

تكيف النظام الضريبي الدولي مع الاقتصاد الرقمي

دكتور

محمد عبد الوهاب طاحون

مدرس الاقتصاد والمالية العامة- كلية الحقوق- جامعة مدينة السادات

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
(وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)

[سورة طه - الآية: 114]

إهداء

أهدى هذا العمل المتواضع إلى كل من علمني حرفاً، وكل من له فضل علي
تقديراً وعرفاناً.

مقدمة

لقد أخل التحول الرقمي في السنوات الأخيرة، ونشاط الشركات دولية النشاط - خاصة الرقمية منها- بميزان السيادة الضريبية للدول، فقد صارت الشركات دولية النشاط تتغشا الحرم الضريبي للدول دون استئذان، وساهم ذلك في ظهور وتنامي الفقرة والتنازع بين الدول حول الحقوق الضريبية على الأنشطة العابرة للحدود، ويعود الاختلاف وعدم التعاون الضريبي بين الدول إلى تعارض المصالح بين الدول التي تستوطن فيها الشركات الرقمية الكبرى مثل أمازون وفيسبوك والدول التي يقيم بها المستخدمون أو المستهلكون الذين يحصلون على الخدمات، التي تقدمها تلك الشركات الكبرى، بصورة رقمية دون تواجد مادي، حيث يقوم المقيمون في الدول النامية بالدفع وكذلك تقديم البيانات اللازمة لعمل الشركات الرقمية والتي تستخدمها الأخيرة كمدخلات انتاج.

ويرى كلا الجانبين أحقيته في فرض ضريبة على النشاط الاقتصادي الرقمي، أو على الخدمات التي تقدمها الشركات الكبرى دولية النشاط والعابرة للحدود، حيث ترى الدول التي تقيم فيها الشركات أنها الأولى بفرض الضريبة على أرباحها، باعتبارها دولة الإقامة وفقاً لمبدأ المنشأة الدائمة، وترى الدول الأخرى التي يقطن بها المستخدمون أنها الأولى بفرض الضريبة، باعتبارها دولة مصدر الدخل أو الأيراد، وأسهم هذا التعارض في تضاؤل فرص الوصول إلى اتفاق دولي بشأن الضريبة على النشاط الرقمي طوال عشر سنوات مضت.

وفي ظل المساعي المتواصلة للدول -خاصة المتضررة منها- والمنظمات الدولية خلال عقد من الزمان لإجراء تعديلات على قواعد النظام الضريبي الدولي لمواجهة النشاط الاقتصادي الرقمي ضريبياً، تسعى الشركات الرقمية دولية النشاط بكل السبل القانونية والمادية لإيجاد مخرج لها لتجنب فرض الضريبة عليها، وذلك من خلال نقل أصولها من مكان لآخر، أو استغلال الثغرات في تشريعات الدول الضريبية، أو الحصول على إعفاء ضريبي من الدول التي تعمل فيها، أو الإقامة في دول الملاذ الضريبي، أو خلق جو من المنافسة الضريبية بين الدول للحصول على مزايا ضريبية.

ولقد تسببت التحولات الرقمية في النشاط الاقتصادي وإمكانية الشركات الرقمية دولية النشاط ممارسة أنشطتها دون الوجود المادي في عدم وجود سلطان للقانون الضريبي الدولي عليها، ولم يكن النشاط الرقمي وحده السبب في أن الشركات الرقمية دولية النشاط تتجنب الضريبة، فبجانب ذلك تعمل الشركات دولية النشاط كما لو كانت فيروس متحور، كلما تحصنت لها الدولة من خلال تعديلات تشريعية ضريبية محلية ومعاهدات واتفاقيات ثنائية وجماعية، كلما سعت بل وسخرت تلك الشركات ما تمتلك من خبرات وفنيين قانونيين ومحاسبين ومراجعين علي مستوى عالٍ من الخبرة لأجل القيام بالتخطيط الضريبي لأجل تجنب دفع الضريبة، ولقد نتج عن تلك الأعمال ضياع حقوق بعض الدول وعدم حصولها على إيراداتها الضريبية.

أولاً: اشكالية البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عجز النظام الضريبي الدولي بقواعده الحالية عن

اخضاع الأنشطة الاقتصادية الرقمية العابرة للحدود للضريبة، والتي تزايد حجمها في الفترة الأخيرة، فقد بلغت مقدار الأموال التي تم إنفاقها باستخدام الانترنت في عام 2022 حوالي 3.6 تريليون دولار⁽¹⁾، ويصعب على الدولة فرض وتحصيل ضريبة من شركة متواجدة على إقليم دولة أخرى، ويرجع ذلك العجز إلى تمسك دولة الإقامة بحقها في فرض الضريبة وفقاً لمبدأ المنشأة الدائمة، وتمسك دولة المستهلك لتلك الخدمات بحقها في فرض الضريبة اعتماداً على أنها مصدر الدخل، ويزيد من حدة هذا الخلاف تركيز إقامة الشركات في دول معينة وتركز المستهلكين في دول أخرى، حيث يتواجد في الولايات المتحدة 37% من إجمالي الشركات الرقمية عالمياً، ويقطن بها 11% فقط من مستخدمي الانترنت في العالم، في حين يقيم أغلب المستهلكين للسلع والخدمات الرقمية في الدول النامية، والتي قد لا يتواجد في بعضها أي شركة رقمية⁽²⁾.

وسمح الاختلاف في النظم الضريبية بين الدول للشركات الرقمية دولية النشاط التي تقدم نشاط عابر للحدود باستغلال حالة عدم اليقين بشأن نظام ضريبي دولي على النشاط الرقمي، فقد تم تحويل تريليون دولار من أرباح الشركات دولية النشاط إلى ملاذات ضريبية، وهو ما يعادل 35% من حجم أرباح تلك الشركات، وقد أسهم ذلك الاختلاف وحالة الاستغلال من جانب الشركات في ضياع جانب كبير من الإيرادات الضريبية المستحقة، والتي قدرت بـ 10% من الإيرادات الواجب تحصيلها من تلك الشركات عالمياً⁽³⁾، فضلاً عن عدم عدالة توزيع الإيرادات الضريبية على النشاط الرقمي بين الدول.

ثانياً: أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى ضرورة تحديد المشكلات التي تواجه النظام الضريبي الدولي، في ظل توسع النشاط الاقتصادي الرقمي للشركات دولية النشاط، وتحديد معوقات إخضاع النشاط الرقمي للشركات التي تعمل دون وجود مادي، والسعي نحو إيجاد حلول لتلك المعوقات سواء بتعديل التشريعات المحلية أو الاتفاقات الدولية أو أسس فرض الضريبة عالمياً.

وإذا كانت أغلب دول العالم تعاني من الديون وعجز الميزانية العامة وتراجع الإيرادات، فإن حاجتها للإيرادات الضريبية تزداد يوماً بعد يوم، وفي ظل التراجع في الإيرادات أمام نمو النفقات العامة المستحدثة سواء البيئية منها أو الاجتماعية، بالإضافة للنفقات الناتجة عن التحولات العالمية اليوم، وزيادة احتمالات الانفاق بفعل الحروب وتوسع الصراعات، فإن تجنب الشركات دولية النشاط للضريبة يؤثر عليها بشكل كبير في تنفيذ خططها التنموية، وتحقيق أهدافها للتنمية المستدامة، وتظهر أهمية البحث في

¹ <https://datareportal.com/global-digital-overview>

آخر تاريخ للدخول على الموقع 7 نوفمبر 2023

² Machfud Sidik, "Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization", *Journal of Tax and Business*, 3(1), 56-64, 2022. P.2

³ Annette Alstadsæter, Sarah Godar, Panayiotis Nicolaidis, and Gabriel Zucman, "Global Tax Evasion Report 2024", EU Tax Observatory, October 2023, P. 8

إمكانية التوصل إلى توزيع عادل للايرادات الضريبية للدول، من خلال التوصل لاتفاق أو صيغة قانونية أو حل يفصح عن حق دولة الإقامة ودولة مصدر الدخل في الايرادات الضريبية على الأنشطة الرقمية الدولية، وتتشكل أهمية البحث أيضا في حماية حقوق الدول النامية في الايرادات الضريبية على أرباح الشركات الرقمية غير المقيمة العاملة على إقليمها.

ثالثاً: أهداف البحث: تتمثل الأهداف الرئيسية للبحث في:

1. البحث عن سبل لتكيف النظام الضريبي الدولي مع التغيرات في أنماط الانتاج والاستهلاك الحديث وكذلك مدخلات الإنتاج الحديثة كاليانات والمنتجات المستحدثة.
2. العمل على تحديد وتوضيح ملامح الحلول والاقتراحات المتبعة عالمياً، للتعامل مع التحول الرقمي ضريبياً، لأجل دعم تكيف النظام الضريبي الدولي للوصول لعدالة في توزيع الايرادات الضريبية عالمياً.
3. مساعدة الدول النامية في مواجهة التراجع في الايرادات الضريبية الناتج عن تحول النشاط الاقتصادي من تقليدي لرقمي.

رابعاً: منهجية البحث:

يستخدم البحث المنهج التحليلي في بحث التحولات التشريعية والفقهية وتوجهات المنظمات الدولية لأجل تكيف النظام الضريبي الدولي مع التحولات المستحدثة في النشاط الاقتصادي، بهدف تبيان الموقف الدولي لأجل الوصول إلى حلول عادلة، وفي تحليل آثار تلك الافكار والتوجهات على إيرادات الدول النامية.

خامساً: خطة البحث :

لأجل تحقيق البحث أهدافه وتمحيص فرضياته يقع البحث في ثلاثة فصول كالتالي:

الفصل الأول: الاقتصاد الرقمي وتحديات النظام الضريبي الدولي التقليدي.

الفصل الثاني: المساعي الدولية لأجل تكيف النظام الضريبي الدولي مع الاقتصاد الرقمي.

الفصل الثالث: نحو نظام ضريبي دولي قادر على مواجهة النشاط الرقمي ضريبياً.

الفصل الأول

الاقتصاد الرقمي وتحديات النظام الضريبي الدولي التقليدي

تمهيد وتقسيم:

يعمل النظام الضريبي الدولي التقليدي على أساس ضرورة التواجد المادي للمنشأة وإلزامها بإمسك دفاتر، والعمل على فحص تلك الدفاتر، وربط الضريبة، وإلزام الممول بتقديم إقرار ضريبي على نشاطه، وضرورة اضطلاع الإدارة الضريبية على مستندات الشركة، ولكن نمط وطبيعة عمل الاقتصاد الرقمي قد لا يتناسب معها آلية العمل الضريبي التقليدي؛ لإمكانية عمل المنشآت الرقمية دون تواجد مادي، فضلاً عن صعوبة الوصول للمستندات وحتى لو تم التوصل لمستندات الشركة الرقمية غير المتواجدة على إقليم الدولة فهي مستندات رقمية وقد تكون مشفرة، حيث يستطيع

الممول تضليل الادارة من خلال تشفير المستندات⁽¹⁾، خاصة في ظل ضعف قدرات العاملين في الادارات الضريبية عن التعاملات الرقمية خاصة في الدول النامية، وامكانية تنفيذ تلك المعاملات من خلال العملات المشفرة، وصعوبة تحديد هوية الدخل وقيمة مدخلات الانتاج، فضلا عن أن عناصر الانتاج أغلبها غير ملموس، كل تلك الاشياء وغيرها يجعل القانون الضريبي الدولي التقليدي عاجز عن ملاحقة النشاط الرقمي، وهو ما يتناوله هذا الفصل في مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: الاقتصاد الرقمي.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الدولي التقليدي وتحدياته.

⁽¹⁾ حمادة السعيد المعصراوي، " دراسة تحليلية لمشكلات الضرائب الرقمية في ظل جائحة كورونا " مجلة التجارة والتمويل ، المجلد 42، العدد 1، 2022، ص22.

المبحث الاول الاقتصاد الرقمي

تمهيد وتقسيم:

لقد تحول شكل العالم في العشرين سنة الماضية، وصار يعتمد بصورة جوهرية على الانترنت، حيث صار البيع والشراء والتعاقد والتواصل وأغلب الأنشطة تتم من خلال الانترنت، وصارت العديد من الخدمات تقدم عبر الانترنت، والذي سمح بمزيد من سرعة وسهولة وصول الشركات الكبيرة والصغيرة للمستهلك النهائي، وأصبحت التقنيات والبرامج والتطبيقات عنصر أساسي في الاقتصاد سواء في الانتاج أو التسويق أو تقديم الخدمات، هذا التحول نحو استخدام التقنيات الحديثة في حركة واستمرار الحياة الاقتصادية تشكل ما يعرف بالاقتصاد الرقمي.

ويحتاج الاقتصاد الرقمي لعمله إلى البيانات، بالإضافة إلى التكنولوجيا المتقدمة، فالبيانات صارت مدخلات انتاج تعتمد عليها الشركات اليوم في قراءة سلوك المستهلك وتفضيلاته، ومعرفة التوجهات الكلية لشعوب العالم ونمط حركتهم، والتي تساعد في تصميم وتوجيه الانتاج، والاقتصاد الرقمي بهذا المعنى مترابط ومتكامل حول العالم، ويساعد في استمراره وتدفقة تلك المنصات والتطبيقات التي تربط الأشخاص جميعاً ببعضهم البعض، فقد صار العالم الافتراضي يعج بالحركة والتواصل والترابط الذي جعل النظم القانونية التقليدية عصية عن ضبطه ومراقبته أو حتى الوصول إليه.

ويتناول هذا المبحث موضوع الاقتصاد الرقمي من خلال مطلبين كالتالي:

المطلب الأول: ماهية الاقتصاد الرقمي.

المطلب الثاني: أهم مرتكزات ومزايا الاقتصاد الرقمي.

المطلب الأول ماهية الاقتصاد الرقمي

1- تعريف الاقتصاد الرقمي:

لقد أسهم تطور التكنولوجيا القادرة على جمع وتحليل واستخدام البيانات الضخمة في ظهور أشكال جديدة من المدخلات والانتاج والسلع والخدمات والاستهلاك، وكان ذلك سبباً في ظهور وتنامي الاقتصاد الرقمي⁽¹⁾.

وليس هناك إجماع بشأن تعريف الاقتصاد الرقمي، ويستخدم هذا الوصف للإشارة إلى أنشطة اقتصادية مختلفة، ويرى البعض أنه يشمل الخدمات المقدمة من خلال المنصات الرقمية مثل منصة أوبر، والمنصات عبر الانترنت مثل أمازون وفيسبوك وجوجل، ويشمل كذلك تداول الخدمات الالكترونية مثل بيع الكتب الالكترونية وألعاب الفيديو والصور والأفلام، وبيع البرامج والتطبيقات التي تدعم الأجهزة المحمولة⁽²⁾، ويرجع عدم وجود إجماع بشأن تعريف للاقتصاد الرقمي -كما يرى البعض- إلي أن الرقمنة لا زالت في مراحلها الأولى، وما زالت مصطلحات الرقمنة الاقتصادية غير منتشرة، ولم تأخذ القبول الكامل بعد، لأنها مازالت غير مفهومة بصورة كاملة للكثيرين، وتتضمن بعض المصطلحات التي لها تفسيرات تختلف من شخص لآخر.

ولقد جاءت الصياغة الأولى لمصطلح الاقتصاد الرقمي في تسعينيات القرن الماضي، وقدمت بعدها العديد من التعريفات للاقتصاد الرقمي، حيث عرفه البعض بأنه عبارة عن كل القطاعات التي تعمل باستخدام بروتوكولات الانترنت والاتصالات والشبكات أيا كان طبيعة العمل الذي تقوم به، وعرفته منظمة العمل الدولية بأنه مصطلح يشير إلى كل الأنشطة التي تستخدم الانترنت والمعرفة الرقمية كمدخلات لكل عمليات الانتاج والتسويق والتوزيع، ويختلف الاقتصاد الرقمي عن اقتصاد الانترنت الذي يشير إلى الأنشطة الاقتصادية التي تتضمن المدخلات والمخرجات والتوظيف المباشر المرتبط باستخدام الانترنت، أما الاقتصاد الرقمي فعني الاعتماد علي الترابط المعزز للشبكات والتشغيل البيئي للمنصات الرقمية في القطاعات الاقتصادية لأجل تقديم خدمات⁽³⁾.

2- خصائص الاقتصاد الرقمي⁽⁴⁾:

(1) طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، صندوق النقد العربي، 2021، ص 3

(2) Mpfu, Favourate Y. "Taxation of the Digital Economy and Direct Digital Service Taxes: Opportunities, Challenges, and Implications for African Countries", Economies 10,219. MDPI, Basel, Switzerland, September 2022, P. 3

(3) ويؤكد علي ذلك ما ذهبت إليه أمانة منتدى التعاون الاقتصادي لآسيا والمحيط الهادي بزعمها أننا لا زلنا برغم التغييرات الكبيرة التي وصلنا لها في المراحل الأولية لوضع مفاهيم الاقتصاد الرقمي. للمزيد انظر :

Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Philippine Institute For Development Studies, Discussion Paper Series No. 2021-08, February 2021, P.3.

(4) Wawan Juswanto and Yanuar Falak Abiyunus, "Taxing the Digitalized Economy An Emerging Markets Perspective", Co-publication of the Asian development Bank Institute,

يتميز الاقتصاد الرقمي بمجموعة من الخصائص:

- أنشطة الاقتصاد الرقمي عابرة للحدود الإقليمية للدول، وهي عبارة عن وزن دون كتلة، أي أنه يمكن ممارسة النشاط الرقمي من أي مكان في العالم، وبحجم كبير جداً، على أن يحقق نتائجه وأثاره في أي مكان آخر في العالم، دون أي تواجد مادي.
- تعتمد أنشطة الاقتصاد الرقمي على الأصول غير الملموسة: أي الأصول غير المادية كالبرامج والتطبيقات.
- تمثل مشاركة المستخدم⁽¹⁾ أهمية كبيرة في خلق القيمة، حيث يعتمد الاقتصاد الرقمي بصورة كبيرة على بيانات المستخدمين التي هي بمثابة وقود الاقتصاد الرقمي وأنشطته.
- يُمكن الاقتصاد الرقمي الشركات والمؤسسات من المشاركة في النشاط الاقتصادي لأي دولة دون أي وجود مادي.
- تأثيرات الشبكة⁽²⁾: أي أن المنفعة التي يحصل عليها المستخدم الحالي تؤثر على قرارات المستخدمين الجدد.

المطلب الثاني

أهم مرتكزات ومزايا الاقتصاد الرقمي

أولاً: أهم مرتكزات الاقتصاد الرقمي:

1- المنصات الرقمية:

المنصات الرقمية عبارة عن نماذج أعمال تتم بموجب الاتصال والتفاعل عبر الانترنت بين منتجي المحتوى، سواء من المستخدمين أو الموردين وبين المستخدمين النهائيين مثل منصة أمازون وفيسبوك وتويتر ومنصة علي بابا وجوجل³، وقد أسهم ظهور المنصات الرقمية في سهولة الوصول للأسواق المحلية والدولية وإلغاء الحاجز المكاني بين الدول وتخفي النظم الجمركية⁽⁴⁾ والحد من السيادة الضريبية⁽⁵⁾.

2023, P.59.

د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟" المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم 195، يونيو 2018، ص 6.

⁽¹⁾ المستخدم: هو من يستخدم منصة سواء يقوم بمشاهدة إعلان على منصة، أو مجرد النقر على ذلك الإعلان، ومن يحصل على سلعة أو خدمة من خلال منصة ما، كالشراء من على موقع أمازون. للمزيد انظر: أ.د / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد 2، العدد الاول، الجزء الاول، يناير، ص 242-308، 2020، ص 276.

⁽²⁾ يقصد بتأثيرات الشبكة التأثيرات المباشرة للمنفعة الناشئة عن قرارات المستخدمين الجدد والتي يحصل عليها مستخدمين آخرين وتعمل على خفض حاجة الاعمال التجارية للوجود المادي، انظر:

طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 10.

⁽³⁾ أ.د / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" مرجع سابق ص 258.

⁽⁴⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 3.

⁽⁵⁾ السيادة الضريبية هي السلطة التي من حقها فرض الضريبة وتحصيلها، ولكل دولة سيادة ضريبية على إقليمها، أي حق كل دولة في فرض سلطاتها الضريبية الكاملة على إقليمها، بمعنى حقها في فرض الضرائب أو إلغائها أو تعديلها بما يترأى لها، ولا يمكن لأي شخص الاعتراض على ذلك مادام في سياق القانون أو في حدود الالتزام بالقوانين الضريبية

وهناك تنوع كبير في المنصات الرقمية، فقد نشأت بعض المنصات الرقمية لتلبية رغبة الناس في وجود سوق رقمي وتجمع بين أشخاص مختلفين من أماكن مختلفة لا يعرفون بعضهم البعض، بحيث تسهل لهم المنصة عملية الوصول لبعضهم البعض دون عناء، فالبحث عن العملاء أو أصحاب السلع أمر مرهق، خاصة متى كانت السلعة ليس لها سوق موحد أو محدد، وجاءت تلك المنصات لكي تيسر طبيعة النشاط الاقتصادي بصفة عامة، وهناك منصات تجارة الكترونية ومنصات مشاركة تعمل علي إيصال الأشخاص المتعاملين ببعضهم البعض، وهناك منصات لخلق المحتوى وتسمح للمستخدمين ببث الفيديو والكتب والصور والموسيقى، وقد تكون تلك المنصات مجانية وقد يدفع المستخدمون لها اشتراكات في بعض الأحيان، وهناك منصات التواصل الاجتماعي التي تقدم آلية للتفاعل بين المستخدمين وصارت كل تلك المنصات منتشرة ويستخدمها أغلب البشر في مختلف دول العالم⁽¹⁾.

ويترتب علي تواصل الأفراد وتفاعلهم من خلال المنصات الرقمية سواء منصات التواصل الاجتماعي أو غيرها خلق البيانات، ويمكن للمنصة الاستفادة من تلك البيانات وتحقيق دخل ويختلف حجم تدفق البيانات من منصة لأخرى و يختلف مقدار الدخل المتدفق تبعاً لذلك، وتستفيد منصات التواصل الاجتماعي والوسائط الاجتماعية من تلك البيانات التي حصلت عليها من المستخدمين في تقديم خدمات كالإعلانات المستهدفة targeted advertising⁽²⁾، أو لتحسين الخدمة التي تقدمها المنصة بعد معرفة تفضيلات المستخدمين وتعليقاتهم علي المنصة والخدمات المقدمة منها، وإذا كانت الأسواق عبر الانترنت تحصل على عمولة مقابل ما تقدمه من خدمات فإن أغلب خدمات منصات الوسائط الاجتماعية تقدم مجاناً، ويكون ذلك مقابل حصول المنصة علي بيانات المستخدمين، وتربح أيضا المنصات من خلال تقديم بعض المزايا الاستثنائية مقابل اشتراكات⁽³⁾.

2- البيانات:

تشمل البيانات كل ما يتحصل عليه أي موقع الكتروني من الاشخاص والاشياء المحيطة سواء نص أو صوت أو غيره، أو حتي مجرد النقر علي إعلان أو فيديو على

السائدة، انظر: د.شيماء بوعباس، سومية تومي، "دور مفتشي الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية للشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية"، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد (08) العدد (02)، 2020، ص 329.

¹) Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy.", Working Papers 21/354, National Institute of Public Finance and Policy, October 2021, P.12.

² ويقصد بالإعلان المستهدف: استخدام الحقائق المعروفة عن مجموعة من الأشخاص، مثل الخصائص الديموغرافية (العمر والجنس بشكل أساسي)، والموقع، والاهتمامات، والسمات الأخرى للمساعدة في ضمان رؤيتهم لرسالة المعن للمزيد انظر:

<https://forbusiness.snapchat.com/ar/blog/targeted-advertising-the-full-guide-2022>

آخر تاريخ للدخول 9 سبتمبر 2023.

³) Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.12.

الانترنت أو منصات التواصل الاجتماعي، وبتجميع تلك البيانات البسيطة من المستخدمين تتحصل المنصة علي كم هائل من البيانات تستطيع استغلالها بكافة طرق الاستغلال⁽¹⁾.

وتكون البيانات ملازمة للخدمات المقدمة عبر المنصات الرقمية، وما يميز البيانات أن المستخدمين هم من ينتجوها أو يقدموها وليس المنتجين أو موردي الخدمات كما هو الأصل المعتاد، فعند قيام الشخص بتثبيت تطبيق علي هاتفه أو جهازه المحمول يطلب التطبيق الإذن بالدخول علي بيانات الهاتف من صور وفيديوهات، ويطلب كذلك السماح بالوصول لمستشعرات الهاتف كالميكروفون والسماعة والكاميرا وبمقتضى ذلك يستطيع التطبيق نقل كل حركة وسكون في حياة المستخدم وحوله وبموافقة منه، ويمكنه جمع كم هائل من البيانات، وقد تقوم للمنصات الرقمية باستخدام تلك البيانات تجارياً بكافة طرق الاستخدام لنفسها أو لبيعها للغير وتحقيق أرباح، وتختلف قيمة البيانات المعالجة عن البيانات غير المعالجة، وتعد الأصول غير الملموسة كالتطبيقات والبرامج والخوارزميات والتقنيات المستخدمة وبراءات الاختراع وغيرها من مدخلات إنتاج الخدمات، وتعد السيرفرات من الأصول الملموسة ، وتستخدم كل تلك الأصول في معالجة البيانات وزيادة قيمتها⁽²⁾.

ثانياً: مزايا الاقتصاد الرقمي:

يمثل الاقتصاد الرقمي نمواً وتطوراً كبيراً للأعمال في العصر الحديث مدعوماً بتقنيات جديدة ومرنة، وقد سمحت التقنيات الحديثة للشركات بالوصول إلى عملائها بوتيرة أسرع وأسهل، وجعلت المعاملات التي تتم مع عملاء عبر حدود الدول ذات جدوى أكبر بكثير عن ذي قبل، ويشمل الاقتصاد الرقمي جوانب مختلفة من الأعمال يغطي بمقتضاها جوانب كثيرة من النشاط الاقتصادي كالصحة والتعليم والمصارف وغيرها، وتجاوزت نماذج الأعمال منصات التواصل الاجتماعي ومحركات البحث عبر الانترنت وصارت الرقمنة تؤثر على سلاسل القيمة لفئات كثيرة من الشركات⁽³⁾. لقد توسعت الرقمنة وأصبحت تغطي مدى واسع من تطبيقات تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات وصار بإمكانها أن تلغي نماذج أعمال وتخلق أخرى جديدة وذلك من خلال⁽⁴⁾.

¹ هذا الكم الهائل من البيانات يسمى بالبيانات الضخمة، عبارة عن كمية ضخمة من البيانات المهيكلة وغير المهيكلة التي يمكن استخراج المعلومات منها ويمكن تحليلها للكشف عن أنماط وارتباطات واتجاهات كلية، ويُعرف معهد ماكنزي العالمي البيانات الضخمة بأنها مجموعة من البيانات التي يفوق حجمها القدرة على معالجتها باستخدام أدوات قواعد البيانات التقليدية، من النقاط ومشاركة ونقل وتخزين وإدارة وتحليل، في غضون فترة زمنية معقولة، للمزيد انظر محمد عبد الوهاب طاحون، "الأتمتة الحديثة وأثارها على التوظيف: دراسة تطبيقية علي الدول النامية"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، سبتمبر 2022، ص 15 وما بعدها.

² Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.P 13-14.

³) Adekunle, Faith, "digital tax: an overview of the companies income tax act and challenges arising from taxation of the digital economy" being a project submitted to the faculty of law, university of lagos, in partial fulfillment of the requirements for the award of bachelor of laws degree , 2021, P. 33.

⁴) Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.P 15-16

1- استبدال السلع والخدمات الموجودة بغيرها أفضل منها، كاستبدال الكاسيت والديسك المضغوط بال DVD, CD واستبدال الخرائط المطبوعة بال GPS

2- التحول عن الخدمات التقليدية لصالح الخدمات الرقمية مع خفض تكاليف الخدمة مثل حجز التذاكر عبر الانترنت بدلا من الوكالات التقليدية للسفر، والحصول علي التمويل من الشركات بدلا من البنوك وتحويلات الأموال بموجب التقنيات المالية دون الحاجة إلي بنك أو وكيل مثل ما تقدمه TRANSFERWISE.

3- تغيير نماذج الأعمال: لقد غيرت الحوسبة السحابية Cloud Computing أساسيات الشراء والاستهلاك وسمحت للأشخاص بتخزين كميات محدودة من البيانات دون مقابل وكذلك شراء مساحات تخزين، وسمحت لهم بالوصول السريع للبيانات ومن أي مكان فضلا عن حماية بياناتهم من القرصنة والهجمات الالكترونية.

ويقدم الاقتصاد الرقمي نماذج أعمال جديدة بفعل التقنيات الرقمية فمثلا تقدم شركة Tng Wallet خدمة تحويل الأموال بعيداً عن المصارف ورسومها المرتفعة، وبعيداً عن شركات تحويل الأموال التقليدية وتقدم أيضاً خدمات الصرافة بأسعار تنافسية، وتقدم خدمات أخرى مثل السحب النقدي والمدفوعات الالكترونية⁽¹⁾، وفي ظل نماذج الاعمال الجديدة هناك جانب كبير من الأرباح يتم خلقه من أصول غير ملموسة مثل قواعد البيانات والخوارزميات Algorithms والسوفتوير Software وأنشطة التسويق للماركات والعلامات التجارية⁽²⁾.

وتتجلي أهمية خلق الاقتصاد الرقمي لنماذج أعمال جديدة في أنه يزيد من القاعدة الضريبية، حيث يسمح بفرض مزيد من الضرائب، وذلك نتيجة توسع وزيادة حجم الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لضريبة بظهور نماذج الاعمال الجديدة، وكون الاقتصاد الرقمي مرتبط بالنظم التقنية بصورة وثيقة فمن السهل مراقبته بخلاف نماذج العمل التقليدية، ويسمح ذلك بتحسين مقدار الامتثال الضريبي للممولين، حيث تقدم نماذج الأعمال الجديدة والمعتمدة على التقنيات معلومات دقيقة عن الأنشطة الاقتصادية في العموم ونمط المبيعات والدخل والفواتير، ويسمح هذا العمل المنظم والمبرمج والمرتبط بالنظم التقنية والبرامج والتطبيقات للإدارة الضريبية بالربط والتحصيل بمجهود بسيط، وبتكاليف جباية أقل، فضلا عن أن عمل الادارة الضريبية الرقمية باستخدام برامج الذكاء الاصطناعي والنظم التقنية الحديثة يقلل من الاجراءات الادارية، ويوفر الوقت والجهد على الممول وكذلك على الادارة الضريبية، ويؤكد علي

⁽¹⁾ TNG WALLET عبارة عن شركة ناشئة في مجال التكنولوجيا المالية في هونج كونج منذ 2015 وتقدم خدماتها المالية في هونج كونج والصين و ستة عشر دولة أخرى للمزيد انظر:

Ibid. P. 17 .

⁽²⁾ Marcin Szczepański, "Taxing The Digital Economy New Developments And The Way Forward", European Parliamentary Research Service, European Union, October 2021, P.2.

ذلك ما انتهت إليه إحدى الدراسات من أن الرقمنة الضريبية في دول أفريقيا جنوب الصحراء وبالرغم من كونها غير منتشرة بصورة كبيرة، إلا أنها ساهمت بصورة عامة في زيادة الحصيلة من الإيرادات الضريبية⁽¹⁾.

وتقدم التقنيات الحديثة العديد من الفوائد للممولين؛ ذلك أنها تسهل على الممول عملية الوصول إلى مكاتب الضرائب بسهولة من خلال الإنترنت، وتساعد التقنيات في حفظ السجلات وسهولة الوصول إليها بخلاف الوضع التقليدي فضلا عن إمكانية الدفع من خلال أدوات الدفع الحديثة دون عناء الذهاب لمصلحة الضرائب، وعلى الجانب الآخر تساعد التقنيات الحديثة الإدارة الضريبية على الوصول إلى بيانات الممولين وبيانات المعاملات وطبيعتها، فضلا عن أن هذه التقنيات تساعد في الحد من التهرب الضريبي حيث تقلل من فرص التلاعب في السجلات أمام الممول وتحد من الفساد الإداري الضريبي وتقلل في نفس الوقت من تكاليف الجباية بخفض التكاليف الإدارية وتوفير الوقت والجهد على الإدارة الضريبية⁽²⁾.

¹ الرقمنة الضريبية: هي عملية تستخدم الحكومات من خلالها تقنيات المعلومات والاتصالات، للحصول على معلومات أكثر دقة عن معاملات الممولين في الوقت المناسب، وقد يكون لرقمنة الأنظمة الضريبية العديد من المزايا، مثل تقديم إقرارات ضريبية عبر الإنترنت، أو القيام بالإيداع الإلكتروني للضريبة، وهو ما يتم استخدامه بنسبة 85% في الدول المتقدمة و65% في الدول النامية حتى 2016 للمزيد انظر:

Nassibou Bassongui & Honoré Hounghédji, “Impacts of Tax Digitalisation on Tax Revenues in Sub-Saharan Africa: A Systematic Review”, January, 2023.PP.2-6.

² Moyosore Arewa and Fabrizio Santoro, “An Introduction to Digital Tax Payment Systems in Low- and Middle-Income Countries” ICTD Working Paper 152, Institute of Development Studies, November 2022.P6.

المبحث الثاني النظام الضريبي الدولي التقليدي وتحدياته

تمهيد وتقسيم:

تم تصميم النظام الضريبي الدولي التقليدي منذ فترة طويلة لأجل التعامل مع الاقتصاد التقليدي الذي يغلب عليه الطابع المادي ولكن مع تحول المجتمعات والاقتصاديات والبشر عموماً نحو التعاملات اللامادية أو الرقمية والالكترونية ظهرت العيد من التحديات أم هذا النظام.

ومن أهم التحديات التي يواجهها النظام الضريبي الدولي الآن تقديم السلع والخدمات في دولة أخرى عن بعد ودون تواجد مادي أو إقامة واختفاء الوسطاء التي كانت تعتمد عليهم الإدارات الضريبية في تحصيل الضريبة مسبقاً بسبب قدرة الشركات دولية النشاط على الوصول المباشر للمستهلك النهائي بالإضافة لاختلاف طبيعة ونماذج أعمال الشركات وحجمها وقيمتها وشكلها مما يعني عدم إمكانية توحيد المعاملة الضريبية لكل الشركات دولية النشاط فضلاً عن صعوبة تحديد هوية الأشخاص في المعاملة أو شكل الدخل أو قيمة الأشياء المتداولة وبالتالي لا مجال لحصر أو ربط الضريبة أو حتى الوصول للشخص الملزم بدفعها.

وينضوي تحت هذا المبحث مطلبين كالتالي:

المطلب الأول: النظام الضريبي الدولي التقليدي.

المطلب الثاني: التحديات التي تواجه النظام الضريبي الدولي التقليدي في ظل الاقتصاد الرقمي.

لمطلب الأول

النظام الضريبي الدولي التقليدي

تمارس كل دولة سيادتها الضريبية وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية تبعا لمبدأين: هما مبدأ الإقامة، ومبدأ مصدر الدخل، حيث يتم فرض الضريبة على المؤسسات المقيمة على إقليم الدولة، سواء مارست تلك المؤسسات نشاطها على إقليم الدولة أو خارجه، ويعد مبدأ الإقامة أساساً لفرض الضريبة في تلك الحالة، وفي ظل مبدأ الإقامة يتم تطبيق الضريبة من قبل الدولة التي تقيم فيها الشركة الخاضعة للضريبة، وتفرض الضريبة أيضاً على الإيرادات المستحقة عن النشاطات الاقتصادية الواردة إلى الدولة من الخارج والخاصة بشركة غير مقيمة، والمبدأ المطبق في تلك الحالة هو مبدأ مصدر الدخل أي أن الدولة تفرض الضريبة على الدخل المتحقق على أرضها، حتى وإن كانت الشركة التي تمارس النشاط وتحقق الأرباح مقيمة في دولة أخرى⁽¹⁾.

فوفقاً للقواعد التقليدية تفرض الضريبة في الدولة مصدر الدخل سواء تأسست الشركة فيها، أو كان لها فرع فيها، أو كان لها منشأة دائمة (PE) Permanent establishment بها، وقد بدأ النظام الضريبي العالمي يتخلى عن مبدأ مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة في خمسينيات القرن العشرين، وحل محله مبدأ عالمية الإيراد، ووفقاً لهذا المبدأ تفرض الضريبة على الشخص سواء أكان مقيماً في الدولة أو غير مقيم، وبالرغم من ذلك ظل مبدأ مصدر الدخل معمولاً به بالنسبة للدخل الذي يحققه الشخص غير المقيم، وتمسكت بمبدأ مصدر الدخل الدول التي تطبق الضريبة النوعية على مصدر الدخل⁽²⁾، وبالتالي تعتمد الأنظمة الضريبية في فرض الضريبة على مبدئين وهما، مبدأ إقليمية الضريبة ومبدأ عالمية الضريبة أو الإيراد.

وإذا ما تصورنا قيام كل دولة بتطبيق المبدأين معاً فقد يقع الأزواج الضريبي Double taxation وتدفع الشركات دولية النشاط الضريبة أكثر من مرة، حيث تدفعها مرة للدولة التي تقيم فيها، ومرة أخرى للدولة مصدر الدخل مما يمثل ازدواجاً ضريبياً، ولكن عمدت الدول إلى إبرام اتفاقيات دولية لتجنب هذا الازدواج الضريبي، لأجل الحد من تكرار دفع الشركة لنفس الضريبة مرتين في أكثر من دولة.

ويشترط النظام الضريبي التقليدي توفر الوجود المادي لخضوع الشركة لنظام ضريبي معين وحتى يمكن تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس قواعد التسعير التحويلي Transfer Pricing Rules⁽³⁾ التي تنسب للأرباح وفقاً لمقدار القيمة

⁽¹⁾ أ.د/ طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 11.

⁽²⁾ أ.د/ رمضان صديق " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتطور ووعاء يتحور وإدارة تتطور" دراسات في القانون الضريبي الدولي، الكتاب السادس، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص 104، 129.

⁽³⁾ يهدف التسعير التحويلي إلى تحقيق مبدأ السعر المحايد Arm's Length Principle في تسعير الشركات لمعاملاتهم مع الأطراف المرتبطة بهم، والأشخاص المتصلين باستخدام ملفات موحدة، ويكون سعر التحويل مستوفياً لمتطلبات مبدأ السعر المحايد إذا كان السعر بين الأطراف المرتبطة متوافقاً مع النتائج التي كان من الممكن تحقيقه، إذا كانت أطراف المعاملة مستقلة عن بعضها البعض ودخلت في معاملة أو ترتيب مماثل في ظروف مماثلة. راجع وزارة المالية " دليل إيضاحي في شأن المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على شركات الأعمال" الإمارات العربية المتحدة مايو 2023، ص 47.

المتولدة داخل سلطة ضريبية معينة⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة فإن المبدأ العام المعتمد تقليدياً هو حق الدولة في فرض ضرائب على السلع والخدمات المتداولة على أراضيها، باعتبار أن المستهلك مقيم على أراضيها وليس على الدولة فرض ضريبة على السلع والخدمات المصدرة منها والتي تستهلك في دولة أخرى⁽²⁾.

وبالرغم من دقة وصمود النظام الضريبي الدولي لعقود إلا أن التقنيات الرقمية الحديثة اليوم جعلته عاجزاً عن مجاراة التغيرات الواقعية، فلم تعد القواعد الضريبية الدولية الحالية صالحة لإخضاع الاقتصاد الرقمي ضريبياً؛ وذلك لأن الشركات الرقمية اليوم تعمل بطريقة منظمة تسمح لها بتجنب الخضوع للضريبة بسهولة، فضلاً عن أن تلك الشركات تعمل على توليد دخولها في دول ليس لها أي وجود مادي بها⁽³⁾، فقد عمدت الشركات دولية النشاط والشركات الرقمية الكبيرة إلى إقامة مقراتها الرئيسية وتواجدها الدائم في دولة تفرض نسبة ضريبة على الأرباح هي الأقل بين الدول، وتقوم تلك الشركات بإنشاء مقرات فرعية ثانوية لها في الدول الأخرى التي تمارس فيها أنشطتها، وذلك لأجل تسهيل عملها كالتسويق ومتابعة النشاط وتقديم الدعم الفني اللازم لما تقدمه الشركة الأم من خدمات، بحيث لا تشكل تلك الفروع الثانوية تواجداً مادياً أو إقامة دائمة للشركة ومن ثم لا تخضع للضريبة في تلك الدول، وبالتالي لا تخضع للسيادة الضريبية لأي من تلك الدول التي تمارس فيها أنشطتها باستثناء الدولة التي بها المقر الدائم للشركة وفقاً للقواعد الضريبية الدولية التقليدية⁽⁴⁾.

وقد تم تصميم النظام الضريبي الدولي لضمان التوازن حيث تفرض الضريبة على أساس الدخل ويتم تقسيم الضريبة مرة أخرى بين السلطات على أساس المصالح النسبية والاتفاقات الدولية لكلا الدولتين، على أن يتم تقسيم الإيرادات ما بين دولة مصدر الدخل ودولة الإقامة، وتم صياغة ذلك في القوانين المحلية للدول على أساس الإقامة الدائمة للمنشأة، ولا يمكن للدولة فرض ضريبة على شخص غير مقيم طالما لم تتحقق بشأنه مسألة الإقامة الدائمة⁽⁵⁾.

شروط تحقق الإقامة الدائمة:

وتتطلب الإقامة الدائمة للمنشأة توافر أحد عنصرين: إما توافر مكان ثابت للعمل تنطلق منه الشركة لممارسة مهامها، أو شخص يعمل نيابة عن الكيان الأصلي ويمارس سلطته بشكل اعتيادي، وحتى يمكن اعتبار المنشأة دائمة لآبد وأن تتواجد

¹ Margarita Gelepithis & Martin Hearson, "The politics of taxing multinational firms in a digital age", Journal of European Public Policy, Volume 29, Number 5, P.708.

² (أ.د/ طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 12.

³ Mateusz Kaźmierczak, "EU Proposal on Digital Service Tax in View of EU State AID Law", Financial Law Review, No. 25 (1), 2022.P. 95.

⁴ (أ.د / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" مرجع سابق، ص 247 .

⁵ Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy". Op-Cit. P.P 5-6.

داخل الدولة بصورة مستمرة لا يمكن معها القول بأن وجودها مؤقتاً أو عارضاً، وإن كانت بعض القوانين اشترطت مضي فترة من الزمن على تواجد المنشأة تقدر عادة بستة أشهر أو 180 يوم حتى يمكن اعتبارها منشأة دائمة، والدافع الأولي وراء استخدام مفهوم المنشأة الدائمة كمعيار للخضوع لسلطة دولة ما ضريبياً هو توزيع الحقوق الضريبية بين الدول وتحديد أي من الدول له حق فرض الضريبة⁽¹⁾.

المطلب الثاني

التحديات التي تواجه النظام الضريبي الدولي التقليدي في ظل الاقتصاد الرقمي

ترجع تحديات بسط السيادة الضريبية على الاقتصاد الرقمي إلى الطبيعة المعقدة والمتعددة الجوانب للاقتصاد الرقمي، ويتقدم تلك التحديات صعوبة إيجاد مفهوم واضح للاقتصاد الرقمي وما إذا كان يقتصر على منصات الانترنت وعمليات البيع والشراء من خلالها، أم يمتد ليشمل جميع القطاعات التي استخدمت البيانات والانترنت في عمليات انتاجها⁽²⁾.

ولقد أثمر النشاط الرقمي عن صعوبات ضريبية متنوعة تمثلت في سبل قياس حجم النشاط الاقتصادي الرقمي وتصنيف المنتجات الرقمية وكيفية حجز العوائد الضريبية التي يمكن أن تستحق على المنشآت الرقمية أو فرض ضريبة عليها في ظل العمل عن بعد، أو عدم تواجد المنشأة على إقليم الدولة أو خضوعها للسلطة الضريبية، فضلاً عن أن الأرباح نفسها تنتقل من دولة لأخرى دون عوائق، وذلك كله في ظل تنوع شكل المعاملات الرقمية وحاجتها لمعاملة ضريبية مختلفة، فضلاً عن صغر قدر الكثير من المعاملات الرقمية مالياً كونها معاملات فردية وبسيطة، وارتفاع تكاليف جباية الضريبة عنها، بالإضافة إلى صعوبة ملاحقتها وحصرها، وتتمثل التحديات فيما يلي:

أولاً: ضعف النظام الضريبي الدولي وحاجته للتكيف:

لقد أدى التوسع غير المسبوق في الاقتصاد الرقمي إلى زيادة تعقيد عملية تعبئة الإيرادات الضريبية سواء من المعاملات الدولية أو حتى المحلية⁽³⁾، وغزت تكنولوجيا المعلومات والتحول الرقمي قطاع الأعمال وحسنت منه، وطورت من الابتكارات في كل القطاعات الاقتصادية، واستبدلت التجارة في السلع بالخدمات، حيث حلت المعلومات الرقمية المنقولة عبر الانترنت محل الكتب الورقية وأقراص الموسيقى المدمجة والسلع المادية المختلفة واستبدلت الجرائد الورقية بأخرى إلكترونية⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟" مرجع سابق، ص 21.

أ.د/ طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 10.

⁽²⁾ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.15.

⁽³⁾ Favourate Y. Mpofo & Tankiso Moloi, "Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation," Laws, MDPI, vol. 11(4), pages 1-20, July 2022,P.1.

⁽⁴⁾ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy",Op-Cit. P.1.

ويتمثل التحدي الرئيسي في ضرورة إعادة تأهيل النظام الضريبي الدولي حتى يتكيف مع النشاط الاقتصادي الرقمي ذلك أن النظام الضريبي التقليدي مصمماً في الأساس لأجل التعامل مع الاقتصاد التقليدي، فبالرغم مما يحققه الاقتصاد الرقمي من مكاسب كبيرة إلا أنه يقوم بدفع ضرائب قليلة، وذلك في ظل معاناة أغلب الدول من الديون وعجز الميزانية العامة وضعف الإيرادات، والتي قد ترجع في بعض الأحيان إلى تراجع الإيرادات الضريبية بفعل العديد من الأسباب منها النشاط الرقمي والاقتصاد الأسود.

وتدفع الشركات دولية النشاط الأعلى قيمة ورقمنة أقل معدلات ضريبية، مثل شركة جوجل وفيسبوك وأمازون، والسبب في ذلك هو أن تلك الشركات ذات التقنية والقوة الجبارة تخضع لنظام ضريبي عمره قرن من الزمان تم وضعه عندما نجح الإنسان في صناعة الكاسيت والراديو⁽¹⁾.

ثانياً: الرقمنة والوجود المادي:

لم يعد النظام الضريبي الحالي يصلح لإخضاع النشاط الاقتصادي الرقمي، وبات عجزه واضحاً عن مجاراة التطور التقني في النشاط الاقتصادي والمعاملات الرقمية، فقد تم تصميم النظام الضريبي الحالي في عشرينيات القرن الماضي على أساس الوجود المادي للمنشآت والشركات في مكان يسمح بوجود ارتباط بين السلطة الضريبية والشركة، فقد قامت معظم المعاهدات الضريبية الدولية على أساس نموذج ميثاق الأمم المتحدة أو منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكلاهما استخدم مفهوم "المنشأة الدائمة" كأساس، ويكون للشركة صفة المنشأة الدائمة متى قامت بممارسة نشاطها أو أغلبه داخل الدولة، ولكن في الواقع عملت الرقمنة على تحويل الأصول المادية إلى أصول رقمية غير ملموسة Intangible digital assets في شكل تطبيقات، وبرامج، وبراءات اختراع، وحقوق ملكية فكرية⁽²⁾.

وسمح التحول الرقمي للشركات بالعمل داخل الدولة وتحقيق الأرباح دون أي تواجد مادي، ويخلق ذلك تحدياً كبيراً يتمثل في عدم وجود ارتباط بين السلطة الضريبية في الدولة والشركات الرقمية، فمن المستقر عليه في ظل النظام الضريبي الدولي الحالي هو أن الشركات دولية النشاط تدفع ضريبة على دخلها تبعاً لمكان تواجدها، وليس مكان تواجد العملاء أو المستهلكين أو المستخدمين الرقميين، ومع ذلك يحصل مزودي الخدمة على دخول من المستخدمين في الخارج دون أي وجود مادي في تلك الدول، ولا يخضعون لقوانينها الضريبية تبعاً لذلك⁽³⁾.

وتتجنب بذلك الشركات الرقمية دولية النشاط الضرائب على أرباحها وفقاً

¹ Margarita Gelepathis & Martin Hearson, "The politics of taxing multinational firms in a digital age", Op-Cit. P.708.

² Marcin Szczepański, "Taxing the digital economy New developments and the way forward", Op-Cit.P2.

³ Estrella Gomez-Herrera, Carlo Reggiani and Yevgeniya Shevtsova, "Whistling in the dark? Equity market reactions to Digital Service Tax proposals", January 2022, P.2. <https://ssrn.com/abstract=4055553>

لمعيار مصدر الدخل، حيث أنها تعمل دون وجود منشأة دائمة في دولة الوجهة Country of Destination⁽¹⁾، وتسعى الشركات دولية النشاط لأجل تجنب⁽²⁾ دفع الضريبة على ما تقدمه من سلع وخدمات من خلال تقديم تلك الخدمات من داخل دولة لا تفرض ضريبة أو تفرض ضريبة رمزية " دولة ملاذ ضريبي"⁽³⁾، وتتجنب إقامة كيانات تجارية مادية داخل الدولة التي تقدم فيها الخدمات غير المادية، وتستطيع تلك الشركات نقل أرباحها بسهولة وتحويلها إلى دولة ملاذ ضريبي، حيث تقوم الشركة بفتح فروع لها فيها أو من خلال عقود صورية لأجل نقل الأرباح إليها⁽⁴⁾.

ويستطيع العملاء اليوم تحميل المنتجات واستخدامها دون أي وجود مادي للشركة داخل الدولة وتحقق الشركات الكبرى بذلك أرباح هائلة لا يمكن تتبعها فضلاً عن أنها لا تخضع للنظام الضريبي الواجب الخضوع له وفقاً لقواعد النظام الضريبي الدولي الحالي ووجدت دراسة مشتركة بين صندوق النقد الدولي وجامعة كوبنهاجن أن 40 % من الاستثمار الأجنبي المباشر عالمياً منظم ليس لأجل القيام بأنشطة تجارية حقيقية وإنما لأجل الحد من الالتزامات الضريبية لأقصى درجة ممكنة⁽⁵⁾.

ثالثاً: اندثار الوسطاء الضريبيين وعجز الإدارة الضريبية:

كانت الشركات دولية النشاط التقليدية تمارس نشاطها في الدول التي ليس لها بها مقر إقامة من خلال وسيط سواء ممثل عن الشركة أو وكيل تابع لها، أو من خلال تجار الجملة أو تجار التجزئة المحليين في الدولة التي تروج فيها الشركة خدماتها أو سلعتها، ولكن التحول الرقمي قضى تدريجياً على هؤلاء الوسطاء، فقد سمح الانتشار الرقمي وتوسع استخدام الانترنت والربط العالمي من خلال تلك الشبكة في تمكن الشركات أيضاً كان موطنها من الوصول مباشرة للمستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، وذلك دون

¹ ويشير لفظ دولة الوجهة إلى الدولة التي يوجد بها المستخدم النهائي للسلع والخدمات الرقمية.

Machfud Sidik, "Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization", Op-Cit, P. 57-59.

² إذا كان التهرب الضريبي فعل مجرم يعاقب عليه القانون، فإن التجنب الضريبي فعل مباح، ويعني قيام الشخص بتجنب ارتكاب الواقعة المنشأة للضريبة، واستقرت المحاكم تاريخياً على أن التجنب الضريبي عمل مباح، وعادة ما يشار للتجنب الضريبي تحت مسميات أخرى: كالتخطيط الضريبي أو التخفيف الضريبي أي استخدام الأساليب القانونية لعدم دفع الضريبة أو دفع ضريبة أقل سواء باستغلال الثغرات القانونية أو عدم ارتكاب الواقعة المنشأة للضريبة للمزيد انظر:

Oguttu, Annet Wanyana, "Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan", International Centre for Tax and Development, Working Paper 54, Brighton: Institute of Development Studies, 2016, P. 6.

³ ومن هذه الدول إيرلندا ولكسمبورج وهولندا والكاربي وسنغافورة وسويسرا وهونج كونج، للمزيد انظر:

أ.د/ رمضان صديق، "المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية"، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 48، العدد 48، يناير 2023، ص 4

⁴ وتسمي الشركة الأم لأن الخادم الخاص بها يكون في أحد الملاذات الضريبية من الدول التي تعفي من الضريبة أو تفرضها بنسبة منخفضة بصورة كبيرة، وتقوم ببعض الأعمال التحضيرية اللازمة لممارسة النشاط في الدول الأخرى التي يقطن بها المستخدم، وتتحصل على الدخل منها باعتبار أن تلك الأعمال التحضيرية غير خاضعة للضريبة، للمزيد أنظر في ذلك: أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور"، مرجع سابق، ص 110-132.

⁵ Marcin Szczepański, "Taxing The Digital Economy New Developments and The Way Forward", Op-Cit. P. 2.

الحاجة في أغلب الأحيان لممثل عن الشركة في تلك الدولة أو حتى تاجر الجملة أو التجزئة أو حتى مسوقين لها.

لقد كان الوسطاء الضريبيين في الماضي محور الأجهزة الضريبية، لأجل حجز الضرائب وتحويلها، بالإضافة لكون السجلات والدفاتر التي كانت لديهم تبين حجم النشاط والعوائد، حتي يمكن مراقبة أعمال تلك الشركات وأرباحها، إلا أن قدرة الشركات الضخمة على الوصول للعميل دون وسيط وما نتج عنه من اختفاء الوسطاء جعل الإدارة الضريبية لا يسعها أن تفعل شيء، فقد باتت عاجزة عن القيام بأي عمل ولم تسعفها القواعد التقليدية في ملاحقة الشركات دولية النشاط، ولم يعد لدي الإدارة الضريبية أية معلومة بعد اختفاء الوسطاء بشأن شيء⁽¹⁾.

ويترتب على عدم قدرة الإدارة الضريبية على الحصول على سجلات أو دفاتر أو معلومات بشأن الشركة الرقمية؛ عجز الإدارة عن حصر عدد العملاء أو كميات الشراء وحجم المبيعات، وصعوبة تتبع التحويلات المالية وصعوبة ربط الضريبة، ويشكل ذلك تحدياً ضخماً للنظم الضريبية.

رابعاً: اختلاف حجم نماذج الأعمال:

لا تبدو مشكلة فرض ضرائب على الأنشطة الرقمية جديدة؛ فقد واجهت الدول المتقدمة تلك المشكلة في تسعينيات القرن الماضي وتم وضع نظام ضريبي خاص بها، وتم اعتماد الخمسة مبادئ عام 1998 وهي الحياد أي بين الضرائب على الأنشطة الرقمية والأنشطة الاقتصادية التقليدية والكفاءة أي تقليل تكاليف الجباية واليقين والبساطة وكذلك الفعالية والإنصاف والمرونة، ولكن التحدي الواضح الآن للإدارات الضريبية والسيادة الضريبية هو أن نماذج الأعمال الرقمية الحالية ليست واحدة، فهي مختلفة في الحجم والنوعية وطريقة التقديم وتكاليف الانتاج ونموذج العمل ككل، حيث توجد التجارة الإلكترونية ومتاجر التطبيقات والاعلان عبر الانترنت وخدمات الحوسبة السحابية والمنصات التشاركية، وهناك خدمات الدفع عبر الانترنت والتداول عالي السرعة وغيرها⁽²⁾.

ولقد جعل اختلاف نماذج الأعمال الرقمية الحالية عملية فرض الضريبة أمراً معقداً، فقد أصبح كل نموذج عمل رقمي بحاجة إلى معاملة ضريبية مختلفة، وطريقة مختلفة ومنفردة للحصر وحساب الضريبة؛ نظراً لتباين الحجم والأرباح وطريقة تقديم الخدمة، وفي حال قررت السلطات الضريبية في الدول افتراض هامش ربح ثابت كوعاء وكحل يمكن أن يبني عليه عملية فرض ضريبة على كل الأنشطة الرقمية فمن

⁽¹⁾ للمزيد انظر كلا من :

أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور" ، مرجع سابق، ص15-16.

Adekunle, Faith, "digital tax: an overview of the companies income tax act and challenges arising from taxation of the digital economy" Op-Cit. P.34.

⁽²⁾ Mateusz Kazmierczak, "EU Proposal On Digital Service Tax In View Of EU State AID Law", Op-Cit. P. 96.

شأن ذلك أن يلحق ضرراً كبيراً بالشركات الرقمية الصغيرة والناشئة، مما قد يقصدها من السوق بالكلية، بما يلحق الضرر بالنشاط الاقتصادي ويزيد من المؤشرات الاقتصادية السلبية⁽¹⁾، ويرى البعض أن تأثير نماذج الأعمال الجديدة سوف يكون طويل الأمد وبعيد المدى⁽²⁾.

خامساً: صعوبة تحديد هوية المتعاملين وهوية الدخول:

من أكبر التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية وتكشف ضعفها الكبير هي مسألة تحديد هوية المتعاملين، فلا مجال لفرض ضريبة على شخص غير معلوم، ذلك أنه في ظل نظام العمل الرقمي تتم أوامر الدفع والفواتير دون تحديد أي هوية لشخص ما، وقد ساعد ذلك في زيادة معدلات الاحتيال الضريبي والتهرب؛ وذلك لسهولة تشويه المعلومات الإلكترونية وتغييرها، وصعوبة اكتشافها وتبيانها، ويخدم الشركات والعملاء في ذلك مسألة لامركزية الإنترنت وعالميته، حيث يجعل من الصعب في أغلب الأحوال تبيان هوية المستخدمين أو المشاركين في النشاط الرقمي وموقعهم الجغرافي، ويجعل مسألة تتبعهم من خلال الإدارة الضريبية أمراً صعباً⁽³⁾.

ويزداد تحدي هوية العاملين صعوبة ووضوحاً في أن المعاملات الرقمية قد تشمل العديد من الأطراف مثل منصات التسويق عبر الإنترنت، والتي قد يخضع كل منها لنوع مختلف من الضرائب حسب طبيعة نشاطها، فضلاً عن أنه أثناء التعامل مع المنصات وغيرها يتعامل العملاء في الغالب مع شركة مثل شركة جوجل لإجراء عمليات الدفع، والتي تتم عبر منافذ الدفع الدولية المملوكة لشركات أخرى دولية النشاط مثل شركة stripe، وهذه الشركات دولية النشاط تعمل كوسطاء وقد يتعذر تتبعها متى تمت المعاملات من خلال شركة أخرى مثل جوجل، وفي تلك الحالة ستكون شركة جوجل هي الخاضع للضريبة ولن تخضع شركة stripe، أضف إلى ذلك أن المعاملات الإلكترونية يمكن أن تتضمن العديد من الأطراف من الشركات دولية النشاط في نفس الوقت⁽⁴⁾.

وتسعى الشركات جاهدة لعدم دفع الضريبة؛ وذلك من خلال قيامها بإعادة هيكلة الأعمال التي تقوم بها بطريقة تسمح لها بالتجنب الضريبي؛ لذلك تجد السلطات الضريبية نفسها غير قادرة على فرض ضريبة؛ نظراً لعدم قدرتها على تحديد هوية الدخول التي تنشأ عن الأنشطة الرقمية غير الملموسة، وعدم قدرتها على تقسيم تلك الدخول بين الكيانات المختلفة والتي تعود إلى مجموعة من الكيانات والأشخاص من جنسيات وأماكن مختلفة، وقد تستخدم الشركات قواعد التسعير التحويلي؛ لأجل رفع التكاليف لأقصى حد حتى ينخفض صافي الربح الذي يمكن فرض الضريبة عليه،

⁽¹⁾ أ.د/ طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 3.

⁽²⁾ Zi-rui Chen, "Theory and System Selection of Data Taxation", Academic Journal of Digital Economics and Stability, Volume 17, 2022, P.7.

⁽³⁾ Adekunle, Faith, "Digital Tax: an Overview of the Companies Income Tax Act and Challenges Arising from Taxation of the Digital Economy" Op-Cit. P.35.

⁽⁴⁾ Ibid. P.35 .

وبصفة خاصة التكاليف المنسوبة للشركات التابعة والموجودة في ولاية ضريبية أخرى، فضلا عن أن الشركة الأم يمكنها أن تركز الدخل في دولة الملاذ الضريبي⁽¹⁾. ففي ظل المعاملات والمدفوعات الرقمية الجديدة تظهر إشكالية ما اذا كان من الواجب معاملة تلك المدفوعات على أنها أرباح شركات أم من الضروري تصنيفها على أنها إتاوة ضريبية Royalties ، فلقد أسهم التحول الرقمي في تعقد هيكل الدخل مما قد يؤدي في النهاية إلى عدم انطباق القانون الضريبي عليه⁽²⁾، والإتاوة عبارة عن مبالغ نقدية مقابل حق استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل فني أو أدبي أو علمي أو براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم ، وتختلف عن إتاوة التحسين التي تفرض على العقارات، وتخضع تلك الإتاوة للضريبة متى كان الشخص مقيم، وقد يصعب فرض الضريبة علي الإتاوة كون الضريبة في الأصل يجب أن تفرض علي صافي الربح، في حين تشكل الإتاوة الإيراد الكلي للمنشأة، و الفرق البعض بين الدخل والإتاوة علي أساس أن الإتاوة الضريبية تكون مقابل حق انتفاع في حين يكون الدخل مقابل حق الرقبة، وقد يكون تبرير تلك التفرقة قد قام على اعتبار أنه من المعلوم أن البيانات والخدمات والسلع الرقمية³ أغلبها يمكن بيعها أو تقديمها أكثر من مرة لأشخاص مختلفين دون المساس بها بخلاف السلع المادية؛ لذلك تظل ملكية الرقبة للمؤلف أو صاحب السلعة غير الملموسة وما يمنحه هو حق انتفاعها لذلك ما يحصل عليه صنف على أنه إتاوة⁽⁴⁾.

وليس هناك رؤية واضحة بشأن تصنيف الدخل الناتجة عن الحوسبة السحابية ذلك أن بعض نماذج الأعمال الرقمية عبارة عن مجرد بنية أو هيكل تأسيسي يقدم كخدمة مثل خدمة تخزين البيانات أو الحوسبة السحابية، والتي في ظلها لا يملك المستخدمين مساحات ولا تقنيات لحفظ بياناتهم بالحوسبة، ولا يتحكمون فيها ولكنها متاحة لهم ويمكنهم فقط تشغيل نظامها بما يسمح لهم في رفع وتنزيل بياناتهم، ولذلك ثار الجدل حول كينونة تلك البنية التحتية للمشروع أو اللازمة لتقديم الخدمة In

⁽¹⁾ وتعمل الشركات متعددة الجنسية علي تقسيم الدخل بينها وبين كيانات أخرى متعددة مرتبطة وغير مرتبطة بها، بما يظهر صافي الربح لها منخفض، حيث تقوم بتحويل المبالغ ونقلها بين الفروع أو الشركات بعضها البعض وتلك العملية تعرف بسعر التحويل انظر:

Marcin Szczepeński, "Taxing the Digital Economy New Developments and the Way Forward", Op-Cit. P.2.

² Ibid P.3.

⁽³⁾ السلع الرقمية عبارة عن سلاسل بت Bit String تخزن على الحاسب وليس لها وجود مادي، وتتميز بأنها غير تنافسية أي يمكن لأكثر من شخص استخدامها في نفس الوقت دون ضرر، والتكلفة الحدية لها تساوي صفر، للمزيد انظر: أ.د/ عبد الحليم محمود شاهين & عمرو فتحة حنفي محمود، "إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية"، مرجع سابق، ص 101-102.

⁽⁴⁾ للمزيد انظر في ذلك: أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور" ، مرجع سابق، ص 112-117.

وتختلف الإتاوة عن رسوم الخدمات الفنية (FTS) Fees For Technical Services ، حيث تدفع الإتاوة مقابل استخدام الملكية الفكرية، وتدفع رسوم الخدمات الفنية عند تقديم خدمات ادارية أو فنية أو استشارية، وقد تخضع حقوق الامتياز ورسوم الخدمات الفنية للضريبة عند الدفع لكيان خارجي، للمزيد انظر:

Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.9 .

fracture-as-a-service ومدى امكانية اعتبارها خدمة وفرض ضريبة عليها وعلى الأرباح الناتجة عنها، وإذا ما تحقق ذلك فسوف تعد إيرادات المنصات خدمة Platform-as-a-service وتفرض كذلك ضريبة على الإيرادات المتحققة عنها ويمتد الأمر على كل إيراد ناتج عن تقديم منصة للاستخدام أو أي سوفت وير.

سادسا: البيانات كوعاء ضريبي:

تشير البيانات إلي الرموز التي تسجل وتحدد الأحداث الموضوعية مثل الصور والفيديوهات والأحرف والصوت والارقام والنصوص، وتحتاج البيانات إلى أمرين حتى تعكس قيمتها وهما: تقنيات الشبكة وكذلك المعلومات، وتتميز البيانات بأنها مادية نظراً لوجودها علي وسيط تخزين وأنها موجودة يدرك الإنسان وجودها وأنها معلومة لها معاني محددة ، وللبيانات أهمية كبيرة جداً في الاقتصاد الرقمي حيث تعد عامل رئيسي في الانتاج ويعتبرها البعض نفط المستقبل⁽¹⁾، إلا أن البيانات ذات طبيعة مختلفة عن النفط حيث أن تكلفة تخزينها لا تقارن بتكلفة تخزين النفط ويمكن استخدامها أكثر من مرة بخلاف النفط⁽²⁾، وإذا كانت حركة وصناعة النفط تسهم في تشغيل شركات النقل والملاحة وتوفر وظائف ودخول في العديد من القطاعات ويمكن للدول أن تفرض ضرائب على إيراداتها أو الإيرادات الناتجة عن الأنشطة المتعلقة بها فإن البيانات تتحرك وتنقل دون تشغيل عمال أو شركات نقل، ولاتزال الإيرادات الناتجة عنها محصنة من الضرائب⁽³⁾.

ولقد أصبحت البيانات عامل إنتاج جديد ومستقل بجانب عوامل الإنتاج التقليدية من أرض ورأسمال، وأصبحت الشركات تحقق فوائد كبيرة جداً من عملية تحليل البيانات ومعالجتها، ويمكنها بيع تلك البيانات في صورة خام أو بعد معالجتها إلى العديد من الجهات في نفس الوقت كمقدمي الإعلانات عبر الانترنت، والتحدي الضريبي هنا هو أن قيمة تلك البيانات لا تظهر في ميزانية الشركات بشكل عام، ولا تؤخذ في الحساب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة⁽⁴⁾ ويساعد في ذلك عدم إمكانية فصل رسمة البيانات أو فصل منتجات البيانات عن العمليات التجارية وليس لها توصيف واضح فهي برغم كونها أحد أهم عوامل الانتاج الرقمية إلا أنها مثل الكائن الرخو الشفاف بالنسبة للنظم الضريبية الحالية فليس هناك قواعد واضحة بشأنها وتغرد بعيدا عن نطاق النظام الضريبي⁽⁵⁾.

سابعا: صعوبة تحديد القيمة لأجل فرض الضريبة:

بالرغم من أن الشركات الرقمية تعتمد بكثافة علي ما يقدمه لها المستخدمين أو

¹) Zi-ruì Chen, "Theory and System Selection of Data Taxation", Op-Cit. P. 9.

²) محمد عبد الوهاب طاحون " الأتمنة الحديثة وأثارها علي التوظيف: دراسة تطبيقية علي الدول النامية" مرجع سابق، ص 14.

³) NATER Paul Akpen, "Digital Economy: an Emerging Economy in Africa" Essay competition for the 10th anniversary of the West African Tax Administration Forum, 2021, P.4.

⁴) Marcin Szczepański, "Taxing the digital economy New developments and the way forward", Op-Cit. P.3.

⁵) Zi-ruì Chen, "Theory and System Selection of Data Taxation", Op-Cit. P. 8.

المستفيدين من خدماتها إلا أنه من الصعب تحديد مقدار مساهمة المستخدمين في إنشاء أو خلق القيمة ، وإذا كانت عملية خلق القيمة في النشاط الرقمي ترتبط بأشياء غير ملموسة مثل البيانات ومشاركة المستخدمين إلا أن الأرباح يتم توليدها بفعل عمل مشترك بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة⁽¹⁾.

وإذا كان الأصل أن تفرض الضريبة على الأرباح، فحتى يمكن تحديد مقدار تلك الأرباح لأبد من معرفة مقدار القيمة التي حصلت عليها الشركة الرقمية من استخدام بيانات المستخدمين أو قيمة ما يقدمونه من محتوى رقمي⁽²⁾ والتحدي هنا هو أن تلك القيمة التي حصلت عليها الشركة من مشاركة المستخدمين لا يمكن تحديدها من خلال قواعد توزيع الأرباح، حيث أن قواعد توزيع الأرباح لا تنطبق على الأشكال الجديدة من القيمة⁽³⁾، فضلا عن أن مسألة تحديد قيمة الأصول غير الملموسة بها صعوبة وتزداد تلك الصعوبة في عدم وجود شركات منافسة يمكن مقارنة السعر بها وبالتالي تستطيع الشركات دولية النشاط التظلم من التسعير للأصول وإثارة النزاع حوله⁽⁴⁾.

ويذهب البعض إلي أنه إذا كانت الشركة الرقمية تقدم خدماتها أو أغلبها دون مقابل وتحصل علي بيانات المستخدمين دون مقابل أو ما يقدمونه من محتوى رقمي دون مقابل، فإن المسألة برمتها تتم دون حركة للنقود، وتتطوي علي مجرد مقايضة بين الشركة الرقمية والمستخدمين، وإذا كان النظام الضريبي الحالي تحول عن الضريبة العينية إلى الضريبة النقدية فلا مجال لفرض ضريبة على تلك الشركات ذلك أنه لا يمكن اعتبار تلك الخدمات المتبادلة دخل حتى تخضع للضريبة⁽⁵⁾.

وإذا ما استطعنا فرضاً أن نحدد قيمة البيانات فإن ما يميز الشركات الرقمية هو أن أغلب أصولها غير ملموسة وبالتالي يسهل انتقالها من دولة لأخرى دون عناء وفي ظل طغيان نسبة الأصول غير الملموسة وإمكانية انتقالها المستمر عبر الدول خلال السنة الواحدة يكون من الصعب تحديد مكان خلق القيمة حتى يمكن تحديد الدولة الأحق بفرض الضريبة علي تلك القيمة⁽⁶⁾.

وبالإضافة لذلك فإنه يمكن خلق القيمة أو جزء منها في عدد من الدول أو في أكثر من ولاية ضريبية، وقد يكون النشاط الرقمي أو الشركة متواجدة في نطاق سلطة ضريبية معينة وتقوم بخلق القيمة أو إنشائها في ظل ولاية ضريبية أخرى وهنا يظهر

¹ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", National Institute of Public Finance and Policy New Delhi(NIPFP), Working Paper No. 354, October-2021,P.12.

² أ.د/ رمضان صديق " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور " مرجع سابق، ص 95.

³ أ.د / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة علي المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية علي منصات النقل التشاركي" مرجع سابق، ص 264.

⁴ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit.P.10.

⁵ Zi-ru Chen, "Theory and System Selection of Data Taxation", Op-Cit. P 8.

⁶ أ.د/ رمضان صديق " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور " مرجع سابق، ص 35.

التحدي حول أي مكان ينسب إليه عملية خلق القيمة وأي سلطة ضريبية أحق بفرض الضريبة⁽¹⁾.

ثامناً: عدم صلاحية منطق المنشأة الدائمة للشركات الرقمية:

تشرط القوانين الضريبية التقليدية أن يكون للمنشأة إقامة دائمة داخل الدولة حتي يمكن فرض ضريبة عليها، ويجعل ذلك الشركات الرقمية خارج نطاق السيادة الضريبية في الدول التي تستفيد منها في تحقيق أغلب دخولها، والتي يتواجد بها المستخدمين أو المستفيدين من خدماتها، وما ساعد الشركات الرقمية في هذا الأمر هو سهولة الانتقال والحركة وذلك لأن أغلب أصول الشركات الرقمية عبارة عن برامج وتطبيقات تقدم من خلالها خدماتها أي أصول غير ملموسة أو غير مادية، فضلاً عن أنها لا تعتمد علي كثير من العمالة بالإضافة إلى أن العملاء غير ملتزمين بالانتقال إلى مقر الشركة أو منفذ توزيع تقليدي للحصول علي السلع أو الخدمات المقدمة منها، وإنما تتم تلك الأمور من خلال شبكة الانترنت ودون أي تلاقي أو تواجد مادي، فلا مجال للمواجهة الضريبية لتلك الشركات وفق النظام الضريبي الدولي التقليدي.

وقد يبدو من الطبيعي أن الشركة بحاجة لمكان لربط أجهزتها اللوحية بالإنترنت حتي تتواصل مع العملاء من خلال سيرفر أو خادم، ونجد الشركات الرقمية تعمل على تجنب الخضوع للضريبة وتسعي بكل الوسائل لخفض التكاليف الضريبية بالنسبة لها، فتتحايل على النظم الضريبية لدفع أقل مقدار من الضريبة في حالة مواجهتها، حيث تعمل على ربط أجهزتها بخادم أو سيرفر موجود في دول تفرض أقل نسبة من الضريبة أو ما يسمى دولة ملاذ ضريبي، حيث تعمل تلك الشركات على تحويل أرباحها لتلك الدول وممارسة أنشطتها في الدول الأخرى بصورة مباشرة من خلال الشبكة أو من خلال ممثلين لا يشكلون إقامة دائمة وفقاً لقوانين الضرائب لتلك الدول التي تمارس فيها الشركات أنشطتها.

ويظهر التحدي الأكبر في النزاع الحالي حول الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة هل هي الدولة التي تحقق فيها الدخل (دولة مصدر الدخل)؟ أو الدولة التي يوجد بها مقر الشركات الرقمية (دولة الإقامة)؟ ، ذلك أن الشركات الرقمية المتواجدة في دول الملاذ الضريبي في أيرلندا ودول مثلث برمودا، وكذلك الشركات الرقمية الضخمة المتمركزة في الولايات المتحدة الأمريكية تقدم خدماتها في أغلب دول العالم، وهؤلاء الأفراد المستفيدون من خدمات تلك الشركات هم من يقومون بالدفع، وقد خلق ذلك نزاعاً كبيراً حول أي من الدولتين أحق بفرض الضريبة هل هي الدولة مصدر الدخل أم دولة الإقامة.

ولا شك أن كل دولة تسعي إلى زيادة حصيلتها الضريبية أو المحافظة علي ما تحفقه من إيرادات من هذا المصدر، وقد ساهم ذلك في خلق تعارض في المصالح، وذلك في ظل زيادة عجز الموازنات وارتفاع حجم الديون في أغلب دول العالم وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، مما زاد من أهمية هذا المصدر الضريبي وزاد من

¹⁾ Marcin Szczepański, "Taxing the digital economy New developments and the way forward", Op-Cit. P.2.

المنازعات الخاصة به، حيث تسعى الولايات المتحدة الأمريكية إلى جعل فرض الضريبة من حق دولة الإقامة وتسعى الدول الأخرى والتي لا تستقر فيها الشركات الرقمية لارتفاع معدلات الضريبة بها وأغلبها دول نامية إلى جعل حق فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية من حق الدول التي يتحقق فيها دخل الشركة فعلاً أو دولة مصدر الدخل، هذا التنازع الذي لم يحسم لفترة طويلة دفع الدول لاتخاذ إجراءات أحادية الجانب بفرض ضرائب بأشكال مختلفة لضمان قدر من الحصيلة لحين الوصول لحل.

تاسعاً: تحدي المعاملات الرقمية منخفضة القيمة:

تطرقنا إلى تحدي فرض ضريبة على القيمة المضافة أو الدخل المتحقق للشركات الرقمية في دولة المستهلك أو مصدر الدخل وعدم وجود إطار دولي فعال لضمان ذلك، ويبدو أن تحدي فرض الضريبة على النشاط الرقمي لا يقتصر على ذلك فقط حيث تظهر تحديات أخرى منها تحدي فرض ضريبة على المعاملات الدولية التي تتم بين مستهلكين محليين وموردين من الخارج على الاصول غير الملموسة في المعاملات منخفضة القيمة، ذلك أن أغلب الشركات الرقمية تقدم خدماتها مباشرة للجمهور دون وجود تاجر جملة أو تاجر تجزئة أو وسيط عموماً، فتبدو المعاملات التي تتم مع الشركات الرقمية ذات قيمة منخفضة مثل البرامج والتطبيقات البسيطة المستخدمة على الأجهزة اللوحية، والألعاب التي تباعها الشركات الرقمية للأفراد المقيمين في دول أخرى، فهذه المعاملات برغم انخفاض قيمتها بالنسبة لكل مستهلك إلا أنها في مجموعها تمثل دخل ضخم بالنسبة للشركات الرقمية وهذا الدخل غير خاضع للضريبة⁽¹⁾.

والتحدي التقليدي الواضح في هذا الأمر أن المعاملات البسيطة حتى في ظل النظم الضريبية التقليدية تكون معفاة فعلياً من الضريبة؛ وذلك لأن تكاليف الجباية بالنسبة لها كبيرة حيث تكون بحاجة لعدد كبير من الموظفين للقيام بالحصر والربط الضريبي والذي يكلف الإدارة الضريبة وقت ومبالغ قد تفوق ما قد تحصل عليه منها من ضرائب، مما يجعل الأمر في النهاية غير ذي جدوى، وهذا ما يشكل تحدي قديم مستحدث بالنسبة للشركات الرقمية، ذلك أن الشركات الرقمية تتعامل مع جمهور يشمل سكان الكوكب أو بالأحرى كل من هو قادر على الدخول على الانترنت، وبالتالي فالحصيلة المحتملة في الغالب تكون ضخمة، مما يشكل تحدي أمام الإدارات الضريبية والنظام الضريبي الدولي عموماً لإخضاع تلك المعاملات الدولية للضريبة⁽²⁾.

عاشراً: المنافسة الضريبية الضارة وعدم عدالة المنافسة بين الشركات الرقمية والتقليدية:

رأينا كيف تعمل الشركات الرقمية وكيف تسخر كل إمكاناتها لأجل تجنب دفع الضريبة في ظل عجز النظام الضريبي الدولي الحالي عن ملاحقتها، وكيف تستفيد من جمهور أكبر أو عملاء أكثر محتملين مقارنة بالشركات التقليدية التي لا تعمل على

¹⁾ Marcin Szczeptański, "Taxing the digital economy New developments and the way forward", Op-Cit.P.3.

²⁾ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.23.

تسويق منتجاتها باستخدام التقنيات الحديثة، ولكن كلا النوعين من الشركات يتنافسان في السوق وإن كانا يعتمدان تقريبا على نفس آلية العمل، باستثناء أن أحدهما رقمية والأخرى تعمل بطريقة تقليدية، ولكن الشركة الرقمية والتي تعتمد في أدائها على التقنيات الرقمية الحديثة من ذكاء اصطناعي وطرق حصول على مدخلات وتسويق منتج وإعلان تتمتع بمركز تنافسي أفضل.

فإذا كانت الشركات الرقمية والتقليدية لديهما نفس الآلية لتوليد الدخل باعتمادهما علي الموارد والمدخلات لخلق القيمة وعلي التسويق والاعلان فإن نجاح الشركات الرقمية في تجنب الضريبة يخلق لها وضع تنافسي أفضل⁽¹⁾؛ حيث يسقط عنها جزء من التكاليف ممثل في الضرائب التي كان من الواجب عليها دفعها لو كانت تعمل بصورة تقليدية، وفي حالة عدم تحملها لتلك التكاليف تستطيع الشركات الرقمية العالمية النشاط منافسة الشركات التقليدية المحلية من خلال خفض القيمة عن طريق بيع السلعة بعد تخفيض قيمتها بما يعادل نسبة من الضريبة التي كان من الواجب عليها دفعها مما يجعل المنتج الخاص بها أرخص ثمناً، وما مكنها من ذلك قدرتها على تجنب الضريبة، ويخلق هذا الوضع في النهاية نوع من عدم العدالة في المنافسة بين الشركات التقليدية والرقمية، حيث تكون الشركات الرقمية أشبه بالشركات المعفاة تماماً من الضريبة وهذا من شأنه أن يضر بقدرة الشركات التقليدية -التي تمارس نشاطها دون الاعتماد على التقنيات الحديثة لكونها مرتفعة الثمن أو لا تستطيع الوصول إليها- على المنافسة في السوق، ويساهم ذلك في تقلص الأنشطة المحلية خاصة المتعلقة بتقديم الخدمات والسلع غير الملموسة والتي تستطيع الشركات الرقمية الدولية تقديمها في نفس المكان دون التواجد فيه، وتتأثر بذلك الشركات المتواجدة في الدول النامية بصورة أكبر⁽²⁾.

ويسعي المجتمع الدولي منذ فترة طويلة نحو الحد من المنافسة الضريبية الضارة وحماية النظام الضريبي والتدفقات المالية والاستثمارية من التشوه، إلا أن حكومات الدول الغنية لم يكن لديها إرادة سياسية للتعامل مع الممارسات الضريبية الضارة وأنظمة الضرائب التفضيلية⁽³⁾، فقد تمخض السباق الضريبي بين الدول عن تقديم المزيد من المزايا الضريبية والإعفاءات فقد خفض القانون الضريبي في الولايات المتحدة معدل الضريبة على أرباح الشركات من 35 % إلى 21 % وحصلت شركة

¹) Nater Paul Akpen, "Digital Economy: an Emerging Economy in Africa" OP-CIT,P.3.

² د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟" مرجع سابق، ص 3

³ فقد وافق مجلس وزراء مالية دول الاتحاد الاوربي عام 1997 على مجموعة من الاجراءات، الهدف منها الحد من هذا النوع من المنافسة لأجل تقليل التشوهات الضريبية في السوق ومنع الخسارة المفرطة في الإيرادات، وتمثلت الاجراءات وقتها في مجموعة من القواعد بشأن الضرائب على الأنشطة التجارية وتم تشكيل مجموعة من ممثلي دول الاتحاد الأوربي سميت بمجموعة PIRMAROLO لجمع المعلومات حول أي إجراءات ضريبية لأي دولة، وتقييم مدى مخالفتها للإجراءات والقواعد التي وضعها الاتحاد الاوربي ، وحذرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 1998 من تلك الممارسات أيضا والتي تقوت على الدول الأخرى نصيبها من الإيرادات الضريبية وتشوه التدفقات المالية والاستثمارية بين الدول وتقوض عدالة ونزاهة النظام الضريبي الدولي، للمزيد انظر:

Oguttu, Annet Wanyana, "Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan", Op-Cit.P.9.

أوبر على خصم ضريبي سنوي من هولندا بمقدار 6.1 مليار دولار وقامت على إثر ذلك بنقل مقرها من برمودا إلى هولندا بالرغم من عدم فرض ضريبة عليها هناك اطلاقاً إلا أن إجرائها كان تحسباً لحدوث ذلك في المستقبل⁽¹⁾، وتقوم المفوضية الأوروبية بإخضاع الشركات الرقمية داخل الاتحاد الأوروبي لمتوسط معدل ضريبي يبلغ 9.5% في الوقت الذي تخضع فيه الشركات التقليدية غير الرقمية لمعدل ضريبي يبلغ 23%².

ولقد ساعد سهولة انتقال عناصر الإنتاج الرقمية مقارنة بعوامل الإنتاج التقليدية في زيادة المنافسة الضريبية على الإنتاج الرقمي، وقد انخرطت الحكومات في المنافسة الضريبية الضارة لأجل جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، فبالرغم من أن حصة الدخل المتراكم من رأس المال في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كانت في تزايد في العقدين الماضيين مقارنة بتناقص حصة دخول العمال، إلا أن معدلات الضريبة على أرباح الشركات تناقصت، وتأتي فقط 10% من الإيرادات الحكومية في تلك الدول من الضرائب على أرباح الشركات⁽³⁾، وعلى الجانب الآخر تسعى قلة من الدول نحو استهداف النشاط الاقتصادي الرقمي والبيانات ضريبياً، فقد بدأ تراجع مستوى التعاون الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة واضحاً في ظل تناحر الدول نحو زيادة الحصيلة من الإيرادات الضريبية، مما يزيد من المشكلات الضريبية كالازدواج وعدم اليقين الضريبي.

وبالرغم من ذلك شكك البعض في فوائد الإعفاءات والحوافز الضريبية التي تقدمها الدول للأنشطة الرقمية ويُرجع صاحب هذا الرأي التقليل من شأن وأهمية تلك الإعفاءات الضريبية والحوافز وتأثيره على الحصيلة الضريبية للعديد من الأسباب، ذلك أن التكلفة المالية لتلك الحوافز كبيرة جداً فضلاً عن أنها لا يترتب عليها زيادة إضافية في المشروعات والاستثمارات التي كانت سوف تتجه للاستقرار فيها لأن تلك المشروعات كانت حتماً ستوجه إليها حتى بدون تلك الحوافز فضلاً عن أن اتخاذ المستثمر قراره بالاستثمار لا يتوقف كلية على تلك الحوافز فضلاً عن أنه قد تكون هناك عوامل أكثر أهمية من تقديم تلك القرابين للمستثمرين مثل ضمان سيادة القانون وخاصة في الدول النامية وتهيئة بنية تحتية رقمية متقدمة وضمن الأمن والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ أ.د / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" مرجع سابق ص 291.

⁽²⁾ Machfud Sidik, "Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization", Op-Cit. P.59.

⁽³⁾ Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital In The Age Of Intangibles", Op-Cit. P. 2 .

⁽⁴⁾ للمزيد انظر:

Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit.P.11.

الفصل الثاني

المساعي الدولية لأجل تكيف النظام الضريبي الدولي مع الاقتصاد الرقمي

تمهيد وتقسيم:

يسعى المجتمع الدولي نحو إيجاد إجماع حول نظام ضريبي يكفل لكل دولة نصيبها العادل من الإيرادات الضريبية، وتعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منذ فترة طويلة تتجاوز العشر سنوات لأجل الوصول إلى اتفاق دولي، وانضمت لهما مجموعة العشرين، وبالفعل توصلت تلك الجهود إلى بعض الحلول، ولكن لم يقع عليها الإجماع نظراً لتضارب وتناقض المصالح بين الدول، فالدول التي تستقر وتقيم فيها الشركات ترى أنها الأحق بفرض الضريبة وفقاً للقواعد التقليدية ومنطق المنشأة الدائمة وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، والدول الأخرى التي يدفع المقيمين على أرضها أثمان السلع والخدمات المقدمة من تلك الشركات ترى أنه ليس من العدالة أن يذهب الإيراد من تلك الضرائب لدول أخرى بالرغم من أن عملية خلق القيمة تقع على إقليمها، ولولا شراء مواطنيها السلع والخدمات الرقمية لما حققت تلك الشركات الرقمية دولية النشاط المقيمة في دولة أخرى ذلك الدخل، ووفقاً لهم يجب على الأقل أن تشارك دولة الإقامة في الإيراد الضريبي الناتج عن تلك الأعمال.

وأصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريراً في عام 2018 حول المناقشات التي جرت بشأن الضريبة على النشاط الرقمي، وكانت هناك حلولاً مطروحة في ذلك الوقت ولكنها لم تلق إجماع بشأنها وهذا ما دفع الدول بعد تلك الجهود وأثناء استمرارها إلى اتخاذ خطوات فردية وتصرفات أحادية لأجل ضمان تحقق إيرادات تضمن لها استمرارية تلبية متطلبات التنمية التي تستهدفها، وينقسم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: الجهود الدولية للتكيف الضريبي الدولي مع النشاط الرقمي.

المبحث الثاني: الإجراءات الضريبية الدولية أحادية الجانب لمواجهة التجنب الضريبي الدولي.

المبحث الأول الجهود الدولية للتكيف الضريبي الدولي مع النشاط الرقمي

تمهيد وتقسيم:

يبدل صانعو السياسات والمسؤولون علي مستوي العالم جهودا كبيرة لأجل إيجاد حلول لضمان نظام ضريبي دولي عادل وفعال في ظل تنامي الاقتصاد الرقمي، وتوسع المنظمات الدولية منذ التسعينيات مع ظهور التجارة الالكترونية نحو حصر التحديات علي الساحة العالمية، والعمل على إيجاد حلول لمواجهة تلك التحديات⁽¹⁾، فقد أثار ظهور وتطور التجارة الالكترونية E-Commerce عبر الانترنت في التسعينيات تحديات لأجل إخضاع تلك الأنشطة للضريبة مساواة بالسلع والخدمات التقليدية. وصادق مؤتمر أوتاوا Ottawa Conference علي شروط لمعالجة التجارة الالكترونية العابرة للحدود وتضمنت المصادقة ضرورة إخضاع التجارة الالكترونية العابرة للحدود لضرائب الاستهلاك في مكان إقامة المستهلكين النهائيين، وأقرت مصادقة المؤتمر مجموعة من المبادئ الضريبية العامة لأجل ضمان حصول كل دولها علي نصيبها العادل من الإيرادات الضريبية الناتجة عن الأنشطة الالكترونية وتشمل⁽²⁾:

- حياد وعدالة الضريبة بين التجارة التقليدية والالكترونية
 - الاقتصاد في الجباية
 - اليقين وبساطة الإجراءات والتشريعات الضريبية
 - مرونة النظم الضريبية حتي تكون مواكبة للتطورات في التجارة الالكترونية
- وتجددت المناقشات مع ظهور النشاط الرقمي حول ضرورة العمل على إخضاع الأنشطة الرقمية للضريبة في دولة المستهلك، وضمان حصوله دولة السوق وهي الدولة التي تخلق فيها القيمة وتحصل منها الشركات الرقمية على إيراداتها أو الدولة التي يقطن فيها المستهلك والتي هي مصدر الدخل على نصيبها من الإيرادات الضريبية وألا تستأثر الدولة التي تقيم فيها الشركة مقدمة السلعة أو الخدمة الرقمية على كامل الضريبة وأن يكون هناك توزيع دولي عادل للإيرادات الضريبية، وقد قُدمت العديد من المبادرات العالمية لأجل صياغة إطار مفاهيمي للضريبة على النشاط الرقمي، فقد عملت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومجموعة العشرين منذ عام 2013 معاً⁽³⁾، وبدأت المنظمة عملها من خلال مشروعها الخاص بتآكل الوعاء وتحويل الأرباح (BEPS) **Base Erosion And Profit Shifting**

¹)Janet S. Cuenca, “Emerging Tax Issues in the Digital Economy”, Op-Cit. P.2.

² طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 14.

³ لقد وصفت المقترحات المقدمة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومجموعة العشرين على أنها اصلاحات جوهرية مقترحة لقواعد فرض الضرائب على الشركات الدولية، بموجب اتفاقية المعاهدات النموذجية لعام 1928 بشأن الازدواج الضريبي والتهرب المالي، والتي تم تطويرها في ظل عصبة الأمم، راجع في ذلك:

Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, “Taxing Capital In The Age Of Intangibles”, Discussion Paper, Centre for International Governance Innovation, October 2021, P. 7.

وكذلك وثيقة المشاورات العامة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD Public Consultation document) في الميدان الاقتصادي لأجل اتخاذ مجموعة من الاجراءات العالمية المنسقة لتبني مبدأ بالزام الشركات دولية النشاط بالإبلاغ عن أرباحها حسب موقع انشاء القيمة، وعملت مع حوالي 140 سلطة ضريبية حول العالم لإصلاح القواعد الضريبية الدولية⁽¹⁾.

وأطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريرها في عام 2015 يتضمن قضايا تآكل الوعاء وتحويل الأرباح وتحديث النظام الضريبي تبعاً للمشكلات التي أثارته عمليات تحويل الأرباح ، وناقشت المنظمة في نفس العام خطة الخمسة عشر نقطة 15- Point Action Plan والتي أسست بمقتضاها تصوراً بشأن ضمان فرض ضرائب علي الأرباح حيث تكون الأنشطة الرقمية وحيث تنشأ القيمة وتضمن تقرير المنظمة بعض التوصيات، ولكن لم يتم الاتفاق على أي من تلك التدابير أو حتى التوصية بها، وأصدرت المنظمة تقريراً آخر مؤخراً في عام 2018 وصف تأثير الرقمنة على النظام الضريبي، وقد أكد هذا التقرير على ضرورة التوافق الضريبي العالمي وقدم تحليلاً للعناصر الرئيسية لنماذج رقمنة الاعمال وخلق القيمة، وشمل تصورات محتملة لإطار العمل الضريبي الدولي⁽²⁾.

ودعا المجلس الاوربي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى الحاجة إلى مزيد من الجهود لأجل دعم الاستجابة إلى تحديات الضرائب على الاقتصاد الرقمي ، ونشرت المفوضية الأوروبية في سبتمبر 2017 رسالة حول مدى عدالة وفعالية النظام الضريبي في الاتحاد الأوروبي للسوق الرقمية ولكن لم تؤخذ خطوات رسمية إلا في مارس 2018 حيث أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريرها المؤقت حول تآكل الوعاء وتحويل الأرباح ، واقترحت المفوضية الاوربية بعدها فرض ضريبة بنسبة 3% موحدة على الشركات التي تصل مبيعاتها حد معين⁽³⁾.

وجرى اعتماد تعديلات في اتفاقية الأمم المتحدة للضرائب في 20 ابريل 2021 حيث تم اضافة قاعدة جديدة بموجب المادة (12/ب) والتي نصت على أنه "يجوز لأي دولة موقعة على الاتفاقية إخضاع الدخل الناتج عن الخدمات الرقمية المؤتمتة المدفوعة لشخص غير مقيم لضريبة مستقطعة بمعدل يتراوح بين 3 : 4% من الدخل"⁽⁴⁾. وتوصلت مجموعة السبع إلى اتفاق بشكل مفاجئ في يوليو 2021 بشأن توسيع نطاق الضريبة لتشمل النشاط الرقمي وطرحت الضريبة العالمية على اعتبار أن الحد الأدنى من الضريبة الواجب فرضها على الشركات لا يقل عن 15 % من الأرباح

¹) Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: The Perils and Systemic Costs of Section 301 Actions", 13 (1) TRADE L. & DEV. 2021,P.14.

²) Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P 23.

Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.25.

³) Estrella Gomez-Herrera, Carlo Reggiani and Yevgeniya Shevtsova, "Whistling in the dark? Equity ...", OP-CIT, P. 3.

⁴) Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital In The Age Of Intangibles", OP-CIT, P. 6.

تلتزم الشركات الرقمية دولية النشاط بدفعها أيا كان مقرها الرئيسي وقد حظيت الاتفاقية بشأن تلك الضريبة على دعم مجموعة العشرين وتضم الاتفاقية 140 دولة بتنسيق من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية⁽¹⁾.
ويقع هذا المبحث في مطلبين كالتالي:
المطلب الأول: مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح
المطلب الثاني: الإطار الشامل

¹⁾ Estrella Gomez-Herrera, Carlo Reggiani and Yevgeniya Shevtsova, “Whistling in the dark...”, Op-Cit, P. 6.

المطلب الأول مشروع تأكل الوعاء وتحويل الأرباح

تعمل الشركات الرقمية دولية النشاط على استغلال عجز القانون الضريبي الدولي وقاعدة المنشأة الدائمة التي تتطلب الوجود المادي لأجل تجنب دفع ما عليها من ضرائب، وتستغل كامل طاقتها في التخطيط الضريبي لأجل عدم دفع ضريبة بصورة كلية أو دفعة ضريبة مخفضة، وهذا ما يترتب عليه تأكل الوعاء الضريبي، فلا تجد الدولة محلاً لفرض الضريبة سواء من خلال وسائل تقليدية كإقامة المقر الرئيسي للشركة في أحد الملاذات الضريبية أو وسائل مستحدثة مثل تغيير هيكل الشركة أو تحويل الأرباح بين مجموعة الشركات حتى تكون مستحقة للفرع الموجود في دولة لا تفرض ضريبة على أرباح الشركات أو تفرض ضريبة مخفضة جداً.

ولا شك أن نجاح الشركات دولية النشاط في تحويل أرباحها لدول الملاذ الضريبية وتجنب دفع ما عليها من مستحقات ضريبية من شأنه أن يقوض نزاهة النظام الضريبي الدولي، ويقلل من الامتثال الطوعي لدافعي الضرائب، ويخل بالمنافسة بين الشركات المحلية وغير المقيمة ويظهر نوعاً من عدم العدالة الضريبية، ولقد سعى المجتمع الدولي منذ بداية التسعينيات للحد من الملاذات الضريبية وإقرار العدالة الضريبية وتوزيع الإيرادات الضريبية بشكل عادل، فقد أصدر الاتحاد الأوروبي تقريراً قدم فيه توصيات للحد من تحويل أرباح الشركات إلى دول الملاذ الضريبي، وأظهرت المنظمات غير الحكومية مثل Tax Justice Network و Christian Aid بعد وقوع الأزمة المالية العالمية عام 2008/2007 قلق الشركات من تنصل الشركات دولية النشاط من دفع نصيبها العادل من الضرائب، أو أنها لا تدفع ضرائب على الإطلاق باتباع طريقة أو أخرى في الدول التي تمارس فيها أنشطتها⁽¹⁾.

وطلبت مجموعة العشرين من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وضع خطة عمل لمعالجة مشكلة تأكل الوعاء وتحويل الأرباح في عام 2011، وقد بدأ المشروع بموجب اجتماع في سانت بطرسبرج في عام 2013 وأكد قادة المجموعة وجوب فرض ضرائب على الأرباح حيث تستمد الشركات الرقمية قيمتها⁽²⁾، وتم وضع اللمسات الأخيرة من خلال خطة العمل رقم 15 لسنة 2015 بعنوان الضريبة وتحديات الاقتصاد الرقمي⁽³⁾، ويهدف هذا المشروع إلى وضع قواعد ضريبية دولية موحدة، وتضمن مشروع منع تأكل الوعاء وتحويل الأرباح خمسة عشر نقطة تعالج النقطة الأولى منها التحديات الضريبية الناشئة عن الرقمنة.

أولاً: الإجراء رقم 1 من مشروع منع تأكل الوعاء وتحويل الأرباح:

ويتمحور الإجراء (1) حول معالجة تحديات الاقتصاد الرقمي، وقد أعدت

¹ Oguttu, Annet Wanyana, "Tax Base Erosion ...", Op-Cit.P.11-17.

² Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes...", Op-Cit, P.14.

³ أ.د/ أمال علي إبراهيم، "دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية: مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (22) ، العدد الأول ، يناير، 2021، ص275.

منظمة التعاون الاقتصادي تقريراً طرحت بمقتضاه عدداً من الخيارات للحد من التجنب الضريبي الدولي، إلا أن هذا التقرير لم يقدم توصيات حول سبل تحقيق ذلك⁽¹⁾، وأكد البعض على ذلك بإقرار أن مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لم يوص بفرض ضرائب على المؤسسات الرقمية بصفة خاصة فما أوصى به عبارة عن ضريبة تستند إلى إجمالي إيرادات الشركات الرقمية دولية النشاط توزع حصيلتها على الدول التي تمارس فيها تلك الشركات أنشطة بما يعادل حصة كل دولة من المستخدمين أو المستهلكين لخدمات تلك الشركة الرقمية⁽²⁾.

وأقرت لجنة مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح أنه عندما يكون هناك إجراءات صورية متخذة أثناء عملية بيع السلع والخدمات الخاصة بشركة ما تابعة لمجموعة شركات معينة يمكن تلك الشركة من إبرام العقود ، تعتبر المعاملة أنها تمت من خلال الشركة نفسها، ويتم معاملة المجموعة بنقيض قصدتها لأجل تقادي عملية تفتيت الأرباح أو تحويلها لملاذ ضريبي ومن ثم تجنب دفع الضريبة⁽³⁾.

وغالبا ما تكون معاملة الشركات العابرة للحدود نفس معاملة الشركة المحلية ويعد ذلك اعتبار حيوي للشركات المحلية وتسهم تشريعات التسعير التحويلي في الحد من تحويل الأرباح الخاضعة للضريبة بين الدول وتقليل عمليات نقل الأرباح بين الولايات الضريبية المختصة وتجنب التحويلات بين المشروعات المرتبطة وتحدد تلك التشريعات السعر الحر كأساس لفرض الضريبة والسعر الحر هو سعر معاملة مماثلة يتم تنفيذها بين أطراف مستقلة⁽⁴⁾.

ثانياً: طرق التغلب على مشكلة عدم كفاية الأرباح المبلغ عنها:

ولأجل مواجهة مشكلة تآكل الوعاء وتحويل الأرباح من الأساس اعتمدت الدولة على أربع طرق للتغلب على مشكلة عدم كفاية الأرباح المبلغ عنها في الأسواق وموقعها منها⁽⁵⁾:

- 1- التحول نحو الأخذ بالضرائب القابلة للتطبيق على أنشطة ضريبية محددة مثل الضريبة على الإعلانات الرقمية
- 2- تعديل مفهوم المنشأة الدائمة في التشريعات المحلية
- 3- الاعتماد على النهج المقترح من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن إجراء تعديلات بعيدة المدى على القانون والنظم الضريبية الحالية

⁽¹⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 15.
⁽²⁾ Machfud Sidik, "Digital Services Tax: ...", Op-Cit, P.59 .

⁽³⁾ د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي..." مرجع سابق، ص 20.
⁽⁴⁾ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P. 9.

⁽⁵⁾ Ibid. P. 22.

المطلب الثاني الإطار الشامل

تسعى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع مجموعة العشرين نحو تحديث النظام الضريبي الدولي لأجل إخضاع الاقتصاد الرقمي للضريبة والذي أطلقته عام 2020، ويضم الإطار الشامل (IF) INCLUSIVE FRAMEWORK ما يقارب 140 دولة، وقد وقعت عليه دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذلك إيرلندا التي كانت مترددة في البداية لأن الحد الأدنى لمعدل الضريبة وفقا لهذا للإطار أكبر من الحد الأدنى للضريبة في إيرلندا حيث جاء الحد الأدنى وفقا للإطار الشامل 15 % في حين كان الحد الأدنى للضريبة في إيرلندا هو 12.5 % في حين لم ينضم أربع دول أعضاء في الاتحاد الدولي لاتفاقية الإطار الشامل وهم كينيا ونيجيريا وباكستان وسيرلانكا⁽¹⁾.

ويتكون الإطار الشامل IF من ركيزتين :

- 1- تسعى الركيزة الأولى نحو التوافق حول نهج موحد لمعالجة كل المشكلات المرتبطة بتخصيص الأرباح والترابط الضريبي.
- 2- وجاءت الركيزة الثانية حول العمل لأجل ضمان حد أدنى من الضرائب على النشاط الرقمي.

أولا: الركيزة الأولى (1) pillar :

نشرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في أكتوبر 2021 مخطط تفصيلي للركيزة الأولى تحت عنوان تحديات فرض ضريبة على الشركات الرقمية وتضمن ذلك المخطط المقترح خطة تفصيلية تتلمس فصل الدخل المرتبطة بالنشاط الرقمي عن باقي الإنتاج، وفرض ضريبة على تلك الدخل سواء في دولة المصدر أو دولة السوق التي تقدم فيها السلع والخدمات⁽²⁾، وأعلنت في يوليو 2022 أن الاتفاقية متعددة الأطراف التي ستنفذ الركيزة الأولى على الصعيد العالمي ستكون متاحة للتوقيع عليها في منتصف عام 2023 بهدف إدخال إصلاحات الركيزة الأولى حيز التنفيذ في عام 2024⁽³⁾.

وتتطوي الركيزة الأولى على عدة معايير⁽⁴⁾:

- 1- تطبق الركيزة الأولى على الشركات دولية النشاط التي يزيد حجم مبيعاتها أو إيراداتها عن 20 مليار يورو وتصل أرباحها قبل خصم الضريبة أكثر من 10 % ، على أن يتم خفض الحد الأدنى لخضوع تلك الشركات للضريبة إلى 10 مليار يورو فقط، وذلك اعتمادا على المراجعة التي ستتم خلال عشر سنوات

¹)Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital ...", Op-Cit. P. 7.

²)Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P25.

³)House of Commons, "The Digital Services Tax", Forty-Fourth Report of Session 2022–23, Committee of Public Accounts, April 2023, P.11.

⁴ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Background Paper, Asian Development bank, 2022, P. 14.

أي في عام 2028.

2- تعتمد مقترحات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لإصلاح النظام الضريبي الدولي على قاعدة الارتباط NEXUS RULE ، وتحدد قاعدة الارتباط الجديدة ما إذا كانت الدولة مؤهلة لتخصيص الأرباح من عدمه؛ حيث يجب أن تحصل الشركات دولية النشاط التي تعمل دون تواجد مادي علي إيرادات لا تقل عن مليون يورو في الدولة حتى يتم تخصيص أرباح لها تكون خاضعة للضريبة، وبالنسبة للدول ذات الناتج المحلي الإجمالي المنخفض (في حدود 40 مليار يورو) يجب أن تحقق الشركة أرباحاً لا تقل عن 250 ألف يورو سنوياً حتى تكون الدولة مؤهلة لتخصيص الأرباح، أي ربع القيمة المقررة بالنسبة للدول الأخرى ذات الناتج المحلي الإجمالي الطبيعي أو المرتفع.

3- الربح الذي يمكن تخصيصه والمشار إليه بالكمية (أ) (AMOUNT A) هو 25 % من الأرباح المتبقية وهي الأرباح التي تزيد عن 10 % من حجم الأعمال بالنسبة للإيرادات العالمية للشركة .

4- سيتم احتساب الكمية (أ) المخصصة لدولة ما على أساس عملية توزيع الإيرادات وسيكون مصدر الإيرادات الدولة التي تستهلك فيها السلع والخدمات أي دولة السوق.

5- ولمواجهة عمليات تحويل الأرباح المفتعلة لتجنب الضريبة تم الاتفاق على وضع قواعد لضمان أسعار مناسبة غير مغالى فيها لأنشطة التسويق وعمليات التوزيع داخل الدول مع التركيز على الدول النامية لتبسيط الإجراءات وتوفير اليقين الضريبي بشأن قواعد التسعير التحويلي المشار إليها باسم المبلغ ب AMOUNT B على أن تنتهي في 2022.

6- تم الاتفاق على أن تنفيذ قواعد المبلغ أ بما في ذلك تدابير منع الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقية متعددة الاطراف MULTILATERAL CONVENTION (MLC) على أن تتاح تلك الاتفاقية في عام 2022 ويعمل بها بدءاً من عام 2023

7- عدم فرض ضرائب جديدة على الخدمات الرقمية أو تدابير مماثلة اعتباراً من 8 أكتوبر 2021 حتى ديسمبر 2023 أو عندما تدخل الاتفاقية متعددة الاطراف حيز التنفيذ

ووفقاً للركيزة الأولى من الاطار الشامل ستكون الشركات دولية النشاط هي المؤهلة لهذا النهج الضريبي متي وصلت إيراداتها الحد الأدنى اللازم لخضوعها للضريبة ومن بين الشركات دولية النشاط ستكون مؤهلة للخضوع للضريبة وفقاً للركيزة الأولى الشركات التي تقدم خدمات مؤتمتة أو معيارية Automated Or Standardised Services لقاعدة عملاء كثيرين، أو ذات نشاط عالمي والشركات التي تتعامل مع المستهلك مباشرة Consumer Facing Businesses CFB والشركات التي تقوم ببيع السلع والخدمات من خلال طرف ثالث أو من خلال الموزعين أو طرف ثالث يقوم بعمليات روتينية فقط مثل التجميع الثانوي أو التعبئة

والتغليف⁽¹⁾.

ومن الأنشطة التي ستكون محل اعتبار عند فرض الضريبة أو الخضوع لتدابير خطة العمل لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخدمات الرقمية المؤتمتة والخدمات المباشرة مع المستهلك، وسيتم فصل الإيرادات الناتجة عن تلك الأنشطة عن غيرها من الإيرادات وسيتم علي كل شركة بلغت الحد الأدنى للخضوع للضريبة أن تقدم إقرار بالحد الأدنى من الإيرادات الأجنبية سواء كانت ناتجة عن خدمات رقمية أو عن استخدام بيانات ناتجة عن التعامل المباشر مع العملاء وسوف يترتب على ذلك قدرة الشركة والسلطة الضريبية على الفصل بين الإيرادات الداخلية والإيرادات الخارجية⁽²⁾.

ومن الجدير بالذكر أن الركيز (1) تعمل على فرض ضريبة على الأرباح لا الإيرادات، ومن المتوقع أن يتم تطبيقها على نطاق واسع وأوسع بكثير مما تعمل عليه الضريبة على الخدمات الرقمية مثلاً؛ لأنها لا تستهدف فقط مجموعة الأعمال التي تتم عبر الانترنت، ولكن من المتوقع أن تؤدي متطلبات الخضوع للضريبة والتي تتمثل في إيرادات تزيد عن 20 مليار و 10 % الأرباح والذي يصل إلى 200 مليون يورو كحد أدنى إلى عدم خضوع أكثر من 100 شركة من الشركات الأكثر ربحية في العالم⁽³⁾.

مثال على تطبيق الركيزة رقم (1):

إذا ما افترضنا أن لدينا شركة دولية النشاط تقدم خدمات رقمية مباشرة للمستهلكين في ثلاث دول هي أ،ب،ج وليس لديها وجود مادي في أي منهم فوفقاً للقواعد التقليدية للقانون الضريبي الدولي تكون الشركة غير خاضعة للضريبة في أي من تلك الدول الثلاث؛ نظراً لعدم تواجد المادي أو توفر صفة المنشأة الدائمة في حقها في أي من تلك الدول، وإذا ما كانت تلك الشركة تقيم في دولة ملاذ ضريبي فوفقاً للركيزة 1 سيتم احتساب أرباح الشركة أولاً ثم سيتم تقسيم تلك الأرباح إلى أرباح روتينية تحصل عليها الشركة بصورة اعتيادية وأرباح أخرى متبقية، أو بمفهوم المخالفة أرباح غير اعتيادية، وسيتم تخصيص تلك الأرباح المتبقية للدول الثلاث التي هي دول المستهلكين، بحيث يتم تحديد المقدار من الربح الذي يمكن أن يخضع للضريبة في كل دولة من الدول الثلاث، ويتم بعد ذلك فرض ضريبة على الأرباح المخصصة في البلدان الثلاث أ، ب،ج بما يوفر لهم عائدات ضريبية، ولكن يشترط لتنفيذ الركيزة الأولى أن يتم إلغاء ضرائب الخدمات الرقمية المفروضة بصورة أحادية، ولكن نظراً لأن إلغاء الضرائب الأحادية بصورة فورية قد يؤثر على إيرادات الدول النامية من الضريبة على النشاط الرقمي الدولي فقد اقترحت الهند أن يكون إلغاء الضريبة الأحادية بصورة تدريجية نظراً لحاجة الدول النامية الملحة لمثل تلك الإيرادات⁽⁴⁾.

¹ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.25.

² () ومن المتوقع أن تكون هناك استثناءات أو بنود حفر لبعض القطاعات، كقطاع الخدمات المالية والصناعات الاستراتيجية بالنسبة للشركات التي ستكون خاضعة للضريبة منها، للمزيد انظر:

Ibid, P.P.25- 29.

³ House of Commons, "The Digital Services Tax", Op-Cit. P.10.

⁴ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. PP.16-20.

ثانياً: الركيزة الثانية 2 pillar :

تسعى الركيزة الثانية إلى وضع حد أدنى عالمي للضريبة، فمثلاً متى افترضنا أن الشركة الرقمية دولية النشاط تقدم خدمات رقمية في الدولتين أ، ب وتستخدم أساليبها في تحويل الأرباح من تلك الدولتين إلى دولة ملاذ ضريبي وتقوم بعمل تخطيط ضريبي لأجل تفادي دفع ضريبة مرتفعة على أن تقوم بدفع الضريبة المنخفضة التي تقرها الدولة التي تم تحويل الأرباح إليها (دولة الملاذ الضريبي)، وإذا كانت دولة الملاذ الضريبي تفرض ضريبة أقل من 15 % كحد أدنى وكانت الدول ج تفرض ضريبة بحد أدنى يقل عن 15 %، فإنه بموجب الركيزة الثانية يجوز للدولة التي تتواجد فيها الشركة أن تقوم بتحصيل ضريبة إضافية نظراً لأن الضريبة المفروضة على الأرباح في الأصل منخفضة عن الحد الأدنى الذي تقره اتفاقية الإطار الشامل وهو 15 %، وإذا لم تفرض دولة الإقامة ضريبة إضافية يمكن للدولتين أ، ب (دولتي السوق أو المستهلك) أن يرفضاً إجراء خصم ضريبي لأجل ضمان تحصيل الضرائب بمعدل يتناسب مع الحد الأدنى للمعدل الضريبي في الدولتين⁽¹⁾.

¹) Ibid, PP.16-17.

المبحث الثاني الإجراءات الضريبية الدولية أحادية الجانب لمواجهة التجنب الضريبي الدولي

تمهيد وتقسيم:

تعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منذ التسعينات على البعد عن الأنظمة الضريبية التقليدية لمواجهة التجارة الالكترونية، ولكن ليس من الواضح أن دول العالم اتفقت حول معايير محددة لإخضاع أغلب تلك الأنشطة للضريبة، وهذا ما دفع الدول إلى اتباع نهج فردي لمواجهة التجارة الالكترونية⁽¹⁾، وبعد توسع النشاط الرقمي منذ عام 2013 تعمل نفس المنظمة مع مجموعة العشرين لأجل إخضاع النشاط الرقمي الدولي للضريبة ولم تتوصل الدول لاتفاق حتي الآن، وهذا ما دعا الدول خاصة المتضررة منها إلى اتخاذ إجراءات أحادية الجانب لتجنب تدهور الإيرادات الضريبية ولمواجهة العجز في الميزانية والديون.

لقد اختلف نمط ودرجة استجابة وتفاعل الدول لتغير الإيرادات نتيجة ظهور وتنامي وإحلال النشاط الاقتصادي الرقمي محل النشاط التقليدي، وكانت لكل لدولة سياساتها الضريبية وإجراءاتها الحكومية كرد فعل، اعتماداً على التحديات الاقتصادية والاجتماعية والضريبية التي واجهتها، وبما يتفق مع نظمها الضريبية المحلية، وكان لبعض الدول نهج أحادي لمواجهة تلك التحديات⁽²⁾، ولم يكن هناك توافق دولي أو اتفاق حول رد فعل معينة لمواجهة تلك التحديات، فقد فرضت الهند ضريبة المعادلة وقدمت فرنسا أجنحة للضريبة على الخدمات الرقمية، برغم تهديدها من قبل الولايات المتحدة بفرض رسوم جمركية على مجموعة من السلع المختارة التي تستوردها منها، وطبقت المملكة المتحدة ضريبة على الخدمات الرقمية، وتهدف معظم الإجراءات الأحادية إلى حماية وتوسيع القاعدة الضريبية للدولة التي يوجد بها المستخدمون أو المستهلكون⁽³⁾.

ومن الضرائب التي فرضت من جانب واحد ضرائب الخدمات الرقمية Digital Services Taxes وضرائب الوصول الرقمي Digital Access Taxes كرسوم تفرض على ترخيص الدخول أو المعالجة، وضرائب البيانات الرقمية Digital Data Taxes ، وضرائب على المدفوعات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي، مثل توسيع تعريف الاتاوة بهدف فرض الضرائب على المدفوعات لغير المقيمين، وقد تغطي الضريبة الأحادية الجانب عدداً كبيراً من الخدمات الرقمية، أو مجموعة قليلة من تلك الخدمات أو حتى خدمة واحدة، مثل الضريبة على الإعلان عبر الانترنت أو الضريبة على بيع بيانات المستخدم⁽⁴⁾.

وصنف البعض الإجراءات الأحادية الجانب التي اتخذتها أغلب الدول لمواجهة التجنب

¹ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.2.

² Ibid. P.2.

³ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P 5.

⁴ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. P.P19-20.

الضريبي الدولي في أربع فئات على النحو التالي⁽¹⁾:

- 1- فرض ضرائب على المبيعات
 - 2- فرض ضريبة الاستقطاع
 - 3- إقرار تطبيقات بديلة لاعتبارات المنشأة الدائمة
 - 4- فرض أنظمة مخصصة لاستهداف المؤسسات الكبرى دولية النشاط ضريبياً
- وبالرغم من أن حجم الإجراءات أحادية الجانب التي اتخذتها بعض الدول لم يكن كبيراً، إلا أن تلك الإجراءات مجتمعة مثلت انهياراً غير مسبوقة في الاجماع الدولي، والذي وقف خلف تنظيم المنافسة الضريبة على الشركات على مدار قرن من الزمان، فقد ترتب على الإجراءات الأحادية الجانب تشوهات كبيرة للمنافسة الضريبية بين الدول، وزيادة عبء الامتثال الضريبي على الشركات وتزايد نزاعات الازدواج الضريبي الدولي، وكلما طال أمد الافتقار إلى تنظيم ضريبي دولي جديد زادت وتيرة الإجراءات أحادية الجانب، وعمت الفوضى الضريبة، فمن المتوقع أن تنتشرذم التشريعات ولا تتبع موقف متمائل في فرض الضريبة، ويزيد الازدواج مما قد يضر في النهاية بنشاط الشركات الرقمية الدولي وضياع حصيلة ضريبية، كان يمكن للدول الحصول عليها اذا لم يكن هناك طمع من جانب بعض الدول في الحصول على حصة أكبر من تلك الإيرادات⁽²⁾.

ويقع هذا المبحث في ثلاث مطالب كالتالي:

- المطلب الأول: الإجراءات أحادية الجانب لبعض دول آسيا
- المطلب الثاني: الإجراءات أحادية الجانب في أوروبا
- المطلب الثالث: نهج الولايات المتحدة الأمريكية وموقفها من الإجراءات الاحادية الجانب

¹ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit, P.14.

⁽²⁾ راجع في ذلك كلا من :

Margarita Gelepathis & Martin Hearson, "The politics of taxing ...", OP-CIT., P. 708.

Mateusz Kaźmierczak, "EU Proposal On Digital Service Tax ...", OP-CIT. P. 97.

المطلب الأول الاجراءات أحادية الجانب لبعض دول آسيا

أولاً: الهند:

فرضت الهند ضريبة المعادلة **Equalization Levy** على الشركات المقيمة وغير المقيمة في عام 2016، وجاءت الضريبة بسبب معاناة سلطة الضرائب هناك من تراجع في الإيرادات الضريبية، في ظل تعنت دول الإقامة بعدم تمتع دولة السوق أو دولة المستهلك بشيء من تلك الإيرادات، وفرضت الهند تلك الضريبة في مسعى منها إقرار العدالة في توزيع الإيرادات الضريبية دولياً، وفرضت تلك الضريبة بنسبة 6%، يلتزم بدفعها رجال الأعمال للسلطة الضريبية في الهند، وتفرض على كل شخص يقدم إعلانات تستهدف المقيمين في الهند سواء باستخدام عنوان IP في الهند أو من خارج الهند (1).

وتعد الهند من أولى الولايات الضريبية التي فرضت نوعاً من الضرائب على الخدمات الرقمية؛ وذلك لأجل إقرار عدالة المنافسة بين الشركات المحلية والشركات المقيمة في الخارج، وتقوم بعرض وبيع منتجاتها في الهند، خاصة في ظل عدم خضوع تلك الشركات غير المقيمة للضريبة العادلة (2)، وإذا كانت الضريبة قد فرضت على المدفوعات المقدمة من شخص مقيم في الهند إلى شخص غير مقيم، فقد اصطدمت بالمعاهدات الدولية التي تمنع الأزواج الضريبي، ذلك أن بعض الشركات غير المقيمة تقيم في دول ملاذ ضريبي، ولكن لا تستفيد الهند من تلك الإيرادات، لذلك عمدت الهند إلى تعديل قانون المالية العامة الخاص بها؛ لأجل تجاوز تعقيدات المعاهدات الدولية (3)، وأعطى قانون ضريبة المعادلة الأنشطة الصغيرة من الضريبة، والتي لا تتجاوز إيراداتها السنوية 267 ألف دولار أمريكي، وكذلك من له من تلك الشركات منشأة دائمة في دولة أخرى (4).

وإذا كانت ضريبة المعادلة في الهند قد اقتصررت بموجب القانون الصادر بها في عام 2016 على المعاملات بين الشركات، فإن تعديل قانون المالية العامة الهندي الذي جاء في عام 2020 وسع من نطاق ضريبة المعادلة، لتشمل ضريبة بنسبة 2% على جميع عمليات البيع عبر الانترنت لسلع أو خدمات إلى شخص مقيم بالهند من قبل مشغلي تجارة الكترونية E-Commerce Operator غير مقيمين (5)، أي أن الضريبة صارت تشمل خدمات المنصة الرقمية وخدمات المحتوى الرقمي والخدمات المتعلقة بالبيانات والبرمجيات وفئات الخدمات الأخرى المرتبطة بها (6).

¹ "الضريبة الرقمية وسيلة لانعاش الأسواق الناشئة: تجربة الهند" سلسلة خبرات دولية، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري، السنة (1) - العدد (23)، 2020، ص 4-3.

² Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes...", Op-Cit, P.9.

³ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P23.

⁴ "الضريبة الرقمية وسيلة لانعاش الأسواق الناشئة: تجربة الهند"، مرجع سابق، ص 4.

⁵ ومشغل التجارة الالكترونية هو شخص مقيم يمتلك منشأة أو منصة رقمية لبيع السلع أو تقديم خدمات عبر الإنترنت،

راجع

"الضريبة الرقمية وسيلة لانعاش الأسواق الناشئة: تجربة الهند"، مرجع سابق، ص 3.

⁶ ومشغل الخدمات الالكترونية هو شخص غير مقيم يمتلك أو يدير منصة رقمية أو إلكترونية لبيع البضائع عبر

ثانياً: اندونيسيا:

سنت إندونيسيا قانون التجارة الالكترونية في عام 2019 لأجل تحسين حوكمة الانترنت وتحديد الالتزامات الضريبية للشركات الرقمية، وفرضت ضريبة على المنتجات غير الملموسة التي يقدمها موفر الخدمات الرقمية الأجانب وذلك لأجل دعم برنامج تعافي اقتصادي وطني، وسميت بضريبة الدخل المباشرة على دخل مزودي الخدمات الأجانب⁽¹⁾، وفرضت ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الرقمية، على أن تفرض تلك الضريبة على خدمات البث مثل ما تقدمه بعض المنصات الرقمية مثل Netflix وكذلك على التطبيقات الرقمية⁽²⁾، وبذلك فرضت اندونيسيا ضريبة على الاستهلاك، وذهب البعض إلى وجوب فرض تلك الضريبة على جميع الخدمات الرقمية المقدمة والمنتجات سواء محلية أو عابرة للحدود، حيث يمثل قيام دولة باستهداف الشركات الرقمية العابرة الحدود تمييز وعدم عدالة في فرض الضريبة، وبالتالي خروجاً عن القواعد الأساسية في فرض الضريبة⁽³⁾.

وكلفت اندونيسيا 52 شركة رقمية في نهاية عام 2020 بتحصيل ضريبة القيمة المضافة عبر الحدود، وجمعت بموجبها حصيلته مقدارها 20.9 مليون دولار في الثلاثة أشهر التالية علي فرضها (أغسطس وسبتمبر واکتوبر من عام 2020)⁽⁴⁾، وحصلت 53 شركة رقمية في عام 2021 من تحصيل ضرائب على القيمة المضافة بقيمة 41 مليون دولار⁽⁵⁾.

ثالثاً: الفلبين:

حاوت السلطة المختصة بالإيرادات الداخلية في الفلبين مد حكم القواعد الضريبية المطبقة على الممارسات التقليدية على تلك الأعمال التي تتم عبر الانترنت، وذلك من خلال مذكرة أصدرتها في عام 2013 سواء تمت تلك الأعمال بين الشركات والمستهلكين B to C أو بين الشركات بعضها البعض B to B أو بين المستهلكين بعضهم البعض C to C، بل إن التشريع الفلبيني مد حكم القانون الضريبي بصورة فورية على الأنشطة الرقمية، بحيث تخضع للضريبة وفقاً للقانون المحلي جميع المشتريات سواء محلية أو مستوردة وعمليات البيع سواء كانت محلية أو دولية، على أن يشمل ذلك جميع السلع ملموسة وغير ملموسة وسواء تمت عملية تسويق السلعة من خلال الانترنت أو بطريقة تقليدية أو رقمية دون تمييز، وأتبعها السلطة الضريبية في الفلبين بعدها بسبع سنوات بقرار آخر، تلزم بمقتضاه كل من يمارس أي نشاط في الفلبين أو حتي مرتبط به أن يقوم بتسجيل أنشطتهم، على أن يشمل ذلك الالتزام من

الانترنت أو توفير الخدمات عبر الانترنت أو كليهما، للمزيد انظر

⁶ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit, P.10.

¹ Machfud Sidik, "Digital Services Tax: ...", Op-Cit. P.60-62.

² الضريبة الرقمية وسيلة لإنعاش الأسواق الناشئة: تجربة الهند"، مرجع سابق، ص.2.

³ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes...", OP-CIT, P.9.

⁴ Kelbesa Megersa, "Digital Service Taxes and Their Application", Institute of Development Studies, December 2020, P. 3.

⁵ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.24.

يقوم بأي نشاط رقمي ومن يرتبط بهذا النشاط سواء بالقيام بأعمال مرتبطة بالنشاط الرقمي، أو حتي يحصل على دخل مرتبط به، ويخضع لذلك التزام كل من البائعين والتجار ومقدمي الخدمات بتسجيل أنشطتهم، مثل مزودي خدمة الانترنت وأصحاب قنوات التسليم للمبيعات، وكل من له دور في النشاط الرقمي من قريب أو بعيد⁽¹⁾.

المطلب الثاني

الإجراءات أحادية الجانب في أوروبا

أولاً: الإجراءات الاحادية الجانب في الاتحاد الأوروبي:

اقترح الاتحاد الأوروبي قبل جائحة كورونا اتخاذ إجراءات أحادية الجانب في ظل عدم وجود توافق عالمي لأجل حماية إيراداته الضريبية، واقترحت فرنسا وإيطاليا وإسبانيا تطبيق ضريبة أحادية الجانب، وصدر عن المفوضية الأوروبية مشروع قانون في عام 2017 تضمن ضريبة مؤقتة على الخدمات الرقمية DIGITAL DST SERVICE TSX بنسبة 3%؛ لأجل إخضاع عوائد بيع مساحات اعلانية أونلاين للضريبة، وإخضاع أنشطة الوساطة الرقمية التي تسمح للمستخدمين بالتفاعل مع بعضهم البعض، وتسهل عملية تبادل السلع والخدمات بينهم، وكذلك الإيرادات الناتجة عن استغلال بيانات هؤلاء المستخدمين، على أن تطبق تلك الضريبة على الشركات التي تزيد عوائدها عن 5 مليار يورو، ولكن لم يلق هذا المشروع بقانون قبولاً لدى السويد وإيرلندا والدنمارك بسبب أن الضريبة فيه تكون على إجمالي الإيرادات لا الأرباح، وواجه مشروع القانون في النهاية صعوبات بشأن تطبيقه⁽²⁾.

ثانياً: الإجراءات الأحادية الجانب في المملكة المتحدة:

فرضت المملكة المتحدة ضريبة الخدمات الرقمية في ابريل 2020، بنسبة 2% من قيمة المبيعات كضريبة مؤقتة؛ نظراً لتخوفها من عدم اعتراف النظام الضريبي الدولي بالقيمة التي يتم إنشائها للشركات الرقمية من خلال مستخدمي الانترنت داخل المملكة، وتستهدف هذه الضريبة الحصول على القيمة المضافة لأنشطة الرقمية لكبرى الشركات من قبل مستخدمي المملكة المتحدة الذين يتفاعلون مع الأسواق عبر الانترنت ومحركات البحث ومنصات التواصل الاجتماعي، وهي بمثابة ضريبة على

⁽¹⁾ ويوجد مشروعات قوانين أيضاً في البرلمان الفلبيني تستهدف فرض ضرائب على المعاملات الرقمية، مثل مشروع القانون رقم 6122، الذي يهدف إلى حماية المستهلكين المرتبطين بمعاملات على الانترنت، وإنشاء دائرة ضريبية فقط للتجارة الإلكترونية، وإقرار إعفاء ضريبي لأول سنتين تشغيل للمنشآت الرقمية، ومشروع قانون آخر رقم 6765 بشأن إنشاء نظام مالي للاقتصاد الرقمي، ويستهدف تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في جعل منسقي الشبكات مثل GRAB و ANGKAS التي تعمل على ربط العملاء بمقدمي الخدمات وكلاء لأجل استقطاع ضرائب الدخل، لتشجيع الشركات على الامتثال الضريبي، وتسهيل عمليات الدفع، وأيضاً البحث فيما إذا كانت الخدمات الإلكترونية المقدمة في الفلبين في سياق = الأعمال التجارية تخضع لضريبة القيمة المضافة أم لا، ويستهدف مشروع القانون أيضاً تحديد ما إذا كانت الخدمات الرقمية المقدمة من الشركات الكبرى متعددة الجنسية مثل جوجل ستخضع للضريبة أم لا، وستحدد كذلك مدى إمكانية خضوع الخدمات المقدمة من تلك الشركات لقاء اشتراكات للضريبة أم لا، ويعمل مشروع القانون أيضاً على جعل منظمو خدمات التاجير مثل AIRBNB ومنصات التجارة الإلكترونية مثل LAZADA و SHOPEE وكلاء لاستقطاع الضريبة على القيمة المضافة، للمزيد انظر:

Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.27.

⁽²⁾ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P. 23.

المبيعات وليس على الأرباح، وذلك على الأعمال التي تزيد إيراداتها عن 500 مليون استرليني، وتطبق تلك الضريبة أيضا متي حققت الشركة الدولية النشاط أرباحاً تزيد عن 25 مليون جنيه استرليني من المستخدمين داخل المملكة، حتى لو لم تصل إجمالي إيراداتها إلى الحد الأدنى وهو 500 مليون جنيه استرليني، وحققت تلك الضريبة إيرادات وصلت الي 358 مليون جنيه استرليني في العام المالي 2021/2020⁽¹⁾.

ولا تمثل ضريبة الخدمات الرقمية في المملكة المتحدة ضريبة على بيع البضائع عبر الانترنت، وإنما ضريبة على الدخول الناتجة عن الخدمات المقدمة، مثل محركات البحث والخدمات التي تتيح للمستخدمين عرض صفحات الويب وخدمات منصات الوسائط الاجتماعية والاسواق عبر الانترنت، والتي تسمح للمستخدمين من المملكة بالإعلان عن السلع والخدمات أو بيعها لمستخدمين آخرين⁽²⁾. وبالإضافة لذلك حاولت المملكة المتحدة مواجهة عملية تحويل الأرباح وتقويت الفرصة على الشركات التي تقوم بهذا الأمر لأجل تجنب الضريبة حيث قامت بفرض ضريبة على الأرباح المحولة، وكذلك فرضت استراليا نفس الضريبة⁽³⁾.

ثالثاً: الإجراءات الاحادية الجانب في فرنسا وإيطاليا:

فرضت فرنسا ضريبة على الخدمة الرقمية بنسبة 3% في عام 2019 عرفت باسم ضريبة GAVA⁽⁴⁾، وتطبق تلك الضريبة في حالة مشاركة المستخدم الفرنسي في إنشاء القيمة، على أن تفرض تلك الضريبة على الإعلانات على الوجهات الرقمية، وعلى البيانات وخدمات منصات الوسائط الاجتماعية، وفرضت إيطاليا في نفس العام نفس الضريبة (ضريبة على الخدمات الرقمية) بنفس المعدل، ولكن جعلت الحد الأدنى للخضوع للضريبة مختلف، وهو بلوغ الشركة ثلاثة آلاف معاملة في السنة، والجديد هنا بالنسبة لإيطاليا أنها لم تجعل الحد الأدنى للخضوع للضريبة مبلغ من النقود، وإنما جعلته عدداً معيناً من المعاملات أي كانت قيمتها على أن تفرض تلك الضريبة على الاعلانات على الانترنت ونقل بيانات المستخدمين الايطاليين عبر الانترنت ومنصات الانترنت⁽⁵⁾.

¹ وتطبق الضريبة بالتالي في حالة تحقيق الشركة إيرادات ناتجة عن استهداف الاعلانات مستخدمي المملكة المتحدة، وفي حالة تحقيق الشركة عمولة ناتجة عن تسهيل معاملات بين مستخدمي المملكة المتحدة، وتفرض كذلك على العوائد المتحققة لمحرك بحث من عرض الاعلانات مقابل ما أدخله مستخدمي المملكة من مصطلحات بحث رئيسية أو نتائج بحث، راجع في ذلك كلا من: أ.د/ أمال علي ابراهيم، "دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية: مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري"، مرجع سابق، ص 282.

House of Commons, "The Digital Services Tax", Op-Cit. PP. 4-10.

² Ibid.

³ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. P. 20.

⁴ وهو اختصار الحروف الأولي للشركات الرقمية الكبرى متعددة الجنسية وهي Google, Apple, Facebook, Amazon.

⁵ أ.د/ أمال علي ابراهيم، "دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية: مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري"، مرجع سابق، ص 282.

المطلب الثالث

نهج الولايات المتحدة الأمريكية وموقفها من الإجراءات الأحادية الجانب

تستقر لدى الولايات المتحدة الأمريكية أكبر الشركات الرقمية دولية النشاط ، مثل جوجل وأمازون وفيسبوك وأبل، وتعارض الولايات المتحدة باعتبارها أكبر مقر للشركات الرقمية دولية النشاط الإجراءات الأحادية الجانب المتخذة في دول أوربا والدول النامية، وقامت الولايات المتحدة بتهديد بعض من تلك الدول في حالة اتخاذ إجراءات ضريبية أحادية الجانب، فقد هددت فرنسا باتخاذ إجراءات تجارية انتقامية إذا ما أقبلت فرنسا على فرض ضريبة على الخدمات الرقمية، ولا يعد منهج الولايات المتحدة جديد في هذا الجانب فقد دأبت على العمل على تحقيق مكاسب حتى ولو كان على حساب الدول والبلدان الأخرى، وحتى لو كانت تلك الدول دولاً نامية وفي أشد الحاجة إلى تلك الإيرادات لتحقيق متطلبات التنمية والتطوير وتوفير أساسيات الحياة لمواطنيها، ولقد دام النقاش لمدة عشرين سنة حول فرض رسوم جمركية على معاملات التجارة الإلكترونية من قبل في منظمة التجارة العالمية وتم إقرار حظر فرض رسوم جمركية ويتم تمديد ذلك الحظر بصورة دورية⁽¹⁾.

وتعمل الولايات المتحدة على استقطاب الشركات الكبرى الرقمية من خلال منح تسهيلات ضريبية، فبالرغم من زعم إدارة بايدن تشجيع انتقال الأصول الرقمية للخارج عمدت الولايات المتحدة في عام 2017 نحو إجراء تعديلات ضريبية على الدخل غير المادي المستمد من الخارج foreign-derived intangible income وقامت بفرض ضرائب منخفضة بنسبة 13.125% على أرباح الأصول الرقمية التي تدعم الصادرات، وتم تحديد ضريبة بنفس المقدار 13.125% على الأرباح الأجنبية على الدخول من الأصول غير الملموسة، كبراءات الاختراع، بهدف تشجيع الشركات الرقمية على التوطن والاحتفاظ بملكيته الفكرية داخل الولايات المتحدة، واستقطاب الأصول غير الملموسة من الخارج⁽²⁾.

وعلى جانب آخر انتهى البعض إلى أن قيام الولايات المتحدة بمحاربة الملاذات الضريبية سوف يحقق لها إيرادات مثل الدول الأخرى، بسبب تواجد عدد كبير من المستخدمين والمستهلكين للسلع الرقمية على أرضها متى استطاعت أن تستعيد الإيرادات التي تفقدها بفعل الملاذات الضريبية، ولكن الولايات المتحدة نفسها تمثل ملاذاً ضريبياً هي الأخرى، حيث تعد أكبر موطن للشركات الرقمية دولية النشاط ، وتستخدم نفوذها السياسي والاقتصادي لحماية تلك الشركات من فرض ضرائب على

¹ فقد كانت الاقراص المضغوطة -على سبيل المثال- خاضعة للضريبة الجمركية، ولكنها صارت معفاة من الضريبة منذ عام 1998، بعد أن تم استبدال عملية ارسالها للدول الأخرى إلى شكل الكتروني، وذلك بموجب اتفاقيات دولية تحت مظلة منظمة التجارة العالمية، ويمدد الإعفاء منذ ذلك التاريخ بصورة روتينية، للمزيد راجع كلا من:

Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital ...", Op-Cit. P.5.

Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit. P.8.

²) Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital In The Age Of Intangibles", Op-Cit.

P.6.

أنشطتها، وإذا ما أقرت الولايات المتحدة مواجهة الملاذات الضريبية عالمياً فسوف تضطر إلى أن تدفع الشركات المقيمة فيها ضرائب، وستخرج منها إيرادات ضريبية لصالح الدول الأخرى، ومن حق تلك الدول فرض ضريبة باعتبارها مقر للمستخدمين والمستهلكين، وما يؤرق الولايات المتحدة ويمنعها من السير في الطريق الصحيح نحو إقرار نظام عالمي نزيه هو أن الإيرادات التي ستخرج منها أكبر من الإيرادات التي ستحصل عليها متي سعت نحو القضاء على الملاذات الضريبية⁽¹⁾.

وتبرر الولايات المتحدة موقفها اعتمادا على أن فرض ضرائب على إيرادات النشاط كما تسعى الدول من خلال إجراءات احادية الجانب يمثل انتهاكا لاتفاقية الضرائب النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ووفقا للولايات المتحدة لا يسمح بالضرائب إلا على أرباح الأعمال أو مصادر الدخل الأخرى، مثل الفوائد وأرباح الأسهم والأتاوات وأرباح رأس المال، ووفقا لوجهة النظر تلك فإن الضريبة على الخدمات الرقمية الواقعة على إجمالي الإيرادات تتعارض مع مبادئ ونظام الضرائب الدولي⁽²⁾.

النهج الانتقائي للولايات المتحدة:

شرعت إدارة ترامب نحو الانتقام من الدول التي أقرت ضريبة الخدمات الرقمية من خلال المادة 301 من قانون التجارة لعام 1974، وتشير تلك المادة ضمناً إلى الباب الثالث من ذلك القانون، والذي يشمل عشر مواد من المادة 301 حتي المادة 310، وتسمى تلك المواد مجتمعة باسم "الإغاثة من الممارسات التجارية غير العادلة" وتسمح المادة 301 للأشخاص بتقديم التماس إلى حكومة الولايات المتحدة لأجل تعديل عوائق أجنبية محددة على التجارة، واستخدمت الولايات المتحدة تلك المادة في السابق لأجل فتح أسواق الدول وفتح وإزالة الحواجز الجمركية أمام السلع والخدمات الأمريكية، ومتى وجد الممثل التجاري للولايات المتحدة أن فعل ما يمثل عائقاً أما التجارة له أن يرد على ذلك من خلال:

- 1- فرض رسوم أو قيود استيراد أخرى على سلع أو خدمات تلك الدولة.
- 2- الدخول في اتفاقيات ملزمة للدول الأخرى لأجل القضاء على ذلك السلوك المخالف أو التخلص التدريجي منه أو تقديم مزايا تجارية تعويضية.
- 3- تقييد أو رفض إصدار تصاريح خدمات لتزويد تلك الدولة بخدمات بعض القطاعات في الولايات المتحدة.
- 4- تعليق أو سحب أو منع تطبيق امتيازات اتفاقية التجارة العالمية.

ومن الواضح أن الولايات المتحدة هددت فرنسا باستخدام المادة 301 في عام 2019 من خلال استخدام البند واحد المتمثل في فرض رسوم أو قيود استيراد على المنتجات الفرنسية، مما دفع فرنسا إلى تأجيل فرض ضريبة أحادية الجانب، واستخدمت تلك المادة أيضاً ضد المملكة المتحدة والنمسا وتركيا والهند، واقترحت الولايات المتحدة فرض رسوم إضافية تصل إلى 100 % على المنتجات الفرنسية،

¹) Ibid. P.4.

²) Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes...", Op-Cit.P.15.

كإجراء مضاد لسعيها لفرض ضريبة على الخدمات الرقمية، ولكن كان من نتاج تعليق فرنسا لتلك الضريبة أن أجلت ادارة بايدن فرض رسوم جمركية إضافية علي السلع الفرنسية⁽¹⁾.

وكان الدافع وراء تلك الإجراءات أن الولايات المتحدة ترى أن الإجراءات أحادية الجانب تمثل تحدياً للتنسيق الضريبي الدول، وقد تمثل إجراءً انتقائياً أو تمييزياً، وبالفعل بدأت اجراءات تحقيق داخلية بشأن الاجراءات أحادية الجانب المتخذة من قبل بعض الدول في ضوء المادة 301، وانتهت تلك التحقيقات إلى أن الضرائب المفروضة تبعا لإجراءات أحادية الجانب هي ضرائب تمييزية، وبالرغم من قيام الولايات المتحدة بتعليق إجراءاتها المضادة مع بعض الدول، إلا أن الاجراءات الاحادية الجانب لم تتوقف ولم تقتصر على ضريبة الخدمات الرقمية، واتبعت دول أخرى مناهج مختلفة لمواجهة النشاط الرقمي ضريبياً بخلاف نمط الضريبة على الخدمات الرقمية⁽²⁾.

ويرى البعض أنه في ضوء المد المتزايد من الإجراءات الأحادية الجانب وتبني العديد من الدول لتلك الاجراءات، والسعي نحو الاعتراف بالحقوق الضريبية لدول السوق ينبغي على الولايات المتحدة أن تستبدل المفهوم الحالي للمنشأة الدائمة PE بقاعدة الارتباط الجديدة NEXUS التي يمكن أن تتضمن معنى الوجود الرقمي المهم، وأنه لازال أمام الولايات المتحدة فرصة في الحفاظ على الحد الأدنى من المصالح، من خلال اقتراح معايير أو صياغة معايير عادلة لتوزيع الحقوق الضريبية بين دولة الإقامة ودولة السوق وخاصة أن رد فعل منظمة التجارة العالمية على اجراءات الولايات المتحدة المضادة أنها اعتبرتها بمثابة تهديد قد يتسبب في إلحاق أضرار جسيمة لعضو آخر في المنظمة من قبل عضو يتمتع بقوة اقتصادية، وأن ذلك يرقى إلى الاستخدام الفعلي للعقوبات على دول السوق⁽³⁾.

ومن الواضح أن الولايات المتحدة باستخدام ذلك الأسلوب برغم زعمها الوصاية على العدالة الدولية تسعى فقط إلى تحقيق مصالحها، بغض النظر عن اعتبارات العدالة أو الحرية الاقتصادية أو حرية التجارة الدولية التي تسعى إلى تكريسها منذ أمد بعيد، فضلا عن تمسكها ببعض قيم النظام الضريبي الدولي التقليدي والذي قد لا ينطبق على الاقتصاد الرقمي، وتجاهل عن وعي وعمد تغيير الحال على أرض الواقع وعينها في الحقيقية على حقوق الدول الضريبية والتي تسعى للحفاظ عليها لنفسها.

وفي هذا السياق توصلت إحدى الدراسات إلى أنه حتى المساعي الدولية التي تعمل الولايات المتحدة على اقرارها من خلال منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين ما هي إلا توجهات أمريكية، الهدف منها تطوير النظام الضريبي الدولي الحديث لتحقيق مصالحها في الحفاظ على أكبر قدر من الإيرادات الضريبية

¹ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit.P.P.11-17.

² Tandon, Suranjali, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.24.

³ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit.P.P.13-16.

للشركات الرقمية المقيمة لديها، حيث تبين له أن الركيزة الثانية والتي تسعى إلى فرض ضريبة دنيا عالمياً والتي تسعى منظمة التعاون الاقتصادي ومجموعة العشرين نحو فرضها عالمياً، ما هي إلا قانون محلي للولايات المتحدة يهدف إلى خدمة المصالح الأمريكية، فمثلاً متى تم الاتفاق على حد أدنى للضريبة على الشركات الرقمية مقداره 15 % وقامت الشركة الرقمية بدفع جزء من تلك الضريبة وليكن 2% لدولة نامية، فإن من حق دولة الإقامة الحصول على باقي نسبة الضريبة التي تكون في هذا المثال 13 %، ويعتمد ذلك على قاعدة تضمين الدخل income inclusion rule والتي يرى أن تلك القاعدة مصممة تبعاً لمقياس محلي للولايات المتحدة يعرف باسم "الدخل العالمي غير الملموس منخفض الضريبة" "global intangible low-taxed income" وهو جزء من القانون الضريبي الأمريكي⁽¹⁾.

¹ Abdul Muheet Chowdhary, "Developing Country Demands for an Equitable Digital Tax Solution", Op-Cit.P.3.

الفصل الثالث

نحو نظام ضريبي دولي قادر على مواجهة النشاط الرقمي ضريبياً

تمهيد وتقسيم:

لقد أسفرت التقنيات عن نماذج جديدة للأعمال، محور عملها الأصول غير الملموسة كالبرمجيات وبراءات الاختراع، يعتمد أغلبها على الملكية الفكرية وتعتمد في عملها على مدخلات غير تقليدية، وهي أيضاً غير ملموسة، مثل البيانات الخام والبيانات المعالجة، وتقدم للمجتمع مخرجات مختلفة وغير تقليدية مثل المنتجات الرقمية والبيانات.

وبالرغم من الجهود الدولية المبذولة وتوجهات المفكرين وزيادة البحث حول ضرورة خضوع النشاط الرقمي الدولي للضريبة، إلا أن الأمر ليس بالسهولة كما قد يبدو، فإذا كانت الدول متفقة حول ضرورة الوصول لحل وفرض ضريبة على السلع والخدمات الرقمية العابرة للحدود، إلا أنهم مختلفين بشأن الطريقة التي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق ذلك بعدالة، فضلاً عن اختلاف وجهات النظر بين الدول حول نموذج العدالة الذي ينبغي أن يطبق حال فرض الضريبة، بالإضافة إلى أنه ليس هناك ما يضمن امكانية الوصول إلى حلول.

وإذا كانت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد قدمت تقريراً مرحلياً أشارت من خلاله إلى مجموعة من التدابير التي يمكن للدول أن تسترشد بها بصورة مؤقتة، إلا أنها لم تصدر عنها تدابير مؤقتة وذلك بسبب عدم توافق الآراء بين الدول، فقد عارض البعض اتخاذ اجراء مؤقت بسبب السلبيات التي يمكن أن تنتج عنه⁽¹⁾.

وبالرغم من الوصول إلى اتفاق في اكتوبر 2021 بشأن الركيزتين، إلا إن عملية التنفيذ قطعاً ستواجهها تحديات كثيرة، منها ضرورة اجراء تعديلات في التشريعات المحلية لمعظم دول العالم؛ لأجل اجراء اصلاحات ضريبية⁽²⁾، ولكن بالرغم من ذلك يبقى التعاون الدولي محور لا يمكن بدونه الوصول إلى حل.

وقد ذهب البرلمان البريطاني في تقرير له إلى أن مسألة تنفيذ اصلاحات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن الضرائب على الاقتصاد الرقمي وفقاً للجدول الزمني المطروح بحلول عام 2024 محل شك؛ لأن الإصلاحات المقترحة معقدة، وتعتمد بشكل كامل على اتفاق يشمل 140 سلطة ضريبية حول العالم، فضلاً عن أن إشراك الشركات الكبرى والدول الكبرى في تلك الإصلاحات أمر بالغ الأهمية، وتوقع التقرير أن تمتد إصلاحات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ما بعد عام 2024، فالسلطات الضريبية الـ 140 حول العالم والمطلوب منها أن تتوافق على نظام ضريبي واحد تنتمي لثقافات وفكر ونموذج عمل مختلف بشأن الشفافية الضريبية ونهج الامتثال

⁽¹⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 17.

⁽²⁾ للمزيد انظر كلا من:

أ.د/ رمضان صديق، "المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي .."، مرجع سابق ص 35.

Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit.P.16.

الضريبي ومدى الالتزام بالإصلاحات⁽¹⁾. وبالرغم من الصعوبات ومشكلات الوصول إلى إجماع دولي حول نظام ضريبي دولي يكفل عدالة توزيع الحصص من الإيرادات الضريبية الدولية بصورة عادلة، إلا أن المفكرين حول العالم يعملون وما زالوا لأجل مواجهة التحديات الجمة والوصول إلى حلول لأجل تكيف النظام الضريبي الدولي مع متغيرات النشاط الرقمي عابر الحدود ويقع هذا الفصل في خمسة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: التوسع في مفهوم المنشأة الدائمة.

المبحث الثاني: الوجود الاقتصادي الكبير.

المبحث الثالث: حلول إجرائية لمشكلات فرض ضريبة على النشاط الرقمي.

المبحث الرابع: مقترحات فقهية لنظام ضريبي دولي يخضع فيه النشاط الرقمي للضريبة.

المبحث الخامس: النظام الضريبي الدولي والدول النامية.

¹) House of Commons, “The Digital Services Tax”, Op-Cit. P.P3-6.

المبحث الأول التوسع في مفهوم المنشأة الدائمة

لقد تم تصميم قوانين القرنين التاسع عشر والعشرين لكي تتناسب مع نموذج الأعمال التقليدي والمادي، حيث تستند معظم قوانين ضريبة الدخل على مفهوم المنشأة الدائمة، ويعتمد مصدر الدخل على وجود المنشأة الدائمة، وقد كان مفهوم المنشأة الدائمة مرتبطاً باستمرار الوجود المادي كموقع المشروع أو المقر الرئيسي أو منفذ بيع، وكان توفر دائمية المنشأة يقتضي توافر أحد شرطين، إما مكان ثابت للعمل، أو شخص يعمل نيابة عن المكان⁽¹⁾.

ولقد صاغت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مسودة القاعدة الموحدة المتعلقة بضرورة وجود مكان ثابت للأعمال كميّار لحق سلطة ضريبية معينة في فرض الضريبة عام 1963، ومع ظهور التجارة الالكترونية في التسعينيات أصدرت المنظمة مسودة تقرير لها عام 1999 لبحث مفهوم الإقامة الدائمة في سياق التجارة الالكترونية، وأثناء مناقشة تلك المسودة قدم تقرير بشأن عدم ضرورة تنقيح المادة (5) من الاتفاقيات المتعلقة بمسألة الإقامة الدائمة أو مراجعتها؛ لأجل استيعاب التغيرات في متطلبات الإقامة الدائمة بالنسبة للتجارة الالكترونية، وكل ما أثير حوله الحديث وقتها هو أهمية تحديث تفسير الاتفاقية أي شرح المادة (5) فقط⁽²⁾.

أولاً: الوكيل منشأة دائمة:

حفزت الرقمنة المجتمع الدولي لأجل إعادة التفكير في مسألة إعادة توزيع وتخصيص الحقوق الضريبية حول العالم، نظراً لافتقار الرقمنة لوجود المادي كشرط للخضوع لسلطة ضريبية معينة وعدم توفر شرط المنشأة الدائمة، فتطرق الوثيقة المتعددة الأطراف لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 2021 في الجزء الرابع منها إلى حالة المنشأة الدائمة في ظل الوضع الحالي وسعت نحو⁽³⁾:

- توسيع معيار اعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة
- تضييق نطاق إعفاءات الوكيل المستقل
- تقييد إعفاءات الأنشطة الواردة في الفقرة 4 من تعريف المنشأة الدائمة والتي تتضمن عدم اعتبار التسهيلات المتعلقة بأنشطة التخزين والعرض والتسليم منشأة دائمة .

واعتبرت الوثيقة أن الأنشطة التمهيدية أو المساعدة تخضع للضريبة ويمكن للدول فرض ضريبة على أرباحها ويسري عليها وصف المنشأة الدائمة وبذلك تخضع الشركات الرقمية للضريبة باعتبار توفر صفة المنشأة الدائمة فيها متي قام وكلاتها بأي من تلك الأعمال حتى وإن لم يبرموا عقوداً عنها⁽⁴⁾، واعتبرت جمهورية

¹ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit, P.5.

² Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P.P 6-7.

³ د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي ... " مرجع سابق، ص 20 .

⁴ أ.د./ عبد الحليم محمود شاهين & عمرو فتحة حنفي محمود، "امكانيات الإخضاع الضريبي ..."، مرجع سابق، ص107.

مصر العربية المادة (5) من القانون الضريبي الوكيل منشأة دائمة متى كان يحتفظ برصيد من السلع ليسلم منه بانتظام باسم منشأة معينة⁽¹⁾.

ثانياً: الخادم (السيرفر) منشأة دائمة:

مع توسع التجارة الالكترونية وسعي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى بسط مفهوم المنشأة الدائمة على التجارة الالكترونية اعتقد الجميع أن الخادم أو السيرفر معبر عن موقع النشاط، وسوف يكون هو المقر الدائم للمنشأة متى ظل في شكل مادي، ولكن لا يعبر عن إقامة دائمة مجرد استضافة موقع ويب، حيث لا يعد خادم طالما أنه لم يشكل وجود مادي، والخادم نفسه في تلك الحالة غير مؤهل لأن يشكل إقامة دائمة؛ لأنه لم يتأكد تأجيره أو امتلاكه من قبل الشركة المستضيفة، ولكن أشار تعليق لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن استضافة موقع ويب في بلد ما بمساعدة بعض الأجهزة والمعدات الأخرى يمكن أن يكون أساس معقولاً لمقر ثابت للعمل وإذا كانت المؤسسة التي تمارس أعمالها من خلال موقع ويب لديها الخادم تحت تصرفها سواء تملكه أو تستأجره فإن مكان تواجد الخادم قد يشكل إقامة دائمة في تلك الدولة.

ثالثاً: المنشأة الدائمة الافتراضية :

رأي البعض أن الاتجاه الحالي هو الاعتماد علي نفس الأساس التقليدي الذي تبنينته عصابة الامم من قبل وهو فكرة المنشأة الدائمة كأساس لفرض الضريبة على النشاط الرقمي، كما كان الحال بالنسبة للنشاط التقليدي في ظل التوسع في مفهوم المنشأة الدائمة إلى المنشأة الدائمة الافتراضية²، وقد أخذت بعض الدول بالفعل بهذا التوجه، فقد اعتمدت الهند فكرة المؤسسات الافتراضية الدائمة بحيث تطبق الضريبة على الخدمات الرقمية المقدمة داخل الدولة، حتى ولو كانت للشركة اقامة دائمة في دول أخرى³ على اعتبار أن للشركة مقرين دائمين أحدهما المقر التقليدي المرتبط بفكرة المنشأة الدائمة، والمقر المستحدث الافتراض وهو المنشأة الافتراضية الدائمة وأخذت بهذا المنطق اندونيسيا أيضاً⁴، ولكن من الواضح أن فكرة المنشأة الافتراضية الدائمة إذا لم يترافق معها اتفاقيات ازدواج ضريبي دولي فسوف تضيق الخناق على الأنشطة والخدمات الرقمية عابرة الحدود.

رابعاً: مبدأ قوة الارتباط⁵ Force Of Attraction Principle (FAP):

أشارت اتفاقيات الأمم المتحدة إلى مبدأ قوة الارتباط، بحيث متى كان هناك مشروع غير مقيم إقامة دائمة يزاول نفس نشاط المنشأة المقيمة أو نشاط مشابه له تحايلاً، فإن الأرباح التي يحققها لا بد أن تخضع للضريبة باعتبار أنه صادر عن شركة مقيمة إقامة دائمة، لأن نشاط تلك الشركة مشتق من أنشطة مشابهة لأنشطة الشركات المقيمة، ومن الملاحظ أن تطبيق مبدأ قوة الارتباط يقتضي وجود شركات

⁽¹⁾ د. مصطفى محمود عبد القادر "مكافحة التجنب الضريبي الدولي..." مرجع سابق، ص 21.

⁽²⁾ أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي..."، مرجع سابق، ص 73.

⁽³⁾ أ.د/ أمال علي ابراهيم، "نور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية..."، مرجع سابق، ص 278.

⁽⁴⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 21.

⁽⁵⁾ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P8.

محلية تقوم بنفس أنشطة الشركة المقيمة كشرط لإخضاع أنشطة الشركة غير المقيمة للضريبة على أساس هذا المبدأ، ويكفي حتى أن تكون الشركة غير المقيمة تمارس نشاط قريب مما تقوم به الشركة المقيمة.

ويمكن ملاحظة أن مبدأ قوة الارتباط يحاول أن يكفل نوعاً من المنافسة العادلة فقط بين الشركات وغير المقيمة، ولا يعير انتباهه للإيرادات الضريبة التي تهتم الدول النامية أيضاً، لأن معني ذلك أن الشركات النامية والتي لا يقيم في أغلبها شركات محلية رقمية تقدم أنشطة مثل الشركات الضخمة كجوجل وغيرها، فلا مجال لأي فائدة للدول النامية من الأخذ بهذا المبدأ، ومن ناحية أخرى لن تخضع الشركات الغير مقيمة للضريبة متي لم يكن هناك اتفاقيات ضريبية بين الولايات الضريبية التي تقيم فيها الشركة إقامة دائمة وتلك التي تمارس فيها نشاط مشابه، وتقوم في الهند 30 معاهدة ضريبية من أصل 85 معاهدة بدمج محدود لرؤية مبدأ " قوة الارتباط " .

وبالرغم من هذا السعي نحو بسط مفهوم المنشأة الدائمة التقليدي على الأعمال الرقمية، يري البعض أن تعديل تعريف المنشأة الدائمة قد يؤثر على اتفاقيات الازدواج الضريبي وقد يتطلب تعديلها إلغاء بعض القوانين المحلية، ولكن بالرغم من ذلك يمكن للدول أن تسعى للتفاوض بشأن نموذج اتفاقية الازدواج الضريبي للأمم المتحدة¹، وذهب آخرون - وأتفق معهم في ذلك- إلى أن المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة له حدوده، خاصة عندما يتلشى أي شكل من أشكال الوجود المادي المعتبر⁽²⁾، أو عندما يتم ممارسة النشاط من مكان على الكوكب ليس تابع لأي دولة مثل الاعتماد على الانترنت الفضائي أو تواجد الخادم في مكان ما غير تابع لأي دولة مثل أعالي البحار. ويتفق الباحث مع الرأي القائل بأن فكرة الولاء الاقتصادي اكتسبت قبولا وصارت أساساً لفرض الضريبة على الأرباح من الناحية النظرية، لأن مبدأ المنفعة لم يحل مشكلة الضرائب الدولية في ظل سهولة تنقل عناصر الانتاج وخاصة المستحدثة منها كالبيانات⁽³⁾، وإن كان البعض في ظل عدم قدرة مبدأ المنفعة على الاستمرار كونه أساساً لفرض الضريبة ذهب إلى إمكانية الإبقاء على المبدأ مع تعديله دون التحول عنه مطلقاً، من خلال تبني **مبدأ المنفعة الافتراضية** على أساس أنه لا يشترط أن يكون الانتفاع الذي تحصل عليه الشركة أو المؤسسة انتفاعاً مادياً وإنما يشمل كل منفعة حصل عليها الممول سواء كان الممول مرتبط بتلك الدولة بصورة مباشرة بتواجده فيها أو بصورة غير مباشرة⁽⁴⁾.

المبحث الثاني

الوجود الاقتصادي الكبير

ناقش التقرير المشترك لمجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

¹) Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. P.P 19 .

²) Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit, P.P6-8.

³) Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P8.

⁴) أ.د/ رمضان صديق " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي... "، مرجع سابق، ص7-6.

مسألة الوجود الاقتصادي الكبير (SEP) Significant Economic Presence) عام 2015 كأساس لخضوع مؤسسة غير مقيمة اقامة دائمة داخل الدولة للضريبة، وإن كانت فكرة الوجود الاقتصادي الكبير غير واضحة بالشكل الكافي لاعتمادها⁽¹⁾، فقد رأت وثيقة المشاورات العامة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لأجل خلق صلة بين المؤسسة الأجنبية والايرادات المتحققة في دولة السوق، ذلك أن وجود قاعدة مستخدمين داخل الدولة أو فواتير صادرة من داخلها حتى لو كانت بالعملة المحلية غير كافية، ويمكن الأخذ في الاعتبار لإقرار الوجود الاقتصادي الكبير خدمات ما بعد البيع، مثل خدمات الاصلاح والصيانة، أو خدمات الدعم الاخرى، وعملية التسليم النهائي للسلع⁽²⁾.

ولتحديد مفهوم الوجود الاقتصادي الكبير قدمت نماذج وتوجهات مختلفة حيث أخذ البعض بمعيار حجم الإيرادات من الخدمات الرقمية، أو عدد المستخدمين في الدولة أو مستوى اتصال موقع الانترنت مع السوق داخل الدولة، وحدد تقرير لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية العوامل التي من شأنها أن تحقق الوجود الاقتصادي الكبير، سواء وفقاً لحجم الإيرادات التي تحققها الشركة داخل الدولة أو حجم الأعمال الرقمية التي تنفذها فيها أو عدد المستخدمين المتعاملين مع المؤسسة من تلك الدولة أو مزيج من تلك العوامل الثلاثة (حجم الاعمال والايرادات وعدد المستخدمين) ، وذهب البعض إلى أنه يكون للمنشأة وجود اقتصادي كبير متى كان لها تفاعل هادف وفعال داخل اقتصاد دولة معينة⁽³⁾، ورأي آخر أنه حتى يمكن لدولة السوق أن تفرض ضريبة من الناحية الواقعية لابد أن تكون على دراسة بحجم الإيرادات للشركة غير المقيمة أو حجم الأعمال أو مقدار الأرباح التي تحققها؛ حتى تكون قادرة على ربط الضريبة، فضلاً عن عملية التحصيل، ولكن ذلك كله قد لا تستطيع دولة السوق الوصول إليه⁽⁴⁾ وهذا يعني في رأي الباحث أن قوام النظام الضريبي الجديد هو التعاون الدولي أولاً وقبل كل شيء بين الدول والشركات، ولا شك أن التوزيع العادل للإيرادات الضريبية بين دولة المصدر ودولة السوق قد لا يقف أمامه شيء.

وتم الأخذ بمبدأ الوجود الاقتصادي في داخل الولايات المتحدة الأمريكية كأساس لفرض الضريبة بدلاً من الوجود المادي، وذلك بموجب حكم قضائي، فمع تزايد العمل الرقمي للمؤسسات الموجودة خارج الولاية الضريبة ضاقت بعض الولايات ذرعاً من تحملها للضريبة دون غيرها من المنافسين الرقميين في الولايات الأخرى، الذين يقدمون منتجات وخدمات رقمية في نفس الولاية، وصدر حكم WAYFAIR الذي سمح للولاية التي تقدم فيها المنتجات والخدمات الرقمية بتحديد العلاقة بينها وبين تلك الشركات على أساس الوجود الاقتصادي بدلاً عن الوجود المادي، ولكن المحكمة لم تفصح عما يمكن أن يؤدي إلى تحقق الوجود الاقتصادي،

⁽¹⁾ المرجع سابق، ص96

⁽²⁾ Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: ...", Op-Cit, P.16.

⁽³⁾ أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي..."، مرجع سابق، ص99.

⁽⁴⁾ Adekunle, Faith, "digital tax: an overview ..." Op-Cit. P.39.

ورأي البعض أنه يكفي لتحقيق ذلك ابرام كمية كبيرة من المبيعات داخل الولاية⁽¹⁾، وحتى قبل اقرار تلك القاعدة منحت ولاية TENNSSEE للشركات حرية تحويل الضرائب المحلية إما بناء على وجهة المستهلك النهائي أو تطبيق ضريبة مبيعات محلية مقدارها 2.25 % حيث كان للبائع حرية تحويل أحدهما. واعتمدت العديد من الدول مفهوم الوجود الاقتصادي الكبير كأساس لخضوع المنشأة غير المقيمة للضريبة، فقد اعتمدته **إندونيسيا** بموجب القانون رقم 2 لسنة 2020 فصار ينظر للوجود الاقتصادي الكبير ومشاركة المستخدمين النشيطين للوسائط الرقمية كأساس لا ألبس فيه لحق الدولة في فرض وجباية الضريبة، إلا أنه لا يزال تطبيق ذلك الأمر بحاجة إلى مزيد من الاجراءات⁽²⁾، واقترحه **المجلس الأوروبي** كأحد أساسين لخضوع المؤسسات غير المقيمة للضريبة واعتمدته **الهند وبلجيكا وقامت الحكومة الهندية** بتعديل قانون ضريبة الدخل الصادر عام 1961 في عام 2018 لأجل اعتماد الوجود الاقتصادي الكبير كأساس لفرض الضريبة على أرباح الشركات غير المقيمة⁽³⁾.

¹) David R. Agrawal, William F. Fox, “Taxing Goods and Services in a Digital Era”, Working Paper No. 8708, Center for Economic Studies and the ifo Institute , Munich, November 2020, P.9-12.

² Amelia Cahyadini et.al, “Direct tax for digital platform during the covid-19 pandemic: study in indonesia” Journal Of Southwest Jiaotong University, Vol. 56 No. 2, Apr. 2021, P.274.

³ Nedumpara, James J, “Skirmishes over Digital Service Taxes: ...”, Op-Cit, P.16.

المبحث الثالث حلول إجرائية لمشكلات فرض ضريبة على النشاط الرقمي

تواجه عملية فرض ضريبة على النشاط الرقمي العديد من المشكلات الاجرائية كتحديد موقع المستهلك أو التعامل مع الانشطة الاقتصادية الرقمية منخفضة القيمة وتنوع النشاط الرقمي وغيرها وقدمت في سبيل مواجهة تلك المشكلات الفنية والاجرائية والتقنية عددا من الحلول منها:

أولاً: توحيد النظام الضريبي للمجموعات المتنوعة من الانشطة التجارية :

اقترح البعض بالنسبة لمشكلة تحصيل الضريبة على الخدمات والسلع المقدمة في دولة أخرى توحيد النظام الضريبي للمجموعات المتنوعة من الانشطة التجارية، أو على الأقل كما يرى الباحث ضم كل مجموعة من الانشطة والممارسات الرقمية المتقاربة لنظام ضريبي واحد لسهولة التعامل معها، أو وضع تشريع لها ولأجل تسهيل عبء التحصيل الضريبي على الدولة يمكن استخدام المنصات الرقمية كوكالات حجز للضريبة من المنبع⁽¹⁾.

ثانياً: المعاملات الرقمية الصغيرة :

وفيما يتعلق بمشكلة المعاملات الرقمية الصغيرة مثل حصول المستهلكين من الافراد العاديين على سلع وخدمات استهلاكية يومية، كسواء برنامج او الاشتراك في تطبيق ما بمقابل، وبلا شك سوف تثير تلك المعاملات الرقمية صعوبة في التحصيل، لحاجتها للمزيد من العاملين والوقت والجهد مما قد يخل بمبدأ الاقتصاد في الجباية، وقد لا تكون الحصيلة الضريبة في النهاية قادرة على تغطية نفقات الحصول عليها، واقترح البعض التحول من إلزام المستهلك المحلي بالضريبة إلى إلزام البائعين بتحويل الضريبة وبانسبة لألية التحصيل يمكن الاعتماد على الجهاز المصرفي حيث تتولى البنوك تحصيل نسبة من قيمة المعاملات التي تتم عبر الإنترنت، وتحويلها مباشرة لمصلحة الضرائب المختصة، وذلك في ضوء اتفاقيات مع الدول والشركات المقدمة للخدمات الرقمية الدولية⁽²⁾، ولكن قد يحتاج هذا الأمر لتعاون ضريبي دولي قد يكون مفقود شيئاً ما على الأقل في المرحلة الحالية من الطريق نحو تكيف النظام الضريبي الدولي.

ثالثاً: تحديد موقع المستهلك:

ولتحديد موقع المستهلك حتى يمكن معرفة دولة المستهلك أو الدولة المستحقة للضريبة باعتبارها الدولة التي تم خلق القيمة بها، أو حتى منحها جزء من الضريبة، قدمت اقتراحات لتحديد موقع المستخدم وذلك من خلال العنوان الذي تم إرسال الفواتير عليه، أو من خلال عنوان بروتوكول الانترنت (IP)⁽³⁾ للجهاز المستخدم، أو تحديد

¹ Janet S. Cuenca, "Emerging Tax Issues in the Digital Economy", Op-Cit. P.24.

² أ.د/ياسر عوض عبد الرسول "المشاكل الضريبية للإعلان الرقمي في مصر مقارنة ببعض النظم الضريبية الأجنبية"، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الرابع "القانون والإعلام"، كلية الحقوق جامعة طنطا، 2017، ص 19.

³ وهو عبارة عن القواعد التي تحكم صيغة البيانات المرسله عبر الانترنت انظر في ذلك:

الموقع الجغرافي للجهاز المستخدم في عملية الشراء، أو من خلال البيانات المصرفية للمستخدم والتي قدمها أثناء عملية الشراء والحصول على السلعة أو الخدمة الرقمية، أو من خلال الرمز المخزن على وحدة تعريف المشترك (SIM) Subscriber Identity Module لتحديد هوية المشترك الدولي، أو من خلال الخط الأرضي الثابت المستخدم في توصيل الانترنت أو في حال الاتصال من خلاله، **ومن الناحية العملية** اعتمدت دائرة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية على إحدى الشركات لتتبع معاملات الشركات الرقمية بصورة آلية، وأنشأت اليابان نظام تتبع يسمح للسلطة الضريبية بتجميع البيانات من المنصات الرقمية العاملة في تداول العملات المشفرة⁽¹⁾.

Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P21.

¹ أ.د. / يونس حسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة ... " مرجع سابق، ص 276-283.

المبحث الرابع

مقترحات لنظام ضريبي دولي جديد

قدم العلماء والمفكرين في المجال الضريبي والمؤسسات الدولية مجموعة من الاقتراحات والأفكار لأجل تكيف النظام الضريبي الحالي مع أنشطة الاقتصاد الرقمي يستعرضها المبحث في النقاط التالية:

أولاً: مقترح المقاربة الموحدة **Unified Approach**:

طورت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هذا المقترح كأساس للتفاوض، ووافق عليه أعضاء الإطار الشامل، وتقوم فكرة المقاربة الموحدة على أساس تخصيص جزء من أرباح الشركات الأكثر ربحية لصالح الدول التي تقيم بها العملاء أو المستخدمين الذين ساهموا في تحقيق تلك الأرباح، وترتكز فكرة المقاربة الموحدة على نماذج الأعمال عالية الرقمنة والأعمال التجارية التي تستهدف المستهلكين عبر الإنترنت، وستكون مقصورة على الشركات الكبرى، ويتضمن مقترح المقاربة الموحدة خلق رابط ضريبي جديد بين الشركات المقدمة للخدمات والتي حققت أرباح، والدول التي يقيم بها المستخدمين والمستهلكين لمنتجاتها، يضمن هذا الرابط أن تخضع الشركة للضريبة في المنطقة التي تتجاوز فيها مبيعاتها حد معين، ولو لم تكن متواجدة مادياً فيها⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن فكرة المقاربة الموحدة لا تقوم على أساس قانوني إلا أنها تتضمن نوع من التسكين للدول النامية، ومنحها جزء من حقتها في صورة نسبة من أرباح بعض الشركات، بما يحوى نوعاً من التفضل من تلك الشركات لإسكات الدول صاحبة الحق.

ثانياً: قسمة المعادلة **FORMULA APPORTIONMENT**:

نوقشت آلية قسمة المعادلة كآلية لمواجهة تجنب الشركات الرقمية الضخمة دولية النشاط الخضوع للضريبة، ووفقاً لتلك الآلية سيتم توزيع أرباح الشركات دولية النشاط عبر الدول التي تمارس فيها أعمالها من خلال صيغة لتقارب الأنشطة المختلفة في كل موقع، مثل المبيعات أو كشوف المرتبات أو الأصول أو مزيج من بعض تلك الأنشطة، وتتشابه آلية قسمة المعادلة مع الركيزة الأولى حيث يمكن تخصيص جميع الأرباح عبر الدول، بدلاً من 25% من الأرباح المتبقية ويمكن أن تغطي معظم الشركات دولية النشاط⁽²⁾.

ثالثاً: توزيع التكاليف والأرباح:

ذهب البعض إلى أنه إذا كانت الشركات الكبرى تمارس أنشطتها من أماكن بعيدة عن مصدر الدخل، أو تقييم في ظل إدارة ضريبية معينة وتمارس أنشطتها في إطار سلطة ضريبية أخرى، فإن الأرباح تتحقق من خلال تلك الأنشطة التي تمارسها في دولة أخرى، ويشارك في تقديم تلك الخدمات الرقمية الغير ملموسة مدخلات متنوعة وأعمال مختلفة تمثل تكاليف للنشاط الرقمي عن بعد؛ ولذلك لا بد وأن توزع

⁽¹⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 18.

⁽²⁾ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. P. 2.

الأرباح والتكاليف المركزية التي تتكبدتها على الدول التي شاركت في تقديم الخدمة أو السلعة، وينبغي أن تسجل الإيرادات على أنها تحققت في تلك الدول التي قدمت فيها الخدمة أو السلعة⁽¹⁾

رابعاً: ضريبة التدفق النقدي على أساس الوجهة:

اقترح البعض ضريبة التدفق النقدي على أساس الوجهة والتي يسمح في ظلها للشركات والمشروعات بتقاسم الأرباح المتبقية على أساس الوجهة، في ضوء آليات مختلفة لحساب الأرباح الروتينية عن منهج الركيزة الأولى، مثل استخدام عائد مشابه للأصول الملموسة، أو استخدام طرق تسعير التحويل التقليدية، ويتم تخصيص الأرباح المتبقية بحيث يتم تخصيص الأرباح الروتينية للدول التي يتم فيها الإنتاج للسلع والخدمات بينما يتم تخصيص الأرباح المتبقية باستخدام أسلوب المعادلة مثل عدد المستخدمين أو وجهة المبيعات⁽²⁾.

خامساً: الحد من الازدواج الضريبي:

دعا البعض إلى إمكانية فرض ضريبة على النشاط الرقمي ولكن تفرض تلك الضريبة على الإيراد الكلي بدلاً من فرضها على صافي الإيراد، وذلك بهدف تغيير محل أو وعاء الضريبة، حتى لا يمثل فرض ضريبة أخرى من قبل دولة المستهلك ازدواج ضريبي، على أن تفرض تلك الضريبة بنسبة منخفضة في حدود 3%⁽³⁾، وقد قدم نفس الاقتراح من خلال المفوضية الأوروبية بفرض ضريبة 3% على الإيراد الكلي للنشاط الرقمي ولكنها حددته بأنشطة رقمية معينة⁽⁴⁾.

واتبعت الأمم المتحدة نفس النهج في ضرورة فرض ضريبة على إجمالي دخل الشركات أو إيراداتها، حيث وافقت لجنة خبراء الأمم المتحدة المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية على تغيير اتفاقية الضرائب النموذجية للأمم المتحدة، والتي تركز بشكل خاص على الخدمات الرقمية بين الدول النامية والمتقدمة، ولأجل حماية حقوق الضريبة للدول النامية، وقد وافقت اللجنة في عام 2021 على المادة 12 ب من نموذج اتفاقية الضرائب النموذجية للأمم المتحدة والتي تسمح للدول التي يقيم فيها متلقى الخدمة الرقمية بفرض ضريبة على تلك الخدمات

ويمكن لأي دولة وفقاً لنموذج الأمم المتحدة أن تفرض ضرائب على الدخل الإجمالي الذي تحققه تلك الشركات بمعدل منخفض متفق عليه بين دول اتفاقية الضرائب النموذجية وبالتالي فإن أي تغييرات على نموذج معاهدات الازدواج الضريبي DOUBLE TAX TREATIES DTT ليست تلقائية وإنما يجب التفاوض عليها بين تلك الدول وهذا يعود بنا مرة أخرى إلى ضرورة التعاون كسبيل لمراعاة الحقوق وعدم الازدواج.

¹) Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P21.

²) Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy", Op-Cit. P. 21.

³) أ.د / يونس حسسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة ... " مرجع سابق ص 272-274.

⁴) Mateusz Kazmierczak, "EU Proposal On Digital Service Tax ...", Op-Cit. P. 97.

سادساً: بالنسبة للضريبة على الخدمات الرقمية:

بالرغم من أن الضريبة على الخدمات الرقمية تمثل حلاً لبعض مشكلات الضرائب الرقمية، إلا أنها تخلق مشكلات أخرى يجب أن تؤخذ في الحسبان عند فرضها، مثل مدى ملائمتها لإطار العمل الضريبي الحالي، ومدى تأثيرها السلبي على عدالة توزيع الدخل وعلى النشاط الاقتصادي بصفة عامة؛ ذلك أن الضريبة على الخدمات الرقمية تحمل المستهلكين الجزء الأكبر من الضريبة وتميز في المعاملة الضريبية بين الشركات الرقمية والتقليدية مما يضر بالمنافسة وقدرات الشركات التقليدية على التوسع والمنافسة بصفة عامة، فمثلاً يتحمل المستهلكون في فرنسا 55% من عبء الضريبة على الخدمات الرقمية في حين تتحمل الشركات 40 % فقط وتتحمل الشبكة ال 5% الباقية، وفي هذا السياق يوصى البعض -ونتفق معه- بضرورة اتباع البساطة في النظام الضريبي بدلاً من وضع نظامين ضريبيين للشركات أحدهما رقمي والآخر تقليدي⁽¹⁾.

وقدم الاتحاد الأوروبي مقترحات بشأن الضريبة على الخدمات الرقمية، تمثلت في ضرورة تعديل قواعد القيمة المضافة، وفرض ضرائب استناداً على الوجود الرقمي، وفرض ضرائب استناداً على استخدام البيانات، وفرض رسوم خاصة على صناعات معينة⁽²⁾.

سابعاً: الضريبة على أساس موقع البيانات⁽³⁾:

اقترح البعض إمكانية اعتبار موقع البيانات معياراً لديمومة المنشأة الرقمية⁽⁴⁾، حيث أن موقع البيانات سوف يحدد الموطن الدائم للشركة، وبناءً عليه يحق للدولة التي تستقي منها الشركة البيانات فرض الضريبة، ولكن قد لا يكون الأمر بتلك السهولة، حيث أنه قد تختلف طبيعة البيانات ومتطلبات تحديد الموقع ونوعية البيانات ومدى وجود قيود على البيانات من دولة لأخرى ومن نظام عمل شركة لأخرى، فقد تضع بعض الدول قيود على نقل البيانات، وقد يتم تخزين البيانات في نطاق سلطة ضريبية معينة وتتم عملية معالجة تلك البيانات في نطاق سلطة ضريبية أخرى، وقد يحدث التخزين والمعالجة في نفس نطاق الدولة أو الولاية أو السلطة الضريبية الواحدة.

فإذا ما كان تخزين البيانات ومعالجتها في نطاق السلطة الضريبية فلا مشكلة، متي كانت الشركة الرقمية متواجدة في نفس النطاق، ولكن لو لم يكن للشركة تواجد مادي فلا شك في ضرورة خضوعها للضريبة وفقاً لمعيار موقع البيانات، ولكن في تلك الحالة سنكون أمام مشكلة تحويل الأرباح وتقليص الوعاء، ولمواجهة الأرباح

¹ Machfud Sidik, "Digital Services Tax: ...", Op-Cit. P.57.

² Mateusz Kazmierczak, "EU Proposal On Digital ...", OP-CIT. P, 96.

³ Suranjali Tandon, "In search of a solution to tax digital economy", Op-Cit. P30.

⁴ وإذا كان يمكن التعبير عن المنشأة الرقمية بأنها تلك التي تعتمد على البيانات في عملها أو الاصول غير الملموسة والانترنت بصفة أساسية، إلا أنه وكما ذهب أستاذنا الدكتور رمضان صديق من الصعب وضع حد فاصل بين المنشآت الرقمية وغير الرقمية حيث أصبحت أغلب المنشآت تستخدم الانترنت والبرامج والتطبيقات وأحياناً البيانات في عملها، للمزيد راجع:

أ.د/ رمضان صديق "الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي..."، مرجع سابق، ص 9.

المحولة اقترح البعض فرض ضريبة الارباح المحولة (Diverted Profit Tax)، وتستهدف تلك الضريبة الأرباح المحولة لمواجهة الشركات التي تقتعل أنشطة بين كيانات عدة مرتبطة ببعضها البعض بقصد تحويل الأرباح من ولاية ضريبية معينة إلى ولاية ضريبية أخرى تفرض ضرائب أقل أو لا تفرض ضرائب مطلقاً⁽¹⁾.

وإذا كان تخزين البيانات داخل سلطة ضريبية ومعالجتها في نطاق سلطة ضريبية أخرى، فإن الأرباح لن تظهر في دولة المستهلك حتى لو أخذنا في الاعتبار الارتباط بين الشركة وتلك الدولة وفقاً لموقع البيانات، ويزداد الأمر تعقيداً إذا ما كانت شركة ما هي التي تقوم بتخزين البيانات في دولة معينة دون وجود مادي وتقوم شركة أخرى بمعالجتها في دولة ثالثة أو في نطاق سلطة ضريبية مختلفة، ويزداد الأمر سوءاً إذا كانت تلك البيانات مشفرة حيث سيكون من الضروري فك تشفير البيانات أولاً.
ثامناً: ضريبة البيانات⁽²⁾:

ضريبة البيانات عبارة عن ضريبة وعائها البيانات وتختلف عن الضريبة الرقمية التي تفرض على التجارة الإلكترونية أو على الخدمات الرقمية أو على الاقتصاد الرقمي بصفة عامة وللبيانات ثلاثة حالات مختلفة:

I. البيانات المخزنة غير المستخدمة في الإنتاج: وهذه البيانات لا يتصور خضوعها لضريبة نظراً لأنها لا تولد أي دخل.

II. البيانات المخزنة التي تستخدم في الإنتاج:

وهذه البيانات تخضع للضريبة لتوليدها للدخل، ولكن حتى يمكن إخضاعها لا بد من قياس مقدار الدخل الناتج عن استخدام تلك البيانات في الإنتاج ولكن المشكلة أن البيانات تأتي في الغالب كما لو كانت سلعة وسيطة، حيث تأتي مدمجة في سلعة أو خدمة نهائية ويجعل ذلك مسألة تحديد قيمتها بشكل مستقل أمراً عسيراً.

III. البيانات المستخدمة في تبادل الأصول غير النقدية:

ويحدث استخدام البيانات في تبادل الأصول غير النقدية في حالتين **الاولى: تبادل البيانات:** ويكون ذلك مثلما يحدث بين المنصات والمستخدمين، وقد ترجع عملية التبادل تلك إلى ظروف نشأة المنصات الرقمية من البداية، حيث لم تنشأ بهدف تحقيق الربح، وتم تقديم الخدمة مجاناً، وتحصل المنصة على البيانات مقابل الخدمات، كما لو أنها عملية مقايضة يصعب في ظلها تحديد قيمة البيانات وإخضاعها للضريبة.

الثانية: تبادل البيانات مع الأشياء غير النقدية الأخرى: وإذا ما أمكن تسعير الأشياء التي تم الحصول عليها لقاء الخدمات صار من السهل تقييم الخدمات وبالتالي إخضاعها للضريبة.

IV. البيانات المستخدمة كمعاملات نقدية:

وهي البيانات التي تم تسعيرها في المعاملة، وتظهر قيمة البيانات في تلك الحالة بوضوح، في صورة مقابل الحصول عليها أو سعرها ويمكن بالتالي

¹) Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes...", Op-Cit, P.7.

²) Zi-ruì Chen, "Theory and System Selection of Data Taxation", Op-Cit. P.P 10-12.

اخضاعها للضريبة.

ولفرض ضريبة على البيانات قدم اقتراحين هما:

- الضريبة على أساس كمية البيانات

- الضريبة على أساس قيمة البيانات

1- الضريبة على أساس كمية البيانات (ضريبة البت):

البت bit هو أصغر وحدة حاملة أو ناقلة لمعلومة، وكل 8 بت يمثلون بايت وكل 1000 بايت يمثلون 1 كيلوبايت وكل 1000 كيلو بايت يمثلون ميغا بايت وهكذا ، وإذا كان من السهل قياس قيمة المدخلات في الاقتصاد التقليدي ومدى مساهمتها في الانتاج وفرض ضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه في الاقتصاد الرقمي الأمر قد يكون أكثر صعوبة كون البيانات من المدخلات، حيث يصعب قياس قيمتها ويصعب قياس مدى مساهمتها في العملية الإنتاجية حتى يمكن معرفة مقدار القيمة المضافة، فليس من السهل معرفة القيمة التي خلقتها البيانات المنقولة للمنصة.

ولأجل تفادي صعوبة تقدير قيمة البيانات المنقولة وما تضيفه للإنتاج؛ اقترح البعض فرض ضريبة البت باعتبارها ضريبة تفرض على حجم البيانات المنقولة أيًا كانت القيمة التي تخلقها وأيًا كانت قيمتها هي، بحيث يكون الحجم هو معيار فرض الضريبة كحل، كما هو الحال في مقدار الزيادة في القيمة التي هي أساس فرض الضريبة على القيمة المضافة.

مميزات وعيوب ضريبة البت:

ما يميز ضريبة البت أنها قد ترشد استخدام الشبكة، فمزيد من البيانات المنقولة والمستخدمة يعني مزيد من الضرائب، وستزيد على إثر ذلك تكلفة نقل البيانات على المنصات والمستخدمين في النهاية، مما قد يمنح الشبكة قدرة ومرونة أكبر، ويقلل من الضغط عليها، ولكن رغم ما قد يميز ضريبة البت إلا أنه يؤخذ عليها:

- صغر حجم الوعاء: يقتصر وعاء الضريبة في ظل ضريبة البت على البيانات المنقولة فقط، وبالتالي لا تخضع البيانات غير المنقولة عبر الشبكة للضريبة.

- زيادة فرص حدوث ازدواج الضريبي: حيث تتجاهل ضريبة البت قيمة البيانات، ويرجع ذلك كون منطق عملها هو حجم البيانات، وقد يترتب على ذلك حدوث ازدواج ضريبي في حالة انتقال نفس البتات أكثر من مرة، خاصة وأن ما يميز البيانات عن المدخلات المادية أنها يمكن استخدامها أكثر من مرة من أكثر من شخص حتى في نفس الوقت.

- قد يترتب على تطبيقها تقييد التوسع الرقمي وبخاصة متى كان حجم البيانات كبيرة ولكن العائد من ورائها قليل حيث سكون هناك عدم مرونة وعدالة في فرض الضريبة.

2- الضريبة على أساس قيمة البيانات:

اقترح البعض إمكانية فرض الضريبة على البيانات وقيمة البيانات كأساس للضريبة وتزداد الضريبة بزيادة قيمة البيانات، ولكن لا بد لأجل تحقيق ذلك معرفة قيمة

البيانات وحتى يمكن التغلب على تلك المعضلة قدم البعض ثلاث طرق:
الطريقة الأولى: طريقة التكلفة: ومن خلالها يمكن تحديد قيمة البيانات من خلال تكلفة الحصول عليها، وإذا كانت البيانات يتم الحصول عليها بالمقايضة كما هو الحال في بعض المنصات مثل الفيسبوك فيتم تقييمها من خلال قيمة الشيء المقايض به، أي تتحدد قيمة البيانات على أساس قيمة الخدمة المقدمة للعميل لقاء الحصول على بيانات من خلاله.

الطريقة الثانية: طريقة الدخل: وبموجب تلك الطريقة يتم تحديد قيمة الدخل بصورة تقديرية أي يتم تقدير الدخل الذي يمكن أن يتدفق أو يحصل عليه الشخص أو المنصة من خلال البيانات.

الطريقة الثالثة: طريقة السوق : وبموجب تلك الطريقة يكون تقدير البيانات من خلال قيمة أصول مماثلة لها قابلة للتقييم، وهنا يتم تحديد قيمة البيانات على أساس قيمة بيانات مماثلة أو أصول أخرى مماثلة.

المبحث الخامس

النظام الضريبي الدولي والدول النامية

لا شك أن توسع النشاط الرقمي سيجعل العديد من الخدمات والسلع غير خاضعة للضريبة، وسوف يؤثر ذلك على العوائد الضريبية المتوقعة لأغلب الدول حول العالم، وإذا كانت الدول المتقدمة سوف تعاني من تراجع إيراداتها الكلية بسبب تراجع الإيرادات الضريبية الناتجة عن التحول الرقمي، فإن معاناة الدول النامية سوف تكون أكبر، بالإضافة لعدم حماس الدول النامية لبعض المبادرات الدولية خوفاً من تأثير إيراداتها الضريبية بسبب ضعف الإدارات الضريبية فيه عن تنفيذ الإجراءات التي تنتهي إليها تلك المبادرات¹

أولاً: تأثير الدول النامية بالتجنب والتخطيط الضريبي:

قدمت العديد من الدراسات أرقاماً متباينة حول الخسائر التي تُمنى بها الدول النامية بفعل التخطيط الضريبي والتجنب الضريبة الدولي من الشركات الرقمية دولية النشاط، وقدر البعض أن مقدار الضرائب التي يفوت على الدول النامية تحصيلها بفعل التجنب الضريبي الدولي وصلت إلى 100 مليار دولار في 2016⁽²⁾، فقد أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن ممارسات نقل الأرباح وتآكل الوعاء تفوت على الدول ما يتراوح بين 100 - 240 مليار دولار سنوياً⁽³⁾، في حين قدر برنامج المنظمة لتآكل الوعاء وتحويل الأرباح أن خسائر الدول النامية من الإيرادات لا يقل عن 200 مليار دولار سنوياً، وقدر البعض الخسارة في دول آسيا ما بين 1.7 إلى 1.9 من الناتج المحلي الإجمالي، وقد ساهم انخفاض نسبة الضرائب في العديد من دول آسيا إلى الناتج المحلي الإجمالي في إعادة النظر في النظم الضريبية، حيث بلغ متوسط نسبة انخفاض الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي 16% في 2018 فضلاً عن أن ثلثي دول آسيا لديها نسبة أقل أو قريبة من 13% وهو الحد الأدنى لضمان تحقيق تسارع كبير في النمو ولكنه أقل مما هو ضروري لأجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة⁽⁴⁾.

أسباب تأثير الدول النامية بالتجنب والتخطيط الضريبي:

ويرجع التأثير الكبير للدول النامية بفعل التجنب والتخطيط الضريبي الدولي الناتج عن الرقمنة والاقتصاد الرقمي إلى العديد من الأسباب⁽⁵⁾:

أولاً: أن الدول النامية ليس لديها مصادر دخل متنوعة مثل الدول المتقدمة، فهي تعتمد وبصورة رئيسية في تحقيق إيراداتها العامة على الضرائب كمصدر أساسي، وبالتالي فإن تدهور الحصيلة من الإيرادات الضريبية بفعل الرقمنة سوف يؤثر على معدلات الإيرادات الكلية بالنسبة للدول النامية.

⁽¹⁾ أ.د/ رمضان صديق، "المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء... النامية"، مرجع سابق، ص 33.

⁽²⁾ أ.د/ياسر عوض عبد رب الرسول "المشاكل الضريبية للاعلان الرقمي في مصر..." مرجع سابق، ص 19.

⁽³⁾ طارق عبد القادر اسماعيل، "الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، مرجع سابق، ص 14.

⁽⁴⁾ Peter Mullins "Taxing Developing Asia's Digital Economy" op-cit P.12.

⁽⁵⁾ Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital In ...", Op-Cit. P.5.

ثانيا: تسعى الشركات الرقمية دولية النشاط نحو الاستقرار في الدول المتقدمة لا النامية، وذلك كون البنية التحتية الرقمية في الدول النامية قد لا تكون مناسبة لبيئة عمل تلك الشركات، فضلا عن ارتفاع معدلات الضريبة في الدول النامية لتعويض النقص في الإيرادات؛ بسبب تراجع وضعف البنية الهيكلية لاقتصادات الدول النامية. ثالثا: تضيع العديد من الإيرادات الضريبية على الدول النامية بسبب ضعف الإدارات الضريبية، وعدم وجود كفاءات، وعدم الاهتمام الكافي بتدريب العاملين في المجال الضريبي على التعامل مع التحول الرقمي، فضلا عن كثرة الثغرات القانونية والتشريعية التي يمكن أن تعمل الشركات الكبرى على استغلالها وتجنب الضريبة. رابعا: تفشي الفساد في الدول النامية، وخاصة في وزارة المالية وفي الجهاز الضريبي، والذي من شأنه أن يزيد من وطأة تراجع إيرادات الخزينة العامة، والذي قد يساعد كثير الشركات دولية النشاط على تجنب الضريبي والتخطيط الضريبي.

ثانيا: المجتمع الدولي والحقوق الضريبية للدول النامية:

بالرغم من أنه تم منح الاتفاقيات الضريبية لمجموعة السبع ومجموعة العشرين حجم كبير وعناية ونشر من خلال وسائل الاعلام الغربية، إلا أن الدول النامية لم تحظ بالاهتمام الكافي في تلك الاتفاقيات، ولم يسمع صوتها، أو تؤخذ في الاعتبار بالقدر الكافي، فضلا عن أن مقترحات الدول النامية التي قدمتها مجموعة الأربعة والعشرين (G24)⁽¹⁾، والمنتدى الإفريقي لإدارة الضرائب ATAF بشأن الضرائب على النشاط الرقمي لم تراعى ولم تؤخذ على محمل الجد، فقد دعت مجموعة الأربعة وعشرين إلى تقسيم أرباح الشركات دولية النشاط حسب الولايات القضائية والضريبة التي تعمل بها بشكل متوازن، وناقش المنتدى الإفريقي لإدارة الضرائب مسألة الأرباح الروتينية المستبعدة من عملية التوزيع على الولايات الضريبية، ومن ثم الخضوع للضريبة وفقا للاتفاقيات، باعتبار أن الوظائف الروتينية مثل التسويق والتوزيع والتي يمكن تنفيذها عن بعد ستولد أرباح روتينية، ولن يتم بالتالي إعادة تخصيصها وفقا للولايات الضريبية التي تم استهلاك السلع والخدمات فيها، وهو أمر غير عادل، واعتبرت مجموعة الـ G24 أنه من غير المنطقي أن يكون للشركة ارتباط ضريبي في منطقة الاختصاص القضائي لدولة معينة، ولكنها تدفع ضرائب فقط عن الأرباح غير الروتينية، على اعتبار أن الأنشطة التي ترتبت عليها تلك الأرباح لم تتم بصورة مادية

⁽¹⁾ والاسم الرسمي لمجموعة G24 هو "مجموعة الأربعة والعشرين الحكومية الدولية المعنية بالشؤون النقدية والتنمية الدولية"، وتأسست مجموعة الأربعة والعشرين الحكومية الدولية المعنية بالشؤون النقدية والتنمية في عام 1971، من أجل المساعدة في تنسيق مواقف البلدان النامية بشأن النقد الدولي والأموال وقضايا تمويل التنمية، فضلا عن ضمان تمثيل مصالحهم بشكل كاف في المفاوضات بشأن المسائل النقدية الدولية، وعلى الرغم من تسميته في الأصل على اسم عدد الدول الأعضاء المؤسسة، إلا أنه يضم الآن 28 عضواً وهم الجزائر والأرجنتين والبرازيل وكولومبيا وجمهورية الكونغو الديمقراطية وكوت ديفوار وإكوادور ومصر وإثيوبيا والغالابون وغانا وغواتيمالا وهايتي والهند وجمهورية إيران الإسلامية وكينيا وترينيداد وتوباغو ولبنان والمكسيك والمغرب ونيجيريا وباكستان والبيرو والفلبين وجنوب إفريقيا وسري لانكا والجمهورية العربية السورية وجمهورية فنزويلا البوليفارية (بالإضافة إلى الصين، التي تعمل كمدعو خاص) انظر: ويكيبيديا الموسوعة الحرة وكذلك صندوق النقد الدولي في الموقع التالي: آخر تاريخ للاطلاع 18 سبتمبر 2023

داخل الدولة⁽¹⁾.

ويرى البعض أن جزء كبير من محتوى الركيزة الأولى يعتمد على اقتراح أمريكي بعنوان "التسويق غير الملموس" وعمدت الركيزة (1) إلى إعادة توزيع جزء ضئيل فقط من إجمالي أرباح الشركات دولية النشاط على مناطق الولاية الضريبية أو دولة السوق، وهو ما سمته بالأرباح المتبقية، أو الأرباح غير الروتينية، فضلا عن الحد الأدنى المرتفع التي دعت له الولايات المتحدة، بشأن خضوع الشركات الدولية للضريبة فقد طالبت الولايات المتحدة لأجل خضوع الشركات الدولية للنشاط للضريبة أن تتخطى إجمالي مبيعاتها 205 مليار يورو على أن تكون الربحية أكثر من 10 %، أي أن تزيد أرباح الشركة عن 20 مليار يورو حتى تخضع للضريبة!، فضلا أن ما سيتم توزيعه على الولايات الضريبية ليس هو الأرباح المتمثلة في الـ 20 مليار يورو، ولكن في المبلغ الذي قد يزيد عن هذا المبلغ بصورة غير عادية، أي أنه متى تحقق ذلك المبلغ سنويا فلن تحصل دول السوق علي حصة من تلك الأرباح، حتى تخضع للضريبة بنسبة معينة، ولكن فقط الأرباح التي قد تزيد عن تلك المبالغ في أي من السنوات، باعتبارها أرباح غير روتينية أو متبقية، وقد ترتب على ذلك خفض عدد الشركات التي يمكن أن تخضع للضريبة من 2300 شركة إلى 100 شركة فقط، وهذا كله في مجمله يمكن اعتباره بمثابة تسويق لفكرة على أنها منح دول السوق حقوقها، ولكنه في الحقيقة لا ينطوي على شيء من ذلك وإنما مجرد مسكنات لها للتوقف عن إجراءاتها الاحادية الجانب وكسب الوقت⁽²⁾.

وفيما يتعلق بمساعي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقد انتقدها البعض كونها لا تهتم كثيرا بحقوق دول المصدر وتركيز اهتمامها على الجوانب الفية للضريبة على النشاط الرقمي⁽³⁾، ولا شك أن فكرة الأرباح غير الروتينية معناها أن الدول النامية أو دول السوق بصورة عامة قد لا تحصل على شيء يذكر في النهاية من إيرادات الشركات الدولية الضريبية، فبالرغم من التسويق الهائل من المؤسسات الدولية والدول الكبرى بشأن مكاسب الدول النامية من الاتفاقات الدولية الضريبية والنظام الضريبي الدولي الجديد، من إطار شامل وحل ذو ركيزتين ومؤتمرات متتالية على مدى فترة طويلة ومفاوضات، إلا أن المحصلة قد تكون ضئيلة جدا، فمن المرجح أن تكون المبالغ المحولة للدول النامية في المجمل قليلة من حيث القيمة المطلقة، وصغيرة جدا مقارنة باحتياجات الدول النامية، التي هي بحاجة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وتطوير البنية التحتية اللازمة لتوسع الشركات الرقمية الدولية على الأقل، فمثلا في أفريقيا جنوب الصحراء يستخدم الانترنت أقل من 40 % من السكان في حين أن المتوسط العالمي لتغطية الانترنت هو 60%، فضلا عن أن الشركات الرقمية لا بد وأن يكون لها

¹) Abdul Muheet Chowdhary, "Developing Country Demands for an Equitable Digital Tax Solution", Tax Cooperation Policy Brief, South Centre, No. 19, October 2021, P.2-3.

² Abdul Muheet Chowdhary, "Developing Country Demands ...", Op-Cit P.2.

³ أ.د/ رمضان صديق، "المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية"، مرجع سابق ص 34.

دور في تطوير البنية التحتية الرقمية لتلك الدول وخاصة أنها من أكبر المستفيدين منها⁽¹⁾.

ثالثاً: سبل حفاظ الدول النامية على حقوقها الضريبية الدولية:

ترتب على التحول الرقمي ضياع جانب من الإيرادات الضريبية على دول السوق، وكان وطأة ذلك الأمر على الدول النامية كبيراً، الأمر الذي يستدعي سعي تلك الدول لتعويض التراجع في الإيرادات الضريبية والتي تعتمد عليها في تمويل برامج التنمية، وبرامج الحماية الاجتماعية، وتوفير السلع الأساسية، ولأجل حفاظ تلك الدول على مقدراتها من تلك الإيرادات أمامها العديد من السبل منها⁽²⁾:

- 1- **التحول الضريبي نحو الرقمنة من خلال تبني ضرائب جديدة قادرة على مواجهة النشاط الرقمي**، وقد قامت بذلك عدد من الدول النامية والمتقدمة، بعضها فرض ضريبة على الخدمات الرقمية مثل تونس وزيمبابوي ونيجيريا وكينيا والبعض الآخر عمل على تطبيق الضرائب غير المباشرة من خلال دعم امتداد قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى السلع والخدمات الرقمية مثل الكاميرون والجزائر والمغرب وجنوب أفريقيا .
- 2- **تبنيت العديد من الدول سياسة متساهلة بصورة كبيرة أمام النشاط الرقمي** سعياً منها لأجل جذب الاستثمارات الرقمية وتحسين معدلات التشغيل والنمو، ولكن هذا الاتجاه برغم فوائده إلا أنه من الضروري على الدول النامية إحداث نوع من التوازن بين جذب الاستثمارات وفرض الضريبة، وقد غالت على جانب آخر بعض الدول في المواجهة الضريبية للنشاط الرقمي على حساب نمو النشاط الرقمي بداخله، ولكن من الواجب على الدول النامية أن تعمل على إحداث نوع من التوازن بين الحصيلة من الإيرادات الضريبية على النشاط الرقمي والمحافظة على الاستثمارات الرقمية الموجودة والسعي نحو استقطاب استثمارات رقمية جديدة، فضلاً عن أن فرض ضريبة على الخدمات الرقمية قد يدفع الشركات إلى استخدام تقنيات قديمة ومكلفة، وسوف يتحمل المستهلك في النهاية فروق الأسعار الناتجة عن ارتفاع تكلفة تقديم الخدمة الرقمية النهائية للمستهلك.
- 3- **ينبغي على الدول النامية العمل على تطوير الإدارات الضريبية** كي تكون مهيأة للتعامل مع النشاط الرقمي ضريبياً والاستفادة من المبادرات الدولية، مثل مبادرة مفتشي الضرائب بلا حدود، والمشاركة ما بين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبرنامج الأمم المتحدة، والتي تهدف إلى مساعدة الدول

¹ Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, "Taxing Capital ...", Op-Cit. P.8.

⁽²⁾ لمزيد من التفاصيل راجع كلا من:

د.شيماء بونعاس، سومية تومي، "الدور مفتشي الضرائب بلا حدود في ..."، مرجع سابق، ص 334-333.

Amelia Cahyadi et.al, "Direct tax for digital platform ..." Op-Cit., P. 276.

Adekunle, Faith, "digital tax: an overview of the companies ..." Op-Cit. P.24.

Favourate Y. Mpofo & Tankiso Moloi, "Direct Digital Services" Op-Cit,P.1.

- النامية على تعزيز قدراتها الجبائية لدعم إيراداتها، حيث تتضمن المبادرة إرسال متخصصين في الجبائية للدول النامية لتطوير مهارات العاملين في الضرائب في الدول النامية، خاصة عمليات التحصيل المتعلقة بالنشاط الدولي لمواجهة عمليات تقليص الوعاء وتحويل الأرباح.
- 4- عدم تشجيع الضرائب على القطاع الخاص، لأن تلك الضرائب لها تأثيرات مشوهة وسلبية، فمثلا ينظر إلى ضريبة الخدمات المالية (DFS) Digital Financial Services على أنها ضريبة تمييزية، وتفرض على قطاع من المرجح أن يقود إلى مصادر جديدة من الانتاجية والتطوير ويسمح بوصول فئات كثيرة للخدمات الرقمية.
- 5- يعتمد نجاح أي دولة في استخدام سياسة ضريبية معينة في ظل العصر الرقمي على سياسات الدول الأخرى ويرجع ذلك للترابط بين المنتج والمستهلك اللذان يقعان في دولتين مختلفتين وبالتالي من الضروري أن تتسم السياسات الضريبية في العصر الرقمي بطابع متعدد الأطراف وليس فقط أحادي أو ثنائي.
- 6- إذا كانت الشركات دولية النشاط تسخر كل طاقاتها لأجل التخطيط الضريبي، وإيجاد ثغرات في القانون الضريبي الدولي، وتتجه الدول المتقدمة فقط لمراعاة مصالحها الخاصة حول زيادة الحصيلة الإيرادية، فإن على الدول النامية أن تكون متعاونة فيما بينها، على أن تعمل على تعزيز التعاون الاقليمي حتي يكون لها صوت مسموع في النقاشات والمفاوضات الدولية بشأن الضريبة على النشاط الرقمي، والعمل في نفس الوقت على تبادل الأفكار والخبرات لمواجهة التخطيط الضريبي من الشركات الضخمة، وأن تعمل على بناء سياسة ضريبية موحدة، وقد دعا إلى هذا الاتحاد وزير المالية في جنوب إفريقيا في حديثه مؤتمر "الضرائب عبر الحدود في إفريقيا" المنعقد من خلال والمنتدى الإفريقي لإدارة الضرائب ATAF في أبريل 2015 في جوهانسبرج، حيث أشار إلى أنه "ينبغي للبلدان الأفريقية أن تضمن أن أي إعادة تعريف لقواعد الضرائب الدولية يجب أن تأخذ في الاعتبار احتياجات وظروف القارة الأفريقية، ويجب على أفريقيا حماية قاعدتها الضريبية الخاصة بها وتعزيز تعبئة الموارد المحلية من خلال صوت مشترك، واهتمام مشترك و خطة عمل مشتركة" (1).

¹) Oguttu, Annet Wanyana, "Tax Base Erosion and Profit ...", Op-Cit.P.22.

الخاتمة

لقد أسهم تحول النشاط الاقتصادي في جانب كبير منه إلى العمل الرقمي إلى صعوبة مواجهته ضريبياً، وعمدت الشركات الرقمية الكبرى للتخطيط الضريبي، لأجل تجنب دفع الضرائب المستحقة عليها من خلال استغلال الثغرات في النظام الضريبي الدولي التقليدي، من خلال العمل عن بعد دون تواجد مادي، واستغلت سهولة انتقال المدخلات وعناصر الإنتاج الرقمية باعتبارها أصولاً غير ملموسة سهلة الانتقال في الاستقرار في الملاذات الضريبية، ونتج عن تلك التغيرات انخفاض حجم الإيرادات الضريبية بالنسبة للدول التي لا تقيم فيها تلك الشركات، وعدم عدالة في توزيع الإيرادات الضريبية بين دولة مصدر الدخل ودولة الإقامة.

وتناول البحث الجوانب المختلفة للاقتصاد الرقمي، وتحديات النظام الضريبي الدولي التقليدي، وتطرق البحث لسبل مواجهة تلك التحديات، لأجل إخضاع الشركات الرقمية دولية النشاط لضريبة عادلة، وتحقيق توزيع عادل للإيرادات الضريبية دولياً، وفي سبيل ذلك حلل البحث الأفكار التي قدمها المفكرون كحلول، بالإضافة لبحث الإجراءات التي اتبعتها عدد من الدول لمواجهة النشاط الرقمي ضريبياً، وتكيف القانون الضريبي المحلي معها، وتم بحث وضع الدول النامية، والسبل التي يمكن أن تتبعها للحفاظ على إيراداتها الضريبية، وانتهى البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات تمثلت فيما يلي:

أولاً: النتائج:

- 1- النظام الضريبي الدولي التقليدي غير صالح لمواجهة النشاط الاقتصادي الرقمي، ولكن يمكن لهذا النظام الضريبي أن يتكيف مع الاقتصاد الرقمي بتعديل بعض قواعده واستحداث قواعد جديدة.
- 2- يعتبر التعاون الدولي الذي يشمل دولة الإقامة للشركات الضخمة وبخاصة الولايات المتحدة الأمريكية والشركات الكبرى دولية النشاط شديد الأهمية لنظام ضريبي دولي توزع فيه الحقوق الضريبية بشكل أكثر عدالة.
- 3- يمكن التوسع في مفاهيم النظام الضريبي التقليدي، واستحداث أشكال مناسبة من الضريبة تتناسب مع الاقتصاد الرقمي كالأخذ بمفهوم المنشأة الدائمة الافتراضية، أو مبدأ الارتباط وإقرار ضرائب جديدة كضريبة البيانات لإخضاع النشاط الرقمي الدولي.

4- الدول النامية لا تحصل على نصيبها العادل من الإيرادات الضريبية عن الأنشطة الاقتصادية العابرة للحدود، وتعد الأكثر تضرراً من عدم وجود نظام ضريبي دولي عادل -فيما يتعلق بالنشاط الرقمي العابر للحدود- كونها لا تصدر تلك الخدمات، وأغلب أعداد المستخدمين موزعين في الدول النامية والشركات الرقمية ليست مرتكزة فيها.

5- في حالة الوصول إلى اتفاق ضريبي دولي بشأن الاقتصاد الرقمي ستكون مختلف الدول بحاجة إلى إجراء تعديلات في تشريعاتها الداخلية، وسوف يحتاج

ذلك فترة طويلة من الزمن لاستقرار النظام الضريبي الدولي.
6- من الواضح أن دول العالم خاصة المتقدم منها لا تأخذ في الاعتبار إلا تحقيق مصالحها ودعم إيراداتها، بغض النظر عن إقامة نظام ضريبي دولي عادل من عدمه، فبالرغم من أن الولايات المتحدة تدافع عن حقها في فرض ضريبة على الشركات الرقمية المقيمة على أرضها اعتماداً على المبادئ التقليدية الدولية في فرض الضريبة، إلا أن القانون الضريبي الداخلي فيها يتبنى مبادئ مختلفة، فقد أقر القضاء الأمريكي مبدأ الوجود الاقتصادي المهم كحق للولاية داخل الولايات المتحدة في فرض ضريبة على النشاط الرقمي، هذا الذي لم تعترف به الولايات المتحدة بعد كمبدأ دولي.

7- ما تسعى إليه الدول التي تقيم فيها الشركات الكبرى الرقمية دولية النشاط-من خلال المنظمات الدولية أو أي شريك دولي يسعى في إيجاد حل- هو تسريب جزء ضئيل جداً من الإيرادات الضريبية المستحقة للدول النامية، والمتمثلة في الأرباح غير الروتينية، فضلاً عن استهداف تلك الدول الحد من الإجراءات أحادية الجانب التي تتبعها الدول المتضررة، وفي الأخير كسب المزيد من الوقت الذي قد يمنحها الفرصة في الحصول على عشرات المليارات من الدولارات من الضرائب الدولية سنوياً، والتي هي من حق الدول الأخرى بغير حق، فالمفاوضات في هذا الشأن مستمرة منذ ما يقارب 10 سنوات، حصلت فيها تلك الدول مبالغ ضخمة كإيرادات، كان من الواجب توزيعها بين دول المصدر ودول السوق.

ثانياً: التوصيات:

1. من الضروري وقف تشوية النظام الضريبي الدولي والحد من الضرائب الأحادية الجانب، والحد من الازدواج الضريبي والمشكلات الضريبية الأخرى، من خلال استقرار الدول على فرض ضريبة على كافة الأنشطة الرقمية العابرة للحدود، وفقاً للحد الأدنى من الضريبة، على الأقل بصورة مرحلية، لحين الوصول إلى اتفاق دولي.
2. تقترح الدراسة الاستعانة بالتقنيات الرقمية وخاصة تقنيات الذكاء الاصطناعي في مواجهة النشاط الاقتصادي الرقمي ضريبياً، وبخاصة السلع والخدمات الرقمية منخفضة القيمة، لأنه وإن كان من الصعب مواجهة الأنشطة التقليدية منخفضة القيمة ضريبياً لزيادة التكاليف والجهد، فإن تقنيات الذكاء الاصطناعي والتكنولوجيا الحديثة ستكون قادرة على تحقيق ذلك دون جهد أو تكاليف أكبر، فالمعاملات الرقمية منخفضة القيمة، كعمليات التداول المباشر بين المنتج والمستهلك للسلع والخدمات، يمكن إخضاعها للضريبة من خلال العمل المباشر مع المنتجين حال تقديم سلع أو خدمات رقمية داخل الدولة بموجب برامج وتطبيقات الذكاء الاصطناعي، مع إجراء بعض التطويرات عليها بما يناسب عمليات ربط الضريبة، وفتح مجال للشركات الكبرى لتوريدها من خلال التطبيقات ذاتها،

ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على الشركات المتخصصة في تقديم تلك الخدمة للدولة بمقابل.

3. اقترح تركيز العمل البحثي على تكنولوجيا قادرة على القيام بأعمال الموظف الضريبي التقليدي من حصر وربط وتحصيل بالنسبة للأنشطة الرقمية داخل الدولة فالتعامل التكنولوجي مع النظام الاقتصادي الرقمي قد يكون هو الوسيلة الفضلى.
4. إذا كان فرض ضريبة على النشاط الرقمي يمثل تحدياً عالمياً، لا يخص دولة بعينها؛ فإن من الأفضل أن تجتمع دول العالم لإيجاد قوانين عادلة متوازنة ومنصفة لكل الدول، على أن تتخلى الدول المستفيدة من هذا الوضع غير العادل عن موقفها لصالح العدالة الضريبية العالمية، ويمكن توزيع الإيرادات الضريبية على الدول جميعاً وفقاً لعدد المستخدمين المساهمين في تقديم الخدمة الرقمية.
5. من الأفضل للدول التوازن بين دعم الإيرادات الضريبية والحفاظ على التوسع الانتاجي والخدمي والنمو الاقتصادي والابتكار والتطوير، فالعمل على زيادة الحصيلة من الإيرادات الضريبية لا يعني دفع الاقتصاد نحو الانكماش، في ظل تنافس الدول على جذب الاستثمارات الأجنبية خاصة الرقمية منها والحفاظ عليها.
6. يفضل للدول النامية متى رغبت في أن يكون لها صوت مسموع، بشأن الخطط الدولية التي توضع لمواجهة التخطيط الضريبي، وتآكل الوعاء وتحويل الأرباح، ونشاط الشركات دولية النشاط الرقمي أن تتعاون فيما بينها، بتبادل الخبرات والتجارب والقدرات، وأن يكون لها موقف موحد أمام المجتمع الدولي.
7. قد يكون من الأفضل للدول النامية اتخاذ إجراءات ضريبية أحادية الجانب بطريقة محسوبة (توازن فيها بين الإيراد والحفاظ على النشاط) كوسيلة للضغط على دول المصدر لدفعها للوصول إلى اتفاق ضريبي دولي، وأن يكون لها زمام المبادرة في طلب إيجاد حل أو اتفاق دولي بشأن النظام الضريبي الدولي على الاقتصاد الرقمي باعتبار أن الوصول لاتفاق دولي قد يحتاج مزيداً من الوقت.
8. إذا ما سعت الدول -خاصة النامية- لإقرار إعفاء ضريبي بحق الأنشطة الرقمية الأجنبية لأجل استقطابها؛ فمن الأولى منح نفس الاعفاءات للأنشطة الرقمية المحلية، لضمان تزايدها وعدم هروبها للملاذات الضريبية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب والمراجع العامة:

- أ.د/ رمضان صديق " الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي: أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور" دراسات في القانون الضريبي الدولي، الكتاب السادس، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.
- وزارة المالية " دليل ايضاحي في شأن المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على شركات الأعمال" الإمارات العربية المتحدة، مايو 2023.

2- المقالات والدوريات:

- " الضريبة الرقمية وسيلة لإنعاش الأسواق الناشئة: تجربة الهند" سلسلة خبرات دولية، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري، السنة (١) - العدد (٢٣)، 2020
- أ.د / يونس حسسن عقل & د/ محمد حارس طه، " اطار مقترح لفرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر: دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد 2، العدد الاول، الجزء الأول، يناير، ص 242-308، 2020.
- أ.د/ أمال علي ابراهيم، " دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية: مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (22) ، العدد الأول ، يناير، 2021.
- أ.د/ عبد الحليم محمود شاهين & عمرو فتيحة حنفي محمود، " إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 52، العدد 1 ، ص 91-126، إبريل 2022.
- د.جمادة السعيد المعصرواي، " دراسة تحليلية لمشكلات الضرائب الرقمية في ظل جائحة كورونا" مجلة التجارة والتمويل ، المجلد 42، العدد 1، 2022.
- أ.د/ رمضان صديق، " المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية"، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 48، العدد 48، يناير 2023.
- أ.د مصطفى محمود عبد القادر " مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟" المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم 195، يونيو 2018.
- أ.د شيماء بونعاس، سومية تومي، " دور مفتشى الضرائب بلا حدود في رفع الحصيلة الجبائية على العمليات المالية للشركات متعددة الجنسيات في الدول

النامية " ، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد (08) العدد (02)، ص327-338، 2020.

- أ.د طارق عبد القادر اسماعيل، " الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية"، صندوق النقد العربي، 2021.
- أ.د/محمود محمد الدمرداش، " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي: بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة " مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، المجلد 6، العدد 2، الصفحة 1-141، ديسمبر 2020.
- أ.د/ياسر عوض عبد الرسول " المشاكل الضريبية للاعلان الرقمي في مصر مقارنة ببعض النظم الضريبية الاجنبية" ، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الرابع " القانون والاعلام " ، كلية الحقوق جامعة طنطا، 2017.

ثانيا المراجع باللغة الانجليزية:

1- PERIODICALS AND ARTICLES:

- **Abdul Muheet Chowdhary, “Developing Country Demands for an Equitable Digital Tax Solution”, Tax Cooperation Policy Brief, South Centre , No. 19 , October 2021.**
- **Aduloju, Oluwatofunmi Isaac, “Taxation of The Nigerian Digital Economy in View of The 2019 and 2020 Finance Act”, 2022. <https://ssrn.com/abstract=4002469>**
- **Amelia Cahyadini, Sinta Dewi, Dewi Kania Sugiharti, Zainal Muttaqin, “Direct Tax for Digital Platform During the Covid-19 Pandemic: Study in Indonesia” Journal Of Southwest Jiaotong University, Vol. 56 No. 2, Apr. 2021.**
- **Andrés Báez & Yariv Brauner, “Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously”, Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16, University of Florida Levin College of Law, 2019.**
- **Aoyama Keiji, “Challenges of The Digital Economy on International Taxation Rules From the Perspective of**

Global Business Society”, Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, March 2021.

- **Dan Ciuriak & Akinyi J. Eurallyah, “Taxing Capital in The Age of Intangibles”**, Discussion Paper, Centre for International Governance Innovation, October 2021.
- **Daniel Klein & Christopher A. Ludwig & Christoph Spengel, “Taxing the Digital Economy: Investor Reaction to the European Commission’s Digital Tax Proposals,”** National Tax Journal, University of Chicago Press, vol. 75(1), pages 61-92, 2022.
- **David R. Agrawal, William F. Fox, “Taxing Goods and Services in a Digital Era”**, Working Paper No. 8708, Center for Economic Studies and the ifo Institute, Munich, November 2020.
- Estrella Gomez-Herrera, Carlo Reggiani and Yevgeniya Shevtsova, “Whistling in the dark? Equity market reactions to Digital Service Tax proposals”, January 2022 <https://ssrn.com/abstract=4055553>
- **Favourate Y. Mporu & Tankiso Moloi, “Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation,”** Laws, MDPI, vol. 11(4), pages 1-20, July 2022.
- **Hannelore Niesten, “Are Digital and Traditional Financial Services Taxed the Same? A Comprehensive Assessment of Tax Policies in Nine African Countries”** Summary of Working Paper 162, Issue 84, April 2023.
- **Janet S. Cuenca, “Emerging Tax Issues in the Digital Economy”**, Philippine Institute For Development Studies, Discussion Paper Series No. 2021-08, February 2021.
- **Kelbesa Megersa, “Digital Service Taxes and Their Application”**, Institute of Development Studies, December 2020.
https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/16968/914_Digital_Service_Tax.pdf?sequence=1
- **Latif, Lyla and Ongore, Mary and Adegboye, Abiodun, “The Taxation of the Digital Economy: The OECD”**

BEPS Policy Response Versus the UN FACTI Panel's Principle Response, April, 2022.
<https://ssrn.com/abstract=4081577>

- **Lilian Onescu & Daniela Florescu, "Adapting Fiscal Polities for the Covid 19 Pandemic.Setting Up A Fiscal System Appropriate for the Digital World,"** Smart Cities and Regional Development (SCRD) Journal, Universul Academic Publishing House, vol. 5(2), pages 51-58, May, 2021.
- **Lorraine Eden, "Taxing the Top 100: U.S. Estimates of Winners and Losers From Pillar One Amount A"** Tax Management International Journal, 50 TMIJ 06, 2021.
- **Machfud Sidik, "Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization"**, Journal of Tax and Business, 3(1), 56-64, 2022.
- **Marcin Szczepański, "Taxing the Digital Economy New Developments and the Way Forward"**, European Parliamentary Research Service, European Union, October 2021.
- **Margarita Gelepithis & Martin Hearson, "The Politics of Taxing Multinational Firms in A Digital Age"**, Journal of European Public Policy, , VOL,29, NO 5, Pages 708-727, 2022.
- **Mateusz Kaźmierczak, "EU Proposal on Digital Service Tax in View of EU State AID Law"**, Financial Law Review, No. 25 (1), 2022.
- **Moyosore Arewa and Fabrizio Santoro, "An Introduction to Digital Tax Payment Systems in Low-and Middle-Income Countries"** ICTD Working Paper 152, Institute of Development Studies, November 2022.
- **Mpofu, Favourate Y. "Taxation of the Digital Economy and Direct Digital Service Taxes: Opportunities, Challenges, and Implications for African Countries"**, Economies 10,219. MDPI, Basel, Switzerland, September 2022.
- **Munoz, Laura & Mascagni, Giulia & Prichard, Wilson**

- & Santoro, Fabrizio, "Should Governments Tax Digital Financial Services? A Research Agenda to Understand Sector-Specific Taxes on DFS", Working Papers 17171, Institute of Development Studies, International Centre for Tax and Development, 2022.**
- **Nassibou Bassongui & Honoré Houngbédji, "Impacts of Tax Digitalisation on Tax Revenues in Sub-Saharan Africa: A Systematic Review", January, 2023<https://assets.researchsquare.com/files/rs-2429085/v1/7432c875-59e5-4715-ad27-6ce20713f221.pdf?c=1672948180>**
 - **NATER Paul Akpen, "Digital Economy: an Emerging Economy in Africa" Essay competition for the 10th anniversary of the West African Tax Administration Forum, 2021.**
 - **Nedumpara, James J, "Skirmishes over Digital Service Taxes: the Perils and Systemic Costs of Section 301 Actions", 13 (1) TRADE L. & DEV. 2021.**
 - **Oguttu, Annet Wanyana, "Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa – Part 1: Africa’s Response to the OECD BEPS Action Plan", International Centre for Tax and Development, Working Paper 54, Brighton: Institute of Development Studies, 2016.**
 - **Oksana N. Harkushenko, "Prospects of VAT Administration Improvement in Digitalized World: Analytical Review," Journal of Tax Reform, Graduate School of Economics and Management, Ural Federal University, vol. 8(1), pages 6-24,2022.**
 - **Peter Mullins "Taxing Developing Asia’s Digital Economy", Background Paper, Asian Development bank, 2022.**
 - **Scarpini, Celeste & Santoro, Fabrizio & Munoz, Laura & Prichard, Wilson & Mascagni, Giulia, "Digital Financial Services and Digital IDs: What Potential do They Have for Better Taxation in Africa?," Working Papers 17793, Institute of Development Studies,**

International Centre for Tax and Development, February 2022.

- **Solomon Rukundo, “Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries”,** Summary of ICTD Working Paper 105, Issue 52, May 2020.
- **Tandon, Suranjali, “In Search of A Solution to Tax Digital Economy,”** Working Papers 21/354, National Institute of Public Finance and Policy, October 2021.
- **Vincent Arel-Bundock & André Blais, “Where Should Multinationals Pay Taxes?”** International Studies Quarterly, Volume 67, Issue 2, May, 2022.
- **Wawan Juswanto and Yanuar Falak Abiyunus, “Taxing the Digitalized Economy An Emerging Markets Perspective”,** Co-publication of the Asian development Bank Institute, 2023.
- **Zi-rui Chen, “Theory and System Selection of Data Taxation”,** Academic Journal of Digital Economics and Stability, Volume 17, 2022.

- **Adekunle, Faith, “Digital Tax: an Overview of the Companies Income Tax Act and Challenges Arising From Taxation of the Digital Economy”** being a project submitted to the faculty of law, university of lagos, in partial fulfilment of the requirements for the award of bachelor of laws degree , 2021.

2- Reports:

- **Annette Alstadsæter, Sarah Godar, Panayiotis Nicolaidis, and Gabriel Zucman, “Global Tax Evasion Report 2024”,** EU Tax Observatory, October 2023
- **House of Commons, “The Digital Services Tax”,** Forty-Fourth Report of Session 2022–23, Committee of Public Accounts, April 2023

مواقع الإنترنت:

<https://www.imf.org/en/home>

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

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