

العنوان:	أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الاقتصاد على الحصيلة الضريبية
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	صالح، سمير أبو الفتوح
مؤلفين آخرين:	إبراهيم، محمود عبدالفتاح، قاسم، أنور نصر بدوي(م. مشارك)
المجلد/العدد:	ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2020
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	247 - 277
رقم MD:	1287251
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الإدارات الضريبية، الرقابة الداخلية، الاقتصاد الرقمي، المحاسبة المالية، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1287251

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب
الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

صالح، سمير أبو الفتوح، إبراهيم، محمود عبدالفتاح، و قاسم، أنور نصر
بدوي، (2020). أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الاقتصاد على الحصيلة
الضريبية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، ع2، 247 - 277. مسترجع من
<http://search.mandumah.com/Record/1287251>

إسلوب MLA

صالح، سمير أبو الفتوح، محمود عبدالفتاح إبراهيم، و أنور نصر بدوي قاسم.
"أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الاقتصاد على الحصيلة
الضريبية." مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية ع2 (2020): 247 - 277.
<http://1287251/Record/com.mandumah.search/>

أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية

أنور نصر بدوي قاسم
مأمور ضرائب

أ.د/محمود عبد الفتاح إبراهيم
أستاذ المحاسبة الادارية والتكاليف
كلية التجارة - جامعة المنصورة

أ.د/سمير أبو الفتوح صالح
أستاذ المحاسبة ونظم المعلومات
كلية التجارة - جامعة المنصورة

أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية

أ.د/سمير أبو الفتوح صالح أ.د/محمود عبد الفتاح إبراهيم أنور نصر بدوي قاسم
أستاذ المحاسبة ونظم المعلومات أستاذ المحاسبة الادارية والتكاليف مأمور ضرائب
كلية التجارة - جامعة المنصورة كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة:

من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الأزمة المالية في عام ٢٠٠٨ كان ضعف الرقابة على المؤسسات المالية والمصرفية، وما يعرف بالملاحي أو الجنات الضريبية، لذلك بدأت ما يمكن تسميتها بالسلطة الضريبية الدولية الجديدة وهي منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD ومجموعة العشرين G 20، في إعادة النظر في النظام الضريبي الدولي الحالي الذي أصبح غير قادراً على التوافق مع النظام الإقتصادي العالمي وبصفة خاصة، بعد أن تمت رقمنة الإقتصاد العالمي وأصبحت القواعد الضريبية الدولية التقليدية غير قادرة على الحفاظ على المنافسة العادلة وضمان التوزيع العادل للحصيلة الضريبية بين الدول على أساس مكان التواجد الإقتصادي وخلق القيمة. (عبد القادر، ٢٠١٨، ص ٤)

طبيعة ومشكلة البحث

يعد الفقد في الحصيلة الضريبية في مصر ظاهرة أساسية وتمثل المخاطر الضريبية الدولية أهم مصادر الفقد الضريبي، وخاصة بعد التحول الرقمي للأنشطة، حيث يطرح الإنتشار الواسع لأنشطة الإقتصاد الرقمي المزيد من التحديات أمام قواعد فرض الضريبة على المستوى الداخلي أو الدولي، وكيفية نسبة الأرباح لصفقات الإقتصاد الرقمي، ومن ثم للشركات دولية النشاط لذلك يتطلب الأمر وضع قواعد بسيطة لخضوع السلع والخدمات التي تباع عبر نشاط الإقتصاد الرقمي، وصعوبة تحديد الاختصاص الضريبي الذي يحقق فيه مزاولة النشاط لأنشطة الإقتصاد الرقمي (عبد القادر، ٢٠١٨، ص ١٢)

وتأسيساً على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في التعرف على اجابة التساؤل التالي:

كيف يمكن للنظام الضريبي المصري التكيف مع النظام الضريبي الدولي واثار ذلك على الحصيلة الضريبية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الناحية الأكاديمية في ندرة الدراسات التي تناولت المخاطر الضريبية الدولية وأثرها على الحصيلة الضريبية، في حدود علم الباحث.

وتمتد أهمية الدراسة الى الجانب التطبيقي، نظراً للأهمية النسبية للضريبة كمورد رئيسي للموازنة العامة للدولة، بالإضافة إلى أهمية التحول الرقمي بمصلحة الضرائب المصرية، وضمان تدفق الاستثمارات من خلال نظام ضريبي يتوافق والنظام الضريبي الدولي

هدف البحث:

دراسة أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية

خطة البحث:

بالإضافة الى ماسبق سوف يتناول البحث ما يلي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة والفجوة البحثية

المبحث الثاني: الإطار العام للمخاطر الضريبية

المبحث الثالث: كيفية مواجهة المخاطر الضريبية الدولية

الخلاصة، النتائج والتوصيات

المبحث الأول: الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

١- الدراسات السابقة

(١) دراسة (Marian, Omri 2013) بعنوان: التحديات الضريبية ومخاطر عدم الإمتثال

الضريبي التي فرضتها العملات المشفرة

استهدفت الدراسة: تحليل التحديات الضريبية ومخاطر عدم الإمتثال الضريبي الى فرضتها

العملات المشفرة ومواجهة ما تتسبب به العملات المشفرة من تهرب ضريبي

تناولت الدراسة: التحديات الضريبية ومخاطر عدم الإمتثال الضريبي التي فرضتها العملات

المشفرة

وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من التعاون بين الحكومات ضد التهرب الضريبي الدولي

ومحاربة الملاذات الضريبية، من خلال التبادل الدولي للمعلومات الضريبية وإلزام المؤسسات

المصرفية بالإبلاغ عن الحسابات المصرفية، وحجب الضرائب على الأرباح المتراكمة في هذه

الحسابات، وتحويلها إلى السلطات الضريبية في جميع أنحاء العالم، الا أن العملات المشفرة قد تستطيع

هزيمة المجهودات الأخيرة للحكومات في التصدي للتهرب الضريبي، حيث لا يعتمد تشغيلها على

المؤسسات المالية، وانما تعتمد على نظام الند للند، وبالتالي يمكن أن تحل العملات المشفرة محل

الملاذات الضريبية باعتبارها السلاح المفضل للمتهربين من الضرائب، فهي تمتلك الخصائص التقليدية

للملاذات الضريبية في عدم الكشف عن هوية دافعي الضرائب، وبالتالي عدم خضوع أرباحهم للضرائب، وفشل بعض الحكومات في حل مشكلة استخدام العملات المشفرة في التهرب الضريبي (٢ دراسة (عبد القادر، ٢٠١٨): بعنوان: "مكافحة التجنب الضريبي الدولي والإقتصاد الرقمي هل هو ضرورة أم رفاهية؟"

استهدفت الدراسة: مكافحة التجنب الضريبي الدولي للشركات العاملة في مجال أنشطة الإقتصاد الرقمي وتناولت الدراسة: أهم الملامح المتعلقة بمكافحة التجنب الضريبي للشركات العاملة في مجال أنشطة الإقتصاد الرقمي وفقاً لما توصلت إليه المؤسسات الدولية، سواءاً في صورة طلب تعديلات في التشريعات الضريبية الداخلية أو نماذج التفاوض بشأن اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل أو في صورة توصيات كما هو الحال في الضريبة على القيمة المضافة.

انتهت الدراسة الى: أن تخصيص فرض الضريبة على أنشطة الإقتصاد الرقمي يدخل ضمن القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على أرباح الأعمال، وأن المعيار الذي تسير عليه جمهورية مصر العربية، سواء في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أم إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي هو مفهوم المنشأة الدائمة وهذا المفهوم لا يتواءم مع طبيعة نشاط الإقتصاد الرقمي

(٣ دراسة (حامد وعبدالعاطي، ٢٠٢٠) بعنوان: المعاملة الضريبة لأنشطة وعمليات تكنولوجيا البلوك تشين "Blockchain" في مصر: دراسة مقارنة

استهدفت الدراسة: تحديد مشكلات المعاملة الضريبية لتطبيقات تكنولوجيا البلوك تشين في مصر ومقترحات علاجها في ضوء الأنظمة الضريبية الأجنبية، وتناولت إستطلاع آراء عينة من ٨٤ مفردة من خبراء الضرائب والتكنولوجيا لتحديد مشكلات المعاملة الضريبية لتطبيقات البلوك تشين بهدف توضيحها للإدارة الضريبية حتى يمكنها تقديم حل لها سواءاً بإصدار إرشادات أو تعليمات تفسيرية للمعاملة الضريبية لها، توصلت الدراسة إلى أن طبيعة تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها تثير

عدة مشكلات مرتبطة بقصور التشريعات الضريبية تتمثل أهمها في: مشكلة إخضاع أم إعفاء تطبيقات البلوك تشين للضرائب، مشكلة حدوث إزدواج ضريبي دولي، ظهور إختلال في العدالة الضريبية، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لإيرادات التقيب عن العملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لمكاسب أو خسائر التعامل في العملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للإحتفاظ بالعملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للإنقسام في شبكة البلوك تشين، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لنشاط الدفع مقابل السلع والخدمات، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لنشاط العرض الأولي للعملة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للتبرع بالعملات المشفرة، عدم وجود

معاملة ضريبية محددة لإستخدام العقود الذكية، وعلاوة على ذلك تثير طبيعة تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها في مصر عدة مشكلات مرتبطة بآليات الرقابة والتحصيل الضريبي تتمثل أهمها في: صعوبة حصر المجتمع الضريبي، عدم توافر أدلة الإثبات لتعاملات البلوك تشين وتطبيقاتها، مشكلة صعوبة تحديد هوية المتعاملين على شبكة البلوك تشين، عدم وجود أساليب حصر ضريبية متطورة تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على الصفقات والتحويلات التي تتم عبر شبكة البلوك تشين، و أيضاً تثير طبيعة تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها في مصر عدة مشكلات مرتبطة بالرقابة والتحصيل الضريبي تتمثل أهمها في: إفتقار الإدارة الضريبية إلى الوسائل المتطورة والبرمجيات المتخصصة في الرقابة على البلوك تشين وتطبيقاتها، ومحدودية الكادر الضريبي القادر على التعامل مع تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها

وتوصى الدراسة : بتعديل قانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة على القيمة المضافة بما يوفر الصالحية القانونية للمعاملة الضريبية لتكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها في مصر، وتدريب وتأهيل الإدارة الضريبية على الفحص والتحاسب الضريبي في ظل تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها.

(٤) دراسة: (Juan Wang, 2020)

بمعنوان: "Application of Blockchain technology in tax collection and management"

"تطبيق تقنية البلوك تشين في تحصيل الضرائب وإدارتها"

استهدفت الدراسة: تطبيق تقنية البلوك تشين في تحصيل الضرائب وإدارتها، بناءً على الوضع الحالي للنظام الضريبي وما تقدمه Blockchain من تقنيات متميزة لتطوير التحصيل الضريبي، حيث تعد ال Blockchain واحدة من أهم الابتكارات التكنولوجية في مجال تكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة، والتي قد تغير طريقة التعامل مع البيانات الضخمة نظراً لما تقدمه من مزايا وتطبيقات جديدة، ، توصلت الدراسة: الى أن متوسط معدل التهرب الضريبي لضريبة القيمة المضافة في ٢٢ دولة نامية وصل الى ٣٠.٣ %، حتى في الدول المتقدمة والتي لديها شعور قوى بدفع الضريبة فان نسبة الضريبة المحصلة وفق الإجراءات القانونية هي ٨٣.٩ % فقط، وبالتالي هناك تهرب ضريبي ١٦.١ %، وأهم نتائج الدراسة: أهمية تطبيق تقنية ال Blockchain في تحصيل الضريبة وإدارتها

(٥) دراسة: (Arfah Habib Saragih and all, 2020) بمعنوان:

Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems

"تطبيقات تقنية Blockchain في الضريبة على القيمة المضافة"

استهدفت الدراسة : الاستفادة من تطبيقات تقنية Blockchain في الضريبة على القيمة المضافة، تناولت الدراسة : التحرك السريع من كافة الأجهزة الحكومية لمتابعة التطورات الرقمية وتجهيز البنية التحتية، الثورة الاصطناعية الرابعة وتسهيل جميع جوانب الحياة من خلال أدوات التشغيل الالكتروني، قطاع الضرائب هو أهم القطاعات بالدولة لما يمثلته كمصدر إيرادات لها ولذلك يجب أن يكون قادراً على التكيف مع التطورات التكنولوجية، زيادة الأداء الضريبي والذي يمكن قياسه من خلال نسبة الحصيلة الضريبية الى الناتج المحلي الإجمالي

استخدمت الدراسة: بيانات الأداء الضريبي في اندونيسيا والتي كانت منخفضة في ٢٠١٤ :٢٠١٧ حيث وجدت في سنة ٢٠١٤ نسبة الأداء الضريبي ٣.١٧ %، وفي ٢٠١٦ كانت ٣.٣٢ %، وأرجعت أسباب الانخفاض الى: عدم وجود نظام فعال للإدارة الضريبية وعدم قدرته على اكتشاف الفواتير الغير صحيحة، توصلت الدراسة الى: تطبيق تقنية Blockchain في الضريبة على القيمة المضافة سينتج نظاماً أسرع وأكثر كفاءة، ويمكن مراقبة ومتابعة الفواتير الضريبية من قبل الإدارة الضريبية

أوصت الدراسة: ضرورة استخدام البنية التحتية للتقنيات الرقمية- ضرورة استخدام تقنية Blockchain في الإدارة الضريبية لما توفره من شفافية ودقة وأمان للبيانات لجميع الأطراف ذات الصلة

٢- جهود المنظمات الدولية

بذلت العديد من الجهود من قبل المنظمات الدولية ومن أهمها ما يلي:

أ- وضع أطر وقواعد وإجراءات منع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح. حيث ان النظام الدولي الضريبي الجديد غير مفاهيم سابقة كانت تؤدي إلى الإقلاص من دفع الضرائب، بل إن اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الثنائية ذاتها، والتي شاعت من قبل كحل، تمت إساءة استخدامها من أجل التهرب الضريبي المزدوج أي في الدولتين الموقعتين على مثل تلك الإتفاقيات. (عبد القادر، ٢٠١٨)

ب- الإتفاقية متعددة الأطراف : وتناولت الخطوات الدولية لانشاء النظام الضريبي الدولي والزام الدول سواء التي لديها نظام ضريبي او تلك التي ليس لديها نظام ضريبي بمعايير ضريبية دولية، بما يمنع تآكل الوعاء الضريبي ويحد من تحويل الأرباح، ويمنع التهرب والتجنب والتخطيط الضريبي، أصدرت عدد ١٥ محور منهم ٤ محاور الزامية لكل الدول الموقعة على

الإتفاقية، ويضع عدم تطبيقهم الدولة في القائمة السوداء، ومحور يخص المحاسبين ، ومحورين للرقابة والتحديث لبنودها، أما المحاور الثمانية المتبقية فهي محاور اختيارية للدول المشاركة تستخدمها الدول في حال تحقيق منفعة وهي بالطبع تحقق العديد من المنافع حيث تضع التشريع المناسب للحاسب الضريبي

ت- توقيع مصر على اتفاقية (MLI)، يعد بمثابة نقلة نوعية في تعامل مصر مع ملف الضرائب الدولية وتحسين بيئة الاستثمار، وانه يوفر آلية فعالة - إذا أحسن استخدامها- لحصول مصر على نصيبها العادل من الضرائب الدولية الناتجة عن التعاملات والأنشطة الإقتصادية العابرة للحدود، كما يسهم انضمام مصر إلى الإتفاقية في الحفاظ على حقوق مصر الضريبية دولياً (المنير، ٢٠٢١)

ث- قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن انضمام جمهورية مصر العربية الى الإتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، المعتمدة في باريس بتاريخ ٢٤/١١/٢٠١٦، والتي وقعتها جمهورية مصر العربية بتاريخ ٧/٦/٢٠١٧، وعلى وثيقة التحفظ والاعلان التفسيري الذي يسرد التحفظات والإخطارات الخاصة بمصر لأغراض الانضمام للاتفاقية، صدر في ١٦/٨/٢٠٢٠ ووافق مجلس النواب عليها في ١٨/٨/٢٠٢٠

ج- قيام ما يسمى بالسلطة الضريبية الدولية الجديدة متمثلة في منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين بإعادة النظر في النظام الضريبي الدولي الحالي، ويقوم النظام الضريبي الدولي الجديد على محورين هما مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح الذي يهدف إلى مكافحة التخطيط الضريبي الدولي من خلال إصلاح النظم الضريبية الداخلية وإصلاح اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بما يتضمنه من أحكام ملزمة للدول، متقدمة أو نامية، يترتب على مخالفتها تصنيف تلك الدولة ضمن القائمة السلبية التي لا يخرجها منها سوى تعهد أعلى سلطة بالدولة بتنفيذ هذه الالتزامات الدولية، المحور الثاني هو مكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي يتم من خلال إصلاح المنظومة الدولية لتبادل المعلومات على المستوي الدولي(عبد القادر، ٢٠١٨)

ح- التشريع الجديد لمجموعة العشرين ويتكون من عنصرين مهمين، يقضي الأول على فرض ضرائب على الشركات بناءً على مكان بيع سلعها وخدماتها بدلاً من المكان الذي توجد فيه

الشركة، والثاني هو أنها ستفرض سعراً عالمياً للحد الأدنى للضريبة، حتى إذا قامت شركة بنقل مبيعاتها إلى بلد يفرض ضرائب منخفضة، مثل لوكسمبورج، ومن ثم ستكون الفوائد محدودة

خ- دراسة صندوق النقد العربي ، ٢٠٢١ بعنوان: " الضرائب على الإقتصاد الرقمي في الدول العربية " تأتي الدراسة في ضوء اهتمام الصندوق بمساندة جهود الدول العربية الأعضاء في سعيها لمعالجة تحديات تطبيق الضرائب على المعاملات الرقمية بما يعزز حماية القواعد الضريبية الوطنية والعدالة الضريبية والمنافسة الإقتصادية، في ظل تنامي الأنشطة الإقتصادية القائمة على الرقمنة، تستند الدراسة إلى نتائج استبيان أعده صندوق النقد العربي لرصد التحديات التي تواجه الدول العربية في تطبيق الضرائب على الإقتصاد الرقمي، وطبيعة الجهود المتخذة والمخططة للتصدي لتلك التحديات المرتبطة بقدرة القواعد الضريبية الحالية على التعامل مع الأنشطة القائمة على الرقمنة، في ظل غياب توافق دولي حول توزيع الحقوق الضريبية بين الدول، أبرزت الدراسة أهمية الإقتصاد الرقمي من حيث التوسع والنمو والموارد المالية التي تجنيها الشركات القائمة على الرقمنة، كما أشارت إلى التداعيات المترتبة عن عدم اخضاع أنشطة الإقتصاد الرقمي للضرائب، المتمثلة في تآكل القواعد الضريبية الوطنية وعدم العدالة الضريبية والمنافسة الإقتصادية. كذلك تناولت الدراسة التحديات التي تواجه تطبيق الضرائب على الإقتصاد الرقمي على مستوى الدول العربية والصعيد الدولي، وتطور الجهود الدولية للتصدي لها، وطبيعة التدابير والإجراءات المخططة والمتخذة على مستوى الدول العربية في هذا الصدد، أشارت الدراسة إلى أن هناك إدراك على المستويين الإقليمي والدولي بأهمية الضرائب على الإقتصاد الرقمي من حيث ضرورة مساهمة هذا القطاع في الموارد العامة للدول قياساً بحجمه والربحية التي يحققها، علاوة على الحاجة لتصحيح تفاوت الأعباء الضريبية بين الشركات الرقمية والتقليدية، إلا أن هناك صعوبة تحول دون تطبيق القواعد والمعايير الضريبية الدولية والمحلية الحالية على المعاملات الرقمية. لذلك، تبرز الحاجة إلى أهمية تضافر الجهود الدولية من أجل الوصول إلى توافق دولي حول قواعد ومعايير ضريبية دولية تضمن التوزيع العادل للحقوق الضريبية بين الدول. في هذا الخصوص أشارت الدراسة إلى أنه في ظل تأخر الوصول إلى توافق دولي، اتجه عدد من الدول حول العالم نحو اتخاذ تدابير أحادية الجانب تمكن من تطبيق الضرائب على أرباح

الشركات القائمة على الرقمنة، ما قد يترتب عنه تداعيات سلبية على حركة التجارة الدولية، والتطور التقني (مندوق النقد العربي، ٢٠٢١)

د- وضع ملامح للإتفاق للمعاملة الضريبية الجديدة للشركات دولية النشاط والتي وقعت ١٣٠ دولة بتاريخ ٢٠٢١/٧

التعليق على الدراسات السابقة وإشتقاق فرض الدراسة:

إتفقت دراسة حامد وعبد العاطي، ٢٠٢٠ ودراسة Juan, 2020، ودراسة Arfah, 2020 في تناول تطبيقات البلوك تشين إلا أنهم اختلفوا في تطبيقها على الضرائب حيث طبقتها الأولى في تبسيط المشاكل الضريبية في حين تناولت دراسة عبد العاطي مشكلات المعاملة الضريبية لها، أما Juan تناولها في تحصيل الضريبة في حين قامت دراسة Arfah بتطبيقها على القيمة المضافة كما إتفقت دراسة JANI 2018 مع دراسة عبد القادر ٢٠١٨ في مواجهة التحديات الضريبية، واختلفا في نوعية التحديات فتناولت الأولى التفسير المالي وتناولت الثانية التجنب الضريبي الدولي وخطت المنظمات الدولية وخاصة منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD ومجموعة العشرين G 20 خطى كبيرة في إنشاء نظام ضريبي دولي والذي يقوم على محورين هما مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، ووضع أطر وقواعد وإجراءات وتشريع ضريبي، وإبرام الإتفاقية متعددة الأطراف، وما يتبعها من إتفاقيات عالمية جديدة

وعلى الرغم من الإسهامات الكبيره التي قدمتها هذه المجموعة من الدراسات إلا أنها لم تتناول كيف يمكن للنظام الضريبي المصري التكيف مع النظام الضريبي الدولي وما يستلزم ذلك من تطوير التشريع الضريبي الداخلي وخلق كوادر مؤهلة داخل الإدارة الضريبية، للتعامل مع هذا التطور خاصة في ظل رقمنة الإقتصاد، وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية؟ وهنا تبرز الفجوة البحثية ويمكن إشتقاق فرض الدراسة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية

المبحث الثاني: الإطار العام للمخاطر الضريبية الدولية

تخسر الحكومات عائدات كبيرة من ضرائب الشركات بسبب التخطيط الضريبي الدولي العدوانى الذي يؤدي إلى تآكل الوعاء تحويل الأرباح بشكل مصطنع إلى مواقع لا تخضع فيها للضرائب أو تخضع فيها لضرائب مخفضة، وبشكل تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح مسألة ملحة ليس فقط بالنسبة للدول الصناعية بل أيضاً للاقتصادات الناشئة والبلدان النامية، لذلك وضعت منظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية OECD ومجموعة العشرين مجموعة من التدابير للحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الخاص بالمعاهدات الضريبية لمعالجة بعض ترتيبات عدم التطابق الهجين، ومنع إساءة استعمال المعاهدات، والتصدي لتجنب المصطنع لوضع المنشأة الدائمة، وتحسين تسوية النزاعات (الإتفاقية متعددة الأطراف)

ولذلك وجب تعديل النظام الضريبي العالمي بادخال التعديلات المناسبة للتحويل الرقمي أو على وجه الدقة رقمنة الإقتصاد وطبقاً لمبدأ الضريبة الواحدة والذي يقضى بأن أى دخل فى أى دولة يخضع لضريبة واحدة بدون ازدواج ضريبي، ومن هنا تم ابرام ما يزيد عن ٤٠٠ إتفاقية على مستوى العالم، إلا أنها فى نفس الوقت تودى لتجنب دفع الضريبة خاصة فى ظل رقمنة الإقتصاد، حيث تشترط كل الإتفاقيات الضريبية الدولية وجود مادى للنشاط، وكان ذلك وفق النظام الضريبي التقليدى ولكن فى ظل رقمنة الإقتصاد لايمكن الاعتماد عليه حيث تتم مزاوله النشاط وتحقيق القيمة فى بلد ما دون دفع أى ضريبة بها نظراً لطبيعة هذه الشركات الرقمية العالمية، وبذلك يحل التواجد الإقتصادى بدلاً للتواجد المادى لفرض الضريبة (عبد القادر، ٢٠٢١)

ويتناول هذا المبحث المخاطر الضريبية الدولية، سواءاً تلك التى تواجه الإدارة الضريبية، أو التشريع الضريبي، وما يستحدث من أنشطة ضريبية، ومشكلات التحاسب الضريبي لتطبيقات البلوك تشين

١- مخاطر الإدارة الضريبية على المستوى الدولي:

ان قرار الإنضمام الى الإتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح يلقى على عاتق الإدارة الضريبية مسئولية كبيرة، من تدريب للقوة الادارية والفنية وتأهيلها ليقوموا بالتنفيذ على النحو الذي يحقق مردوداً ايجابياً للحصيلة الضريبية فى مصر

التحدي الآن أمام مصر هو حسن تطبيق التزاماتها فى (منع تآكل الوعاء ونقل الأرباح)، وإلا فإن النظام الدولي الضريبي الجديد لن يبيكى على أى دولة ليس لديها الكفاءات اللازمة (عبد القادر، ٢٠١٨)

قدمت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مقترحاً، يدعو إلى تبني الدول نظاماً ضريبياً موحداً للتعامل مع الشركات متعددة الجنسيات، ويهدف النظام الضريبي الموحد الجديد إلى حل مشكلتين رئيسيتين فى النظام الضريبي الحالي للشركات، الأولى تتعلق بآلية تحصيل ضريبة الشركات متعددة الجنسيات، والثانية تتعلق بالتلاعب الضريبي التي تمارسه بعض الشركات متعددة الجنسيات، حيث يمكن لهذه الشركات اليوم تحويل أرباحها محاسبياً من دولة إلى أخرى، لتركز معظم أرباحها فى الدول

منخفضة الضرائب موفرة بذلك مبالغ ضخمة، وتستفيد شركات كثيرة من هذا القصور في النظام، وتستغله دول أخرى لجلب الشركات إليها. (الردادى، ٢٠٢٠)

٢-مخاطر التشريع الضريبي على المستوى الدولي

ان التشريعات الضريبية الداخلية جزء من النظام الضريبي الدولي ولا يمكنها وحدها مواجهة رقمنة الإقتصاد وضمان فرض الضريبة على الشركات الرقمية دون التكامل مع محاور الإتفاقية متعددة الأطراف وخير مثال ما تنص عليه المادة ٤ من قانون ضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) التشريع الضريبي المصرى (الخاصة بالمنشأة الدائمة والتي تستوجب وجود كيان مادي يتمثل في مصنع أو ورشة وما الى ذلك ، أو تواجد زمنى كما فى نشاط المقاولات ، لفرض الضريبة والتي يجب تعديلها بما يتناسب والنظام الضريبي الدولي القائم على وجود منشأة دائمة افتراضية والاعتماد على التواجد الإقتصادى الى جانب التواجد القانونى، وينبغى توافق المادة ٩٢ من قانون ضرائب الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والخاصة بمحاولة علاج موقف الممولين الذين يلجأون الى ربط الضريبة بأسماء آخرين تربطهم بهم علاقة عمل بغرض الحاق الضرر بالخزانة العامة، مع المواد ٦، ٧ من الإتفاقية متعددة الأطراف

ألزم الشركات الأم والقابضة بتقديم قوائم مالية مجمعة عن كل التعاملات التى قامت بها، كما ألزم الشركات التابعة بتقديم قوائم مالية، وضع مبدأ الشفافية من خلال الزامية تبادل المعلومات وقد يتم ذلك من خلال طلب أو تلقائياً أو من خلال الطرق التكنولوجية الحديثة بطرق مشفرة وتحت رعاية منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية

وحيث يخاطب النظام الضريبي العالمى كافة دول العالم و اجبارها على أن الشكل القانونى لايكفى للأجراءات الضريبية وانما لابد من توافر الجوهر الإقتصادى وذلك بالمحور الخامس من الإتفاقية متعددة الأطراف، وتتم المراقبة على ذلك من خلال مجموعة عمل للتأكد من التزام كل دول العالم بالتطبيق، ان اعفاء نشاط شركة أجنبية أو رقمية من الضريبة أوعدم خضوعها للضريبة للضريبة أو خضوعها للضريبة بمعدل يقل عن المعدل العالمى للضريبة هو نتاج قصور فى التشريع الضريبي الداخلى وعدم توافق لمواده التشريعية مع النظام الضريبي الدولي ومحاور الإتفاقية متعددة الأطراف ، بما يضيع حصيله ضريبية هائلة وتستفيد بها دول أخرى ، ان الإعفاء ليس جاذباً للاستثمار ، والتنمية المستدامة يلزمها تمويل مستدام يحققه توافر حصيله ضريبية قوية، كما ألزمت الإتفاقية متعددة الأطراف كل الدول الموقعه عليه بعمل قواعد لمكافحة التخطيط الضريبي مثل حالة الإقامة المزدوجة (عبد القادر، ٢٠٢١)

ان دخول مصر الإتفاقية متعددة الأطراف يسد أوجه الضعف في النظام الضريبي الدولي التي تستغلها بعض الشركات متعددة الجنسيات في تجنب الضرائب نتيجة اختلاف القوانين والقواعد الضريبية بين الدول، وكذلك نتيجة الثغرات في اتفاقيات منع الإزدواج الضريبي الحالية وذلك عن طريق منع إساءة استخدام إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي والحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي الضار من قبل الشركات متعددة الجنسيات. (المنير، ٢٠٢١)

٣-مخاطر الأنشطة الضريبية على المستوى الدولي

تتميز رقمنة الإقتصاد بحجم نشاط ضخم دون تواجد مادي للمنشأة حيث يتم البيع أون لاين، تعتمد على الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية، يعتمد على بيانات المشاركين والمستخدمين وتتركز معظم الشركات الرقمية في امريكا حيث أنها دولة الإقامة فلا تعطى الحق لباقي الدول في فرض الضريبة على هذه الأنشطة بما يمنع هذه الدول من حصيله ضريبية كبيرة ولا يمكن الحل الا بتكامل وتعامل واتفاق كل دول العالم بما فيهم امريكا فهي ليست مجرد حصيله ضريبية وانما تمتد للمنافسة بين الشركات وتحتاج لدعم سياسى كبير فلا تستطيع أى دولة أن تحدد مبيعاتها الرقمية وخاصة فى ظل رقمنة الإقتصاد وعدم القدرة على معرفة مكان الشركة مقدمة الخدمات الالكترونية فى ظل الشبكة الخاصة الافتراضية، وبالتالي لابد من صياغة نظام ضريبي دولي به أمريكا، وأوضح تأثر أمريكا بالضريبة التي تدفع فى أى دولة أخرى من خلال محور (رقم ١) من الإتفاقية متعددة الأطراف وكان لزاماً من وجود اتفاقية عالمية جديدة تشمل كل الأطراف وقد يتم الاتفاق عليها فى العهد القريب، إن من أكثر الشركات تخطيطاً للضريبة الشركات دولية النشاط والرقمية حيث صعوبة فرض الضريبة عليها فى ظل النظم الضريبية التقليدية التي تسلتزم وجود مادي وحق دولة الإقامة فى فرض الضريبة ومن هنا ظهرت الملاذات الضريبية - وهذا ما دع دولة الإقامة الى منح مميزات ضريبية كاعتماد اهلاك الأصل المعنوى المتمثل فى حقوق الملكية الفكرية كمصروفات واجبة الخصم من الايرادات الضريبية ولكن بعد استفادة هذه الشركات من هذه المميزات الضريبية اتجهت الى ملاذات ضريبية أخرى لتجنب دفع الضريبة مما دعى أمريكا على وجه الخصوص الى اتخاذ اجراءات توافقية مع باقى دول العالم

تتسم أنشطة الإقتصاد الرقمي بإمكانية إنتقال المستخدمين، بمعنى إمكانية أن يكون العميل شخص مقيم في دولة معينة يقوم بشراء برنامج من دولة ثانية، على أن يتم إستخدام التطبيق أو البرنامج في دولة ثالثة، علاوة على اعتماد أنشطة الإقتصاد الرقمي على عدد قليل من الموظفين مع إمكانية نقل الوظائف التجارية، بمعنى قدرة المؤسسة على إدارة عملياتها على المستوى الدولي على أساس متكامل

من مكان رئيسي يكون بعيداً عن المكان الذي يتم فيه مزاولة النشاط أو الذي يوجد فيه الموردون أو العملاء، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية، ومن الأمثلة على ذلك الخدمة التي تقدمها شركة أوبر لتوفير خدمة النقل لمستهلكي خدمات النقل التي تقدمها السيارات المستخدمة لهذا الغرض والمملوكة لأشخاص آخرين مع وجود السيرفر في مكان معين بعيداً عن الدول التي يكون فيها ضريبة أو يكون فيها سعر الضريبة عالياً أو الاحتفاظ بالسيرفر في ملاجئ ضريبية (عبد القادر، ٢٠١٨ ص ٢٣)

٤- مشكلات التحاسب الضريبي لتطبيقات البلوك تشين في مصر في ضوء

الأنظمة الضريبية الدولية

لقد شهدت تطبيقات البلوك تشين من الأصول المشفرة والعقود الذكية والعروض الأولية للعملة نمواً قياسياً في السنوات الأخيرة، مما جعل العديد من المستثمرين ومنصات التداول والمنقبين في بعض الدول يعانون من عدم اليقين والمفاجأة خلال موسم التحاسب الضريبي، فقد وجد ممولوا الضرائب أنفسهم يواجهون فائورة ضريبية كبيرة بشكل غير متوقع نتيجة للمفاهيم الخاطئة المحيطة بكيفية فرض الضرائب على هذه المعاملات، تعد الضريبة على أنشطة وعمليات البلوك تشين وتطبيقاتها واحدة من المجالات الجديدة التي تتطلع السلطات الضريبية والممولين والباحثين لفهمها في ظل التطورات الهائلة والمستمرة في صناعة التشفير المالية، خاصة بعد الاهتمام المتزايد باستخدام تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها في عدة قطاعات منها قطاع الخدمات المصرفية وقطاع التأمين وإدارة سلاسل التوريد وقطاع التمويل الجماعي وقطاع الطاقة (حامد، ٢٠٢٠، ص ٢).

يثير استخدام تقنية البلوك تشين وتطبيقاتها عدة تحديات أمام السلطات الضريبية بسببين هما:

أولاً: التساؤلات التي تسار حول المعاملة الضريبية لإنتاج وتخزين والتداول والتعامل بالعملات

المشفرة والعقود الذكية ومن أهمها: (صالح، ٢٠٢١)

كيفية إخضاع إيراداتها للضريبة على الدخل والدخول الرأس مالية نتيجة المضاربة في هذه العملات المشفرة، وكيفية المعاملة الضريبية لانقسام شبكة البلوك تشين، كيفية المعاملة الضريبية لمنصات تداول العملات المشفرة، كيفية إخضاع الصفقات التجارية للعملات الرقمية المشفرة للضريبة، الى جانب ما هي اجراءات الرقابة والتحصيل في حالة فرض الضرائب على تطبيقات البلوك تشين

ثانياً: زيادة أهمية الأصول المشفرة في بيئة الإقتصاد الرقمي في توليد القيمة، حيث أصبح من السهل تجنب الضرائب عن طريق تحويل تلك الأصول الى البلدان منخفضة الضرائب أو الى الملاذات

الضريبية حيث تستخدم شركات التكنولوجيا المالية البيانات الضخمة (big data) التي جمعتها لتحويل نماذج أعمالها الى أصول مشفرة من خلال الخوارزميات

وعلى خلاف الأصول المادية فان نقل الأصول الرقمية عبر الحدود لا يتطلب سوى عقد ذكي على تكنولوجيا البلوك تشين من ناحية أخرى هناك من يرى أن العملة المشفرة وسيلة لتحويل الأموال بطريقة غير مشروعة مما يعنى التهرب الضريبى بالكامل

وبعد تناول العديد من الدراسات مشكلات المعاملة الضريبية لأنشطة وتطبيقات تكنولوجيا البلوك تشين والتي أوضحت التحديات الضريبية ومخاطر عدم الامتثال الضريبى التى فرضتها العملات المشفرة والتي يمكن أن تحل محل الملاذات الضريبية باعتبارها السلاح المفضل للمتهربين من الضرائب فهى تمتلك الخصائص التقليدية للملاذات الضريبية فلم عدم الكشف عن هوية دافعى الضرائب وبالتالي عدم خضوع أرباحهم للضرائب وفشل بعض الحكومات فى حل مشكلة الاستخدام للعملات المشفرة فى التهرب الضريبى، وكذلك مدى التوافق بين التشريعات الضريبية و أسواق العملات المشفرة فالتشريع الضريبى عبارة عن التزام قانونى تفرضه الدولة على الأشخاص بينما العملات المشفرة والتطبيقات الأخرى للبلوك تشين يمثل مجتمع حر غير منظم لذلك فان ضرائب التفسير معقدة وقد ترتب على ذلك انخفاض عدد الأشخاص الذين يقدمون ضرائب بالفعل (صالح، ٢٠٢١)

الى جانب تحديات أخرى يفرضها الإقتصاد الرقوى مثل تحديد أنشطة الإقتصاد الرقوى وتحديد العملاء وجمع المعلومات وتحليلها، وبذلك يتضح ان المعاملة الضريبية لأنشطة وعمليات البلوك تشين وتطبيقاتها تعد عملية معقدة نظراً لاعتمادها على تقنية دفتر الأستاذ الموزع والتشفير، وجدير بالإشارة أن التشريعات الضريبية المصرية الخاصة بالضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة لم تتضمن أية قواعد محددة المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقوى والتطبيقات التكنولوجية وخاصة تكنولوجيا الذكاء الاصطناعى ونظم ذكاء الأعمال وتقنية البلوك تشين بالإضافة الى عدم صدور تعليمات ضريبية أو كتب دورية من مصلحة الضرائب بشأنها حتى وقت إجراء هذه الدراسة، بالإضافة الى عدم وجود مقترحات لتطوير النظام الضريبى بما يتفق والإتفاقية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبى وتحويل الارباح (حامد، ٢٠٢٠، ص ٥)

وفى هذا السبب فان الأمر يتطلب التعرف على مشكلات المعاملة الضريبية لتطبيقات البلوك تشين ومقترحات علاجها وخاصة فى ضوء النظام الضريبى الدولى الجديد وماهى المتطلبات اللازمة لتطوير النظام الضريبى المصرى حيث أن طبيعة تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها تثير مشكلات مرتبطة بقصور التشريعات الضريبية (صالح، ٢٠٢١)

كما تتميز الشركات العاملة في نطاق الإقتصاد الرقمي بالحرية الكاملة في تحديد مقر الإقامة والذي يكون عادة جنات ضريبية أو الدول التي تمنح معاملة ضريبية تفضيلية، علاوة على أن الأمر لا يحتاج أي صورة من صور التواجد المادي في المكان الذي يتم فيه مزاوله النشاط أو خلق القيمة، أي المكان الذي يتم فيه بيع السلعة أو استهلاك الخدمة مع مراعاة أن المسألة لا تتجاوز أكثر من تطبيق أو أصل معنوي مع مجموعة من المستخدمين، وأمام القواعد التقليدية في مجال فرض الضريبة المعمول بها حالياً، جاء فرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق من ممارسة النشاط الرقمي بعيداً عن مكان مزاوله النشاط وتحقيق القيمة، ومع حرية الشركات في تنظيم نشاطها بشكل يحق لها المعاملة الضريبية التفضيلية التي تؤدي إلى تخفيض الضريبة إلى أقل حد ممكن (عبد القادر، ٢٠١٨ ص ٢٦)

المبحث الثالث: كيفية مواجهة المخاطر الضريبية الدولية

قاد الإتحاد الأوروبي الجهود الدولية لوضع سياسات واضحة للتعامل مع شركات التقنية العابرة للحدود سواء فيما يتعلق بالخدمات أو بالمحتوى أو بالثروة، وعلى الرغم من انتعاص الولايات المتحدة الأمريكية من فرض الضرائب الرقمية فإنها تراجعت وقبلت التفاوض خاصة أن شركائها الخمس الكبرى قائمة على حالة الفوضى سواء في التعامل مع البيانات الشخصية أو بجنى الأرباح دون دفع الضرائب، وظهر نمط جديد من التهرب الضريبي محلياً من قبل شركات مثل الفيس بوك أو عبر اللجوء الى دول الملاذ الضريبي ذات المعدلات المنخفضة من الضرائب، ويحتاج التعامل مع الضرائب الرقمية الى توافق دولي ينظم العلاقة بين الدول وشركات التقنية الكبرى وعلى أساس معالجة ثلاث فجوات هي: الفجوة التشريعية وغياب القوانين المنظمة للعلاقة، والفجوة الادارية، والفجوة المعرفية، في حين تواجه الدول العربية التي تمثل سوقاً استهلاكية كبيرة لشركات التقنية صعوبات في التعامل مع أرباح هذه الشركات بسبب غياب المعايير التي تنظم فرض الضرائب الرقمية واصلاح النظام الضريبي العالمي ليصبح أكثر عدالة وانصاف (صالح ، ٢٠٢١)

أولاً: التقنيات الملائمة لمواجهة المخاطر الضريبية الدولية

يهتم هذا الجزأ من البحث بكيفية استخدام التقنيات الملائمة لمواجهة المخاطر الضريبية الدولية، وسوف يتم التركيز على نظم ذكاء الأعمال وتقنية البلوك تشين وذلك على النحو التالي:

(١) دور نظم ذكاء الأعمال (Business Intelligence (BI في الحد من المخاطر الضريبية

الدولية

يطلق على قدرة المنشأة على استخدام البيانات المتاحة لديها ذكاء الأعمال (BI)، أصبح استخدامه لتحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة لصنع واتخاذ القرارات، مصطلح يشمل التطبيقات والبنية التحتية والأدوات وأفضل الممارسات التي تمكن من الوصول إلى المعلومات وتحليلها لتحسين اتخاذ القرارات ورفع الأداء". (Kimble and Milolidakis, 2015, p.24)

تواجه الإدارة الضريبية تحديات عدم معرفة كل بدائل القرارات الممكنة والنتائج الخاصة بكل بديل، وبذلك تعتمد على أساس خبرات ومفاهيم سابقة أو عادات متكررة في حل المشكلات، حيث لا تتوفر لديها المعلومات الكاملة والدقيقة عن المشكلات الضريبية،

وتكمن فوائد نظم ذكاء الأعمال في مصلحة الضرائب: إتاحة المعلومات للإدارة الضريبية وتقليل المخاطر، خفض التكاليف من خلال تجنب نفقات معالجة البيانات فيما لو عولجت تقليدياً، تحسين عملية التخطيط الاستراتيجي حيث توفير المعلومات الكافية يساعد في عملية التنبؤ بالحصيلة الضريبية والتحديات التي تواجهها، زيادة الحصيل الضريبية، التكيف بفعالية مع المتغيرات الداخلية والخارجية والدولية والتي يكون لها تأثير على النظام الضريبي المصري كالإتفاقية متعددة الأطراف و CRS على سبيل المثال

(٢) دور تقنية البلوك تشين Blockchain في الحد من المخاطر الضريبية الدولية

تعرف "البلوك تشين" بأنها قاعدة بيانات لامركزية مفتوحة المصدر تعتمد على علم التشفير لتسجيل أي معاملة أو صفقة أو معلومة كالمعاملات النقدية أو نقل البضائع أو حتى الأصوات الانتخابية الجدير بالذكر أن قاعدة البيانات تتكون من موازنة أو دفتر حسابات الكتروني واحد مفتوح المصدر، موزع على جميع المستخدمين، يتم تحديثه تلقائياً عن طريق خوارزمية حاسوبية معقدة ويقوم بعملية التحقق من صحة كل المعاملات والمبادلات للمستخدمين بشكل دائم. (النمر، ٢٠١٧، ص ٣)

وتتضح مزايا تكنولوجيا Blockchain وأهميتها في المحاسبة والضرائب

- استخدام تكنولوجيا Blockchain في النظام الضريبي سيكون تطوراً إيجابياً يرجع إلى مختلف السمات التي تقدمها هذه التكنولوجيا. (PWC,2017).

- كما تساعد تكنولوجيا سلسلة الكتل على فرض الضريبة على المعاملات المالية تلقائياً، حيث أصبحت كافة المعاملات المالية مرئية لمصلحة الضرائب ومن هنا يصعب التهرب الضريبي، حيث يمكن مراقبة كل معاملة من قبل السلطة السيادية (Richar& Ville,2017,P.9-11)

- سهولة وفعالية تحصيل الضرائب والحد من التهرب الضريبي من خلال قدرتها على تسجيل كل العمليات المالية في التوقيت المناسب، مما يجعل التهرب الضريبي مستحيل عملياً ويقلل من تكلفة الامتثال الضريبي للعديد من الشركات (Maria et al,2017 ,P.8)
 - إزالة عدم التماثل في المعلومات: توفر لجميع الأطراف إمكانية الوصول إلى نفس المعلومات، مما يوفر للجميع نفس الإمكانات والرؤى الموحدة (Daniel,2018,p.9) .
 - الشفافية والأمان: سلسلة ال كتل مرئية لجميع الأطراف في الشبكة، لذلك يرى الجميع نفس المعلومات، في نفس الوقت، وهذا يعني أن كل مشارك في سلسلة الكتل لديه نسخة مباشرة وحديثة من دفتر الأستاذ، بكل التغييرات في ذات الوقت، وفي توقيتها الفعلي (Angela,2017,p.3) .
 - انخفاض الخطأ والفسل: على الرغم من أن هذا النظام لا يزال خاضعاً للخطأ البشري إلا أن الخطر الإجمالي لإدخال قيود غير صحيحة يتم تخفيضه بشكل كبير لأن المعاملات يتم تسجيلها من جميع الأطراف، ويتم التحقق منها عبر اللامركزية (Alan,2016,p.9)
 - يحقق استخدام تكنولوجيا البلوك تشين "الشفافية" من خلال السماح للعديد من الأطراف بالحصول على هذه المعلومات. (Dwyer, 2017, p: 1; Lewis, 2016, p: 6)
 - حيث أنه كلما كان عدد المشاركين في "البلوك تشين" أكبر أصبحت البيانات أكثر قوة مدة حياتها أطول. (Dwyer, 2017, p: 1; Lewis, 2016, p: 6)
 - الحوكمة والثقة: Governance and trust حيث يعتبر نظام Block Chain منصة لا مركزية لذلك فإنه من الصعوبة بمكان إجراء أي تغيير على البيانات أو السجلات دون معرفة باقي الأطراف بعكس النظم المركزية. (Dwyer, 2017, p: 1; Lewis, 2016, p: 6)
- ومن خلال المميزات والامكانيات السابقة لسلسلة الكتل يمكن الاستعانة بها في مواجهة مخاطر حصر الممولين خارج المنظومة الضريبية، ودورها في تنسيق التحاسب الضريبي ومواجهة مخاطر الفحص، دون تكبد التكاليف الباهظة، كما يمكنها حوكمة الشركات والاستعانة بها للحد من عدم تماثل المعلومات
- ثانياً : دور السلطات الضريبية في تطبيق المعايير الموحدة للتقرير الضريبي لتبادل المعلومات (CRS) لمكافحة الهرب الضريبي

يتوقف نجاح النظام الضريبي بما يتضمنه من مبادئ، على طبيعة النشاط الإقتصادي الخاضع لتلك المبادئ، وفي ظل تنامي أنشطة رقمنة الإقتصاد، والتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات حدثت تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال وفي أنماط الانتاج وصور النشاط الإقتصادي،

وتلاشت الحدود والقيود المكانية التي تعوق انطلاق التجارة وحركة السلع والخدمات، وظهرت العديد من السلع غير الملموسة ولم تعد الاسواق هي الاماكن التقليدية المحددة للبيع والشراء، بل أصبح السوق هو الفضاء الإلكتروني (السوق الرقمي) أو ما يعرف بمواقع الاعمال Location of Business، فضلاً عن ذلك، لا يتطلب الإقتصاد الرقمي التواجد المادي للبايع والمشتري، حيث تتم عمليات البيع عن بعد Remate Sales من خلال المنصات الرقمية Digital Platforms (Danil,) (نقلًا عن صالح، ٢٠١٩)

وقد تركز اهتمام الدول في الماضي على تعزيز شمولية فرض الضريبة على كافة الاوعية الناتجة عن النشاطات التقليدية، لكن لم تتح معظم الدول لأنظمتها الضريبية المرونة الكافية لمواكبة المتغيرات، وخاصة التكنولوجيا منها، وهو ما يضاعف أمام هذه الأنظمة التقليدية العديد من التحديات على المستوى التشريعي عند فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية، وتشير السمات الرئيسية للاقتصاد الرقمي (المعرفي) الى أن الإقتصاد القائم على الانترنت والمنصات الرقمية العالمية يمثل بيئة دائمة لظاهرة التجنب الضريبي، لما يثيره من صعوبة في الاثبات وصعوبة في التتبع للأوعية الضريبية (Bleuel, & Steven, 2000)

يتبين مما تقدم تداخل الإقتصادات العالمية تحت تأثير العولمة والذي تطلب إعادة هيكلة النظام المالي العالمي، وتغيير القواعد التي تراعي العلاقات الدولية، وخصوصاً المالية العابرة للدول، والتي أدت الى زيادة المخاطر الناتجة عن الجرائم المالية كالتهرب الضريبي وغسيل الاموال، وتمويل الارهاب، مما استدعى ضرورة التحول نحو ما يعرف بالتحول الرقمي والأنظمة الالكترونية لتبادل المعلومات لأهداف ضريبية بين الدول بهدف مكافحة مثل تلك الجرائم، وقد تطلب الأمر ضرورة قيام السلطات الضريبية في البلدان المشاركة بتطبيق المعايير الموحدة للتقرير الضريبي لتبادل المعلومات عن طريق الأنظمة الالكترونية في البلدان الأخرى المشاركة، وتطبيق معيار التقرير المشترك لمكافحة التهرب الضريبي الدولي (CRS)

ثالثاً: مواجهة التجنب الضريبي والتحديات الناتجة عن أنشطة رقمنة الإقتصاد

أصبح الإقتصاد الرقمي واقعاً لا يمكن إنكاره، ويمثل حجماً لا يستهان به من الناتج الإجمالي العالمي، حيث بلغت مبيعات التجارة الإلكترونية في العالم بحسب تقديرات الأمم المتحدة بنحو ٢٦ تريليون دولار، ويسهم الإقتصاد الرقمي ٣٠% من إجمالي اقتصاد العالم في سنة ٢٠١٨، وبينما تنتمي أنشطة الإقتصاد الرقمي بشكل متزايد، يبدو القانون المالي أقل قدرة على التفاعل مع هذه المتغيرات، وتبرز مشكلة التجنب الضريبي، باعتبارها أحد أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية

التقليدية ليس فقط لما ينتج عنه من تآكل الأوعية الضريبية، وهجرة الأعمال صوب الجذر الملاذية، كذلك للإضرار بالمنافسة العادلة بين المشروعات سواءً في مجال التجارة الدولية أو في داخل الدولة الواحدة، ولا شك في أن المعاملة الضريبية التمييزية سوف تدفع المزيد من الشركات إلى التوجه صوب الفضاء الرقمي، وهو ما يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية ويؤثر على سلباً على العدالة الاجتماعية (الدمرداش، ٢٠٢٠، ص ٢)

وتتأثر التحديات الضريبية الناتجة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي تساؤلات عديدة، أهمها أين تفرض الضرائب على الشركات الرقمية غير المقيمة؟ كيف يمكن تقييم الصفقات داخل الشركة وكيف يمكن تصنيف السلع الرقمية؟ كيف يمكن تحديد دافعي الضرائب؟ علاوة على ذلك يتيح الاقتصاد الرقمي للشركات الرقمية ممارسة التجنب الضريبي، عن طريق تحويل أرباحها إلى أماكن ذات معدل ضريبي منخفض، ومحصلة كل ذلك، تجد البلدان النامية نفسها في مواجهة مأزق الحرمان من إيرادات ضريبية مهمة، فضلاً عن كونها الخاسر الرئيسي في صراع التقنية الرقمية من الأساس حيث تستحوذ البلدان المتقدمة على ٨٠% من أنشطة الاقتصاد الرقمي في العالم، وتفرض تحديات التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي ضرورة إعادة النظر في الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية التقليدية والتشريعات القائمة، ويتطلب ذلك بطبيعة الحال تنسيق دولي واسع النطاق، لتجنب أى تعارض في السياسات الضريبية الدولية، وهو ما تداركته منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (الدمرداش، ٢٠٢٠، ص ٣)

تستند الدول في ممارسة السيادة الضريبية الى ثلاث معايير هي : الجنسية - الإقامة - الإقليمية. ويترتب على أحقية دولة الإقامة أو دولة مصدر الدخل في فرض ضريبة على الأرباح التي يحققها المقيم خارج الإقليم أو التي يحققها غير المقيم عن دخول تولدت على أرض الإقليم إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، وهو ما يتطلب إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتنظيم الحق في فرض الضريبة بين الدول، وتهدف الاتفاقيات الضريبية متعددة الأطراف بصفة عامة إلى تجنب الازدواج الضريبي، وتقوم اتفاقات منع الازدواج الضريبي بتوزيع قواعد الاختصاص الضريبي بين الدول، إما عن طريق منح دولة واحدة هي دولة الإقامة، حق فرض الضريبة، كما هو الحال في حالة المنشأة الدائمة، وإما عن طريق منح دولة معينة الحق في فرض الضريبة وفق تشريعاتها الضريبية، مع الاحتفاظ للدولة الأخرى المتعاقدة معها بحق فرض الضريبة

وقد دأبت التشريعات الضريبية على منح الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تكون الدولة طرفاً فيها أولوية في التطبيق عند تعارض أحكامها مع التشريع الداخلي

موقف المشرع الضريبي المصري من التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل : نظم قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إجراءات مكافحة التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل، من خلال أسعار التحويل، وما يمكن اعتباره تخطيط ضريبي جائر، ومن خلال تفتيت الدخل، بما جاء في المادة ٣٠ من القانون الضريبي والمواد من ٣٨ : ٤٠ بالائحة التنفيذية وقرار وزير المالية رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨، حيث نصت المادة ٣٠ إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد، وجاء بالمادة ٣٨ باللائحة : وللمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم، إلا أن الواقع يشير إلى تأخر تطبيق هذه الآليات، وما زالت المليارات تصب على الخزنة المصرية، بسبب إيداعات المستثمرين في إنشاء الكيانات في الأماكن الملاذية، مرتبطة بالشركات الأم في مصر، ويتم تحويل الأرباح إليها بدون دفع ضرائب لأن الملاذات الآمنة لا تفرض الضريبة أو تفرضها بأسعار زهيدة (التمرداش، ٢٠٢٠، ص ٤٩:٣٩)

ويدخل تخصيص حق فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي ضمن القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على الأرباح التجارية، الواردة في المادتين (الخامسة) بشأن تعريف المنشأة الدائمة (والسابعة) (بشأن توزيع الأرباح على المنشأة الدائمة) من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، والتي تتطلب مزاولة النشاط من خلال منشأة دائمة، وتعتبر المنشأة الدائمة بالنسبة للنشاط التجاري هي الآلية التي يتم من خلالها قياس مستوى النواجد الاقتصادي للمشروع حتى يتسنى منح حق ممارسة السيادة الضريبية لدولة المصدر وفي حدود الأرباح التي يمكن نسبتها للمنشأة عملاً بمبدأ القوة الجاذبة المحدودة (الرابعة الفعلية للمنشأة) في تحديد السيادة الضريبية للبلد المضيف على المشروع الأجنبي، والتي تنص على أن "تخضع الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقبتين للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنة بها، فإذا كان المشروع يزاول نشاطاً عن طريق منشأة دائمة، فإن أرباح المشروع يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لحكم هذه الفقرة، لكن فقط في حدود ذلك القدر من الربح المنسوب لهذه المنشأة

هكذا تمثل المادتين ٥، ٧ المشار إليهما اصلاحاً مهماً في المجال الضريبي الدولي بوضعهما حداً للتخطيط الضريبي الجائر الذي خلفه المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة، لكن تبدو المشكلة في أمرين إثنيين: (١) مدى سيطرة النظام الضريبي على مصادر الدخل لهذه الشركات، وبخاصة حال تجاوز النشاط حدود الدولة، (٢) تحديد دولة الإقامة، حيث يصعب الحكم على اعتبار الشخص مقيم ضريبياً في دولة معينة وفقاً للقواعد العادية التي تطبقها الدول (المرداش، ٢٠٢٠، ص ٥٥ : ٥٦)

والواضح، أن الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، غير المقيمة في مصر، تخضع للضريبة على أرباح الأعمال، عن الدخل المتحقق من خلال منشأة دائمة تعمل في مصر، وفي حدود الربح المنسوب لهذه المنشأة

ثلاث صعوبات تكنف المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، تتعلق هذه الصعوبات بمفهوم المنشأة الدائمة، تحديد الدولة مصدر الدخل، وتحديد نسبة الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمي (المرداش، ٢٠٢٠، ص ٧٢)

قد تكمن بعض الحلول في: إعادة النظر في مفهوم المنشأة الدائمة بما يتجاوز فكرة الوجود المادي للمنشأة، ويأخذ في الاعتبار الجهود الدولية، وما انتهت إليه التشريعات المقارنة من اعتبار الخادم الذي تستخدمه الشركة غير المقيمة لاستضافة موقعها بمثابة المنشأة الدائمة التي تحدد الدخل - توسيع المعيار المستخدم لاعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة كضمان ضد تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، على نحو ما أورده المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة والتي تقضى بأنه بخلاف الوكيل المستقل، إذا كان الشخص يعمل في إحدى الدولتين المتعاقبتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة، إذا كان الشخص يملك ويمارس سلطة إبرام العقود باسم المشروع، أو لا يملك هذه السلطة ولكن يحتفظ عادة برصيد (مخزون) من السلع والبضائع يسلم منه بانتظام نيابة عن المشروع، تأسيساً على أن الشخص يعتبر منشأة دائمة حكماً، إذا كان يضمن طلبات المشروع وهي الخطوة المهمة التي استهدفتها المادة الخامسة من نماذج الاتفاقات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، للحد من التخطيط الضريبي الجائر الذي تضمنه فكرة المنشأة الدائمة - تضيق فرص التجنب الضريبي للمنشأة الدائمة من خلال الوكيل التابع

وفيما يتعلق بتحديد الدولة مصدر الدخل: الاعتماد على مكان الانتفاع بالخدمة كأساس لتحديد دولة مصدر الدخل واعتبار مكان وجود السيرفر هو المنشأة الدائمة، إذا تجاوز الدور الثانوي الذي يقتصر على الدعاية وعرض المنتجات إلى قيامه بدور أساسي في إبرام الصفقات وتسليم المنتجات -

تطبيق مبدأ عالمية الإيراد في مجال أنشطة الاقتصاد الرقمي - سوف تخضع كل دولة للضريبة ذلك
الجزء من الدخل الذي ينتج على إقليمها (نقلًا عن الدمرداش، ٢٠٢٠، ص ٧٥)

رابعاً: دور المعايير الموحدة للتقرير الضريبي لتبادل المعلومات في مكافحة التهرب الضريبي الدولي

بتاريخ ١٨ مارس ٢٠١٠ أقرت حكومة الولايات المتحدة الأمريكية قانون الامتثال الضريبي
لحسابات الخارجية (FATCA) وهو قانون فيدرالي صدر في إطار قانون مبادرات دعم التوظيف
الأمريكي (HIRE)، وفي عام ٢٠١٤، أطلقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مبادرة
عالمية بخصوص معيار الإبلاغ المشترك (CRS)، والذي دخل حيز التنفيذ في عام ٢٠١٧، وبناءً
عليه، تم توقيع اتفاقيات بين حكومات الدول وحكومة الولايات المتحدة الأمريكية ومنظمة التعاون
الاقتصادي والتنمية بشأن تطبيق الفاتكا ومعيار الإبلاغ المشترك <http://bakertilly.com.kw>
ويمكن توضيح دور المعايير الموحدة للتقرير الضريبي لتبادل المعلومات في مكافحة التهرب الضريبي
الدولي <http://www.mof.gov.ae>

(١) دور معيار الإبلاغ المشترك (CRS) هو معيار يتعلق بالتبادل التلقائي للمعلومات الضريبية
والمالية على مستوى عالمي، والذي قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضعه في عام
٢٠١٤، ويمثل الغرض من هذا المعيار في مكافحة التهرب الضريبي وهناك أكثر من ١٠٠ دولة
وقعت على الاتفاقية الخاصة بتنفيذه وتعزز المزيد من الدول التوقيع عليه في وقت لاحق، فعوى
هذا المعيار أن السلطات الضريبية على المستوى العالمي ترغب في التعاون مع بعضها لملاحقة
المتهربين بهدف مكافحة التهرب الضريبي.

(٢) دور الأنظمة الإلكترونية لتفعيل عملية التبادل التلقائي للمعلومات (AEOI) : إن الأنظمة
الإلكترونية لتبادل المعلومات عبارة عن الرد الذي تتخذه الحكومات المحلية تجاه مكافحة التهرب
الضريبي بشكل أكبر وأكثر فاعلية وهي تشير إلى الإجراءات التي تتخذها السلطات الضريبية في
البلدان المشاركة بتطبيق المعايير الموحدة للإبلاغ الضريبي لتبادل البيانات عن طريق الأنظمة
الإلكترونية بشأن مواطنكم الضريبي مع البلدان الأخرى المشاركة (بيكر تلي الكويت)

(٣) دور المعايير القياسية للإبلاغ الضريبي: معيار الإبلاغ المشترك هي متطلبات جديدة لجمع
البيانات وتقديم التقارير إلى المؤسسات المالية في البلدان المشاركة للمساعدة في مكافحة التهرب
الضريبي وحماية أمن وسلامة النظم الضريبية وفقاً لمعايير إعداد التقارير الضريبية المشتركة،

يطلب منهم تحديد "دفعي الضرائب" (عادة عندما يطلب منك دفع ضريبة الدخل أو الشركات) وتزويد سلطات الضرائب المحلية ببيانات من هؤلاء العملاء المقيمين الخاضعين للضريبة / دفع الضرائب خارج البلد حيث يقومون بالأعمال المصرفية. ويجوز لهذه السلطات بعد ذلك أن تنقسم هذه المعلومات والبيانات مع السلطات الضريبية في البلدان التي تخضع فيها للضريبة <http://www.dib.ae>

ان عدم مكافحة التهرب الضريبي يعني لجوء الدول لرفع معدلات الضريبة على الملتزمين بدفع الضريبة أو فرض المزيد من الضرائب الجديدة، ما قد يتسبب بتوسيع قاعدة المتهربين بسبب ارتفاع العبء الضريبي وتآكل الدخول والشعور بالظلم لذا يفترض أن القاعدة العامة تقول انه كلما زاد عدد الملتزمين انخفض العبء الضريبي وانخفض عدد الضرائب بشكل عام

خامساً: دور السلطات الضريبية فى تطبيق المعايير الموحدة لمكافحة التهرب الضريبي: (عبد القادر، ٢٠١٩، ص ٣٦)

- البداية من اصلاح النظام الضريبي المصري بما يتوافق والنظام الضريبي الدولي من خلال وضع الأدلة اللازمة للوظائف الأساسية التي تقوم بها المصلحة، وكذلك التدريب المناسب، ويمكن بيان دور الإدارة الضريبية فى تطبيق المعايير الموحدة لمكافحة التهرب الضريبي فيما يلي:
- تخصيص مساحة على الانترنت للممولين بهدف تعزيز التواصل بين الإدارة الضريبية والممولين كما هو الحال في رومانيا، واستخدام السوشال ميديا وبصفة خاصة لإخطار الممولين عن مواعيد انتهاء الاقراوات والنماذج المختلفة أو للإجابة على اسئلة الممولين
 - الشفافية في القواعد والإجراءات الضريبية من خلال استخدام إيصالات السداد الالكتروني للضريبة بدلا من إيصالات السداد اليدوية
 - استخدام تكنولوجيا المعلومات في نشر النماذج والمعلومات التي تساعد بشكل كبير على تخفيض السلطة التقديرية للعاملين بالإدارة الضريبية
 - إعداد الأدلة الضريبية اللازمة لسهولة التطبيق بلغة يمكن فهمها وتطبيقها من قبل الممول والإدارة الضريبية لتحقيق الحوكمة الالكترونية
 - التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات مما يؤدي إلى تخفيض ممارسات الفساد المرتبطة بالضريبة وتأدية الخدمات الحكومية، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي للممول وكذلك تخفيض تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية

- تحسين الشفافية والمساءلة في إعداد وتنفيذ موازنة الوحدات الحكومية والمشروعات العامة، سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو الوحدات الأخرى على مستوى الدولة
- الحصول على المعلومات من طرف ثالث، فلا شك أنه كلما زادت المعلومات لدى الإدارة الضريبية، كلما أدى ذلك إلى العدالة في الربط الضريبي، كلما دعا الممول إلى الإلتزام الضريبي
- بدأت الجهود المتعلقة بالشفافية الدولية من خلال المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية الذي يتناول التهرب الضريبي والجناات أو الملاجئ الضريبية ومراكز الأوفشور المالية، الاتفاقيات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات والإزدواج الضريبي وغسيل الأموال والذي تم تكوينه من خلال مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

سادساً: الحلول المقترحة لمواجهة المخاطر الضريبية الدولية

يمكن مواجهة المخاطر الضريبية الدولية من خلال التحول الرقمي داخل المنظومة الضريبية واستخدام أدوات التشغيل الإلكتروني مثل (نظم ذكاء الأعمال - تقنية البلوك تشين)، حيث أنه من خلال تحاسب ضريبي الكتروني يتناسب مع حجم ونوع كل منشأة تتحقق العدالة الضريبية وتزيد الحصيلة الضريبية، ومن خلال زيادة قدرة الفاحص الضريبي على التعامل مع التكنولوجيا الحديثة ورقمنة الإقتصاد بعد تدريبية وتأهيله

ضرورة بناء نظام معلومات ضريبي يحقق الربط المعلوماتي بين مصلحة الضرائب المصرية وكافة الجهات الدولية والمحلية الأخرى

(١) تطوير الإدارة الضريبية:

يعتمد تصميم أي نظام ضريبي على مجموعة من المبادئ تقوم على البساطة، والعدالة، وإزالة العقبات الضريبية أمام النمو الإقتصادي وكفاءة الوعاء الضريبي بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية، التي تساعد لحد كبير إلى تحسين الإلتزام الضريبي من خلال تخفيض كل من تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية وكذلك تكلفة الإلتزام الضريبي بالنسبة للمولين (عبد القادر، ٢٠١٩، ص ٣:٢)

يتوقف نجاح التشغيل الإلكتروني في المجال الضريبي على توافر المقومات التالية:

- إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية بإنشاء إدارات للمخاطر الضريبية وأخرى للتحول الرقمي

- تأهيل وإعداد المأمور الضريبي للتعامل مع أساليب التكنولوجيا الحديثة في تطبيقها على الأنشطة الضريبية، ما يساعده على الفحص بدقة وفعالية وعدالة، والفحص للأنشطة العالمية
- يجب أن تتوفر عند الإدارة الضريبية قاعدة بيانات متكاملة لكافة الممولين المتعاملين مع الإدارة الضريبية يراعي في إعدادها المعايير الخاصة بتطوير قواعد البيانات الارتباطية relational data bases التي تضمن التكامل بين السجلات الخاصة بالمول الواحد في الملفات الرئيسية master files وملفات الحركة files transactions، بحيث تتضمن هذه القاعدة ليس فقط البيانات التي يقدمها الممول ضمن الإقرار الضريبي أو اخطار بدء مزاولة النشاط إنما يجب أن تتضمن قاعدة البيانات إمكانية تخزين المستندات التي يرفقها الممول بإقراره الضريبي مثل الميزانية وقائمة الدخل وغيرها من مرفقات الإقرار، يخصص لكل مول حساباً عند الإدارة الضريبية يتم من خلاله تسجيل البيانات الأساسية للممول بحيث تتضمن هذه البيانات اسم المستخدم user name وكلمة سر للدخول على الحساب password، وأيضاً توقيعاً إلكترونياً معتمداً ليس فقط من الإدارة الضريبية بل من جهات تعطي لها الدولة حق تخصيص توقعات إلكترونية واعتمادها للمولين تقدم كخدمة إلكترونية خاصة، يجب على الإدارة الضريبية الاعتماد على مجموعة من الوسائل غير التقليدية مثل اتباع الأساليب الخاصة بالمراجعة الإلكترونية وفحص ومراجعة المستندات المؤيدة لتلك الصفقات عند البائع والمشتري والتأكد من إثباتها إلكترونياً ضمن حسابات المنشأة (البكري، ٢٠١٩)
- يتم تقسيم ممولي الضريبة الى كبار الممولين ومتوسطي الممولين وصغار الممولين مع مراعاة وضع الأدلة التي تؤدي الى تحسين كفاءة اداء عمليات الفحص والتحصيل التي تلعب دوراً أساسياً في تخفيض فجوة الالتزام الضريبي (عبد القادر، ٢٠١٩)

(٢) تطوير التشريع الضريبي:

من خلال الوقوف على التشريعات الحالية وحتمية تغييرها بما يتفق ومعايير النظام الضريبي الدولي، أهمية تحقيق بعض التكامل التشريعي بين كل من الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بغرض رفع مستوى تنافسية النظام الضريبي واستخدام ذلك في تحقيق الانضباط في المنظومة الضريبية (عبد القادر، ٢٠١٩، ص ٤)

تطوير التشريعات الضريبية لصياغة نموذج تحاسب ضريبي يمكنه تحديد الدخل المحقق من أنشطة المشروعات الصغيرة بدقة وعدالة، تطوير الإدارة الضريبية لمواكبة أنشطة المشروعات

الصغيرة المتعددة، تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي، منح مزايا وحوافز ضريبية للأنشطة الصغيرة ومتناهية الصغر (منصور، ٢٠١٤، ص ٩٠: ٩١)

ضرورة تعديل النموذج المصري للتفاوض مع الدول الاخرى ليشمل الاحكام المشار إليها في الجزء الرابع من الوثيقة متعددة الأطراف بشأن التجنب الصوري في حالة المنشأة الدائمة فيما يتعلق بالفقرات ٤ بشأن القائمة السلبية ٥ بشأن الوكيل التابع ٦ بشأن الوكيل المستقل من المادة الخامسة مع التأكيد على ضرورة تعديل تعريف المنشأة الدائمة أيضاً في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتي يتسني فرض الضريبة أولاً وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي (عبد القادر، ٢٠١٨ ص ١٢)

تنظيم التحاسب الضريبي: حيث أن عدم وجود تنظيم محاسبي للمشروعات الصغيرة أو وجود تنظيم محاسبي غير كافي يؤدي إلى عدم إمكانية إقرار نتيجة صافي الربح الذي تقدمه المنشأة من خلال إقراراتها إلى مصلحة الضرائب وبالتالي تتم المحاسبة عن طريق التقدير وقد يكون مبالغاً فيه فتتسع شقة الخلاف ويثور الصراع بين الجهاز الضريبي والممولين، نظراً لعدم إمكان قبول إقرار الممول وعدم إمكان المحاسبة بالطرق التقديرية، فيتصاعد الخلاف بين الإدارة الضريبية والممولين، ومن هنا تظهر أهمية وجود تنظيم محاسبي بسيط وغير معقد وغير مكلف يتم من خلاله محاسبة أصحاب المشروعات الصغيرة والوصول إلى صافي الربح المقبول عند كلا من الإدارة الضريبية والممولين (منصور، ٢٠١٤، ص ٨١)

تطوير مواد القانون الضريبي المصري بما يتفق مع النظام الضريبي الدولي في ظل الإتفاقية متعددة الاطراف، ومراعاة المعايير الضريبية الموحدة للتقرير الضريبي لتبادل المعلومات (CRS) لمكافحة التهرب الضريبي، والاتفاقيات الدولية، عند وضع أية معايير ضريبية مصرية

كما يجب توافر لجنة متخصصة تضم أعضاء من داخل المنظومة الضريبية ومن خارجها من أساتذة القانون بالجامعات، يكون لديها اطلاع على كافة القوانين ذات الصلة بالقانون الضريبي ومعايير المحاسبة الدولية والمصرية، والاتفاقيات الدولية، وكذلك الاتفاقيات المبرمة مع النقابات والغرف التجارية والصناعية، وعلى دراية تامة بالظروف الإقتصادية والسياسية ومعدلات النمو الإقتصادي والحصيلة الضريبية والمجتمع الضريبي، وحجم الإقتصاد الخفي، وأساليب التخطيط الضريبي، ومستوى الثقافة والوعي الضريبي، بما يساعدها في وضع تشريع ضريبي متسقة مادة مع بعضها البعض ومع مواد التشريعات الأخرى، بل يجب أن يمتد التكامل والتنسيق التشريعي الى المستوى الدولي خاصة بعد وجود التزام ضريبي دولي بعد انضمام مصر الى الإتفاقية متعددة الأطراف

الخلاصة : فى ظل التحديات العالمية التى تواجهها المنظومة الضريبية المصرية والتى تؤثر على الحصيلة الضريبية، كان لزاماً دراسة المخاطر الضريبية الدولية، خاصة بعد الإلتزام الضريبي الدولي الذى فرضته الإتفاقية متعددة الأطراف على النظام الضريبي المصري، وتطور الأنشطة فى ظل رقمنة الإقتصاد وما فرضه ذلك من تحديات أمام المحاسبة الضريبية، وعليه توجهت الدراسة إلى مواجهة هذه المخاطر الضريبية الدولية من خلال تقنيات التحول الرقمى (نظم ذكاء الأعمال - تقنية البلوك تشين)

وتمثلت طبيعة المشكلة: تحليل أثر المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية، وبرز هدف البحث فى: دراسة تحديات المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد وتحديد أثرها على الحصيلة الضريبية وسبل مواجهتها، ولتحقيق هدف البحث تم صياغة الفرض: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد على الحصيلة الضريبية، وتم تقسيم البحث الى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول الدراسات السابقة والفجوة البحثية، فى حين تناول المبحث الثانى الإطار العام للمخاطر الضريبية الدولية، وتناول المبحث الثالث كيفية مواجهة المخاطر الضريبية الدولية ورقمنة الإقتصاد، واقترح البحث الحلول من خلال التحول الرقمى داخل المنظومة الضريبية، إلى جانب تطوير الإدارة الضريبية وتدريب أفرادها للتعامل مع التطورات الضريبية الدولية، وتطوير التشريع الضريبي بحيث تتفق مواده ومتطلبات الإتفاقية متعددة الأطراف

ومن أهم نتائج الدراسة أن مواجهة المخاطر الضريبية الدولية وتكيف النظام الضريبي مع النظام الضريبي الدولي يزيد من الحصيلة الضريبية، ويمكن من حصول مصر على نسبتها العادلة من الضريبة الدولية وخاصة تلك التى تخص الأنشطة الرقمية

وفى ضوء نتائج البحث يوصي الباحث:

- ١- إبرام إتفاقية ضريبية دولية متكاملة الأطراف تشمل كل دول العالم تصدر محاور تحدد الضريبة على الشركات الرقمية وتحدد النصيب العادل لكل دولة
- ٢- وضع حل جماعى للمشاكل الضريبية الدولية قابل للتوافق عليه
- ٣- تطوير التشريع الضريبي الداخلى بما يتوافق مع محاور الإتفاقية متعددة الأطراف كما فى م.٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومادة ٩٢ فلن تستطيع أى دولة بمفردها ووفق تشريعها الداخلى أن تواجه التحديات الضريبية العالمية فى ظل رقمنة الإقتصاد

٤- الإعتماد فى فرض الضريبة على المنشأ الافتراضية، والتواجد الإقتصادى بجانب التواجد القانونى

٥- اعتبار أن للشركة وجود دون أن يكون لها وجود مادى من خلال الإعتماد على حجم مبيعاتها للدولة المضيفة للإستثمار ويمكن تحديد أرباحها من خلال القوائم المالية المجمعة ووضع معادلات وتحليلات مالية معينة، كما يمكن الإعتماد على الأرباح المتبقية حيث أن لديها عملها الأساسى إلى جانب عملها غير الأساسى (نقلاً عن عبد القادر، ٢٠٢١)

٦- الإعتماد على المستهلك النهائى فى فرض ضريبة الإقتصاد الرقمى وما يقدم إليه من سلعة أو خدمة

٧- وضع قائمة إيجابية للأنشطة الرقمية الخاضعة للضريبة وأخرى سلبية للأنشطة الرقمية غير الخاضعة للضريبة، مع وضع أسس تسوية مبكرة بين الدول

٨- إنشاء محكمة ضريبية دولية لنظر الخلافات الضريبية بين الدول فى أحقية فرض الضريبة على الأنشطة الرقمية وأسس توزيعها بين الدول المشتركة فيها

٩- الإعتماد على سلسلة من المعايير لتحديد الشركة الرقمية مقدمة السلعة أو الخدمة مثل البيانات المتكررة فى البروفايل، كود الجوال وما إلى ذلك مما يستجد من طرق تكنولوجيا

١٠- تطبيق مبدأ الإلتزام الطوعى للشركات الرقمية فهى من تحدد رقم أعمالها والضريبة المستحقة وتربط الضريبة فى كل دولة

المراجع

المراجع باللغة العربية:

حامد، سمحى عبدالعاطى، يونس حسن عقل (٢٠٢٠) " المعاملة الضريبية لأنشطة وعملیات تكنولوجيا البلوك تشين "Blockchain" فى مصر: دراسة مقارنة جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، بحوث ومقالات، مجلد ٢٤ عدد ١ خليفة، ايهاب (٢٠١٨) مجلة مركز المستقبل للأبحاث والدراسات المتقدمة، العدد ٢٠ ٢٠١٨/٣/٣،
<https://futureuae.com>

الدمرداش، محمود محمد ، " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الإقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودى بالتركيز على قانونى ضريبة الدخل والقيمة المضافة"، كلية الشريعة والقانون بدمنهوور جامعة الأزهر، ورقة بحثية، ٢٠٢٠ <http://jdl>journals.ekb.eg>

الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي (٢٠١٩)، "دراسة تحليلية لأثر فاعلية استخدام تكنولوجيا سلاسل الثقة Blockchain فى البيئة المحاسبية وانعكاسها على قطاعات الاعمال المختلفة"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ٢٠١٩، مجلد (٢٣)، العدد (١)، ص ٩-٤٩ .

صالح، سمير أبو الفتوح، ٢٠٢١/٦/١١ ندوة بعنوان البلوك تشين وتطبيقاتها فى العالم العربي صالح، سمير أبو الفتوح، ٢٠١٩ نظم المعلومات المحاسبية فى بيئة التحول الرقمى، المنصورة، بدون ناشر

عبد القادر، مصطفى محمود، (٢٠١٨)، " مكافحة التجنب الضريبي الدولى فى ضوء أنشطة الإقتصاد الرقمى: هل هو ضرورة أم رفاهية؟"، ورقة العمل رقم ١٩٥، يونيو ٢٠١٨، المركز المصرى للدراسات الإقتصادية

عبد القادر، مصطفى محمود، (٢٠١٩)، "ورقة عمل حول اصلاح السياسة الضريبية فى جمهورية مصر العربية " ورقة عمل غير منشورة - من المؤلف

عبد القادر، مصطفى محمود، (٢٠٢٠)، " تقييم نظام الضريبة على القيمة المضافة فى جمهورية مصر العربية"، ورقة عمل مقدمة الى اللجنة الإقتصادية والاجتماعية لغرب أسيا ESCWA / الأمم المتحدة

عبد القادر، مصطفى محمود، (٢٠٢١)، " النظام الضريبي العالمى الجديد والتحول الرقمى" ندوة بتاريخ ٢٠٢١/٦/٢٥ على فيس بوك Zakria Hasaneen

فاطمة، مانع، ٢٠٢٠، "ادارة علاقات العملاء نموذج لتطبيقات ذكاء الأعمال في المنظمات" جامعة
حسيب بن بو علي بالسلف، الملتقى العلمي الدولي الخامس حول الإقتصاد الافتراضي

وانعكاساته على الإقتصاديات الدولية، mn_mana@yahoo.fr

منصور، السيد محمود سالم محمد، (٢٠١٤) "نموذج محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحاسب
الضريبي للمشروعات الصغيرة (دراسة نظرية ميدانية)"، رسالة ماجستير غير منشورة -
كلية التجارة - جامعة بورسعيد

منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OCED (٢٠١١)، " مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
بشأن حوكمة الشركات "

المنير، عمر (٢٠٢١)، تصريحات بجريدة المصري اليوم بتاريخ ٢٠٢١/٣/١١، الموقع
<http://www.almasryalyoum.com>

وناس، كريم، " الضرائب على الإقتصاد الرقمي في العالم العربي والشرق الأوسط "، تقرير صادر عن
الاتحاد الدولي للصحفيين بالتعاون مع منظمة من اتحاد لاتحاد، يناير ٢٠٢٠

المراجع باللغة الإنجليزية

Angela Walch," Open Source Operational Risk: Should Public Blockchains
Serve as Financial Market Infrastructures? Handbook of Digital Banking
& Internet Finance," www.ssrn.com, 2016.

Cyber security intelligence and anal Analytics" Juan Wang " 2020 11-3-2020
Application of Blockchain technology in tax collection and management

Daniel E. O'Leary," Configuring Blockchain Architectures for Transaction
Information in Blockchain Consortiums: The Case of Accounting and
Supply Chain Systems" www.ssrn.com, 2018

Habip Demirhan, (2019)" Effective Taxation System by Block Chain
Tetechnology", Blockchain Economics and Financial Market Innovation,
Springer Nature Switzerland AG 2019

Havens Tax Super Cryptocurrencies Are) "2013 (Omri, Marian) 112 volume,
Review Law Michigan fi_mlr/edu.umich.law.repository://http 8 for
support and complexity, delay Time) " 2016, (Xiao. E, Tiezzi (and
Economics Environmental of Journal," taxation .141-117. pp, 2016 May,
77 Volume", Management4

Helen Eenmaa-Dimitrieva and Maria José Schmidt-Kessen," Regulation Through
Code as A Safeguard for Implementing Smart Contracts in No-Trust
Environments ", eui Working Paper LAW, www.ssrn.com , ٢٠١٧

- Helen Eenmaa-Dimitrieva and Maria José Schmidt-Kessen," Regulation Through Code as A Safeguard for Implementing Smart Contracts in No-Trust Environments ", eui Working Paper LAW, www.ssrn.com , ٢٠١٧
- Hitesh Malviya," How Blockchain will Defend IOT", www.itsblockchain.com, 2017
- Kimble, C., & Milolidakis, G. (2015). Big Data and Business Intelligence: Debunking the Myths. *Global Business and Organizational Excellence*, 35(1), pp.23–34.
- Milla Sepliana Setyowati, Niken Desila Utami * , Arfah Habib Saragih and Adang Hendrawan '2020 Blockchain Technology ' Application for Value-Added Tax Systems ' **Department of Fiscal Administration, Faculty of Administrative Sciences, Universitas Indonesia, Depok 16424, West Java, 18-11-2020** مجلة الابتكار المفتوح سوق التكنولوجيا
- (Shailak, Jani)10 April 2018 " Legislation on Impacts Potential & Challenges Its 324770908/publication/net.researchgate.www://https ,Jie, Wang& Kathrina, Gonzales, Terada Akiko, Hagiwara) 11 Case The—Economy Digital a in Challenges Taxation) "2019(.No Stock Publication" China of Republic s'People the of 2-BRF190151/22617.10/org.doi.dx://http: DOI ,2-B
- Richard T. Ainsworth, Ville Viitasaari," Payroll Tax &The Blockchain", *Tax Notes International*, March 13, 2017
- Thomas F Heston," A Case Study in Blockchain Healthcare Innovation", www.ssrn.com November 24, 2017.
- Thomas F Heston," A Case Study in Blockchain Healthcare Innovation", www.ssrn.com November 24, 2017.