



## المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية

دراسة تطبيقية في ضوء قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصرية

Tax accounting for digital products

An applied study in light of the Egyptian value-added tax law

د/ شيماء عادل محمد أحمد المهدي  
مدرس بقسم الاقتصاد  
الأكاديمية الحديثة لعلوم الإدارة وتكنولوجيا  
الحاسب

د/ إيمان السيد محمد عبدالله  
مدرس بالمعهد العالي للعلوم الادارية  
بالقطامية  
[emanmeno74@gmail.com](mailto:emanmeno74@gmail.com)

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ  
المجلد (١١) - العدد (١٩) - الجزء الرابع  
يناير ٢٠٢٥ م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

## المستخلص

أتجه الاقتصاد المصري في السنوات الأخيرة إلى عمليات الرقمنة فسوف تتجه حجم التجارة المحلية والدولية إلى الزيادة علي حساب أنماط التجارة التقليدية وهو ما ينصرف في النهاية إلى أضعاف الحصيلة الضريبية و أهمها حصيلة الضرائب من القيمة المضافة وهذا يؤثر علي وضع الموازنة العامة للدولة ويسهم في تفاقم عجز الموازنة الذي ينجم عنه مشاكل اقتصادية متعددة وعلية تهدف الدراسة إلى تحليل وتقييم العمليات الرقمية في السلع والخدمات إلى ضريبة القيمة المضافة في مصر. لقد تم استخدام المنهج الوصفي والاستدلالي بشقيه الارتباطي والتنبؤي، وذلك من أجل إلقاء الضوء على نمط العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتمثلت نتائج الدراسة في أنه يوجد تأثير معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  ، ومن اهم توصيات الدراسة أن هناك امكانية لقياس تكلفة الإيرادات الدائنة وفق النموذج الذي توصلت اليه الباحثان والذي أيدته الاغلبية من المستقيين لما في ذلك من أستبعاد تكلفة تلك الإيرادات المعفاة قانوناً، على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الضريبية، المنتجات الرقمية، المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية، قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصرية.

## Abstract

In recent years, the Egyptian economy has moved towards digitization processes. The volume of local and international trade will tend to increase at the expense of traditional trade patterns, which in the end leads to a multiplication of tax revenues, the most important of which is value-added tax revenues. This affects the state's general budget situation and contributes to the exacerbation of the budget deficit. Which results in multiple and consequential economic problems. The study aims to analyze and evaluate digital processes in goods and services and value-added tax in Egypt. . The descriptive and inferential approach, both correlational and predictive, was used in order to shed light on the pattern of the relationship between the two variables of the

study. The results of the study were that there is a significant effect of value-added tax on tax accounting for digital products at a significance level of  $\alpha \leq 0.05$ . One of the most important recommendations of the study is that there is a possibility to measure the cost of credit revenues according to the model that the two researchers arrived at and which was supported by the majority of respondents because this excludes the cost of those legally exempt revenues, in a way that achieves tax justice.

**Keywords:** tax accounting, digital products, tax accounting for digital products, Egyptian value-added tax law.

### مقدمة:

لقد زادت تدفقات الاستثمارات الأجنبية عبر العالم من ٤,١٢ مليار دولار أمريكي في عام ١٩٧٠، ووصلت إلى أقصاها ١,٣ تريليون دولار في عام ٢٠٠٧، قبل أن تصل إلى ٦,١ تريليون دولار في عام ٢٠١٩، وبالنسبة للتجارة الدولية في السلع والخدمات، فقد نمت من ٢,٦٪ في عام ١٩٧١، ووصلت إلى أقصاها ٤,١١٪ في عام ٢٠١٠، ثم انخفضت إلى ٢,١٪ في عام ٢٠١٥، وفي الوقت نفسه، شهد العالم ثورة تكنولوجية متسارعة، وتم تعزيز البنية التحتية الرقمية، مما أدى إلى توليد كميات هائلة من البيانات والمعلومات، و زاد عدد مستخدمي الإنترنت بشكل كبير، حيث بلغ عدد مستخدمي الإنترنت حوالي مليار مستخدم في عام ٢٠٠٥، وثاني مليار مستخدم في عام ٢٠١٠، وثالث مليار مستخدم في عام ٢٠١٤، ووصل إلى ٤,٥٤ مليار مستخدم في عام ٢٠٢١، مما يشكل نسبة ٥٩٪ من سكان العالم، وارتفعت مبيعات التجارة الإلكترونية إلى ٢٩ تريليون دولار في عام ٢٠١٩، مقارنة بـ ٤ تريليون دولار فقط في عام ٢٠٢٠، وبلغ عدد المتسوقين عبر الإنترنت حوالي ٣,١ مليار شخص (شاهين و محمود، ٢٠٢١).

ان تلك العوامل ساهمت في نمو الاقتصاد الرقمي بشكل كبير، حيث يشكل ثلث الاقتصاد العالمي تقريباً ويدعم ظهور منتجات غير ملموسة ونماذج أعمال جديدة. ومع تطور التكنولوجيا، ظهرت تحديات جديدة تتعلق بالضرائب الرقمية، حيث أن الشركات الرقمية الصغيرة يمكنها الازدهار بقوة دون وجود مادي قوي، مما يطرح تحديات على النظم الضريبية القائمة. لذلك، ظهرت مقترحات لفرض ضرائب على المنتجات الرقمية والأنشطة ذات الصلة، وتمت مناقشة مثل هذه الضرائب من قبل بعض الدول في السنوات الأخيرة (Geringer, 2021).

كما إن فرض الضرائب على الاستهلاك في الاقتصاد الرقمي يفرض تحديات فريدة من نوعها على السلطات المالية، فالتغيرات التكنولوجية التي تحفز أنماط الاستهلاك الجديدة تعد بتحديات جديدة للسلطات المالية، وتشمل التحديات الحرجة التي تواجه العالم في العقود المقبلة الحد من التكاليف الإدارية وتكاليف

الامتثال لفرض الضرائب في عالم رقمي، وتحديد عتبات تقديم الإقرارات الضريبية، والتعامل مع الأسواق الإلكترونية والوسطاء (Agrawal & Fox, 2021).

وتعتمد المحاسبة الضريبية على العديد من الجوانب والأبعاد والمقومات التي تتفاعل معا لتحقيق هدفها الرئيسي وهو الوصول إلى تحديد الربح أو الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة وفقا للقوانين والنشريات واللوائح التي تحكم ذلك، وفي ضوء جوانب المحاسبة الضريبية فقد استدعى الأمر العديد من الآراء العلمية والعملية التي تناولت ضرورة تطوير وتحسين أداء المحاسبة الضريبية لتصبح أكثر ملاءمة وقدرة على التعامل مع المتغيرات والتطورات (Zakaria, 2022).

### مشكلة الدراسة

يتعلق أحد الاهتمامات الرئيسية للحكومات في جميع أنحاء العالم بضمان قيام الشركات بدفع حصتها العادلة من الضرائب، ويشمل ذلك المساهمات فيما يتعلق بالأنشطة التي يتم تنفيذها من خلال ما يسمى بالخدمات الرقمية، والتي يتم تنفيذها من خلال منصة تكنولوجية (Utumi & Advogados, 2020)

حيث تعد المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية من المسائل المعقدة التي تواجهها الشركات والجهات الحكومية على حد سواء بسبب التحديات العديدة التي تواجهها الشركات والجهات الحكومية في تحديد كيفية تطبيق قوانين الضرائب على هذه المنتجات، ويعد تحديد نطاق المنتجات الرقمية المشمولة بالضريبة أمراً صعباً، حيث يتطلب تصنيف هذه المنتجات وتحديد ما إذا كانت تُعتبر سلعة أو خدمات، وذلك لتحديد معدلات الضرائب المناسبة، ويشير مصطلح "المنتجات الرقمية" إلى المنتجات والخدمات التي تُقدم عبر الإنترنت، مثل البرمجيات، والمحتوى الرقمي، والمنصات الإلكترونية (عبد الصادق، ٢٠١٨).

ويعد تحديد القيمة المضافة للمنتجات الرقمية أمراً صعباً، حيث يتعين على الشركات تحديد كيفية تقدير قيمة هذه المنتجات وتحديد القيمة المضافة المطبقة عليها. قد يتطلب ذلك تقدير قيمة العمل المبذول، والتكاليف الإنتاجية، والأرباح المتوقعة، كذلك تباين النظم الضريبية المطبقة على المنتجات الرقمية في مختلف الدول، مما يؤدي إلى اختلافات في تطبيق قوانين الضرائب وتحصيلها، قد تواجه الشركات صعوبة في فهم والامتثال لمتطلبات الضرائب المختلفة في الأسواق العالمية (Aslam & Shah, 2017)، كما يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة على أنها ضريبة تُفرض على القيمة المضافة للسلع أو الخدمات بسبب عمليات الإنتاج والتوزيع والتجارة، و رياضياً، يمكن حساب القيمة المضافة أو القيمة المضافة لسلعة أو خدمة عن طريق طرح سعر البيع من سعر الشراء، حيث يكون أحد مكونات القيمة المضافة هو الربح المتوقع، وجميع التكاليف المتكبدة للحصول على الربح والحفاظ عليه، بما في ذلك الفائدة ورأس المال والإيجار والأرض وأجور العمال وأرباح الشركة، هي عناصر القيمة المضافة المستخدمة كأساس لفرض ضريبة القيمة المضافة (Sari et.al, 2023).

ويشكل التقدم التكنولوجي تحدياً في مجال دراسة المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية فالتغيرات السريعة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تعني أن الشركات يجب أن تكون على دراية بأحدث التقنيات والتطورات لتحقيق الامتثال الضريبي (عثمان، ٢٠١٨).

وتهدف هذه الدراسة التطبيقية في ضوء قانون الضريبة على القيمة المضافة المصرية إلى تسليط الضوء على آثار هذه المشكلات على الشركات والجهات الحكومية، وتقديم توصيات وحلول لتحسين دراسة المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية، ومن خلال هذه الدراسة، يمكن تعزيز الشفافية والتكافؤ في تطبيق الضرائب على المنتجات الرقمية، وتعزيز الامتثال الضريبي وتحقيق مصالح الشركات والحكومات على حد سواء.

### أهمية الدراسة

- **تحقيق العدالة الضريبية:** يسعى قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى تحقيق العدالة الضريبية وضمان أن يتم التعامل بالمساواة بين المنتجات الرقمية والمنتجات التقليدية فيما يتعلق بتطبيق الضرائب. من خلال الدراسة المحاسبية الضريبية للمنتجات الرقمية، يمكن تحديد الاختلالات في تطبيق الضرائب واتخاذ التدابير اللازمة لتحقيق العدالة الضريبية.
- **زيادة الامتثال الضريبي:** تعزز الدراسة المحاسبية للمنتجات الرقمية التوعية الضريبية لدى الشركات والأفراد. عندما يكون لدى الأطراف المعنية فهماً أفضل للقوانين الضريبية المتعلقة بالمنتجات الرقمية، يصبح من الأسهل عليهم الامتثال للمتطلبات الضريبية وتقديم التقارير المالية الملائمة.
- **تعزيز الشفافية:** من خلال الدراسة المحاسبية الضريبية للمنتجات الرقمية، يمكن تحسين مستوى الشفافية والمعرفة بشأن التدفقات المالية المتعلقة بالضرائب. يمكن للشركات والجهات الحكومية الاستفادة من هذه المعلومات لتحديد سياسات وإجراءات أفضل تتعلق بتطبيق الضرائب وضمان التزام الشركات بالقوانين المحلية.

### أهداف الدراسة

- فهم وتحليل التشريعات الضريبية المتعلقة بالمنتجات الرقمية وقوانين الضرائب الحالية في مصر، يتطلب ذلك دراسة النصوص القانونية والتوجيهات الضريبية ذات الصلة وتحليلها لفهم الاشتراطات والمتطلبات المحاسبية المتعلقة بالضرائب على المنتجات الرقمية في السياق المصري.
- تطبيق المعايير المحاسبية المناسبة للتعامل مع الضرائب على المنتجات الرقمية من خلال فهم المتطلبات المحاسبية الضريبية، يمكن للشركات والمؤسسات تحديد كيفية تسجيل وتقرير وإفصاح الضرائب المتعلقة بالمنتجات الرقمية في السجلات المحاسبية.
- تقييم التأثير المالي للضرائب على المنتجات الرقمية على الشركات والأفراد، يشمل ذلك تقييم تكلفة الامتثال للضرائب، وتأثير الضرائب على هيكل التكاليف والأرباح، وتقرير الإيرادات الضريبية المتوقعة وتأثيرها على النتائج المالية للأطراف المعنية.
- تحسين مستوى الالتزام الضريبي للشركات والأفراد فيما يتعلق بالضرائب على المنتجات الرقمية يمكن ذلك من خلال توعية الأطراف المعنية بالقوانين الضريبية والمتطلبات المحاسبية، وتوفير التوجيه والدعم للتمتع بالامتيازات الضريبية المتاحة وتجنب المخالفات الضريبية.

## أدبيات الدراسة :

دراسة (عقل و طه، ٢٠٢٠) بعنوان "إطار مقترح لفرض الضريبة على المنصات الرقمية في مصر - دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي"

هدفت الدراسة إلى اقتراح فرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر، مع التركيز على منصات خدمات النقل البري للركاب باستخدام التطبيقات التكنولوجية مثل Uber خلصت الدراسة إلى أن المنصات الرقمية في مصر تواجه عدة تحديات ضريبية، مثل صعوبة تحديد موقع الحدث الضريبي وتحديد قاعدة الضريبة المطبقة، ونقص التقنيات والبرمجيات المتخصصة التي تدعم الرقابة الفعالة على المنصات الرقمية، بالإضافة إلى ضعف الأساليب الضريبية المتقدمة التي تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على المعاملات الإلكترونية، وأوصت الدراسة بضرورة فرض ضريبة مؤقتة بنسبة ٣٪ من إجمالي الإيرادات السنوية للمنصات الرقمية، وذلك حتى يتم التوصل إلى اتفاق دولي ينظم فرض الضرائب على المنصات الرقمية من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

دراسة (الدمرداش، ٢٠٢٠) بعنوان "مكافحة التجنب الضريبي للأنشطة الاقتصادية الرقمية في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة"

تهدف الدراسة إلى استعراض آليات التجنب الضريبي والجهود الدولية لمواجهته، خاصة في ظل النشاطات الاقتصادية الرقمية المتزايدة، وتقييم ممارسات السيادة الضريبية على هذه الأنشطة في مجال ضريبة الدخل والقيمة المضافة في مصر والمملكة العربية السعودية. أظهرت الدراسة أن استمرار النمو في التجارة الإلكترونية والأنشطة الاقتصادية الرقمية ينتج عنه تحولاً في سيادة الدول في مجال الضرائب نحو المؤسسات الدولية، مما يستدعي مرونة في التشريعات الضريبية الوطنية لتحقيق الاستفادة الضريبية القصوى من هذه الأنشطة، وتوصلت الدراسة أن النظم الضريبية في مصر تواجه صعوبات في إثبات وتتبع المعاملات الإلكترونية، وفي تحديد الاختصاص الضريبي للأنشطة التي تولد الدخل والقيمة المضافة. كما تواجه التحديات في معالجة الأنشطة الاقتصادية الرقمية وتفاقم مشكلات التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل.

دراسة (Setyowati et.al,2020) بعنوان : " تطبيق تقنية Blockchain لأنظمة ضريبة القيمة المضافة"

هدفت الدراسة لبيان وتحليل كيفية تطبيق تقنية blockchain على نظام ضريبة القيمة المضافة، وخاصة بالنسبة للفواتير الإلكترونية (الفاتورة الإلكترونية)، و تم استخدام النهج النوعي في هذه الدراسة لتحليل نماذج تكنولوجيا blockchain التي يمكن تطبيقها في نظام ضريبة القيمة المضافة. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أنه لا يمكن تطبيق تقنية blockchain إلا على بيانات دافعي الضرائب التي لا تتطلب الخصوصية. تتضمن البيانات التي تعتبر آمنة إذا تم توزيعها على العقد في شبكة تكنولوجيا blockchain الرقم التسلسلي للفاتورة الضريبية (TISN). سيؤدي نظام TISN القائم على تقنية blockchain إلى إنتاج نظام أسرع وأكثر كفاءة. يمكن أيضاً مراقبة المعاملات على TISN في إندونيسيا وتتبعها مباشرة من قبل المديرية العامة للضرائب (DGT).

دراسة (شاهين و محمود ٢٠٢١) بعنوان: إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية

تهدف الدراسة المرفقة إلى استعراض آليات التجنب الضريبي والجهود الدولية المبدولة لمكافحة التجنب الضريبي الناتج عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، وتقييم ممارسات السيادة الضريبية في مجال ضريبي الدخل والقيمة المضافة في مصر والمملكة العربية السعودية. وخلصت الدراسة إلى أن استمرار نمو التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي يؤدي إلى تحول السلطة الضريبية من الدولة إلى المؤسسات الدولية ككيانات ضريبية، ويتطلب ذلك تعديلات مرونة في التشريعات الضريبية الوطنية لتحقيق الاستفادة الضريبية القصوى من أنشطة الاقتصاد الرقمي، بالإضافة إلى التنسيق الدولي الواسع النطاق. وتواجه نظام الضرائب في مصر صعوبات في إثبات وتتبع المعاملات الإلكترونية، وفي تحديد الاختصاص الضريبي للأنشطة التي تولد الدخل والقيمة المضافة، وتزداد مشكلات التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل.

#### دراسة (Rakovský,2021) بعنوان "رقمنة ضريبة القيمة المضافة"

ركزت الدراسة على ضريبة القيمة المضافة (VAT)، نظرًا لأهمية الضرائب غير المباشرة باعتبارها واحدة من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الاتحاد الأوروبي، وإيجاد وتحليل ومراعاة أهم مقاييس ضريبة القيمة المضافة في سياق الرقمنة. بالإضافة إلى ذلك، تركزت الدراسة على الاتجاهات والتحديات الجديدة لضريبة القيمة المضافة في الجمهورية السلوفاكية، والتي قد تتبّع الاتجاهات السائدة في العالم، وتوصلت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تعد أكثر استقرارًا وتساهم في المزيج الضريبي بشكل أكبر من الضرائب المباشرة. ومع ذلك، لا تزال فجوة ضريبة القيمة المضافة تمثل مشكلة خطيرة بالنسبة للحكومات الوطنية، لأنها تقلل من إجمالي الإيرادات الضريبية، وتبحث السلطات الضريبية عن المزيد من الفرص لتقليل عدم تناسق المعلومات بينها وبين الأشخاص الخاضعين للضريبة، كما أن جمع البيانات الضخمة وتحليلها يمثل فرصة ممتازة حيث يتم تشكيل أحد أكبر مصادر البيانات الضخمة في ضريبة القيمة المضافة في أوروبا والعالم من خلال ما يسمى بـ "التقارير في الوقت الفعلي" والإيداع الإلكتروني، نظرًا لأن التقديم الإلكتروني إلزامي في غالبية دول الاتحاد الأوروبي في الوقت الحاضر.

#### دراسة (Andreana & Inayati, 2022) بعنوان: مبادئ تحصيل الضرائب في ضريبة القيمة المضافة (VAT) على الخدمات الرقمية في إندونيسيا

هدفت الدراسة إلى تحليل مدى استيفاء مبادئ تحصيل الضرائب في تحصيل ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية، وتظهر نتائج التحليل أن مبدأ حقوق الملكية يحقق حقوق الملكية الأفقية لأن الرسوم يتم فرضها بغض النظر عن القدرة؛ لقد نجحت إنتاجية الإيرادات في زيادة إيرادات الدولة؛ كما أن سهولة الإدارة تلبّي جوانب اليقين والراحة والبساطة والكفاءة. ومع ذلك، من حيث الكفاءة، يخشى أن يؤدي ذلك إلى زيادة تكاليف الامتثال بسبب المعرفة المحدودة بـ PMSE، أما الشفافية ليست الأمثل لأن غياب الوجود المادي في إندونيسيا يجعل من الصعب الوصول إلى البيانات والمعلومات حتى يتم الإشراف؛ ويتحقق الحياد لأنه يدعم القدرة التنافسية للأعمال المحلية، أما فيما يتعلق بالاستهلاك، فمن

الضروري الاهتمام بتسهيلات ضريبة القيمة المضافة على خدمات التصدير الرقمية بسبب احتمال تشويه مقدمي الخدمات الرقمية المحليين. لذلك يمكن القول أن ممارسة تحصيل ضريبة القيمة المضافة (VAT) تستوفي جميع الجوانب.

**دراسة ( توفيق وبربري ، ٢٠٢٣ ) بعنوان "تطوير منظومة الضرائب الرقمية المصرية لرفع كفاءة الفحص الضريبي الشامل كمدخل للحد من التهرب الضريبي" دراسة تطبيقية"**

**هدفت الدراسة** إلى تقديم تقييم لمنظومة الضرائب الرقمية في مصر وتحديد القصور فيها من خلال ثلاثة متغيرات رئيسية وهي قاعدة بيانات الممولين الحالية لتقدير مدى تكامل وترابط قاعدة بيانات الممولين الحالية في حصر جميع تعاملاتهم، والمعايير القانونية لحسابات الإلكترونية لتقييم القصور في المعايير القانونية التي تنظم حسابات الإلكترونية لأنشطة الممولين، والمهارات الحاسوبية للفاحصين الضريبيين لتحديد القصور في المهارات الحاسوبية للفاحصين الضريبيين الحاليين، وتألفت العينة من فاحصين ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة العاملين بمركزي كبار ومتوسطي الممولين ومركز كبار المهن الحرة بالقاهرة، بإجمالي عدد ٢١٧ استقصاء ، وتوصلت الدراسة إلى أن الإطار المقترح لرفع كفاءة الفحص الضريبي الشامل يمكن أن يساهم في تطوير منظومة الضرائب الرقمية المصرية الحالية، وأظهرت وجود تأثير معنوي عكسي بين هذا الإطار المقترح وبين القصور الحالية في المنظومة الضريبية الرقمية.

**دراسة (Oktavia, 2023) بعنوان : التحليل المحاسبي الضريبي على المنتجات المالية الإلكترونية في إندونيسيا**

**هدفت الدراسة** إلى طرق المحاسبة الضريبية التي تعتمد على الأدوات المالية الإلكترونية. يأخذ هذا البحث منهجًا نوعيًا ووصفيًا لجمع البيانات وتحليلها. وتعتمد نتائج على استخدام المنتجات المالية الإلكترونية بالإضافة إلى واقع المحاسبة الضريبية التي تعتمد على بيانات المنتجات المالية الإلكترونية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هذه المستندات الإلكترونية، مثل الفواتير الإلكترونية، تساهم في تعزيز وتطوير ثقافة ضريبية جديدة تسهل نمو البلدان من خلال جعل المحاسبة والإقرارات الخاصة بها أكثر بساطة وسهولة في الوصول إليها. وهذه الثقافة الضريبية الجديدة مفيدة لنمو البلدان لأنها تسمح للبلدان بتتبع معاملاتها المالية بسهولة أكبر.

**دراسة (Ahmed,2024) بعنوان: أثر الإجراءات الرقمية للمحاسبة والمراجعة على كفاءة تحصيل الضرائب "**

**هدفت الدراسة** إلى مدى تأثير الإجراءات المحاسبية والمراجعة الرقمية على كفاءة تحصيل الضرائب وتستخدم الدراسة المنهج الكمي من خلال مسح ١٥٠ بيانات قابلة للاستخدام بناءً على مفتشي الضرائب في مصلحة الضرائب في سلطنة عمان. وقد استخدمت فرضيات الدراسة الحالية متغيراتها من خلال استخدام الأدوات الإحصائية Smart-PLS، وكشفت النتائج أن الإجراءات الرقمية للمحاسبة والمراجعة لها تأثير كبير وإيجابي على كفاءة تحصيل الضرائب في هيئة الضرائب العمانية، بالنسبة للمراجعين، خلق العصر الرقمي عالمًا من الفرص التي تتيح لهم تزويد عملائهم بمزيد من الكفاءة والدقة والقيمة، من

خلال المراجعة المستمرة وتحليل البيانات، يمكن للمراجعين العثور على رؤى قيمة وتقليل المخاطر وتحسين إجراءاتهم.

دراسة ( المطيري وآخرون، ٢٠٢٤ ) بعنوان : الإطار الفكري للتأصيل العلمي للضريبة على القيمة المضافة.

هدفت الدراسة إلى التأصيل العلمي لضريبة القيمة المضافة، وتضمنت نظم فرضها مثل الضريبة الاستهلاكية والإنتاجية، والضريبة على الدخل، والضريبة على إجمالي الناتج القومي. خلصت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تسهم بنحو ثلثي إجمالي الإيرادات العامة، وتؤثر بشكل إيجابي على الإيرادات العامة للدول التي تطبقها. كما اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة هي النموذج الأمثل لتطبيق الضرائب غير المباشرة في دولة الكويت، خاصة ضريبة القيمة المضافة الاستهلاكية التي تسمح بخصم مشتريات السلع الرأسمالية من قيمة المبيعات، وأوصت بضرورة تطوير الضرائب على القيمة المضافة، وضرورة أن يتسم التشريع الضريبي بالوضوح والعدالة، وتعزيز التأهيل العلمي والعملية للموارد البشرية في الإدارات الضريبية لتحقيق تطبيق فعال للضريبة على القيمة المضافة. كما أوصت بالزام المسجلين بإمسك الدفاتر والسجلات المنظمة، وإنشاء نظام معلومات متطور مرتبط بالمؤسسات والإدارات لتمكين الإدارة الضريبية من تحديد رقم الأعمال الخاضعة للضريبة بدقة ودون اللجوء إلى التقدير الجزافي. كما أوصت بإخضاع جميع السلع والخدمات للضريبة، مع استثناء بعض السلع والخدمات لأسباب اقتصادية واجتماعية، وضرورة اعتماد سداد الالتزامات الضريبية للمكلفين بشكل منتظم وفقاً للقوانين المحلية.

#### التعليق علي الدراسات السابقة

ومن خلال استعراض وجهات النظر السابقة، يمكن ملاحظة أن العديد من الدراسات، بالإضافة إلى تلك التي لم يتسن لنا ذكرها هنا، اتفقت الدراسات علي ضرورة إخضاع الشركات والمنتجات الرقمية للضريبة بهدف تحقيق الكفاءة والعدالة في الأنظمة الضريبية المعمول بها. وعلى الرغم من ذلك، اختلفت الدراسات فيما يتعلق بطريقة هذا الإخضاع، حيث أيدت بعضها ضرورة التوصل إلى اتفاق دولي من البداية، في حين اقترحت بعضها البدء بمبادرات فردية دون الانتظار للتوافق الدولي. وبالطبع، أيدت بعض الدراسات ضرورة فرض الضرائب على دخل الشركات الرقمية، في حين اقتصر بعضها الآخر على تفعيل فرض ضرائب القيمة المضافة فقط. ولم يكتف بعض الدراسات الأخرى بهذا الحد، بل دعت إلى فرض كلتا الضريبتين معاً. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة تتفق مع فكرة إخضاع الأنشطة الرقمية للضريبة، إلا أنها تسعى أيضاً إلى توضيح جدوى هذا الإخضاع من منظور التشريع الضريبي المصري لضرائب الدخل والقيمة المضافة، وذلك في ضوء تفاعل المتغيرات الاقتصادية المتعلقة بالاقتصاد الرقمي مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية في مصر.

#### التأصيل النظري

#### – المحاسبة الضريبية:

تقليدياً، كانت المحاسبة الضريبية تتطوي على عمليات يدوية حيث كان المحاسبين يتتبعون المعاملات بدقة، ويحسبون الالتزامات الضريبية، ويجهزون الإقرارات الضريبية، وعلى الرغم من فعالية هذا النهج، إلا أنه ما يتطلب عمالة مكثفة، فضلاً عن أنه عرضة للخطأ والتأخير. مع تطور الشركات واللوائح الضريبية، تطورت أيضاً الأدوات المتاحة لإدارة الشؤون الضريبية. ظهرت أنظمة المحاسبة الضريبية الرقمية كحل حاسم، حيث تقدم عمليات آلية تعزز الدقة والكفاءة والامتثال، تشمل هذه الأنظمة مجموعة من الوظائف، بما في ذلك معالجة البيانات في الوقت الفعلي، والحسابات الضريبية الآلية، والتقديم الإلكتروني للإقرارات الضريبية، ولذلك تتكامل بسلاسة مع أدوات الإدارة المالية الأخرى، مما يسمح للشركات بتوحيد ممارساتها المحاسبية في منصة موحدة، وتتيح الميزات المتقدمة مثل تحليلات البيانات وإعداد التقارير للشركات اكتساب رؤية حول مواقفها الضريبية وصحتها المالية، مما يسهل التخطيط والاستراتيجية، وبالتالي لا يقلل التحول من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الرقمية من مخاطر الأخطاء فحسب، بل يسرع أيضاً عملية إعداد التقارير الضريبية، مما يضمن قدرة الشركات على الوفاء بالمواعيد النهائية وتجنب العقوبات (Hussain & Khalid, 2024).

كما توفر أنظمة الضرائب الرقمية ميزات مثل الحسابات الضريبية الآلية، والتقارير في الوقت الفعلي، وعمليات التحقق من الامتثال المتكاملة، مما يقلل من خطر الأخطاء ويعزز دقة الإقرارات الضريبية. وتمتد أهميتها إلى ما هو أبعد من مجرد الأتمتة؛ فهي تلعب دوراً حاسماً في تحسين الشفافية، وتسهيل تقديم الضرائب بشكل أسرع وأكثر دقة، ودعم الامتثال التنظيمي من خلال التكامل مع أنظمة المحاسبة، تساعد أنظمة الضرائب الرقمية المؤسسات على التنقل بين تعقيدات قوانين الضرائب والتكيف مع اللوائح المتغيرة بكفاءة أكبر، مما يساهم في نهاية المطاف في إدارة مالية أكثر موثوقية وكفاءة (Malk & Khalid, 2024).

تتضمن الرقمنة الضريبية دمج التقنيات الرقمية لترقية جوانب مختلفة من النظام الضريبي، بهدف تعزيز الكفاءة والدقة والشفافية والراحة في الأنشطة المتعلقة بالضرائب، وبالنسبة لممارسي الضرائب، فإن تبني الرقمنة يجلب العديد من المزايا، بما في ذلك تقليل العبء الإداري، وتقليل التهرب الضريبي، وتحسين كفاءة تحصيل الإيرادات، وزيادة الشفافية.

كما يتطلب التنفيذ الناجح التخطيط الدقيق، وضوابط الأمن السيبراني الصارمة، وتطوير البنية التحتية والتواصل الفعال مع أصحاب المصلحة، في حين تبني ممارسو الضرائب في الاقتصادات المتقدمة الرقمنة الضريبية على نطاق واسع، إلا أن الاقتصادات الناشئة تواجه العديد من التحديات ويعتمد نجاح رقمنة الضرائب على رغبة الممارسين في تبني النظام، وخاصة في الاقتصادات الناشئة حيث يتأخر التبني على الرغم من استخدامه على نطاق واسع في الاقتصادات المتقدمة (Zakaria et.al, 2024).

### ضريبة القيمة المضافة:

ضريبة القيمة المضافة (VAT)، هي آلية ائتمان ذاتي للضريبة التراكمية غير المباشرة المتعلقة باستهلاك السلع أو الخدمات والتي تُفرض على المستخدم النهائي كسلسلة أعمال (Alkhodre et.al, 2019) ولقد أصبحت ضريبة القيمة المضافة مصدراً أساسياً للإيرادات لمعظم الحكومات في جميع أنحاء العالم، وخاصة في البلدان ذات الدخل المنخفض، حيث تسعى ضريبة القيمة المضافة إلى فرض ضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإنتاج حيث يتم توليدها. وعلى وجه التحديد، تستخدم الشركات العمالة والمدخلات الوسيطة لإنتاج المخرجات التي تباعها، إما لشركات

أخرى أو للمستهلكين النهائيين. ويشكل الفرق بين قيمة ناتج الشركة وقيمة مدخلاتها الوسيطة غير العمالية قيمتها المضافة. وفي الاقتصاد المغلق، إذا تم فرض ضريبة على القيمة المضافة بالكامل في كل خطوة في سلسلة الإنتاج، فإن النتيجة تعادل ضريبة المبيعات على الاستهلاك النهائي المفروضة في مرحلة البيع بالتجزئة، لأنه من الناحية المحاسبية، فإن قيمة سلعة الاستهلاك النهائي تساوي مجموع القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإنتاج. وبالتالي، غالبًا ما يشار إلى ضريبة القيمة المضافة على أنها ضريبة على الاستهلاك (Brockmeyer et.al,2024).

### تعريف المنتجات الرقمية:

المنتجات الرقمية هي المنتجات التي تُنتج وتوزع عبر وسائط رقمية وتستهلك أو تستخدم من خلال أجهزة إلكترونية، كما تعرف أنها أحد المنتجات التي تقدمها الوحدة البنكية تشمل أصولاً كحقوق سحب إلكترونية (عملات رقمية - عملات مشفرة)، بالإضافة إلى خدمات مالية رقمية مثل الاستثمار الإلكتروني، الاقتراض الإلكتروني، وخدمات تلقي دفع وتحويل أموال إلكترونية. هذه الخدمات تلبى احتياجات العملاء المستهدفين في مجالات الاستثمار والانتماء والوساطة المالية، مع اعتماد تقنيات RegTech التي وضعتها FinTech تعتمد هذه التقنيات على قواعد البيانات وخطوط الاتصال بالوحدات الطرفية، وتستفيد من أنظمة إلكترونية للمصادقة والتوثيق للتعاملات المصرفية، بالإضافة إلى الامتثال لأوامر الجهات الرقابية والتنظيمية ذات الصلة ( وديع و متولي، ٢٠٢٠)، تشمل المنتجات الرقمية مجموعة واسعة من العناصر التي يتم توصيلها أو تحميلها عبر الإنترنت، وتعد المنتجات الرقمية جزءاً أساسياً من الاقتصاد الرقمي، وهي توفر فرصاً كبيرة للابتكار والنمو الاقتصادي. ومع ذلك، فإن تحقيق التزام الضريبة وتنفيذ القوانين الضريبية للمنتجات الرقمية يشكل تحديات جديدة تحتاج إلى حلول مبتكرة وآليات فعالة لضمان العدالة الضريبية وتعزيز التنمية الاقتصادية في الدول النامية (May, 2016).

تعتبر المنتجات الرقمية مثل تطبيقات الهواتف الذكية مهمة للخضوع لضريبة القيمة المضافة لأن الهواتف الذكية وتطبيقاتها أصبحت في الأساس استهلاكاً عاماً وهو هدف ضريبة القيمة المضافة حتى الآن، يُطلب من مستخدمي التطبيقات الموجودة على الهواتف الذكية دفع ضريبة القيمة المضافة للسلطات، وتهدف ضريبة القيمة المضافة إلى أن تكون مصدرًا للإيرادات من أجل دعم التمويل الذي سيتم استخدامه لتكاليف التطوير (Lembang, 2021).

### - أنواع المنتجات الرقمية:

تعددت أنواع المنتجات الرقمية وتشمل كما يلي (Avalara, 2020) :

١. **البرامج والتطبيقات:** تشمل البرامج والتطبيقات الحاسوبية والتطبيقات الجوال التي يتم تثبيتها على أجهزة الكمبيوتر والهواتف الذكية.
٢. **المحتوى الرقمي:** يشمل الكتب الإلكترونية، والموسيقى الرقمية، والأفلام والبرامج التلفزيونية التي يتم تنزيلها أو بثها عبر الإنترنت.
٣. **الألعاب الإلكترونية:** تشمل الألعاب التي يتم تشغيلها على أجهزة الكمبيوتر والأجهزة المحمولة وأجهزة الألعاب المنزلية.

٤. **الخدمات الرقمية:** تشمل الخدمات التي يتم توفيرها عبر الإنترنت، مثل البث المباشر، والتخزين السحابي، والتجارة الإلكترونية، وخدمات التواصل الاجتماعي. وترى الباحثتان ان المنتجات الرقمية تتميز بعدة ميزات، مثل سهولة توزيعها وتوفيرها عبر الإنترنت، مما يتيح الوصول إليها بسهولة وفي أي وقت. كما تتيح للمستهلكين استهلاك المحتوى واستخدام الخدمات على أجهزتهم الشخصية بدون الحاجة إلى وسطاء تقليديين. ومع ذلك، تطرح المنتجات الرقمية تحديات جديدة فيما يتعلق بالضرائب والتنظيمات، خاصة عندما تكون الشركات المنتجة غير متواجدة ماديًا في البلدان التي تستهدفها، قد يكون من الصعب على البلدان النامية تحصيل الضرائب على هذه المنتجات وتنفيذ القوانين الضريبية بشكل فعال.

### – خصائص المنتجات الرقمية:

تقدم السلع الرقمية مجموعة فريدة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من السلع التقليدية غير الرقمية. وتتمثل أهم هذه الخصائص في ما يلي (Dunn, 2018) :

- **الطبيعة الرقمية:** تعرف السلع الرقمية على أنها سلاسل بت تتكون من تسلسلات من الأصفار والواحدات (٠ و ١)، يمكن تخزين هذه السلاسل على الحواسيب، وهي لا تمتلك أي وجود مادي قابل للملمس.
- **نموذج منصة المنتج:** يتميز هذا النموذج بأن المنصة توفر التكنولوجيا الأساسية للمساهمين الخارجيين، مما يتيح لهم بيع منتجاتهم مباشرة للمستخدمين النهائيين. ومثال على ذلك خدمات الحوسبة السحابية المقدمة من قبل أمازون وجوجل.
- **نموذج المنصة متعدد الجوانب:** يتيح هذا النموذج للمساهمين الخارجيين التفاعل بحرية مع المستخدمين النهائيين، دون الحاجة إلى تفاعل مباشر مع المنصة نفسها. ومثال على ذلك مواقع مثل eBay و Facebook.
- **القابلية للتوسع بلا حدود:** تتميز السلع الرقمية بأنها قابلة للتوسع بشكل لا محدود، حيث يمكن إنتاج كميات كبيرة منها بسرعة وبتكلفة منخفضة. وهذا يختلف عن السلع التقليدية التي تخضع لتكاليف إنتاج مرتفعة عند زيادة الكميات.

ان نقل السلع الرقمية عبر الإنترنت يجعلها قيمة سلسلة التوريد، حيث تكون مجرد ملفات إلكترونية قابلة للنسخ والانتقال بسرعة عبر الحدود وتكلفة منخفضة (شاهين، ٢٠٢٠). ومن المميزات المشتركة للسلع الرقمية أنها قابلة للتكرار بالكامل، ويمكن نسخها دون فقدان الجودة أو المعلومات (Khandelwal, 2016)، بالإضافة إلى ذلك فهي غير قابلة للاستبعاد، مما يعني أنه يصعب استبعاد أي شخص آخر من استهلاكها، وهذا يؤدي إلى صعوبة في تحديد سعر المنتج ويسبب ضررًا للمنتجين (Belleflamme, 2016).

ومن وجهة نظر العرض، تعتبر السلع الرقمية مكلفة لإعادة الإنتاج، وليس فقط للمنتج نفسه ولكن أيضًا للمستهلكين الإضافيين. وهذا يؤدي إلى صعوبة في تحديد سعر المنتج ويمكن أن يؤدي في النهاية إلى توقف الإنتاج (Quah, 2003) بالإضافة إلى ذلك، تتيح الشركات والمنتجات الرقمية توفير الوقت والمال

المستهلكين وتقليل تكاليف التشغيل للمنتجين. تساهم في تحسين الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية وتقليل التلوث البيئي (عقل وطه، ٢٠٢٠؛ عثمان، ٢٠١٨).

كما تتطلب التجارة الرقمية عبر الحدود كفاءة الدولة ككيان ضريبي مستقل لمواجهة الضغوط المالية. يُظهر التقدم أن هناك تحولاً مستمراً في سلطة الضرائب في الدولة التي كانت حصرية تحولت الآن إلى سلطة عالمية من خلال إشراك المنتديات والمؤسسات الدولية. ونتيجة لذلك، من المرجح أن تشارك كل دولة مشاركة في دور متزايد في تطوير تصميمات السياسة الضريبية، وخاصة في إدارة الضرائب، إن فرض الضرائب على الخدمات الرقمية يستهدف بشكل كبير الشركات المتقدمة في التكنولوجيا والتي تركز على قطاع الخدمات الرقمية، على سبيل المثال Google و Facebook و Apple و Microsoft وغيرها الكثير. ومع ذلك، فإن هدف الضرائب ليس فقط على المزودين، بل أيضاً على مستخدم الخدمة على أساس استهلاك الخدمات الرقمية بشكل فردي وفي مجموعات. إن فرض الضرائب على الخدمات الرقمية يحمل آفاقاً واعدة للدول في مجال التحصيل ومن الأمثلة على شركات تقديم الخدمات التي تجني الأرباح من التجارة الرقمية شركة نيتفليكس. وقد تبين أن ٨٠٪ من دخل نيتفليكس يُكتسب من المستخدمين الدوليين.

#### – مدى إمكانية خضوع المنتجات الرقمية للضريبة على القيمة المضافة في مصر

حظيت العديد من البلدان النامية باهتمام متزايد لضريبة القيمة المضافة كوسيلة لترشيد النظام الضريبي (Abdulmalik et.al,2024:142)، وتعد ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة استهلاك يتم تحصيلها من قبل الأشخاص الخاضعين للضريبة عند توريد السلع والخدمات (Künnapas et.al,2023)، كما إن فرض الضرائب على الأعمال الرقمية يُعتبر تحدياً بالغ الصعوبة، نظراً لأن هذه الأعمال تتم عبر حدود الدول دون قيود ودون متابعة فورية، مما يجعل من الصعب تتبع الصفقات وتحديد مصدر الدخل والمنطقة التي يتم فيها تحقيق الأرباح. تزداد الصعوبة أيضاً في ظل البيئة الرقمية حيث يمكن للأعمال الرقمية أن تنشأ وتتم بسرعة دون أن تكون مرتبطة بمكان جغرافي محدد.

ومع التقدم المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والابتكارات في نماذج الأعمال، تغيرت المفاهيم الضريبية بشكل مما جعل من الصعب على الأنظمة الضريبية التقليدية مواكبة هذه التطورات، مما ينتج عنه تحديات في فرض الضرائب على الأعمال الرقمية بشكل فعال وعادل (صالح، ٢٠٢٢)، ولقد اعتمدت أكثر من ٢٠ دولة مؤخرًا ضرائب على الخدمات الرقمية، مع تهديد العديد من الدول الأخرى بالقيام بذلك، تحاول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إقناع الدول بسحب ضرائبها الرقمية مقابل اتفاق دولي لتنفيذ اقتراح الركيزة الأولى الذي من شأنه أن يسمح للدول بفرض ضريبة على حصص تناسبية من أرباح الشركات الأجنبية ذات المبيعات المحلية (Hines,2023:119)، ويمكن استنتاج أن المنتجات الرقمية في مصر قد تخضع للضريبة على القيمة المضافة وفقاً للتالي (دراز، ٢٠١٦)، (عثمان، ٢٠١٨)، (Zekos, 2005)، (OECD 2020):

- المنتجات الرقمية المحلية التي لها وجود مادي ويتم استهلاكها محلياً، فإنها تخضع للضريبة بنسبة ١٤٪، ما لم تكن معفاة أو تخضع لنسبة ضريبة خاصة.

- المنتجات الرقمية المحلية التي لها وجود مادي ويتم استهلاكها في الأسواق الدولية، فإنها تخضع للضريبة بنسبة ١٤٪ مثل المنتجات التقليدية.
  - المنتجات الرقمية الأجنبية أو المستوردة من المناطق الحرة ولها وجود مادي ويتم استهلاكها محلياً، فإنها تخضع للضريبة بنسبة ١٤٪، ما لم تكن معفاة أو تخضع لنسبة ضريبة خاصة، بالإضافة إلى خضوعها للضريبة الجمركية.
  - المنتجات الرقمية الأجنبية التي لها وجود مادي ويتم استهلاكها داخل المناطق الحرة، فإنها تخضع للضريبة بنسبة صفر بالإضافة إلى الضريبة الجمركية.
  - المنتجات الرقمية المحلية التي ليس لها وجود مادي ويتم استهلاكها محلياً، فإنها تخضع للضريبة بنسبة ١٤٪، ما لم تكن معفاة أو تخضع لنسبة ضريبة خاصة.
  - ومن الصعب إخضاع المنتجات الرقمية الأجنبية التي ليس لها وجود مادي ويتم استهلاكها محلياً للضريبة على القيمة المضافة بسبب سهولة تدفقها بين الدول دون التعرض للحواسز التجارية والحدودية.
  - أن الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، يجب على الأشخاص القانونيين التسجيل لدى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة، وهناك حد أدنى لقيمة المبيعات التي تخضع للضريبة، وهو ٥٠٠,٠٠٠ جنيه.
  - ان تطبيق الضريبة على المنتجات الرقمية التي تستهلك محلياً. إذا تم استهلاك هذه المنتجات داخل البلد، فإنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة بنسبة ١٤٪، ما لم تكن معفاة أو تخضع لنسبة خاصة. ومع ذلك، يتم خصم هذه الضريبة من قيمة الضريبة على المنتج النهائي، سواء كان منتجاً رقمياً أو تقليدياً، والذي استخدم المنتجات الرقمية في عملية الإنتاج وذلك وفقاً للمادة ٢٢.
  - وبالرغم من الحلول التي تهدف إلى فرض الضرائب على المنتجات الرقمية الأجنبية المستهلكة محلياً، دون وجود وجود مادي لها، وفقاً لمبادئ الدليل الدولي لضريبة القيمة المضافة الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، يجب أن لا تؤدي إلى تشوهات في السوق المحلية وتهدد فرص النمو للمنافسين المحليين، وبالتالي تزيد من احتمالية إغلاقهم.
  - هناك نماذج اتفاقية الامتثال الطوعي الموصى بها من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مثل نموذج الالتزام الطوعي للمنتج (Producer Model Compliance)، حيث يقوم المنتج بدفع الضريبة وتوريدها طواعية للدولة بعد بيع المنتج الرقمي، مثلما يتم تطبيقه في دول الاتحاد الأوروبي من خلال التسجيل في نافذة "ميني" (Mini One-Stop-Shop – MOSS)، أو نموذج الامتثال الطوعي للمستهلك (Model Compliance Consumer)، حيث يقوم المستهلك بدفع الضريبة بعد شراء المنتج الرقمي وتوريدها طواعية للخزانة العامة.
- ويمكن بيان مدى تأثير فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية من خلال (Andreana & Inayati, 2022)

١. **تقليل القدرة الشرائية المحتملة للمستهلك:** إن وجود تحصيل ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية سيؤثر بالتأكيد على سعر الخدمات. وهذا يعني أن الضريبة ستزيد من تكلفة حصول

المستهلكين على الخدمات الرقمية بحيث يُعتبر ذلك تقليلاً للمصلحة العامة في استهلاك هذه الخدمات الرقمية.

٢. الخدمات الرقمية غير القانونية: تشجع التطورات التكنولوجية ظهور القدرة على تقديم الخدمات رقمياً بأسعار أقل، في حين لا تستطيع السلطات القضائية بعد تتبع هذه الأعمال غير القانونية. أحد التحديات هو استخدام خدمات الشبكة الخاصة الافتراضية (VPN)، مما يسمح للمستخدمين بالوصول إلى مواقع الويب لعرض عنوان IP الخاص بهم من موقع آخر. على الرغم من أنه لا يلغي فرض القاعدة الضريبية، إلا أنه يسمح بخطأ في قياس مقدار الدخل الموزع على المستخدمين المحليين.

٣. التهرب الضريبي: هناك خطر يتمثل في أن مخططات التهرب الضريبي قد تتسبب في خسارة الإيرادات الضريبية في الدول التي تستخدم فيها الخدمات الرقمية. وبالتالي، فإن التحدي الذي سيواجهه هذا الأمر هو صعوبة الإشراف على الضرائب التي يودعها من يتم تحصيلها.

#### – أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الناحية المالية:

تُعدُّ الضرائب الجزء الأكبر من إيرادات معظم دول العالم، حيث تشكل نسبة تقدر بحوالي ٩٠٪ من إيراداتها العامة، كما تعتبر ضريبة القيمة المضافة (VAT) حجر الزاوية في النظام الضريبي الحديث، فهو يتمتع بالعديد من الخصائص المرغوبة من الناحية النظرية فهو لا يشوه قرارات الإنتاج التي تتخذها الشركات، ومن الصعب التهرب منه، كما أنه يدر قدراً كبيراً من الإيرادات (Brockmeyer et.al,2024).

تتضمن خصائص ضريبة القيمة المضافة ما يلي (Mpofu, 2022) :

- (١) تنطبق على المعاملات أو توريد السلع والخدمات.
- (٢) تحسب كنسبة من السعر الذي يتم فرضه لبيع السلع.
- (٣) تُفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع.
- (٤) يمكن المطالبة بضريبة المدخلات (VAT).

وتعمل ضريبة القيمة المضافة على توفير إيرادات منتظمة تُساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة، وتُساعد على تعزيز النمو الاقتصادي، بالإضافة إلى ذلك، تُساهم ضريبة القيمة المضافة في توسيع قاعدة المكلفين وزيادة عدد السلع والخدمات التي تُخضع للضريبة. فهي تُشكل نسبة كبيرة من إيرادات الضرائب وتُحقق ذلك من خلال (وزارة المالية، ٢٠٢٠)، (حجازي، ٢٠٠٤):

- زيادة الإيرادات وتقليل العجز: يُعاني الاقتصاد المصري من مشكلات اقتصادية عديدة، ومن أهمها العجز المستمر في الموازنة العامة للدولة. ولذلك، اتخذت الدولة قراراً بتطبيق ضريبة القيمة المضافة كإجراء هام في إصلاح الهيكل الاقتصادي على المستوى العالمي، بهدف زيادة الموارد المالية، سواء من خلال ترشيد الإنفاق أو زيادة الإيرادات العامة.

- **الحد من التهرب الضريبي:** تُساهم ضريبة القيمة المضافة في تقليل التهرب الضريبي، حيث تلزم المكلفين بتقديم الفاتورة الضريبية في كل مرحلة من مراحل بيع السلع. وهذا يُسهم في مراقبة نشاط المكلفين ومنع التهرب الضريبي.
  - **العدالة الضريبية:** تساهم في التوزيع العادل لعبوات التسجيل الضريبي لضريبة القيمة المضافة والعقوبات من قبل كيان السلطة الضريبية، حيث تكون ضريبة القيمة المضافة المسجلة بمثابة التكلفة العادلة (Lutfi et.al,2023).
  - **تساعد الحكومة على تقديم سياسات أفضل لتحفيز الاستثمار والسيطرة على المخاطر المالية** (Zhao et.al,2024).
  - **توسيع القاعدة الضريبية:** يمكن استخدام الأساليب التي تركز على البيانات لسد الفجوات والاستفادة من الفرص الضائعة دون زيادة مستوى الضرائب بالضرورة، وتشمل هذه التدابير إلزام منصات التجارة الإلكترونية بالإبلاغ عن المبيعات من أجل تسهيل تحصيل ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية، وتحليل الإقرارات الضريبية السابقة للمواطنين الذين يسعون إلى الحصول على الإعانة بموجب برامج التحفيز الحالية للتحقق من الامتثال ودعم تحصيل ضرائب الملكية من خلال مطابقة سجل الأراضي مع ملف دافعي الضرائب (UDO,2024).
  - **تعزيز الشفافية والثقة:** إن إنشاء منصات إلكترونية لتسجيل الضرائب، وتقديمها، ودفعها، وحل النزاعات يجعل العمليات واضحة للمواطنين، ويوفر ضمانات بأن المدفوعات الضريبية تنتهي في حساب حكومي فعلي، ويقلل من خطر إساءة المسؤولين استخدام سلطتهم التقديرية. إن تنفيذ تقنيات مثل OPAL (الخوارزمية المفتوحة) التي احتضنتها معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا (MIT) يوفر للباحثين أو مراكز الأبحاث أو أي مواطن القدرة على تحليل البيانات الضريبية بشكل مستقل دون الوصول إلى معلومات التعريف الشخصية. وهذا من شأنه أن يوفر شفافية غير مسبوقه (UDO,2024).
  - **تعزيز النمو وأهداف السياسة الأخرى:** بصفتها المستودع المركزي لبيانات المواطنين، تلعب إدارات الضرائب دورًا متزايدًا في تعزيز الأهداف غير المتعلقة بالضرائب. على سبيل المثال، من خلال استخدام بيانات دافعي الضرائب للتحقق من المستفيدين بموجب برامج التحويلات النقدية، ومراقبة استهلاك السلع ذات التأثيرات الصحية الضارة (مثل الكحول والسجائر)، ونمذجة استجابات السياسة الضريبية للحد من انبعاثات الكربون، وتحديد محركات النمو في الاقتصاد، واكتشاف انتهاكات سوق العمل، والتأكد من رفاهية الفئات الضعيفة في المجتمع (UDO,2024).
- وفي ضوء ذلك يتم استعراض مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الموازنة العامة للدولة عن عام ٢٠٠٨/٢٠٠٧ وحتى عام ٢٠٢٢/٢٠٢١ كالتالي:

جدول (١)

مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الموازنة العامة للدولة

خلال الفترة من ٢٠٠٧/٢٠٠٨ – ٢٠٢٢/٢٠٢١

السنوات	الإيرادات العامة (مليار جنيهه)	التفقات العامة (مليار جنيهه)	عجز الموازنة العامة (مليار جنيهه)	الناتج المحلي الإجمالي (مليار جنيهه)	الإيرادات الضريبية (مليار جنيهه)	نسبة عجز الموازنة العامة التي الناتج المحلي الإجمالي (%)	الضريبة علي السلع والخدمات (مليار جنيهه)	نسبة ضريبة السلع والخدمات التي عجز الموازنة العامة (%)
/٢٠٠٧ ٢٠٠٨	٢٢١,٤	٢٨٢,٣	٦١,١	٨٩٥,٥	١٣٧,٢	٦,٨	٥٠,٣٢	٥٣,٢
/٢٠٠٨ ٢٠٠٩	٢٨٢,٥	٣٥١,٥	٦١,٨	١٠٤٢,٢	١٦٣,٢	٦,٩	٤٠,٣٦	٥٠,٧
/٢٠٠٩ ٢٠١٠	٢٦٨,١	٣٦٥,٩	٩٨	١٢٠٦,٦	١٧٠,٥	٨,١	٩٠,٣٩	٤٠,٧
/٢٠١٠ ٢٠١١	٢٦٥,٣	٤٠١,٩	١٣٤,٥	١٣٧١,١	١٩٢,١	٩,٨	٣٠,٤١	٣٠,٧
/٢٠١١ ٢٠١٢	٣٠٣,٦	٤٧٠,٩	١٦٦,٧	١٦٧٤,٧	٢٠٧,٤	١٠	٣٠,٤٦	٢٧,٨
/٢٠١٢ ٢٠١٣	٣٥٠,٣	٥٨٨,٢	٢٣٩,٧	١٨٦٠,٤	٢٥١,١	١٢,٩	٣٠,٤٩	٢٠,٦
/٢٠١٣ ٢٠١٤	٤٥٦,٨	٧٠١,٥	٢٥٥,٤	٢١٣٠	٢٦٠,٣	١٢	٤٠,٥٢	٢٠,٥
/٢٠١٤ ٢٠١٥	٤٦٥,٢	٧٣٣,٤	٢٦٩,٤	٢٤٤٣,٩	٣٠٥,٩	١١,٤	٥٠,٦٥	٢٣,٤
/٢٠١٥ ٢٠١٦	٤٩١,٥	٨١٧,٨	٣٣٩,٥	٢٧٠٩,٤	٣٥٢,٣	١٢,٥	٦٠,٧١	٢١,١
/٢٠١٦ ٢٠١٧	٦٥٩,٢	١٠٣١,٩	٣٧٩,٦	٣٤٧٠	٤٦٢	١٠,٩	٦٠,١١٢	٢٩,٧
/٢٠١٧ ٢٠١٨	٨٢١,١	١٢٤٤,٤	٤٣٢,٦	٤٤٣٧,٤	٦٢٩,٣	٩,٧	٢٠,١٥٦	٣٨,٢
/٢٠١٨ ٢٠١٩	٩٤١,٩	١٤٢٤	٤٣٨,٦	٥٣٢٢,٣	٧٣٦,١	٨,٢	٤٠,١٩٧	٤٥
/٢٠١٩ ٢٠٢٠	١١٣٤,٤	١٥٧٤,٦	٤٤٥,١	٦٥٢٠	٨٥٦,٦	٦,٨	٠٠,٢٦١	٥٨,٦
/٢٠٢٠ ٢٠٢١	١١٣٥,٤	١٥٧٤,٩	٤٤٥,١	٦٥٢١	٨٥٦,٦	٦,٨	٠٠,٢٨١	٥٨,٦
/٢٠٢١ ٢٠٢٢	١١٣٦,٤	١٥٧٥,٩	٤٤٦,١	٦٥٢٢	٨٥٦,٦	٧,٨	٠٠,٢٩١	٥٨,٦

المصدر: وزارة المالية - التقرير المالي السنوي للسنوات من ٢٠٠٧ – ٢٠٢٢.

تقارير البنك المركزي المصري – اعداد مختلفة من ٢٠٠٧-٢٠٢٢

وبتحليل بيانات الجدول السابق يتضح ما يلي:

تزايدت نسبة عجز الموازنة العامة بشكل مستمر منذ عام ٢٠٠٨/٢٠٠٧ حتى عام ٢٠٢٠/٢٠١٩، حيث ارتفعت من حوالي ١,٦١ مليار جنيه إلى أكثر من ١٤ مرة لتصل إلى حوالي ١,٤٤٥ مليار جنيه في عام ٢٠٢٠/٢٠١٩، وقد انخفضت نسبة مساهمة الضريبة العامة على القيمة المضافة في عجز الموازنة العامة من حوالي ٢,٥٣٪ في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٧ إلى ١,٢١٪ في عام ٢٠١٦/٢٠١٥، ثم بدأت في الارتفاع اعتباراً من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في عام ٢٠١٧/٢٠١٦ حيث وصلت إلى ٧,٢٩٪، لاحظنا زيادة طفيفة في النسبة بسبب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سبتمبر ٢٠١٦، وارتفعت إلى ٦,٥٨٪ في عام ٢٠٢٠/٢٠١٩، وفي السنتين ٢٠٢١/٢٠٢٠ و ٢٠٢٢/٢٠٢١، بلغت إيرادات الحكومة العامة حوالي ١١٣٥,٤ مليار جنيه و ١١٣٦,٤ مليار جنيه على التوالي، في حين بلغت النفقات العامة حوالي ١٥٧٤,٩ مليار جنيه و ١٥٧٥,٩ مليار جنيه على التوالي. ظهرت فجوة في الموازنة العامة خلال هاتين السنتين، حيث بلغ عجز الموازنة العامة حوالي ٤٤٥,١ مليار جنيه في كل من السنتين. ان الناتج المحلي الإجمالي للبلاد بلغ حوالي ٦٥٢١ مليار جنيه في كل من السنتين. وان الإيرادات الضريبية بلغت حوالي ٨٥٦,٦ مليار جنيه في كل من السنتين. وتعد نسبة عجز الموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي بلغت ٦,٨٪ في السنة ٢٠٢١/٢٠٢٠ و ٧,٨٪ في السنة ٢٠٢٢/٢٠٢١، ان الضريبة على السلع والخدمات بلغت حوالي ٠,٢٨١ مليار جنيه في السنة ٢٠٢١/٢٠٢٠ و ٠,٢٩١ مليار جنيه في السنة ٢٠٢٢/٢٠٢١. وان نسبة ضريبة السلع والخدمات إلى عجز الموازنة العامة بلغت ٥٨,٦٪ في السنة ٢٠٢١/٢٠٢٠ و ٥٨,٦٪ في السنة ٢٠٢٢/٢٠٢١. يجب أن نلاحظ أن ضريبة القيمة المضافة ستؤدي إلى زيادة أسعار السلع والخدمات، مما سيؤثر على القوة الشرائية ويزيد معدل التضخم. وعلى الرغم من زيادة أسعار السلع والخدمات، فإن معدل التضخم يتذبذب بين الارتفاع والانخفاض منذ سبتمبر ٢٠١٦، حيث وصل إلى ٣٣٪ في أكتوبر ٢٠١٧، ويرجع ذلك إلى تعويم سعر الصرف بالإضافة إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة. في ديسمبر ٢٠١٨، انخفض معدل التضخم إلى ٢٦٪ ثم استمر في الانخفاض حتى وصل إلى ٧٪ في ديسمبر ٢٠١٩ مقارنة بـ ١٥,٧٪ في ديسمبر ٢٠١٨. وبشكل عام، يمكن أن تسهم إيرادات ضريبة القيمة المضافة في تغطية العجز المتزايد في الموازنة العامة جزئياً.

وفيما يتعلق بتحمل الشركات لضريبة القيمة المضافة، فإنها تستخدم عدة آليات لتحويل جزء من هذه الضريبة إلى المستخدمين النهائيين. تشمل هذه الآليات زيادة الرسوم على الشركات، ورفع الفائدة على بعض المنتجات، وتخفيض العائد على الودائع. ومع ذلك، قد يؤثر ذلك على المنافسة بين الشركات في استقطاب عملاء جدد أو تقديم منتجات بأسعار تنافسية للعملاء الحاليين والمستقبليين.

وهناك دراسات تشير إلى أن الضريبة على القيمة المضافة قد تؤثر على الاقتصاد بشكل عام قد تزيد تكلفة السلع والخدمات للمستهلكين، مما يقلل من القوة الشرائية ويؤثر على حجم الطلب على المنتجات. قد يؤدي ذلك في بعض الأحيان إلى تباطؤ النمو الاقتصادي، كما إن رفع معدل ضريبة القيمة المضافة يؤثر بشكل مباشر على الأسعار، وذلك نظراً لزيادة سعر بيع السلع والخدمات شاملاً ضريبة

القيمة المضافة. ومع ذلك، فإن هذه زيادة لمرة واحدة في الأسعار. ومن حيث القيمة الحقيقية، هناك تأثير سلبي على الاقتصاد حيث يتم نقل الموارد المستخرجة من القطاع الخاص إلى الحكومة لإنفاقها على السلع والخدمات. ويرجع هذا إلى تأثير المضاعف الاقتصادي الأعلى للإنفاق الخاص مقابل الإنفاق الحكومي. وتتأثر الصناعات التي تركز على الأسواق الدولية بشكل أكثر إيجابية حيث يتم تصنيف الصادرات على أنها صفر ويمكن المطالبة بجميع ضريبة القيمة المضافة المدخلة ذات الصلة كرسيد مدخلات (Erero,2021).

**من الجانب الإيجابي،** يمكن أن تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات الحكومة وتمويل الخدمات العامة والمشاريع الحكومية. يعتبر توازن الاستفادة من ضريبة القيمة المضافة وتأثيرها على الاقتصاد تحديًا للحكومات، حيث يجب أن تجد التوازن المناسب بين تحقيق إيرادات كافية وتجنب التأثير السلبي الكبير على المستهلكين والقطاع الاقتصادي.

**من الناحية العملية،** يعتمد تأثير ضريبة القيمة المضافة على عدة عوامل، مثل معدل الضريبة، والتصنيفات المعفاة، والتسويات الضريبية الأخرى. يمكن للحكومات ضبط تلك العوامل للحد من التأثير السلبي المحتمل على الاقتصاد.

#### - اثر المعاملة الضريبية للمنتجات الرقمية في مجال الضريبة على القيمة المضافة في مصر:

تم إصدار القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في مصر لتعديل وتحسين نظام ضريبة القيمة المضافة الذي كان معمولاً به بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. وقد وضع القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أهدافاً عدة، ومن أبرزها ( وزارة المالية - التقرير المالي السنوي للسنوات من ٢٠٠٦ - ٢٠٢٢، تقارير البنك المركزي المصري - اعداد مختلفة من ٢٠٠٦-٢٠٢٢):

١. تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي لتحقيق العدالة الاجتماعية.
  ٢. زيادة عائدات الدولة لمواجهة الزيادة في الإنفاق العام.
  ٣. تحقيق ترشيد في الاستهلاك وتشجيع الصادرات.
  ٤. دعم الصناعة الوطنية من خلال منع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على المدخلات.
- وتنص المادة الثانية من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات، بما في ذلك السلع والخدمات المحددة في الجدول المرفق للقانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في جميع مراحل تداولها، ما لم يُستثنى بنص خاص. وتُفرض ضريبة بنسبة صفر على السلع والخدمات المصدرة وفقاً للشروط المحددة في اللائحة التنفيذية للقانون، ويُخضع للضريبة بنسبة صفر السلع والخدمات الموردة لمشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة المرخص لها داخل هذه المناطق والمدن والأسواق الحرة، باستثناء سيارات الركوب.

وبالنظر إلى ما سبق، يتضح أن الهدف من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ هو توسيع قاعدة الضريبة لتشمل جميع الكيانات، بما في ذلك الهيئات العامة، ما لم يُستثنى بنص خاص. ويشمل القانون جميع السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، بغض النظر عن وسيلة التداول. واعتمد القانون مبدأ الوجهة أو المقصد كأساس لتطبيق الضريبة، متوافقاً مع المعايير الدولية التي تعتبر مكان استهلاك السلعة أو

تقديم الخدمة أساسًا لتحديد الاختصاص الضريبي. وقد تم تطبيق مبدأ "صفر الضريبة" على الصادرات، بغض النظر عن قيمة المساهمة في الاقتصاد، والهدف من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ هو تحسين نظام ضريبة القيمة المضافة في مصر من خلال توسيع نطاق التطبيق وتحديث الأنظمة والإجراءات المتعلقة بالضريبة. يهدف القانون إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وزيادة عائدات الدولة وتشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية. تم تطبيق القانون لتحقيق عدة أهداف رئيسية، بما في ذلك:

١. تحقيق العدالة الاجتماعية: من خلال توزيع العبء الضريبي بشكل أكثر عدالة وتخفيف الضريبة على الفئات الأكثر ضعفًا اقتصاديًا.
  ٢. زيادة عائدات الدولة: من خلال توسيع نطاق التطبيق للضريبة وتحسين نظام التحصيل لزيادة الإيرادات الضريبية.
  ٣. تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية: من خلال توفير بيئة أكثر استقرارًا وشفافية للأعمال وتقديم حوافز ضريبية لبعض القطاعات الاقتصادية الحيوية.
  ٤. تبسيط الإجراءات الضريبية: من خلال تحسين النظام الضريبي وتبسيط الإجراءات المتعلقة بتسجيل الضريبة وتقديم التقارير والدفع.
- ولذلك فإن القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ يعد تطورًا في نظام ضريبة القيمة المضافة في مصر ويهدف إلى تعزيز النزاهة والشفافية في نظام الضريبة وتوفير إطار قانوني أكثر ملاءمة للأعمال والاستثمارات في البلاد.

### دور التقنيات المتطورة في إحداث تغييرات في أنظمة ضريبة القيمة المضافة لتعزيز التنمية الاقتصادية المستدامة

لقد ساهم التطور التكنولوجي بشكل حاسم في تحويل الاقتصاد ، وتعد تقنية البلوك تشين واحدة من الابتكارات التكنولوجية التي تقدم إمكانات كبيرة لهذا التقدم لأنها تغير كيفية إجراء المعاملات الاقتصادية (Pelález-Repiso et.al, 2021)، كما وفرت الأدوات الرقمية للمحاسبين العديد من التقنيات القوية، مما مكنهم من تبسيط العمليات وتعزيز الدقة وتحقيق كفاءة أكبر في عملهم (Ries,2024:301)، مثل تقنية البلوك تشين وهي تقنية ناشئة غيرت الأعمال بشكل كبير ومن المتوقع أن تشهد المزيد من التغييرات، وتعد تقنية البلوك تشين هي قاعدة بيانات موزعة ومشتركة ومشفرة تعمل كسجل عام غير قابل للتغيير يوفر فرص معاملات موثوقة بين أي مجموعة من الأطراف دون الحاجة إلى أي سلطة مركزية وفيما يتعلق بمتطلبات الاقتصاد السليم، والتي تتطلب نظامًا ضريبيًا آمنًا وواسع النطاق وسهل الوصول إليه وموثوقًا به، قد تعمل تقنية بلوكتشين على تحسين كفاءة أنظمة الضرائب، وقد تؤدي تقنية البلوك تشين، إلى إنشاء نماذج لتقييم المخاطر الضريبية، باستخدام العديد من قواعد البيانات في وقت واحد وتطبيق مؤشرات الاقتصاد الكلي والصناعة ذات الصلة وغيرها من الاستخدامات سيضمن هذا حسابًا دقيقًا لضريبة القيمة المضافة والمدفوعات المباشرة للحكومة لتقليل تكلفة المعاملات وفرصة الاحتياطي، ولذلك فإن دمج تقنية بلوكتشين في الامتثال الضريبي والتنظيم المالي له آثارًا قانونية، مما يستلزم تكييف الأطر التنظيمية لمعالجة التحديات الناشئة، وعلى الرغم من ذلك تعد تقنية بلوكتشين أمرًا

حيويًا في النظام الضريبي اليوم، حيث توفر فرصًا لتعزيز شفافية البيانات ودقتها وأمانها (Larikaman et.al, 2024).

تعتبر الفاتورة الضريبية إحدى الوثائق المهمة في ضريبة القيمة المضافة لأنها بمثابة دليل على تحصيل الضرائب من قبل مؤسسة خاضعة للضريبة من بيع السلع الخاضعة للضريبة أو الخدمات الخاضعة للضريبة. تعمل الفواتير الضريبية أيضًا كأداة لتأكيد والتحقق من الضرائب المودعة من قبل دافعي الضرائب الذين تم تأكيد كونهم متجنبين للاحتيال الضريبي لقد غيرت الثورة الرقمية بشكل كبير المشهد للسيطرة على التهرب الضريبي والاحتيال والتهرب، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة لذلك، يمكن تقليل حالات الاحتيال في ضريبة القيمة المضافة وحتى القضاء عليها. كما ان عملية التأكيد والتحقق معقدة للغاية، نظرًا للكمية الكبيرة من البيانات والمعلومات التي يجب أن تتطابق معها المديرية العامة للضرائب بشأن المعاملات في الفواتير الإلكترونية. تجعل التكنولوجيا الرقمية معالجة ونقل كميات كبيرة من المعلومات أمرًا ممكنًا، وهذا له تأثير على تقليل مخاطر الأخطاء (Setyowati et.al, 2023).

ولمعالجة تحديات التهرب من ضريبة القيمة المضافة كما تم تحديدها، يقدم تطبيق تقنية البلوك تشين حلاً واعداً. وباعتباره دفترًا رقميًا لامركزيًا وموزعًا يسجل المعاملات عبر أجهزة كمبيوتر متعددة، توفر تقنية البلوك تشين القدرة على ضمان ثبات المعاملات المسجلة وشفافيتها، وهي سمات حاسمة لتعزيز الأمن داخل أنظمة ضريبة القيمة المضافة. وفي حين ترتبط تقنية البلوك تشين غالبًا بالعملات المشفرة، فإن تطبيقاتها الأوسع نطاقًا يمكن أن تؤثر بشكل كبير على العمليات التجارية وحفظ السجلات ونقل الأصول، إن الخصائص المتأصلة في تقنية البلوك تشين - الثقة، والقدرة على التتبع، والأمان - محورية في تعزيز اكتشاف الاحتيال والامتثال لضريبة القيمة المضافة. وعلاوة على ذلك، فإن التبادل الفعال للمعلومات الذي تيسره تقنية البلوك تشين يمكن أن يوفر رؤى في الوقت الفعلي لبيانات دافعي الضرائب، وتتبع أنشطة ضريبة القيمة المضافة بشكل أكثر فعالية، وبالتالي تعزيز أمن وشفافية إدارة ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي، لا تقف تكنولوجيا البلوك تشين كترقية تكنولوجية فحسب، بل إنها حجر الزاوية للتحول الجذري للأنظمة الضريبية على مستوى العالم، بما يتماشى مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية الأوسع نحو الرقمنة (Pellegriano & Stasi, 2024).

كما يمكن للحكومة الاستفادة من تقنية البلوك تشين في مراقبة المعاملات الضريبية بشكل مباشر، وبالتالي تسريع عمليات التحقق والمعالجة. علاوة على ذلك، يمكن أن تعزز البلوك تشين الشفافية في النظام الضريبي، وتوفر أيضًا فوائد من حيث دقة البيانات وأمان البيانات وقابلية التشغيل البيئي للبيانات، إن استخدام تقنية البلوك تشين في الضرائب من شأنه أن يساعد في تقليل التكاليف الإدارية. كما تعمل المعالجة الآلية واللامركزية للبيانات على تقليل الحاجة إلى الموارد التي تتطلب عمالة كثيفة وتتجنب تكاليف البنية التحتية الكبيرة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تسهل تقنية البلوك تشين معالجة الدفع الضريبي المباشر، مما يقلل التكاليف والوقت المطلوب في عملية المعاملة.

كما يوفر استخدام تقنية البلوك تشين في الضرائب فوائد من حيث أمن البيانات. تستخدم تقنية البلوك تشين التشفير القوي وأنظمة التشفير الآمنة لحماية سلامة وسرية البيانات الضريبية. ويمكن تخزين المعلومات الحساسة مثل هويات دافعي الضرائب وتفاصيل المعاملات بشكل آمن في الشبكة الموزعة، مما يقلل من

مخاطر تسرب البيانات وسرقة الهوية. وبشكل عام، يمكن أن يعزز استخدام تقنية البلوك تشين في الضرائب من الكفاءة والشفافية والأمان والثقة في نظام الضرائب في أي بلد. وباستخدام هذه التكنولوجيا، يمكن أن تصبح عملية الإبلاغ الضريبي وجمع البيانات أسرع وأكثر دقة، في حين يمكن تقليل مخاطر الاحتيال والتلاعب بالبيانات. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يؤدي استخدام تقنية البلوك تشين إلى تقليل التكاليف الإدارية وتعزيز الثقة العامة في الحكومة وأنظمة الضرائب الحالية (Ridwan et.al,2024).

وتتميز تقنية البلوك بعدة خصائص عند استخدامها في الضريبة المضافة (Yayman, 2021):

- **الشفافية** : تتأكد البلوك تشين من مصدر كل معاملة وإمكانية تتبعها وشفافيتها.
- **التحكم** : يقتصر الوصول إلى الشبكات على مستخدمين محددين ومحددين
- **الأمان** : لا يمكن تغيير دفتر الملاحظات الرقمي أو تعبيره أو العبث به بمجرد إدخال البيانات، وبالتالي يصبح الاحتيال أقل احتمالية للحدوث، وأسهل في الكشف عنه
- **معلومات في الوقت الحقيقي** : عندما يتم تحديث المعلومات، يتم تحديثها في وقت واحد للجميع في الشبكة.

كما تتمتع تقنية البلوك تشين بإمكانية تعزيز امتثال دافعي الضرائب في مجال الضرائب نظرًا لقدرتها على تسهيل إمكانية الوصول إلى بيانات دافعي الضرائب اللامركزية وفي الوقت الفعلي من الوثائق الضريبية ذات الصلة. وهذا من شأنه أن يقلل من الوقت المطلوب لمراجعي الضرائب لإجراء تقييمات امتثال دافعي الضرائب. وعلاوة على ذلك، فإن الحجم الكبير للمعاملات الدولية يؤدي إلى إمكانية تحصيل الضرائب. ومع ذلك، فإن فرض الضرائب على معاملة تتجاوز الحدود القضائية لدولة ما يعد مسعى صعبًا.

لذلك تعمل تقنية blockchain كأداة فعالة محتملة في مكافحة التهرب الضريبي، وخاصة في نظام ضريبة القيمة المضافة ، وهو نظام معقد بسبب معدلات الضرائب واللوائح المختلفة. قد يستخدم دافعو الضرائب تقنية blockchain لتقديم الفواتير إلكترونياً لإدراجها في نظام الإبلاغ الضريبي في الدولة. بمجرد التحقق، سيكون لدى مراجعي الدولة والإدارات الضريبية إمكانية الوصول إلى الفاتورة من خلال شبكة تعتمد على تقنية blockchain بالإضافة إلى أتمتة مدفوعات ضريبة القيمة المضافة، فإن مثل هذا النظام من شأنه أن يولد سجل معاملات يمكن لسلطات الدولة الاطلاع عليه بسهولة في حالة الشك في وجود احتيال أو خطأ، كما يمكن دمج تقنية blockchain من خلال إنشاء سجل ضريبي واحد، مما يسهل مراقبة المعاملات المالية لدافعي الضرائب ، كما ان تقنية البلوك تشين تعتبر الأطراف الخارجية مشاركين في الشبكة، وهو ما يفسر انخفاض التواطؤ والاحتيال في صناعة المحاسبة. ويرجع هذا إلى حقيقة مفادها أن الوصول غير المصرح به إلى نظام البلوك تشين من قبل كيان واحد يصبح أكثر صعوبة بشكل تدريجي (Mangoting et.al ,2024) .

كما ان تصميم نظام تبادل الفواتير الرقمية (DICE) مهم من أجل تحديث نظام تبادل معلومات ضريبة القيمة المضافة وكان الهدف الرئيسي من نظام DICE هو جعل تبادل البيانات أكثر أتمتة وفورية. يعتمد

هذا النظام على التوقيع الرقمي للفواتير، وتحميل بيانات الفاتورة المشفرة إلى قواعد البيانات وإجراء تقييمات المخاطر المتعلقة بهذه البيانات، مما يسمح للسلطات الضريبية بإبطال المعاملات الاحتمالية على الفور.

يتكون نظام DICE من ثماني خطوات وهي (Ainsworth & Alwohaibi, 2017):

1. يقوم البائع بإنشاء فاتورة رقمية تتضمن جميع معلومات المعاملات ذات الصلة ثم يضيف توقيع الرقمية، والذي يشكل فاتورة رقمية نموذجية. ثم يوقع البائع على الفاتورة رقمياً لضمان كل من التأليف وسلامة البيانات. يتم إرسال الملف إلكترونياً إلى إدارة الضرائب الأصلية، كطلب للحصول على إذن بالاستخدام.
2. تتلقى إدارة الضرائب الملف بتنسيق XLM وتتصرف بناءً عليه. نظراً لأن هذه العملية آلية بالكامل، فهي متاحة على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع. لا يعني هذا سوى التحقق المختصر من دقة واكتمال الملف، ولا يستغرق الأمر أكثر من بضع ثوانٍ في هذه العملية.
3. إذا كانت البيانات المقدمة في الفاتورة دقيقة وكاملة، فستوقعها إدارة الضرائب الأصلية إلكترونياً وتنتقل الفاتورة مرة أخرى إلى البائع. سيعمل التوقيع كمفتاح وصول إلى المعلومات حول الفاتورة وستصبح الوثيقة جزءاً من دفتر مشترك بين البائع والمشتري وإدارة الضرائب من أجل التحقق من الملف. سيكون مفتاح الوصول متاحاً في شكل سلسلة بت أجدية رقمية ستقدم شكل شريط أو رمز QR عند إعادة إنتاجه على الورق. سيوفر مسح هذا الرمز معلومات حول سلسلة التوريد بأكملها.
- في الوقت نفسه، ستخطر إدارة الضرائب الأصلية إدارة الضرائب الوجهة بالإجراءات المتخذة، وترسل نسخة من الوثائق الكاملة ومفاتيح الوصول.
4. سيقوم البائع بتأليف فاتورة مقترحة تتضمن جميع البيانات ذات الصلة بالملف بالإضافة إلى مفتاح الوصول وسيقومون بإرسالها إلى المشتري.
5. يتلقى المشتري الملف، مع إمكانية التحقق من صحته باستخدام مفتاح الوصول. ثم يوقع المشتري إلكترونياً على الملف ويرسله إلى إدارة الضرائب في الوجهة.
6. تتلقى إدارة الضرائب في الوجهة الملف الذي أرسله المشتري وتتحقق من بياناته. إذا كان كل شيء صحيحاً، فسيتم توقيعه رقمياً وحفظه، وسيتم إنشاء مفتاح وصول ثانٍ. يجب أن تتطابق الملفات من البائع والمشتري.
7. تصدر إدارة الضرائب في الوجهة إذنًا بالاستخدام وترسله إلى المشتري. في نفس الوقت، ستخطر إدارة الضرائب في المنشأ وترسل لها نسخة من الملف بالإضافة إلى مفتاح الوصول الثاني.
8. أخيراً، يحفظ المشتري نسخة من الملف ويرسلها إلى البائع مع مفتاحي الوصول. يتم إنشاء فاتورة ضريبية القيمة المضافة التي تحتوي على جميع البيانات ذات الصلة، بالإضافة إلى المفتاحين. ثم يقوم البائع بفرض معدل صفر على المعاملة ويقوم المشتري بإجراء عملية تحصيل عكسية.

## منهجية الدراسة

في ضوء أهداف وفروض الدراسة الحالية فقد تم استخدام المنهج الوصفي والاستدلالي بشقيه الارتباطي والتنبؤي، وذلك من أجل إلقاء الضوء على نمط العلاقة بين المتغير المستقل للدراسة والمتغير التابع، وكذلك التنبؤ بالمتغيرات التابعة من خلال المتغير المستقل للدراسة، وذلك بهدف بناء نموذج قياسي يوضح مدى تأثير لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصرية على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية، ولقد تم معالجة البيانات باستخدام برنامج EViews 13 وقد تم استخدام الطرق الإحصائية التالية:

تم تطبيق تحليل انحدار نماذج البائل Panel regression models والمتمثلة في نموذج الانحدار التجميعي ونموذج الأثر الثابتة ونموذج الأثر العشوائية على بيانات الدراسة بهدف بناء نموذج انحدار للربط بين ضريبة القيمة المضافة كمتغير مستقل والضريبة على المنتجات الرقمية كمتغير تابع، كما تم إجراء مفاضلة بين نماذج بائل لمتغيرات الدراسة من خلال تقدير النموذج باستخدام التأثيرات الثابتة والعشوائية ونموذج الانحدار التجميعي باستخدام كل من اختبار هوسمان واختبار مضاعف لاجرنج واختبار فيشر F-Fisher وأخيرا اختبار هوسمان Hausman.

### تم الاعتماد في تفسير نتائج انحدار نماذج البائل Panel regression models على كل من:

1. قيمة معامل التحديد  $R^2$  والذي يعبر عن نسبة التغير في المتغير التابع الناتجة عن التغير في المتغير المستقل.
  2. قيمة F وهي تعبر عن الدلالة الإحصائية الكلية للنموذج، حيث يعتبر النموذج دال إحصائيا إذا كانت قيمة F ذات دلالة أي معنوية إحصائيا.
  3. تم الاعتماد على قيمة احصاءه اختبار Durbin- Watson للكشف عن الارتباط الذاتي حيث انه لو كانت القيمة الخاصة بإحصاءه اختبار Durbin- Watson تقع بين (1.5:2.5) فذلك يعنى عدم وجود ارتباط ذاتي؛
  4. تم استخدام قيم معاملات الانحدار  $\beta$  (وهي قيم يتم تقديرها بهدف استخدامها في تحديد القيمة المقدره للمتغير التابع)، للحكم على دلالة (معنوية) معاملات الانحدار كما تم استخدام مستوى الدلالة المقابل لقيمة T المناظرة لمعاملات الانحدار.
- تم تطبيق اختبار جارك- بيرا Jarque Bera على البواقي المعيارية لجميع نماذج الانحدار في الدراسة وذلك بهدف اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبواقي.
  - تم اختبار عدم تجانس البيانات باستخدام اختبار White لتجانس البواقي وذلك للتأكد من ان البواقي المعيارية لنماذج الانحدار الخاصة بالدراسة بها ثبات بالتباين أي لا تحتوي على مشكلة عدم التجانس.
  - تم إجراء مقارنة بين قيم معاملات التحديد لجميع نماذج البائل الخاصة بالدراسة والذي يعبر عن القدرة التفسيرية للمتغير المستقل في تفسير التغير الحادث في تباين المتغير التابع.
  - تم استخدام اختبار T للعينات المترابطة.

## الإطار التطبيقي:

فرض الدراسة: يوجد اثر معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية بعد تحديد النموذج الافضل لتقدير بيانات الدراسة والمتمثل في نموذج التأثيرات الثابتة، يتم التحقق من صلاحية النموذج من الناحية الإحصائية والقياسية.

### معنوية نموذج التأثيرات الثابتة:

يتضح من الجدول رقم ٤ أن قيمة F كانت (٤٠,٤٩٨) وهي دالة معنوية عند مستوى ٠,٠٥ مما يشير النتائج إلى معنوية النموذج ككل وبالتالي فإن نموذج التأثيرات الثابتة صالح لقياس تأثير ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$ .

تم استخدام اختبار T-Test لاختبار معنوية تأثير ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$ ، حيث كان مستوى المعنوية (٠,٠٠٠) لاحصاءه اختبار T وهو أقل من ( $\alpha < 0.05$ )، مما يعني ان ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  له تأثير معنوي على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$ .

يتبين من نتائج تقدير نموذج التأثيرات الثابتة FEM ومن خلال قيمة معامل التحديد  $R^2$  والبالغة ٠.318 إن 31.8% من التغير في المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$  ترجع إلى ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  وبالتالي يتم رفض فرض الدراسة الذي ينص على أنه لا يوجد اثر معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$  عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود اثر معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$  عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ .

### تفسير معلمات النموذج:

تم صياغة النموذج المقترح على النحو التالي:

$$\Delta \ln Y_{i,t} = \beta_0 + \beta \Delta \ln X_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad 1$$

$$\Delta \ln Y_{1(i,t)} = 0.38 + 0.57 \times \Delta \ln X_{i,t} \quad 2$$

$$R - Square = 0.318, DW = 2.2$$

توضح المعادلة السابقة تأثير ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_{1(i,t)}$ .

يتضح من نتائج نموذج التأثيرات الثابتة FEM أن الحد الثابت للنموذج  $\beta_0$  كان معنوي، مما يعني أن في حالة أن قيمة المتغير المستقل (ضريبة القيمة المضافة) تساوى صفر سوف تصبح قيمة المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية تساوى ٠,٣٨.

يتضح من المعادلة السابقة أن قيمة ميل الانحدار  $\beta$  (ذو دلالة معنوية) للمتغير المستقل المتمثل في ضريبة القيمة المضافة  $X_{i,t}$  والتي تساوى ٠,٥٧ هذا يعني أنه كلما زادت قيمة ضريبة القيمة المضافة بمقدار وحدة واحدة المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية  $Y_1$  يزيد بمعدل ٥٧٪ (علاقة طردية) والعكس صحيح.

يتضح من النتائج السابقة أنه توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، بناء على جميع ما سبق يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه يوجد تأثير معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$ .

### اختبار صلاحية النموذج من الناحية القياسية:

١. اختبار الارتباط الذاتي للبواقي: من أجل التأكد من عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي للبواقي تم الاعتماد على قيمة إحصائية اختبار درين واتسن حيث كانت 2.2 وهي تقع في المدى من ١,٥ إلى 2.5 مما يشير إلى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي.
٢. اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبواقي: يجب أن تتبع بيانات سلسلة البواقي التوزيع الطبيعي وهذا ما تؤكدته نتائج اختبار جاك بيرا للتوزيع الطبيعي حيث كانت القيمة الاحتمالية لجاك بيرا أكبر من 5%، مما يؤكد على قبول فرض العدم الذي ينص على أن البواقي المعيارية تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما يؤكد على تحقق شرط الانحدار بأن تتبع البواقي الخاصة بالنموذج التوزيع الطبيعي.
٣. اختبار تجانس البواقي: عدم ثبات التباين يعبر عن مشكلة عدم تجانس حدود الخطأ لنماذج الانحدار والتي تعتبر انتهاك لشروط نموذج الانحدار، حيث أن عدم ثبات التباين أو عدم تجانس البواقي المعيارية لنموذج الانحدار يؤدي إلى أن تكون الأخطاء القياسية متحيزة مما يؤدي إلى أن تكون المعاملات غير فعالة، وقد أظهرت النتائج قبول فرضية العدم التي تنص على وجود تجانس أي ثبات في تباين الأخطاء (البواقي) الخاصة بنموذج التأثيرات الثابتة وبذلك فإن شرط التجانس متحقق، حيث إن مستوى المعنوية لقيمة إحصاء اختبار White أكبر من 5٪.

### النتائج:

- تبينت النتائج أن هناك تأثيراً معنوياً لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية. بمعنى آخر، يعني ذلك أن تغييرات في ضريبة القيمة المضافة تؤثر على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية بشكل ملحوظ.
- تم تحديد صلاحية نموذج التأثيرات الثابتة (FEM) لتقدير العلاقة بين ضريبة القيمة المضافة والمحاسبة الضريبية، حيث أظهر النموذج مستويات معنوية للفصل F واختبار T تدعم صحة العلاقة الموجودة.

- توضح المعادلات المقترحة أن لها معاملات دالة معنوياً، مثل الحد الثابت ( $\beta_0$ ) ومعامل الميل ( $\beta_1$ )، مما يعزز فهم العلاقة بين المتغير المستقل (ضريبة القيمة المضافة) والمتغير التابع (المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية).
- تم اختبار تجانس البواقي وتبين عدم وجود مشكلة في تجانس حدود الخطأ، مما يعزز دقة وفعالية النموذج في التنبؤ بالمحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية.
- تدعم نتائج الدراسة الفرضيات المبنية على وجود تأثير معنوي لضريبة القيمة المضافة على المحاسبة الضريبية للمنتجات الرقمية في مصر، وتوفر دليلاً قوياً للمساهمة في تشكيل وتطوير سياسات الضرائب والمحاسبة المتعلقة بالمنتجات الرقمية في السياق المصري.
- إن الضريبة هي وسيلة تحصل من خلالها الحكومات على إيرادات لتغطية تكاليف الخدمات لعامة، وتُخصص الإيرادات الضريبية عادةً لتغطية تكاليف الخدمات العامة مثل المستشفيات والمدارس والجامعات الحكومية والدفاع، وغيرها من الجوانب الحياتية المهمة، وقد صممت الحكومة المصرية إقرار ضريبة القيمة المضافة في إطار برنامج إصلاح اقتصادي سوف يتيح لها الحصول على مساعدات وقروض، أبرزها قرض من صندوق النقد الدولي بقيمة (١٢) مليار دولار على ثلاثة سنوات.
- وتمثل ضريبة القيمة المضافة أحد صور تطور النشاط الضريبي على القيمة المضافة التي شهدتها مصر منذ أوائل التسعينات بمقتضى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بعد إلغاء قانون الضريبة على الاستهلاك، ومع تطور النظم العالمية لفرض الضريبة على القيمة المضافة تطورت أساليب قياس وعاء الضريبة ومع تطورها استحدثت أساليب لقياس التعاملات الخاضعة للضريبة تارة لاعتبارات اقتصادية وتارة أخرى لاعتبارات اجتماعية، وفق طرق محاسبية متعددة.
- كما أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تخاطب السلع والخدمات والقاعدة أن المال ليس له قيمة مضافة ولكن أي خدمة أو سلع غير مصرفية يقدمها البنك لها قيمة مضافة فتصبح خاضعة للضريبة، ومن الضروري توافر شرطين لإلزام البنك بالتسجيل في القيمة المضافة، هما تخطي البنك لحد التسجيل الذي سيتم إقراره في القانون، والثاني أن يكون البنك عاملاً في أنشطة غير مصرفية.
- وقد اتجهت معظم الدول إلي تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ومواجهة التهرب الضريبي مما أدي إلي زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم زيادة الإيرادات العامة بنسبة كبيرة وتطبيقه في مصر ظهرت نتائجه الجيدة .
- تفرض الضريبة على القيمة المضافة عند استلام المستفيد من تأدية الخدمات أو استلام السلع على إجمالي الإيراد في دولة المستلم وفقاً لمبدأ التكاليف العكسي، عند تأدية الخدمات أو استلام السلع العابرة للحدود بين شخصيين في دولتين مختلفتين، على اعتبار أن المورد للسلع أو الخدمات عليه التزام أن يكون لديه وكيل أو ممثل قانوني لتوريد الضريبة على القيمة المضافة، ونظراً لعدم قيامه بإنشاء هذا الكيان للوفاء بالتزامات المكلف، فتفرض الضريبة على إجمالي التعامل، ويكون الشخص المستفيد مسئولاً عن توريد الضريبة وله الحق في اعتبارها أحد عناصر المدخلات لاتخاذ إجراءات الخصم بالإقرار الضريبي على المستوى الشهري.

- إن أفضل حل لمراقبة تحصيل ضريبة القيمة المضافة هو ربط نظام ضريبة القيمة المضافة بتقنية blockchain فهي تضمن نقل المعلومات المحاسبية وأرقام الفواتير بشكل صحيح.

### التوصيات

#### التوصية الأولى:

ترى الباحثه أن هناك امكانية لقياس تكلفة الايرادات الدائنة وفق النموذج الذي توصلت اليه الباحثان والذي أيدته الاغلبية من المستقيين لما في ذلك من استبعاد تكلفة تلك الايرادات المعفاة قانوناً، على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية.

#### التوصية الثانية:

توصى الباحثه بأهمية خصم الضريبة المسددة لعوائد أذون وسندات الخزانة العامة من الضريبة المستحقة لو عائها المستقل والذي تتم فيه مقابلة ايراداتها بتكلفة الحصول عليها.

#### التوصية الثالثة:

ترى الباحثه أهمية أن تقوم البنوك بتوجيه استثماراته في إقراض المشروعات الصغيرة والمتوسطة بدلاً من الاتجاه نحو الاكنتاب في أذون وسندات الخزانة للحصول على عائد معفى من الخطر، وهذا يؤدي في مجمله إلى تخفيض معدل البطالة وزيادة الناتج المحلى الإجمالي.

#### التوصية الرابعة:

ترى الباحثه ضرورة تدريب المتخصصين وجذب الخبراء من المستوى اللازم لتطبيق تقنية blockchain في نظام المحاسبة الضريبية .

### الدراسات المستقبلية

- تأثير تغييرات قوانين الضرائب على استجابة الشركات الرقمية في مصر.
- تحليل الاتجاهات الجديدة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والمنتجات الرقمية في السوق المصري.
- دراسة تأثير التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي على تحسين ممارسات المحاسبة الضريبية للشركات الرقمية.
- تقييم تأثير توجهات السياسات الضريبية الجديدة على تنافسية السوق للشركات الرقمية في مصر.
- دراسة تطبيقات وتأثيرات تغييرات الضريبة على الابتكار والاستثمار في القطاع الرقمي المصري.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

١. توفيق، محمد سامي؛ وبربري، وائل محمد احمد (٢٠٢٣). تطوير منظومة الضرائب الرقمية المصرية لرفع كفاءة الفحص الضريبي الشامل كمدخل للحد من التهرب الضريبي، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، ١٥(٢)، ٣٧-١.
٢. حجازي، المرسي (٢٠٠٤). النظم الضريبية والقضايا الضريبية المعاصرة. اليكس لتكنولوجيا المعلومات.
٣. دراز، حامد (٢٠١٦). النظم الضريبية. دار فاروس العلمية.
٤. الدمرداش، محمود (٢٠٢٠). مكافحة التجنب الضريبي للأنشطة الاقتصادية الرقمية في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانون ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، ٦(٢)، ١٤١-١.
٥. شاهين، عبد الحليم (٢٠٢٠). الخصائص الاقتصادية للبيوتكوين - دراسة تحليلية، مجلة التنمية الاقتصادية والسياسات، ٢(٢٢)، ٧٢-٤٩.
٦. شاهين، عبد الحليم، ومحمود، عمرو (٢٠٢١). إمكانات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ١(٥٢)، ٩١-١٢٦.
٧. صالح، طالم (٢٠٢٢)، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية، مجلة دراسات جبائية، ١١(١)، ٩٣-٦٧.
٨. عبد الصادق، عادل (٢٠١٨). البحث عن سيادة الدولة: الضرائب على التجارة والإعلانات الإلكترونية. المركز العربي لأبحاث الفضاء الإلكتروني (ACCR) تم الاسترجاع من الرابط [http://accronline.com/article\\_detail.aspx?id=29302](http://accronline.com/article_detail.aspx?id=29302) في ١ مايو ٢٠٢١.
٩. عثمان، سعيد (٢٠١٨). المعاملة الضريبية لدخل التجارة الإلكترونية - نموذج مقترح للتطبيق على مصر. النظام الضريبي وأهداف المجتمع - مع الإشارة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات المتحدة. دار فاروس العلمية.
١٠. العربي، نبيل (٢٠١٧). الاقتصاد الرقمي - التحولات الاقتصادية في عصر الإنترنت، دار فاروس، الاسكندرية، تم الاسترجاع من الرابط [drNabil.org](http://drNabil.org) في ٠٥/٠٥/٢٠٢١.
١١. عقل، يونس ، وطمه، محمد (٢٠٢٠). إطار مقترح لفرض الضريبة على المنصات الرقمية في مصر : دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، ٢(١)، ٣٠٨-٢٤١.
١٢. المطيري، سعد خالد سعد، و محمد، سعيد عبدالمنعم، و أمين، محمد أحمد علي (٢٠٢٤)، الإطار الفكري للتأصيل العلمي للضريبة على القيمة المضافة: دراسة تجريبية، مجلة الفكر المحاسبي، ٢٨(١)، ٥٧٧-٦٠٦.

١٣. وديع، أسامة وجدي ، و متولي، مديحة محمد (٢٠٢٠)، البنوك الرقمية: المنتجات ومتطلبات التحول وانعكاساتها على المركز التنافسي، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، ٧(٢)، ٢١٣-٢٦٦.
١٤. وزارة المالية (٢٠٢٠). المال الضريبي هدف أم وسيلة. الإدارة العامة للبحوث المقارنة.

### ثانيًا: المراجع الأجنبية

1. Abdulmalik, U., Abdullahi, R., & Abdurashheed, B. (2024). Corporate Tax and Dividend Policy in Nigeria. *African Banking And Finance Review Journal*, 11(11), 140–153
2. Agrawal, D. R., & Fox, W. F. (2021). Taxing goods and services in a digital era. *National tax journal*, 74(1), 257-301.
3. Ahmed, E. R. (2024). The impact of digital procedures of accounting and auditing on tax collection efficiency. *Digital Economy and Sustainable Development: Emerging Trends in Finance, Accounting, Management and Social & Behavioral Sciences the 4th International Scientific and Practical Conference*, March 26-27, 109.
4. Ainsworth, R. T., & Viitasaari, V. (2017). Payroll Tax & the Blockchain (SSRN Scholarly Paper No. 2970699). <https://papers.ssrn.com/abstract=2970699>
5. Alkhodre, A., Jan, S., Khusro, S., Ali, T., Alsaawy, Y., & Yasar, M. (2019). A blockchain-based value added tax (VAT) system: Saudi Arabia as a use-case. *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*, 10(5), 708-716.
6. Andreana, P., & Inayati, I. (2022). Principles of Tax Collection in Value Added Tax (VAT) on Digital Services in Indonesia. *Jurnal Public Policy*, 8(1), 29-35.
7. Aslam, A., & Shah, M. A. (2017). Taxation and the peer-to-peer economy. *International Monetary Fund*, WP/17/187.
8. Avalara. (2020). Identification and Taxability of Digital Products. Retrieved 6 10, 2021 from <https://www.avalara.com/us/en/learn/whitepapers/identificationtaxability-of-digital-products.html>.
9. Belleflamme, P. (2016). The economics of digital goods: A progress report. *Review of Economic Research on Copyright Issues*, 13(2), 1-24.

10. Brockmeyer, A., Mascagni, G., Nair, V., Waseem, M., & Almunia, M. (2024). Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries. *Journal of Economic Perspectives*, 38(1), 107-132.
11. Dunn, J. (2018). Sales Tax by State: Should You Charge Sales Tax on Digital Products? TaxJar. Retrieved 5 29,2021, from <https://blog.taxjar.com/sales-tax-digital-products/>
12. Erero, J. L. (2021). Contribution of VAT to economic growth: A dynamic CGE analysis. *Journal of Economics and Management*, 43(1), 22-51.
13. Etsy. (2021). How VAT Works on Digital Items. Retrieved 7 1,2021, from <https://help.etsy.com/hc/en-us/articles/115015587567-How-VAT-Works-on-Digital-Items?segment=selling>
14. Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.
15. Hines Jr, J. R. (2023). Digital Tax Arithmetic. *National Tax Journal*, 76(1), 119-143.
16. Hussain, A., & Khalid, S. (2024). Impact of Digital Tax Accounting Systems on Small and Medium Enterprises (SMEs) Performance. *Asian American Research Letters Journal*, 1(6).1-8.
17. Khandelwal, A. (2016). Economics of Digital Goods. Retrieved 2 20, 2021, from <https://www.slideshare.net/aakashkhandelwal921/economicsof-digital-goods>
18. Künnapas, K., Bernabeu, B. P., Kuun, K., & Pungas, K. O. (2023). Taxes on the Digital Economy. In *Digital Development of the European Union: An Interdisciplinary Perspective* (pp. 101-117). Cham: Springer International Publishing.
19. Larikaman, M., Salehi, M., & Yaghubi, N. M. (2024). The impact of applying blockchain technology in the tax system: opportunities and challenges. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
20. Lembang, A. A. R. (2021). The Urgency Of The Imposition Of Value Added Tax (Vat) On Digital Products With The Type Of Smartphone Applications In The Era Of The Industrial Revolution 4.0. *Jurisprudentie: Juran Ilmu Hukum Fakultas Syariah dan Hukum*, 8(2), 47-59.
21. Lutfi, A., Alshira'h, A. F., Alshirah, M. H., Al-Ababneh, H. A., Alrawad, M., Almaiah, M. A. & Alardi, M. W. (2023). Enhancing VAT compliance

- in the retail industry: The role of socio-economic determinants and tax knowledge moderation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9(3), 100098.
22. Malik, A., & Khalid, S. (2024). AIS and Digital Tax Systems: Reducing Errors and Increasing Accuracy in Financial Reporting. *Asian American Research Letters Journal*, 1(6).1-9.
23. Mangoting, Y., Widuri, R., Dogi, D. C. P., & Gabronino, R. (2024). *Exploring the Potential of Blockchain Technology in Digital Tax Administration to Enhance Tax Compliance* ,26(2).77-90.
24. May, S. (2016). Applying the GST to imported digital products and services: Problems and solutions. *Tax Specialist*, 19(3), 110-116.
25. Mporfu, F. Y. (2022). Taxing the digital economy through consumption taxes (VAT) in African Countries: Possibilities, constraints and implications. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 65.
26. OECD. (2020). *Foreign Direct Investment Flows in the Time of Covid19*. Paris, France.
27. OECD. (2021). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. Paris, France.
28. Oktavia, O. (2023). Tax Accounting Analysis on Electronic Financial Products in Indonesia. *Komitmen: Jurnal Ilmiah Manajemen*, 4(1), 193-198.
29. Peláez-Repiso, A., Sánchez-Núñez, P., & García Calvente, Y. (2021). Tax regulation on blockchain and cryptocurrency: The implications for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 98.
30. Pellegrino, A., & Stasi, A. (2024). Critical Factors in Adopting Blockchain Technology in Value-Added Tax Systems. *Journal of Sustainability Research*, 6(2).1-16.
31. Quah, D. (2003). *Digital Goods and the New Economy* “Centre for Economic Policy Research (No. 3846). London, Discussion Paper.
32. Rakovský, P. (2021). Digitalisation of the Value Added Tax. *Bratislava Law Review*, 5(1), 111-120.
33. Ridwan, R., Riswandi, D., & Mulyani, F. S. (2024, June). The implementation of blockchain in taxation: Efficiency, transparency, and reducing tax avoidance. In *8th Global Conference on Business*,

- Management, and Entrepreneurship (GCBME 2023)* (pp. 234-243). Atlantis Press.
34. Ries, A. E. (2024). The Impact of Digital Procedures in Accounting and Auditing on Tax Collection Efficiency. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 6(6), 300-306.
35. Sari, M., Hertati, L., & Meiriasari, V. (2023). The Effect of Consumer Purchasing Power on Value Added Tax (PPN) Implications on Sales Tax on Luxury Goods (PPNBM): (Survey on Electronics Consumers at Informa Elektronik PIM Palembang). *Journal of Management, Accounting, General Finance and International Economic Issues*, 2(3), 784-793.
36. Setyowati, M. S., Utami, N. D., Saragih, A. H., & Hendrawan, A. (2023). Strategic factors in implementing blockchain technology in Indonesia's value-added tax system. *Technology in Society*, 72, 102169..69
37. Setyowati, M. S., Utami, N. D., Saragih, A. H., & Hendrawan, A. (2020). Blockchain technology application for value-added tax systems. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 6(4), 156.
38. UDO, E. J. (2024). Digital Taxation and Sustainable Economic Growth in Nigeria. *Social Sciences*, 1(2), 1-15.
39. Utumi, A. C. A., & Advogados, U. (2020). The challenge of taxing digital goods and services. *International Tax Review*.6 (1), 50-57.
40. Zakaria, H. (2022). The Role of International Tax Accounting in Assessing Digital and Virtual Tax Issues. In *Artificial Intelligence and COVID Effect on Accounting* (pp. 157-180). Singapore: Springer Nature Singapore.
41. Yayman, D. (2021). Blockchain in Taxation. *Journal of Accounting and Finance*, 21(4).140-155.
42. Zakaria, M., Ahmad, W. N. W., Hussin, N. C., Hassan, R. A., Marzuki, M. M., Syukur, M., & Sari, E. N. (2024). Adoption of tax digitalisation among Malaysian tax practitioners. *TELKOMNIKA (Telecommunication Computing Electronics and Control)*, 22(3), 567-575.
43. Zekos, G. (2005). Foreign direct investment in a digital economy. *European Business Review*, 17(1), 52-68.
44. Zhao, L., Peng, G., & Feng, Q. (2024). VAT rate cut and corporate maturity mismatch: Evidence from China's VAT rate reform. *International Review of Financial Analysis*, 103131.