

المعاملة الضريبية لعمليات
استيراد السلع والخدمات الرقمية
في المملكة العربية السعودية
(دراسة تحليلية).

إعداد

فيصل صبر الشمري

طالب دكتوراه بكلية الأنظمة والدراسات القضائية
بالجامعة الإسلامية.

البريد الإلكتروني

Faisl_1234@yahoo.com

المعاملة الضريبية لعمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية في المملكة العربية السعودية دراسة تحليلية

فيصل صبر الشمري

قسم الأنظمة، كلية الأنظمة والدراسات القضائية، الجامعة الإسلامية،
المدينة المنورة، المملكة العربية السعودية.

البريد الإلكتروني: Faisl_1234@yahoo.com

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة الأحكام المنظمة لعمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية للمملكة العربية السعودية من منظور ضريبة القيمة المضافة، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وقد تضمن البحث التعريف بالأنشطة الرقمية، ثم تناول مسألة الاختصاص المكاني لضريبة القيمة المضافة والأحكام المنظمة لاستيراد السلع والخدمات الرقمية. يعتمد البحث على منهج الوصف التحليلي، وذلك بالاعتماد بصفة أساسية على التشريعات التي تنظم ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية وكذلك الأدلة الإرشادية التي أصدرتها الإدارة الضريبة في المملكة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بالإضافة إلى المصادر أخرى التي تناولت بالدراسة أحكام ضريبة القيمة المضافة والأنشطة الرقمية، مع النظر إلى بعض التشريعات المقارنة.

وقد توصل البحث إلى أن الإدارة الضريبية تواجه صعوبات إزاء إخضاع عمليات الاستيراد الرقمية وذلك لأن السلع والخدمات الرقمية لا تمر عبر المنافذ الجمركية، ومن هنا يوصي البحث بضرورة التنسيق الدولي وتطوير الإدارة الضريبية لتواكب تطورات الأنشطة الرقمية. إبرام الاتفاقيات الثنائية، لا سيما فيما بين الدول التي تتمتع بتداول تجاري رقمي واسع.

الكلمات المفتاحية: المعاملة الضريبية، استيراد السلع، الخدمات، الرقمية، المملكة العربية السعودية.

Tax Treatment of Imports of Digital Goods and Services in the Kingdom of Saudi Arabia

Faisal Sabr Al-Shammari.

**Department of Laws, College of Laws and Judicial Studies,
Islamic University, Medina, Kingdom of Saudi Arabia.**

Email: Faisl_1234@yahoo.com

Abstract:

This research aims to examine the regulatory provisions governing the importation of digital goods and services into the Kingdom of Saudi Arabia from a Value-Added Tax (VAT) perspective, utilizing a descriptive-analytical approach. The research defines digital activities and then addresses the territorial scope of VAT and the regulations governing the importation of digital goods and services. The research is based on the analytical descriptive approach, relying primarily on the legislation regulating the value-added tax in the Kingdom of Saudi Arabia, as well as the guidelines issued by the tax administration in the Kingdom, the Zakat, Tax and Customs Authority. In addition to other sources that have studied the provisions of value-added tax and digital activities, with a view to some comparative legislation.

The study concludes that tax authorities face challenges in subjecting digital imports to VAT, as digital goods and services do not pass through customs checkpoints. Therefore, the research recommends international coordination and the development of tax administrations to keep pace with the evolution of digital activities. Concluding bilateral agreements, especially between countries with extensive digital trade.

Keywords: Tax treatment, Import of Goods, Services, Digital, Saudi Arabia.

المقدمة

إن انتشار وتنامي ظاهرة الأنشطة الرقمية والتي لا يرتبط تنفيذ كثير منها بموقع جغرافي محدد أدى إلى بروز مشكلة تتعلق بإخضاع تلك الأنشطة لضريبة القيمة المضافة. وبما أن كثيرًا من الدول بما في ذلك المملكة العربية السعودية تُخضع عمليات الاستيراد لضريبة القيمة المضافة، وذلك بمجرد مرورها بالمنافذ الجمركية، فإن عمليات الاستيراد للسلع والخدمات الرقمية لا تمر عبر المنافذ الجمركية، ومن هنا فإنه قد يعسر إخضاعها للضريبة، وهذه إشكالية البحث، وهي ما المعالجة الضريبية الموضوعية إزاء عمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية، حيث سيكشف البحث بالتحليل عن التشريعات التي أخذت بها المملكة العربية السعودية في سبيل التصدي لهذه المشكلة، وذلك بعد التعريف بالسلع والخدمات الرقمية، وذلك من أجل تقييمها وتقديم التوصيات التي يرى الباحث أهمية الأخذ بها.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية ضريبة القيمة المضافة باعتبارها من أهم مصادر تمويل الخزينة العامة للدول، وبما أن الأنشطة الرقمية آخذة في الانتشار والتوسع بنسبة كبير وهذا يعني حرمان الخزينة العامة من الكثير من الإيرادات الضريبية للأنشطة الرقمية إن لم تتصدى الدول لها، لا سيما عمليات الاستيراد من الخارج فإنه من المفيد بحث ودراسة الأحكام المتعلقة بالأنشطة الرقمية لا سيما تلك العابرة للحدود والقادمة من الخارج.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على المعاملة الضريبية لعمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية من منظور أحكام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ومن ثم تحليلها بغية الوصول إلى تقييمها.

نطاق البحث:

موضوع البحث هو كيف تعاملت التشريعات السعودية مع ظاهرة استيراد السلع والخدمات الرقمية. إذن، يقتصر البحث على ظاهرة استيراد السلع والخدمات الرقمية دون ما سواها، وذلك بالنسبة للمملكة العربية السعودية. البحث لن يتناول الوسائل المتاحة للإدارة الضريبية بالمملكة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك والموضوعة من أجل حصر

وتعقب المتعاملين بالأنشطة الرقمية وإخضاعهم لضريبة القيمة المضافة، كما لن يتناول الشق الجنائي والمرتبط بالمخالفات المنصوص عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة.

الدراسات السابقة:

من خلال البحث في كل ما تيسر من المصادر المختلفة لا سيما المكتبة الرقمية السعودية ودار المنظومة حتى عبر محرك البحث قوقل لم يقف الباحث على أي مصدر تخصص في دراسة الأحكام المتعلقة باستيراد السلع والخدمات الرقمية في المملكة العربية السعودية من منظور ضريبة القيمة المضافة، وما وجده الباحث فهو يتناول مشكلة إفلات الأنشطة الرقمية من الخضوع لضريبة القيمة المضافة، وكونها ظهرت بنماذج جديدة غير مألوفة، وكذلك استعراض ما يمكن عمله لضمان خضوعها للضريبة، بالإضافة إلى استعراض التجارب الدولية المختلفة، ومنها ما يلي:

❖ الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، طارق عبد القادر إسماعيل، صندوق النقد العربي، ٢٠٢١. هذا العمل تناول فيه المؤلف بإشارة واختصار التطورات التقنية والاقتصاد الرقمي على الصعيدين الدولي والإقليمي، ملامح الاقتصاد الرقمي من المنظور الضريبي، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي، الجهود الدولية للتصدي لتحديات فرض ضرائب على الاقتصاد الرقمي، نطاق تطبيق الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، تجارب الدول العربية في مجال المعالجة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، كما أن العمل تناول مشكلة عدم خضوع أنشطة الكيانات الرقمية للضرائب بمختلف أنواعها، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة.

❖ الضريبة على التجارة الإلكترونية بين الفرض والإعفاء، إلياس زكريا، سايج حمزة، صلعة سمية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، ٢٠٢٠. في هذا العمل عرف الباحثون بالتجارة الإلكترونية، واستعرضوا آراء المؤيدين والمعارضين لفرض الضرائب عليها، ثم بينوا الصعوبات الناجمة عن فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية، ثم استعرضوا عددا من الحلول المقترحة لمعالجة مشكلة صعوبة فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية.

❖ ضرائب التجارة الإلكترونية بين الإعفاء والإخضاع، قشام إسماعيل، مجلة دفاتر اقتصادية، ٢٠١٥، وهذه مثل سابقتها، فمباحثها مثل سابقتها تمامًا إلا أن الباحث هنا لم يناقش آراء المختلفين حول جدوى فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية.

❖ كتاب الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، رمضان صديق، دار النهضة، ٢٠٢٠. وفي

هذا الكتاب تناول المؤلف الأنشطة الرقمية تعريفاً وخصائص، ثم تحدث عن مشكلات الأنشطة الرقمية من المنظور الضريبي، فتحدث عن الضرائب بأنواعها: ضريبة الدخل، وضريبة القيمة المضافة، والضريبة الجمركية وضرائب أخرى. كما تحدث عن مواضيع أخرى مثل رقمنة الإدارة الضريبية ومشكلاتها، وكذلك أشار إلى الجهود الدولية بشأن الأنشطة الرقمية وفرض الضريبة عليها.

❖ مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي، هل هو ضرورة أم رفاهية، مصطفى محمود عبد القادر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ٢٠١٨. وهذا الكتاب تناول المؤلف فيه الملامح الأساسية لأنشطة الاقتصاد الرقمي من المنظور الضريبي، ثم تحدث عن مكافحة التجنب الضريبي في مجال ضريبي الدخل والقيمة المضافة، والكتاب بالإضافة إلى أن الاهتمام فيه منصب على دراسة مكافحة ظاهرة التجنب الضريبي، فهو في كل المباحث لم يتناول الأنظمة السعودية بالإشارة فضلاً عن الدراسة.

❖ مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، محمود محمد الدمرداش، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، ٢٠٢٠. ومحل البحث والدراسة في هذا البحث هو مكافحة ظاهرة التجنب الضريبي، وهو عنوان البحث كما هو ظاهر، وقد تضمن هذا البحث ثلاثة مباحث هي: التجنب الضريبي والتحديات الناتجة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل، التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على القيمة المضافة. يلاحظ تشابه عنوان ومباحث هذا البحث مع الذي سبقه.

ووجه الاختلاف بين البحث الذي سيقوم به الباحث وبين هذه المصادر هو أنها متخصصة في عمليات الاستيراد وذلك في ظل أحكام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وهو ما لم يُدرس في هذه المصادر.

منهج البحث:

يعتمد البحث على منهج الوصف التحليلي، وذلك بالاعتماد بصفة أساسية على التشريعات التي تنظم ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية وكذلك الأدلة الإرشادية التي أصدرتها الإدارة الضريبة في المملكة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بالإضافة إلى المصادر أخرى التي تناولت بالدراسة أحكام ضريبة القيمة المضافة والأنشطة الرقمية، مع النظر إلى بعض التشريعات المقارنة.

خطة البحث:

المبحث الأول

تعريف السلع والخدمات الرقمية.

المبحث الثاني

المصادر التشريعية المنظمة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

المبحث الثالث

النطاق المكاني لضريبة القيمة المضافة.

المبحث الرابع

الأحكام المنظمة لعمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية.

المبحث الأول

تعريف السلع والخدمات الرقمية

تنص الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة على أن السلع هي جميع أنواع الممتلكات المادية (الأصول المادية) وتشمل المياه وجميع أنواع الطاقة بما في ذلك الكهرباء والغاز والإضاءة والحرارة والتبريد وتكييف الهواء^(١)، في حين لم تعرف الاتفاقية الخدمات على نحو ما فعلت إزاء السلع، ولكنها ذكرت في ثانيا المواد التنظيمية أنه "يُعد توريدًا للخدمات أية معاملة توريد لا تشكل توريدًا للسلع وفقا لأحكام هذه الاتفاقية"^(٢).

من الواضح أن الخدمات بحسب هذه المادة هي كل ما لا يمكن تصنيفه بأنه شيء مادي، أي ليس معنويًا، أو أنه ما ليس له جسد أو جسم أو شكل أو مادة^(٣).

فما له مادة في الخارج يعتبر سلعة، ولا ينال من ذلك كونها غير مرئية، فالهواء مثلًا شيء لا يمكن رؤيته ولكنه بلا شك شيء له جرم أو مادة. ومع أن السلعة هي كل شيء له مادة أو جسم ونحو ذلك من الأشياء القابلة للمس tangible إلا أنه وبحسب الاتفاقية فإن توريدات الكهرباء والإضاءة والحرارة والتبريد تعتبر من قبيل توريدات السلع، وهو استثناء كما هو ظاهر لأن الكهرباء هو نتاج علاقات تفاعلات مواد معينة وليس شيئًا ملموسًا وكذلك الإضاءة وخدمات التدفئة (الحرارة بحسب نص المادة) والتبريد، ولكن سيظل اعتباره سلعة، لأنه يمكن قياس كمية الكهرباء بوحدات معينة (كليو واط) عن طريق أجهزة القياس (electric meter) مع إمكانية نقلها، وإدراكها بالحواس من خلال وظائفها في الإنارة والتشغيل^(٤).

"يحتاج المرء فقط إلى لمس اتصال كهربائي مباشر؛ على سبيل المثال، ضع إصبعك في مقبس كهربائي، لتشعر وتستشعر جزئيات الكهرباء الفرعية التي مرت عبر جهاز القياس في مقر العميل؛ وبالتالي يمكن قياس الكهرباء وتحديدها. وينطبق هذا على الجهاز، وكذلك داخل

(١) المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٢) المادة (٧) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٣) معجم المعاني الجامع، تعريف ومعنى مادي، تاريخ النقل ١٤٤٥/٤/١هـ.

(٤) <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D9%85%D8%A7%D8%AF%D9%8A>

(٤) رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٢٦٩.

مقر العمل"^(١).

هذا وقد نص قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على أن الكهرباء يندرج ضمن السلع، بقوله: "السلعة كل شيء مادي أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية"^(٢).

ويرى البعض أن اعتبار توريد الكهرباء من قبيل توريد السلع يؤدي إلى اعتبار توريد أي طاقة أخرى من قبيل توريد السلع مثل الطاقة الشمسية وكل مصدر يولد طاقة أيًا كان نوعها، فهناك الطاقة الحرارية التي يمكن توليدها من الغاز الطبيعي، فهذه الطاقات وإن لم ينص عليها صراحة، لكنها مشمولة بالعبارة العامة للنص القانوني الذي عرف السلع، لأنه ذكرها على سبيل التمثيل^(٣)، وبمثل هذا جاءت الاتفاقية الخليجية الموحدة، فقد ذكرت أن السلع جميع الممتلكات المادية ثم ذكرت أنها تشمل جميع أنواع الطاقة بما في ذلك الكهرباء^(٤).

وقد سار المشرع المصري على تعريف الخدمات بأنها كل شيء عدا السلع بقوله في المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة: "الخدمة كل ما ليس بسلعة، سواء كان محليًا أو مستودًا" بعد أن عرف السلع بأنها: "كل شيء مادي، أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه، بما في ذلك الطاقة الكهربائية"^(٥)، والتشريع الإماراتي بقوله في المادة (١) كذلك

(١) مترجم عن النص الأصلي:

"One only need to touch a live electric connection; e.g., place one's finger in an electric socket, to feel and sense the sub-particles of electricity which have passed through the meter at the customer's premises; thus, electricity can be measured and identified. This is true both at the meter and afterwards, inside the customer's premises".

المصدر مقال على الشبكة بعنوان:

Federal Courts Conflict Whether Electricity is a Goods Under Section ٥.٣(b)(٩) of the Bankruptcy Code,

تاريخ النص ٢٠١٤، Jan ٢٤، تاريخ النقل ١٤٤٥/٤/٢ هـ

(٢) المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(٣) رمضان صديق، المرجع السابق، ص ٢٦٩.

(٤) المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٥) المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري.

من القانون الاتحادي في شأن ضريبة القيمة المضافة: "الخدمات: أي شيء يمكن توريده غير السلع" بعد وصفه السلع بأنها: "الممتلكات المادية التي يمكن توريدها، بما في ذلك العقارات والمياه وجميع أنواع الطاقة التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون"^(١)، والأردني في المادة (٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بقوله: "الخدمة: كل عمل يقوم به الشخص لقاء بدل بما في ذلك تقديم منفعة إلى الغير ولا يشمل هذا العمل تزويد سلعة" بعد وصفه السلع بأنها "كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية"^(٢).

هذا وقد سار على ذلك الاتحاد الأوروبي^(٣) حينما عرف الخدمات بأنها كل معاملة لا تشكل بيعاً لسلعة، ومثله التشريع الأمريكي، والتشريع البريطاني والتشريع النيوزلندي،^(٤) والتشريع الماليزي والذي أضاف بأن الخدمة هي عمل "anything done or to be done"^(٥)، والتي -أي هذه التشريعات- اعتبرت الخدمة كل توريد غير توريد السلع. ووفقاً لما تقدم يكون على الإدارة الضريبية اعتبار كل ما لا يدخل في تعريف السلع بأنه خدمات، وسيكون للقضاء كلمته الأخيرة في هذا الباب. ومن الجدير بالذكر أن التعريف الواسع للخدمات يراد منه ضمان عدم إفلات الأنشطة من الضريبة،^(٦) لأنه بهذا التعريف سيتسع وعاء الضريبة وسيشمل عدداً أكبر من الأنشطة، فلا يؤدي عدم اعتبار توريد ما أنه سلعة إلى إفلاته من الضريبة لأن كل ما ليس بسلعة سيكون بالضرورة خدمة، والخدمات خاضعة للضريبة إلا ما هو مستثنى بنصوص واضحة.

وأما توريد السلع والخدمات الرقمية فيعتبر من ضمن الأنشطة الرقمية، تُعرف الأنشطة الرقمية أو الأنشطة الإلكترونية -كلاهما صحيح-^(٧) بأنها الأنشطة المرقمة التي

(١) المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الإماراتي.

(٢) المادة (٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني.

(٣) COUNCIL DIRECTIVE ٢٠٠٦/١١٢/EC of ٢٨ November ٢٠٠٦ on the common system of value added tax, article ٢٤.

(٤) صلاح حامد، تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به، ص ٧٧ و٧٨.

(٥) قانون ضريبة السلع والخدمات الماليزي، القسم الثاني (التعريفات).

(٦) رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، ص ٢٧٦.

(٧) اخترت "رقمية" بدلا من "إلكترونية" محاكاة للكثير من المصادر التي اطلعت عليها. وجدت أيضا المصادر الإنجليزية تكتب "رقمية" digital كثيرا. وقد بحثت عن الفرق بين المصطلحين فإذا ليس هناك فرق

تعمل بنظام الرقمنة الحديث، وتعني الرقمنة "إسقاط الحواجز الفاصلة بين أنساق الرموز المختلفة من نصوص وأصوات وأنغام وصور ثابتة ومتحركة، وتحويل هذه الأنساق إلى سلاسل رقمية قوامها الصفر الواحد حتى تتواءم مع نظام الأعداد الثنائي الذي هو أساس على الكمبيوتر، فهي بذلك عملية تحويلية للأنساق العادية (التمثيلية) إلى نظام آخر تتمكن الآلة أو الجهاز سواء كانت كمبيوتر أو نظامًا معلوماتيًا من التعامل معه، على أساس البرامج المعدة مسبقًا، ثم يقوم هذا الوسيط (الآلة أو الجهاز) بإعادة عملية القراءة ليخرج النصوص من شكلها العادي نصًّا كان أو صورة أو مقطع فيديو أو غيره"^(١).

يلاحظ الطول وشيء من الصعوبة في هذا التعريف -وهو ما لاحظته الباحثة في مصادر متعددة- وإن كان من السهل فهم مقصد صاحب التعريف، وهو أن الرقمنة هي عملية تحويل المعلومات باستخدام الطريقة الكمبيوترية الممثلة بالترميز أو التوكيد الرقمي، بحيث تتحول البيانات إلى أرقام ليسهل التعامل معها. رقمنة المعلومات تعني تحويلها إلى صيغة تجعل الكمبيوتر قادرًا على قراءتها. أو صياغة البيانات بشكل يجعل الكمبيوتر مباشرة قادرًا على معالجتها^(٢)، أي نقل المعلومات إلى صيغة جديدة خاصة بالنظام الكمبيوتر ليتعامل معها الكمبيوتر، وهذه الصيغة رقمية أي تتخذ من الأرقام مصدرًا أو أساسًا لها، فيما يسمى بالنظام الثنائي binary system والمعتمد على الرقمين ٠ و ١.

على أية حال رقمنة المعلومات هي من قبيل العمليات أو الظواهر التي لا يمكن لأحد استيعابها بالفعل ما لم يركب كيف تعمل، ولكن مع هذا أرجو أن يكون الشرح النظري الذي تم

بينهما، على الأقل لدى المستخدم العادي غير المتخصص في التقنية. فالمواد والمعلومات غير الملموسة والمعالجة بواسطة التكنولوجيا توصف بأنها إلكترونية ورقمية، وكل آلة تقنية مثل الكمبيوتر والهواتف الذكية يصح وصفها بأنها إلكترونية ورقمية. للمزيد يرجى الرجوع إلى هذه الصفحة الرقمية الإلكترونية: (ما الفرق بين إلكترونية ورقمية)، تاريخ النقل ١٤٤٥/٨/٥هـ.

<https://www.quora.com/Whats-the-difference-between-electronic-and-digital>

(١) التكنولوجيا الرقمية: قراءة في المفاهيم وبعض الأبعاد النظرية، جاب الله حكيمة، وبن عمروش فريدة، المجلة العلمية للتكنولوجيا وعلوم الإعاقة، عدد ١، ص ١٢٣، ٢٠٢١.

نقلا عن أثر وسائل التواصل الاجتماعي في عملية التحول الديمقراطي في الدول العربية، جبدو حاج بشير، ص ٣٥، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم السياسية، ٢٠١٧.

(٢) معنى digitize، معجم كولن، Colin تاريخ النقل ١٤٤٣/١٢/٢٠هـ

[Khttps://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/digitize](https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/digitize)

استعراضه هنا -وهو ضروري بلا شك- قد أعطى فكرة لا بأس بها عن ماهية الرقمنة. ثم ومن المهم قوله بأن الأنشطة الرقمية هي حينئذ التي تُمارس باستخدام النظام الرقمي، وللتبسيط هي الأنشطة التي تتخذ من الأجهزة الرقمية مثل الكمبيوتر والهواتف الذكية مجالاً لها، ويقابلها حينئذ الأنشطة العادية، أو غير الرقمية، وهي الأنشطة التي لا تتخذ من الأجهزة الرقمية مجالاً لها، أي أن الملتقي أو المستهلك للأنشطة الرقمية سيكون بالضرورة مستخدماً للألة الرقمية. ويمكن التمثيل لذلك بنشاط الإعلانات حيث يقوم المعلن بعرض الإعلان لصالح المعلن له في صحيفة ورقية مثلاً أو عبر منشورات ورقية أو في مكان عام، في حين يقابل ذلك في الأنشطة الرقمية عرض الإعلان على موقع إلكتروني، ولنقل رقمي. في الأول لم يكن مجال أو محل الإعلان إلكترونياً رقمياً، بل على أرض الواقع كما يقال، في حين حتى نرى الإعلان في النوع الثاني يتوجب علينا استخدام الأجهزة الرقمية والدخول على الصفحات الرقمية.

على هذا يمكن القول بأنه لا يُعد من الأنشطة الرقمية تلك الأعمال والإجراءات التي هي رقمية ولكنها مجرد وسيلة أو توابع لأنشطة غير رقمية. ويمكن التمثيل لهذا بكل أنشطة البيع وتقديم الخدمات وغير ذلك من التصرفات القانونية التي يُستخدم الكمبيوتر من أجل تحرير العقود والفواتير وغير ذلك من المستندات المحررة لتوثيق تلك الأنشطة، فهذه الأنشطة في ذاتها غير رقمية، فقيام الفندق مثلاً بتأجير الغرفة للعميل الذي جاء بنفسه يبحث عن غرفة ليس رقمياً بالرغم من استخدام الكمبيوتر لتحرير البيانات وطباعة الفاتورة، لكن هذا العميل لو استأجر الغرفة باستخدام تطبيق بوكينغ Booking مثلاً، فإنه وبلا شك قد مارس نشاطاً رقمياً؛ لأن المجال الذي وقع فيه جوهر النشاط وهو الاتفاق بين الفندق والعميل على استئجار غرفة رقمي، وأدواته رقمية، ومع هذا فإن هذا النشاط ليس رقمياً بالكامل لأن تقديم الغرفة من قبل الفندق إلى المستأجر ليس من قبيل الأعمال الرقمية بلا شك، ولذلك يصح القول بأن نشاط التأجير نفسه أي ذات الاتفاق هو رقمي وأما محل الاتفاق أو تنفيذه فهو غير رقمي بدون شك. ونشاط تأجير الفندق عبر التطبيقات الرقمية يشبه ما تقوم به شركات مثل أوبر Uber وكريم حيث يتم الاتفاق رقمياً عبر التطبيق التابع لها، ولكن محل الاتفاق هو قيام الكابتن سائق السيارة بإيصال العميل، فيقال مثل ما يقال في عقد تأجير الفندق عن طريق التطبيقات، حيث إن الاتفاق على التوصيل هو نشاط رقمي صرف، وأما قيام الكابتن سائق السيارة بالنقل فهو غير رقمي بلا شك^(١).

(١) الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة (الاقتصاد الرقمي)، ص٧، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك،

وماذا لو قام المهندس المعماري بإرسال التصميم المتفق عليه مع العميل عبر البريد الإلكتروني^(١)، ومثله لو قام محامٍ بإرسال مشورة عبر الإيميل، ومثله كذلك لو قدم المستشار مشورة عبر الهاتف، فهل يقال بأن هذا من قبيل الأنشطة الرقمية لوجود الوسيط الرقمي وهو البريد الإلكتروني أو الهاتف وهو آلة جزء من تصميمها يعتمد على الرقمنة لاسيما الأجهزة الذكية.

فالجواب أنه وإن كان استخدمت وسائط تعتمد على الرقمنة لإرسال تلك الأعمال إلا أنها لا تختلف عن المثلث المذكور آنفاً وهو قيام الفندق بتأجير الغرفة إلى عميل حضر إليها فقيدت الاتفاق في الكمبيوتر الموضوع في صالة الاستقبال، ثم طبعت له الفاتورة، فهذا لا يعد نشاطاً رقمياً، لأن التصميم المعد من قبل المهندس المعماري في حد ذاته ليس نشاطاً رقمياً وكذلك بذل المشورة ذاتها. وبهذا الصدد فإن الاتحاد الأوروبي واليابان مثلاً لا يدرجان الخدمات الهندسية والقانونية التي تنفذ رقمياً ضمن الخدمات الرقمية^(٢).

في الوقت الذي تُعرف فيه الأنشطة الرقمية تحسن وتجدر الإشارة ولو سريعاً إلى المجال الذي تعمل فيه الأنشطة الرقمية، أو ماهي مقومات الأنشطة الرقمية، والذي سماه بعض الباحثين بـ "البنية التحتية"^(٣).

يمكن القول أنه يلزم توافر أربعة عناصر لعمل الأنشطة الرقمية هي الشبكات Networks والبرمجيات Software والأجهزة اللازمة Hardware والموارد البشرية Human resources. فأما الشبكات فيمكن تعريفها بأنها سلسلة من الحواسيب المتصلة مع بعضها البعض والتي تسمح بتبادل البيانات وإجراء الاتصالات وذلك باستخدام خطوط الهاتف وكابلات الألياف الضوئية Fiber Optic Cable والأقمار الصناعية. وأما البرمجيات فهي مجموعة البرامج الحاسوبية التي تمثل نوع النشاط وهدف مصمم البرمجية ولذلك يمكن القول أن هناك عدد لا يحصى من البرمجيات بحسب نوع النشاط الرقمي، فهناك برامج عرض الصورة والفيديو والكتاب الرقمي وهناك برامج التواصل الاجتماعي ومنصات

(١) يفضل قول بريد إلكتروني وليس بريد رقمي لاشتهار الأول

(٢) إمكانية الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، عبد الحليم شاهين، عمرو محمود، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ص ١١٤.

(٣) مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت، خالد بداح السهلي، ص ١١ رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١١.

التسوق وغير ذلك. وأما الأجهزة اللازمة فهي أجهزة حاسوب المستخدمين وكذلك الهواتف الذكية وأشبابها كالأيباد، والمحول Modem وهو حلقة الوصل بين الحاسوب وبين الشبكات، وذلك عبر وسائل وأدوات الاتصال التي سبق الإشارة إليها وهي خطوط الهاتف وكابلات الألياف الضوئية و الأقمار الصناعية. وأخيرًا ليس هناك حاجة لتبيين أن التفاعل بين تلك العناصر سيكون منوطًا بالعنصر الرابع وهو الموارد البشرية.

هذا وتكمن فائدة الرقمنة في أنها تسهّل حفظ المعلومات والوصول إليها ومشاركتها. على سبيل المثال: قد لا يكون الوصول إلى المستند التاريخي الأصلي متاحًا إلا للأشخاص الذين يزورون موقعه الفعلي، ولكن إذا كان محتوى المستند رقميًا، فيمكن إتاحتها للعالم أجمع.^(١) لقد ساهمت الرقمنة بالفعل في جعل المعلومات متاحة للكل، سهلت سبل التواصل، اختصرت إنجاز الكثير من الأعمال، جعلت من السهل الحصول على الكثير من السلع والخدمات، وغير ذلك من الفوائد العظيمة.

والآن تجاوزنا عبارتي رقمنة وأنشطة رقمية، ولنتعرف الآن على مصطلح لصيق وهو الاقتصاد الرقمي Digital economy وهو من المصطلحات الحديثة، ويعزى استخدامه لأول مرة إلى المدير التنفيذي لجماعة رجال الأعمال الكنديين دون ترابسكوت Trapscott Don، الذي أطلقه في عام ١٩٩٥ حين كان الإنترنت في بداية استخدامه، حيث كان يمكن الدخول إلى الشبكة عن طريق الاتصال الهاتفي^(٢).

وقد ارتأى الباحث أن يتحدث عن مصطلح الاقتصاد الرقمي لأن ضريبة القيمة المضافة كما هو منوّه عنه سابقاً تُفرض على الأنشطة الاقتصادية، فالضريبة تفرض على توريد السلع والخدمات لغرض اقتصادي، أي بهدف الربح، ومن هنا فمن المناسب الحديث ولو على وجه السرعة عن هذا المصطلح وهو "الاقتصاد الرقمي".

"يشير الاقتصاد الرقمي إلى ذلك الاقتصاد القائم على استخدام التكنولوجيا الرقمية Technology based digital والمتمثلة في شبكات الاتصالات الرقمية مشتملة على كل من الشبكة الدولية للمعلومات "الانترنت" والشبكات الداخلية للمعلومات "الانترنت" وكذلك على الحاسبات الآلية والبرامج وكل ما هو متعلق بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات؛

(١) Digitization، موقع Whatls.com، ماهية الرقمنة، تاريخ النقل ١٤٤٤/١/١هـ،

<https://www.techtarget.com/whatis/definition/digitization>

(٢) الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، رمضان صديق، ص ٣٠، دار النهضة العربية، ٢٠٢٠.

لذا فإنه يعرف أيضاً باسم اقتصاد الانترنت أو الاقتصاد الشبكي^(١)، اقتصاد المعلومات، الاقتصاد الافتراضي، الاقتصاد الإلكتروني^(٢)، الاقتصاد المعرفي^(٣).

بعبارة أبسط يقصد بـ "الاقتصاد الرقمي" مجموع الأنشطة الاقتصادية التي تمارس من خلال وسائل رقمية،^(٤) وذلك في مقابل الأنشطة غير الرقمية والتي حينئذ تمارس بدون استخدام الوسائل الإلكترونية، أي لا وسيلة إلكترونية تشكل القناة أو المجال الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط الاقتصادي.

ثم هنا أيضاً مصطلح لصيق أيضاً وهو "التجارة الرقمية أو الإلكترونية"^(٥)، والتي تعرف بأنها: "تبادل السلع والخدمات أو المعلومات عبر الانترنت ومواقع الشبكة الدولية"^(٦)، أو هي "عملية بيع وشراء السلع أو الخدمات عبر موقع إلكتروني أو منصة إلكترونية أو متجر في وسائل التواصل الاجتماعي أو تطبيق، وتحويل الأموال والبيانات لإتمام عملية البيع"^(٧). نلاحظ التشابه بين تعريف الاقتصاد الرقمي والتجارة الرقمية، والفرق هو أن التجارة هي ذات التبادل، في حين أن الاقتصاد يطلق على المنظومة الشاملة للتبادل وكمية الأموال ونحو ذلك، فإذا قيل اقتصاد رقمي فيقصد بذلك مجموعة من الأشياء تشمل تبادل السلع وتقديم الخدمات وحجم الأموال المتداولة. وعلى أية حال فالمهم معرفة أن الأنشطة الرقمية والاقتصاد الرقمي والتجارة الرقمية تعود إلى كون المجال الواقعة فيه هو المجال الرقمي بخلاف ما يقابلها من الأنشطة، الاقتصاد، والتجارة غير الرقمية. ولأن ضريبة

(١) مفهوم الاقتصاد الرقمي، أماني فوزي، المجلة الاجتماعية القومية، مجلد ٥٤، عدد ٣، ص ١٧٠، ٢٠١٧.

(٢) الضريبة الرقمية وأثار تطبيقها على الدول العربية، محمد محروس سعدوني إبراهيم، المجلة القانونية، ص ٥٠٨٢.

(٣) الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، رمضان صديق، ص ٣٣، دار النهضة العربية، ٢٠٢٠.

(٤) الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة: الاقتصاد الرقمي، ص ٧، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.

(٥) لاحظت شيوع استخدام لفظ "إلكترونية" مع لفظ "تجارة" أكثر من لفظ "رقمية".

(٦) مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت، خالد بداح السهلي، ص ١١ رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١١.

(٧) الدليل الإرشادي الخاص بالتجارة الإلكترونية في المملكة العربية السعودية، ص ٦، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.

القيمة المضافة تفرض على من يمارس النشاط الاقتصادي استقلالاً بقصد تحقيق الدخل^(١)، فيمكن القول إنه يخضع لضريبة القيمة المضافة كل من يمارس الأنشطة الرقمية "الاقتصادية" استقلالاً بقصد تحقيق الدخل.

وملخص ما تقدم أن الأنشطة الرقمية تتخذ من المجال الرقمي (الإلكتروني) مجالاً لوجودها، فهي الأنشطة التي تتم عبر البرامج والتطبيقات والمواقع والمنصات الرقمية، وفي سياق ضريبة القيمة المضافة فإنه يخضع لضريبة القيمة المضافة كل من يمارس الأنشطة الرقمية الاقتصادية مستقلاً بقصد تحقيق الدخل.

(١) المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثاني

المصادر التشريعية المنظمة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

في عام ٢٠١٦م قامت دول مجلس التعاون الخليجي بالمصادقة على قانون (نظام) موحد لضريبة القيمة المضافة وذلك تماشيًا مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لعام ٢٠٠١م والتي تسعى إلى تحقيق مراحل متقدمة من التكامل الاقتصادي وإقامة الوحدة الاقتصادية وتعزيز اقتصاد هذه الدول وذلك عبر وسائل من أهمها سن تشريعات موحدة في المجالات ذات العلاقة^(١).

منحت هذه الاتفاقية الدول الأعضاء مهلة غير محددة المدة لسن قانون محلي يضع هذه الاتفاقية حيز التنفيذ وبما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية^(٢).

أصدرت المملكة العربية السعودية المرسوم الملكي رقم (م / ١١٣) وتاريخ ٢ / ١١ / ١٤٣٨هـ والقاضي بسن نظام ضريبة القيمة المضافة، والذي عكست أحكامه الأحكام الواردة في الاتفاقية، كما أحال النظام في بعض أحكامه على الاتفاقية. عدا دولتي قطر والكويت فإن بقية الدول الأعضاء قد فرضت ضريبة القيمة المضافة، وبهذا فإنه وفي هذا البحث أيضًا فإن مصطلح "دول مجلس التعاون الخليجي" يقصد به الدول التي فرضت ضريبة القيمة المضافة وهي المملكة والبحرين والإمارات وعمان. وبهذا فإنه وفيما يخص تحديدًا أحكام ضريبة القيمة المضافة فإن دولتي قطر والكويت تعدان خارج دول مجلس التعاون الخليجي، وهو ما جاءت به الاتفاقية حيث نصت آخر فقرة في آخر مادة منها (٣/٧٩) على أنه: "تعد كل دولة عضو لم تطبق قانونها المحلي خارج نطاق تطبيق هذه الاتفاقية إلى حين تاريخ نفاذ قانونها المحلي"، وهو ما أكدت عليه كذلك الفقرة (٦) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بقولها: "لأغراض النظام، فإن أي دولة عضو لم تطبق ضريبة القيمة المضافة أو لا يوجد لديها نظام مطبق للخدمات الإلكترونية^(٣) مع

(١) المرجع السابق، المقدمة.

(٢) المرجع السابق، المادة (٧٩).

(٣) يقصد بتطبيق الخدمات الإلكترونية هو تطبيق ما نصت عليه المادة (٧١) من الاتفاقية من أن على كل دولة عضو استحداث نظام خدمة إلكتروني لغايات الامتثال بالمتطلبات المتعلقة بالضريبة فيما بين الدول الأعضاء.

المملكة، سوف تعامل كدولة خارج إقليم دول المجلس وفقًا لأحكام الاتفاقية. ويعد التوريد البيني الذي يتم مع تلك الدولة على أنه أجري في دولة ثالثة خارج إقليم دول المجلس. ويتم معاملة الأشخاص المقيمين في تلك الدولة معاملة المقيمين خارج إقليم دول المجلس". وأخيرًا فقد أوجبت الاتفاقية على الدول الأعضاء التعاون فيما بينها واستحداث نظام خدمة إلكتروني لغايات الامتثال لأحكام الاتفاقية^(١).

ثم في عام ٢٠١٨ م صدر نظام ضريبة القيمة المضافة، وكذلك صدر في ذات السنة اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وعليه فالمصادر التشريعية لضريبة القيمة المضافة في المملكة هي هذه الثلاثة مصادر.

(١) المادتان (٧١) و(٧٢) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

المبحث الثالث

النطاق المكاني لضريبة القيمة المضافة.

يمكن أن تفرض الضريبة في موطن إنتاج السلعة أو الخدمة، أي البلد التي انطلقت منه السلعة أو الخدمة، ويسمى هذا بمبدأ المصدر أو الأصل origin principle، كما يمكن أن تفرض في المكان الذي انتهت إليه السلعة أو الخدمة، أي البلد محل الاستهلاك، ويسمى هذا بمبدأ الوجهة أو المقصد destination principle، ويمكن تناول هذين المبدأين كما يلي:

المطلب الأول: مبدأ المصدر أو الأصل.

يعنى بمبدأ المصدر في سياق ضريبة القيمة المضافة أن ضريبة القيمة المضافة تُفرض على السلعة أو الخدمة في موطن نشوئها، لا في الموطن الذي انتقلت إليه. لا يخفى أن السلعة بالذات تنتقل من مورد إلى مورد، مثلاً من المصنع في الصين إلى تاجر الجملة ثم تاجر التجزئة، كلاهما في المملكة.

وفقاً لهذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على المصنع، وبعبارة أوضح تفرض الضريبة على واقعة بيع المصنع السلعة على تاجر الجملة. إذن؛ يمكن وصف هذا الأسلوب الأخذ بمبدأ الأصل أو المصدر بأنه ضريبة على الإنتاج^(١)، وعلى هذا المبدأ فلن يكون هنالك ضريبة على الواردات بموجب هذا المبدأ، بعكس الصادرات، فالصادرات التي تخرج من مصدر إنتاجها إلى خارج البلاد سيكون مفروضاً عليها ضريبة القيمة المضافة من قبل الدولة التي دخلها ثم إنتاج السلعة.

بناءً على هذا المبدأ ستساوى السلع المحلية سواء التي تم تصديرها أم لم يتم تصديرها، فالصادرات في هذه الحالة لن تحظى بالنسبة الصفرية، وبذلك لن تفلت من الضريبة، وذلك لأن النسبة الصفرية التي تفرض على الصادرات هي في الحقيقة إعفاء من الضريبة وزيادة، كما سيأتي بيانه قريباً إن شاء الله.

أيضاً يلاحظ أنه بإعمال هذا المبدأ والأخذ به ستحصل الدول التي لديها وفرة في الإنتاج على إيرادات ضريبية جيدة في حين ستحرم منها الدول منخفضة الإنتاج؛ وذلك لأن الضريبة تؤخذ فقط في دولة الإنتاج، وليس هنالك ضريبة على الواردات.^(٢) يلاحظ أيضاً أنه

(١) رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٢٤.

بإعمال هذا المبدأ على مستوى الدول ستتوفر السلعة لدى المستهلك في أي مكان بنفس سعرها أو قريباً من سعرها؛ وذلك لأن السلعة تفرض عليها الضريبة في موطن إنتاجها، ثم لا ضريبة بعد ذلك في الدولة التي تستوردها، وهذا يعني أن سعر السلعة سيخضع فقط للاعتبارات التجارية وسيكون حينئذ في مأمن من الآثار التي تخلفها اختلافات أسعار الضرائب من دولة إلى دولة^(١).

مبدأ المصدر يلقي ترحيباً وانتقاداً أيضاً من مراقبين ومهتمين. يمكن القول بأن أبرز ما يجعل هذا المصدر مرحباً به هو أنه يلغي الحدود الفاصلة بين الدول من الناحية الضريبية، وبذلك تكون حركة التجارة الدولية أكثر مرونة، لأن هذا لن يخلق التزامات بين المنتجين والإدارات الضريبية في الدول التي تستورد إنتاجهم، لأن الالتزام الضريبي انتهى بمجرد تحصيل الدولة الضريبة من المنتج داخلها. أيضاً يمكن القول بأن هذا المبدأ يتصف بالسهولة في التطبيق، فالإدارة الضريبية لا تحتاج إلى ضبط حسابات الصادرات والواردات جميعاً بل سيقصر عملها فقط على الصادرات لأنها هي وحدها الخاضعة للضريبة^(٢).

وأما الانتقادات الموجهة إلى هذا المبدأ فهي أنه مضر بالدول التي لديها احتياطات ضعيفة من العملات الأجنبية، وتكون بحاجة إلى تشجيع منشآتها على التصدير، حيث وفقاً لهذا المبدأ فإن المنشآت التي تقوم بالتصدير تتساوى من حيث العبء الضريبي مع المنشآت لا تقوم بالتصدير، في الوقت الذي تتعرض فيه لمنافسة شديدة فيما يخص ترويج صادراتها للخارج، فليس هنالك أي حافز لقيام هذه المنشآت بالتصدير إلى الخارج^(٣).

أيضاً يؤدي إعمال هذا المبدأ إلى التحايل من قبل المصدرين والموردين على حد سواء، فالمصدرون يعمدون إلى تخفيض قيمة صادراتهم لتقليل قيمة الضريبة المستحقة بينما يعتمد المستوردون على رفع قيمة وارداتهم حتى يتمكنوا من استرداد أو خصم الضريبة السابق دفعها بالخارج، وهو ما يمكن أن تفعله الشركات الدولية بين فروعها المختلفة^(٤).

(١) المرجع السابق.

(٢) صلاح حامد، تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به، مرجع سابق، ص ٨٢.

(٣) رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

(٤) صلاح حامد، تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به، مرجع سابق، ص ٨٢.

المطلب الثاني: مبدأ الوجهة أو المقصد.

مبدأ الوجهة ويسمى كذلك أيضًا بمبدأ المقصد يقابل مبدأ المصدر أو الأصل وينظره، فيمقتضى مبدأ الوجهة لا تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلعة أو الخدمة من مصدرها، ولكن بعد دخولها الدولة التي تستهلك فيها، وعلى ذلك فإنه إذا كان من الممكن وصف الضريبة حينما يؤخذ بمبدأ المصدر أو الأصل بأنها ضريبة على الإنتاج فسيقال العكس تمامًا في حال الأخذ بمبدأ الوجهة أو المقصد، ولذلك يصح تسمية الضريبة في هذا المبدأ بضريبة الاستهلاك. فالسلعة المصنعة في الصين وفقًا لهذا المبدأ لا تفرض عليها ضريبة هنالك، ولكن الدولة التي تستورد السلعة ستفرض الضريبة على السلعة حينئذٍ، وهذا بطبيعة الحال ينطبق على الخدمة بغض النظر عن شكلها؛ إذ لا فرق بينهما.

ووفقًا لهذا المبدأ ستفرض الضريبة على الواردات ولا تفرض على الصادرات، أو تفرض النسبة الصفرية على الصادرات، وهذه معاملة أفضل، لأنه بموجبه لن يكون هنالك ضريبة بالفعل على الصادرات، ويستفيد المصدر من خاصية الخصم على مدخلاته المتعلقة بالسلع أو الخدمات المصدرة.

وأما عن محاسن هذا المبدأ فإن مبدأ الوجهة أو المقصد يحقق الحيادية في مجال التجارة بين الدول؛ لأنه إذا لم تفرض الضريبة على الصادرات، في حين فرضت على السلع أو الخدمات المستوردة وذلك بنفس التعامل ونفس النسبة مع السلع والخدمات غير المستوردة أي المنتجة محليًا، فإن ذلك يعني أن ضريبة القيمة المضافة وقفت محايدة تمامًا حيال السلع والخدمات المستهلكة، فلم تميز بين ما هو مستورد من الخارج وما هو غير مستورد^(١).

وأما عن مساوئ هذا المبدأ فيمكن القول إنه من الواضح بمكان أنه لا توجد مشكلة حيال السلع المادية التي ستقف عند الإدارة الجمركية، ثم يُفسح لها بعد تحصيل مبلغ الضريبة عليها، ولكن في المقابل فإن السلع والخدمات الرقمية بوجه عام يصعب تحصيل الضريبة عليها من قبل الدولة المستوردة للخدمة، لأنها لا تمر عبر المحطة الجمركية، وليس من السهل التعرف على المستهلك النهائي وحينها يصعب التعرف عليها وتتبعها^(٢).

(١) OECD (٢٠١٧), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris page, ١٥-١٦.

<http://dx.doi.org/١٠.١٧٨٢/٩٧٨٩٢٦٤٢٧١٤٠١-en>

(٢) المرجع السابق، ص ٨٤.

أما في مبدأ المصدر أو الأصل فيمكن القول بأن مشكلة إفلات الأنشطة الرقمية ستكون أقل إلى حد ما لأن الإدارة الضريبية في الدولة التي يقع داخل حدودها مورد السلع والخدمات يمكنها بسط رقابة أكثر على السلع والخدمات الموردة رقميًا وذلك مقارنة بالعكس وهو ما إذا تم تطبيق مبدأ الوجهة حيث سيصعب على الدولة المورد إليها التعرف على المستهلك بالإضافة إلى أنه ليس من السهل على الدولة القيام بفرض الضرائب على مورد يقيم في الخارج ولا تربطه بها أي رابطة، كما أنه من غير المتصور قيام المورد بالتعاون معها إزاء تحصيل الضريبة.

المطلب الثالث: الموقف الدولي من المبدئين، مبدأ المصدر أو الأصل ومبدأ الوجهة أو المقصد.

هناك اتفاق واسع النطاق على الأخذ بمبدأ الوجهة أو المقصد ويعتبر أفضل من مبدأ الأصل من الناحية النظرية وكذلك الناحية العملية، فهو المأخوذ به عالميًا، كما أن هذا المبدأ تقره منظمة التجارة العالمية باعتباره داعماً لحرية المنافسة في التجارة الدولية^(١). وهو المعتمد في المملكة وذلك وفقاً للمادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة^(٢)، والتي تنص على أنه تفرض الضريبة على عمليات الاستيراد، في حين تنص المادة (٣٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة^(٣) على أن صادرات المملكة تخضع لنسبة الصفر، وبه تكون المملكة قد أخذت تماماً بمبدأ الوجهة؛ لأنها أخضعت الواردات للضريبة في الوقت الذي طبقت نسبة الصفر على الصادرات.

مصر تبنت مبدأ الوجهة أو المقصد، وذلك ظاهر من نص المادة (٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر عام ٢٠١٦م، ونصها: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيًا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون"^(٤).

وأما الدول التي تأخذ بمبدأ المصدر فيمكن التمثيل لذلك بنيجولندا وجنوب أفريقيا، فهاتان الدولتان تفرضان ضريبة القيمة المضافة على التوريدات التي تتم عبر دول العالم، والتي يقوم بها شخص مقيم في الدولة أو مسجل فيها، حيث تمارس الدولة السيادة

(١) OECD (٢٠١٧)، International VAT/GST Guidelines، OECD Publishing، Paris، page ١٦.

<http://dx.doi.org/10.17887/9789264271401-en>

(٢) المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

(٣) المادة (٣٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٤) المادة (٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

الضريبة على المورد المسجل لديها عن كافة توريداته داخل وخارج إقليم الدولة^(١). والدولتان نيوزيلندا وجنوب أفريقيا تختلفان في تفاصيل الأخذ بهذا المبدأ. ففي حين تفرض نيوزيلندا الضريبة كقاعدة عامة على أساس إقامة المورد وليس على أساس مكان التوريد، وتفرض استثناء ضريبة على بعض التوريدات التي تتم عن طريق غير مقيم باعتبارها توريدات محلية، تفرض جنوب أفريقيا الضريبة على التوريدات التي قام بها مورد في إطار عمل منشأة تزاوّل نشاطها كله أو جزء منه داخل الدولة، كما تفرض الضريبة على السلع والخدمات التي تدخل أراضيها، ولا تفرض جنوب أفريقيا الضريبة على التوريدات التي تقوم بها الفروع أو المكاتب الرئيسية الكائنة خارج البلاد إذا كان لدى هذه الجهات شخصية مستقلة وحسابات خاصة بها عن معاملاتها الأجنبية^(٢).

روسيا أيضاً تأخذ بهذا المبدأ ولكن فقط داخل اتحاد جمركي محدد، أو ما يسمى بالقطاع التجاري أو الكتلة التجارية Trade bloc والقطاع التجاري أو الكتلة التجارية هو اتفاق تجاري بموجبه يتم تخفيض أو إلغاء الحواجز أمام التجارة الإقليمية (التعريفات الجمركية والحواجز غير الجمركية) بين الدول المشاركة^(٣).

ومع هذا فإن روسيا تأخذ بمبدأ الوجهة في تعاملاتها مع الدول خارج نطاق دول الاتحاد الجمركي، وبه يمكن القول بأن روسيا تأخذ بنظام مختلط يجمع بين المبدئين^(٤). وجدير بالقول بأنه في سياق الأنشطة الرقمية، فإن مهتمين بعلم الضريبة لم يحذوا الأخذ بمبدأ الوجهة، وأنه ينبغي أن تستثنى الأنشطة الرقمية من الأخذ بمبدأ الوجهة، وأنه ينبغي أن يؤخذ بمبدأ المصدر وذلك لتلافي مشكلة إفلات الأنشطة الرقمية من الضريبة، حيث يعسر ويصعب فرضها على المستهلك الذي تلقى السلعة أو الخدمة الرقمية، في حين يكون أسهل نسبياً فرضها على مصدرها^(٥)، وهذا بطبيعة الحال يكون مستحباً في الحالة التي يكون فيها مزود الخدمة أو السلعة الرقمية مقيماً في دولة الضريبة ولم يرحل إلى دولة لا تفرض فيها ضريبة القيمة المضافة.

(١) مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، محمود محمد الدمرداش، ص ٨٠.

(٢) المرجع السابق. تاريخ النقل: ١٤٤٤/٧/١هـ.

(٣) <https://www.bbc.co.uk/bitesize/guides/zh384yh/revision/5>

(٤) رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

(٥) المرجع السابق.

المبحث الرابع

الأحكام المنظمة لعمليات استيراد السلع والخدمات الرقمية.

يتناول هذا المبحث أحكام التوريدات التي يقوم بها أشخاص غير مقيمين في المملكة إلى أشخاص مقيمين في المملكة، وسيشمل ذلك المقيمين في دول مجلس التعاون الخليجي، والمقيمين خارج دول مجلس التعاون الخليجي، وعلى ذلك سينقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: توريد السلع والخدمات الرقمية من شخص مقيم في دول مجلس التعاون الخليجي إلى شخص مقيم بالمملكة.

لقد سبق القول أنه بموجب الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية اندمجت الدول المتفقة في اتحاد واحد، وهي حتى هذه اللحظة المملكة، البحرين، الإمارات وعمان. هذا الاندماج من شأنه أن يكون له أحكام خاصة متميزة، وهذه الأحكام يُفترض أن تصب في صالح جميع الدول الأعضاء. في هذا المطلب سيتم تناول الأحكام الخاصة بتوريدات السلع والخدمات الرقمية التي يقوم بها مقيم في دول مجلس التعاون غير المملكة والتي يكون فيها طرف المستهلك مقيماً في المملكة.

إن المبدأ العام أن السلع والخدمات التي تتم بين مقيمين بالمملكة تخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية عدا تلك المعفاة من الضريبة مما هو منصوص عليه في المادة (٣٨) من الاتفاقية^(١)، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة هو شراء السلع والخدمات كمبدأ عام، ولكن بالنسبة للتجارة البينية، أي التجارة بين الدول، فإن استيراد السلع حتى يكون واقعة ضريبية بالنسبة للدولة فإنه يلزم بالإضافة إلى حدوث واقعة الشراء أن يحدث الاستيراد في الواقع، وذلك حينما تقوم إدارة الجمارك بالإفراج عن السلع، وذلك إعمالاً لمبدأ دولة المقصد أو الوجهة، والذي يجسده نص المادة (١/٢٢) من الاتفاقية بقولها: "يقع مكان استيراد السلع في دولة منفذ الدخول الأول"^(٢)، وبالنسبة للخدمات وإن كان يسري عليها مبدأ المقصد أو الوجهة بصفة عامة إلا أن لها أحكاماً خاصة ستتم الإشارة إليها في الأسطر التالية.

(١) الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، مرجع سابق، ص ١١.

(٢) المادة (١/٢٢) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية.

أما التجارة بين الدول الأعضاء وهي وإن كانت تتفق كثيرًا في أحكامها مع التجارة بينها وبين دول غير أعضاء، إلا أن هناك أحكامًا خاصة يجدر الوقوف عندها. مثلًا كمبدأ عام وقد سبقت الإشارة إليه فإن مبدأ المقصد أو الوجهة هو المبدأ المعمول به لدى تطبيق الضريبة بالنسبة للتجارة البينية بين الدول. فالدولة التي تصل إليها السلعة أو الخدمة هي صاحبة الاختصاص في فرض ضريبة القيمة المضافة. لكن فيما يخص التجارة البينية بين الدول الأعضاء، فإن هناك تفصيلًا كما يلي^(١):

١- تكون دولة المقصد أو الوجهة العضو صاحبة الاختصاص في تحصيل ضريبة القيمة المضافة حينما توّرد إليها سلع مع النقل أو الإرسال إلى عميل خاضع للضريبة، أو إذا كان العميل غير خاضع للضريبة في الحالة التي يكون فيها المورد مسجلًا لغايات الضريبة في الدولة التي يقيم العميل بها، أو ملزمًا بالتسجيل فيها^(٢). هنا يلاحظ أن مبدأ المقصد أو الوجهة قد تم إعماله والأخذ به ولا إشكال في هذا، فهذا مطبق في كل معاملة توريد في التجارة بين الدول المختلفة.

٢- تكون دولة المصدر لا دولة المقصد العضو صاحبة الاختصاص في تحصيل ضريبة القيمة المضافة حينما يقوم مورد مسجل لغايات الضريبة فيها وغير مسجل في دولة المقصد بتوريد سلع مع النقل أو الإرسال إلى عميل غير مسجل في دولة المقصد، وذلك بشرط عدم تجاوز قيمة إجمالي توريدات هذا المورد خلال أية فترة اثني عشر شهرًا مبلغ (٣٧٥,٠٠٠) ريال سعودي أو ما يعادلها من عملات الدول الأعضاء، وذلك في الدولة التي يتم التوريد إليها، لأنه في حالة تجاوز قيمة التوريدات لهذا المبلغ فإن على هذا المورد التسجيل في دولة الوجهة أو المقصد لغايات ضريبة القيمة المضافة. هنا من الممكن القول وبكل وضوح أن هذا الحكم يعتبر استثناء على مبدأ المقصد أو الوجهة، حيث انتقل اختصاص تحصيل الضريبة من دولة المقصد أو الوجهة إلى دولة المصدر أو الأصل. هذا ويلاحظ اشتراط النقل والإرسال، وللتوضيح فإن التوريد للسلع بلا نقل ولا إرسال لا يعتبر من الأصل توريدًا خاضعًا للضريبة في التجارة البينية بالنسبة لدولة المقصد، فقد سبق القول بأن الواقعة المنشئة

(١) المادة ١٢ الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية.

(٢) يلزم المورد بالتسجيل عندما يكون مقيمًا في دولة عضو وبلغت توريداته أو يتوقع بلوغها حد التسجيل وهو مبلغ (٣٧٥,٠٠٠).

للضريبة في التجارة البينية هي الشراء مع الاستيراد، فقيام العميل بشراء السلعة دون توريدها لا يعتبر واقعة ضريبية، ولكن يجب أن يتم الشراء مع الاستيراد. هذا ويقع على عاتق العميل المقيم غير المسجل إثبات سداد الضريبة في الدولة العضو وقت إدخال السلع عن التوريدات التي تزيد قيمتها عن (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف ريال، وإلا فإنه سيكون ملزماً بسدادها في المملكة^(١).

لقد سبق ذكر أن مقتضى الاتفاقية الموحدة هو دمج الدول الأعضاء في اتحاد واحد، بحيث تتشابه الأحكام الضريبية في نطاق التوريدات بين الدول الأعضاء مع الأحكام الضريبية في نطاق التوريدات المحلية، أي بين مورد وعميل مقيمين في الدولة الواحدة. فمثلاً قيام مورد بالإمارات بتوريد سلعة إلى مقيم بالمملكة يفترض فيه قيام المقيم بدفع ضريبة القيمة المضافة إلى المورد الإماراتي، والذي يفترض أن يقوم هو بدفع هذه الضريبة إلى الإدارة الضريبية المختصة وهي بطبيعة الحال الإدارة الضريبية السعودية، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وذلك لأن مكان التوريد هو المملكة، على غرار قيام مورد بالمملكة بتوريد سلعة إلى عميل مقيم بها بغض النظر عن كون العميل خاضعاً أو غير خاضع. أما وبحسب الاتفاقية فإن الشأن ليس كذلك، فقيام المورد الإماراتي بتوريد السلعة إلى عميل مقيم بالمملكة فيها يجعل العميل المقيم هو من يقع على عاتقه عبء فرض الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية بالمملكة، وذلك بإعمال آلية التكليف العكسي^(٢). إذن، استيراد السلع يجعل العميل المستورد الخاضع للضريبة هو المكلف بتوريد الضريبة مباشرة إلى الإدارة الضريبية عوضاً عن المورد.

وبالنسبة لتوريد السلع والخدمات الرقمية من مورد مقيم في دولة عضو إلى عميل في المملكة فإنه قد سبق القول بأن السلع والخدمات الرقمية لا تمر عبر المنافذ الحدودية ولذلك فمن غير المتصور أن يقال بأنه تعتبر المنافذ الحدودية أماكن للتوريد، ومن ثم تفرض ضريبة القيمة المضافة لصالح الدولة التي وصلت إليها السلع لأن السلع والخدمات الرقمية تورد رقمياً عبر الشبكة العنكبوتية. هذا ومن حيث المبدأ تنطبق الأحكام السابق ذكرها على السلع والخدمات الرقمية، فيقال بأن المبدأ المأخوذ به هو مبدأ المقصد، وأن الدولة التي ترد إليها السلع والخدمات هي الدولة التي تحصل ضريبة القيمة المضافة، وأن

(١) المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(٢) المادة ٩ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية.

هناك استثناء فيما يخص توريد السلع والخدمات من مورد في دولة عضو إلى عميل مقيم بالمملكة، حيث يقوم الأخير بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية السعودية. من المتصور أن ينخفض الالتزام الضريبي إذا كان المورد في دولة عضو يورد سلعة أو خدمات رقمية إلى عميل بالمملكة لأن تلك السلع والخدمات لا تمر عبر المنافذ الحدودية، ومن هنا تنشأ المشكلة، وسيتم لاحقاً إن شاء الله تناول كيف تتعامل الإدارات الضريبية مع هذه المشكلة. وأما هنا فيمكن وضع التقسيم التالي:

١- إن توريد السلع والخدمات غير الرقمية في ذاتها ولكن تم التعاقد بخصوصها عبر وسيلة رقمية مثل شراء الأثاث والمستلزمات الشخصية أو حجز غرفة في فندق عن طريق تطبيق أو منصة إلكترونية يعتبر توريداً غير رقمي من حيث الأصل، وسيكون المكان النهائي للسلعة ومكان توريد الخدمة فعلياً هو مكان الواقعة المنشئة للضريبة، وعليه فالنسبة للسلعة تفرض الضريبة عليها بمجرد واقعة الإفراج عنها من الجمارك، وبالنسبة للخدمة بمجرد توريدها بحيث يكون مكان الفندق هو مكان الواقعة الضريبية، فتوريد خدمة حجز غرفة في فندق في دبي لعميل سعودي عبر تطبيق سواء من دولة عضو أو غيرها لا يغير من القول بوجود تحصيل الضريبة من قبل الفندق على المعاملة الضريبية وذلك لأن الخدمة تؤدي في دبي، وهي خدمة مرتبطة بعقار فيكون مكان توريدها هو المكان الذي يقع فيه العقار^(١).

وأما بالنسبة للتطبيق أو المنصة الإلكترونية فإن التطبيق أو المنصة الإلكترونية قد يتقاضى رسوماً أو عمولة من أحد طرفي عملية التوريد وقد لا يتقاضى رسوماً ولكنه يأخذ أجوراً مقابل الإعلانات، وسيأتي بحث ذلك لاحقاً، وعلى أية حال، فإن التطبيق مثلاً التطبيق الشهير بوكينغ Bookin والمسجل في هولندا^(٢) إذا تقاضى رسوماً على عملية حجز غرفة فندق في دبي لصالح عميل مقيم بالمملكة، فإن دفع الرسوم يصبح بمثابة استيراد قام به من دفع الرسوم لصالح التطبيق الأجنبي، فإذا كان دفع الرسوم منوطاً بالفندق كما

(١) المادة ١٩ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية.

(٢) <https://www.booking.com/content/legal.ar.html?label=gen١٧٣bo->

[١DCBQogglCBWFib٣٧٠SAFYA٢jEAYgBAZgBAbgBF^gBDNgBA-](https://www.booking.com/content/legal.ar.html?label=gen١٧٣bo-١DCBQogglCBWFib٣٧٠SAFYA٢jEAYgBAZgBAbgBF^gBDNgBA-)

[gBAfgBA^gCAZgCD^gCAYgCmuuyqgbAAgHSAiRmOTcwNGIzMS٠٢OTNlTRmYzEtYTI٣](https://www.booking.com/content/legal.ar.html?label=gen١٧٣bo-gBAfgBA^gCAZgCD^gCAYgCmuuyqgbAAgHSAiRmOTcwNGIzMS٠٢OTNlTRmYzEtYTI٣)

[ZS٠١YjBhNDVkJZTFkYjLYAgTgAgE&sid=ee١fc٧٦a٥e٩b٠a٧١b٣١١fe٥٢df٥d١٠٩٦](https://www.booking.com/content/legal.ar.html?label=gen١٧٣bo-ZS٠١YjBhNDVkJZTFkYjLYAgTgAgE&sid=ee١fc٧٦a٥e٩b٠a٧١b٣١١fe٥٢df٥d١٠٩٦)

هو الشأن بالنسبة لتطبيق بوكينق مثلاً^(١) فالفندق في دبي هو من يقوم بعملية توريد ضريبة القيمة المضافة، وذلك في حالة كونه خاضعاً للضريبة، وذلك بإعمال آلية الاحتساب العكسي، حيث يفرض الفندق الضريبة على ذات عملية التوريد، ثم يقوم بتوريدها مباشرة إلى الإدارة الضريبية^(٢)، وأما إذا كان غير خاضع فستدخل هذه الخدمة ضمن حد التسجيل الإلزامي على أساس أنها خدمات مؤدات في سياق قيام العميل المقيم بنشاطه الاقتصادي^(٣).

٢- أما توريد السلع والخدمات الرقمية فيقال بأنها تنقسم إلى عدة أقسام حيث إن منها ما يكون مرتبطاً بموقع معين مثل توريد خدمة الانترنت في بهو فندق مثلاً فلا إشكال في أن مكان التوريد هو الفندق، لأنه مكان الاستهلاك الفعلي^(٤)، وأما ما لا يرتبط بموقع معين فيقال بأن مكان التوريد هو مكان إقامة العميل^(٥)، ولذلك فقيام مورد مقيم في الإمارات بتوريد خدمة اشتراك في منصة رقمية لمقيم في المملكة يعتبر من قبيل التصدير بالنسبة للمورد المقيم في الإمارات بغض النظر عن الموقع الذي كان العميل ماكثاً فيه وقت إجراء عملية التوريد، وحتى لو كان العميل في الإمارات. وهو يعتبر استيراداً بالنسبة للعميل المقيم في المملكة، أي أن العميل المقيم بالمملكة قام بالفعل بعملية استيراد تشبه قيامه بشراء سلع من الإمارات، بحيث تنقل هذه السلع إليه في المملكة، وتعتبر عبر المنافذ الحدودية، وقد سبق القول بأن التجارة البينية بين الدول الأعضاء لها أحكام خاصة، حيث إن مكان توريد السلع في الأساس هو في مكان وجودها في تاريخ التوريد، ما لم يكن العميل في دولة عضو أخرى هو فيها خاضعاً للضريبة، أو يكون المورد مسجلاً في دولة العميل أو ملزماً بالتسجيل فيها. هذا مكان التوريد بالنسبة للسلع، وبالنسبة للخدمات فليس هناك فرق كبير، حيث إن مكان توريد الخدمة هو محل إقامة المورد ما لم يكن العميل خاضعاً، فيكون محل إقامته هو مكان التوريد. هذا ما لم تكن الخدمات الرقمية من النوع المرتبط بموقع معين، فمكان التوريد هو مكان الاستهلاك، كما سبق بيانه، أو من قبيل الخدمات غير المرتبطة بموقع

(١) <https://join.booking.com/faq.html?aid=١٣٢٨.٣٢&continue=.&test=.#commission>

تاريخ النقل ١٤٤٥/٣/٢٥ هـ

(٢) المادة (٩) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 (٣) المادة (٥٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 (٤) المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 والمادة (٢) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.
 (٥) المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

معين كما في المثال السابق، فهنا تنص اللائحة التنفيذية على أن محل إقامة العميل هي مكان التوريد. في الوقت ذاته يُلاحظ أن الاتفاقية الموحدة تنص على أن الخدمات المقدمة إلكترونياً يكون مكان توريدها هو مكان استهلاكها^(١).

وهذا في الظاهر تعارض ظاهر بين الاتفاقية واللائحة، فالاتفاقية جاءت بنص عام يقضي بأن مكان التوريد بالنسبة للخدمات المقدمة إلكترونياً هو مكان استهلاكها الفعلي، وهذا يتسق مع نوع الخدمات المرتبط بمكان محدد مثل خدمة الواي فاي في بهو الفندق، في حين أن اللائحة تضمنت نصاً يفسر النص الوارد في الاتفاقية تفسيراً من شأنه أن يأتي بنتائج مختلفة عما نصت عليه الاتفاقية، وذلك لأن الاتفاقية تقرر أن مكان توريد الخدمات الرقمية هو مكان الاستهلاك الفعلي، هكذا بعمومية واضحة، في حين تقرر اللائحة أن محل إقامة العميل هو الذي يحدد مكان التوريد، وعلى ذلك وبحسب الاتفاقية فإن المورد المقيم في الإمارات إذا عرف أن مكان الاستهلاك الفعلي لخدمة اشتراك رقمي هو مثلاً السعودية فإنه ملزم باعتبار عملية التوريد هذه بمثابة عملية تصدير لا تخضع للضريبة في الإمارات بمعنى أنها خارج نطاق الضريبة، ولكنها تخضع للضريبة في المملكة بالنسبة للعميل الخاضع والذي يجب عليه القيام بالاحتساب الذاتي (التكليف العكسي) فإن لم يكن العميل خاضعاً وتوريدات المورد أقل من الحد الإلزامي، فإن دولة الإمارات هي المستحقة للضريبة^(٢).

أما وبحسب اللائحة فإن الحاكم في ذلك هو محل إقامة العميل، وعلى المورد الاعتماد على مؤشر من مؤشرات أربعة هي: عنوان العميل لأغراض إرسال الفواتير، والحساب المصرفي الخاص بالعميل، وعنوان الإنترنت الذي يستخدمه العميل لاستقبال خدمة الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية، والرمز الدولي للشريحة الإلكترونية التي يستخدمها العميل لتلقي خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية. وعليه وبناء على اللائحة فإن المورد عليه النظر في هذه المؤشرات فحسب، ولذلك فإذا قام العميل بوضع عنوان فإنه ما على المورد سوى النظر في العنوان كما هو واعتبار عملية التوريد واقعة في ذلك العنوان.

هذا وبإعادة النظر والتأمل البحث والمطالعة، ولاسيما مطالعة الأدلة الإرشادية التي

(١) المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٢) المادة ١٢ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

أصدرتها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك توصل الباحث إلى فهم مفاده أن الاتفاقية الموحدة وهي المرجع الأصيل والأساس في ضريبة القيمة المضافة قررت أن الخدمات الرقمية غير المرتبطة بموقع محدد يكون مكان استهلاكها الفعلي هو مكان توريدها، وهذا منطقي ومعقول، ثم أتت اللائحة بعد ذلك لتقرر أن محل الإقامة هو مكان التوريد بناء على حقيقة أن معظم الاستهلاك يكون في محل الإقامة، وهذا فهم الباحث، ويؤيده ما جاء في دليل الاقتصاد الرقمي الذي أصدرته هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من أنه "ينبغي أن يستند تحديد مكان إقامة العميل إلى المعلومات المحتفظ بها وقت تقديم التوريد. ومتى ما كان ممكنا من الناحية التجارية، يجب على المورد الحصول على معلومات تتعلق بمؤشرين (على الأقل) من المؤشرات المذكورة أعلاه لتحديد مكان إقامة العميل. وفي حال وجود اختلاف في المعلومات التي حصل عليها المورد، فيجب على المورد الحصول على المزيد من البيانات لتحديد مكان إقامة العميل فيما يتعلق بهذا التوريد. وفي الحالات التي يتعذر فيها الحصول على معلومات تتعلق بمؤشرين، على المورد أن يستخدم المعلومات التي يحتفظ بها عموماً ويستخدمها للأغراض التجارية. وفي جميع الحالات، ينبغي على المورد استخدام نفس المؤشرات لتحديد مكان الإقامة المعتاد لكل عميل"^(١).

هذا النص -وهو بطبيعة الحال غير ملزم- ربما يستفاد منه أن المقصود من محل الإقامة في نص المادة هو محل الإقامة وقت الاستهلاك الفعلي، ومن الممكن ملاحظة عبارة "وقت تقديم التوريد" بعد عبارة "ينبغي أن يستند تحديد مكان إقامة العميل إلى المعلومات المحتفظ بها"، وكذلك عبارة "لتحديد مكان إقامة العميل فيما يتعلق بهذا التوريد" في النص المقتبس. أيضاً من الممكن الاستفادة مما جاء في مستهل الاتفاقية الموحدة، وذلك في تعريف محل إقامة الشخص، حيث عُرف محل إقامة الشخص بأنه "مكان وجود مقر عمل الشخص أو أي نوع آخر من المؤسسة الثابتة، وفي حال الشخص الطبيعي إذا لم يتوفر له مقر عمل أو مؤسسة ثابتة يكون مكان إقامته المعتاد. وفي حال توفر للشخص محل إقامة في أكثر من دولة، يعد محل الإقامة في المكان الأكثر ارتباطاً بالتوريد"^(٢).

ففي هذا التعريف يتضح أنه إذا كان للشخص أكثر من محل إقامة، مثل الشركات

(١) الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة: الاقتصاد الرقمي، ص ٢٣، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك،

٢٠٢١.

(٢) المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

التي لها فروع في دول مختلفة، وقام هذا الشخص بعملية توريد، فيعتبر محل الإقامة الذي يُعد مكاناً للتوريد هو محل الإقامة الأكثر ارتباطاً بالتوريد، وعليه فإذا عرف المورد بأن مكان الاستهلاك الفعلي هو مصر بالفعل وذلك من خلال مثلاً قيام المستهلك باستخدام عنوان انترنت يكشف أن مكان الاستهلاك هو مصر -وهو المؤشر الثالث-، لكنه استخدم حساباً بنكيًا سعوديًّا للدفع، أو مثلاً وضع في بيانات الفاتورة أن محل إقامته المملكة، فلا يجوز لهذا المورد الاعتماد على مؤشر الحساب البنكي أو مؤشر العنوان الذي وضعه العميل في الوقت الذي يعلم بأن مكان الاستهلاك الفعلي هو مصر. وبناء على ما تقدم يوصي الباحث بتعديل نص المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لتكون أكثر وضوحاً وذلك بتحديد وسيلة التعرف على المكان الفعلي، أو النص بوضوح على أن محل إقامة العميل هو المعيار المأخوذ به مع ترك التفاصيل الضرورية للائحة التنفيذية.

المطلب الثاني: توريد السلع والخدمات الرقمية من شخص غير مقيم في دول مجلس التعاون الخليجي إلى شخص مقيم بالمملكة.

لقد سبق بيان أن المملكة تأخذ بمبدأ المقصد أو الوجهة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، وذلك ظاهر من نص المادتين (٢) و (١٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة، وأكدت عليه كذلك المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وهذا يتماشى تمامًا مع ما نصت عليه المادة (٢) من الاتفاقية الموحدة، وهو تطبيق فعلي لمبدأ السيادة الضريبية، والذي بمقتضاه يكون للدولة الحق في فرض الضريبة على الأنشطة التي تقع في إقليمها^(١)، وعلى ذلك فيفترض أن الأنشطة التي تقع داخل إقليم المملكة أنشطة خاضعة للضريبة ولذلك فستفرض عليها ضريبة القيمة المضافة وحتى لو كان مورد السلعة أو الخدمة مقيمًا خارج المملكة طالما أن مكان استهلاك السلعة يقع داخل إقليم المملكة، بل ولا ينال من حق المملكة في فرض الضريبة على السلع والخدمات الموردة إليها كون تلك السلع والخدمات قد فرضت عليها الضريبة من قبل الدول التي يقع فيها محل إقامة المورد^(٢).

لقد سبق بيان أنه لا إشكال في استيراد السلع الملموسة إلى المملكة، لأن الإدارة الضريبية ستحصل ضريبة القيمة المضافة على كافة السلع المستوردة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وذلك لأن السلعة تمر عبر المنافذ الجمركية. لكن لهذا المبدأ الذي ينظم استيراد الخدمات استثناءات وهي كون المورد والعميل خاضعين للضريبة، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه يخضع المورد غير المقيم في المملكة للضريبة فيها إذا بلغت توريداته في المملكة مبلغ (٣٧٥,٠٠٠) ثلاثمائة وخمسة وسبعون ألف ريال، وكذلك بالنسبة لخدمات تأجير وسائل النقل بين مورد خاضع للضريبة وعميل غير خاضع، فيقع مكان توريدها في مكان وضع هذه الوسائل تحت تصرف العميل، وكذلك أيضًا خدمات توريد النقل، والتي يقع مكان توريدها في مكان بدء النقل، وكذلك الخدمات المرتبطة بالعقارات، والتي يقع مكان توريدها في مكان تواجد هذه العقارات، وكذلك مكان خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونيًا والتي يقع مكان توريدها في مكان الاستفادة الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها، وأخيرًا فيقع مكان توريد الخدمات التالية في مكان التنفيذ الفعلي لها وهي خدمات المطاعم والفنادق

(١) أثر الوعي المالي في وفرة الإيرادات الضريبية، حسين علي محمد منازع، مجلة الدراسات العربية، ص ١٤٥٨.

(٢) دليل التجارة الإلكترونية، ص ١٥، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.

وتعهدات تقديم الطعام والمشروبات، والخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية، والخدمات المرتبطة بالسلع المنقولة الموردة من مورد خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو إلى عميل غير خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو أخرى^(١).

وبالنسبة للسلع والخدمات الرقمية التي يوردها مقيم خارج إقليم مجلس التعاون الخليجي إلى مقيم بالمملكة فيمكن تقسيمها إلى قسمين أحدهما ما يرتبط بموقع معين، أي يكون استهلاكه محددًا بمكان معين مثل قيام الفندق أو المجمع التجاري بتزويد الزائرين بخدمة الواي فاي مقابل أجرة محددة، فهذه الخدمة من السهل القول بأن غير المقيم الذي هو الفندق أو المجمع التجاري الذي قام ببيع الخدمة إلى المقيم بالمملكة الذي سافر إلى الخارج لا يلتزم بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية السعودية، لأن هذه الخدمة وقعت خارج الإقليم الضريبي تمامًا وليس لها ارتباط نظامًا بأنظمة المملكة، ولذلك فلا تعامل هذه المعاملة على أساس أنها خاضعة للضريبة بأي من النسبتين الأساسية والصفيرية، كما لا يقال عنها بأنها معفاة، لأنها خارج نطاق الضريبة بالنسبة للمملكة^(٢).

وهناك من السلع والخدمات الرقمية ما لا يرتبط بموقع معين وهو محل الإشكال، وذلك مثل قيام شركة تقدم خدمات رقمية إلى عملائها مثل الاشتراكات في التطبيقات والمنصات الرقمية أو تصميم البرمجيات وصيانتها وغير ذلك مما يستطيع العميل الحصول عليه بغض النظر عن موقعه أثناء قيامه بتحصيل السلعة أو الخدمة. هذا النوع من الخدمات هو الذي قررت الاتفاقية أن مكان توريده هو مكان الاستخدام الفعلي^(٣)، والذي يبدو نصًا فضفاضًا يحتاج إلى تفسير يكشف آلية تنفيذه، لأنه قد لا يبدو للمورد بشكل مؤكد أين مكان العميل حينما اشترى.

١- أن يكون محل إقامة المورد داخل المملكة ومحل إقامة المقيم كذلك داخلها، وذلك بطبيعة الحال حسب المؤشرات، فهذه تعتبر معاملة محلية تخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية ولا إشكال في ذلك.

٢- أن يكون محل إقامة المورد داخل المملكة ومحل إقامة العميل خارجها، بحسب المؤشرات كما سبق ذكره، فهنا تعتبر هذه المعاملة معاملة تصدير تخضع للنسبة الصفيرية ولا إشكال في ذلك.

(١) المواد (٢١-١٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(٢) المادة (٤/٢٥) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(٣) المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٣- أن يكون محل إقامة المورد خارج المملكة، ومحل إقامة العميل داخلها، بحسب المؤشرات، فهنا تعتبر هذه المعاملة معاملة استيراد عادية تشبه عمليات استيراد السلع إلى داخل المملكة وسيكون على المورد عبء توريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية السعودية، إذا كان مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل، فإن لم يكن مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل، وكان العميل خاضعاً للضريبة فعلى العميل الخاضع لتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية مباشرة تطبيقاً لآلية الاحتساب (التكليف) العكسي. وفي حالة كان العميل غير خاضع للضريبة فإنه لا يلتزم بشيء تجاه الإدارة الضريبية، وسيكون على المورد غير المقيم واجب توريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية بغض النظر عن حجم أعماله في المملكة،^(١) وسيعتبر ملزماً بالتسجيل أو تعيين ممثل ضريبي، لأنه يجب عليه وفقاً للأنظمة توريد الضريبة عن التوريد الخاضع للضريبة مطلقاً، أي من دون اشتراط حد تسجيل، بل بمجرد حدوث الواقعة الضريبية، وهي قيامه بتصدير السلع والخدمات محل الضريبة إلى المملكة. ويفهم من هذا أن الإدارة الضريبية السعودية ستواجه صعوبة في التحصيل الضريبي إزاء الأنشطة الخاضعة للضريبة التي تحدث بين مورد غير مقيم وعميل غير خاضع للضريبة وتحديداً الأنشطة التي هي من قبيل الخدمات، والتي بطبيعة الحال لا تمر عبر المنافذ الحدودية، وعليه فإن لم يلتزم المورد غير المقيم من تلقاء نفسه بتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية فستحتاج الإدارة الضريبية إلى اتخاذ آلية أكثر احترافية لملاحقة هذا النوع من المعاملات لاسيما مع تزايد في الآونة الأخيرة نظراً للتوسع في استخدام التقنية والخدمات المعتمدة على الانترنت.

هذا وإن القول بأن على المورد غير المقيم الذي يورد خدمات إلى عميل غير مسجل لأغراض الضريبة (أعمال إلى عميل) أن يقوم بالتسجيل في دولة العميل وأن يورد الضريبة إلى الإدارة الضريبية بها هو ما أوصت به منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD Organisation for Economic Co-operation and development، حيث أوصت في إطار مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting

(١) الأطر التنظيمية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، سلطان محمد السلطان، ص ٤٤، دار وابل، ٢٠١٩، ودليل الاقتصاد الرقمي، ص ١٠، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١، والدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، ص ٩، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.

BEPS أن يكون على المورد غير المقيم تحمل مسؤولية التسجيل وتوريد الضريبة إلى الدول التي يقيم فيها العملاء غير الخاضعين للضريبة، بعكس ما لو كان العميل خاضعاً للضريبة فإنه يلتزم بتوريدها إلى الإدارة الضريبية وفقاً لآلية الاحتساب (التكليف) العكسي^(١).

وأخيراً فهناك مسألة تجزئة تنفيذ الخدمة، وهي أن الخدمة يتجزأ بتوريدها بين أكثر من دولة، وذلك حينما يستهلك العميل الخدمة مجزأة على مراحل بعضها في دولة والبعض الآخر في دولة أخرى. والمعاملة الضريبية لهذه المسألة بالنسبة للأنظمة المحلية هو أن يعامل الجزء المنفذ داخل المملكة وفقاً لأنظمة المملكة فتفرض عليه الضريبة بقدره، أي بقدر قيمة الجزء المستهلك في المملكة^(٢). بتطبيق هذا المبدأ على الأنشطة الرقمية يتأكد أكثر فأكثر أن الأخذ بمبدأ مكان الاستهلاك لا يصلح للكثير من الأنشطة الرقمية. مثلاً قيام عميل بالاشتراك في خدمة مشاهدة الفيديوهات التي توفرها المنصة الشهيرة يوتيوب Youtube يتيح له مشاهدة الفيديوهات أينما كان متى ما توفرت له خدمة الاتصال بشبكة الانترنت، وهو من المحتمل أن يقوم بمشاهدة تلك الفيديوهات في بلدان مختلفة، وعليه فسيكون الاستهلاك متجزئاً، ومن ثم فإنه وإن كان النظام السعودي ينص على أن يعامل الجزء المستهلك في المملكة معاملة أي توريد يخضع للضريبة إلا أن النصوص الأخرى تقيد وتخصص هذا النص العام، وهذه النصوص المقيدة المخصصة هي النصوص التي تناولت التوريدات الرقمية بالقول بأن التوريدات الرقمية التي لا يستلزم استهلاكها التواجد الجسدي في مكان معين فإن مكان توريدها هو محل إقامة العميل، وإن على المورد الاهتمام إلى محل إقامة العميل باستخدام المؤشرات التي سبق ذكرها وذلك في وقت التوريد، ولكن ومع هذا لو قدم العملاء بيانات كافية تدل على تغير موقع الاستهلاك، فإن على المورد تعديل المعاملة الضريبة بحسب ذلك التغير^(٣).

(١) International VAT/GST Guidelines, p7٠, Organisation for Economic Co-operation and development, ٢٠١٧.

(٢) المادة (٣/٢٥) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(٣) الدليل الإرشادي الخاص بقطاع الاتصالات، مرجع سابق، ص ٣١.

الخاتمة

لقد تم بحث الأحكام المتعلقة باستيراد السلع والخدمات الرقمية في المملكة العربية السعودية وتبيان كيف أن القواعد التقليدية المنظمة لاستيراد السلع لم تعد صالحة للاستخدام إزاء تنامي ظاهرة استيراد السلع والخدمات الرقمية، وذلك لأنها تسبح في العالم الافتراضي ولا تمر عبر المنافذ الجمركية، ويمكن تلخيص البحث فيما يلي:

١- تأخذ المملكة العربية السعودية بمبدأ المقصد أو الوجهة والذي بموجبه تفرض الضريبة على السلع والخدمات في مكان الاستهلاك، وعليه فالضريبة مفروضة على السلع والخدمات المستوردة في المملكة العربية السعودية.

٢- شراء السلع من خارج المملكة العربية السعودية يستتبع خضوعها لضريبة القيمة المضافة، ولكن يلزم لخضوعها حدوث واقعة الاستيراد، وذلك عبر دخولها الدخول الفعلي إلى المملكة.

٣- السلع والخدمات الرقمية منها ما يرتبط بتوريدها بمكان محدد مثل خدمة الواي فاي التي يقدمها المجمع التجاري بمقابل وذلك داخل المجمع التجاري، ومنها ما لا يرتبط بتوريدها بمكان محدد مثل خدمة مشاهدة الأفلام بمقابل، فالأول يقع مكان توريده في مكان الاستهلاك المحدد، وأما الثاني فيعتبر مكان التوريد هو محل إقامة العميل.

٤- يتحدد محل إقامة العميل بعدة مؤشرات هي عنوان العميل لأغراض إرسال الفواتير والحساب المصرفي، وعنوان الانترنت، والرمز الدولي للشريحة الإلكترونية، وعلى المورد الحصول على معلومات تتعلق بمؤشرين على الأقل من المؤشرات المذكورة أعلاه لتحديد محل إقامة العميل.

هذا وقد توصل البحث إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج.

١- إن توريد السلع والخدمات غير الرقمية باستخدام وسيلة رقمية يعتبر توريداً غير رقمي، وعلى ذلك فينطبق على هذا النوع من التوريدات الأحكام العامة للتوريدات غير الرقمية.

٢- إن العمولة التي يتقاضها الكيان الرقمي مقابل خدمة رقمية يقدمها إلى عميل مقيم كوسيلة إلى توريد سلعة أو خدمة غير رقمية تختلف معاملتها بحسب ارتباط توريد

الخدمة في مكان محدد أو عدم ارتباطها.

- ٣- إن الخدمة الرقمية التي لا يرتبط توريدها بمكان محدد يتحدد مكان توريدها بمكان استهلاكها، غير أنه ليس من السهل تحديد مكان الاستهلاك الفعلي لها، كما أنه ليس من العسير على المورد أو العميل التلاعب به وتزييفه.
- ٤- ليس نادرًا أن يستهلك العميل الخدمة الرقمية في دول مختلفة، وهذا يثير إشكالات كبيرة من ناحية الاختصاص الضريبي، أي من هي الدولة المختصة بتحصيل الضريبة.

ثانيًا: التوصيات.

- ١- في سبيل إخضاع الأنشطة الرقمية العابرة للحدود للضريبة فيرى الباحث ضرورة التعاون الدولي المشترك، ويقترح الباحث لتحقيق التعاون الأخذ بأحد الخطوات التالية:
- أ- إبرام الاتفاقيات الثنائية، لا سيما فيما بين الدول التي تتمتع بتداول تجاري رقمي واسع.
- ب- تفعيل الرقابة الضريبية الدولية المشتركة الشاملة ويكون ذلك عبر طريقتين إما أن تُسند هذا الرقابة إلى منظمة دولية موجودة بالفعل مثل منظمة التجارة العالمية، أو إنشاء منظمة جديدة مستقلة لتحقيق هذا الغرض.
- ٢- تطوير الإدارة الضريبية وتجهيزها تقنيًا وتدريب كوادرها بحيث يكون لديها قدرة أكبر على تعقب عمليات الاستيراد الرقمي وإخضاعها للضريبة.
- ٣- تعديل نص المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، وذلك بإبدال مكان استهلاك الخدمات الرقمية من (مكان الاستهلاك الفعلي) إلى (محل إقامة العميل) مع الإبقاء على الاستثناءات المنصوص عليها في المواد الأخرى.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.



فهرس المصادر

أولاً: التشريعات السعودية.

- (١) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ٢٠١٦ م.
- (٢) نظام ضريبة القيمة المضافة، ١٤٣٨ هـ.
- (٣) اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة ١٤٣٨ هـ.
- (٤) لائحة الفوترة الإلكترونية، ٢٠٢٠ م.
- (٥) اللائحة التنفيذية لنظام التعاملات الإلكترونية، ١٤٤٥ هـ.

ثانياً: التشريعات غير السعودية.

- (٦) قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري، ٢٠١٦ م.
- (٧) قانون الضريبة على القيمة المضافة الإماراتي، ٢٠١٧ م.
- (٨) قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني، ١٩٩٤ م.
- (٩) قانون ضريبة السلع والخدمات الماليزي.

ثالثاً: الكتب.

- (١٠) الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، رمضان صديق، دار النهضة العربية، ٢٠٢٠.
- (١١) مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي، بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، محمود محمد الدمرداش.
- (١٢) الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، رمضان صديق.
- (١٣) الأطر التنظيمية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، سلطان السلطان.
- (١٤) تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به، صلاح حامد.

رابعاً: المجالات.

- (١٥) التكنولوجيا الرقمية: قراءة في المفاهيم وبعض الأبعاد النظرية، جاب الله حكيمة، وبن عمروش فريدة، المجلة العلمية للتكنولوجيا وعلوم الإعاقة، عدد ١، ٢٠٢١.
- (١٦) إمكانية إخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين

- الضرائب المصرية، عبد الحليم شاهين، عمرو محمود، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ٢٠٢١.
- (١٧) مفهوم الاقتصاد الرقمي، أماني فوزي، المجلة الاجتماعية القومية، مجلد ٥٤، عدد ٣، ٢٠١٧.
- (١٨) الضريبة الرقمية وأثار تطبيقها على الدول العربية، محمد محروس سعدوني إبراهيم، المجلة القانونية.
- (١٩) الضريبة الرقمية وأثار تطبيقها على الدول العربية، محمد محروس سعدوني إبراهيم، المجلة القانونية، عدد ١٥، ٢٠٢١ م.
- (٢٠) أثر الوعي المالي في وفرة الإيرادات الضريبية، حسين علي محمد منازع، مجلة الدراسات العربية.

خامساً: الأدلة الإرشادية.

- (٢١) الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة (الاقتصاد الرقمي)، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.
- (٢٢) الدليل الإرشادي الخاص بالتجارة الإلكترونية في المملكة العربية السعودية، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.
- (٢٣) الدليل الإرشادي الخاص بقطاع الاتصالات، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.
- (٢٤) الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ٢٠٢١.

سادساً: الرسائل العملية.

- (٢٥) أثر وسائل التواصل الاجتماعي في عملية التحول الديمقراطي في الدول العربية، جيدو حاج بشير، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم السياسية، ٢٠١٧.
- (٢٦) مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الإلكترونية من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت، خالد بداح السهلي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١١.

سابعاً: المراجع الأجنبية.

- ٢٧) International VAT/GST Guidelines, Organisation for Economic Co-operation and development ٢٠١٧.
- ٢٨) COUNCIL DIRECTIVE ١١٢/٢٠٠٦/EC of ٢٨ November ٢٠٠٦ on the common system of value added tax, article ٢٤.

ثامناً: الصفحات الإلكترونية.

- ٢٩) <https://www.almaany.com/ar/dict/ar/ar/%D8%AC%D8%A8%D8%A7%D9%8A%D8%A9>
- ٣٠) " -<https://www.quora.com/Whats-the-difference-between-electronic-and-digital>
- ٣١) K<https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/digitize>.
- ٣٢) <https://www.techtarget.com/whatis/definition/digitization>
- ٣٣) <http://dx.doi.org/97892642714.1/10.1787-en>
- ٣٤) <https://www.bbc.co.uk/bitesize/guides/zh384yh/revision/5>
- ٣٥) <https://www.booking.com/content/legal.ar.html?label=gen1١3bo-1DCBQoggJCBWFib3V.SAFYA2jEAYgBAZgBAbgBF8gBDNgBA-gBAfgBA8gCAZgCD6gCAYgCmuuyqgbAAgHSAiRmOTcwNGIzMS.٢OTNlTRmYzEtYTI3ZS.١٧jBhNDVkJZTFkYjLYAgTgAgE&sid=ee1fcY6a0e9b.aY1b311fe02df0d1.96>
- ٣٦) <https://join.booking.com/faq.html?aid=١328.32&continue=.&test=#.commission>

