

أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى
الشركات الرقمية في ظل التحول الرقمي الضريبي "دراسة تطبيقية"
- قطاع الاتصالات بالبورصة المصرية

**The impact of firm characteristics on tax
avoidance practices of digital companies under
the digital tax transformation.**

أ.د/محمد عبد المنعم الشواربي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية الادارة والاقتصاد الدولي - جامعة الصالحية الجديدة

El Saleheya El Gadida University Journal for
Administrative and Social Sciences

د/ هلال شبل عبد العزيز القصاص

مدرس المحاسبة

كلية الادارة والاقتصاد الدولي - جامعة الصالحية الجديدة

SGUJ

توثيق APA:

الشواربي, محمد عبد المنعم & القصاص, هلال شبل عبدالعزيز. أثر خصائص الشركة على ممارسات
التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية في ظل التحول الرقمي الضريبي "دراسة تطبيقية" - قطاع
الاتصالات بالبورصة المصرية. مجلة جامعة الصالحية الجديدة للعلوم الإدارية والاقتصادية

The impact of firm characteristics on tax avoidance practices of digital companies under the digital tax transformation.

Prof. Dr. El Shawarby M. A. & Dr. El Kassas H. A,

*Faculty of Management and International Economy, El Saleheya
El Gadedda University, El Sharqia, Egypt*

Received -----

Revised -----

Accepted -----

Purpose: This study aims to analyze the impact of digital firm characteristics on tax avoidance practices within the Egyptian business environment, comparing the periods before and after the implementation of digital tax transformation. It further seeks to examine how firm-specific attributes — such as profitability, size, and financial leverage — influence tax compliance levels under electronic taxation systems.

Design/Methodology/Approach: The study adopts an analytical and empirical approach, using a sample of companies operating in the telecommunications, media, and information technology sectors listed on the Egyptian Stock Exchange during the period 2016–2023. Multiple regression analysis and the Paired Samples T-Test were employed to assess variations in tax avoidance practices before and after the adoption of digital tax transformation systems.

Findings: The results reveal that firm profitability and size had a positive and significant effect on tax avoidance practices before digital tax transformation. However, this effect declined or reversed following the adoption of digital taxation systems, indicating higher transparency and stricter oversight. In contrast, financial leverage became a more influential factor after the transformation, being associated with increased tax avoidance in the absence of strong monitoring of financing structures. Furthermore, the Paired Samples T-Test showed no significant differences in overall tax avoidance rates before and after digitization, except for the leverage variable.

Originality/Value: This study is distinctive in its focus on the relationship between digital tax transformation and firm characteristics within the Egyptian context. It is among the first to compare pre- and post-digitization periods in emerging markets. The findings provide practical insights for enhancing legislative and regulatory frameworks and strengthening digital analytics tools to combat complex tax planning practices.

Keywords: Digital Tax Transformation – Tax Avoidance – Digital Firm Characteristics – Financial Leverage – Firm Size – Profitability.



*El Saleheya El Gadida University
Journal for administrative and
Economical Sciences*

Vol. -----

pp. -----

DOI -----

أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية في ظل التحول الرقمي الضريبي "دراسة تطبيقية" - قطاع الاتصالات بالبورصة المصرية

الملخص:

الهدف: تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر خصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، مع إجراء مقارنة بين الفترات السابقة واللاحقة لتطبيق التحول الرقمي الضريبي. كما تسعى الدراسة إلى فهم كيفية تأثير خصائص الشركات — مثل الربحية، الحجم، والرافعة المالية — على مستوى الامتثال الضريبي في ظل النظم الإلكترونية الحديثة. التصميم/المنهجية/الأسلوب: اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي التطبيقي باستخدام عينة من شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣. تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد واختبار الفروق لعينات مرتبطة (Paired Samples T-Test) لقياس التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي قبل وبعد تطبيق التحول الرقمي الضريبي.

النتائج: أظهرت النتائج أن ربحية الشركة وحجمها كان لهما تأثير موجب ومعنوي على ممارسات التجنب الضريبي قبل تطبيق التحول الرقمي الضريبي، إلا أن هذا التأثير تراجع أو انعكس بعد تطبيق نظم الرقمنة، مما يعكس تحسن الشفافية والرقابة. كما تبين أن الرافعة المالية أصبحت أكثر تأثيراً بعد التحول الرقمي، حيث ارتبطت بزيادة ممارسات التجنب الضريبي في ظل ضعف الرقابة على هيكل التمويل. وأكد اختبار الفروق عدم وجود اختلاف جوهري في معدلات التجنب الضريبي قبل وبعد الرقمنة باستثناء تأثير الرافعة المالية.

الأصالة: تتميز الدراسة بتركيزها على العلاقة بين التحول الرقمي الضريبي وخصائص الشركات الرقمية في بيئة مصرية معاصرة، وتعد من أوائل الدراسات التي تقارن فترات ما قبل وما بعد التحول الرقمي الضريبي في سياق الأسواق الناشئة. كما تقدم توصيات عملية لتطوير الأطر التشريعية والرقابية وتعزيز أدوات التحليل الرقمي لمواجهة ممارسات التخطيط الضريبي المعقد.

الكلمات المفتاحية: التحول الرقمي الضريبي - التجنب الضريبي - خصائص الشركات الرقمية - الرافعة المالية - حجم الشركة - ربحية الشركة.

القسم الأول الإطار العام للدراسة

١-مقدمة:

شهد الاقتصاد العالمي منذ مطلع الألفية الثالثة تحولات جذرية متسارعة بفعل الثورة التكنولوجية وبروز الاقتصاد الرقمي، الأمر الذي أوجد تحديات كبيرة أمام النظم الضريبية التقليدية، ولا سيما ما يتعلق منها بضريبة الدخل، فقد باتت هذه النظم عاجزة عن مواكبة الأساليب التي تعتمدها الشركات في ظل التحول الرقمي، مما جعل ممارسات التجنب الضريبي تمثل تهديداً حقيقياً للحصيلة الضريبية للدولة، فضلاً عن تأثيرها السلبي على تحقيق المنافسة العادلة بين المشروعات في الأسواق المحلية والدولية (Juswanto et al, 2017 ; عبد القادر، ٢٠١٨).

ويُعد التجنب الضريبي أحد التحديات الرئيسة التي تواجه الإدارات الضريبية عند سعيها لتعظيم إيراداتها، والتي تمثل ٨٠٪ من مصادر تمويل الموازنة العامة لدى العديد من الدول، وفي المقابل تسعى الشركات لتخفيف العبء الضريبي الواقع عليها ومن ثم تضارب المصالح بين كلا الطرفين، وخاصة في ظل تعقيد المعاملات الرقمية وتداخلها عبر الحدود، ما يجعل من الصعب تتبع الأنشطة والإيرادات الفعلية للشركات، لاسيما في القطاعات الرقمية مثل قطاع الاتصالات، الذي يشهد توسعاً كبيراً في تقديم الخدمات الرقمية والاعتماد المتزايد على التكنولوجيا (Rakhmayani, et al. 2020; Inung, et al. 2022)، وفي هذا السياق، تبرز أهمية دراسة أثر خصائص الشركات على مستوى ممارسات التجنب الضريبي، إذ تمثل هذه الخصائص - من حيث الحجم، والهيكل المالي، والربحية، وغيرها - محدداً رئيسياً لمدى لجوء الشركات إلى ممارسات تجنب الضريبة (بدوي. ٢٠٢٣ ; Leorinita & Dosinta. 2023).

ولموجهة تلك التحديات التي تولدت عن تبني الشركات للتحول الرقمي، فقد قامت مصلحة الضرائب المصرية - وفي إطار جهود الدولة لمواكبة الاقتصاد الرقمي - بتبني التحول الرقمي الضريبي بهدف تطوير العمل بالإدارة الضريبية، وفي ضوء ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل أثر خصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي، مع التركيز على قطاع الاتصالات المدرج في البورصة المصرية، وذلك في ظل التحول الرقمي الضريبي الذي تتبناه الدولة لتعزيز كفاءة وعدالة النظام الضريبي.

٢- مشكلة الدراسة

على الرغم من الجهود المبذولة من قبل مصلحة الضرائب المصرية في إطار استراتيجية التحول الرقمي الضريبي، ما تزال هناك تحديات متعلقة بممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية، التي تستغل تعقيد المعاملات الرقمية وصعوبة تتبع الإيرادات الفعلية للحد من التزاماتها الضريبية، وقد أشارت العديد من الدراسات (Chen & Meng. 2024. P. 304, 325) إلى أنه كلما ارتفعت درجة التحول الرقمي للشركات، كلما كان سلوك التجنب الضريبي أكثر عدوانية، كما أن التحول الرقمي للشركات يزيد من قدرة هذه الشركات على ممارسة التجنب الضريبي، من خلال زيادة قدرتها على اتخاذ عمليات واستراتيجيات استثمارية لتحقيق التجنب الضريبي، فضلا عن أن التحول الرقمي للشركات تزداد أهميته بالنسبة للشركات عندما تستخدمه كأداة لمواجهة الإجراءات القوية التي تتخذها الإدارة الضريبية لمواجهة ممارسات التجنب الضريبي.

كما أشار (Gupta, et al. 2017. P. 8) إلى ضرورة أن تتعامل الحكومات مع الثورة الرقمية والتحول الرقمي ببعض الحذر واليقظة، لأنه من الممكن في كثير من الأحيان أن يحفز التحول الرقمي للشركات سلوك الأفراد والشركات في اتجاهات تجعل فرض الضرائب الفعالة أكثر صعوبة، ويؤكد على ذلك ما أشار إليه (OECD. 2018) من أنه ترتب على التحول الرقمي لدى الشركات مجموعة واسعة من الآثار والتحديات الجديدة في مجال السياسة الضريبية وإدارة الضرائب على المستويين المحلي والدولي، وقد كانت هذه الآثار في قلب الجدل العالمي الأخير بشأن كفاية القواعد الضريبية لمواجهة هذه البيئة المتغيرة بشكل متزايد أم لا.

ويرى (عبد القادر، ٢٠١٨) أن أنشطة وآليات الاقتصاد الرقمي تعتمد على الأصول المعنوية والاستخدام الضخم للبيانات وخاصة البيانات الشخصية، وتنبئ نماذج الأعمال متعددة الجوانب تحصل على قيمتها من العوامل الخارجية التي تتولد من المنتجات الحرة أو المجانية، الأمر الذي أدى إلى صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي الذي تحقق فيه مزاوله النشاط وخلق للقيمة، وأصبحت النظم الضريبية قاصرة عن مواجهة الآليات التي تستخدمها الشركات في ظل التحول الرقمي، وخاصة في مجال التجنب الضريبي نتيجة عملية التحول للمعلومات وتكنولوجيا الاتصالات، فكان من الضروري إعادة النظر في المعايير التقليدية التي تقوم بفرض الضريبة في المكان الذي لا يتم فيه مزاوله النشاط أو خلق القيمة.

كما يرى كل من (Mpfu. 2024 ; Lagodiienko & Yakushko. 2021) إلى أنه لمواجهة التحديات المتمثلة في النمو الهائل للاقتصاد الرقمي وكذا التحديات التي تُشكلها الطبيعة غير الملموسة والمراوغة للأنشطة الرقمية، ولضمان وجود نظام ضريبي فعال في الدولة - والذي يُعدّ من أهم شروط ضمان تنافسيتها- وأن ما يشهده العالم اليوم من منافسة ضريبية نشطة بين

الدول، أدى إلى بروز أهمية تهيئة الظروف المناسبة لإدخال التقنيات الرقمية في المجال الضريبي، فقد تبنت الإدارات الضريبية في مختلف البلدان تحولاً رقمياً في تعاملاتها وتفاعلاتها مع دافعي الضرائب وغيرهم من أصحاب المصلحة، وخاصة في مجالات تسهيل الامتثال الضريبي وتقديم الإقرارات الضريبية والفواتير الإلكترونية، بالإضافة إلى رقمته الفحص الضريبي. وقد أوضح (Abdullah, et al 2021) أن الشركات تمارس التجنب الضريبي بسبب عدة عوامل من بينها خصائص الشركة، كما أوضحت دراسة (Susanto. 2022) أن خصائص الشركة تؤثر بشدة على التجنب الضريبي، ونظراً لأن لكل شركة مستوى تجنب ضريبي، وأن خصائص الشركة تعتبر من بين أهم محددات التجنب الضريبي (بدوي. ٢٠٢٣. ص: ٣٤٧)، ومن ثم، تتمثل مشكلة الدراسة في "مدى تأثير خصائص الشركات الرقمية - وأهمها الحجم، الهيكل المالي، الربحية،... إلخ - على ممارسات التجنب الضريبي، مع التركيز على قطاع الاتصالات المدرج في البورصة المصرية في ظل التحول الرقمي الضريبي".

٣- تساؤلات الدراسة

تسعى الدراسة للإجابة عن التساؤلات التالية:

- ١- ما أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية؟
- ٢- ما هي طبيعة ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية؟
- ٣- ما هي التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية في تقليص ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية؟
- ٤- هل يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية؟

٤- أهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية، في ظل بيئة التحول الرقمي الضريبي، وذلك من خلال تطبيق عملي على قطاع الاتصالات المدرج بالبورصة المصرية. ولتحقيق هذا الهدف الرئيس، تسعى الدراسة إلى تحقيق عدد من الأهداف الفرعية تتمثل في الآتي:
١. التعرف على أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.
 ٢. التعرف على طبيعة ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

٣. تحديد أهم التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية المصرية في الحد من ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

٤. التعرف على أثر التحول الرقمي الضريبي على تقليص ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

٥- فروض الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة وأهداف البحث يسعى الباحث إلى اختبار الفروض التالية:

الفرض الرئيسي الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي، ويتفرع من هذا الفرض الرئيس الأول الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرافعة المالية للشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الرئيسي الثاني: لا يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

٦- أهمية الدراسة:

تظهر **الأهمية العلمية** للدراسة في تناولها لأحد الموضوعات الحديثة التي شغلت الفكر المحاسبي والضريبي من خلال دراسة أثر خصائص الشركات على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات التي تبنت التحول الرقمي والذي أدى إلى إحداث ثورة تكنولوجية هائلة وخاصة في المجال المحاسبي وتحقيق مزايا تنافسية وأتمته العمليات التشغيلية لدى تلك الشركات، بالإضافة إلى إثراء الأدبيات العلمية الخاصة بالتجنب الضريبي، من خلال الربط بين خصائص الشركات الرقمية والتحول الرقمي الضريبي، مع التركيز على قطاع الاتصالات كأحد القطاعات الأكثر تأثراً بالتحول الرقمي، كما تعد الدراسة الحالية امتداداً للدراسات المحاسبية الحديثة المعنية بالتعرف على دور آليات التحول الرقمي الضريبي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركات الرقمية وانعكاسها على الحصيلة الضريبية، في حين تتمثل **الأهمية العملية** للدراسة من خلال تناولها للنقاط التالية:

١. رصد الأدوات والأساليب التي يتيحها التحول الرقمي للشركات في ممارسة التجنب الضريبي.
٢. توضيح فعالية تبني مصلحة الضرائب المصرية لآليات التحول الرقمي الضريبي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.
٣. مساعدة صانعي القرار في التعرف على آثار التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الرقمية.
٤. الإسهام في تطوير السياسات والتشريعات الضريبية بما يعزز كفاءة التحصيل ويضمن عدالة المنافسة بين الشركات.

٧- حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** تركز الدراسة على أثر خصائص الشركات الرقمية (الحجم، الربحية، الرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي، دون غيرها.
- **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على قطاع الاتصالات المدرج في البورصة المصرية.
- **الحدود الزمانية:** تعتمد الدراسة على البيانات المتاحة خلال الفترة من ٢٠١٦م - ٢٠٢٣م.

٨- منهجية الدراسة:

- في ضوء مشكلة الدراسة وسعيها نحو تحقيق أهدافه واختبار فروضه، اعتمد الباحث على كل من المنهج الوصفي التحليلي وذلك على النحو التالي:
- استعراض الأدبيات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وكذلك القوانين والتشريعات التي اتخذتها وزارة المالية لتطوير المنظومة الضريبية في سياق آليات التحول الرقمي الضريبي.
 - جمع البيانات المالية والضريبية الخاصة بالشركات محل الدراسة من القوائم المالية المنشورة بالبورصة المصرية.
 - استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار الفروض وتحليل العلاقات بين المتغيرات، من خلال دراسة أثر استخدام آليات التحول الرقمي الضريبي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات، وبيان دورها في تحسين المنظومة الضريبية بأركانها المختلفة وانعكاساتها على ممارسات التجنب الضريبي.

٩- نموذج الدراسة:

١٠- خطة الدراسة

- في ضوء مشكلة الدراسة وسعياً نحو تحقيق أهدافها، تم تقسيم الدراسة على النحو التالي :
- القسم الأول: الإطار العام للدراسة.
 - القسم الثاني: التأصيل العلمي لمتغيرات الدراسة.
 - القسم الثالث: مراجعة الأدبيات السابقة واشتقاق فروض الدراسة.
 - القسم الرابع: الدراسة التطبيقية.
 - النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية.
 - المراجع

القسم الثاني:

التأصيل العلمي لمتغيرات الدراسة

مقدمة: -

أصبحت الشركات الرقمية في العصر الحديث تمثل أحد أبرز مكونات الاقتصاد العالمي، حيث ساهمت التطورات التكنولوجية والتحول الرقمي في إحداث تغييرات جوهرية في بيئة الأعمال، وأدت إلى بروز أنماط جديدة من الأنشطة الاقتصادية التي تتسم بالمرونة والانتشار عبر الحدود. ومع هذا التطور، برزت إشكالية التجنب الضريبي كأحد التحديات الرئيسية التي تواجه الإدارات الضريبية على مستوى العالم، لما تسببه من فقدان في الإيرادات العامة وخلل في عدالة المنافسة بين الشركات. وتشير الأدبيات إلى أن ممارسات التجنب الضريبي لا ترتبط فقط بالثغرات التشريعية أو ضعف الرقابة، بل تتأثر أيضاً بخصائص الشركة ذاتها مثل حجمها، مستوى ربحيتها، هيكل رأس المال، وقطاع النشاط الذي تعمل فيه. فهذه الخصائص تحدد إلى حد كبير قدرة الشركة على تبني استراتيجيات معقدة للتجنب الضريبي أو الالتزام بالسياسات الضريبية القائمة.

أولاً: خصائص الشركات في ظل التحول الرقمي:

تعرف خصائص الشركة على أنها المميزات التي تجسدها المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتعبر بعدالة عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة (عيد. ٢٠٢٣)، وترجع أهمية خصائص الشركة إلى قوة تأثيرها على التجنب الضريبي (Susanto. 2022). ومن ناحية أخرى وفي ظل الاقتصاد الرقمي أصبح التحول الرقمي أمراً ضرورياً إذا أرادت الشركات الحصول على ميزة تنافسية (Chen, & Tian. 2022)، الأمر الذي ينعكس على خصائص الشركة خاصة ما يتعلق منها بربحية الشركة والرفع المالي.

وقد أشار (Bonnet & Westerman. 2021) إلى أن التحول الرقمي مفهوم واسع النطاق يصف التكامل الشامل للتقنيات الرقمية لإعادة هيكلة العمليات والخدمات التجارية. وقد تطور هذا المفهوم بشكل ملحوظ من استخدام التقنيات الرقمية لتحقيق تحسينات تدريجية إلى تحول أكثر شمولاً مدفوعاً بتقنيات متقدمة مثل إنترنت الأشياء، والواقع الافتراضي/المعزز، وشبكات الجيل الخامس. وتتمثل أهم خصائص الشركة في الآتي:

١) حجم الشركة:

يتنوع حجم الشركة بين شركات كبيرة أو متوسطة أو صغيرة الحجم وذلك وفقاً لمعايير نوعية وكمية، وتتمثل المعايير النوعية في الشكل القانوني للشركة ومجال عملها، واستقلال الإدارة، وتصنيف الملكية، في حين تتمثل المعايير الكمية في إجمالي الأصول، الأسهم، إجمالي المبيعات، إجمالي الدخل، إجمالي رأس المال وغيرها (عيد. ٢٠٢٣؛ العوادلي، عبد الحليم. ٢٠٢٤)، ويمكن قياس

حجم من خلال عدة مؤشرات، إلا أن اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول يستخدم على نطاق واسع (Pratama. 2017).

ويُعد حجم الشركة من الخصائص المميزة لتلك الوحدة، والتي سوف تنعكس بلا شك على ممارساتها في مجال التجنب الضريبي (شابون، سليمان. ٢٠٢٣)، ويرى (متولي. ٢٠٢٣) أن المنشآت كبيرة الحجم تتسم بتنوع وتعقد عملياتها التشغيلية، كما يرى (ابوجل. ٢٠٢٠) أن الشركات كبيرة الحجم تكون لديها إجراءات رقابة داخلية قوية.

وقد ذكر (Thayyib. 2025) أن العديد من الدراسات قد أشارت إلى أن الشركات الكبيرة تجتذب تدقيقًا حكوميًا متزايدًا، وأن العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي سلبية وفقًا لنظرية القوة السياسية للأسباب التالية:

- (أ) يمكن للشركات الأكبر حجمًا التأثير على صانعي السياسات بسهولة أكبر.
- (ب) يمكن للشركات الأكبر حجمًا الاستفادة من الاستشارات الضريبية الخارجية.
- (ج) يمكن للشركات الأكبر حجمًا ترتيب عملياتها بطريقة فعالة من حيث الضرائب.
- (د) تتمتع الشركات الكبيرة بسلطة التأثير على التشريعات وخفض معدلات الضرائب بما يخدم مصالحها.

وفيما يتعلق بتوابع التحول الرقمي للشركات فقد توصلت دراسة (Zhao, et al. (2024 إلى أن تأثير التحول الرقمي على خصائص الشركات الصغيرة والمتوسطة أكثر وضوحاً منه في الشركات الكبيرة، في حين يرى (Ghose, et al. 2022) أنه غالباً ما تكون الشركات الأكبر حجمًا شركات ناضجة ذات فرص نمو أقل، ولديها سهولة في الوصول إلى الموارد المالية، ومستوى أعلى من التدفق النقدي الحر، مما يسمح لها باتباع سياسة توزيع أرباح مرنة وتوزيعها بحرية، بالإضافة إلى ذلك، يُنظر إلى الشركات الأكبر حجمًا على أنها تتمتع بسيطرة إدارية أكبر، وبالتالي تميل إلى دفع أرباح أعلى لتجنب صراعات المالكين والمديرين.

٢) ربحية الشركة:

أشار (Thayyib. 2025) إلى أن العديد من الدراسات التجريبية التي توصلت إلى أن ربحية الشركة عامل رئيسي يؤثر على ممارسات التجنب و التخطيط الضريبي لدى الشركات، كما أشار إلى أن معظم الدراسات التجريبية تناولت العلاقة بين معدل الضريبة الفعلي (ETR) والعائد على الأصول (ROA) كمؤشر على الربحية عند دراسة علاقته بالتجنب الضريبي.

وقد توصلت دراسة (Zhao, et al. (2024) إلى أن التحول الرقمي أن يُحسن ربحية الشركة (مقاسا بالعائد على الأصول ROA) بشكل ملحوظ، وأن تأثير التحول الرقمي على الأداء أكثر وضوحاً في الشركات المملوكة للدولة منه في الشركات غير المملوكة للدولة، كما يؤثر التحول الرقمي إيجاباً على أداء الشركات كثيفة العمالة والتكنولوجيا، ولكنها تؤثر سلباً على أداء الشركات كثيفة رأس المال.

وقد أشار (Jardak & Hamad. 2022) إلى أنه في المدى القصير، ستواجه الشركات التي تتبنى التحول الرقمي بعض الصعوبات المالية التي تؤثر سلباً على عائدها على الأصول (ROA) وعائد حقوق الملكية (ROE)، ولكن على المدى الطويل، يُمكنها تعظيم أدائها محسوباً بمقياس (Tobin's Q) وتحسين قيمتها السوقية.

٣) الرافعة المالية:

يرى (Thayyib. 2025) أن قيمة الشركة تعتمد في بعض جوانبها على خيارات الاستثمار والتمويل، وتشمل هذه الخيارات تحديد عنصر الدين الأمثل في هيكل رأس المال، كما يرى أن استخدام خصومات الفوائد يعد أحد أهم وسائل لتقليل العبء الضريبي الإجمالي، وأن لجوء الشركات إلى التمويل بالدين بدلاً من التمويل بالأسهم يؤدي إلى وفورات من خلال خصم مدفوعات الفائدة من الوعاء الخاضع للضريبة، وأن الرفع المالي للشركات التي تتوقع معدلات ضرائب شركات أعلى يجب أن يكون أعلى.

وتمثل الرافعة المالية نسبة إجمالي إلزامات الشركة إلى إجمالي أصولها (Papadimitri, et al. 2021) وتلجأ الشركات إلى الديون لتمويل توسعاتها التشغيلية ومبادراتها الإستراتيجية لمواجهة المنافسة المتزايدة والسعي وراء فرص النمو وصولاً لتعظيم قيمة الشركة، وتهدف الشركات من هذه الممارسات إلى تخفيض التكلفة الإجمالية لرأس المال وذلك من خلال استخدام المزيج الأمثل من الديون وحقوق الملكية كمصدر للتمويل (Abubakar & Anyonje. 2025)

ويرى (Ghose, et al. 2022) أن الرفع المالي يتطلب الرفع المالي دفع فوائد إلزامية بشكل دوري، فإن الشركات ذات الرفع المالي المرتفع تعاني من تدفقات نقدية حرة أقل، علاوة على ذلك، مع ارتفاع مستوى الديون، قد يعيق المقرضون أيضاً توزيعات الأرباح من خلال اتفاقيات حماية لضمان مصالحهم الخاصة.

ويؤثر التحول الرقمي للشركة على الرافعة المالية لها من تأثيره على تكلفة الديون، حيث أشار (Sun, et al. 2022) إلى أن التحول الرقمي للمؤسسات يُقلل بشكل كبير من تكلفة تمويل الديون، وأن دور التحول الرقمي للشركات في خفض تكاليف تمويل الديون يتحقق بشكل أساسي من خلال تقليل عدم التماثل في المعلومات والحد من مشاكل الوكالة، كما أظهرت دراسة (Zhao, et al. 2024) أن التحول الرقمي يُقلل بشكل ملحوظ من التلاعب بالرافعة المالية وخاصة لدى الشركات غير المملوكة للدولة، والشركات الصغيرة والمتوسطة.

ويرى الباحث أن خصائص الشركات تمثل أحد أهم محركات سلوكها الضريبي، خصوصاً في ظل التحول الرقمي، فحجم الشركة يعكس طبيعة عملياتها وتعتيقاتها، ما يجعلها عرضة لتدقيق حكومي أكبر، لكنه يمنحها أيضاً قدرة على استغلال مواردها للتأثير في السياسات الضريبية أو الحصول على استشارات متقدمة من مكاتب كبرى متخصصة في مجال الاستشارات والخدمات الضريبية، أما الربحية، فهي من أبرز المحددات التي تشجع الشركات على الانخراط في التجنب الضريبي بهدف تعظيم العوائد، ويتأثر ذلك بشكل ملحوظ بالتحول الرقمي الذي يُحسن الأداء المالي على المدى الطويل رغم آثاره السلبية المؤقتة، وبالنسبة للرافعة المالية، فهي تمثل أداة مباشرة لتقليل الأعباء الضريبية من خلال خصومات الفوائد، غير أن التحول الرقمي يساهم في خفض تكلفة الديون والحد من التلاعب المالي والضريبي عبر تقليص فجوات المعلومات بين الممولين ومصلحة الضرائب، ومن ثم، فإن الباحث يؤكد أن التفاعل بين خصائص الشركة ومستوى تبني التحول الرقمي قد يحدد ما إذا كانت هذه الخصائص ستُستخدم في اتجاه تعزيز الامتثال الضريبي أو استغلال الثغرات، مما يستلزم سياسات رقابية وتشريعية أكثر تطوراً لمواجهة هذه التحديات.

ثانياً: ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الرقمية

تمهيد:

تمثل الضريبة قيمة مالية يتم فرضها من قبل الدولة على الأفراد أو الكيانات الاعتبارية وأياً كان نشاطها أو مستوى تبنيها للتحول الرقمي، وذلك وفقاً لمعايير قانونية وضريبية محددة، وترجع أهمية الضرائب إلى أنها تمثل ٨٠٪ من الإيرادات الحكومية لمعظم بلدان العالم، وتسعى الإدارة الضريبية للدولة لتعظيم تلك الإيرادات من ناحية وفي نفس الوقت تسعى الشركات من ناحية أخرى لتخفيف العبء الضريبي الواقع عليها، الأمر الذي أدى إلى وجود تضارب مصالح بين الطرفين وهو ما ترتب عليه ظهور ممارسات التجنب الضريبي من جانب الشركات بغية تخفيف العبء الضريبي

(Michael. 2002: Rakhmayani, et al. 2022.; Inung, et al. 2020.)

١- تعريف التجنب الضريبي (Avoidance Tax)

حاز مفهوم التجنب الضريبي في الأونة الأخيرة اهتماما متزايدا لدى الباحثين، نظرا لما يتضمنه من إجراءات وأنشطة وتصرفات تؤدي إلى تخفيض الالتزامات الضريبية للأفراد أو الشركات، ومن ثم تخفيض الحصيلة الضريبية للموازنة العامة للدولة (الركابي. ٢٠٢٢).

ويتمثل التجنب الضريبي في الإجراء التي يتخذها الأفراد أو الشركات لتقليل التزاماتهم الضريبية بشكل قانوني من خلال استخدام الثغرات الواردة في قانون الضرائب، وتتضمن هذه الممارسة تخطيطاً استراتيجياً لتعظيم العوائد المالية عن طريق تقليل مبلغ الضريبة المستحقة، دون مخالفة القانون (Penno. 2021)، وعلى الرغم من ذلك تُعتبر هذه الممارسة مثيرة للجدل لكونها تتعارض مع روح وغرض نظام الضرائب، الذي يهدف إلى توزيع الالتزامات الضريبية بشكل عادل بين المكلفين (Brock. 2023).

و هناك إجماع واضح بين الدراسات التي تناولت التجنب الضريبي على أن التجنب الضريبي هو ممارسة تقوم على الاستفادة القصوى من كافة الثغرات الفنية والقانونية بالقانون الضريبي وكذا الاستفادة من الإعفاءات الضريبية وزيادة وتسريع التخفيضات الضريبية التي يتيحها القانون الضريبي، وذلك بهدف تخفيض الإلزام الضريبي للمنشأة، وأنه يتضمن كل نشاط أو سلوك أو إجراء تتبناه المنشأة لتقليل التزامها الضريبي بشكل قانوني، وأنه - أي التجنب الضريبي - هو أسلوب من خلال يتم ترتيب شئون الشركة بعدة طرق قانونية تمكنها من تأجيل أو تجنب أداء الضريبة ومن خلال تبني إستراتيجيات فعالة في مجال التخطيط الضريبي، وذلك بهدف توفير موارد مالية للشركة يمكنها أن تستفيد منها في الإنفاق على أنشطتها التشغيلية أو في الادخار أو الاستثمار (الركابي. ٢٠٢٢; Lietz,2013; Lanis et. el, 2022)

وللتمييز بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي فقد عرف كلا من Olasunkanmi, et al. 2025. Rusydi. 2020. التهرب الضريبي بأنه سلوك غير قانوني وغير مسؤول من جانب الأفراد أو المنشآت الخاضعة للضريبة يتم من خلاله الاحتيال على القوانين والقواعد الخاصة بضريبة الدخل أو الضرائب غير المباشرة كضريبة القيمة المضافة، وذلك بهدف تخفيض أو التخلص من عبئ الضريبة المستحقة على المنشأة، ويتضمن ذلك التزوير في الدفاتر والسجلات المالية لتخفيض حجم الأعمال أو الأرباح أو للإخفاء المتعمد للوضع الحقيقي للمنشأة تجاه مصلحة الضرائب للحد من قيمة الضرائب أو التخلص منها كليا، ويشمل على وجه الخصوص تقديم إقرارات ضريبية مزيفة،

مثل عدم الإفصاح عن الأرباح أو الإفصاح عنها بأقل من القيمة الحقيقية لها، من أجل عدم سداد قيمة الضريبة المستحقة عليها كلياً أو جزئياً خلال فترة مالية محددة.

وفي هذا السياق وللتمييز بين ممارسات التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي، أشار (رزق، البتاجي، ٢٠٢٣) إلى أن التخطيط الضريبي يتمثل في استخدام الشركات كافة الطرق المحاسبية والتشريعية الممكنة لتحقيق وفورات ضريبية من خلال الاستفادة من المزايا الضريبية التي يقدمها المشرع الضريبي بغرض تنشيط الاستثمار، وذلك من خلال تخفيض الالتزامات الضريبية وصولاً لتحقيق أعلى معدل عائد ممكن على الاستثمار،

ويوضح الجدول رقم (١) الاختلافات بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والتخطيط الضريبي من حيث المفهوم والخصائص والموقف القانوني، وذلك على النحو الآتي:

جدول (1)

الاختلافات بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والتخطيط الضريبي

البيان	التجنب الضريبي	التهرب الضريبي	التخطيط الضريبي
المفهوم	هو استغلال كل ميزة يقدمها القانون للممول تؤدي إلى إعفاءه من الالتزام الضريبي أو تخفضه دون أن يعد متهرباً إلا أنه يمكن أن يتعارض مع روح القانون (تجنب ضريبي ضار)	استخدام الممول أساليب غير قانونية للتهرب من دفع الضريبة، من خلال تقديم بيانات غير صحيحة بغرض عدم دفع الضريبة.	هو اجراءات وخطط يتبعها الممول لتنظيم نشاطه بما يمكنه من التعامل مع التشريعات الضريبية بأقل عبء ضريبي ممكن.
الخصائص	• يقتصر على بعض المعاملات دون البعض الآخر ويتعامل مع تشريع ضريبي دون غيره. • يمثل استغلالاً للمنطقة التي يهدف المشرع إلى تغطيتها ولكنه لم يتمكن من ذلك. • الإفصاح عن كل بيانات الممول إلى مصلحة الضرائب وعدم الإخفاء العمدي لهذه المعاملات.	• يرتب فيه الممول أوضاعه وشئونه بشكل إحتيالي بغرض تخفيض الضريبة أو عدم دفعها. • الدافع من وراءه خرق القوانين الضريبية • عدم الإفصاح عن بيانات ومعاملات الممول إلى مصلحة الضرائب نتيجة الإخفاء العمدي لها. • يقوم الممول بطمس أو تشويه طبيعة المعاملات وحقيقتها عن الإدارة الضريبية.	• يؤدي إلى تخفيض قيمة الضريبة المستحقة أو عدم إستحقاقها أصلاً. • ينظم أوضاع الممول على المدى البعيد من خلال استراتيجيات بعيدة المدى. • يوجه المنظمة إلى الاستثمار في المجالات المفضلة ضريبياً. • يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة للدولة متمثلة في الضرائب التي لا تدفع بسبب الوفر الذي تحقق من خلال ذلك التخطيط.
الموقف القانوني	سلوك يسمح به القانون	سلوك لا يسمح به القانون	سلوك يسمح به القانون

المصدر: (الركابي، ٢٠٢٢ نقلاً عن الشواربي، ٢٠١٢)

ومما سبق يتبين أن ممارسات التجنب الضريبي تقوم على استخدام الوسائل القانونية المتاحة لتعديل المركز المالي من خلال خفض الالتزامات الضريبية للشركة دون النظر إلى الهدف الأساسي من القانون الضريبي وذلك للحصول على أكبر قدر ممكن من المزايا الضريبية لتخفيض العبء الضريبي

دون تحمل أي مسؤولية قانونية، وبذلك يتم التلاعب في الدخل الخاضع للضريبة من خلال إجراءات التخطيط الضريبي التي تقوم بها الشركة.

وتتضمن ممارسات التجنب الضريبي نوعين هما:

النوع الأول: التجنب الضريبي غير الضار Non-Aggressive Tax Avoidance:

وهو عبارة عن التجنب الضريبي القائم على الأنشطة أو التصرفات التي تتفق مع الأهداف الاجتماعية والإقتصادية التي يسعى المشرع إلى تحقيقها عند صياغة القانون الضريبي (Khurana, 2013)، ومن أمثلة هذه الأنشطة:

- الإستثمار في محفظة السندات المفضلة ضريبياً،
- إختيار أفضل طرق الأهلاك ضريبياً

وقد أشار (يونس. ٢٠٢٢) إلى أن هذا النوع من ممارسات التجنب الضريبي ينشأ نتيجة الاختلاف بين مواد قانون الضرائب ومعايير المحاسبة، وعلى سبيل المثال في مصر، تسمح مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بحساب إهلاك الأصول الثابتة بمعدلات ونسب محددة حسب كل أصل، وتختلف هذه المعدلات عن نظيرتها الواردة في معايير المحاسبة المصرية، الأمر الذي يترتب عليه ظهور أصول والتزامات ضريبية مؤجلة، حيث يمكن للإدارة ممارسة مزيد من السلطة التقديرية في ظل معايير المحاسبة المصرية أكثر من القواعد الضريبية، الأمر الذي يؤدي لانخفاض الربح الخاضع للضريبة من خلال وجود التزامات ضريبية مؤجلة وهو ما قد يؤدي إلى انخفاض في مبلغ الضريبة المستحقة، ويضيف (العايب، وآخرون. ٢٠٢١) أن السمة الأساسية للتجنب الضريبي غير الضار هو الاستفادة من المزايا الضريبية المقدمة من قبل المشرع الضريبي مع الإفصاح التام عن تصرفها.

النوع الثاني: التجنب الضريبي الضار Aggressive Tax Avoidance:

عرف (العايب، وآخرون. ٢٠٢١) هذا النوع من التجنب الضريبي بأنه تصرف قانوني غير أخلاقي تتعمد من خلاله الشركات استغلال الثغرات القانونية والقراءات الملثوية للنصوص القانونية وكذا استغلال اختلاف القوانين الدولية الذي ينتج من مبدأ اقليمية القوانين عند تطبيقها على أنشطة عالمية.

ويرى (يونس. ٢٠٢٢) أن هذا النوع من الممارسات غير المشروعة ينشأ نتيجة عدم اتفاق التجنب الضريبي مع روح القانون وذلك عند قيام المنشأة باستغلال الثغرات الواردة بمواد القانون، وتنشأ هذا الثغرات عند وجود تعارض بين مواد القانون أو لعدم وضوح صياغتها، ومن الأمثلة على تلك

الممارسات إدارة الأرباح بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وكذلك استخدام اسعار التحويل في تحويل الدخول إلى فروع المنشأة بالخارج والواقعة في ملاذات ضريبية لا تخضع للضريبة.

٢- أسباب التجنب الضريبي وانعكاساته

يرى (Lietz. 2013) أن ممارسات التجنب الضريبي في بيئة الشركات أكثر تعقيدًا بكثير من السلوك الضريبي للأفراد، فالشركات غالبًا ما تكون كبيرة الحجم، وتمارس أنشطة متنوعة خاضعة للضرائب أو الإشراف الحكومي، وتعمل في بلدان مختلفة، ولديها هياكل ملكية معقدة، وتتعامل مع مجموعات متعددة من أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين، والعديد من السلطات وخاصة الضريبية، والعملاء، وعامة الناس.

وقد أوضح (Florek. (2022) أن أهم محفزات التجنب الضريبي على مستوى الأفراد تشمل الأخلاق الضريبية، والعقلية الضريبية، والعدالة الضريبية، ومستوى التعليم والمعرفة بالنظام الضريبي، والثقافة، والتدين أو درجة الروحانية، والخبرة السابقة في التعامل مع موظفي مصلحة الضرائب وغيرها من المؤسسات ذات الصلة بتنفيذ قوانين الضرائب.

في حين يرى (Blaylock et al., 2016) أنه على مستوى الشركات وفي ضوء نظرية الوكالة فإن مديري الشركات يستخدمون ممارسات التجنب الضريبي لخدمة مصالحهم الشخصية، وذلك من خلال إجراءات معقدة لإخفاء موارد الشركة عن مصلحة الضرائب ولتجنب اكتشاف السلطات الضريبية التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى إخفاء هذه الموارد عن الملاك، وعلى نحو للإدارة باستخدام تلك المعاملات في تحقيق مصالح شخصية.

ويضيف (الركابي. ٢٠٢٢) أن ممارسات التجنب الضريبي قد تهدف إلى تحقيق وفورات نقدية من خلال تقليل المدفوعات الضريبية للشركة، وذلك بغرض توفير نقدية تسمح بإجراء توزيعات للمساهمين أو لتوفير التمويل اللازم للاستثمار في التوسعات وزيادة الطاقة الإنتاجية للشركة.

ويترتب على تبني الشركات لممارسات التجنب الضريبي عواقب متنوعة منها الإيجابي ومنها السلبي، ففي جانب العواقب الإيجابية، يرى (Goh et al., 2016; Irawan, & Turwanto. 2020) أن ممارسات التجنب الضريبي تساهم في تعظيم قيمة الشركة وزيادة ثروة المساهمين من خلال توفير التمويل للتوسعات وتطوير الشركة، كما تساهم في زيادة النقد المتاح لتمويل توزيعات الأرباح على الملاك، ويؤكد على ذلك (lastiati et al., 2020 ; Khuong et al., 2020) بأن التجنب

الضريبي قد يساعد في تحقيق وفورات ضريبية كبيرة يترتب عليها زيادة التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، ومن ثم تحقيق الإستقرار المالي للشركة وتحسين وضعها المالي من خلال تحقيق وفورات نقدية لتمويل سداد ديون والتزامات الشركة، وكذا تمويل عمليات الإستثمار وأنشطة البحوث والتطوير، فضلا عن تخفيض تكلفة حصول الشركة على التمويل اللازم، وتخفيض تكلفة حقوق الملكية، وذلك من خلال، الأمر الذي قد ينعكس إيجابيا علي قيمة الشركة.

وفي جانب العواقب السلبية لممارسات التجنب الضريبي يرى (عمرو السيد زكي. ٢٠١٧) أنه عندما تمارس الشركات أنشطة التجنب الضريبي يكون له أثار سلبية على المجتمع، نظرا لتخلي الشركة عن دفع نصيبها العادل من الضرائب مما يترتب عليه خسارة كبيرة وطويلة المدى على المجتمع ككل، كما يترتب عليه الإضرار بسمعة الشركة بالنسبة لعلاقتها مع أصحاب المصالح، وأن ممارسات التجنب الضريبي للشركات تعتبر من الممارسات التي تتنافى مع المسؤولية الاجتماعية للشركات، ويتفق ذلك مع دراسة (Chen et al., 2016) التي أشارت إلى أن ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات وتخلي الشركة عن دفع نصيبها العادل من الضرائب لها أثار سلبية على سمعة وقيمة الشركة وكذا على المجتمع، الأمر الذي يترتب عليه خسارة كبيرة وطويلة المدى على المجتمع ككل.

كما أشار (حشاد، ٢٠٢١) إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للتجنب الضريبي للشركات على تكلفة حقوق الملكية، كما أوصى الشركات العاملة في بيئة الأعمال المصرية بعدم الانخراط في ممارسات التجنب الضريبي خاصة التعسفية منها بغرض تخفيض التزاماتها الضريبية، وذلك انطلاقاً من مسؤوليتها الاجتماعية، ومن الآثار السلبية لتلك الممارسات على الخزانة العامة للدولة.

ويرى الباحث أن ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الرقمية تُعد ظاهرة مزدوجة الأثر؛ فهي في صورتها غير الضارة تمثل وسيلة مشروعة للاستفادة من الحوافز التي يقرها المشرع الضريبي بما يسهم في تنشيط الاستثمار وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، غير أنها في صورتها الضارة تمثل استغلالاً غير أخلاقي للثغرات القانونية وتعكس تعارضاً مع روح التشريع، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الدولة موارد مالية مهمة ويخل بمبدأ العدالة الضريبية، وتزداد خطورة الظاهرة في البيئة الرقمية حيث يسهل على الشركات إعادة هيكلة أنشطتها بالاعتماد على الأصول غير الملموسة والمعاملات العابرة للحدود، وهو ما يستدعي من السلطات الضريبية تطوير أدواتها الرقابية والتشريعية لضمان التوازن بين تشجيع الاستثمار من جهة، والحد من الممارسات الضارة التي تهدد الاستقرار المالي للدولة من جهة أخرى.

٣- ممارسات التجنب الضريبي

هناك العديد من ممارسات التجنب الضريبي التي حظيت باهتمام الباحثين وصناع السياسات المالية، لما لها من أثر مباشر على كفاءة النظم الضريبية وعدالة توزيع الأعباء، ومن أبرز هذه الممارسات استخدام الملاذات الضريبية وتسعير التحويلات، وإدارة الأرباح عبر التسويات المحاسبية، بالإضافة إلى إعادة هيكلة الملكية والتمويل لتقليل العبء الضريبي، وتبرز أهمية دراسة هذه الممارسات لما لها من انعكاسات على الحصيلة الضريبية للدولة وعلى مبدأ العدالة الضريبية في المجتمع، ومن أهم تلك الممارسات:

- **إستخدام الملاذات الضريبية وتسعير التحويلات:** حيث تقوم الشركات دولية النشاط بإستخدام الملاذات الضريبية، وذلك لتخفيض إلتزاماتها الضريبية من خلال إستغلال الإختلافات بين القوانين الضريبية للدول التي تمارس فيها فروع تلك الشركات أنشطتها، حيث تقوم الشركات بتحويل تعاملاتها (سواء تعلق بسلع أو خدمات) الى الفروع بالدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة بأسعار أعلى من الأسعار السوقية السائدة لتلك المعاملات بهدف زيادة الأرباح المحققة في هذه الدول في حين تقوم بتحويل منتجاتها (سواء أكان سع أو خدمات) بأسعار أقل من الأسعار السائدة الى فروعها في البلدان ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، وذلك بهدف تخفيض الأرباح المحققة في هذه الدول، ومن ثم إحتفاظ تلك الشركات بالثروة وتخفيض إلتزاماتها الضريبية (Klassen. 2017; Satyadini. 2018).

• إدارة الأرباح بإستخدام التسويات المحاسبية:

تعتبر ممارسات إدارة الأرباح من الممارسات التي تلجأ إليها الإدارة لتخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة على الشركة، ولذلك تلجأ الشركات إلى الممارسات المحاسبية للتلاعب بالأنشطة الحقيقية للتلاعب بالمستحقات الإختيارية والحقيقية (Karjalainen, et al. 2023) وذلك بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة ولتجنب الوصول لشريحة ضريبية عالية وصولاً إلى تخفيض الإلتزامات الضريبية (سليم. ٢٠٢٤).

- **تجنب الضريبة من خلال إدارة هيكل الملكية:** نظراً لأن التمويل بحقوق الملكية لا يتضمن تكلفة تخصم من أرباح الشركة، في حين يترتب على التمويل عن طريق الغير تكلفة تتمثل في الفوائد التي تخصم من الأرباح، لذلك قد تلجأ الشركات إلى التوسع في التمويل الخارجي والحد من التمويل بحقوق الملكية لزيادة تكلفة التمويل المتمثلة في الفوائد والمصروفات المتعلقة بالقروض

والتي تخصم من الإيرادات عند حساب صافي الربح الخاضع للضريبة وصولاً إلى تخفيض الالتزامات الضريبية المستحقة على الشركة، ومن ثم فإنه كلما ارتفعت معدلات الضريبة فإن الشركات تلجأ إلى هياكل تمويل ذات رافعة مالية عالية لتخفيض الالتزامات الضريبية (سليم، ٢٠٢٤)، كما قد تلجأ الشركات دولية النشاط إلى إستخدام آلية حصول الشركة على المزيد من القروض والسلفيات في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة والحد من ديون الشركة في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة مع ثبات حجم الديون على مستوى الشركة ككل، وذلك بهدف تحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة (موسى، ٢٠٢٠)

الإطار التشريعي لمكافحة التجنب الضريبي في مصر:

يُعد التجنب الضريبي من الظواهر المعقدة التي سعى المشرع المصري إلى تنظيمها ومواجهتها تدريجياً عبر إدخال نصوص قانونية صريحة وآليات رقابية حديثة، فمع صدور تعديلات على قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وخاصة بعد إضافة المادة (٩٢ مكرر) عام ٢٠١٤، أصبح هناك اعتراف مباشر بهذه الظاهرة وضرورة ضبطها بالتركيز على الجوهر الاقتصادي للمعاملات، كما تبنى المشرع أدوات خاصة لمعالجة ممارسات مثل أسعار التحويل وتفتيت الدخل التي قد تُستخدم كآليات لتقليل العبء الضريبي، ومن هذا المنطلق، يكتسب تحليل هذه الجهود أهمية بالغة لفهم مدى فعاليتها في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، خاصة في ظل توسع الشركات الرقمية واعتمادها على هياكل معقدة وأنشطة عابرة للحدود.

فقد أشار (حشاد، ٢٠٢١) إلى أن القانون رقم ٩١ للضريبة على الدخل لم يتناول صراحةً ظاهرة التجنب الضريبي في مصر حتى عام ٢٠١٤م عندما تم إضافة المادة رقم (٩٢) مكرر بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤م (١)، والتي وردت بها أول إشارة صريحة إلى التجنب الضريبي على النحو الآتي:

"عند تحديد الربط الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من اتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة. ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد الأغراض تجنب الضريبة، بصفة خاصة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيلاً بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة.

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها البعض. وفي جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء اثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو اتمامه للمعاملة. وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة اللجنة".

علماً بأن المشرع المصري سبق أن تبني بعض الإجراءات لمكافحة بعض الممارسات التي قد تكون أحد أشكال التجنب الضريبي مثل الممارسات المتعلقة بأسعار التحويل، والممارسات المتعلقة بالمعاملات الهادفة إلى تفتيت الدخل، حيث أشار (الركابي، ٢٠٢٢ ; زيتون، ٢٠٢٠) إلى أنه بخصوص الممارسات المتعلقة بأسعار التحويل نصت المادة رقم ٣٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه "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 معفي منها أو غير خاضع لها يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد" ويتحدد السعر المحايد المنصوص عليه في هذه المادة بإحدى الطرق التالية:

- طريقة السعر الحر المقارن أو
- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليه هامش ربح أو
- طريقة سعر إعادة البيع.

أما بخصوص الممارسات المتعلقة بالمعاملات الهادفة إلى تفتيت الدخل، فقد أشار (محمد، ٢٠٢١) إلى استخدام المشرع المصري الآليات التالية:

- إخضاع صافي أرباح الشركة للضريبة قبل توزيعها، وذلك من خلال الاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص.
- عدم الاعتماد بالإجراءات والتصرفات التي تهدف إلى تفتيت الأرباح مثل الشركات العائلية التي تقوم بين الزوج والزوجة والأولاد القصر، وكذا الهبات والتصرفات التي تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين.
- لا يتم خصم الأجور والمرتبات وما في حكمها المدفوعة على النحو الآتي:
 - في شركات التضامن والتوصية البسيطة ما يدفع تحت هذه البنود للمكلف والزوجة والأولاد وللشركاء.
 - في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ما يدفع تحت هذه البنود للمدير الذي يمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية الحصص في الشركة.
- وضع حد أقصى لما يمكن أن تخصصه من صافي أرباح الشركة سنويا لتوظيفاتها الذاتية، مثل عدم الإعتداد بالاحتياطات والمخصصات كتكاليف واجبة الخصم.

ويرى الباحث أن معالجة المشرع المصري لظاهرة التجنب الضريبي تمثل خطوة ضرورية لكنها جاءت متأخرة نسبياً، كما أن النصوص الحالية لا تكفي لمواجهة تعقيدات ممارسات الشركات الرقمية، لذلك، ويوصي الباحث بضرورة تطوير التشريعات عبر التحول الرقمي الضريبي، وتعزيز قدرات الإدارة الضريبية بما يضمن الحد من استغلال الثغرات وتحقيق العدالة الضريبية.

ثالثاً: جهود مصلحة الضرائب والمنظمات المهنية لمواجهة التجنب الضريبي في ظل التحول الرقمي:

لمعالجة تحديات الإقتصاد الرقمي وللحد من آثارها على ممارسات التجنب الضريبي وصولاً للحد من آثار التجنب الضريبي على الحصيلة الضريبية، فقد انضمت جمهورية مصر العربية في ٢٠١٧/٦/٧ ل خطة عمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحد من ممارسات التجنب الضريبي، والتي إستهدفت مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وذلك من خلال تحديد ١٥ اجراء يجب إتباعها لمعالجة الآثار السلبية لتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وقد استهدفت هذه الاتفاقية معالجة تحديات الإقتصاد الرقمي والحد من الممارسات الضريبية الضارة وكذا تآكل وعاء الضريبة من خلال الفوائد والمدفوعات المالية الأخرى (عبد القادر، ٢٠١٨، الدمرداش، ٢٠٢٠)

وقد أشار شحاته، (٢٠٢٠) إلى أن مصلحة الضرائب المصرية ألزمت الأشخاص الاعتبارية أن بتقديم اقرار الكتروني، وذلك اعتباراً من يناير ٢٠٢٠، وذلك بموجب قرار وزير المالية رقم (٣٥٨)

لسنة ٢٠١٩ والذي ألزم الأشخاص الاعتبارية بتقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية، كما قامت مصلحة الضرائب المصرية بتطوير وتحديث النظم المطبقة لخدمة العمل الضريبي من خلال شبكة معلومات مصلحة الضرائب المصرية لمواكبة أحدث النظم والتقنيات العالمية في مجال العمل الضريبي، لتسهيل إدارة السجل الضريبي للممول وللتيسير على الممولين في تقديم الإقرارات وسداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار، وكذا تمكين الممولين من الإطلاع على سجله الضريبي على مدار ٢٤ ساعة طوال العام ودون الحاجة لأية تطبيقات أو برامج أخرى، من خلال تخصيص مساحة تخزينية لفواتير المشتريات والمبيعات وكذا تعاملات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة الخاصة بكل ممول تمكنه من تخزين هذه البيانات والمعلومات والدخول إليها في أي وقت ومن أي مكان.

وطبقاً لما أعلنته وزارة المالية في ديسمبر شحاته، (٢٠٢٠) ; وزارة المالية (٢٠٢٠) على موقعها الإلكتروني بشأن مشروعها لتطوير مصلحة الضرائب المصرية فقد تبنت مصلحة الضرائب المصرية رؤية تتضمن تطوير المصلحة لتصبح مصلحة الضرائب المصرية مصلحة رقمية حديثة، من خلال تبني رسالة تهدف لرفع كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق إتاحة أحدث تكنولوجيا رقمية متطورة في الأعمال الضريبية إلخ، وصولاً لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لتطوير مصلحة الضرائب المصرية والتي تتضمن التحول إلى التكنولوجيا الرقمية في كافة الأعمال الضريبية، ولتحقيق هذه الأهداف الإستراتيجية فقد تبنت مصلحة الضرائب المصرية إطاراً شاملاً لمشروعات التطوير يحتوي على عدة محاور من أهمها:

١. محور إعادة هندسة الإجراءات والعمليات الضريبية باستخدام أحدث الأساليب واستخدام تكنولوجيا شركة مايكروسوفت وتطبيقات EPM المتخصصة في إدارة المشروعات المؤسسية، وبناء تلك الإجراءات وفقاً لمعيار الـ TADAT العالمي، والذي قام بوضعه صندوق النقد الدولي لقياس، وتحسين أداء عمليات هيئات الضرائب العالمية.

٢. محور تطوير الأفراد والهيكل التنظيمي ويتضمن هذا المحور بناء هيكل تنظيمي حديث يدمج مصلحتي الضرائب العامة وضريبة القيمة المضافة على نحو يواكب التطور التكنولوجي، وأفضل الممارسات العالمية.

٣. محور تطوير التشريعات ويتضمن إصدار التشريعات الضريبية اللازمة لكل إجراء يتم من استخدام التكنولوجيا الرقمية، مثل إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وإصدار قانون المعاملة الضريبية للمشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر.

٤. محور الميكنة الشاملة، ويتضمن إستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في إرسال تنبيهات وإشعارات مصلحة الضرائب إلى الممولين، و توفير بوابة إلكترونية للممول لتسهيل جميع التعاملات الضريبية ورقمنة جميع الملفات الضريبية لتحقيق النتائج بسرعة ودقة، وبناء قواعد بيانات ضريبية، وتعظيم دور التكنولوجيا الحديثة لتحقيق التحول الرقمي في تقديم الخدمات للمجتمع الضريبي، وتطوير أسلوب العمل وفقاً للإجراءات، والتشريعات، وكافة الاعمال الضريبية التي تم الانتهاء من إعادة هندستها باستخدام أحدث الأنظمة العالمية في مجال الأعمال الضريبية.

٥. وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٨٨ لسنة ٢٠٢٠ بإلزام المسجلين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية ثم تلاه صدور قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٨٦) لسنة ٢٠٢٠، رقم (٥١٨) لسنة ٢٠٢٠ بشأن مراحل إلزام مكونات المجتمع الضريبي بإصدار فواتير إلكترونية.

وتتمثل أهم مكونات التحول الرقمي للضرائب في مصر (يخلف. ٢٠٢٥)، في مجموعة الأنظمة التالية:

١. ميكنة إجراءات العمل الضريبية الرئيسية، وذلك من خلال ميكنة إجراءات العمل الضريبية وتشمل الحصر والتسجيل والفحص ومكافحة التهرب والتحصيل والقضايا وغيرها، حيث تم إعادة هندسة الإجراءات الضريبية طبقاً للمعايير الدولية، TADAT وبالإشتراك مع شركة ارنست اند يونج E&Y وشركة، IBM وصاحب هذا المشروع صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م.

٢. الفاتورة الضريبية الإلكترونية والإيصال الإلكتروني

٣. الاقرارات الضريبية الإلكترونية

٤. منظومة تحليل مخاطر الإقرارات وإدارة حالات المخاطر

٥. التحصيل الإلكتروني للمستحقات الضريبية

٦. الضرائب على التجارة الإلكترونية

يرى الباحث أن جهود مصلحة الضرائب المصرية والمنظمات المهنية في مجال التحول الرقمي تمثل خطوة بالغة الأهمية لمواجهة تحديات الاقتصاد الرقمي والحد من ممارسات التجنب الضريبي، فالانضمام إلى خطة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (BEPS) يعكس التزام الدولة بالمعايير الدولية لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وهو ما يضع الأساس لبيئة ضريبية أكثر عدالة وشفافية، كما يرى الباحث أن الإجراءات التي اتخذتها مصلحة الضرائب المصرية، سواء من خلال منظومة الفواتير الإلكترونية ومنظومة الإقرارات الإلكترونية، أو تطوير البنية التكنولوجية

والتشريعية، تمثل تحولاً نوعياً في الإدارة الضريبية، بما يسهم في تعزيز الامتثال، وتوسيع قاعدة البيانات، وتحسين الرقابة على المعاملات الرقمية.

ويؤكد الباحث على أن نجاح هذه الجهود يتطلب تكاملاً بين عدة محاور، أبرزها: رفع كفاءة الكوادر البشرية، تحديث التشريعات بشكل مستمر لمواكبة التطورات الرقمية، وضمان جاهزية البنية التحتية التكنولوجية، ويرى أن مواجهة ممارسات التجنب الضريبي في الاقتصاد الرقمي لا تتحقق فقط عبر الأدوات التقنية، وإنما أيضاً من خلال ترسيخ الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة الضريبية، من خلال تبني سياسات ضريبية عادلة تحقق التوازن بين متطلبات الدولة ومصالح الشركات.

رابعاً: دور أليات التحول الرقمي الضريبي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

سعت العديد من الدول والمنظمات الدولية إلى مواجهة ممارسات التجنب الضريبي عبر تعزيز التحول الرقمي في النظم الضريبية، حيث أطلقت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) خطة **BEPS Base Erosion and Profit Shifting** (تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح)، بهدف تحديث النظام الضريبي الدولي بما يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الرقمي وأنماط الأعمال الحديثة (Judijanto & Fatulloh. 2025).

وفي هذا السياق، أشار (Gupta, et al. 2017) إلى أن التحول الرقمي الضريبي يسهم في تبسيط الامتثال الضريبي وخفض تكاليف التحصيل وزيادة الكفاءة الإدارية، غير أن رصد آثاره على نحو دقيق يتطلب تحليلاً متعمقاً نظراً لارتباط الامتثال الضريبي بعوامل مالية واجتماعية ونفسية.

في حين أوضح (العيسوي 2024) أن الرقمنة أدت إلى نمو التجارة الإلكترونية بشكل ملحوظ، مما فرض على الإدارات الضريبية تبني النظم الإلكترونية في إدارة مهامها. وتعد هذه النظم امتداداً لمفاهيم الحكومة الإلكترونية، حيث تسمح بتبادل البيانات بين الممولين والإدارة الضريبية وتعزيز الامتثال باستخدام تطبيقات تكنولوجيا المعلومات.

وعلى الرغم من المزايا، فقد حذرت دراسة (Suryanti. 2023) من أن التحول الرقمي الضريبي قد يفتح المجال أمام أشكال أكثر تعقيداً من التجنب الضريبي، خصوصاً في ظل الاقتصاد الخفي والمعاملات العابرة للحدود، إلا أنه أكد على أن التحول الرقمي الضريبي سيظل عاملاً مهماً في تعزيز الشفافية، وتحسين إدارة البيانات، وصولاً لزيادة الامتثال الضريبي.

وعلى الصعيد المصري، أكد (شحاته، 2020) أن ضعف الإمكانيات البشرية والمادية للإدارة الضريبية كان من التحديات الأساسية، غير أن التحول الرقمي أسهم في تحديث المنظومة الضريبية،

وتبسيط الإجراءات، وتحقيق العدالة الضريبية وضبط المجتمع الضريبي، بما يعزز من تقليل التجنب الضريبي، كما أوضح وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين آليات التحول الرقمي وتطوير النظام الضريبي، وقد بين (خليفة، ٢٠٢٢) أن التحول الرقمي للنظام الضريبي المصري يدعم بناء منظومة متكاملة تساهم في تعديل التشريعات، وتوحيد الإجراءات، وتطوير بيئة العمل، الأمر الذي يوسع القاعدة الضريبية ويزيد الحصيلة مع تحقيق العدالة الضريبية، كما أظهرت دراسة (الميهي، وآخرون ٢٠٢٢) أن استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني يمثل خطوة أساسية في إصلاح النظام الضريبي المصري وتحسين كفاءته، مؤكدين وجود علاقة قوية بين تفعيل هذه الآليات وتحسين الأداء الضريبي، بينما أوصى (عبد الباقي ٢٠٢٢) بضرورة التوسع في تطبيق النظم الإلكترونية لتحسين الامتثال الضريبي.

وبناءً على ذلك، يرى الباحث أن نجاح التحول الرقمي الضريبي يتطلب توازناً بين استغلال مزاياه في تعزيز الشفافية والامتثال، ومعالجة التحديات المصاحبة له مثل مخاطر الاقتصاد الخفي، وهو ما يستدعي تكامل التشريعات، وتطوير القدرات البشرية، والاعتماد على بنية تكنولوجية قوية تواكب التطورات العالمية وتلبي احتياجات السياق المحلي.

القسم الثالث

مراجعة الأدبيات السابقة واشتقاق فروض الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى الاستفادة من الأدبيات السابقة ذات الصلة بالتحول الرقمي وانعكاساته على الأداء المؤسسي والضريبي، وكذلك دوره في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، وذلك من خلال تحليل نتائج هذه الدراسات، والمقارنة بين منهجياتها، واستخلاص الدروس المستفادة منها، بما يسهم في بناء إطار نظري متكامل يوجه هذه الدراسة ويوفر الأساس العلمي لتحديد متغيراتها، كما تمثل مراجعة الأدبيات السابقة خطوة جوهرية في صياغة فروض الدراسة، حيث تُبنى هذه الفروض على ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، باعتبارها انعكاساً منطقياً للعلاقات المتوقعة بين المتغيرات قيد البحث، وقد تنوعت هذه الدراسات من حيث الزمان والمكان، حيث غطت الفترة ما بين ٢٠٠٩م و٢٠٢١م، وشملت سياقات دولية متعددة، مما يعزز من مصداقيتها وقوة نتائجها، وقد تم تصنيف هذه الأدبيات في محورين أساسيين على النحو الآتي:

١. محور خصائص الشركات في ظل التحول الرقمي.

٢. محور ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الرقمية.

وبناءً على ما استعرضته الأدبيات السابقة من نتائج، وما أظهرته من تباينات في منهجيات البحث ومجالات التطبيق، يصبح من الضروري توظيف ما تم التوصل إليه في صياغة فروض الدراسة الحالية، إذ يُتوقع أن تعكس هذه الفروض العلاقات الجوهرية بين خصائص الشركات والتحول الرقمي الضريبي من جهة، وممارسات التجنب الضريبي من جهة أخرى، وصولاً لإختبارها ميدانياً والتحقق من مدى صحتها، ومن ثم الإسهام في إثراء الجانب التطبيقي والمعرفي لموضوع الدراسة.

المحور الأول: خصائص الشركات في ظل التحول الرقمي:

شهد عالم الأعمال تحولات جذرية بفعل الرقمنة التي أعادت تشكيل خصائص الشركات، حيث عززت مرونتها التنظيمية، واعتمادها على الابتكار، وتوسعها في الأسواق الإلكترونية، مع تغييرات في هياكلها المالية والإدارية، وتبرز أهمية دراسة هذه الخصائص لفهم انعكاسها على أداء الشركات والتزامها بالمتطلبات التنظيمية والضريبية.

١. دراسة (Jardak & Hamad. 2022)

"The effect of digital transformation on firm performance: evidence from Swedish listed companies"

تناولت الدراسة بحث آثار التحول الرقمي (DM) على الأداء المالي للشركة والذي تم قياسه من خلال العائد على الأصول (ROA)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، ومعامل (Tobin's Q)، حيث استخدمت الدراسة عينة بيانات مكونة من ٩٢ ملاحظة تم جمعها من ٢٣ شركة مدرجة في بورصة السويد على مدى أربع سنوات، ٢٠١٥-٢٠١٨. تم جمعها يدوياً من تقارير الشركات الرائدة في المجال الرقمي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التحول الرقمي له تأثير سلبي على العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية، ولكن له تأثير إيجابي على (Tobin's Q)، وأنه يمكن تفسير هذه العلاقة السلبية بحقيقة أن الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات وإدارة البيانات قد يستغرقان سنوات حتى يتحققا ويُسجلا من خلال مؤشرات الأداء، وكلما ازداد استثمار الشركة في تكنولوجيا المعلومات، سيتأثر العائد على الأصول سلباً بشكل أساسي لأن القيمة الأعلى لأصول تكنولوجيا المعلومات لا يتم استهلاكها، إلا أنه على المدى الطويل، يمكن للشركة تعظيم أدائها، ويؤكد على ذلك التأثير الإيجابي للتحول الرقمي على جودة (Tobin's Q) طويل المدى.

٢. دراسة (Zhao, et al. 2024) بعنوان

" The impact of digital transformation on firm performance"

تناولت الدراسة أثر التحول الرقمي على أداء الشركات المتحولة رقمياً مقاساً بالعائد على الأصول (ROA)، باستخدام بيانات الشركات المدرجة في بورصتي شنغهاي وشنتشن (أ) خلال الفترة

٢٠١٠-٢٠٢١ كعينة بحثية، مع البحث عن تكرار استخدام الكلمات المفتاحية المتعلقة بالتحول الرقمي في تقاريرها السنوية.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يُمكن للتحويل الرقمي أن يُحسّن أداء الشركات بشكل ملحوظ، وأن تأثير التحويل الرقمي على الشركات الصغيرة والمتوسطة يكون أكثر وضوحاً منه في الشركات الكبيرة، ومع ذلك، يكون تأثير التحويل الرقمي على الأداء أكثر وضوحاً في الشركات المملوكة للدولة منه في الشركات غير المملوكة للدولة، علاوة على ذلك، يؤثر التحويل الرقمي إيجاباً على الشركات كثيفة العمالة والتكنولوجيا، ولكنها تؤثر سلباً على الشركات كثيفة رأس المال.

٣. دراسة (Guo & Xu. 2021) بعنوان

The Effects of Digital Transformation on Firm Performance: Evidence from China's Manufacturing Sector

استهدفت الدراسة بحث تأثير التحويل الرقمي على الأداء التشغيلي (مقاساً بـ ((التكاليف التشغيلية + المصروفات البيعية)/الربح التشغيلي) والمالي للشركات (مقاساً بـ ROA)، حيث استخدمت بيانات لـ ٢٢٥٤ شركة تصنيع في الصين للسنوات من ٢٠١٠ إلى عام ٢٠٢٠.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن التحويل الرقمي يُحسّن الأداء التشغيلي، ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأداء المالي، وأن تأثير التحويل الرقمي على الأداء التشغيلي أطول أمداً منه على الأداء المالي، وأن الأسهل على الشركات استخدام التحويل الرقمي لتحسين الأداء التشغيلي مقارنةً بالأداء المالي.

٤. دراسة (Zhai et al. 2022) بعنوان

Does digital transformation enhance a firm's performance? Evidence from China

تناولت دراسة تأثير التحويل الرقمي على الأداء (ROA) باستخدام عينة من الشركات الصينية تمثلت في جميع شركات الأسهم من فئة A في بورصتي شنغهاي وشننتشن للأوراق المالية للفترة ٢٠٠٩-٢٠١٩. حيث شملت العينة النهائية ١٨٣١٨، وتم الحصول على البيانات المحاسبية والمالية من قاعدة بيانات سوق الأوراق المالية الصينية وأبحاث المحاسبة، كما تم الحصول على بيانات التحويل الرقمي من خلال إجراء تحليل نصي للتقارير السنوية للشركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه عندما تعمل الشركة في مرحلة من النضج من دورة حياة المنتج أو عندما تكون نسبة ملكية المستثمرين المؤسسيين عالية، يكون تأثير التحويل الرقمي على الأداء أكثر وضوحاً، وأن مستوى طبيعياً من التحويل الرقمي يُنبئ بأداء الشركة على المدى الطويل بشكل أفضل، بينما يُمكن لمستوى زائد من التحويل الرقمي أن يُعزز أداء الشركة على المدى القصير.

٥. دراسة الطويل (٢٠٢٣) بعنوان "دور رقمته مصلحه الضرائب العقارية في دعم الإيرادات الضريبية"

تهدف الدراسة الى التحقق من مدى مساهمة التحول الرقمي وتطبيق آلياته في تطوير مستوى الأداء بمصلحة الضرائب العقارية بما ينعكس على محاربة التهرب والغش الضريبي وما لذلك من أثر ايجابي في زيادة الإيرادات والحصيلة الضريبية.

وقد استخدمت الدراسة أسلوب الانحدار البسيط لتحليل قدره مشروع التحول الرقمي المنفذ في منظومة الضرائب العقارية على دعم الحصيلة الضريبية من خلال قائمة استبيان، اعتمدت الباحثة التحول الرقمي كمتغير مستقل، وكان المتغير التابع دعم الإيرادات الضريبية بأبعادها المتمثلة في (توسيع القاعدة الضريبية، زيادة فاعلية التحصيل الضريبي، زيادة الامتثال والحد من التهرب الضريبي). وقد توصلت الدراسة إلى أن التحول الرقمي يساهم في تحديث منظومة الإدارة الضريبية وتيسير الإجراءات على الممولين مما يحقق العدالة الضريبية وضبط المجتمع الضريبي. كما أوصت الدراسة بضرورة اتخاذ المنظومة الضريبية إجراءات وسياسات محكمة ومعلنة لمواجهة التهرب الضريبي باستخدام طرق التحول الرقمي.

٦. دراسة (Fjord & Schmidt, 2023) بعنوان

The Digital Transformation of Tax Systems Progress, Pitfalls, and Protection in a Danish Context

التحول الرقمي لأنظمة الضرائب: التقدم والمخاطر والحماية في السياق الدنماركي تناولت الدراسة الإمكانيات والتحديات في استخدام الأدوات الرقمية لتحقيق تبسيط الضرائب وتحسين تقييم الضرائب وجمعها والشفافية. وبالتالي، فإن الأهداف الرئيسية للدراسة هي، من منظور قانوني، إلقاء المزيد من الضوء على العلاقات بين الإدارات الضريبية ودافعي الضرائب في عالم رقمي متزايد ومناقشة كيف قد يؤثر هذا التطور على حقوق دافعي الضرائب والكفاءة العامة للأنظمة الضريبية. وفي القيام بذلك، يتم تحليل الخبرات العملية - التي اكتسبتها الدنمارك خلال تحولها من إدارة الضرائب بالطريقة التقليدية (الورقية واليدوية) إلى الطرق الأكثر رقمية. وقد إستنتجت الدراسة أن العديد من الدول في جميع أنحاء العالم، بما في ذلك الدنمارك، قطعت شوطاً طويلاً في جعل العمليات الضريبية أكثر سلاسة وكفاءة من خلال استخدام الأدوات الرقمية لصالح كل من دافعي الضرائب والإدارات الضريبية. ومع ذلك، في الوقت نفسه، تُظهر التجارب العالمية والدانمركية بوضوح أن الدول، في سعيها إلى رقمنة الإدارات الضريبية بشكل أكبر، تحتاج إلى اتخاذ التدابير المناسبة في الاعتبار من أجل ضمان شرعية وشفافية عمليات إدارة الضرائب الرقمية.

٧. **دراسة العيسوي (٢٠٢٤)** بعنوان: دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في الحد من الفروق الدفترية الضريبية: الدور الوسيط للجهد المبذول في عملية المراجعة - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

استهدف الدراسة بحث واختبار دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية في الحد من الفروق الدفترية الضريبية، وبهدف تحديد ما إذا كان لهذا التحول دور في الحد من السلوك الإنتهازي للإدارة والمتمثلة في ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح، وبما يشير بصورة ضمنية إلى اختبار مردود ذلك التحول الرقمي على جودة المعلومات المحاسبية، كما إمتد هدف البحث ليشمل اختبار الدور الوسيط للجهد المبذولة في عملية المراجعة في تفسير العلاقة التأثيرية الرئيسية محل البحث. وقد أسفرت نتائج التحليل الأساسي عن وجود أثر معنوي مباشر للتحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية، وبما يعكس المردود الإيجابي لهذا التحول ودوره الرقابي في الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح، ومن خلال التحليل الإضافي قام الباحث بإعادة اختبار نموذج البحث في ضوء ما انتهى إليه التحليل الأساسي؛ فقد تم استبدال المتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية)، بمتغيرين تابعين كلاهما يعكس جودة التقارير المالية من منظور مغاير عن الآخر، وهما: إدارة الضريبة، وإدارة الأرباح، وأسفرت النتائج عن وجود أثر إيجابي مباشر للتحول الرقمي للمنظومة الضريبية على إدارة الضريبة ومعدل الضريبة الفعال، وكذلك وجود أثر سلبي غير مباشر للتحول الرقمي للمنظومة الضريبية على إدارة الأرباح في وجود أتعاب المراجعة كمتغير وسيط.

٨. **دراسة محمود. (٢٠٢٤)** بعنوان دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي وأثره على حصيلة الإيرادات الضريبية.

وقد استهدفت الدراسة بيان دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي وأثره على حصيلة الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي، ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحول الرقمي على تطوير النظام الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي ودعم الموازنة العامة للدولة من خلال زيادة إيراداتها، كما توصلت إلى أن التحول الرقمي يؤثر بشكل ملحوظ على زيادة الحصيلة الضريبية من خلال استخدام آليات التحول الرقمي وهي تطبيق الإقرارات الضريبية الالكترونية والسداد الالكتروني ومنظومة الفاتورة الالكترونية التي تحسن الامتثال وبالتالي تساعد على زيادة الإيرادات الضريبية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إتمام عملية التحول الرقمي وتطوير مستوياتها الراهنة داخل مصلحة الضرائب من خلال التحول من النظام اليدوي إلى النظام الالكتروني مما يحسن كفاءة الإدارة ويخفف العبء الإداري على الموظفين، الاهتمام بتدريب وتطوير العاملين بمصلحة الضرائب.

٩. دراسة نجم، جابر (٢٠٢٤) بعنوان تطبيق تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي لتحسين اداء الادارة الضريبية

استهدفت الدراسة التعرف على مدى تأهيل الادارة الضريبية في العراق لتطبيق تكنولوجيا المعلومات في عمليات الفحص الضريبي لتحسين كفاءة الادارة الضريبية من خلال زيادة الحصيلة الضريبية، وزيادة الامتثال الضريبي للمكلفين، والحد من ممارسات التهرب الضريبي، وقد تم اعتماد المنهج الاستقرائي بدراسة وتحليل الدراسات السابقة العربية والأجنبية المرتبطة بمتغيرات البحث، والمنهج الاستنباطي لتقديم مقترح استخدام تكنولوجيا المعلومات كأحد اليات تطوير النظام الضريبي بما يحقق اهدافه المطلوبة.

وتوصلت الدراسة الى ان هنالك ضرورة حتمية لإصلاح النظام الضريبي في العراق، وتحسينه من خلال الاستفادة من آليات التحول الرقمي بتطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني.

١٠. دراسة (Dzhuraev, 2024) بعنوان:

Digital Transformation Of The Tax System As A Mechanism For Adapting To The Challenges Of Globalization In The World Economy

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور الرقمنة في تطوير الأنظمة الضريبية استجابة لتحديات العولمة، من خلال استكشاف الجوانب الرئيسية للتحول الرقمي للإدارة الضريبية، مثل تنفيذ الحلول الآلية لتتبع الالتزامات الضريبية، واستخدام التقنيات التحليلية (البيانات الضخمة)، والبلوك تشين لتعزيز شفافية المعاملات، وتحسين التعاون الدولي في الضرائب.

وقد توصلت الدراسة إلى أن رقمنة النظام الضريبي ستؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة الضريبية وكذا تحسين القدرة التنافسية الوطنية، وضمان التنمية الاقتصادية المستدامة في سياق التكامل العالمي.

ويرى الباحث في ضوء ما تم عرضه من دراسات سابقة أن التحول الرقمي له تأثير مزدوج على أداء الشركات، حيث قد يظهر تأثير سلبي قصير الأجل على مؤشرات العائد (مثل ROA و ROE) نتيجة ارتفاع تكاليف الاستثمار في البنية التحتية الرقمية، في حين تظهر آثار إيجابية طويلة الأجل تنعكس على مؤشرات السوق مثل (Tobin's Q) وتحسين الكفاءة التشغيلية، حيث يمكن القول إن تأثير التحول الرقمي ليس موحداً، بل يتباين باختلاف خصائص الشركة (مثل الحجم، الربحية... إلخ).

كما تكشف النتائج أن التحول الرقمي يُحسن بدرجة أكبر الأداء التشغيلي على المدى الطويل مقارنة بالأداء المالي قصير الأجل، مما يعكس الحاجة إلى النظر إلى التحول الرقمي كاستثمار استراتيجي يتطلب وقتاً لتحقيق عوائده، ويتضح أن هناك مستوى أمثل للتحول الرقمي، حيث أن التحول المعتدل والمخطط يُنبئ بأداء أكثر استقراراً، بينما التحول المفرط قد يحقق مكاسب قصيرة الأجل فقط.

أما على مستوى النظم الضريبية، فقد أكدت الدراسات (مثل الطويل ٢٠٢٣، العيسوي ٢٠٢٤، محمود ٢٠٢٤، نجم وجابر ٢٠٢٤) (أن التحول الرقمي ساهم في تحديث الإدارة الضريبية، وتبسيط الإجراءات، والحد من التهرب والتجنب الضريبي، وزيادة الحصيلة الضريبية، وذلك من خلال تطبيقات مثل الفاتورة الإلكترونية، الفحص الضريبي الإلكتروني، والسداد الرقمي، كما أظهرت تجارب دولية (مثل الدنمارك في دراسة Fjord & Schmidt, 2023 وأوزبكستان في دراسة Dzhuraev, 2024) أن الرقمنة تعزز الشفافية وتدعم التعاون الدولي، لكنها تتطلب في الوقت ذاته توازنًا بين الكفاءة وحماية حقوق المكلفين بالضريبة.

وبناءً عليه يرى الباحث من خلال المقارنة بين نتائج الدراسات المختلفة، أن التحول الرقمي يمثل سلاحًا ذا حدين؛ فهو أداة قوية لتعزيز الأداء المستدام للشركات إذا ما تم تطبيقه ضمن استراتيجية متوازنة تراعي خصائص الشركة (الحجم، الربحية، الرافعة المالية)، لكنه قد يتقل كاهل الأداء المالي على المدى القصير إذا تم تبنيه بشكل مفرط دون دراسة، وبالتالي، ينبغي للشركات الرقمية – ومنها شركات قطاع الاتصالات – النظر إلى التحول الرقمي باعتباره عملية استراتيجية طويلة الأجل تتطلب تدرجًا وتخطيطًا دقيقًا لتحقيق التوازن بين الكفاءة التشغيلية والنتائج المالية، وبناءً على ما سبق ذكره يمكن صياغة فرض الدراسة الأول كما يلي:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي"

المحور الثاني: ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الرقمية

يشكل العصر الرقمي فرصة للنمو الاقتصادي والابتكار، لكنه في الوقت ذاته يفرض تحديات جوهرية على النظم الضريبية التي بُنيت على قواعد تقليدية مرتبطة بالوجود المادي للشركات، فمع اعتماد الأنشطة الرقمية على المعرفة والبيانات والأصول غير الملموسة، تبرز تساؤلات حول مكان فرض الضريبة ووعائها، وقد أفرز ذلك ممارسات متزايدة للتجنب الضريبي عبر نماذج أعمال افتراضية ومعاملات عابرة للحدود، الأمر الذي يستدعي تحديث أدوات وتشريعات الإدارات الضريبية لضمان العدالة الضريبية.

١. دراسة (Mustika et al. 2024)

Analysis of Internal Factors Affecting Tax Avoidance in the 4.0 Era in Digital Technology Sector

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العوامل الداخلية التي تؤثر على التهرب الضريبي في التقارير المالية السنوية لشركات قطاع التكنولوجيا الرقمية المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة البحثية من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢ في عصر الاقتصاد الرقمي، وقد تمثلت المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة في الربحية، كثافة الأصول الثابتة، والرافعة المالية، كما استخدمت هذه الدراسة المنهج كمي الذي يعتمد على

البيانات الثانوية، وكان عدد الشركات ضمن مجتمع الدراسة ٧٣ شركة في قطاع التكنولوجيا الرقمية المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال فترة البحث من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢، وتم أخذ العينة باستخدام طريقة العينة العمدية بمجموع ٢٥ شركة، مما جعل عدد الملاحظات في الدراسة ١٢٥ ملاحظة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الربحية والرافعة المالية لهما تأثير جزئي إيجابي وسلبي على التجنب الضريبي. في المقابل، فإن كثافة الأصول الثابتة لا تمتلك تأثيراً جزئياً وسلبياً على التجنب الضريبي، وأن تنفيذ التكنولوجيا الرقمية يمكن أن يساعد في خلق نظام أكثر شفافية ومساءلة، وأن استخدام تكنولوجيا التدقيق المعتمدة على البيانات يمكن أن يكشف عن التجنب الضريبي المحتمل بشكل مبكر.

٢. دراسة (Zhang & She. 2024)

Digital transformation and corporate tax avoidance: An analysis based on multiple perspectives and mechanisms

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين الاقتصاد الرقمي والاقتصاد الحقيقي، والتخفيف من الآثار السلبية للتجنب الضريبي الواسع النطاق في الشركات، وتحسين حوكمة الضرائب، باعتبارها من الأولويات الحيوية في عصر الاقتصاد الرقمي. وقد استخدمت هذه الدراسة بيانات جميع الشركات المدرجة في الأسهم من الفئة A خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٢٢ كنماذج بحثية، استخدمت الدراسة عدة مناهج تشمل نظرية الإشارة ونظرية عدم تساوي المعلومات وإطار T-O-E (التكنولوجيا - التنظيم - البيئة) لبحث التأثيرات الرئيسية للتحويل الرقمي على التجنب الضريبي في الشركات، إلى جانب الآليات الوسيطة والظروف الأساسية التي تؤثر على فعاليته، بعد إجراء تحليلات نظرية وتجريبية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: (١) إن تنفيذ التحويل الرقمي يقلل بشكل كبير من التجنب الضريبي في الشركات، وهو استنتاج مدعوم باختبارات صلابة دقيقة. علاوة على ذلك، يعزز التحويل الرقمي إنتاجية الشركات من خلال كبح التجنب الضريبي. (٢) يقلل التحويل الرقمي من التجنب الضريبي في الشركات عبر تعزيز الابتكار وكفاءة تخصيص الموارد (مستوى التكنولوجيا)، وتحسين جودة الرقابة الداخلية (مستوى التنظيم)، وانخفاض المنافسة الصناعية (مستوى البيئة). (٣) تأثير التحويل الرقمي في تقليل التجنب الضريبي أكبر بشكل ملحوظ في الشركات التي تمر بمرحلة النمو وتواجه قيود تمويل أقل، لا سيما تلك الواقعة في المناطق الوسطى والغربية. (٤) مستوى مخاطر الأعمال المنخفض ضروري لتعظيم فعالية التحويل الرقمي وتقليل التجنب الضريبي في الشركات. وهذا أمر بالغ الأهمية للحكومات التي تسعى لتحسين إدارة الضرائب، وتوجيه تطور السوق والمناطق، وتعزيز تأثير التحويل الرقمي للشركات في التخفيف من التهرب الضريبي.

٣.دراسة (Xie & Huang. 2023) بعنوان

The Impact of Digital Transformation on Corporate Tax Avoidance: Evidence from China

تناولت الدراسة تأثير التحول الرقمي على الشركات الداخلية من منظور التجنب الضريبي للشركات، وذلك من خلال بيانات الشركات الصينية المدرجة في بورصتي شنغهاي وشنتشن من عام ٢٠٠٩ إلى عام ٢٠١٩.

وكان من أهم نتائج الدراسة إلى أن التحول الرقمي يمنع بشكل كبير التجنب الضريبي للشركات من خلال تحسين جودة الرقابة الداخلية للشركات، كما يؤدي تثبيط التجنب الضريبي للشركات إلى تحسين كفاءة الاستثمار المؤسسي بشكل كبير.

٤.دراسة (Tiantian, et al. 2023)

Does corporate digital transformation affect the level of corporate tax avoidance? Empirical evidence from Chinese listed tourism companies

تناولت الدراسة تأثير التحول الرقمي للشركات على سلوك التجنب الضريبي، وذلك من خلال بيانات شركات السياحة الصينية المدرجة في الفئة A من عام ٢٠١٩ إلى عام ٢٠٢٢، وتظهر النتائج أن التحول الرقمي للشركات يمكن أن يمنع بشكل كبير ممارسات التجنب الضريبي من خلال تخفيف القيود المالية وتحسين شفافية المعلومات، كما تُظهر النتائج أن التأثير المثبط للتحول الرقمي للشركات على ممارسات التجنب الضريبي يختلف إلى حد كبير بين الشركات حسب إختلاف تكاليف الوكالة واهتمام وسائل الإعلام، كما أشارت تلك النتائج إلى أن التحول الرقمي للشركات يعمل على تحسين قيمة الشركة بشكل كبير من خلال تثبيط سلوك التجنب الضريبي.

٥. دراسة (العايب، وآخرون. ٢٠٢١) بعنوان ممارسات التجنب الضريبي الدولي: دراسة حالة

شركات الاقتصاد الرقمي Gafam.

استهدفت الدراسة تناول إستراتيجيات التجنب الضريبي التي تمارسها شركات الاقتصاد الرقمي الدولية، وكذا تبيان الأدوات التي تستخدمها في تلك الممارسات، سواء كانت هذه الأدوات محاسبية (أسعار التحويل، صناديق براءات الاختراع،...) أو قانونية (الإقامة الجبائية، المزايا والتحفيزات الضريبية، اتفاق تقاسم التكاليف)، وذلك في ظل تزايد المنافسة الدولية على خلق المراكز المالية في مناطق الأوفشور والجنات الضريبية، وقد استخدمت الدراسة طريقة التحليل الوثائقي للبيانات والتقارير الحكومية وغير الحكومية للكشف عن الأدوات المستعملة في ممارسة التجنب الضريبي.

وكان من أهم نتائج الدراسة تورط عمالقة الاقتصاد الرقمي في ممارسة التخطيط والهندسة الضريبية بدرجة كبيرة حيث دفعت ضرائب أقل بمبلغ ١٥٥.٣ مليار دولار مما كان ينبغي عليها دفعه خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩ وبمعاونة مع مكاتب الاستشارات والتدقيق الدولية.

٦. دراسة (Mohd, & Saad. 2019)

استهدفت هذه الدراسة العوامل المحددة لاستراتيجيات التجنب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات من خلال النظر في معدلات الضريبة الفعلية (ETRs)، وقد استخدمت هذه الدراسة بيانات نموذج الإقرار الضريبي من مجلس الإيرادات الداخلية المالي (IRBM) لنمذجة معدلات الضريبة الفعلية للشركات المتعددة الجنسيات في ماليزيا، كمؤشر للتجنب الضريبي. وقد كشفت النتائج أن الشركات المتعددة الجنسيات في ماليزيا تمارس التجنب الضريبي لأن معدلات الضريبة الفعلية الخاصة بها أقل من معدلات الضريبة القانونية (الإسمية)، كما تشير النتائج إلى أن خصائص الشركة مثل حجم الشركة والعائد على الأصول ومدى اتساع عملياتها الأجنبية وكثافة رأس المال والرافعة المالية هي العوامل المحددة للتجنب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات في ماليزيا.

٧. دراسة (СИНЮТКА, 2019) بعنوان

Transformation of Taxation and Tax Procedures in the Information Society: Theoretical Concept

تبحث هذه الدراسة في تأثير التحول الرقمي على سلوك التجنب الضريبي وتختبر ما إذا كانت السلطات الضريبية قادرة على تحديد هذا السلوك، باستخدام البيانات الخاصة بالشركات المدرجة في بورصتي شنغهاي وشننتشن للأوراق المالية من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠٢٠. وكان من أهم نتائج الدراسة أنه كلما زادت درجة التحول الرقمي للشركة، كلما كان سلوك التهرب الضريبي أكثر عدوانية، ويكون تأثير التحول الرقمي للشركات على التهرب الضريبي للشركات أكثر أهمية في ظل الجهود الضريبية الحكومية القوية.

٨. دراسة (Inung, et al. 2020)

Determinant Factors of Tax Avoidance in Companies in KOMPAS100

وقد استهدفت الكشف عن العوامل التي يمكن أن تؤثر على التجنب الضريبي، من خلال تناول أثر عدد من العوامل التجنب الضريبي وهي الرافعة المالية وحجم الشركة والربحية ونمو المبيعات ونسبة المديرين المستقلين على التجنب الضريبي. وذلك من خلال بيانات التقارير المالية لعدد (٨) من شركات التصنيع المدرجة في مؤشر Kompas100 في بورصة إندونيسيا في الفترة ٢٠١٥-٢٠١٥.

٢٠١٨. وقد أظهرت النتائج أن زيادة المبيعات فقط هي التي يمكن أن تؤثر على التجنب الضريبي، في حين أن باقي العوامل الأخرى لم تؤثر على التجنب الضريبي.

٩. دراسة (Yee, et al. 2018)

Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in The Digital Era

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة وتحديد التأثير المعدل لحوكمة الشركات في العصر الرقمي، وفي ظل النظرة السائدة باعتبار ممارسات التجنب الضريبي بالشركات بمثابة أنشطة لتعزيز القيمة للشركات، كما أن تحسين جودة حوكمة الشركات من شأنه أن يرتبط بشكل إيجابي بقيمة الشركة، وقد استخدمت الدراسة بيانات ٨٢ شركة من الشركات الماليزية العامة المدرجة في تقرير حوكمة الشركات الماليزية والآسيوية (MACGR) الذي تعده مجموعة مراقبة المساهمين الأقلية (MSWG) التي صنفت أفضل ١٠٠ شركة ذات إفصاح جيد في تقرير حوكمة الشركات الماليزية والآسيوية لعام ٢٠١٤م، حيث تم استبعاد شركات قطاع البنوك وشركات التأمين، وكذا الشركات التي ليس لديها بيانات مالية وسوقية كاملة، والشركات التي حققت خسائر خلال فترة الدراسة لعدم خضوعها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات الشركات الماليزية في تجنب الضرائب من شأنه أن يقلل من قيمة الشركة وأن حوكمة الشركات لها تأثير معتدل على العلاقة بين تجنب الضرائب وقيمة الشركة.

يجب أن يكون تحديد الشركات المتهمة بأنشطة الاحتماء الضريبي tax sheltering بطريقة بديلة للتحايل على هذه الانتقادات الناشئة عن منهجية المقارنة باستخدام متغيرات البيانات المالية. ليست هناك حاجة إلى أي استنتاج حول التجنب الضريبي للشركات قيد الفحص. ومع ذلك، فإن هذه المنهجية تخضع لانتقادات أخرى، مثل محدودية تعميم النتائج. يمكن أن يحدث التجنب الضريبي في أشكال مختلفة عديدة، بدءًا من التجنب الضريبي المشروع، مثل شراء السندات البلدية المعفاة من الضرائب وحتى التهرب الضريبي غير القانوني. وتمثل هذه الشركات التي اتُهمت بأنشطة الاحتماء الضريبي حالة متطرفة من حالات التهرب الضريبي. كما أن حجم العينة عادة ما يكون صغيرا. ونتيجة لذلك، قد لا يتم تطبيق النتائج التجريبية من هذه المنهجية على الشركات التي تشارك في مجموعة متنوعة من استراتيجيات تجنب الضرائب.

ويرى الباحث من خلال استعراض الدراسات المختلفة المتعلقة بعلاقة خصائص الشركات والتحول الرقمي بممارسات التجنب الضريبي، من خلا ما يلي:

تشير نتائج عدد من الدراسات الحديثة (Zhang & She, 2024؛ Xie & Huang, 2023؛ Tiantian et al., 2023) إلى أن التحول الرقمي الضريبي يمثل أداة فعالة للحد من ممارسات التجنب الضريبي، من خلال تحسين جودة الرقابة الداخلية، تعزيز الشفافية والمساءلة، وأيضاً تقليل تكاليف الوكالة وزيادة كفاءة تخصيص الموارد.

وعلى النقيض، تظهر بعض الأدلة (СИНЮТКА, 2019) أن التحول الرقمي قد يسهم في زيادة عدوانية التجنب الضريبي إذا لم تصاحبه جهود تنظيمية وضريبية قوية، مما يشير إلى أن فعالية الرقمنة تعتمد بدرجة كبيرة على الإطار المؤسسي والتنظيمي المصاحب لها.

كما كشفت دراسات أخرى (العايب وآخرون، ٢٠٢١) أن الشركات الرقمية العالمية الكبرى (GAFAM) ما تزال قادرة على استخدام أدوات محاسبية وقانونية معقدة لممارسة التخطيط الضريبي والهندسة الضريبية، مستفيدة من الفجوات التشريعية الدولية والمنافسة الضريبية بين الدول.

وفي ذات السياق تؤكد نتائج (Yee et al., 2018) أن ممارسات التجنب الضريبي لا تعزز بالضرورة قيمة الشركة على المدى الطويل، بل قد تؤدي إلى الإضرار بسمعتها وتقليل قيمتها السوقية، خاصة في ظل غياب نظم قوية لحوكمة الشركات.

وعليه، يرى الباحث أن التجنب الضريبي في عصر التحول الرقمي يتأثر بعاملين رئيسيين يتمثلان في خصائص الشركة مثل الحجم والربحية والرافعة المالية وطبيعة القطاع، وكذلك في درجة تبني التحول الرقمي الضريبي ومدى قوة الأطر المؤسسية والتنظيمية التي تدعمه. وفي هذا السياق، يمثل التحول الرقمي سلاحاً ذا حدين؛ إذ يساهم من ناحية في تقليل ممارسات التجنب الضريبي من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة، لكنه من ناحية أخرى قد يفتح المجال أمام ممارسات أكثر تعقيداً إذا غابت الرقابة التنظيمية والتشريعات المناسبة. ومن ثم، فإن الحد من ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية، ولا سيما في قطاع الاتصالات، يتطلب مقارنة متكاملة تستند إلى تطوير الأطر التشريعية والرقابية، وتعزيز تطبيقات التحول الرقمي الضريبي، مع دراسة خصائص الشركات بعمق لتحديد الفئات الأكثر ميلاً لممارسة التجنب الضريبي، وفي ضوء ذلك يمكن صياغة الفرض الرئيس الثاني على النحو الآتي:

"لا يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية"

القسم الرابع: الدراسة التطبيقية

١- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك باعتباره من القطاعات الرائدة في مجال التحول الرقمي في مصر، وقد قام الباحث باختيار عينة تشمل (٢) شركة من شركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية، والذي يشمل (١١) شركة وفقا للتقرير السنوي المعلن من جانب البورصة المصرية في نهاية عام ٢٠٢٣، حيث تم اختيار عينة الدراسة لشركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية وفقا للشروط التالية:

١. توافر التقارير المالية الربع سنوية للفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣ م.
 ٢. إصدار تقارير مالية بالجنيه المصري.
 ٣. استمرارية القيد والتداول بالبورصة المصرية خلال الفترات التي تغطيها الدراسة.
- وبتطبيق تلك الشروط فقد بلغ حجم عينة الدراسة لشركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية (2) شركات بما يعادل (١٨.٢٪ تقريبا) من إجمالي شركات القطاع، ويعرض الجدول رقم (١) بيان شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية وكذا شركات العينة التي تم اختيارها وذلك على النحو الآتي:

الجدول رقم (١)

بيان شركات وعينة قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية

م	شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية	م	شركات عينة قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية
١.	مصر جنوب افريقيا للاتصالات	١.	المصرية للاتصالات
٢.	المؤشر	٢.	أوراسكوم للاستثمار القابضة
٣.	نايل سات		
٤.	جلوبال تيلكوم		
٥.	ديجيتايز للاستثمار والتقنية		
٦.	المصرية للاتصالات		
٧.	أوراسكوم للاستثمار القابضة		
٨.	فوري		
٩.	مدينة الانتاج الإعلامي		
١٠.	اي فاينانس		
١١.	راية لخدمات مراكز الاتصالات		

٢- متغيرات الدراسة وطرق قياسها

تناولت الدراسة المتغير التابع التجنب الضريبي، بينما تتمثل المتغيرات المستقلة في متغيرات خصائص الشركة والمتمثلة في ربحية الشركة، حجم الشركة، الرافعة المالية، ويمكن توضيح متغيرات الدراسة وطرق قياسها من خلال الجدول رقم (٢) على النحو الآتي:

الجدول رقم (٢)

متغيرات خصائص الشركة المؤثر على ممارسات التجنب الضريبي

الدراسات السابقة	طريقة القياس	الرمز	المتغير التابع
(Xie & Huang. 2023), (Tiantian, et al. 2023) (Zhang & She 2024), (Mohd, & Saad. (2019)	(إجمالي الربح قبل الضريبة للفترة - الدخل الخاضع للضريبة للفترة) / إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	Y	التجنب الضريبي
Abdullah et al.) , (Pratama. 2017) (Leorinita & Dosinta. 2023) , (2021	المتغيرات المستقلة		
	العائد على الأصول ROA	X _{1_B}	ربحية الشركة قبل التحول الرقمي الضريبي
	إجمالي الأصول	X _{2_B}	حجم الشركة قبل التحول الرقمي الضريبي
	إجمالي الالتزامات / إجمالي الأصول	X _{3_B}	الرفع المالية قبل التحول الرقمي الضريبي
		XZ	التحول الرقمي الضريبي
		X _{1_A}	ربحية الشركة بعد التحول الرقمي الضريبي
		X _{2_A}	حجم الشركة بعد التحول الرقمي الضريبي
		X _{3_A}	الرفع المالية بعد التحول الرقمي الضريبي

* الدخل الخاضع للضريبة للفترة = (مصرف ضريبة الدخل الحالية - مصرف ضريبة الدخل الحالية المؤجلة) / المعدل الإسمي لضريبة الدخل.

الصيغة الرياضية لمتغيرات الدراسة:

$$Y = A + B_1 X_{1_B} + B_2 X_{2_B} + B_3 X_{3_B} + B_4 XZ + B_5 X_{1_A} + B_6 X_{2_A} + B_7 X_{3_A} + E$$

علما بأن توصيف المتغيرات كما يلي:

Y ← المتغير التابع.

A ← ثابت نموذج الانحدار.

X_{1_B} - X_{3_B} ← المتغيرات المستقلة (خصائص الشركة قبل التحول الرقمي الضريبي).

XZ ← التحول الرقمي الضريبي

X_{1_A} - X_{3_A} ← المتغيرات المستقلة (خصائص الشركة بعد التحول الرقمي الضريبي).

B₁ - B₇ ← معامل ميل نموذج الانحدار.

E ← الخطأ المقدر.

٣- فروض الدراسة.

الفرض الرئيسي الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي، ويتفرع من هذا الفرض الرئيس الأول الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرافعة المالية للشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

الفرض الرئيسي الثاني: لا يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية.

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

اعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية لاختبار فروض الدراسة وهي:

١. اختبار **Kolmogorov-Smirnov** للتوزيع الطبيعي: للتحقق من تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي من عدمه، ولتحديد أي من الأساليب المعلمية أم اللامعلمية ستستخدم في اختبار فروض الدراسة.

٢. اختبار **التداخل الخطي Multicollinearity**: باستخدام مقياس **Collinearity Diagnostics** والذي يقوم على تحديد قيمة تضخم التباين وكذا تحديد قيمة التباين المسموح به، وذلك للتحقق من وجود تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة من عدمه وصولاً للكشف عن قدرة نموذج الدراسة على تفسير التغير في ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات.

٣. اختبار الارتباط الذاتي **Autocorrelation**: ويعتمد هذا الاختبار على تحديد قيمة **(D-W)** **Durbin Watson** للتحقق من وجود ارتباط ذاتي للمتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة على نحو يؤدي إلى وجود أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة على ممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع).

٤. التحليل الوصفي للبيانات: وذلك لعرض البيانات جدوليا ودلالاتها فيما يتعلق بالظاهرة محل الدراسة، حيث يعرض الإحصاء الوصفي سلوك متغيرات الدراسة (المتغير التابع، المتغيرات المستقلة) قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي، وذلك من خلال عرض المتوسطات الحسابية، الحد الأعلى، الحد الأدنى، الانحراف المعياري.

٥. الانحدار المتعدد Multiple-Regression: وتم اختيار طريقة Multiple-Regression دراسة وتحليل أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي.

٦. استخدام اختبار T للفرق بين متوسطين لمجتمعين غير مستقلين Paired Samples T-Test (العينات المزدوجة): وذلك لمقارنة متغيرات الدراسة ومن بينها المتغير التابع (التجنب الضريبي) لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر (الفترة من ٢٠١٦: ٢٠١٩) مع نفس عينة الشركات بعد التحول الرقمي الضريبي (الفترة من ٢٠٢٠: ٢٠٢٣)، وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

رابعاً: اختبار الفروض:

١- صلاحية البيانات:

• اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي:

للتحقق من مدي تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي فقد اعتمدت الدراسة على اختبار Kolmogorov-Smirnov حيث تتبع المتغيرات التوزيع الطبيعي عندما تتجاوز معنوية الاختبار 5% (sig.) (العمر. ٢٠٠٤)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (٣) التالي:

الجدول رقم (٣)

نتائج اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي

المتغيرات		قبل التحول الرقمي الضريبي		بعد التحول الرقمي الضريبي	
Kolmogorov-Smirnova		Kolmogorov-Smirnova		Kolmogorov-Smirnova	
اسم المتغير	رمز المتغير	Sig.	Statistic	Sig.	Statistic
التجنب الضريبي	Y	٠,٠٥٧	٠,١٥٢	٠,٠٠٥	٠,١٩٠
ربحية الشركة	X ₁	*٠,٢٠٠	٠,١٠٢	٠,٠٠٤	٠,١٩١
حجم الشركة	X ₂	٠,٠٠٠	٠,٢٤٨	٠,٠٠٠	٠,٢٨٥
الرفع المالي	X ₃	٠,٠٠١	٠,٢٠٩	٠,٠٠٧	٠,١٨٥

ويلاحظ ما يلي أنه:

(١) قبل التحول الرقمي الضريبي:

- كانت بيانات التجنب الضريبي (Y) وربحية الشركة (X_1) تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت بإحصائية لكل منهما بلغت (٠.١٥٢)، (٠.١٠٢) وبمعنوية (٠.٠٥٧)، (٠.٠٢٠٠) على التوالي، أي بمستوى معنوية أكبر من ٥٪.
- كانت بيانات حجم الشركة (X_2) والرفع المالي (X_3) لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث بلغت قيمة الإحصائية لكل منهما بلغت (٠.٢٤٨)، (٠.٢٠٩) وبمعنوية (٠.٠٠٠)، (٠.٠٠٠١) على التوالي، وبمستوى معنوية أقل من ٥٪.
- ٢) بعد التحول الرقمي الضريبي: كانت بيانات جميع متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث بلغت إحصائية التجنب الضريبي، ربحية الشركة، حجم الشركة، الرفع المالي (٠.١٩٠)، (٠.١٩١)، (٠.٢٨٥)، (٠.١٨٥) على التوالي بمستوى معنوية أقل من ٥٪ إلا أن هناك العديد من الإحصائيين يرون (Pallant, 2016) أن هذه الظاهرة أمر شائع في العينات الكبيرة التي تتجاوز عدد المشاهدات فيها لكل متغير (٣٠) مشاهدة، حيث بلغ عددها (٣٢) مشاهدة لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات قبل تطبيق التحول الرقمي الضريبي، و(٣٢) مشاهدة لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات بعد تطبيق التحول الرقمي الضريبي، ومن ثم فإن تجاوز المشاهدات عدد (٣٠) لكل عينة يجعل هذه العينات تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه فيتم استخدام الأساليب المعلمية في اختبار فروض الدراسة.

• اختبار التداخل الخطي Multicollinearity :

يعرف (Lind, Marchal & Wathen, 2012) التداخل الخطي Multicollinearity بأنه وجود علاقة ارتباط قوية بين متغيرين أو أكثر من المتغيرات المستقلة المستخدمة في الدراسة، حيث يكون معامل الارتباط بين المتغيرين المستقلين أكبر من (٠.٥) وعندما يتجاوز معامل الارتباط بين المتغيرين (٠.٧) فإن ذلك يؤثر في صحة نتائج الدراسة، نظرا لفشل نموذج الدراسة في تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

ويتم الكشف عن التداخل الخطي باستخدام الأدوات التالية:

- تحليل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) ، فإذا كانت هذه القيمة أكبر من (١٠) فإن ذلك يشير إلى وجود مشكلة التداخل الخطي، والعكس صحيح.
 - تحليل التباين المسموح به تحديد قيمة التباين المسموح به Tolerance، فإذا كانت هذه القيمة أكبر من (٠.٠٥) فإن ذلك يشير إلى وجود مشكلة التداخل الخطي، والعكس صحيح.
- ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج اختبار التداخل الخطي، وذلك على النحو الآتي:

الجدول رقم (٤)

نتائج اختبار التداخل الخطي

المتغير		قبل التحول الرقمي الضريبي		بعد التحول الرقمي الضريبي	
		Statistics Collinearity		Statistics Collinearity	
الرمز	الاسم	التباين المسموح به Tolerance	تضخم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance	تضخم التباين VIF
X1	ربحية الشركة	٠,٨١٢	١,٢٣١	٠,٧٣٩	١,٣٥٣
X2	حجم الشركة	٠,٨١٠	١,٢٣٤	٠,٥٢٨	١,٨٩٣
X3	الرافعة المالية	٠,٩٦٣	١,٠٣٨	٠,٦٧٣	١,٤٨٦

ويتضح من الجدول رقم (٤) أن قيم تضخم التباين (VIF) لبيانات متغيرات عينة الدراسة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي كانت أقل من (١٠)، مما يدل على عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في بيانات متغيرات الدراسة، ويؤكد على ذلك أن قيم التباين المسموح به Tolerance لبيانات متغيرات عينة الدراسة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي كانت أكبر من (٠.٥).

• اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation:

يتمثل الارتباط الذاتي في وجود ارتباط بين قيمة المتغير والقيمة السابقة أو التالية لها لنفس المتغير، الأمر الذي يترتب عليه وجود أثر غير حقيقي لهذه المتغيرات على المتغير التابع، وتستخدم قيمة (D-W) Durbin-Watson للكشف عن وجود الارتباط الذاتي (Field, A. 2018. P: 514) والتي لها حد أدنى وحد أعلى يقع في المدى بين (١ : ٣) ، بحيث إذا كان (D-W) المحسوبة تقع خارج نطاق هذه القيم، يمكن القول بأن هناك ارتباط ذاتي

الجدول رقم (٥)

نتائج اختبار الارتباط الذاتي

بيان	قبل التحول الرقمي الضريبي	بعد التحول الرقمي الضريبي
قيمة (D-W) Durbin Watson	١,٥٤٠	١,٦٩٨

ويتبين من الجدول رقم (٥) أن (D-W) Durbin Watson لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات قبل تطبيق التحول الرقمي الضريبي في مصر كانت ١,٥٤٠، في حين بلغت بعد تطبيق التحول الرقمي الضريبي ١,٦٩٨، وهو ما يؤكد على عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي Autocorrelation في بيانات عينة الدراسة.

٢- التحليل الوصفي:

يهدف اختبار مدي صلاحية بيانات عينة الدراسة للتحليل الإحصائي لتحديد أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية في ظل التحول الرقمي الضريبي والتحقق من إمكانية تعميم نتائج هذا التحليل،

فقد تم استخدام الوسط الحسابي وهو أهم مقاييس النزعة المركزية، واستخدام الانحراف المعياري كأحد أهم مقاييس التشتت لمعرفة درجة انتشار قيم هذه المتغيرات حول الوسط الحسابي، كما تم عرض بيانات أكبر قيمة وأصغر قيمة لتلك المتغيرات للمزيد من التوضيح، وذلك لمتغيرات عينة الدراسة لشركات قطاع لشركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي.

ويلاحظ من جدول (٦) نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينات الدراسة ما يلي:

الجدول رقم (٦)
نتائج التحليل الوصفي

بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر				قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر				المتغيرات	
أكبر قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط	أكبر قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط	الرمز	اسم المتغير
٠,٠٣٥	٠,٠٨٧-	٠,٠٢٤	٠٠٣-	٠,٠١٦	٠,٠٧٩-	٠,٠١٩	٠,٠٠٦-	Y	التجنب الضريبي
٠,٠٩٤	٠,٠٤٣-	٠,٠٣٢	٠١٩.	٠,٠٩٥	٠,٠٥٢-	٠,٠٢٩	٠,٠٢٠	X ₁	ربحية الشركة
٥,١٧٧	٣,٤٤٧	٠,٧٠١	٤,٣١٧	٤,٨٦٥	٣,٥٩١	٠,٤١٨	٤,٣١٢	X ₂	حجم الشركة
٠,٦٧٣	٠,١١٥	٠,١٢٢	٥٠١.	٠,٥١٩	٠,١٥١	٠,٠٨٩	٠,٤١١	X ₃	الرافعة المالية

ويتبين من جدول رقم (٦) ما يلي:

١. أن قيمة إحصائية التجنب الضريبي لعينة لشركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (٠,٠٧٩-، ٠,٠١٦) بمتوسط حسابي بلغ (٠,٠٦-) وبانحراف معياري بلغ (٠,٠١٩)، في حين تراوحت هذه القيمة بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (٠,٠٨٧-، ٠,٠٣٥) بمتوسط حسابي بلغ (٠,٠٣-) وبانحراف معياري بلغ (٠,٠٢٤)، ويلاحظ من ذلك ما يلي:

- أن قيم الانحراف المعياري قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي كانت أكبر من قيمة المتوسط الحسابي، الأمر الذي يشير إلى عدم وجود قيم شاذة وتجانس بيانات العينة في كلتا الحالتين.

- أن الإشارة السالبة لمتوسط معدل التجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي قد تشير إلى أن قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته يطبق بشكل صارم على

الدخل الخاضع للضريبة لدى عينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات خلال الفترات من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢٣م، الأمر الذي يؤدي إلى أن يكون الدخل الخاضع للضريبة للشركات أكبر من أرباحها المحاسبية قبل الضريبة، وهو ما يتفق مع دراسة (Xie & 2023) ودراسة (Huang).

– كما تشير مقارنة قيمة متوسط التجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي إلى ارتفاع قيمتها من (-٠.٠٠٦) إلى (-٠.٠٠٣) وبالرغم من ذلك ظل الدخل المحاسبي قبل الضريبة لدى شركات العينة هو أقل من الدخل الخاضع فعلا للضريبة حتى بعد التحول الرقمي الضريبي ومن ثم استمرار انحسار ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الداخلة في عينة الدراسة، بالرغم من أن ذلك يشير إلى انخفاض الدخل الخاضع فعلا للضريبة بعد التحول الرقمي بارتفاع قيمته من (-٠.٠٠٦) إلى (-٠.٠٠٣)، والذي قد يرجع إلى أن تطبيق التحول الرقمي الضريبي في مجال ضريبة الدخل قد بدأ في مطلع عام ٢٠٢٠م وهو موعد تقديم إقرار عام ٢٠١٩م والذي يواكب بداية جائحة كورونا وما صاحبها من إغلاق معظم الأنشطة الاقتصادية نتيجة تطبيق التباعد المكاني بين الأفراد للحد من انتشار الوباء.

٢. أن قيمة إحصائية ربحية الشركة لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (٠.٠٠٥٠ ، ٠.٣٠٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.١٥٧) وبانحراف معياري بلغ (٠.١١٦)، في حين تراوحت قيمة إحصائية ربحية الشركة لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (٠.٠٢٠ ، ٠.٠٩٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.٠٥٧) وبانحراف معياري بلغ (٠.٠٢٧).

٣. أن قيمة إحصائية حجم الشركة لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (٢.٧٣٠ ، ٤.٨٦٠) بمتوسط حسابي بلغ (٣.٧٨٣) وبانحراف معياري بلغ (١.١١١)، في حين تراوحت قيمة إحصائية حجم الشركة لعينة قطاع شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (٢.٧٧٠ ، ٥.٠٨٠) بمتوسط حسابي بلغ (٣.٩٧٠) وبانحراف معياري بلغ (١.١٢١).

٤. أن قيمة إحصائية العائد على حقوق الملكية لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (٠.١٠٠ ، ٠.٤٥٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.٢٤٣) وبانحراف معياري بلغ (٠.١٥٤)، في حين تراوحت قيمة إحصائية العائد

على حقوق الملكية لعينة شركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (٠.٢٠٠ ، ٠.٠٦٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.١٣٠) وبانحراف معياري بلغ (٠.٠٥٥).

٥. أن قيمة إحصائية الرافعة المالية لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (٠.٢٧٠ ، ٠.٥٢٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.٣٨٨) وبانحراف معياري بلغ (٠.١٠٤)، في حين تراوحت قيمة إحصائية الرافعة المالية لعينة شركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (٠.٣٤٠ ، ٠.٦٤٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.٥٣٥) وبانحراف معياري بلغ (٠.١٠٦).

٦. أن قيمة إحصائية نمو المبيعات لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام و تكنولوجيا المعلومات قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر تراوحت بين (-٠.١٠٠ ، ٠.٤٣٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.٢٠٣) وبانحراف معياري بلغ (٠.١٨٢)، في حين تراوحت قيمة إحصائية صافي المبيعات لعينة شركات قطاع الاتصالات و الإعلام و تكنولوجيا المعلومات بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر بين (-٠.١٠٠ ، ٠.٥٤٠) بمتوسط حسابي بلغ (٠.١٨٥) وبانحراف معياري بلغ (٠.٢١١).

٣-اختبار فروض الدراسة:

١- مقارنة أثر خصائص الشركة الرقمية على التجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي

في مصر: -

لفحص مدي التباين في تأثير خصائص الشركة على التجنب الضريبي مقارنة بين قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي في مصر يتم اختبار مدي صحة الفرض الرئيسي الأول والقاتل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي" وكذا الفروض الفرعية المنبثقة عنه.

وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Multiple-Regression لمقارنة علاقة التأثير بين خصائص الشركة والتجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي في مصر، حيث يتضح من نتائج تحليل الانحدار المتعدد لعينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية، أن نتائج الانحدار المرحلي لأهم محددات التجنب الضريبي المؤثرة على التجنب الضريبي كانت كما هو موضح بالجدول رقم (٧)، وذلك على النحو الآتي:

الجدول رقم (٧)

نتائج الانحدار المتعدد لمتغيرات خصائص الشركة المؤثرة على التجنب الضريبي قبل وبعد التحول

الرقمي الضريبي في مصر (٢٠١٦: ٢٠٢٣)

الرمز	المتغيرات	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	المعنوية
B	الحد الثابت غير المعياري	٠,١٠-	٠,٠٤	٠,٠٢
X _{1_B}	الربحية ROA قبل التحول الرقمي الضريبي	٠,٢٣	٠,١٢	٠,٠٥
X _{2_B}	حجم الشركة SIZE قبل التحول الرقمي الضريبي	٠,٠٢	٠,٠١	٠,٠١
X _{3_B}	الرفع المالي LEV قبل التحول الرقمي الضريبي	٠,٠٤-	٠,٠٤	٠,٢٨
X _Z	التحول الرقمي الضريبي	٠,٠٨	٠,٠٤	٠,٠٧
X _{1_A}	الربحية ROA بعد التحول الرقمي الضريبي	٠,١٦	٠,١٦	٠,٣٢
X _{2_A}	حجم الشركة SIZE بعد التحول الرقمي الضريبي	٠,٠٣-	٠,٠١	٠,٠١
X _{3_A}	الرفع المالي LEV بعد التحول الرقمي الضريبي	٠,٠٩	٠,٠٥	٠,٠٧
مقاييس تقييم دقة تقدير التجنب الضريبي (٢٠١٦م: ٢٠٢٣م)				
قيمة Durbin-Watson		١,٨١		
معامل الارتباط R		٠,٦٦		
معامل التحديد R ²		٠,٤٤		
معامل التحديد المعدل R ²		٠,٣٧		
درجات الحرية (df)		(٥٦, ٧)		
F المحسوبة		**٦,١٨١		
F الجدولية		٢,٩٧		
المعنوية		٠,٠٠٠		

* عند مستوى المعنوية (٠,٠٥)، ** عند مستوى المعنوية (٠,٠١)

ويتبين من الجدول رقم (٧) ما يلي:

أولاً: ملخص النموذج

يبين الجدول (٧) نتائج ملخص النموذج، حيث بلغ معامل الارتباط بين التجنب الضريبي والمتغيرات المستقلة (٠,٦٦)، كما بلغ معامل التحديد R² قيمة (٠,٣٧)، وهو ما يشير إلى أن النموذج يفسر حوالي ٣٧٪ من التباين في ممارسات التجنب الضريبي، كما يلاحظ تقارب معدل التحديد المذكور مع معامل التحديد المعدل والذي بلغ (٠,٣٧)، الأمر الذي يشير إلى أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج وتعميمها، كما يؤكد دقة النموذج واستقلالية متغيرات خصائص الشركة المؤثرة على تقديرات التجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي، كما أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة Durbin-Watson بلغت (١,٨١)، الأمر الذي يشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين متغيرات الدراسة الداخلة في نموذج الانحدار.

ثانياً: اختبار معنوية النموذج (ANOVA)

يبين الجدول (٧) نتائج اختبار ANOVA، حيث أوضحت النتائج أن قيمة F بلغت (٦,١٨١) وهي دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١، الأمر الذي يؤكد معنوية النموذج ككل، كما يؤكد على ذلك أن قيمة F الجدولية بلغت (٢,٩٧) وهي أقل من قيم المحسوبة.

ثالثاً: معاملات الانحدار (Coefficients)

يبين الجدول (٧) معاملات الانحدار لكل من المتغيرات المستقلة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي، وقد أوضحت النتائج وجود دلالات إحصائية مهمة تتفق مع فروض الدراسة النظرية، حيث تضمنت نتائج تحليل الانحدار المتعدد Multiple-Regression ما يلي:

أن الحد الثابت غير المعياري بلغ (-٠.١٠)

وأنة قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر (الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩م) كانت معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة على النحو الآتي:

أ. أن ممارسات التجنب الضريبي لدى شركات عينة الدراسة تأثرت بربحية الشركة (X_{1_B}) (ROA) بمعامل انحدار بلغ (٠,٢٣) وبمستوى معنوية عند ٥٪، أي أنه كلما زادت ربحية الشركة يزداد التجنب الضريبي، وذلك لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية.

ب. أن ممارسات التجنب الضريبي لدى شركات عينة الدراسة تأثرت بحجم الشركة (X_{2_B}) (SIZE) بمعامل انحدار بلغ (٠.٠٢) وبمعنوية عند ٥٪، أي أنه كلما زاد حجم الشركة يزداد التجنب الضريبي، وذلك لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية.

ج. أن معامل انحدار التجنب الضريبي على الرفع المالي (X_{3_B}) (lev) كان (-٠.٣٨) وغير ذي دلالة إحصائية عند ٥٪، أي أنه كلما زاد الرفع المالي الشركة يقل التجنب الضريبي، وذلك لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية.

كما كان معامل إنحدار التجنب الضريبي على التحول الرقمي الضريبي (٠,٠٨) وغير معنوي عند ٥٪.

في حين كانت معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة بعد التحول الرقمي الضريبي في مصر (الفترة من ٢٠٢٠ إلى ٢٠٢٣م)، على النحو الآتي:

أ. أن ممارسات التجنب الضريبي لدى شركات عينة الدراسة تأثرت بربحية الشركة (X_{1_B}) بمعامل انحدار بلغ (٠.١٦) ولكنها غير ذي دلالة إحصائية عند ٥٪، الأمر الذي يعني أن تأثير ربحية الشركة على التجنب الضريبي بعد التحول الرقمي الضريبي أصبح أقل منه مقارنة مع تأثيره قبل التحول الرقمي الضريبي، حيث انخفض معامل الانحدار من (٠.٢٣ قبل) ليصبح (٠.١٦ بعد) لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية، ومن ثم رفض الفرض

الفرعي الأول والقاتل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية" وقبول الفرض البديل، وقد يرجع ذلك إلى نجاح التحول الرقمي الضريبي بما يفرضه من رقابة أفضل على تعاملات هذه الشركات وكذا مستوى الشفافية الذي يفرضه على ممولي ضريبة الدخل، وذلك في الحد من ممارسات التجنب الضريبي لدى هذه الشركات كلما زادت ربحيتها، وفي المجلد تشير هذه النتيجة إلى أن أثر ربحية الشركات على ممارسات التجنب الضريبي قد تراجع بعد التحول الرقمي الضريبي، وهو ما يتفق مع مجموعة من الدراسات (Tiantian, Xie & Huang, 2023؛ Zhang & She, 2024؛ et al. 2023؛ الطويل، ٢٠٢٣؛ العيسوي، ٢٠٢٤؛ محمود، ٢٠٢٤؛ نجم وجابر، ٢٠٢٤) والتي أكدت على أكدت أن التحول الرقمي الضريبي يحد من التهرب والتجنب الضريبي عبر الفاتورة الإلكترونية، الفحص الضريبي الرقمي، وتطبيقات الدفع الإلكتروني، كما أظهرت أن الرقمنة تزيد من كفاءة النظم الضريبية، وتعزز الشفافية وتقلل فرص التهرب، وفي المقابل، أظهرت بعض الدراسات الأخرى (СИНЮТКА, 2019؛ Mohd & Saad, 2019؛ العايب وآخرون، ٢٠٢١) أن التحول الرقمي الضريبي وحده لا يكفي، حيث قد تستمر الشركات الكبرى ومتعددة الجنسيات، في ممارسة أساليب أكثر تعقيداً للتجنب الضريبي، مما يعكس أن فعالية التحول الرقمي الضريبي تعتمد بدرجة كبيرة على قوة البيئة التشريعية والرقابية.

ب. أن ممارسات التجنب الضريبي لدى شركات عينة الدراسة تأثرت بحجم الشركة (X_{2_B}) بمعامل انحدار بلغ (-0.03) ، وبمعنوية عند ١٪، الأمر الذي يعني أن تأثير حجم الشركة على التجنب الضريبي بعد التحول الرقمي الضريبي أصبح معكوساً مقارنة مع تأثيره قبل التحول الرقمي الضريبي، حيث كان معامل الانحدار من (0.02) قبل ليصبح (-0.03) بعد، وأن التحول الرقمي الضريبي يؤدي للحد من ممارسات التجنب الضريبي كلما زاد حجم الشركة لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية، ومن رفض الفرعي الثاني والقاتل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية" وقبول الفرض البديل، وقد يرجع ذلك إلى أن التحول الرقمي الضريبي يؤدي إلى زيادة مستوى الشفافية لدى الشركات الرقمية، كما أن شركات هذا القطاع المقيدة بالبورصة المصرية معرضة لرقابة صارمة من جانب هيئة الرقابة المالية المصرية وكذا البورصة المصرية فضلاً عن متابعة أنشطتها من جانب الأحزاب والتيارات السياسية المعارضة، الأمر الذي يجعل إدارات هذه الشركات تبتعد عن ممارسات التجنب الضريبي كلما زاد حجمها لتفادي ما قد تتعرض له هذه

الشركات من مواقف أو ضغوط سياسية قد تضر ببقائها، ويتفق ذلك مع دراسة (Thayyib. 2025) في وجود علاقة عكسية بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، كما يتفق مع ما توصلت إليه دراسات عدة، مثل (Zhang and She (2024) ، Xie and Huang (2023) ، Tiantian, Wang, and Zhou (2023) ، العيسوي (٢٠٢٤)، محمود (٢٠٢٤)، ونجم وجابر (٢٠٢٤)، حيث أكدت جميعها أن التحول الرقمي الضريبي يعزز من مستوى الشفافية ويحسن جودة الرقابة الداخلية، مما يسهم في الحد من السلوكيات الانتهازية وتقليل ممارسات التجنب الضريبي، في المقابل، تختلف هذه النتيجة مع ما خلصت إليه بعض الدراسات الأخرى مثل (Синютка (2019) ، العايب وآخرون (2021) ، Mohd and Saad (2019) ، و (Inung, Putri, and Rahman (2020) ، والتي أشارت إلى أن حجم الشركة قد يعزز ممارسات التجنب الضريبي أو لا يؤثر عليها، أو أن التحول الرقمي الضريبي قد يفتح المجال أمام أشكال أكثر تعقيداً من التخطيط الضريبي في غياب الأطر التنظيمية والرقابية الفعالة، كما يختلف مع دراسة (Panda & Nanda. 2021) والتي أشارت إلى أن معامل الانحدار بين حجم الشركة والتجنب الضريبي موجب.

ج. أن معامل انحدار التجنب الضريبي على الرفع المالي (X_{3_B}) (lev) كان (٠.٠٩) وغير ذي دلالة إحصائية عند ٥٪، الأمر الذي يعني أن تأثير الرفع المالي على التجنب الضريبي بعد التحول الرقمي الضريبي أصبح معكوساً مقارنة مع تأثيره قبل التحول الرقمي الضريبي، حيث كان معامل الانحدار من (-٠.٣٨ قبل) ليصبح (٠.٠٩ بعد)، وأن التحول الرقمي الضريبي أدى لزيادة ممارسات التجنب الضريبي كلما زاد الرفع المالي لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية، ومن رفض الفرض الفرعي الثالث والقاتل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للرافعة المالية للشركة على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية" وقبول الفرض البديل، وقد يرجع ذلك إلى أن مستوى الشفافية الذي يفرضه التحول الرقمي الضريبي على تلك الشركات جعلها تفصح عن حقيقة الهدف من الديون بهيكلها المالي والذي تستخدمه بعض الشركات كأداة لتخفيض الوعاء الخاضع لضريبة الدخل، ويتفق مع نتائج كل من دراسة Mustika et al. 2024 ودراسة Mohd & Saad. 2019 وكذلك دراسة Синютка (2019) التي أكدت أن الشركات قد تستخدم الديون كأداة لتقليل العبء الضريبي وأن التحول الرقمي الضريبي قد يزيد من عدوانية هذه الممارسات لدى الشركات الرقمية في غياب الرقابة الصارمة، بينما يختلف ذلك مع نتائج دراسات Zhang & She. (2024) ; Xie & Huang. 2023 ; Tiantian et al. 2023 التي أثبتت أن التحول

الرقمي الضريبي يعزز الشفافية ويحسن الرقابة الداخلية، وبالتالي يسهم في الحد من التجنب الضريبي وليس زيادته.

وبناء على ما توصلت إليه الدراسة من أن أثر ربحية الشركات على ممارسات التجنب الضريبي قد تراجع بعد التحول الرقمي الضريبي، وأن التحول الرقمي الضريبي يؤدي للحد من ممارسات التجنب الضريبي كلما زاد حجم الشركة لدى شركات قطاع الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية وأن تأثير الرفع المالي على التجنب الضريبي بعد التحول الرقمي الضريبي أصبح معكوساً مقارنة مع تأثيره قبل التحول الرقمي الضريبي، فإنه يمكن رفض الرئيس الأول والقاتل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركات الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي" وقبول الفرض البديل

ويمكن صياغة نموذج الانحدار بين المتغيرات المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي لدى عينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية قبل التحول الرقمي الضريبي في مصر على النحو الآتي:

$$Y = (-0.10) + 0.23 X_{1_B} + 0.02 X_{2_B} - 0.04 X_{3_B} + 0.08 X_Z + 0.16 X_{1_A} - 0.03 X_{2_A} + 0.09 X_{3_A} + E$$

٤- اختبار مدي وجود فروق في ممارسات التجنب الضريبي لدى عينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية مقارنة بين قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي في مصر.

لدراسة وتحليل الفروق في ممارسات التجنب الضريبي لدى عينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية مقارنة بين قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي في مصر، يتم التحقق من ذلك باختبار صحة الفرض الرئيسي الثاني من فروض الدراسة والقاتل بأنه "لا يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية".

وقد اعتمدت الدراسة على اختبار (Paired Samples T-Test) للفروق بين متوسط عینتين (غير مستقلتين) لتحديد الفروق بين متوسطي ممارسات التجنب الضريبي وكذا الفروق بين متوسطي متغيرات خصائص الشركة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي في مصر لدى عينة شركات قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات المقيدة بالبورصة المصرية.

حيث أظهر اختبار (Paired Samples T-Test) أن قيمة (T) لمتغيرات الدراسة كانت على النحو المبين في الجدول رقم (١٠):

الجدول رقم (٨)
Paired Samples Test

		Paired Differences		t	df	Sig. (2-tailed)	إيتا تربيع
		Mean	Std. Deviation				
Pair 1	Tax Avoidance_B Tax Avoidance_A	٠,٠٠٤-	٠,٠٢٢	٠,٨٨٧-	٣١	٠,٣٨٢	٠,٠٢٦
Pair 2	ROA_B ROA_A	٠,٠٠١	٠,٠٣٨	٠,١٦٣	٣١	٠,٨٧٢	٠,٠٠١
Pair 3	Firm Size_B Firm Size_A	٠,٠٠٦-	٠,٣٣٨	٠,٠٩٢-	٣١	٠,٩٢٧	٠,٠٠٠
Pair 4	Leveragr_B Leveragr_A	٠,٠٩٠-	٠,١٥٥	٣,٢٧٣-	٣١	٠,٠٠٣	٠,٢٦٣

حيث يتبين من الجدول رقم (١٠) ما يلي:

١. أن الفرق بين متوسطي معدل التجنب الضريبي قبل وبعد التحول الرقمي بلغ (-٠.٠٠٤) بانحراف معياري بلغ (٠.٠٢٢) وكانت قيمة (T) بمستوى معنوية بلغ (-٠.٨٨٧)، والتي تشير إلى أن قيمة (T) غير ذات دلالة إحصائية وأن الفرق بين متوسطي معدل التجنب الضريبي غير جوهري، ويؤكد على ذلك قيمة إحصاء إيتا تربيع والتي بلغت (٠.٠٢٦)، وقد يرجع ذلك إلى عدم جوهريّة الفروق بين متوسطي كل متغير من المتغيرات المستقلة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي، وذلك على النحو الاتي:

- بلغ الفرق بين متوسطي ربحية الشركة (ROA) قبل وبعد التحول الرقمي بلغ (٠.٠٠١) بانحراف معياري بلغ (٠.٠٣٨)، كما بلغت قيمة (T) (٠.١٦٣) بمستوى معنوية بلغ (٠.٨٧٢)، كما بلغت قيمة إيتا تربيع (٠.٠٠١)، ومن ثم فإن هذا الفرق بين متوسطي ربحية شركات عينة الدراسة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي غير جوهري.

٢. أن الفرق بين متوسطي حجم الشركة (Firm Size) قبل وبعد التحول الرقمي بلغ (-٠.٠٠٦) بانحراف معياري بلغ (٠.٣٣٨)، كما بلغت قيمة (T) (-٠.٠٩٢) بمستوى معنوية بلغ (٠.٩٢٧)، كما بلغت قيمة إيتا تربيع (٠.٠٠٠)، ومن ثم فإن هذا الفرق بين متوسطي حجم لشركات عينة الدراسة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي غير جوهري.

٣. أن الفرق بين متوسطي الرفع المالي Leverage قبل وبعد التحول الرقمي بلغ (-٠.٠٩٠) بانحراف معياري بلغ (٠.١٥٥)، كما بلغت قيمة (T) (-٣.٢٧٣) بمستوى معنوية بلغ (٠.٠٠٣) كما بلغت قيمة إيتا تربيع (٠.٢٦٣)، ومن ثم فإن هناك فرق بين متوسطي الرفع المالي لشركات عينة الدراسة قبل وبعد التحول الرقمي الضريبي.

وعليه يتم رفض الفرض الرئيسي الثاني والقائل بأنه "لا يؤثر التحول الرقمي الضريبي على ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الرقمية" وقبول الفرض البديل.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات

النتائج

توصلت الدراسة إلى أن خصائص الشركات الرقمية تمثل محدداً جوهرياً في تفسير ممارسات التجنب الضريبي، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

(١) أن ربحية الشركات كان لها أثر موجب ودال على التجنب الضريبي قبل تطبيق التحول الرقمي، إلا أن هذا الأثر تراجع بعد تطبيق التحول الرقمي الضريبي وأصبح غير دال إحصائياً، وهو ما يعكس نجاح الإجراءات الرقمية الضريبية في فرض مستوى أعلى من الشفافية والرقابة.

(٢) تبين أن حجم الشركة ارتبط إيجابياً بممارسات التجنب الضريبي قبل التحول الرقمي الضريبي، ثم انقلب أثره إلى سالب ودال بعد رقمنة النظم الضريبية، مما يدل على أن الشركات الأكبر حجماً باتت أكثر التزاماً ضريبياً في ظل التحول الرقمي الضريبي نتيجة زيادة مستويات الإفصاح والرقابة.

(٣) أظهرت النتائج أن أثر الرافعة المالية على التجنب الضريبي قد تحول من سلبي وغير دال قبل التحول الرقمي الضريبي إلى موجب وغير دال بعده، وهو ما يشير إلى احتمال استخدام الديون كأداة لتقليل الوعاء الضريبي رغم تطبيق التحول الرقمي الضريبي.

(٤) أوضحت نتائج اختبار الفروق أن متوسطات التجنب الضريبي لم تختلف جوهرياً قبل وبعد التحول الرقمي، باستثناء متغير الرفع المالي الذي ظهر فيه فرق دال إحصائياً.

وبناءً على ذلك، فقد تم رفض الفرضين الرئيسيين للدراسة والقول بأن خصائص الشركات الرقمية تؤثر فعلياً على ممارسات التجنب الضريبي، وأن التحول الرقمي الضريبي قد أحدث تغيرات في طبيعة هذه الممارسات.

التوصيات

توصي الدراسة بضرورة تعزيز الأطر التشريعية والرقابية المصاحبة للتحول الرقمي الضريبي، وبخاصة فيما يتعلق بالحد من استغلال الرافعة المالية كوسيلة للتجنب الضريبي، كما توصي بتوسيع نطاق التحول الرقمي الضريبي من خلال تعميم الفحص الضريبي الإلكتروني لجميع ملفات الممولين لتشمل أدوات تحليل بيانات أكثر تقدماً قادرة على رصد الممارسات الضريبية المعقدة وصولاً للسيطرة

على تعاملات الاقتصاد الخفي كأحد أهم روافد التجنب الضريبي، بجانب تشجيع الشركات على تبني سياسات إفصاح وشفافية أشمل فيما يتعلق بتمويلها وهيكل ديونها. ومن الضروري كذلك الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال التحول الرقمي الضريبي وتكييفها مع البيئة الاقتصادية المصرية، مع الموازنة بين أدوات الرقابة الرقمية والآليات التقليدية بما يضمن سد الثغرات التي قد تُستغل في التخطيط الضريبي العدواني.

الدراسات المستقبلية المقترحة

تقترح الدراسة إجراء المزيد من الأبحاث التطبيقية على النحو الآتي:

- تناول قطاعات اقتصادية أخرى غير قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات، للتحقق من مدى عمومية النتائج.
 - التوسع في دراسة أثر التحول الرقمي الضريبي على أشكال أخرى من السلوكيات الضريبية مثل التهرب الضريبي المباشر أو التخطيط الضريبي لدى الشركات الرقمية.
 - دراسة دور متغيرات إضافية مثل جودة الحوكمة المؤسسية، ونظم الرقابة الداخلية، وطبيعة مجالس الإدارة، في تفسير العلاقة بين التحول الرقمي الضريبي وممارسات التجنب.
 - إجراء مقارنات بين بيانات ضريبية مختلفة (دول متقدمة ودول نامية).
- كل ذلك من شأنه أن يثري الأدبيات ويوفر رؤى أكثر شمولاً حول فعالية التحول الرقمي الضريبي في الحد من التجنب. الضريبي.

المراجع العربية:

- ابوجبل, & نجوى محمود احمد. (٢٠٢٠). خصائص منشأة عميل المراجعة وجودة المراجعة والعلاقة ما بين تأخير إصدار تقرير المراجعة وكفاءة قرارات أصحاب المصالح (دراسة تحليلية). التجارة والتمويل, ٤٠(٣), ١-٤٠.
- بدوي, و محمد خميس بدر. (٢٠٢٣). ساهم في خصائص الشركة ولجنة المراجعة كأحد التطورات التاريخية ومساهمات الشركات في الممارسات التي تم تجنبها: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية الجديدة في البورصة. مجلة جديدة, ٤٥ (٢), ٣٤٤-٣٨٤.
- حشاد, & طارق محمد عمر. (٢٠٢١). قياس أثر التجنب الضريبي للشركات على تكلفة حقوق الملكية في ضوء نظرية الوكالة: دراسة عملية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية, ٥(١), ٨٠١-٨٧٣.
- د. ربيعة رمضان شابون & أ. حمزة خليفة سليمان. (٢٠٢٣). دراسة علاقة خصائص الشركة محل المراجعة بجودة المراجعة الخارجية "دراسة ميدانية". مجلة العلوم, ١١6-92, (14), <https://doi.org/10.37375/bsj.vi14.1829>
- الدمرداش, محمود محمد, ٢٠٢٠ "مكافحة التجنب الضريبي الأنشطة الاقتصادية الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز علي قانون ضريبة الدخل والقيمة المضافة", المركز المصري للدراسات الاقتصادية.
- رزق, محمود عبد الفتاح إبراهيم, والبلتاجي, أمينة أحمد. (٢٠٢٣). المشاكل الضريبية لعقود المشاركة وأثرها على موضوعية القياس الضريبي لنتائج الأعمال. المجلة المصرية للدراسات التجارية, مج ٤٧, ع ٣٤, ١ - ٢٧.
- رقية محمود اسحيل محمود. (٢٠٢٤). دور التحول الرقمي في تطوير النظام الضريبي وأثره على حصيلة الإيرادات الضريبية. مجلة الجامعي, ٣٩(٢), ١٤٦-١٧٢.
- الركابي, & محمد عبد السلام. (٢٠٢٢). أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية, ٦(١), ٤٦٣-٥١٣.
- زيتون, محمد خميس خطاب, أثر نوع مكتب المراجعة على سلوك التجنب الضريبي للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية, المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية, كلية التجارة جامعة دمياط, المجلد الثاني, العدد الثاني ص ١٣١٦ - ١٣٧٠.
- سليم, & أ/عماد على مصطفى. (٢٠٢٤). أثر تركيز هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي باستخدام أساليب تعلم الآلة دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإبداع المحاسبي, 1(1), 175-228.

- شحاته، محمد موسى على. (٢٠٢٠). دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠م. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. 62-1, (1)6,
- الشواربي، محمد عبد المنعم، ٢٠١٢، أثر آليات التنسيق الضريبي في الحد من أساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية العامة والضرائب، العدد ٨٣، ص ٧-٥٢.
- صبحي محمد موسى الطويل، س. (٢٠٢٣). دور رقمه مصلحه الضرائب العقارية في دعم الإيرادات الضريبية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ١٤(٢)، ١٠٥-١٥٤.
- عبد القادر، مصطفى محمود، ٢٠١٨، "مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية.
- عبد الله حسين يونس. (٢٠٢٢). أثر التعثر المالي في ظل الدور المعدل لدورة حياة الشركة على السلوك الانتهازي للإدارة في تحديد ضريبة الدخل. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية. 406-329, (2)6,
- عبد الباقي، ح. س. ح.، & حسين سيد حسن. (٢٠٢٢). أثر التحول الرقمي على الإمتثال الضريبي في ظل أزمة كورونا العالمية. التجارة والتمويل، ٤٢(١)، ١١٠-١٩٧.
- عمرو السيد زكي. (٢٠١٧). دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر. الفكر المحاسبي، ٢١(١)، ٣٠٧-٣٦١,
- العوادلي، هبه سعد حسن، عبد الحليم، & أحمد حامد محمود. (٢٠٢٤). أثر خصائص الشركة على العلاقة بين الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية وفقاً لتوصيات TCFD وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من بيئة الأعمال المصرية. مجلة الشروق للعلوم التجارية، ١٦(١٦.٢)، ١-٧٤.
- العيسوي، محمود موسى عبدالعال متولى. (٢٠٢٤). دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في الحد من الفروق الدفترية الضريبية: الدور الوسيط للجهود المبذولة في عملية المراجعة-دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، ١١(١)، ١١٢٣-١٢٠٨.
- فوزية العايب، خليل طيار، & مريم قشي. (٢٠٢١). ممارسات التجنب الضريبي الدولي: دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي Gafam. khazzartech الاقتصاد الصناعي، ١١(٢)، ٢٩٢-٣١٤.
- محمد صلاح الدين متولي، & ضياء. (٢٠٢٣). أثر خصائص الشركات على الإفصاح المحاسبي عن المخاطر وحجم التداول: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٤٧(٤)، ٧١٥-٧٧٥.
- محمد، دلال محمد إبراهيم، ٢٠٢١، التأثير المشترك للتعثر المالي والتجنب الضريبي على كل من القيمة السوقية وعوائد الأسهم دراسة اختبارية على الشركات دولية النشاط المسجلة في البورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة دمياط، المجلد الثاني، العدد الثاني ص ٧٤٤-٧٩٢.

– محمود علي عيد & أحمد. (٢٠٢٣). دور خصائص المنشأة في اختيار نظام المعلومات الملائم لدعم اتخاذ القرار في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (إطار مقترح). المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. 697-744, 37(1),

– موسى ، بوسى حمدى حمدى حسن ، ٢٠٢٠ ، " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبى وممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، المجلد الرابع ، العدد الثالث، ص ص : ٧٠-١.

– الميهي، ر. ع. ا. ا. رمضان عبد الحميد الميهي، البسطويسى، مروه أحمد عبد الرحمن، السوداني، & ايمان قطب رجب. (٢٠٢٢). أثر تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني كأحد آليات التحول الرقمي علي تحسين المنظومة الضريبية المصرية في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠م. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. 328-367, 13(2),

– نجم، بان توفيق، جابر، خديجة كاظم. (٢٠٢٤). تطبيق تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي لتحسين اداء الادارة الضريبية. مجلة اناقة للدراسات الاقتصادية الادارية والمحاسبية، ٤(٢)، ٦٠-٣٥.

– يخلف، & إيمان. (٢٠٢٥). مظاهر رقمنة وتطوير مصلحة الضرائب المصرية وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية بمصر خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى جانفي ٢٠٢٣ REVUE ALGERIENNE DE FINANCES PUBLIQUES, 15(1), 218-229.

– يوسف عبد الرحيم خليفة، م.، & محمد. (٢٠٢٢). أثر التحول الرقمي لمنظومة التحاسب الضريبي المصرية في دعم حصيلة الإيرادات الضريبية (في ضوء استراتيجية ورؤية مصر ٢٠٢٠/٢٠٣٠). المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، ١٣(٣)، ٣٦٦-٣٢٥.

– موقع وزارة المالية

<https://mof.gov.eg/ar/posts/projects/5fe860b47bfc600007cbcf15/%D8%A%D8%B7%D9%88%D9%8A%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D8%A7%D8%A6%D8%A8>

المراجع الأجنبية:

- Abdullah, M. W., Anwar, P. H., & Hanafie, H. (2021). Mining Companies Tax Avoidance Investigation by the Company Characteristics and CSR: Company Size as the Moderating Variable. Jurnal Minds: Manajemen Ide dan Inspirasi, 8(1), 29-38.
- Abdullah, M. W., Anwar, P. H., & Hanafie, H. (2021). Mining Companies Tax Avoidance Investigation by the Company Characteristics and CSR: Company Size as the Moderating Variable. Jurnal Minds: Manajemen Ide dan Inspirasi, 8(1), 29-38.

- Abubakar, A. O., & Anyonje, S. A. (2025). Financial Leverage and Corporate Financial Performance: A Comprehensive Review. *East African Finance Journal*, 4(2), 34-54.
- Blaylock, B. S. (2016). Is tax avoidance associated with economically significant rent extraction among US firms?. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1013-1043 .
- Bonnet, D., & Westerman, G. (2020). The new elements of digital transformation. *MIT Sloan Management Review*, 62(2).
- Brock, G. (2023). Abusive Tax Avoidance and Tax Professionals' Responsibilities. *Corruption and Global Justice*, Query date: 2024-07-18 14:18:54, 108–134.
- Chen, H., & Tian, Z. (2022). Environmental uncertainty, resource orchestration and digital transformation: A fuzzy-set QCA approach. *Journal of Business Research*, 139, 184-193.
- Chen, Sh., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin, (2010), Are family firms more tax aggressive than non-family firms?, *Journal of financial Economics*, 95:41- 61.
- Chen, W., & Meng, F. (2024). Is corporate digital transformation a tax haven?. *International Journal of Managerial Finance*, 20(2), 304-333.
- Dzhuraev, A. M. (2024). Digital Transformation Of The Tax System As A Mechanism For Adapting To The Challenges Of Globalization In The World Economy. *Spanish Journal of Innovation and Integrity*, 271–282. Retrieved from <https://sjii.es/index.php/journal/article/view/100>
- Field, A. (2018). *Discovering statistics using IBM SPSS statistics*. 5th Edition. Sage publications limited.
- Fjord, L. B., & Schmidt, P. K. (2023). The digital transformation of tax systems progress, pitfalls, and protection in a Danish context. *Ind. J. Global Legal Stud.*, 30, 227.
- Florek, D. (2022). The motives for tax avoidance. *Tax Avoidance, Fraud Detection and Related Accounting Issues*, 13.
- Ghose, B., Baruah, D., & Gope, K. (2022). Propensity to propose and pay dividend: does firm characteristics matter?. *Global Business Review*, 09721509221110314.
- Goh, B. W., Lee, J., Lim, C. Y., & Shevlin, T. (2016). The effect of corporate tax avoidance on the cost of equity. *The Accounting Review*, 91(6), 1647-1670.
- Guo, L., & Xu, L. (2021). The effects of digital transformation on firm performance: Evidence from China's manufacturing sector. *Sustainability*, 13(22), 12844.
- Gupta, M. S., Keen, M. M., Shah, M. A., & Verdier, M. G. (Eds.). (2017). *Digital revolutions in public finance*. International Monetary Fund.
- Gupta, M. S., Keen, M. M., Shah, M. A., & Verdier, M. G. (Eds.). (2017). *Digital revolutions in public finance*. International Monetary Fund.
- <https://doi.org/10.1093/oso/9780198875642.003.0006>
- Inung, w., shavrina, p. M. M., listijowati, h., & rizal, m. (2020). Determinant factors of tax avoidance in companies in Kompas100. *Russian journal of agricultural and socio-economic sciences*, 108(12), 11-18.

- Inung, w., shavrina, p. M. M., listijowati, h., & rizal, m. (2020). Determinant factors of tax avoidance in companies in kompas100. Russian journal of agricultural and socio-economic sciences, 12(108), 11-18.
- Irawan, F., & Turwanto, T. (2020). The effect of tax avoidance on firm value with tax risk as moderating variable. Test Engineering and Management, 83, 9696-9707.
- Jardak, M.K. and Ben Hamad, S. (2022), "The effect of digital transformation on firm performance: evidence from Swedish listed companies", Journal of Risk Finance, Vol. 23 No. 4, pp. 329-348. <https://doi.org/10.1108/JRF-12-2021-0199>
- Judijanto, l., & fatulloh, m. A. (2025). Addressing tax avoidance through oecd beps policy: an evaluation. Injosedu: international journal of social and education, 2(4), 813-823.
- Juswanto & Simms, Wawan, Rebecca (2017): Fair Taxation in the digital economy, ADB Institute, policy brief, No. 5, December, P1.
- Karaca, S. S., & Savsar, A. (2012). The effect of financial ratios on the firm value: Evidence from turkey. Journal of Applied Economic Sciences, 7(1), 56-63.
- Karjalainen, J., Kasanen, E., Kinnunen, J., & Niskanen, J. (2023). Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. Journal of Small Business Management, 61(2), 906-937.
- Khuong, N. V., Liem, N. T., Thu, P. A., & Khanh, T. H. T. (2020). Does corporate tax avoidance explain firm performance? Evidence from an emerging economy. Cogent Business & Management, 7(1), 1780101.
- Khurana, I., and W. Moser, 2013, Institutional shareholders' investment horizons and tax avoidance, Journal of the American Taxation Association, 35(1): 111–134.
- Klassen, K ., Lisowsky, P., & Mescall, D., (2017) . transfer Pricing: strategies, practices, and tax Minimization , contemporary accounting research , 34(1), 455-493.
- Korachi, Z., & Bounabat, B. (2020). General approach for formulating a digital transformation strategy. J. Comput. Sci, 16(4), 493-507.
- Lagodiienko, N., & Yakushko I. (2021). Development of the taxation system in the conditions of digital transformation of the national economy. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice, 5(40), 378–388. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.245164>
- Lanis, R., Richardson, G., Liu, C., & McClure, R. (2022). The impact of corporate tax avoidance on board of directors and CEO reputation. In Business and the ethical implications of technology (pp. 157-192). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Lastiati, A., Siregar, S. V., & Diyanty, V. (2020). Tax Avoidance and Cost of Debt: Ownership Structure and Corporate Governance. Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities, 28(1).
- Leorinita, G., & Dosinta, N. F. (2023). Corporate Characteristics and Tax Avoidance: Study on Properties and Real Estate Corporations. International Research Journal of Economics and Management Studies IRJEMS, 2(4).

- Lietz, G. M. (2013). Determinants and consequences of corporate tax avoidance. Available at SSRN 2363868.
- Lietz, Gerrit M., (2013) Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2363828> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2363828>
- Lind, D. A., Marchal, W. G., & Wathen, S. A. (2012). Statistical techniques in business & economics. McGraw-hill.
- Mappadang, A. (2020). Do Characteristic Of Firm Related To Corporate Tax Avoidance. American International Journal of Business Management (AIJBM), 3(4), 68-79.
- Mohd, F., & Saad, N. (2019). Determinants of corporate tax avoidance strategies among multinational corporations in Malaysia. International Journal of Public Policy and Administration Research, 6(2), 74-81.
- Mpofu, F. Y. (2024). Digital Transformation by Tax Authorities. In Digital Transformation in South Africa: Perspectives from an Emerging Economy (pp. 151-170). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Mustika, M., Sulistyowati, S., Indira, A. F., Noersanti, L., & Juniarti, J. (2024). Analysis of Internal Factors Affecting Tax Avoidance in the 4.0 Era in Digital Technology Sector. Journal of Accounting, Management, and Economics Research (JAMER), 3(1), 51-62.
- N Heriyah, N. H. (2021). The Effect of Company Characteristics on Tax Avoidance and Its Impact on Firm Value. Advances in Social Science, Education and Humanities Research, 536, 141-148.
- OECD (2018), “Tax and digitalization”, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/topics/tax.
- Olasunkanmi, Y. T., Ogieriakhi, A. P., Oladapo, O. G., Chigozie, P. I., Adewumi, J. O., Esegine, J. K., ... & Ohaeri, U. E. (2025). Evaluating The Economic Impact Of Tax Avoidance And Evasion On Personal Income Tax Administration. Path of Science, 11(1), 2010-2017.
- Panda, A. K., & Nanda, S. (2021). Receptiveness of effective tax rate to firm characteristics: an empirical analysis on Indian listed firms. Journal of Asia Business Studies, 15(1), 198-214.
- Papadimitri, P., Pasiouras, F., & Tasiou, M. (2021). Financial leverage and performance: The case of financial technology firms. Applied Economics, 53(44), 5103-5121.
- Penno, M. C. (2021). A Theory of the Tax Avoidance (Tax Planning) Continuum. SSRN Electronic Journal, Querydate:2024-07-1814:18:54. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3883570>
- Pratama, A. (2017). Company characteristics, corporate governance and aggressive tax avoidance practice: A study of Indonesian companies. Review of Integrative Business and Economics Research, 6(4), 70.
- Rakhmayani, A., Ekaristi, C. Y. D., & Aresteria, M. (2022). Consequences of Tax Avoidance. Tax Accounting Applied International Journal, 1(01).

- Rusydi, M. K. (2020, April). Aggressive Tax Avoidance, Corruption, and Good Governance. In 3rd Asia Pacific International Conference of Management and Business Science (AICMBS 2019) (pp. 139-154). Atlantis Press.
- Satyadini, A. E. (2018). Empirical Approach of Tax Avoidance Risk Assessment. *Jurnal Kajian Ekonomi & Keuangan*, 2(1), 52-69.
- Sun, C., Zhang, Z., Vochozka, M., & Vozňáková, I. (2022). Enterprise digital transformation and debt financing cost in China's A-share listed companies. *Oeconomia Copernicana*, 13(3), 783-829.
- Suryanti, H. (2023). Digitalization of taxation: potential for tax avoidance and increase in taxpayers. *Jurnal Ekonomi*, 12(04), 1462-1467.
- Susanto, L. (2022). Factors affecting tax aggressiveness. *International Journal of Economic Research and Financial Accounting*, 1(1), 39-46.
- Thayyib, P. V. (2025). Firm-specific determinants influencing tax avoidance among Indian multinational corporations: a panel regression approach. *Cogent Economics & Finance*, 13(1), 2483869.
- Tiantian, G., Hailin, C., Zhou, X., Ai, S., & Siyao, W. (2023). Does corporate digital transformation affect the level of corporate tax avoidance? Empirical evidence from Chinese listed tourism companies. *Finance Research Letters*, 57, 104271.
- Xie, K., & Huang, W. (2023). The Impact of Digital Transformation on Corporate Tax Avoidance: Evidence from China. *Discrete Dynamics in Nature and Society*, 2023(1), 8597326.
- Yee, C.S., Sapiei, N.S., & Abdullah, M. (2018). Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in The Digital Era. *Journal of Accounting and Investment*, 19(2), 160-175.
- Zhai, H., Yang, M., & Chan, K. C. (2022). Does digital transformation enhance a firm's performance? Evidence from China. *Technology in Society*, 68, 101841.
- Zhang Q, She J (2024) Digital transformation and corporate tax avoidance: An analysis based on multiple perspectives and mechanisms. *PLoS ONE* 19(9): e0310241. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0310241>
- Zhao, X., Li, X., Li, Y., & Wang, Z. (2024). The impact of digital transformation on firm performance. *Industrial Management & Data Systems*, 124(8), 2567-2587.
- Zhao, X., Li, X., Li, Y., & Wang, Z. (2024). The impact of digital transformation on firm performance. *Industrial Management & Data Systems*, 124(8), 2567-2587.
- Zhao, Z., Rong, S., & Fang, W. (2024). Does corporate digital transformation reduce the level of corporate leverage manipulation? *Finance Research Letters*, 69, 106110.
- СИНЮТКА, Н. (2019). Transformation of Taxation and Tax Procedures in the Information Society: Theoretical Concept. *Облік і фінанси*, (3), 100-106.