤشرات العالمية.

تكرست جهود الحكومات للتركيز على التقنيات الرقمية الناشئة مثل الذكاء الاصطناعي والبلوك تشين والبنية التحتية للجيل الخامس (5G). وبحلول منتصف عام ٢٠٢٠، كان هناك حوالي ٦٠ دولة تملك استراتيجيات وطنية للذكاء الاصطناعي. كما أصدرت العديد من الدول، بما في ذلك استراليا والنمسا وكولومبيا وفرنسا وألمانيا وكوريا وإسبانيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة، استراتيجيات وطنية لتطوير شبكات الجيل الخامس (5G).^(٢)

1) OECD, 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), P 17.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

2) Adam A. Ambroziak, 1- EU's perspective on the functioning of giant online platforms in the digital economy, The European Union Digital Single Market Europe's Digital Transformation, First published (2022), ISBN:978-1-032-20159-7 (hbk), P 18.

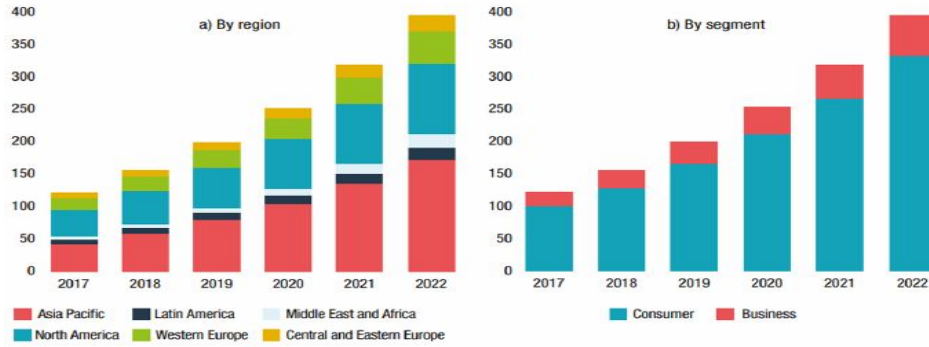
تواجه الدول العربية صعوبات في التحول من الاقتصاد التقليدي إلى الاقتصاد الرقمي، وذلك يرجع إلى عدة أسباب، منها ضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وقلة الاستثمار في البحث والتطوير، وعدم الاهتمام الكافي بالتعليم. بالإضافة إلى ذلك، يعود السبب أيضاً إلى غياب الإرادة السياسية الحقيقية لاعتماد هذا التحول الرقمي. يعتبر النجاح في التحول إلى الاقتصاد الرقمي وسيلة لسد الفجوة الاقتصادية والاجتماعية التي تتسع يوماً بعد يوم. ولذا، يتعين على الدول العربية وضع استراتيجية واضحة وتنفيذها لتحقيق هذا التحول، بهدف تعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتقليل الفجوة الرقمية بين الدول المتقدمة والنامية. تقارير الأمم المتحدة تشير إلى خطورة توسع هذه الفجوة، حيث يمكن أن يؤدي إلى تهميش الدول غير المتصلة بالمعلومات واقتصادها عن الاقتصاد العالمي.^(١)

وعلى المستوى الأفريقي، فإن انتشار الإنترنت في القارة الأفريقية لا يزال منخفضاً نسبياً مقارنة بمناطق أخرى في العالم (انظر الشكل ١٢). انتشار الإنترنت متنوع للغاية في جميع أنحاء القارة الأفريقية، فقد بلغت نسبة مستخدمي الإنترنت في عام ٢٠٢٢ أكثر من ٨٠٪ في المغرب، و ٧٠٪ في مصر وما يقرب من ٧٠٪ في جنوب إفريقيا، بالإضافة إلى أكثر من نصف السكان في العديد من السلطات القضائية. من ناحية أخرى، بالكاد يصل انتشار الإنترنت إلى ٢٠٪ في عدد قليل من الدول الأفريقية (انظر الشكل ١٣).

(١) كنزة تنبو-محمد دهان، واقع الاقتصاد الرقمي في العالم العربي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد ١٢/ العدد ٠١ (٢٠١٩)، تاريخ النشر (١٤ يونيو ٢٠١٩)، ص ٢٩٩.

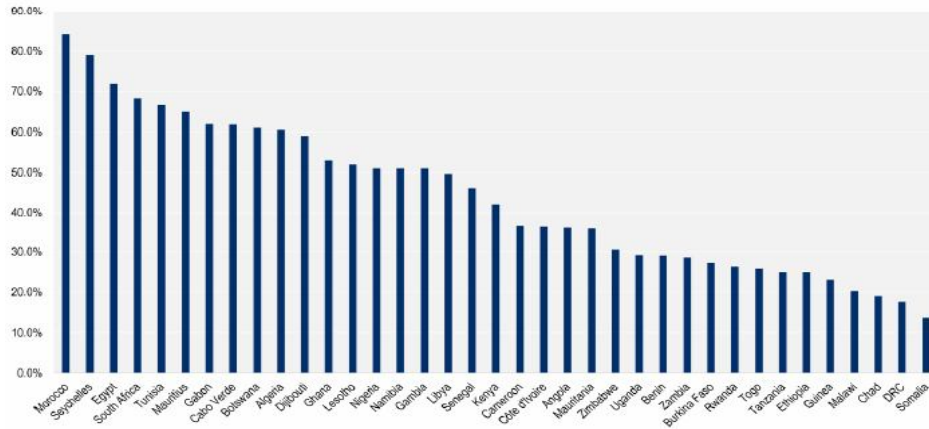
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/94912>

(الشكل رقم ١٢)



الشكل ١٢: حركة بروتوكول الإنترنت، ٢٠١٧-٢٠٢٢ (اكسابايت في الشهر)^(١)

(الشكل رقم ١٣)



الشكل ١٣: مستخدمي الانترنت في افريقيا اعتبارا من يناير في دول مختارة^(١)

1) UNCTAD, Digital Economy Report 2019, (2019).

<https://unctad.org/webflyer/digital-economyreport-2019>

الفجوة الرقمية هي الفجوة التي نشأت نتيجة ثورة المعلومات والاتصالات بين الدول المتقدمة والدول النامية، وتعبّر عن عدم المساواة في الوصول إلى التكنولوجيا الرقمية.^(٢) تعد هذه الفجوة الرقمية عاملاً هاماً في توزيع القيمة المضافة الرقمية وبالتالي التوزيع الضريبي بين الدول المختلفة. ويمثل مؤشر الأونكتاد للتجارة الإلكترونية بين المؤسسات التجارية والمستهلكين أحد الأمثلة على الفجوات القائمة بين البلدان النامية والمتقدمة كما يوضح الجدول التالي:

(الجدول رقم ٤)

السكان الذين يستخدمون الانترنت %	السكان الذين لديهم حسابات الانترنت (نسبة % من اجمالي البالغين)	توافر خوادم الانترنت المأمونة	مؤشر موثوقية الخدمات البريدية	قيمة المؤشر (بيانات عام ٢٠١٧)
٢٦	٤٠	٢٩	٢٤	٣٠
٤٨	٦٢	٥٧	٦٢	٥٧
٥٤	٥٣	٥٤	٢٤	٤٦
٧١	٨٥	٥١	٤٢	٥٧
٦٥	٥٩	٦٥	٧١	٦٥
٨٤	٩٣	٨٨	٨١	٨٦
٥٤	٦٠	٥٦	٤٩	٥٥

الجدول رقم ٤: مؤشر الأونكتاد للتجارة الإلكترونية بين المؤسسات التجارية والمستهلكين: بالقيم الإقليمية لعام ٢٠١٨^(٣)

=

1) Statista (2022), Share of Internet users in Africa as of January 2022, by country.

<https://www.statista.com/statistics/1124283/internet-penetration-in-africa-by-country/>

(Accessed on 23 September 2022).

2) https://en.wikipedia.org/wiki/Digital_divide

٣) محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، (ديسمبر ٢٠٢٠)، ص ١٩.

هذا الجدول الذي يوضح مدى جاهزية بلدان العالم على المشاركة في التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي. إضافة الي ان العديد من الدول النامية لا تزال تفتقر الي التشريعات ذات الصلة بالتجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي.

مع تزايد أهمية الاقتصاد الرقمي المبني على البيانات، فإن الفجوة الرقمية المتعلقة بالبيانات تتسبب في تفاقم الفجوة الرقمية. في هذا السياق، تجد الدول النامية أنفسها في موقف تابع، حيث يكون جمع البيانات واستغلال القيمة المرتبطة بها مركزاً في عدد قليل من الشركات الرقمية العالمية والشركات متعددة الجنسيات التي تسيطر على هذه البيانات. وتواجه البلدان النامية خطر أن تصبح مجرد مزودين للبيانات الأولية لهذه المنصات الرقمية العالمية، مقابل الحاجة لدفع تكاليف الحصول على المعلومات التحليلية الرقمية المستمدة من بياناتها الخاصة.^(١)

خامساً: السيادة الضريبية والاقتصاد الرقمي

تتمحور مبدأ السيادة الدولية حول قدرة الدولة على ممارسة سلطتها واتخاذ القرارات بشكل مستقل دون تدخل خارجي. وتُعتبر الضرائب أحد عناصر السيادة الضريبية الأساسية للدولة. ومع ذلك، يمكن أن يشكل الاقتصاد الرقمي تحدياً جديداً للسيادة الضريبية، حيث يمكن للدول الأخرى المطالبة بحقوق ضريبية جديدة نتيجة للضغوط التنافسية. على وجه التحديد، تطالب الدول التي تستضيف الشركات الرقمية بحقوق ضريبية على الأرباح المتحققة من الأنشطة الرقمية التي تجري داخل حدودها،

1) UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview, (Sep 29, 2021), P 3.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

حيث يُشددون على أن القيمة تُنشأ داخل أراضيهم وأن الشركات الرقمية تستفيد من المحتوى والبيانات التي يُساهم فيها مستخدمون موجودون داخل حدودهم. بناءً على هذه الرؤية، تعمل هذه الدول على وضع قواعد وترتيبات جديدة لتعزيز حقوقها الضريبية وفرض ضرائب إضافية على الأرباح التي تحققها الشركات الرقمية الأجنبية.^(١)

من وجهة النظر الأساسية، تتمتع جميع الدول بسيادتها المالية، مما يعني أن لديها حرية فرض الضرائب على سكانها، سواء كانوا مقيمين محليين أو مواطنين مقيمين في الخارج. فيما يتعلق بغير المقيمين، يُفرض عليهم الضرائب فقط إذا كانوا لهم ارتباط إقليمي بالدولة. ومع ذلك، يحق للدول أن تمتنع عن ممارسة هذا الحق من خلال الاتفاقيات الدولية. ومن خلال اتفاقيات التجنّب الضريبي، يمكن للدولة أن تتفق على عدم فرض ضرائب على بعض مصادر الدخل رغم أنها قادرة على فعل ذلك في الأساس.^(٢)

تتم تحديد السيادة الإقليمية لكل دولة وفقاً لقانونها الداخلي، والذي يستند عادةً إلى مبدأين أساسيين هما الإقامة ومبدأ المصدر. بموجب مبدأ الإقامة، تفرض الدول

1) Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, World Bank Group, Tax Theory Applied to The Digital Economy, A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency, (2020), P 40.

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/pdf/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency.pdf>

2) Sinta Dewi, Amelia Cahyadini, Dewi Kania Sugiharti and Zainal Muttaqin Amelia Cahyadini, DIRECT TAX FOR DIGITAL PLATFORM DURING THE COVID-19 PANDEMIC: STUDY IN INDONESIA, JOURNAL OF SOUTHWEST JIAOTONG UNIVERSITY, ISSN: 0258-2724, Published: (April 30, 2021).

<https://jsju.org/index.php/journal/article/view/849>

ضرائب على الشركات بناءً على دخلها العالمي.^(١) بغض النظر عن مصدر هذا الدخل سواء كان محلياً أو من الخارج. ووفقاً لمبدأ المصدر، تكون للدول الحق في فرض ضرائب على الأرباح التي تحققها الشركات على أراضيها، بغض النظر عن جنسية المالك أو مكان إقامته، وذلك بناءً على فكرة أن الدولة المضيفة توفر البنية التحتية والخدمات التي تمكن توليد هذا الدخل. تعتبر فرضية ضرائب الإقامة مبرراً منطقياً بناءً على وجود المزايا والخدمات التي تقدمها دولة الإقامة لسكانها. وفي غضون ذلك، يعتبر مبرر ضرائب المصدر هو حق الدولة المضيفة في فرض ضرائب على الأنشطة التي تحدث على أراضيها والتي تجعل توليد الدخل ممكناً.

تسعى كل من دولة الإقامة ودولة المصدر إلى فرض ضريبة على الدخل، مما يؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي^(٢) ونظراً لأن الازدواج الضريبي قد يعيق التجارة العابرة للحدود، تعمل الدول على تجنبه من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

وفيما يتعلق بحق الدول في فرض الضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي وسيادتها الضريبية، يجب أن نلاحظ أن العديد من الشركات التي تعمل في مجال الاقتصاد الرقمي تقوم بممارسة أعمالها عن بُعد. وبالتالي، فإن حق الدول في فرض الضرائب على هذه الأنشطة مقيد دائماً بما ينص عليه الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين

(١) رمضان صديق، مشكلات الضريبة علي دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق – جامعة الكويت، المجلد (٢٦) العدد (٣)، سبتمبر ٢٠٠٣، ص ٢٥٥.

<http://www.pubcouncil.kuniv.edu.kw/jol/homear.aspx?id=8&Root=yes&aut hid=333>

(٢) يوجد الازدواج الضريبي في شكلين: اقتصادي وقانوني. يتم تعريف الازدواج القانوني على أنه فرض ضرائب مماثلة على دافع الضريبة نفسه فيما يتعلق بنفس الدخل لفترات مماثلة. أما الازدواج الاقتصادي، فيمكن تعريفه على أنه فرض ضريبة على شخصين مختلفين فيما يتعلق بنفس الدخل أو رأس المال.

الدول، والتي تنظم الحقوق الضريبية المتعلقة بالأنشطة العابرة للحدود. وتعتمد أغلب هذه الاتفاقيات الضريبية على نموذجي الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

وفقاً للنماذج الضريبية النموذجية، يتفق بلدان المصدر على تنازل عن حقوق الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه غير المقيمين، ما لم يكن لديهم منشأة دائمة في بلد المصدر. وتقدم النماذج الضريبية بعض الاستثناءات عن هذا القاعدة، مما يسمح لدول المصدر بالاحتفاظ بحقوق الضريبة، والتي تشمل أحياناً توزيعات الأرباح والعمولات والفوائد، حتى عندما لا يكون لدى الأشخاص غير المقيمين منشأة دائمة في بلد المصدر. وقد تم تبرير هذا التنازل بسبب سببين. السبب الأول هو أن مطالبة بلد المصدر بحقوق الضريبة على أرباح الأعمال، بخلاف الأنواع المستثناة، يكون من الصعب إثباته إذا لم يكن لدى غير المقيم وجود مستمر في بلد المصدر. والسبب الثاني هو قضية واقعية، حيث إن استخدام ضريبة الخصم من المصدر لفرض ضريبة على الفوائد وأرباح الأسهم والعمولات التي يحصل عليها الأشخاص غير المقيمين ليس صعباً، ولكن هناك صعوبات عملية في تحصيل الضرائب على أرباح الأعمال حيث لا يكون لدى الشخص غير المقيم دافع لدفع الضرائب وليس لديه وجود مستمر في بلد المصدر^(١)

وفقاً للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن البلد المصدر لا يجوز أن يفرض ضريبة إلا على الأرباح التي تتولد من المنشأة الدائمة. ومع ذلك،

1) Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, World Bank Group, Tax Theory Applied to The Digital Economy, A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency, (2020), P 28.

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/pdf/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency.pdf>

توسعت اتفاقية الأمم المتحدة في نطاق حق دولة المصدر في فرض ضريبة عن طريق قاعدة الجذب، حيث يُسمح بفرض ضريبة على بعض أرباح الأنشطة التجارية التي يتم تنفيذها خارج المنشأة الدائمة في البلد المصدر، عندما يتم تنفيذ تلك الأنشطة عن طريق منشأة دائمة في هذا البلد.^(١) ويُشار إلى هذا المبدأ بمبدأ قوة الجذب العامة. وبموجب هذا المبدأ، يُخضع الدخل الذي يشمل الأرباح التجارية الأخرى، وأرباح الأسهم، والعمولات، والفوائد التي تنشأ من مصادر داخل إقليم البلد المصدر، للضرائب بشكل كامل في ذلك البلد، إذا كان للمستفيد منها منشأة دائمة فيه، حتى وإن كان واضحاً أن هذا الدخل لا يعود بالأساس إلى المنشأة الدائمة. ومع ذلك، أصبح هذا المبدأ مرفوضاً في الاتفاقيات الضريبية الدولية. بالإضافة إلى ذلك، تحتوي بعض الاتفاقيات الضريبية الثنائية على قاعدة محدودة لمنع التهرب، وتستند إلى منهج قوة الجذب المحدود، والذي ينطبق فقط على الأرباح التجارية المشابهة لتلك التي يؤديها المنشأة الدائمة.^(٢)

بالرغم من النهج الشامل الذي اعتمده الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، إلا أن توسيع منح دولة المصدر حق فرض الضريبة مقتصر على وجود منشأة دائمة في البلد المصدر للدخل، أي وجود مادي، وهذا لا ينطبق على الأنشطة الاقتصادية الرقمية. فقد أدى تطور الاقتصاد الرقمي إلى تحويل النهج التقليدي من خلال تمكين الشركات من تقديم مجموعة واسعة من الخدمات في دولة ما دون أن

1) United Nations, Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, 2017. Commentaries on article 7, P 216.

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

2) OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary on Article 7, P 176.

<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>

يكون لديها وجود فعلي في تلك الدولة على الإطلاق. بالإضافة إلى ذلك، يترتب على تطبيق هذه الأحكام وجود اتفاقية ضريبية بين الدولتين تسمح باستخدام هذا الحق، وهذا أيضًا لا ينطبق على الأنشطة الاقتصادية الرقمية.

في سياق النظام الضريبي الدولي، تتطلب السيادة الضريبية بشكل عام سلطة الدولة المستقلة في تحصيل الضرائب. ومع ذلك، في ظل التطورات الحالية للعولمة والتجارة العابرة للحدود، سواء كانت رقمية أو مادية، تم اتخاذ عدة إجراءات ضمن النظام الضريبي الدولي (للحد من التكرار الضريبي الدولي وتعزيز التجارة الدولية). هذه الإجراءات تتنوع بين إجراءات ذات جانب واحد يتخذها كل دولة ذات سيادة بشكل منفرد (مثل التشريعات البرلمانية)، وإجراءات متعددة الأطراف يتخذها منظمات دولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومجموعة العشرين، والاتحاد الأوروبي، والأمم المتحدة.^(١) ومع ذلك، يطرح السؤال حول السبب وراء وجود هذه الإجراءات المتعددة، بدلاً من الاعتماد فقط على الإجراءات ذات الجانب الواحد.

يتضح من الواقع أن الدول لم تكن تمتلك سيادة ضريبية كاملة في جميع الأحوال. على سبيل المثال، يتخلص البلدان من سيادتها الضريبية عندما يوافقون على الالتزام بممارسات معينة أو فرض ضرائب على عناصر محددة، أو عدم فرض ضرائب على بعض العناصر وفقًا لاتفاقية ضريبية موقعة مع دولة شريكة.

في الواقع، كانت الاتفاقيات الضريبية الثنائية هي الأكثر انتشارًا تاريخيًا، حيث تتم بين دولتين فقط. ومع ذلك، مع مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح

1) Keigo Fuchi, Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Taxation, Japanese Yearbook of International Law, Vol. 59, 216-228,(2016).
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200203

(BEPS ACTIONS)، تواجه النظام الضريبي الدولي التحديات والتغيرات الجذرية على مر العقود العديدة الماضية. تهدف هذه المبادرة إلى تعزيز التعاون والتعددية لمواجهة التحديات. وبالفعل، هناك أكثر من ١٣٧ دولة تشارك في مفاوضات معقدة لتحديد كيفية توزيع الحق في فرض ضريبة الدخل على الأنشطة الاقتصادية العابرة للحدود. هل يعني هذا أن هذه الدول مستعدة الآن للتعاون في قضايا الضرائب بكافة الطرق، بما في ذلك الخضوع لسيادة فوق السيادة الوطنية، مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية؟

سادسا: الازدواج الضريبي

ينشأ الجدل الرقمي نتيجة تعارض المصالح الاقتصادية الوطنية، حيث تتطلب دول الأسواق إقرار حقوق ضريبية جديدة على الشركات الرقمية على حساب الدول الأخرى التي يقيم فيها الموردون الرقميون لأغراض الضريبة. ونتيجة لذلك، في حالة عدم التوصل إلى اتفاق بشأن المطالبات الضريبية المتعارضة، يحدث ازدواج ضريبي يؤثر ليس فقط على الشركات الرقمية، ولكن أيضًا على العملاء الأفراد الذين يتحملون العبء الضريبي الإضافي الناجم عن هذا الازدواج.

إدخال تدابير أحادية الجانب لفرض ضرائب على نماذج الأعمال الرقمية دون وجود جسدي في بلد السوق يؤدي إلى ازدواج ضريبي قانوني على الموردين الرقميين العاملين خارج بلدان إقامتهم، خاصة إذا كانت دولة الإقامة تطبق مبدأ الدخل العالمي أو الإيراد^١. في هذه الحالة، تفرض دولة الإقامة ضريبة على المقيمين على دخلهم الذي يتم

1) OECD, 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), p22.

=

تحقيقه داخل وخارج البلاد، بينما تفرض دولة السوق ضريبة على الدخل الذي يحققه المورد الرقمي داخل البلاد. وبسبب عدم وجود اتفاق بين الدولتين، يحدث ازدواج ضريبي على نفس الدخل.

الوضع الذي وصفته يؤدي إلى ازدواج ضريبي وتمييز في المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقمي المحلي والعاور للحدود. فعندما يكون لدى الموردين الرقميين المقيمين في دولة السوق أو المعملين من خلال منشأة دائمة تكاليف تشغيل، يمكنهم خصم هذه التكاليف من دخلهم الخاضع للضريبة. وفي المقابل، يفرض ضرائب على الموردين الرقميين الأجانب الذين ليس لديهم وجود مادي على إيراداتهم بموجب التدابير الضريبية الأحادية الجديدة.

على سبيل المثال، إذا كانت شركة تحقق أرباحًا خاضعة للضريبة بقيمة ١٠٠ مليون دولار، وكان لدى الدولة "أ" ملايين المستخدمين في جميع أنحاء العالم، بينما تكون لدى الدولة "ب" ٢٠% من المستخدمين العالميين للشركة، وإذا افترضنا أن لكل من الدولتين "أ" و "ب" ضريبة دخل بنسبة ٢٠٪، فإن الشركة ستدفع ٢٠ مليون دولار كضرائب إلى الدولة "أ". إذا قررت الدولة "ب" تعريف المنشأة الدائمة الافتراضية، يمكن أن تتبنى قاعدة تلزم الشركات بدفع ضرائب دخل بناءً على حصة المستخدمين العالميين في الدولة. في هذه الحالة، ستفرض الدولة "ب" ضرائبًا على ٢٠٪ من الأرباح الخاضعة للضريبة فيها. ومع ذلك، ستستمر الدولة "أ" في فرض ضرائب على النشاط التجاري، وبالنهاية ستدفع الشركة ضرائبًا على ١٢٠٪ من دخلها. لتقديم بعض التخفيف

=

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

من الازدواج الضريبي، يمكن للدولة "أ" تقديم اعتماد ضريبي للضرائب المدفوعة في الدولة "ب"، ولكن هذا من شأنه أن يقلل من الوعاء الضريبي للدولة "أ". إذا لم تتوصل الدولتان إلى اتفاق بشأن الحقوق الضريبية، فإن الشركة ستجد نفسها في وضع يدفع فيه الضريبة مرتين على نفس الدخل.

عند تطبيق مبدأ الضريبة الإقليمية، قد ينشأ الازدواج الضريبي عندما تدعي كل من الدولتين أن النشاط الرقمي يحدث في أراضيها. لذلك، يشكل تحديًا تحديد مصدر الدخل في النماذج الاقتصادية الرقمية التي تعتمد على توفير محتوى غير مادي، وذلك بالنسبة للدولة المستضيفة التي تحاول إثبات حدوث النشاط الرقمي في أراضيها، على الرغم من عدم وجود مادي فعلي. وبالنسبة للدولة المقيمة، تحاول إثبات أن النشاط الرقمي تم توفيره في أراضيها.

سابعاً: التحصيل الضريبي

تحصيل الضرائب يُعدُّ أحد أكثر مراحل إدارة الضرائب تحديًا، ولاسيما في حالة المعاملات الرقمية التي تشمل غير المقيمين، حيث تتزايد مخاطر التهرب الضريبي نتيجة صعوبة استخدام آليات تنفيذ الضرائب المحلية التقليدية للوصول إلى المقيمين في الدول الأخرى. يتضمن تحصيل الضرائب إما دفع ضريبة مباشرة من قبل المكلف، أو خصم الضريبة من المصدر ودفعها لاحقًا من قبل الشخص الملتزم بالدفع (التكليف العكسي). نظرًا لعدم وجود مادي للشركات الرقمية الأجنبية في البلد المستضيف، قد لا يكون خيار دفع الضرائب مباشرة من قبل المكلف هو الخيار الأنسب. وبالتالي، يبدو أن استخدام آلية خصم الضريبة من المصدر (التكليف العكسي) هو الخيار الواعد لتحصيل الضرائب من الشركات الرقمية الأجنبية. ومع ذلك، يجب تحديد نطاق المعاملات الرقمية التي تخضع لهذه الآلية وهوية وكلاء الضرائب (أي من يقوم بخصم الضريبة والدفع للسلطة

الضريبية نيابة عن المكلف). وهذا يمثل تحديًا كبيرًا أيضًا لإدارة الضرائب، حيث تثير المعاملات الرقمية بين الشركات والمستهلكين بعض المشكلات. على سبيل المثال، لا يعتبر إشراك المستهلكين في دور وكلاء الضرائب خيارًا عمليًا، نظرًا للأعباء الزائدة التي يمكن أن تفرضها عليهم، وصعوبة مراقبة الامتثال الضريبي، على الأقل باستخدام أدوات الضرائب التقليدية. تفتح هذه القيود بابًا للشركات الرقمية الأجنبية التي تعمل في إطار العلاقات التجارية بين الأعمال والمستهلكين (B2C) لتجنب الضرائب المباشرة.

قد يكون تفشي استخدام التكنولوجيا والتقنيات الرقمية مفيدًا في حل هذا الوضع في المستقبل القريب^(١). على سبيل المثال، يمكن للأنظمة الآلية المدعومة بالتكنولوجيا تنفيذ عمليات استقطاع الضرائب على التجار دون الحاجة لتدخل المستهلك. وفي الوقت نفسه، حتى يتم تطبيق آلية الاستقطاع الضريبي على المعاملات الرقمية بين الشركات والمستهلكين، قد يحتاج الأمر إلى وجود وكلاء استقطاع ضريبيين بديلين لتحصيل الضرائب من الموردين الرقميين غير المقيمين. لتحقيق ذلك، يجب أن يركز المشرعون اهتمامهم على الإنترنت والقطاع المالي الرقمي، حيث إن معظم المدفوعات الرقمية تتم عبر البنوك وشركات بطاقات الائتمان.

وعلى الرغم من أن بعض المدفوعات الرقمية لا تتطلب تدخل المؤسسات المالية التقليدية، مثل العملات المشفرة والعملات الافتراضية، إلا أن غالبية المستخدمين لا يزالون يحصلون على دخلهم خارج الإنترنت ويتلقون رواتبهم عبر البنوك. يمكن للمستخدمين الذين يعتمدون حصريًا على طرق الدفع الرقمية المستقلة خارج القطاع

1) Longyue Zhao, Modern China and International Economic Law, published by the registered company Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2023), p24.
<https://doi.org/10.1007/978-981-19-7576-9>

المالي التقليدي تجنب الرقابة المالية. ومع ذلك، من الممكن أن يساعد إشراك القطاع المالي كوكيل حجب، على الأقل فيما يتعلق بالمعاملات الرقمية بين الشركات والمستهلكين، في التغلب على القيود المذكورة. فالمؤسسات المالية لديها سيطرة كاملة على المدفوعات الصادرة ويمكنها بسهولة تنفيذ حجب على التحويلات المؤهلة للأموال الصادرة. في الواقع، يمكن تطبيق هذا البديل على جميع أنواع المعاملات الرقمية.

للأسف، يتعذر في العديد من الأحيان الاعتماد على القطاع المالي للتعاون في مهمة إنقاذ الضرائب، حيث يخشى هؤلاء القطاعات من فقدان العملاء للمؤسسات المالية الأجنبية التي قد لا تلتزم بالتزامات قانونية وطنية مماثلة أو قد لا تحمل نفس المسؤولية. وبالتالي، ينبغي أن يتم أي جهد في هذا الاتجاه على المستوى العالمي، ضمن إطار تفويض مجموعة العشرين، لتحقيق تنسيق المصالح الوطنية للحكومات العالمية في إطار ضريبي مشترك.

بالمقابل، يمكن أن نلاحظ أن دافعي الضرائب ليسوا بالضرورة يخشون التدقيق الضريبي، وإنما يخشون تطبيق الضرائب بفعالية. فعند فرض ضرائب فعالة، يمكن أن يتعرضوا لخسارة أصولهم، مثل حجز الأموال أو مصادرة الممتلكات، ويمكن أن يتعرضوا لفقدان حريتهم، مثل السجن^(١). ويتم تنفيذ هذه العقوبات بشكل فعال في البلدان التي تحتفظ بها الأصول وحيث يقيم دافعو الضرائب ويتواجدون فعلياً. بالإضافة إلى ذلك،

1) OECD, 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), P 48.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

فإن تنفيذ الضرائب يكون أكثر نجاحًا فيما يتعلق بدافعي الضرائب المقيمين، حيث يمكن تحديدهم وتحديد موقعهم بسهولة أكبر. وتكون المعلومات المتعلقة بأصولهم وإجراءات التنفيذ متاحة بسهولة، مثل تجميد الحسابات المصرفية والتقاضي الضريبي والاستيلاء على الممتلكات والرهن القضائي، وهذا يتعارض مع الإجراءات البيروقراطية لتبادل المعلومات وصعوبة بعض إجراءات التنفيذ عبر الحدود. وبالتالي، ليس من المستغرب أن يكون التهرب الضريبي ليس مسألة محلية فقط، بل هو قضية تتجاوز الحدود وتتعدى النطاق المحلي.

بناءً على ذلك، يمكن القول أن معظم حالات التهرب الضريبي المرتبطة بالاقتصاد الرقمي تنطوي على موردين غير مقيمين. هذا يعني أن أي إجراء تنفيذي يتطلب التعاون مع البلدان الأخرى حيث يكون دافع الضرائب غير الملتزم مقيمًا ضريبياً أو حيث توجد أصوله عادةً. تميل معظم البلدان إلى تقديم التعاون الإداري والقضائي لبلدان أخرى في تقييم وتحصيل الضرائب. يشمل ذلك تبادل المعلومات، بما في ذلك التبادل التلقائي، والمساعدة في تحصيل الضرائب الأجنبية. ومع ذلك، قد لا تلقى إجراءات تنفيذ المطالبات الضريبية للسلطات القضائية ضمن السوق استجابة إيجابية، خاصة في بلدان الإقامة حيث تنشط الشركات متعددة الجنسيات الرقمية. يُفسر ذلك بأن التعاون الضريبي التقليدي عبر الحدود عادةً لا يثير أي تعارض في المطالبات الضريبية بين السلطتين القضائيتين (إحدهما تطلب المساعدة والأخرى تقدم المساعدة)^(١). نظرًا

1) Dale Pinto, "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", (IBFD Publications BV, Netherlands, DOCTORAL Series 6, (March 2002), P 18–35.

https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654_131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y

لأن الحقوق الضريبية مبنية على مبادئ نظرية الضرائب المقبولة دولياً، وتدعم طلبات التعاون بالصكوك القانونية (مثل اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية، والمعاهدات الضريبية، واتفاقيات تبادل المعلومات، والاتفاقيات متعددة الأطراف للاعتراف بالأحكام الأجنبية وتنفيذها). وبالتالي، تقديم المساعدة الضريبية لبلد أجنبي لا ينتهك الحقوق الضريبية القائمة بناءً على مبدأ الإقامة. وفي معظم الحالات، لا يترك هذا التعاون تقدير السلطات الضريبية، بل يكون ملزماً وفقاً للصكوك القانونية المتفق عليها.

في ظل السيناريو الرقمي الجديد وبدون إجراء أي تعديلات على الأدوات القانونية الحالية، والتي تتطلب موافقة السلطات القضائية المشاركة، فإن أي طلب للتعاون الضريبي الدولي لتنفيذ المطالبات الضريبية في الخارج، والتي تنشأ من الحقوق الضريبية المنشأة حديثاً، قد يتم رفضه إذا كانت الدولة التي تتلقى الطلب هي بلد الإقامة الضريبية للشركة الرقمية. ويكون ذلك نتيجة لتعارض المطالبات الضريبية بين السلطات القضائية.

بناءً على ذلك، فإن الرد السلبي الذي يتم تلقيه بشأن طلب التعاون الضريبي الدولي في حالة الشركات الرقمية يعتبر منطقياً. يمكن أن يتعارض مساعدة سلطة السوق مع الحقوق الضريبية المستندة إلى الإقامة في البلد، سواءً عن طريق منح إعفاء ضريبي من جانب واحد للمكلفين الملتزمين بالقوة، مما يؤدي إلى تقليل الإيرادات الضريبية الوطنية، أو عن طريق تمكين الزيادة في الازدواج الضريبي للمكلفين المقيمين، مما يضر بالاقتصاد الوطني. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يكون هناك التزام قانوني بتقديم المساعدة في حالة المطالبات الضريبية الجديدة، حيث قد لا تغطي الأدوات القانونية الحالية مثل هذه الحالات. السيناريو الوحيد الذي يمكن فيه تقديم المساعدة الضريبية هو عندما لا تكون الولاية القضائية التي تتلقى الطلب هي بلد إقامة الشركة الرقمية، ولكن

الأصول ما زالت موجودة فيها وتسعى سلطات الضرائب في البلد الأصلي إلى استعادة المطالبات الضريبية من خلال تحصيل هذه الأصول. من الصعب جدًا تحديد الأصول وموقعها الأجنبي بدون تبادل المعلومات مع بلدان الإقامة. ومع ذلك، في حالة عدم وجود التزام قانوني، ستترجع معظم البلدان عن التدخل لتجنب التأثير السلبي على مستثمريها الأجانب وسمعتها وقدرتها على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، دون أن تحقق أي استفادة قانونية مقابل ذلك.

لذلك، في حالة عدم توفر مساعدة ضريبية عبر الحدود من البلدان الأجنبية، قد يتم اتخاذ خيار حظر النشاط الرقمي المستقبلي للشركات الرقمية الأجنبية غير الممثلة في المنطقة. يتطلب ذلك التعاون بين السلطات الضريبية ومقدمي خدمات الإنترنت الذين يسيطرون على الوصول والنشاط الرقمي في الدولة. سيتم تعليق الوصول إلى الإنترنت حتى يتم تسوية المطالبات الضريبية المعلقة. من الناحية التقنية، فإن تنفيذ هذا الإجراء ممكن تمامًا وقد يتم استخدامه في الوقت الحاضر لمكافحة الأنشطة الإجرامية وفحص المحتوى الرقمي المحظور (مثل المواقع المحجوبة).

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي

استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي في تطبيق الضريبة الرقمية

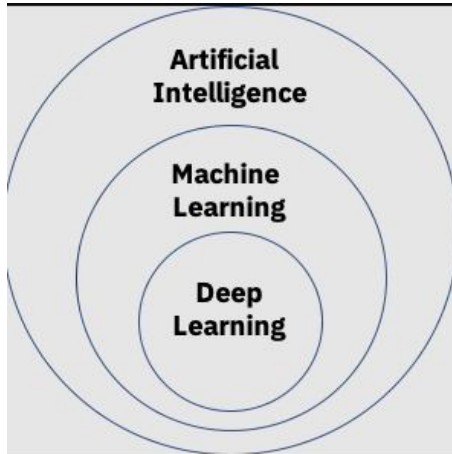
إن الذكاء الاصطناعي ليس مجرد أحد المجالات المستهدفة بتطبيق الضريبة الرقمية، بل يعتبر أهم الوسائل المستخدمة للتغلب على المشاكل المتعلقة بالضرائب الرقمية فبعض هذه المشاكل يمكن النظر إليها باعتبارها ميزة حيث أن جميع البيانات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي ممكنة فعلا مما يسهل تعامل البرامج معها بسهولة وبالتالي يمكن الاستفادة بالذكاء الاصطناعي لحل معظم المشاكل المتعلقة بتعقيد البيانات الالكترونية وصعوبة التعامل مع الكم الهائل من البيانات الرقمية وبالإضافة لقدرته على التعلم التي تعزز من مقدرته على فرز البيانات بدقة والتعرف على عمليات التهرب الضريبي. بالإضافة إلى أن التوقعات تشير بمساهمة الذكاء الاصطناعي في الاقتصاد العالمي بنسبة ستبلغ ١٥,٧ تريليون دولار بحلول عام ٢٠٣٠.

وسوف نناقش في هذا الفصل الاسهامات التي يمكن للذكاء الاصطناعي أن يقدمها في مجال الضريبة الرقمية من خلال عرض المصطلحات المرتبطة بالذكاء الاصطناعي في مبحث أول، ثم نتناول أوجه الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في المجال الضريبي في مبحث ثان، ونتناول تطبيق عملي لدور الذكاء الاصطناعي في تطوير المنظومة الضريبية في مبحث ثالث، ونتكلم عن المعوقات التي تواجه استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية وكيفية التغلب عليها في مبحث رابع.

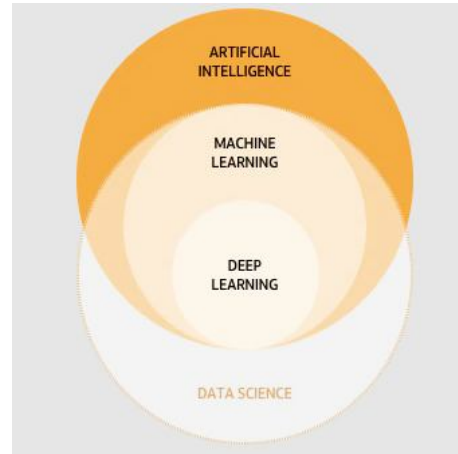
المبحث الأول

المصطلحات المرتبطة بالذكاء الاصطناعي

يشير مصطلح الذكاء الاصطناعي (AI) إلى الأنظمة أو الأجهزة التي تحاكي الذكاء البشري لأداء المهام والتي يمكنها أن تحسن من نفسها استنادًا إلى المعلومات التي تجمعها^(١) ولقد أصبح الذكاء الاصطناعي مصطلحًا شاملاً للتطبيقات التي تؤدي مهام مُعقدة كانت تتطلب في الماضي إدخلات بشرية مثل التواصل مع العملاء عبر الإنترنت أو ممارسة لعبة الشطرنج. وغالبًا ما يُستخدم هذا المصطلح بالتبادل مع مجالاته الفرعية، والتي تشمل التعلم الآلي والتعلم العميق^(٢).



(الشكل ١٥) المصدر ibm



(الشكل ١٤) المصدر oracle

(١) د. يحيى إبراهيم دهشان، المسؤولية الجنائية عن جرائم الذكاء الاصطناعي، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، ٢٠٢٣، ص ١٨.

(٢) ما المقصود بالذكاء الاصطناعي؟ تعرف على الذكاء الاصطناعي <https://www.oracle.com/sa-ar/artificial-intelligence/what-is-ai>

ولتوضيح الفرق بين الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) والمعروف اختصاراً بـ (AI) والتعلم الآلي (Machine Learning) والتعلم العميق (Deep Learning) يمكن ملاحظة (الشكل ١٥، ١٤) ونجد أن التعلم الآلي هو أحد فروع الذكاء الاصطناعي فكل تعلم آلي هو ذكاء اصطناعي وليس العكس وبالمثل فكل تعلم عميق هو تعلم آلي وليس العكس، ومن أهم الاختلافات.. على سبيل المثال، يُركز التعلم الآلي على إنشاء أنظمة تتعلم أو تحسّن من أدائها استناداً إلى البيانات التي تستهلكها.^(١)

بينما يمكنك التفكير في التعلم العميق على أنه "تعلم آلي" قابل للتطوير. يعتمد التعلم الآلي التقليدي أو "غير العميق" بشكل أكبر على التدخل البشري للتعلم. يحدد الخبراء البشريون التسلسل الهرمي للميزات لفهم الاختلافات بين مدخلات البيانات، والتي تتطلب عادةً المزيد من البيانات المنظمة للتعلم.^(٢)

ويمكن للتعلم العميق الاستفادة من مجموعات البيانات المصنفة، والمعروفة أيضاً باسم التعلم الخاضع للإشراف، ولكنه لا يتطلب بالضرورة مجموعة بيانات مصنفة. يمكنه استيعاب البيانات غير المهيكلة في شكلها الأولي (مثل النصوص والصور)، ويمكنه ألياً تحديد التسلسل الهرمي للخصائص التي تميز فئات البيانات المختلفة عن بعضها البعض. على عكس التعلم الآلي، لا يتطلب الأمر تدخلاً بشرياً لمعالجة البيانات، مما يسمح لنا بتوسيع نطاق التعلم الآلي بطرق أكثر إثارة للاهتمام.^(٣)

(١) المرجع السابق ص ٢٢.

(٢) إبراهيم عبدالله عبدالرؤوف محمد ، التحليل الاقتصادي لتقنيات الذكاء الاصطناعي وأثرها على المؤشرات الاقتصادية الكلية ، مجلة كلية الشريعة والقانون-طنطا ، العدد السادس والثلاثين (يناير - مارس) ٢٠٢١، ص ٧ وما بعدها.

3) What is artificial intelligence? <https://www.ibm.com/sa-ar/cloud/learn/what-is-artificial-intelligence>

ولتبسيط الفرق فإن التعلم الآلي يتم تدريجية على بيانات مرتبة ومصنفة كتدريجية مثلا على معرفة ثمن السلعة ومقدار الضريبة المضافة والرقم الضريبي واسم المشتري والبائع من نوع واحد أو عدة أنواع من الفواتير، أما التعلم العميق فإنه يستطيع بالإضافة لذلك التعامل مع قواعد البيانات غير المرتبة أو المصنفة مثل أن يتعرف على العمليات الخاضعة للضريبة من خلال فحص التحويلات البنكية وغيرها من قواعد البيانات التي يتم اتاحتها من مصادر مختلفة كشركات الشحن أو الاتصالات وغيرها طبقا لكل حالة فيقوم بتصنيف قواعد البيانات ومعرفة مدى خضوع المعاملات للضريبة من عدمه.

ونعرض هنا لبعض المصطلحات المرتبطة بالذكاء الاصطناعي^(١):

- آلة تعلم (Machine Learning): تقنية تعتمد على تطوير نماذج وخوارزميات قادرة على التعلم من البيانات واكتساب المعرفة والقدرة على التنبؤ واتخاذ القرارات بشكل تلقائي دون الحاجة إلى برمجة صريحة.

(١) راجع في ذلك كلا من

- Erik Brynjofsson and others, artificial intelligence index, 2019 annual report, Stanford University, 2019, p. 7. Available at: hai.stanford.edu/sites/default/files/aiindex-2019-report.pdf.
- PWC, The macro economic impact of artificial intelligence, February 2008, p. 6. Available at: PWC.com.uk/economic-services/assesses/macroeconomic-impact.pdf.
- European Commission, The Age of Artificial intelligence- Towards a European for Human- Centric Machines, European political strategy Centre, No. 29, March, 2018.
- Junfei Oui, Qiu Wu, Guoru Ding, Yuhua Xu and Shuo Feng, A survey of machine learning for big data processing Eurasip journal on advances in signal processing, 2016.

- شبكات عصبونية اصطناعية (Artificial Neural Networks): نماذج مستوحاة من هيكل الشبكة العصبية في الدماغ البشري. تستخدم في التعلم العميق (Deep Learning) لتحليل ومعالجة البيانات واستخراج المعلومات.
- تعلم عميق (Deep Learning): فرع من مجال الذكاء الاصطناعي يستخدم الشبكات العصبية الاصطناعية المتعددة الطبقات لتحليل وفهم البيانات المعقدة. يتميز بالقدرة على استخلاص المعلومات العميقة والتعرف على الأنماط المعقدة.
- تعلم تعزيزي (Reinforcement Learning): نهج يستخدم لتدريب النماذج الذكاء الاصطناعي لاتخاذ قرارات مستندة إلى تفاعلها مع بيئة معينة. يعتمد على مفهوم المكافأة والعقاب لتعزيز التصرفات المرغوبة.
- تحليل البيانات (Data Analytics): عملية استخراج القيمة والمعرفة من البيانات المتاحة. يشمل تحليل البيانات الاستكشافي والتنبؤي والوصفي بواسطة استخدام تقنيات وأدوات مثل الإحصاءات والتعلم الآلي.
- التعلم الآلي (Machine Learning): مفهوم أو مجال يشير إلى القدرة على تطوير نماذج وبرامج تكتسب المهارة في الأداء وتحسين أدائها تلقائيًا من خلال التعلم من البيانات وتجاربها.
- التصنيف (Classification): عملية تعلم آلي تهدف إلى تصنيف العناصر أو البيانات إلى فئات أو فئات محددة استنادًا إلى سماتها المشتركة والمميزة.
- التعرف على الأنماط (Pattern Recognition): استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي للكشف عن الأنماط والتركيبات والتصنيفات الموجودة في البيانات، ويمكن استخدامها في مجموعة واسعة من المجالات مثل التعرف على الصوت والصورة والنصوص.

المبحث الثاني

أوجه الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في المجال الضريبي

تتعدد أوجه الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في شتى المجالات، ولكن سنقتصر حديثنا في هذا المبحث عن المجال الضريبي، وأهم نقاط الاستفادة من الذكاء الاصطناعي؛ فيجب استخدام الذكاء الاصطناعي في المعاملة الضريبية بشكل متزايد لتحسين كفاءة ودقة عمليات إعداد الإقرارات الضريبية وتنفيذ قوانين الضرائب. وأعرض هنا لبعض الطرق التي يتم استخدامها:

• التحليل الضريبي الذكي:

يُستخدم الذكاء الاصطناعي وتقنيات تعلم الآلة لتحليل البيانات المالية والضريبية. يمكن للنظم الذكية تحليل الوثائق والفواتير والسجلات المحاسبية لتحديد المعلومات الضريبية الصحيحة وتصنيفها ومعالجتها بشكل فعال، فيمكن استخدام الذكاء الاصطناعي لتحليل الكم الهائل من البيانات الضريبية وتصنيفها بشكل دقيق. يمكن لنماذج الذكاء الاصطناعي أن تتعلم من البيانات التاريخية وتحليل الأنماط والاتجاهات لاكتشاف الاحتمالات المحتملة للتهرب الضريبي وتحديد المخاطر الضريبية^(١).

1) Tuochen Li and Liang Yang, "the effects of tax reduction and fee reduction policies on the digital economy", sustainability 2021, 13, 7611, (July 07, 2021).p 15- 25.

https://www.researchgate.net/publication/353094502_The_Effects_of_Tax_Reduction_and_Fee_Reduction_Policies_on_the_Digital_Economy

بينما يقضي موظفو الضرائب وقت كبير جدا في ثلاث عمليات رئيسية وهي التصنيف والترتيب واستخراج البيانات الأساسية من الوثائق يمكن للتعلم الآلي القيام بذلك بسرعة أكبر وبدقة متزايدة تحديد المرسل واستخراج المعلومات الأساسية من الوثائق. وفي حالة الضريبة الرقمية فان الوثائق والفواتير ستكون مميكنة فعلا وبالتالي سوف يتعامل معها الحاسب الآلي فعلا بدون الحاجة لان يتم إدخالها يدويا.

• الإرشادات الضريبية الذكية:

يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي لتوفير إرشادات وتوجيهات ضريبية للأفراد والشركات. يعتمد النظام الذكي على تحليل البيانات الضريبية وتطبيق القوانين واللوائح الضريبية لتقديم توصيات حول الاستراتيجيات الضريبية المثلى وتقديم نصائح لتقليل الخصومات الضريبية وتحسين الامتثال الضريبي.

يستطيع الذكاء الاصطناعي تطوير نماذج تنبؤية لتقدير الالتزام الضريبي للأفراد والشركات. يمكن لنماذج الذكاء الاصطناعي أن تحلل بيانات الدخل والإنفاق والأصول لتحديد مستوى الالتزام الضريبي المتوقع وتحديد المخاطر والفجوات المحتملة في الالتزام الضريبي.

يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي في تحسين عمليات التدقيق الضريبي. يمكن لنماذج الذكاء الاصطناعي أن تحلل وتقيم البيانات المالية والضريبية للشركات والأفراد بشكل أكثر دقة وفعالية من التدقيق التقليدي. يمكن أن يساعد الذكاء الاصطناعي في اكتشاف الأخطاء والتغييرات غير المعتادة وتحديد المخاطر الضريبية المحتملة.

يمكن للذكاء الاصطناعي أن يساعد في تحسين عمليات الاستشارة الضريبية. يمكن لنماذج الذكاء الاصطناعي أن تحلل قوانين الضرائب وتقدم توجيهات واستشارات مخصصة للأفراد والشركات بناءً على المعلومات المالية والضريبية الفردية. يمكن أن

يساعد الذكاء الاصطناعي في تقديم حلول ضريبية مبتكرة وتحقيق الامتثال الضريبي الأمثل^(١).

• الكشف عن الاحتيال الضريبي:

يمكن للذكاء الاصطناعي أن يكتشف أنماطًا وتصرفات مشبوهة قد تشير إلى احتمال وجود احتيال ضريبي. من خلال تحليل البيانات والتعرف على الأنماط غير المعتادة، يمكن للنظم الذكية أن تنبه إلى الاحتمالات الضريبية غير الملتزمة وتساعد في تحديد الأنشطة غير المشروعة أو التلاعب بالضرائب.

فمن خلال الذكاء الاصطناعي يمكن للسلطات المختصة بتحصيل الضرائب التعرف على الحالات التي تحمل صفات معينة تدل على تزوير محتمل في الاقرارات الضريبية أو الفواتير وذلك عن طريق التعرف على الخطوط الخفية التي تدل على وجود تزوير والتي لا تلاحظ من قبل مأموري الضرائب كونها موجودة في تلال من البيانات.

ففي الهند مثلاً قامت بدمج الذكاء الاصطناعي في نظام إدارة الضرائب على السلع والخدمات وفي العام الأول تم اكتشاف خمس حالات تزوير وتم القبض على شخصين وفي العام الثاني تم اكتشاف ١٦٢٠ حالة تزوير وتم القبض على ١٥٤ شخص مما يعكس قدرة تقنيات التعلم الآلي الكبيرة جداً على التطور بسرعة^(٢).

(١) أبوبكر خوالد ، تطبيقات الذكاء الاصطناعي كتوجه لتعزيز تنافسية الأعمال ، المركز الديمقراطي العربي الطبعة الأولى ، ٢٠١٩م ، ص ١٢ وما بعدها.

2) Taxmen detect Rs 37,946 cr fraud in FY19

<https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/finance/taxmen-detect-rs-37946-cr-fraud-in-fy19/articleshow/70244852.cms>

وهناك المزيد من الأمثلة من الهند أيضا في مقاطعة كانبور حيث استخدم مهندسي الكمبيوتر تقنيات الذكاء الاصطناعي في التعرف على ٢٥٠ شخص بلغت ثروتهم الملايين ولكنهم كانوا يتهربون من دفع الضرائب لسنوات ونتيجة لذلك تم تحصيل ضرائب بلغت حالي ٥٠٠ ألف دولار(١). وفي الدنمارك تم كشف ٦٠% من حالات التهرب الضريبي بالوسائل التقنية الحديثة مما يعكس قدرة الذكاء الاصطناعي الكبيرة على الكشف ليس فقط على التزوير في الاقرارات الضريبية ولكن أيضا على عمليات التهرب الضريبي(٢).

وهذه المعدلات الكبيرة تؤكد حتمية الحاجة لزيادة الاعتماد على تقنيات الذكاء الاصطناعي في مكافحة التهرب الضريبي وخصوصا أننا نتحدث هنا عن نماذج من دول نامية كالهند.

• التقارير والتنبؤات الضريبية:

يستخدم الذكاء الاصطناعي لتوليد تقارير ضريبية مفصلة وتحليلات توضح التأثيرات الضريبية للقرارات الاستثمارية المحتملة. يمكن أيضا استخدامه للتنبؤ بالتغيرات المستقبلية في القوانين الضريبية وتقديم توصيات حول كيفية التكيف معها.

من خلال استخدام الذكاء الاصطناعي في المعاملة الضريبية، يمكن تحسين كفاءة العمليات وتقليل الأخطاء البشرية، كما يمكن تحقيق التوافق مع اللوائح الضريبية وتحقيق الامتثال الضريبي بشكل أفضل. ومع ذلك، يجب مراعاة القوانين واللوائح

1) 17 Articles for "Property Tax" <https://www.crowdreason.com/blog/artificial-intelligence-tax>

2) <https://www.crowdreason.com/blog/artificial-intelligence-tax>

المعمول بها والتحقق من دقة البيانات والنتائج المولدة من قبل النظم الذكية والاستعانة بخبراء ضرائب مؤهلين للتدقيق والمراجع

• يمنع المحاباة والعلاقات الشخصية ويحقق العدالة الضريبية^(١):

لن يتأثر بعلاقة شخصية أو قرابة أو أي رابط اجتماعي مع الممولين ولكنه في نفس الوقت عن طريق تقنيات التعلم العميق يستطيع معرفة كافة التفاصيل الشخصية عنه وذلك لوجود الكثير من البيانات المتاحة بشكل كبير على الانترنت (big data) والتي تمكن السلطات الضريبية وعن طريق تكنولوجيا التعلم العميق من أخذ نظرة أكثر شمولية للممول مما سيمكنها من معرفة الوضع الاجتماعي كالماليد والوفيات والزواج وكذلك الوضع المالي عن طريق معالجة الفواتير المدفوعة والمستحقة والعمليات التي تمت على حساباته وغير ذلك من الأمور التي سوف تساعد على تخصيص الخدمات الضريبية وجعلها متاحة في أي وقت وعلى أي جهاز وزيادة دقة ربط الضريبة وتحصيلها^(٢).

حيث يساعد استخدام التعلم الآلي عند معالجة الضريبة على سلعة أو خدمة ما وعن طريق وضع ثلاث عناصر في الاعتبار وهي: طريقة الإنتاج أو التنفيذ ومكان البيع وكيفية التسليم، أن يحدد مدى خضوعها للضريبة من عدمه وما هي الضريبة المستحقة عليها^(٣).

(١) أحمد ماجد ، الذكاء الاصطناعي بدولة الإمارات العربية المتحدة ، إدارة الدراسات والسياسات الاقتصادية ، تقرير الذكاء الاصطناعي ، ٢٠١٨م، ص ١٨ .

2) <https://www.ibm.com/downloads/cas/BVAQ09RV> IBM, Tax Administration 2025

3) 17 Articles for "Property Tax" <https://www.crowdreason.com/blog/artificial-intelligence-tax>

ونظرا لتنوع التشريعات الضريبية في البلد الواحد وفي البلدان المختلفة يسهل الذكاء الاصطناعي تحديد نوع ومقدار الضريبة بدقة لكل معاملة؛ وفي هذا السياق قام مركز الدول الأمريكية للإدارات الضريبية بعمل تجربة لاستخدام الذكاء الاصطناعي لتصنيف الأنشطة الخاضعة للضريبة^(١)، ونظر لأهمية التجربة وضرورة عرضها بشكل مفصل سنعرضها في مطلب منفصل.

• الاستفادة بأكبر قدر ممكن من الإعفاءات الضريبية المتاحة.

نتيجة لتعدد التشريعات الضريبية في البلدان المختلفة قد لا يستطيع الممول أن يستفيد من الإعفاءات الضريبية المتوفرة ولكن تطبيقات الذكاء الاصطناعي بإمكانها وعن طريق تحليل الحالات المستفيدة من الإعفاءات الضريبية أن تساعد على التعرف على مدى مماثلة حالة الممول لهذه الحالات.

وتستخدم شركة H&R Block المختصة في تقديم الاستشارات الضريبية نظام الذكاء الاصطناعي الخاص بـ IBM's Watson وعن طريق تدريبية على الوثائق الضريبية المتعلقة بالعديد من السنوات السابقة كأساس للتعلم، أصبح بإمكانها الآن أن تساعد الممولين على التعرف على التخفيضات المحتملة بشكل دقيق^(٢).

• الوصول الى سياسات ضريبية أكثر شمولية.

قام فريق من الباحثين في الولايات المتحدة بابتكار منظومة جديدة للذكاء الاصطناعي يمكنها تطوير واختبار الأنظمة الضريبية. وتهدف المنظومة الجديدة التي

1) CIAT | Inter-American Center of Tax Administrations
<https://www.ciat.org/?lang=en>

2) 17 Articles for "Property Tax" <https://www.crowdreason.com/blog/artificial-intelligence-tax>

طورها باحثون في شركة "سيلزفورس" الأمريكية المتخصصة في مجال تكنولوجيا الشركات، وتحمل اسم "إيه إل إيكونوميست" إلى مساعدة الحكومات حول العالم في تطوير أنظمة معاملات ضريبية عادلة ونزيهة ١.

ويقوم البرنامج بابتكار أنظمة اقتصادية تخيلية للتعاملات في مجال العملات والانشاءات وغيرها، ثم يقوم من خلال تقنيات الذكاء الاصطناعي بتحديد حجم الضرائب المفروضة على هذه المشروعات وفق معايير معينة بهدف الوصول إلى أفضل صيغة عادلة لتحديد قيمة الضريبة ٢.

- 1) The AI Economist: Why Salesforce Researchers are Applying Machine Learning to Economics
<https://www.salesforce.com/news/stories/introducing-the-ai-economist-why-salesforce-researchers-are-applying-machine-learning-to-economics/>
- 2) Introducing the AI Economist <https://youtu.be/4iQUcGyQhdA>

المبحث الثالث

حالة عملية لدور الذكاء الاصطناعي في تطوير المنظومة الضريبية

قام مركز الدول الأمريكية للإدارات الضريبية بعمل تجربة لاستخدام الذكاء الاصطناعي لتصنيف الأنشطة الخاضعة للضريبة^(١)، حيث قام بعمل مثال توضيحي لاستخدام الذكاء الاصطناعي في تصنيف بعض الأنشطة الخاضعة للضريبة وتم استخدام الذكاء الاصطناعي في التجربة لتصنيف عدد من الأنشطة الضريبة عن طريق استخدام معلومات محدودة من سجل منطقة جغرافية معينة وتم استخدام عينة عددها ألف من دافعي الضرائب.

وإليك عشر حقول من العينة المستخدمة:

1) CIAT | Inter-American Center of Tax Administrations
<https://www.ciat.org/?lang=en>

(الجدول رقم ٥)

	Taxpayer	Economic Activity	Gross Income	Sales	Purchases	Expenses
0	Cont 001 S.R.L.	Handicraft	179,610.00	179,610.00	113,027.72	71,327.38
1	Cont 002 S.R.L.	Wholesale Trade	41,238,559.62	37,186,014.00	25,890,640.35	6,342,662.83
2	Cont 003 S.R.L.	Professional Services	137,049.15	111,448.00	45,366.36	74,977.08
3	Cont 004 S.R.L.	Non-classified activities	186,328.79	181,712.00	123,480.70	33,184.71
4	Cont 005 S.R.L.	Non-classified activities	272,774.00	272,774.00	192,177.94	81,471.61
5	Cont 006 S.R.L.	Manufacturing	108,717.44	101,468.00	62,481.95	41,142.35
6	Cont 007 S.R.L.	Non-classified activities	115,696.26	108,854.00	44,560.22	56,905.19
7	Cont 008 S.R.L.	Retail Trade	468,678.00	468,678.00	311,312.65	111,645.82
8	Cont 009 S.R.L.	Non-classified activities	9,596,492.77	8,974,168.00	6,019,131.53	1,440,273.61
9	Cont 010 S.R.L.	Hotels and Restaurants	130,384.88	119,617.00	52,856.71	65,295.31

source :CIAT

وعن طريق الجدول التالي يمكننا معرفة الحد الأقصى والادنى والمتوسط لكل نشاط اقتصادي على حده.

(الجدول رقم ٦)

Economic Activity	Quantity	Gross Income		Sales		Purchases		Expenses	
		max	mean	max	mean	max	mean	max	mean
Agriculture	24	76,175,060.86	18,256,410.16	71,942,381.00	17,288,817.17	39,239,455.95	9,659,363.12	28,106,979.16	6,986,626.40
Construction	34	91,036,673.95	16,049,332.59	89,051,182.00	15,115,527.26	50,083,073.43	8,533,390.45	38,713,691.32	5,791,233.69
Financial and Insurance Services	33	156,121,187.65	36,606,136.54	97,338,177.00	20,777,958.82	41,950,733.29	8,663,629.57	54,460,489.28	11,355,402.80
Handicraft	125	9,327,776.00	2,460,852.80	9,327,776.00	2,460,852.80	5,121,158.48	1,379,297.28	3,775,525.02	916,101.54
Hotels and Restaurants	137	102,738,441.42	15,939,829.05	95,637,572.00	14,937,989.99	40,668,509.36	6,172,064.66	54,811,635.82	8,236,400.13
Logistics and Transportation	39	108,613,661.22	19,471,416.18	98,745,052.00	18,199,312.05	43,075,811.70	7,342,325.32	53,977,285.90	10,437,631.46
Manufacturing	94	104,659,145.00	16,576,456.15	97,019,069.00	15,623,815.23	54,845,179.51	8,876,064.01	32,487,766.17	5,617,268.63
Non-classified activities	168	108,785,233.52	14,056,109.26	99,659,601.00	12,806,412.97	65,416,727.06	6,679,002.96	58,950,050.38	5,502,598.24
Professional Services	65	98,236,936.02	13,152,691.46	91,355,309.00	11,306,843.98	38,267,194.90	4,705,998.90	40,413,815.50	6,564,976.10
Public Services	3	93,482,650.25	57,072,287.96	84,501,617.00	53,352,481.33	35,220,678.00	21,510,291.54	49,979,298.90	29,915,677.90
Retail Trade	195	95,866,239.00	13,728,567.22	95,866,239.00	13,728,567.22	65,717,816.32	9,523,776.45	25,212,473.66	3,111,710.69
Wholesale Trade	83	96,313,776.45	13,328,162.50	92,211,548.00	12,578,206.64	67,504,107.23	8,660,069.20	24,740,396.44	2,852,709.14
Summary	1000	156,121,187.65	19,724,855.99	99,659,601.00	17,348,065.46	67,504,107.23	8,477,106.12	58,950,050.38	8,107,361.39

source: CIAT

بخطوة إضافية تم إضافة حقلين محسوبين في مثالنا:

الأول- تم تسميته الفائدة (utility): وهو نسبة الدخل الكلي مخصوم منه

المشتريات وكافة المصروفات الى الدخل الكلي

$$Utility = \frac{Gross\ income - Purchases - Expenses\ and\ investments}{Gross\ income}$$

والثاني- نسميه القيمة المضافة (added value): وهو نسبة الفرق بين المشتريات والمبيعات الى المشتريات:

$$\text{Added value} = \frac{\text{Sales} - \text{Purchases}}{\text{purchases}}$$

ونحصل على الجدول التالي

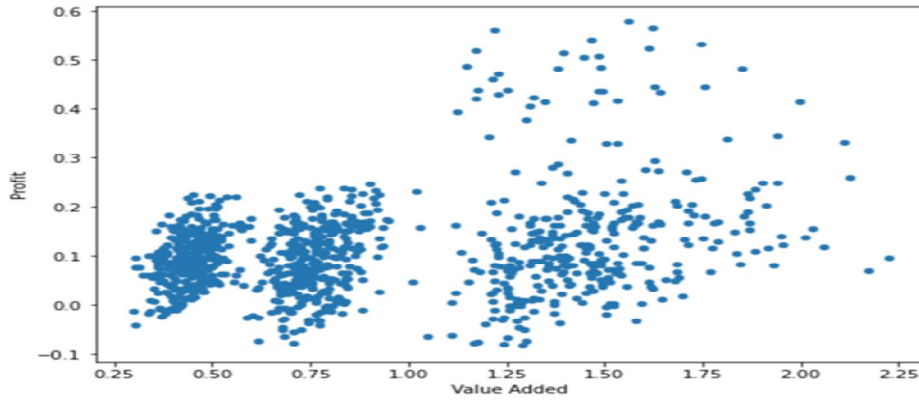
(الجدول رقم ٧)

Economic Activity	Quantity	Value Added		Profit	
		max	mean	max	mean
Agriculture	24	93.0%	78.0%	23.0%	10.0%
Construction	34	93.0%	76.0%	25.0%	12.0%
Fiancial and Insurance Services	33	200.0%	142.0%	58.0%	45.0%
Handicraft	125	95.0%	77.0%	19.0%	6.0%
Hotels and Restaurants	137	217.0%	147.0%	26.0%	8.0%
Logistics and Transportation	39	222.0%	144.0%	20.0%	7.0%
Manufacturing	94	103.0%	75.0%	24.0%	12.0%
Non-classified activities	168	206.0%	90.0%	51.0%	11.0%
Professional Services	65	211.0%	147.0%	34.0%	17.0%
Public Services	3	160.0%	149.0%	12.0%	9.0%
Retail Trade	195	58.0%	44.0%	18.0%	8.0%
Wholesale Trade	83	59.0%	45.0%	23.0%	13.0%
Summary	1000	222.0%	101.2%	58.0%	13.2%

source: CIAT

إذا رسمنا رسم بياني بحيث تمثل كل نقطة واحد من دافعي الضرائب وجعل القيمة المضافة على المحور السيني والفائدة على المحور ص، فسنحصل على الرسم البياني التالي

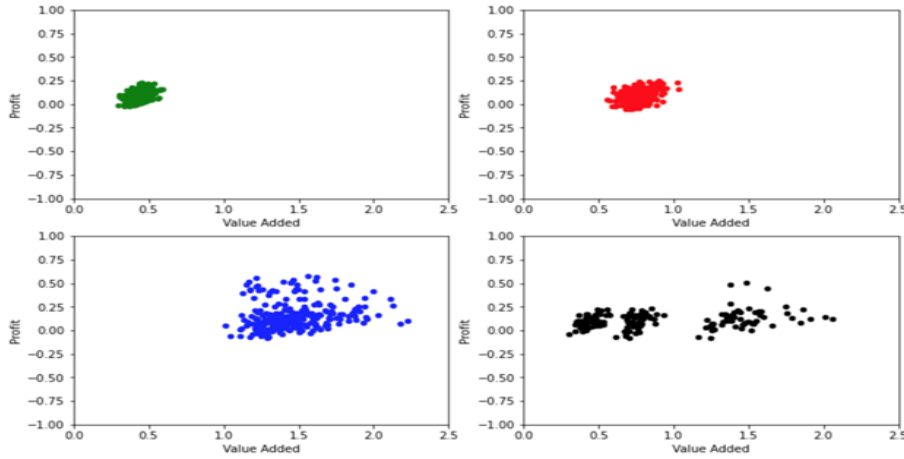
(الشكل رقم ١٦)



source: CIAT

وتم باستخدام أدوات الذكاء الاصطناعي تحديد ٤ مجموعات من دافعي الضرائب من خلال سلوكهم:

(الشكل رقم ١٧)



source: CIAT

يبين الشكل الأول الأنشطة الاقتصادية، تجارة الجملة وتجارة التجزئة، باللون الأخضر.

والثاني يبين الأنشطة الاقتصادية للزراعة والحرف والبناء والصناعة التحويلية. باللون الأحمر.

الثالث يبين المطاعم والفنادق والمرافق والخدمات المالية والتأمينية والخدمات المهنية والنقل والخدمات اللوجستية، باللون الأزرق.

المجموعة الرابعة، باللون الأسود، تمثل الأنشطة الأخرى غير المصنفة، والتي لها نقاط في كل مجموعة من المجموعات المذكورة أعلاه.

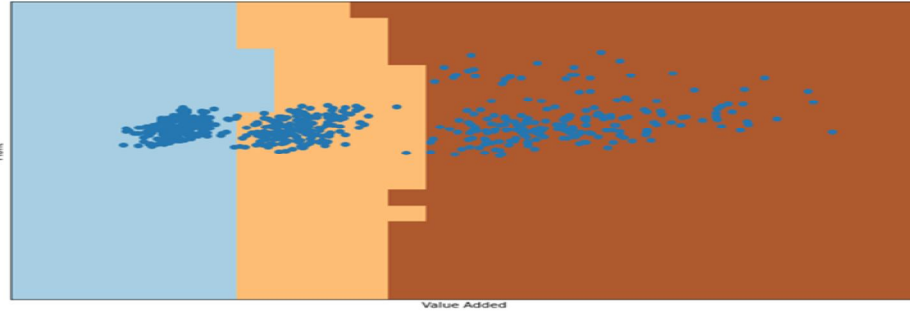
للتبسيط تم إعادة تسمية هذه المجموعات بأن تكون المجموعة ١ باسم التجارة. المجموعة ٢ معالجة المواد الخام، المجموعة ٣ الخدمات، والمجموعة ٤ غير مصنفة بشكل صحيح.

هذه هي النقطة التي سنستخدم فيها أدوات التعلم الآلي.

في هذه الحالة، تم استخدام واحدة من أبسط خوارزميات التصنيف المسماة K "nearest neighbors"، ويتم تحديد K nearest neighbors ووجد أن هذه النقطة يجب أن تتوافق مع الفئة السائدة بين نقاط الأغلبية تلك.

أي أنه إذا كانت معظم أقرب النقاط لأي نقطة من نوع التجارة، فستحدد الخوارزميات أن هذه هي الفئة التي تتوافق معها، حتى لو كانت هناك نقاط من فئات أخرى. يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي الذي سيحدد هذا التقسيم لمجتمع دافعي الضرائب لدينا:

(الشكل رقم ١٨)



source: CIAT

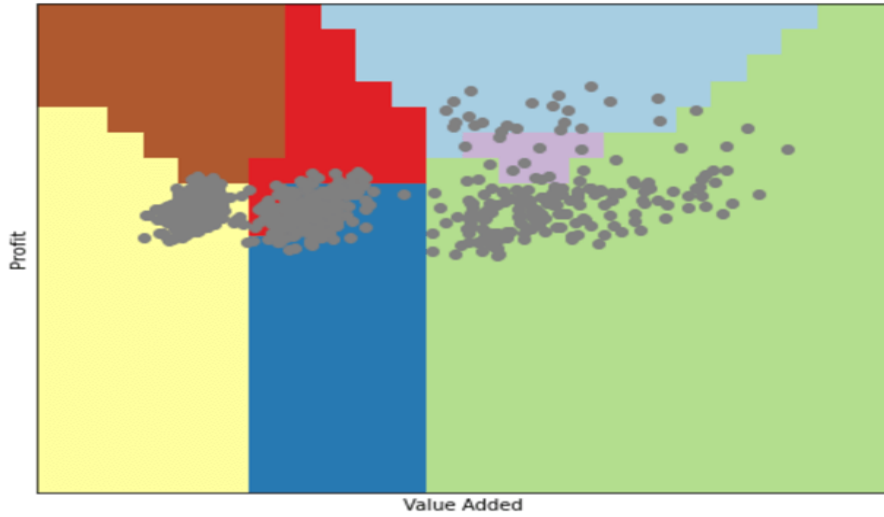
باستخدام هذه الخوارزمية، سيتم تصنيف أي نقطة تقع في المنطقة ذات اللون الأزرق الفاتح على أنها تجارة، وفي منطقة البني الفاتح كتحويل وفي المنطقة البني الداكن سيتم تصنيفها كخدمات.

ولتدريب الخوارزميات واختبار فعاليتها، تم فصل ال ٨٣٢ دافع ضرائب المصنفين في مجموعة تدريبية بشكل عشوائي بحيث يكون ٧٥% مجموعة تدريب وكذلك مجموعة الاختبار ٢٥% للتحقق من فعالية الخوارزميات. وقد بلغت فعالية هذه الخوارزمية ١٠٠% لمجموعة التدريب و ٩٩% لمجموعة الاختبار.

وهذا يعني أنه إذا طبقناه على ١٦٨ دافع ضرائب من فئة الأنشطة الأخرى غير المصنفة، فيمكننا أن نعرف بدقة ما إذا كانوا يشاركون بالفعل في أنشطة التجارة أو التحويل أو الخدمات.

ثم تم تطبيق نفس الخوارزميات لكن ليس لمعرفة أي قسم سيقع فيه من النشاط من الثلاث أقسام ولكن لمعرفة نوع النشاط نفسه ويوضح الرسم البياني التالي كيف ستتوافق الخوارزميات.

(الشكل رقم ١٩)



source: CIAT

في هذه الحالة كانت فعالية الخوارزميات ٦٧٪ لمجموعة التدریب و ٦٥٪ لمجموعة الاختبار.

هذه النسب المئوية للفعالية ليست كبيرة مثل تلك الخاصة بالتصنيف السابق، لكنها مع ذلك تترك لنا احتمالاً أكبر بكثير من احتمال الاقتراب من التصنيف بطريقة عشوائية. ولو حظ وجود مناطق أكثر تعقيداً مع احتمال حدوث تداخلات، كما هو الحال في قطاعات التجارة على اليسار، مع تجارة الجملة بالأزرق وتجارة التجزئة باللون الأخضر.

وبتطبيق خوارزمية التصنيف هذه على ١٦٨ دافع ضرائب بدون التصنيف الصحيح للنشاط الاقتصادي سيكون لدينا التوزيع التالي:

(الجدول رقم ٨)

Economic Activity	Value Added		Profit		
	count	max	mean	max	mean
New Activity					
Fiancial and Insurance Services	3	1.62	1.50	0.51	0.48
Handicraft	34	0.89	0.76	0.17	0.06
Hotels and Restaurants	47	2.06	1.48	0.23	0.10
Manufacturing	22	0.93	0.74	0.24	0.15
Professional Services	7	1.75	1.42	0.29	0.20
Retail Trade	47	0.57	0.43	0.17	0.08
Wholesale Trade	8	0.57	0.50	0.22	0.19

source: CIAT

تأخذ هذه النتيجة في الاعتبار فقط الفائدة ومتغيرات القيمة المضافة.

ويمكن الحصول على نسبة أفضل عن طريق إجراء التحليل باستخدام جميع المتغيرات الستة المتاحة وخوارزمية أكثر تعقيداً ولكن سيصعب تمثيلها بيانياً، حيث ستكون هناك عدة أبعاد.

تم استخدام خوارزميات تسمى "Logit" للتصنيف، (والتي من الناحية العملية تقوم بتحديد احتمال أن يكون لديهم، نشاطاً معيناً أم لا، ثم النشاط التالي أم لا، وما إلى ذلك).

بلغت نسبة فعالية تبلغ ٨٣٪ لمجموعة التدريب و ٧٥٪ لمجموعة الاختبار، وهي أفضل بكثير من تلك التي لوحظت في المثال السابق؛ بتطبيق هذه الخوارزمية على ١٦٨ دافع ضرائب بدون تصنيف مناسب، سيكون لدينا التوزيع التالي:

(الجدول رقم ٩)

Economic Activity	count	Value Added		Profit	
		max	mean	max	mean
New Activity					
Agriculture	1	0.88	0.88	0.07	0.07
Construction	5	0.79	0.75	0.14	0.09
Fiancial and Insurance Services	3	1.62	1.50	0.51	0.48
Handicraft	29	0.87	0.74	0.14	0.05
Hotels and Restaurants	25	1.75	1.39	0.18	0.07
Logistics and Transportation	5	1.60	1.40	0.18	0.10
Manufacturing	21	0.93	0.77	0.24	0.16
Professional Services	24	2.06	1.58	0.29	0.15
Retail Trade	43	0.57	0.43	0.17	0.08
Wholesale Trade	12	0.57	0.48	0.22	0.17

source: CIAT

وبمقارنة المثالين سويا نحصل على الجدول التالي:

(الجدول رقم ١٠)

Economic Activity	K vecinos - 2 variables	Regresión Logit - 6 variables
Agriculture	0	1
Handicraft	34	29
Wholesale Trade	8	12
Retail Trade	47	43
Construction	0	5
Manufacturing	22	21
Hotels and Restaurants	47	25
Fiancial and Insurance Services	3	3
Professional Services	7	24
Logistics and Transportation	0	5

source: CIAT

وبهذه التجربة نخلص الى أنه لا توجد خوارزميات واحدة للتعلم الآلي يمكن تطبيقها على مثالنا على العكس من ذلك، يمكن أن يكون هناك الكثير، وبعضها مناسب من الطرق الحالية والبعض الآخر يتم إنشاؤه خصيصا لهذا الغرض.

في مثالنا، كما هو موضح في الجدول رقم (١٠) ، تقوم الخوارزمية الثانية المستخدمة، الأكثر تعقيداً من الناحية الرياضية ومع وجود المزيد من متغيرات البيانات للمساهمة، بعمل أفضل.

فمثلا يمكن إضافة بيانات من أطراف خارجية مثل التحويلات البنكية والتي سوف تزيد من دقة الخوارزميات وهذه الزيادة وإن كانت في هذا المثال طفيفة إلا إنها على مستوى الإدارات الضريبية سوف تساوي الألاف وفي هذا المثال لم يتم استغراق الكثير من الوقت في تصنيف النشاط الاقتصادي لعدد ١٦٨ من دافعي الضرائب والذي كان سيأخذ الكثير من الوقت إذا تم يدويا.

ويتضح من التجربة السابقة أنه كلما زاد عدد البيانات المدخلة زادت دقة النتائج وبتطبيق هذا المبدأ على الاقتصاد الرقمي نجد أن حجم البيانات المتاحة في مجال الاقتصاد الرقمي أكبر بكثير من البيانات المتاحة في الاقتصاد التقليدي فمثلا يمكن لتحسين دقة التصنيف إضافة الموقع الجغرافي للمعاملات المالية (من منطقة زراعية أو صناعية أو مصلحة حكومية ...) وكذلك وسيلة الدفع المستخدمة (ما إذا كان تحويل بنكي أو دفع بالفيزا أو دفع بالمحفظة الالكترونية) وكذلك نوع الجهاز (سواء كمبيوتر شخصي أو هاتف محمول) فكل هذه البيانات وغيرها من البيانات المتوفرة في مجال الاقتصاد الرقمي سوف تزيد من دقة هذه التصنيفات

المبحث الرابع

المعوقات التي تواجه استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية وكيفية التغلب عليها

هناك عدة معوقات رئيسية تواجه استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية متمثلة في:

أولاً: عدم توفر البيانات الضريبية بكم كاف ونوعية عالية لمساعدة منظومة الذكاء الاصطناعي والحصول على نتائج دقيقة.

توفر البيانات الضريبية بكمية كافية ونوعية عالية يعتبر تحدياً في تطوير وعمل منظومة الذكاء الاصطناعي في النشاط الضريبي؛ وللتغلب على هذه العقبة:

- يجب العمل على تحسين جودة البيانات الضريبية المتاحة. يمكن ذلك من خلال تنفيذ إجراءات رصد ومراقبة دقيقة لجمع البيانات والتحقق من صحتها واكتمالها. يمكن أيضاً تحسين آليات تحديث البيانات بشكل منتظم لضمان توافرها مع التطورات الضريبية الأخيرة؛ مع تعزيز التعاون والتبادل بين المؤسسات الضريبية والشركات والجهات الحكومية لتبادل البيانات ضمن إطار قانوني وأمني مناسب. يمكن أن تساهم الشراكات في جمع ومشاركة بيانات ضريبية موثوقة ومتكاملة لتطوير نماذج الذكاء الاصطناعي^(١).

1) OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

=

- يمكن استخدام تقنيات التعلم العميق والتعلم الآلي في تحسين البيانات الضريبية المتاحة. عن طريق تطبيق تلك التقنيات لمعالجة وتحسين البيانات غير المكتملة أو غير الدقيقة، وتحويلها إلى بيانات ذات جودة عالية.
- تعزيز التحليل الضريبي لتحقيق تحليل أفضل وأشمل للبيانات الضريبية؛ من خلال استخدام تقنيات التحليل الضريبي المتقدمة لاستخلاص معلومات قيمة من البيانات المتاحة وتحسين دقة التوقعات والتنبؤات ضمن منظومة الذكاء الاصطناعي^(١).
- يجب تعزيز التعاون الدولي في جمع ومشاركة البيانات الضريبية بين الدول والمؤسسات المختلفة. عن طريق تبادل المعرفة والخبرات وتبني معايير مشتركة لجودة البيانات وتدريب نماذج الذكاء الاصطناعي بشكل فعال.

ثانياً: تعقيدات القوانين واللوائح الضريبية التي مازالت تحتاج إلى تحليل بشري في كثير من الحالات.

يعتبر القانون الضريبي مجموعة معقدة من القواعد واللوائح التي يجب على الأفراد والشركات الامتثال لها. قد يكون من الصعب تعلم هذه القواعد وتطبيقها بشكل صحيح مع منظومة الذكاء الاصطناعي.

www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

1) OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p 18. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

نرى أنه مع تعاون العنصر البشري المدرب وإمداد المنظومة في البيانات والمعلومات ومعالجة أي خطأ يقع من تلك المنظومة ووجود آليات للتنظيم والفحص اللاحق نستطيع أن نتغلب على هذه العقبة.

ثالثاً: مخاوف الخصوصية وحماية البيانات الضريبية للمواطنين والشركات.

للتغلب على قضايا الخصوصية والأمان في استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية؛ يجب تطبيق إجراءات أمنية قوية لحماية البيانات الضريبية الحساسة. يشمل ذلك استخدام التشفير لحماية البيانات، وتطبيق سياسات وإجراءات الوصول المحددة التي تحدد من يحق الوصول إلى البيانات وبأي طريقة؛ مع إلزام منظومة الذكاء الاصطناعي بالتشريعات واللوائح المتعلقة بالخصوصية والأمان، مثل قوانين حماية البيانات الشخصية، ويجب تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة في جميع جوانب استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية¹.

يمكن استخدام تقنيات مثل تقنيات التعامل مع البيانات بشكل مجهول (Anonymization) لحماية خصوصية الأفراد والشركات المتعاملة مع النظام الضريبي الذكي. يتم تجريد البيانات الشخصية لتخفيف مخاطر الكشف عن هوية الأفراد؛ مع وضع إطار قانوني وأخلاقي لاستخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية يشدد على الشفافية والمساءلة وتوضيح كيفية استخدام الذكاء الاصطناعي في اتخاذ القرارات الضريبية وتوفير إجراءات للطعن في تلك القرارات والتحقق منها.

1) IMPLICATIONS OF DIGITALIZATION FOR INTERNATIONAL CORPORATE TAX REFORM, Michael P. Devereux and John Vella, Oxford University Center for business taxation, (July 2017).

<https://oxfordtax.web.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>

رابعاً: قضايا الخصوصية والأمان والتكيف:

يشكل استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية تحديات فيما يتعلق بالخصوصية والأمان. فقد يتطلب الوصول إلى البيانات الضريبية الحساسة والشخصية مستوى عالٍ من الحماية والتأمين لمنع الوصول غير المصرح به أو التلاعب بها؛ ويواجه الأفراد والشركات صعوبة في التكيف مع استخدام الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية. قد يكون لديهم قدرات محدودة في التعامل مع التكنولوجيا الجديدة أو قد يواجهون صعوبة في تغيير عملياتهم وأنظمتهم لتناسب الذكاء الاصطناعي.

خامساً: تكاليف تطوير وتشغيل أنظمة الذكاء الاصطناعي على نطاق واسع.

مما لا شك فيه أن تكاليف تطوير وتشغيل أنظمة الذكاء الاصطناعي تختلف بشكل كبير حسب نوع النظام والاستخدام المقصود له، فتطوير وتشغيل أنظمة الذكاء الاصطناعي على نطاق واسع - مثل استخدامها في المنظومة الضريبية للدولة - يتطلب موارد كبيرة منها على سبيل المثال:-

- البنية التحتية: تكاليف البنية التحتية تشمل تكاليف الأجهزة والبنية التحتية اللازمة لتشغيل النظام، فهذه التكاليف مرتفعة بشكل كبير، خاصة إذا كانت تتطلب استخدام معالجة قوية أو تخزين كبير للبيانات، فتجميع وتنظيف البيانات، وتطوير وتدريب نماذج الذكاء الاصطناعي، وتحسينها، يتطلب ذلك توظيف مطورين ومهندسين متخصصين في مجال الذكاء الاصطناعي، وهذا يرفع من قيمة التكاليف.
- تكاليف التشغيل: تشمل تكاليف التشغيل الاستضافة والصيانة والتحديثات المستمرة للنظام. يجب أن تكون هناك فرقة من المهندسين والمسؤولين لضمان عمل النظام بشكل صحيح ومتواصل.

- تكاليف البيانات: عند استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي في المنظومة الضريبية نحتاج إلى شراء بيانات إضافية أو الاشتراك في خدمات بيانات لتحسين أداء النظام وتوسيع قدراته. فهذه التكاليف يمكن أن تكون مرتفعة في بعض الأحيان، خاصة إذا كانت هناك حاجة لبيانات كبيرة ومتنوعة.
 - التكاليف البشرية: يجب أيضاً أن نأخذ في الاعتبار التكاليف البشرية المرتبطة بتشغيل النظام، بما في ذلك تكاليف التدريب والدعم الفني والتحديثات المستمرة.
- سادساً: مقاومة التغيير ورفض بعض العاملين في القطاع الضريبي لاستبدال أدوارهم بالذكاء الاصطناعي.**
- قد يكون لدى العاملين مخاوف بشأن فقدان وظائفهم أو تقلص دورهم في ظل تبني الذكاء الاصطناعي. فيجب على القائمين على هذه المنظومة:
- توفير برامج توعية وتدريب مكثفة للعاملين في القطاع الضريبي حول الفوائد المحتملة لاستخدام الذكاء الاصطناعي وكيفية تعزيز دورهم؛ بحيث يشمل ذلك التركيز على القدرات الجديدة التي يمكن للعاملين تطويرها والتعاون مع الذكاء الاصطناعي بدلاً من الاستبدال الكامل لوظائفهم.
 - التشارك والمشاركة مع العاملين بالاستفادة من رؤى وآراء الموظفين لتحديد الجوانب التي يمكن تحسينها وتعزيزها باستخدام الذكاء الاصطناعي؛ يمكن أن يشعر العاملون بالمشاركة والانتماء إلى العملية التكنولوجية وبالتالي يكونون أكثر استعداداً للتغيير؛ بحيث يتم إعادة توجيه الأدوار والمهام للعاملين في القطاع الضريبي بحيث يتم تعزيز قدراتهم وتكون مكملة لمنظومة الذكاء الاصطناعي. بدلاً من استبدال العاملين، يمكن توجيه اهتمامهم ومهاراتهم نحو

النواحي التحليلية والاستشارية التي يمكن أن تستفيد منها المنظومة الضريبية في تحقيق نتائج أفضل باستخدام الذكاء الاصطناعي.

- يجب توفير الدعم النفسي والمهني للعاملين في القطاع الضريبي خلال عملية التحول التكنولوجي^(١)؛ حيث يتم تقديم التدريب والتوجيه المهني للمساعدة في تطوير مهارات جديدة والتكيف مع التغييرات؛ من خلال توفير منصات للتواصل والتشاور للموظفين لمناقشة المخاوف والتحديات وتبادل الأفكار والخبرات.

يجب تسليط الضوء على القيمة المضافة التي يمكن أن يقدمها الذكاء الاصطناعي في القطاع الضريبي. يمكن تعزيز الفهم لدى العاملين حول كيفية تحسين كفاءة العمل، وتقديم خدمات أفضل للمكلفين، وتحقيق تحليلات أكثر دقة وشمولية باستخدام التكنولوجيا الذكية.

عملية تبني التكنولوجيا واستخدام الذكاء الاصطناعي في القطاع الضريبي تتطلب التوازن بين الاعتبارات الفنية والاجتماعية. يجب أن يتم التعامل مع مقاومة التغيير بحساسية وتوفير الدعم اللازم للعاملين لتحقيق انتقال سلس وناجح إلى مستقبل يعتمد على التكنولوجيا الذكية.

1) Joseph Morley, Why the MLI Will Have Limited Direct Impact on Base Erosion Profit Shifting, Northwestern Journal of International law& business, Volume 39, Issue 2 (winter 2019) .) <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

سابعاً: نتائج الذكاء الاصطناعي تبقى احتمالية ومهما بلغت دقتها تحتاج للمراجعة البشرية:

سبب آخر لعدم اعتماد أنظمة الذكاء الاصطناعي عالمياً في الأنظمة الضريبية هو عنصر الثقة. يمكن أن يكون عدم الثقة هذا بسبب خوارزميات الذكاء الاصطناعي وكيفية عمل الاحتمالات وكيفية تحليل الإقرارات الضريبية. كما يمكن أن تنشأ أيضاً من المعايير المستخدمة للكشف عن الاحتيال الضريبي. وبالتالي تتطلب العديد من وظائف الذكاء الاصطناعي أيضاً تدخلًا بشرياً.

ثامناً: استخدام شبكات البلوك تشين والعملات المشفرة في التعاملات الرقمية يجعل من المستحيل تتبع هذه المعاملات الا عن طريق أطراف خارجية.

فمع توسع العالم في استخدام العملات المشفرة بسبب انخفاض تكلفة استخدامها وسرعة المعاملات الدولية التي تتم بها مقارنة بالعملات العادية حيث بلغ قيمة سوق العملات المشفرة لحظة كتابة البحث أكثر من ٢ ترليون دولار مع حجم تداول يومي قيمته أكثر من ٧٧ مليار دولار^(١)، أدى ذلك إلى صعوبة تتبع هذه المعاملات واستحالة تتبعها في بعض الأحوال.

فالمعاملات التي تتم بالعملات المشفرة تكون لا مركزية وعامة وبالتالي يمكن لأي أحد أن يعرف جميع المعاملات على الشبكة وكذلك رصيد كل محفظة ولكن لا يمكن بأي طريقة معرفة من قام بهذه المعاملة لأن عنوان المحفظة (public key) يتم توليده عشوائياً عند فتح محفظة جديدة ولا يستطيع أي أحد التحكم بها إلا عن طريق المفتاح

1) Total Cryptocurrency Market Cap [Global Cryptocurrency Market Charts | CoinMarketCap](#)

السري الخاص بها (private key) ولتوضيح الصورة مثلا ممكن أن نأخذ إحدى كتل سلسلة الكتل الخاصة بالبتكوين كمثال وهي اخر كتلة على الشبكة عند الكتابة وهي الكتلة رقم ^(١) "٧١٨٧٩٠" عند فحص الكتلة نجد الاتي:

(الشكل رقم ٢٠)

Hash	17f29aed77becee8bf449805bba0d85109a58ca893b26a486711cad5cce5066b	2022-01-15 12:31
	151sefMYSaio5PvtuXohQkSxed3HYyALV	0.00542803 BTC →
	1K94ppgd7j5pD3D9K3Q5RJs1psTr1rC6yC	0.00093200 BTC →
	17aKu4SRVufMPbUaZ8sGNE4C7k8fnNCZ8c	0.00336919 BTC →
Fee	0.00070000 BTC (311.111 sat/B - 122.164 sat/WU - 225 bytes) (486.111 sat/vByte - 144 virtual bytes)	0.19585373 BTC 2 Confirmations
Hash	a710982eae6a987a6c2e60d4dfd523f8b2eba0a70b5716abbfd3dd309c7d67b	2022-01-15 12:18
	bc1qzchjgnoCimlmha7n06mzsg3dh4ndhjzdrhx	0.19655373 BTC →
	1EEa4qucqmFQUXESBj7eafmxZ8RwXFTSdw	0.12272300 BTC →
	bc1q8c0w48c5pz598829qwkscdn3y5rmzjpre8w...	0.07313073 BTC →
Fee	0.00070000 BTC (313.001 sat/B - 123.894 sat/WU - 223 bytes) (492.958 sat/vByte - 142 virtual bytes)	0.07243073 BTC 2 Confirmations
Hash	d391eaa27c60406645eb4d3d2fa7c88b3ed3e3c15bb2c08828f6e24b55c2c2	2022-01-15 12:32
	bc1q8c0w48c5pz598829qwkscdn3y5rmzjpre8w...	0.07313073 BTC →
	37ZYmL7Em4fz8a3XQxLBmV1c4o17mRep	0.00096129 BTC →
	bc1qnczqmqzvrwfw5xe87wce4vt7n25d8636n0xr	0.07146944 BTC →

Source: blockchain.com

يظهر هنا ثلاث معاملات من المسجلين على الكتلة ونلاحظ أن لكل معاملة هاش (hash) خاص بها وهو رقم فريد مرجعي لكل عملية ورقم المحفظة المحول منها وكذا المحول لها وقيمة التحويل ولا يوجد أي شيء يدل على شخص من قام بالتحويل أو من حول إليه أو الغرض من هذه المعاملة. كما مشاهدة جميع التحويلات التي تمت على

1) [Block: 718790 | Blockchain Explorer](#)

معينة منذ إنشائها بسهولة عن طريق عنوانها فقط فمثلا أول عنوان لدينا في هذا المثال وهو

151sefMYSaio5PvtuGxohQkSxed3HYyALV

يمكن معرفة المعاملات التي تمت عليه ونجدها كالتالي

(الشكل رقم ٢١)

Fee	0.00112684 BTC (498.602 sat/B - 124.650 sat/WU - 226 bytes)				-0.00542803 BTC
					3 Confirmations
Hash	17f29aed77becee8bf449805bba0d85109a58ca893b26a486711cad5cce5066b				2022-01-15 12:31
	151sefMYSaio5PvtuGxohQkSxed3HYyALV	0.00542803 BTC →	1K94ppgd7j5pD3D9K3Q5RJs1psTr1rC6yC 17aKu4SRVufMPbUaZ8sGNE4C7k8fnNCZ8c	0.00093200 BTC	0.00336919 BTC
Fee	0.00113000 BTC (500.000 sat/B - 125.000 sat/WU - 226 bytes)				+0.00542803 BTC
Hash	7e19448a2c62c00d74cdaa76aa852fb9da0405d19efde838667d885d43038329				2022-01-15 11:39
	18eJfPdLcgzhxarQF4SeT4npz7tmXsVHAs	0.00912803 BTC →	12trSur86XNmBkyH9P7QKyhHAsdB9kdLp 151sefMYSaio5PvtuGxohQkSxed3HYyALV	0.00257000 BTC	0.00542803 BTC

Source: blockchain.com

وعند فحص هذه المحفظة^(١) نجدها استقبلت من محفظة أخرى كمية من عملة البتكوين وقامت بإعادة إرسالها لمحفظة أخرى وهذه هي المعاملات التي قامت بها حتى الان ونلاحظ أنها كلها معلومات مبهمه لا تفيد في معرفة ما هو نشاط مالك المحفظة أو شخصيته أو مكانه ويمكن للقارئ عن طريق الرابط في المراجع متابعة هذه المحفظة ومعرفة أي تحديثات عليها في أي وقت.

1 Address: 151sefMYSaio5PvtuGxohQkSxed3HYyALV | Blockchain Explorer

وكما ذكرنا فوجود ٧٧ مليار دولار تم تداولها في هذه الصورة في آخر ٢٤ ساعة يجعل من المستحيل تحصيل أي ضريبة على هذا المبلغ بدون الرجوع إلى أطراف خارجية من الممكن أن تقلل من إبهام هذه المعلومات بعض الشيء.

فمثلا هناك بعض الشركات مثل تسلا تسمح بدفع ثمن منتجاتها باستخدام هذه العملات وبطبيعة الأمر فإن المشتري سيزود الشركة بمعلوماته ومن خلال معرفة المحفظة المحول منها المبلغ ومعلومات الشخص المشتري يمكن معرفة كل المعاملات التي قام بها هذا الشخص وباستخدام الذكاء الاصطناعي يمكن معرفة وتتبع مصدر العملات التي حصل عليها منذ تعدينها ولكن في حالة عدم دخول مالك المحفظة في معاملات مع الشركات أو الأشخاص المستعدين لتقديم البيانات الخاصة بهم أو في حالة عدم اكتراث هذه الشركات بالحصول على معلومات حقيقة عن زبائنها يصبح من المستحيل تتبع هذه المعاملات بأي وسيلة.

الخاتمة :

مما لا شك فيه أن العالم يتجه حاليًا نحو تحويل الاقتصاد إلى شكل رقمي، وذلك بفضل استخدام التكنولوجيا الحديثة في جميع جوانب النشاط الاقتصادي. يتمتع هذا النهج بعدة مميزات، مثل السرعة والدقة وتكلفة منخفضة، وقد شهد الاقتصاد الرقمي تطورًا كبيرًا في الفترة الأخيرة، وتشير جميع المؤشرات إلى ذلك. وبالفعل، نجد أن الشركات المعنية بهذا المجال تنمو وتزداد استمرارًا. بل ولا يمضي يوم في حياتنا بدون أن نتعامل مع منتجات الاقتصاد الرقمي، مثل الهواتف المحمولة والساعات الذكية وأجهزة التلفاز والراديو ومشغلات الصوت وأجهزة الكمبيوتر المكتبية واللوحية والمحمولة.

ويعاني هذا النمط الاقتصادي الجديد من العديد من التحديات، وخاصة في مجال إدارة الضرائب، فقد أدى الاقتصاد الرقمي إلى ظهور تحديات ضريبية جديدة تؤثر على نظم الضرائب الدولية. فقد تم تسجيل نمو كبير في الأعمال التجارية الرقمية وتغير جذري في طريقة تقديم الخدمات والسلع، وهذا أدى إلى ظهور تحديات متعددة يتعين التعامل معها بحكمة وتأن. أحد التحديات الضريبية البارزة التي نشأت هي تحديد مكان وطبيعة العمليات التجارية الرقمية وتحديد الحقوق الضريبية المناسبة لكل جزء منها. وقد طرحت هذه المسألة قضايا فيما يتعلق بالتحديد الجغرافي والإقليمي وتحديد ما إذا كانت الأرباح يجب أن تخصص للدول التي ينشأ منها العملاء أو المستخدمون، أو للدول التي تحتوي على الموارد الأساسية للشركة. وبالتالي، تواجه الأنظمة الضريبية تحديات جديدة تتطلب ابتكار وتحديث القوانين واللوائح لمواجهتها

يواجه التحول الرقمي تحديات كبيرة فيما يتعلق بنظم الضرائب الدولية، ومع ذلك، يمكن أن يكون فرصة لإعادة النظر في النماذج الضريبية الحالية وتحسينها لتلبية

متطلبات الاقتصاد الرقمي المتغير. على المستوى العالمي، يجب على الدول العمل معًا لتبني إجراءات ضريبية مبتكرة وعادلة، مع مراعاة التطورات السريعة في التكنولوجيا والأعمال التجارية

يجب التنسيق بين الدول، بهدف تعزيز العدالة الضريبية وضمان مساهمة الشركات الكبرى في الموارد المالية للدول التي تعمل فيها. يجب أن يكون هناك التزام جماعي من قبل المجتمع الدولي لمواجهة تحديات الضرائب التي تواجه الدول النامية والناجئة عن التقدم التكنولوجي. يمكن أن تؤدي التحسينات في أنظمة الضرائب العالمية إلى تحقيق عدالة ضريبية أكبر وتعزيز الثقة بين الدول والشركات والأفراد، وبالتالي تعزيز الاقتصاد العالمي بشكل عام.

وبالتزامن مع هذا النمو للاقتصاد الرقمي نلاحظ نمو دور الذكاء الاصطناعي في مجال الإدارة الضريبية ومن جهتنا نرى أن الذكاء الاصطناعي لن يساعد فقط في تطوير الإدارة الضريبية، بل إنه من الممكن أن يكون الوسيلة الوحيدة للتعامل مع التحديات التي تفرضها هذه التقنيات الحديثة مثل العقود اللامركزية والمعاملات المشفرة وغيرها من الأنشطة التي يصعب على الإدارات الضريبية التعامل معها بالوسائل التقليدية سواء الورقية أو الرقمية

ولهذا نجد أن الدول تتسابق في ضم أساليب الذكاء الاصطناعي في إدارتها الضريبية وفي هذا الصدد نجد أنه من المهم التعامل مع هذه التقنيات بحذر لأن معظمها قيد التطوير ولأن النتائج التي تصدر عنها مهما زادت دقتها فهي احتمالية ولذا من الضروري أن توضع تحت رقابة العنصر البشري وذلك حتى تتضح هذه التقنية الحديثة.

أولاً: النتائج:

الشركات متعددة الجنسيات مازالت تسعى للحد من ضرائبها في الدول النامية من خلال تجنب إنشاء وحدات خاضعة للضريبة هناك أو نقل أرباحها إلى بلدان ضريبية منخفضة باستخدام هياكل تجارية واتفاقيات دولية. وتستخدم أدوات مثل تآكل قاعدة الضريبة وتحويل الأرباح عبر الحدود لتقليل مجموع التزاماتها الضريبية وتخفيض ضرائبها في دول الأسواق حيث تنشط وتنمو أعمالها

عدم فرض الضرائب على عمليات الشركات متعددة الجنسيات يمثل خسارة كبيرة في إيرادات الدول التي لا تحصل على حقتها من الضرائب والتي تعتمد عليها لتمويل الخدمات الأساسية مثل التعليم والرعاية الصحية. وقدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن قيمة الخسائر الناجمة عن التهرب الضريبي عبر الحدود عن طريق تحويل الأرباح إلى دول أخرى أو استغلال الثغرات بين التشريعات الضريبية في مختلف البلدان بلغت حوالي ٢٤٠ مليار دولار سنوياً نتيجة استغلال الشركات متعددة الجنسيات لهذه الثغرات وعدم التوافق بين القوانين الضريبية

يشير التحليل الضريبي الحالي إلى أن الخسائر الضريبية الناجمة عن هذا النمط من التخطيط الضريبي تتراوح بين ٢٠٠ مليار دولار و ٦٦٠ مليار دولار سنوياً. وتعود معظم هذه الخسائر إلى نشاطات الملكية الفكرية، مثل الشركات التكنولوجية الكبرى مثل أبل وجوجل ومايكروسوفت.

استمرار التحول الرقمي للاقتصاد على مدى عقود ازداد تسارعاً بفعل جائحة كورونا، مما أدى إلى زيادة التحديات التي تواجهها الاقتصاديات العالمية عموماً والنامية بشكل خاص. أسهمت الجائحة في تدهور كبير في المالية العامة للدول، حيث أدت

إجراءات الاحتواء وزيادة الإنفاق وانخفاض الإيرادات الضريبية في ارتفاع العجز في الموازنة والدين الحكومي إلى أعلى مستوياتها على مدى عقود.

لقد أثار توسع الاقتصاد الرقمي في معظم البلدان الأفريقية مخاوف بشأن قدرة واستعداد أنظمتها الضريبية على التكيف مع هذه الظاهرة الجديدة. تواجه السلطات الضريبية ووزارات المالية تحديات كبيرة في كيفية حماية قواعدها الضريبية واستغلال إيرادات الاقتصاد الرقمي دون إعاقة الابتكار.

لا شك أن انتشار فيروس كورونا كان نقطة تحول هامة في تاريخ التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي، نظرًا لتزايد اعتماد المستهلكين على التسوق عبر الإنترنت. وقد أدى ذلك إلى زيادة مبيعات مواقع التجارة الإلكترونية. على سبيل المثال، في نوفمبر ٢٠٢٠، على الرغم من انخفاض إيرادات ضرائب الشركات، إلا أن أرباح شركات مثل جوجل وفيسبوك وأمازون سجلت أعلى مستوياتها، مما يشير إلى أن التحول الرقمي الناجم عن أزمة كورونا كان مفيدًا لبعض شركات تكنولوجيا المعلومات الكبرى.

وبالتالي، تتطلب هذه التحولات السريعة في الاقتصاد الرقمي مراجعة وتحديث القوانين الضريبية لتناسب الواقع الجديد. يجب على السلطات الضريبية المحلية ووزارات المالية تطوير إطار قانوني وضريبي يمكنه من تحصيل الضرائب بفاعلية من الأنشطة الرقمية المتنامية، مثل التجارة الإلكترونية والإعلانات عبر الإنترنت. يجب أن تكون هذه الإجراءات متوازنة بحيث لا تعوق الابتكار ونمو القطاع الرقمي، وفي الوقت نفسه تحمي مصالح الدولة وتضمن توفير الموارد الضرورية للتنمية المستدامة

يتسبب الاقتصاد الرقمي في عجز إيرادات الضرائب عن تلبية احتياجات الاقتصاد في الدول المتقدمة والنامية، وهو ما يستدعي إعادة النظر في طرق تأمين تلك الإيرادات. فعدد كبير من هذه الدول يعاني من عجز مستمر في الميزانية نتيجة لزيادة

النفقات على الضمان الاجتماعي والرعاية الصحية بسبب زيادة متوسط العمر في مجتمعاتها. وبالتالي، أصبحت وسائل تأمين إيرادات الضرائب أمراً حيوياً لهذه الدول.

ثانياً: التوصيات:

من الضروري بشكل ملح أن نتكيف مع التقنيات الحديثة ونتعامل معها على نطاق واسع. يشمل ذلك التكيف مع التحولات السريعة في الاقتصاد الرقمي وتأثيرها على الأعمال والمجتمعات. وواحدة من الجوانب الحيوية التي يجب أن نتعامل معها هي توافق النظم الضريبية مع المستجدات الحديثة للاقتصاد الرقمي.

في الوقت الحاضر، تواجه العديد من الأنظمة الضريبية بتحديات كبيرة في مواجهة التطورات السريعة في التكنولوجيا والاقتصاد الرقمي. فالتقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي، وتكنولوجيا سلسلة الكتل، والتجارة الإلكترونية، والشركات الناشئة تتطلب نهجاً مبتكراً للضرائب.

ينبغي أن تكون النظم الضريبية متوافقة مع المستجدات الحديثة للاقتصاد الرقمي من أجل تحقيق العدالة الضريبية وضمان توزيع الأعباء بشكل مناسب.

يجب أن تتأقلم النظم الضريبية مع الأنماط الجديدة للأعمال مثل التجارة الإلكترونية والعمل الحر عبر الإنترنت والمدفوعات الرقمية.

من المهم أن يتم تحديث التشريعات الضريبية لمعالجة التحديات الخاصة بالاقتصاد الرقمي، مثل تحديد موقع الأنشطة الاقتصادية عبر الإنترنت وتحديد الدخل الرقمي الذي يتم تكوينه عبر الإنترنت وتحديد الضرائب المناسبة لهذا الدخل.

يجب أن تعمل الحكومات والمؤسسات الضريبية على تطوير إطارات جديدة تهدف إلى تحقيق تكافؤ الفرص والعدالة الضريبية في الاقتصاد الرقمي.

ينبغي أن يتم النظر في سبل تحفيز الابتكار وتشجيع الاستثمار في القطاعات التكنولوجية الجديدة، وفي الوقت نفسه ضمان تحصيل الضرائب اللازمة لتمويل الخدمات العامة والبنية التحتية.

باختصار، يجب أن ندرك ضرورة ضبط النظم الضريبية لتواكب المستجدات الحديثة في الاقتصاد الرقمي، وذلك من أجل تعزيز العدالة الضريبية وتحقيق التوازن بين التطور التكنولوجي والمصالح العامة.

وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ

(سورة يونس الآية رقم ١٠)

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

■ الكتب:

- رمضان صديق: الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠م.
- مصطفى محمود عبد القادر، المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، الجزء الأول، بدون دار نشر، (٢٠١٦).

■ الأبحاث المتخصصة:

- إبراهيم عبدالله عبدالرؤوف محمد ، التحليل الاقتصادي لتقنيات الذكاء الاصطناعي وأثرها على المؤشرات الاقتصادية الكلية ، مجلة كلية الشريعة والقانون - طنطا ، العدد السادس والثلاثين (يناير - مارس) ٢٠٢١.
- أبوبكر خوالد ، تطبيقات الذكاء الاصطناعي كتوجه لتعزيز تنافسية الأعمال ، المركز الديمقراطي العربي الطبعة الأولى ، ٢٠١٩م.
- أحمد ماجد ، الذكاء الاصطناعي بدولة الإمارات العربية المتحدة ، إدارة الدراسات والسياسات الاقتصادية ، تقرير الذكاء الاصطناعي ، ٢٠١٨م.
- أمال علي إبراهيم، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢٢، العدد الأول، يناير ٢٠٢١م.

- جاسم محمد جرجس ، قطاع المعلومات في الوطن العربي : تحديات المستقبل ، وقائع الندوة العربية الثانية للمعلومات ، تونس ١٨ - ٢١ يناير ١٩٨٩ - تونس : منشورات الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات (العدد ١) ، ١٩٩١م.
- رمضان صديق:
- إصلاح التشريعات الضريبية العربية دراسة للتجارب العربية في ضوء الخبرات الدولية ، المؤتمر العربي للتشريع الضريبي حول : إصلاح النظام الضريبي في ظل متطلبات السياسات المالية والنقدية وأهداف التنمية المستدامة ، ٥-٦ ديسمبر ٢٠٢٠ ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية والجمعية العلمية للتشريع الضريبي ، القاهرة.
- مشكلات الضريبة علي دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق - جامعة الكويت، المجلة (٢٦) العدد (٣)، سبتمبر ٢٠٠٣م.
- سعيد عبدالخالق ، "الاقتصاد الشبكي ومستقبل التدفقات العربية البينية ، جريدة شباب مصر العدد ١٩٠ ، الثلاثاء ١٢ يناير ٢٠١٠م - ٢٦ محرم ١٤٣١هـ السنة الرابعة.
- طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي ٢٠٢١م.
- عبدالله موسى علقم ، " الاقتصاد الرقمي " ، مجلة المال والاقتصاد بنك فيصل الإسلامي السوداني ، العدد ٢٤ ، السودان، ٢٠١٣م.

- عبير فاروق تمام، " دور الاقتصاد الرقمي في دعم التنمية مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري: دراسة مقارنة بين بعض الدول"، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩م.
- عمار السيد عبدالباسط، الضريبة على الأرباح الرأسمالية لسوق الأوراق المالية ومتطلبات التطبيق في الواقع الاقتصادي المصري، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة – جامعة الأزهر – العدد السادس عشر يوليو ٢٠١٦م.
- عمرو جمال الدين عواد، آفاق اقتصادية معاصرة، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، العدد ٦، مايو ٢٠٢١م.
- كنزة تنبو- محمد دهان، واقع الاقتصاد الرقمي في العالم العربي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد ١٢ / العدد ٠١ (٢٠١٩)، تاريخ النشر (١٤ يونيو ٢٠١٩).
- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، مقالة ٨، خريف ٢٠٢٠م.
- مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ ورقة العمل رقم ١٩٥، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، (يونيو ٢٠١٨).
- يحيى إبراهيم دهشان، المسؤولية الجنائية عن جرائم الذكاء الاصطناعي، كلية الحقوق جامعة الزقازيق، ٢٠٢٣م.

- يونس حسن عقل & محمد حارس طه، مدي إمكانية فرض ضريبة الخدمات الرقمية على الاقتصاد الرقمي في مصر، دراسة اختيارية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، العدد الثاني (مارس ٢٠١٩).

■ المقالات والتقارير:

- المركز الديمقراطي العربي ، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة ، دراسة حالة الاقتصاد المصري للفترة (٢٠٠٠: ٢٠١٧) يوليو ٢٠١٨م.
- أونكتاد: كوفيد-١٩ يعزز المبيعات عبر الإنترنت والتجارة الإلكترونية العالمية تقفز إلى ٢٦,٧ تريليون دولار، (٣ مايو ٢٠٢١).
- مصطفى محمود عبد القادر، محاضرة بعنوان " تحديات فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد المصري"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ٨ مايو ٢٠١٨.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Adam A. Ambroziak, 1- EU's perspective on the functioning of giant online platforms in the digital economy, The European Union Digital Single Market Europe's Digital Transformation, First published (2022), ISBN: 978-1-032-20159-7 (hbk).

https://www.researchgate.net/publication/358860556_EU's_perspective_on_the_functioning_of_giant_online_platforms_in_the_digital_economy

- Berg J, Furrer M, Hamon E, Rani U and Silberman MS (2018), Digital labour platforms and the future of work: Towards decent work in the online world. International Labour Organization, Geneva.
- Brinkley, J., " Defining the Knowledge Economy", Knowledge Economy - Program Report, The work Foundation, 2006.
- Dale Pinto, "E-Commerce and Source-Based Income Taxation", (IBFD) Publications BV, Netherlands, DOCTORAL Series 6, (March 2002).
https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654_131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Daniel Bunn, Elke Asen, Cristena Enache, "Digital Taxation Around the World", TAX FOUNDATION. (2020).
<https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>
- David Elkins, "A Critical Reassessment of the Role of Neutrality in International Taxation", Northwestern Journal of International Law & Business, Volume 40, (Fall 2019).
<https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1848&context=njilb>

- Erik Brynjofsson and others, artificial intelligence index, 2019 annual report, Stanford University, 2019.
Available at: hai.stanford.edu/sites/default/files/aiindex-2019-report.pdf.
- Fieke Jansen, "Digital Activism in the Middle East: Mapping Issue Networks in Egypt, Iran, Syria and Tunisia," Knowledge Management for Development Journal, vol. 2, no. 1 (2012), pp. 31-52, and Kate Raynes-Goldie and Luke Walker, "Our Space: Online Civic Engagement Tools for Youth," Civic Life Online: Learning How Digital Media Can Engage Youth, MacArthur Foundation Series on Digital Media and Learning (Cambridge, MA: MIT Press, 2019).
- James G. S. Yang and Victor N. A. Metallo, "The Emerging International Taxation Problems", International Journal of Financial Studies, ISSN 2227-7072, MDPI, Basel, Vol. 6, Iss. 1, pp. 1-10, (Published on January 02, 2018).
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195673/1/1023244241.pdf>
- Jinyan Li, "Protecting the Tax Base in a Digital Economy", OSGOODE HALL LAW SCHOOL, LEGAL STUDIES

RESEARCH PAPER SERIES, Research Paper No. 78,
Volume 13, Issue 17, (April 18, 2018), P 481.

<https://www.ssrn.com/index.cfm/en/osgoode-hall-leg/>

- Johanna Hey, Taxation Where “Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for international taxation, IBDF (APRIL/MAY 2018).

[https://steuerrecht.uni-](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_B)

[koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_B](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_B)
[IT_2018_203.pdf](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2018/Hey_B)

Kehal, H. & Varinder P. "Digital Economy: Impacts, Influences, and challenges", Idea Group Inc., USA, 2005.

- Keigo Fuchi, Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Taxation, Japanese Yearbook of International Law, Vol. 59, 216-228, (2016).

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=320020

3

- Linda Sydänmaanlakka, OECD pillar one proposal, Fragmentation of the Profit Allocation Rules – A Level Playing Field? Master’s Thesis, University of Helsinki,

Faculty of Law, International Tax Law (February 2021), P 27-28.

https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/327913/Syd_annaanlakka_Linda_tutkielma_2021.pdf?sequence=2&isAll_owed=y

- Longyue Zhao, Modern China and International Economic Law, published by the registered company Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2023).

<https://doi.org/10.1007/978-981-19-7576-9>

- Maria Hassan, VAT (value added tax) what are the VAT risks associated with place of supply for electronically supplied services, Master's Program in Comparative and International Taxation, Master Thesis 15 ECTS, UPPSALA University, Department of law, (spring term 2022).

<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1664758/FULLTEXT01.pdf>

- Marina Barata, A consensus solution for the taxation of the digital economy, UNIO - EU Law Journal. Vol. 7, No. (July 1, 2021).

<https://revistas.uminho.pt/index.php/unio/article/view/3576/3631>

-
- Mary C. Joyce, ed., Digital Activism Decoded: The New Mechanics of Change (New York: International Debate Education Association, 2012).
 - Michael Devereux and John Vella, Implications of Digitalisation for International Corporate Tax Reform, (Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 17/07, July 2017).
<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf>
 - Mpofu, Favourate Y., and Tankiso Moloi, "Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation", Laws, MDPI, Basel, Switzerland. (November 2022).
<https://www.mdpi.com/2075-471X/11/4/57>
 - Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, Farhad Taghizadeh-Hesary, "TAXATION IN THE DIGITAL ECONOMY NEW MODELS IN ASIA AND THE PACIFIC", Published by Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group, (2023), P 29- INTRODUCTION 6.
<https://www.adb.org/publications/taxation-in-the-digital-economy-new-models-in-asia-and-the-pacific>
 - Parthasarathi Shome, "Taxation History, Theory, Law and Administration", Springer Texts in Business and Economics,

ISBN 978-3-030-68213-2 ISBN 978-3-030-68214-9
(eBook), (AG 2021).

<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/978-3-030-68214-9.pdf>

- PaulTan & HenriBussink," EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook", Published by PvdA(S&D), (Sept 2017).

<https://static.financieel-management.nl/documents/16690/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook.pdf>

- Peter Hongler and Pasquale Pistone, "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", WU International Taxation Research Paper Series, No. 2015 – 15.

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591829

- Shivangi Agarwal," Transfereng Pricing: Meaning, Examples, Ricks and Benefits (October 15, 2016) Aavailable,)

<https://www.linkedin.com/pulse/transfer-pricing-meaning-examplesrisks-benefits-shivangi-agarwal>

- Shyamalendu Sarkar, economic and tax issues of electronic commerce, Journal of Ebusiness, Vol. 3, Issue.2, December2003. (<http://www.eberly.jup.edu>)
- Sinta Dewi, Amelia Cahyadini, Dewi Kania Sugiharti and Zainal Muttaqin Amelia Cahyadini, DIRECT TAX FOR DIGITAL PLATFORM DURING THE COVID-19 PANDEMIC: STUDY IN INDONESIA, JOURNAL OF SOUTHWEST JIAOTONG UNIVERSITY, ISSN: 0258-2724, Published: (April 30, 2021).

<https://jsju.org/index.php/journal/article/view/849>

<http://www.pubcouncil.kuniv.edu.kw/jol/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=333>

- Suranjali Tandon, "in search of a solution to tax digital economy", NIPFP Working Paper Series, No. 354, (October 06, 2021).

https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2021/10/WP_354_2021.pdf

- Tamer Budak, The Transformation of Internal Tax Regime: Digital Economy, Inonu University Law, Review InULR, Vol:8 No:2, (2017).

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/365547>

https://sjar.journals.ekb.eg/article_110141.html

- Tetsuya Watanabe, "Rationales and Challenges for a Digital Service Tax: Focusing on Location-Specific Rent", Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, (January 2021).

https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/pp_r17_01_06.pdf

- Tuochen Li and Liang Yang, "the effects of tax reduction and fee reduction policies on the digital economy", sustainability 2021, 13, 7611, (July 07, 2021).

https://www.researchgate.net/publication/353094502_The_Effects_of_Tax_Reduction_and_Fee_Reduction_Policies_on_the_Digital_Economy

■ التقارير والاتفاقيات الدولية:

- UNCTAD, Digital economy report 2021, cross-border data Cross-border data flows and development: For whom the data flow, overview (Sep 29, 2021), P VI.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2021>

- UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES (Sep 04, 2019), P 5.

<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>

- UNCTAD, "UNCTAD Estimates of Global E-Commerce 2018", (Apr 27, 2020), P3.

https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d15_en.pdf

- UNCTAD, "UNCTAD estimates of Global E-commerce 2019 and Preliminary Assessment of COVID-19 Impact on Online Retail 2020". (2021)

https://unctad.org/system/files/officialdocument/tn_unctad_ict4d18_en.pdf

- OECD, 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).

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1665239796&id=id&accname=guest&checksum=F62063B6E6A1803C2420A8150E7D76C9>

- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Commentary on Article 7.
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
- United Nations, Model Double Taxation Convention between developed and developing countries, 2017. Commentaries on article 7, P 216.
https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Article 5 (Permanent Establishment)
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
- GSMA, the mobile economy 2022, GSM Association, (2022).
<https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2022/02/280222-The-Mobile-Economy-2022.pdf>
- OECD/WBG/ATAF, VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris, (2023).

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

- OECD/WBG/ATAF (2023), VAT Digital Toolkit for Africa, OECD, Paris.

<https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-africa.pdf>

- IFC (World Bank Group), E-Comony Africa 2020: Africa's \$180 Billion Internet Economy Future, International Finance Corporation, Washington D.C, (Nov 10, 2020).

<https://www.ifc.org/en/types/insights-reports/2020/google-e-conomy>

- Statista (2021), E-commerce revenue in Africa in 2017 to 2025.

<https://www.statista.com/statistics/1190541/e-commerce-revenue-in-africa/> (Accessed on September 23, 2022).

- GSMA, the mobile economy - Sub-Saharan Africa, GSM Association, (2021).

https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2021/09/GSMA_ME_SSA_2021_English_Web_Singles.pdf

- Forbes, Top 100 Digital Companies 2019 Ranking (November 2019).
<https://www.forbes.com/top-digital-companies/list/#tab:rank>
- OECD, "Corporate Tax Statistics": Second Edition, (July 2020).
<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf>
- UNCTAD, Digital economy report 2019, VALUE CREATION AND CAPTURE: IMPLICATIONS FOR DEVELOPING COUNTRIES, (Sep 04, 2019), P 95.
<https://unctad.org/publication/digital-economy-report-2019>
- Simon Bowers, "Google pays €47m in tax in Ireland on €22bn sales revenue", THE GUARDIAN, (November 04, 2016).
<https://www.theguardian.com/business/2016/nov/04/google-pays-47m-euros-tax-ireland-22bn-euros-revenue>
- Mark Paul, "Facebook staff paid €123,000 as revenues surge to €7.9bn, THE IRESH TIME", (December 12, 2016).
<https://www.irishtimes.com/business/technology/facebook-staff-paid-123-000-as-revenues-surge-to-7-9bn-1.2902701>

■ مواقع الإنترنت :

- <https://ecomhub.net/industry-hub/2022-e-commerce-market-worldwide-forecast-report/> (Accessed on July 10, 2023).
- https://jdl.journals.ekb.eg/article_126750_a47c3922e849747ec3f6c62b47a23f88.pdf
- <https://news.un.org/ar/story/2021/05/1075452>
- <https://www.albankaldawli.org/ar/topic/digitaldevelopment/overview#2>
- https://search.emarefa.net/ar/search?append=PERIODICAL_ISSUES_PIS_ID_ss%3A%2276346%22+NOT+SDP_INF_O_id%3A8
- <https://unctad.org/>
- <https://www.statista.com/>
- https://jdl.journals.ekb.eg/article_126750.html