

د/ سمحي عبدالعاطي حامد<sup>١</sup>

مدرس بقسم المحاسبة-كلية التجارة  
و إدارة الأعمال -جامعة حلوان

د/ يونس حسن عقل<sup>٢</sup>

أستاذ بقسم المحاسبة كلية التجارة  
و إدارة الأعمال- جامعة حلوان

## تداعيات الرقمنة الإقتصادية على الإطار الضريبي الدولي" التحديات ومقترحات التطوير"

### ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى دراسة التحديات الضريبية للرقمنة الإقتصادية، وتقييم مقترحات الإصدار الثاني من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح (BEPS) لتطوير الإطار الضريبي الدولي لمواجهة هذه التحديات فى ظل الرقمنة الإقتصادية، والصادر عن منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية (OCED) ومجموعة العشرين خلال عام ٢٠١٩، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد البحث على المنهج الوصفى التحليلى من خلال تحليل الدراسات السابقة وتجميع البيانات عن مشكلات الإطار الضريبي الدولي الحالى فى ظل الرقمنة الإقتصادية، وقد خلص البحث إلى أن طبيعة الرقمنة الإقتصادية قد سببت العديد من التحديات للقواعد الضريبية الدولية الحالية التى تعتمد على الوجود المادى فى فرض الضريبة على أرباح الشركات، والتى لم يعالجها الإصدار الأول من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح، مما يستلزم أحداث تغيير جذرى فى الإطار الضريبي الدولي عن طريق استحداث مفاهيم وقواعد ضريبية تلائم الرقمنة الإقتصادية من خلال خطة عمل تعتمد على ركيزتين هما: اقتراح المدخل الموحد لاعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة، وإقرار معدل أدنى للضريبة على أرباح الشركات فى مكافحة المنافسة الضريبية الضارة، ومع ذلك تواجه هذه المقترحات العديد من المشكلات الفنية، بالإضافة إلى تعارض المصالح بين الدول التى قد يؤخر الاتفاق الدولي عليها، لذلك توصى الدراسة باستعداد الحكومة المصرية من خلال اقتراح التشريع الضريبي وإنشاء قواعد بيانات عن نشاط شركات التكنولوجيا الرقمية لاتخاذ تدبير ضريبي أحادى مثل ضريبة الخدمات الرقمية على غرار التوجه العالمى فى حالة عدم التوصل لاتفاق دولى حول مقترحات التطوير للإطار الضريبي الدولي .

**الكلمات المفتاحية:** الرقمنة الإقتصادية- الإطار الضريبي الدولي- تخصيص الحقوق الضريبية - شركات التكنولوجيا الرقمية .

(١) E.mill:Samhi 2020@yahoo.com

(٢)E.mill:younesakle@yahoo.com

## Abstract

The aim of this research is to study the tax challenges of economic digitization, and evaluate proposals for the second version of the the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) to develop the international tax framework to meet these challenges in light of economic digitization, issued by the Organization for Economic Cooperation and Development (OCED) and G20 during 2019. To achieve these objectives of research, we relied on the descriptive analytical approach through analyzing previous studies and collecting data on the problems of the current international tax framework in light of economic digitization. The research concluded that the nature of economic digitization has caused many challenges for Counting the current international tax, which depends on the physical presence in the imposition of tax on corporate profits, which are not addressed by the first version of (BEPS) , necessitating a change radically in the tax framework for international by introducing concepts and tax rules suited to economic digitalization through a plan of action It depends on two pillars: the unified approach proposal to alloction tax rights between the market countries and the country of residence, and the establishment of a minimum rate of tax on corporate profits in combating harmful tax competition, however these proposals face many technical problems, in addition to borrowing interests among countries that may delay the international agreed upon, so the study recommends the readiness of the Egyptian government by proposing tax legislation and the establishment of databases for digital technology companies activity to take a measure of tax Unilocular such as tax digital services similar to the global trend in the event of failure to reach agreement internationally on proposals Development of the international tax framework.

**Key Words:** Economic digitization, International tax framework, Allocation of tax rights, digital technology Corporations.

## ١- الإطار العام للبحث

### ١-١ مقدمة

لم يكن لدى الأمم المتحدة صفحة على وسيط التواصل الاجتماعي "فيسبوك". ولم يكن موظفوها يستخدمون محرك البحث الإلكتروني "جوجل" ولا يتقدمون بطلبات شراء عن طريق شركة التجارة الإلكترونية "أمازون". وكان الاستثمار الأجنبي المباشر ينطوي على أشياء ملموسة مثل الحديد والبتروول. وكانت الإتارات تعني رسوما على الفحم والمنتجات الشبيهة، وليس مدفوعات مقابل استخدام أسماء تجارية أو براءات اختراع ولم تكن شركات التكنولوجيا الرقمية تهيمن على التجارة العالمية. ولكن تغيرت الأمور، وشهد الاقتصاد العالمي صعود شركات التكنولوجيا الرقمية ونمو تجارة الخدمات الرقمية وأصبحت الأصول غير الملموسة، مثل براءات الاختراع وتراخيص شبكات الاتصالات، وتطبيقات الهواتف الذكية عاملا أساسيا للنشاط الاقتصادي، وتتيح التكنولوجيا الرقمية فرصا لممارسة أنشطة الأعمال في أي بلد دون أن تكون هناك حاجة إلى التواجد الفعلي، وتثير هذه التغيرات تحديات ضريبية لم يكن من الممكن تصورها عند وضع الإطار الضريبي الدولي الحالي، ومع ذلك لا يزال الإطار الذي وضعته الأمم المتحدة يهيمن على قواعد فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات. وقد زادت تحديات هذا الإطار في ظل الثورة الرقمية، مما جعله يقترب من الانهيار (مايكل كين ، ٢٠١٧).

وهناك مشكلتان مختلفتان ومرتبطان في صميم هذه التحديات، المشكلة الأولى هي مشكلة التحايل الضريبي للشركات متعددة الجنسيات من خلال اللجوء إلى أساليب قانونية مثل حقوق الملكية الفكرية لتحويل الأرباح من دول المصدر ذات معدلات ضريبية أعلى إلى مقرات اقامة ذات معدلات ضريبية أقل، والمشكلة الأخرى هي المنافسة الضريبية الضارة بين الدول من خلال معدلات ضريبية منخفضة أو غيرها من الامتيازات الضريبية لتكون الدولة أكثر جاذبية للاستثمار وأقل عرضة لأنشطة التحايل الضريبي التي تنقل الأرباح المقيدة في الدفاتر إلى الخارج (Clausing A. 2016).

وقد دفعت هذه التحديات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين إلى البحث عن إجراءات لمكافحة الأساليب التي تتبعها الشركات متعددة الجنسيات في تجنب الضريبي، اسفرت عن نشر التقارير النهائية لمشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح (BEPS) في أكتوبر ٢٠١٥ ومن ضمنها الإجراء رقم (١) المختص بالتحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي الذي أوضح صعوبة التعامل مع الاقتصاد الرقمي كمفهوم مستقل عن باقية الأنشطة الاقتصادية، حيث في ظل

التوجه العالمي للرقمنة ستكون كافة الأنشطة الاقتصادية مرقمنة في المستقبل القريب، ومن ثم ينبغي البحث عن حلول للتحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي بالمفهوم الأوسع (OCED, 2015 b).

وعلى الرغم من أهمية مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح في معالجة الكثير من أشكال التحايل الضريبي مثل الحد من إساءة استخدام أحكام الاتفاقيات الضريبية الدولية واستخدام اتفاقيات الفروض بين شركات المجموعة الواحدة، علاوة على تحسين تسوية المنازعات الضريبية وتوسيع مفهوم المنشأة الدائمة ليشمل الوجود الاقتصادي الهام، وإقرار مبدأ السعر المحايد في تسعير التحويلات، ومع ذلك لم يغيّر هذا المشروع من الهيكل الأساسي للإطار الضريبي الدولي، فلم يعالج هذا المشروع مشكلة فرض الضرائب في دول المصدر حيثما تتولد القيمة وتتحقق الأرباح من المشاركة النشطة للمستخدمين، كما لم يعالج مشكلة التحايل الضريبي من خلال نقل الأرباح إلى شركات صورية في دول الملاذات الضريبية . ومثال على ذلك عندما أقرت القواعد الضريبية الدولية بأن مكان خادم الويب (السيرفر) دال على وجود منشأة دائمة ، مما يعنى قدرة دول المصدر على فرض الضرائب على الدخل الذى تحققه تلك المنشأة حرصت شركات التكنولوجيا الرقمية على ألا يكون سيرفرها في دول المصدر حتى لا تستطيع فرض الضرائب عليها.

وقد كشفت تسريبات وثائق مثل «أوراق بنما» و «أوراق باراديس» الصادرة عن الاتحاد الدولي للصحفيين الاستقصائيين عن حجم مشكلة تآكل القاعدة الضريبية نتيجة عمليات تحويل الأرباح التى تقوم بها شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة من خلال شركات "الأوفشور" فى دول الملاذات الضريبية ، فعلى سبيل المثال قامت شركة جوجل من خلال برنامج ترخيص الملكية الفكرية بتحويل مبلغ ١٩.٩ مليار يورو عام ٢٠١٧ ارتفعت إلى ٢١.٨ مليار يورو عام ٢٠١٨ من إيراداتها فى دول الاتحاد الاوربي من شركتها الهولندية القابضة إلى بنوك فى جزيرة برمودا ، واستعانت شركة آبل بواحد من أكبر مكاتب المحاماة فى العالم، وهو "بيكر ماكينزي"، للتواصل مع شركة آبلبي المتخصصة في تهريب الأموال نحو الملاذات الضريبية، حيث لعبت الشركة تقريبًا نفس اللعبة، لكن بدل هولندا حوّلت الأرباح التي حققتها في أوروبا إلى شركات تابعة لها في أيرلندا، بغاية دفع ضرائب ضئيلة جدًا، بحكم أن أيرلندا تعفي الشركات الخارجية من ضريبة الدخل، علمًا بأن حوالي ثلث أرباح آبل يأتي من أوروبا. لقد استطاعت شركة آبل أن تحول ٢٤٦ مليار دولار من أرباحها إلى الخارج دون دفع ضريبة عليها (Peter & Amanda, 2018)(George, 2018).

كما كشف تقرير صادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ٢٠١٥، أن الحكومات في كل أنحاء العالم، تخسر ما يصل إلى ٢٤٠ مليار دولار سنويًا من الضرائب، نتيجة

تملص الشركات متعددة الجنسيات من أداء مستحققاتها الضريبية، عن طريق جمع أصول أرباحها في الملاذات الضريبية بأساليب ملتوية، (OCED,2015c)، وكشف تحليل صندوق النقد الدولي الصادر عام ٢٠١٥ أن الدول النامية تخسر أكثر من ٢٠٠ مليار دولار أمريكي سنوياً، أو حوالي ١,٣% من إجمالي الناتج المحلي، بسبب نقل الشركات متعددة الجنسيات أرباحها إلى مواقع منخفضة الضرائب. (IMF,2019)، وألقت تقارير مؤسسة أوكسفام الضوء على استراتيجيات شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة في التهرب والتجنب الضريبي، على سبيل المثال جاءت شركة آبل، على قمة قائمة منظمة أوكسفام عام ٢٠١٧ للشركات التي تهربت من دفع الضرائب، بنحو ١٨١ مليار دولار لدى ثلاث شركات فرعية مسجلة في ملاذات ضريبية Oxfam.org, (November 6, 2017).

مما سبق يتضح أن الإطار الضريبي الدولي حتى مع مشروع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح لم تتكيف بشكل كامل مع استخدام التكنولوجيا الرقمية في المعاملات الاقتصادية. وقد دفع هذا الوضع مجموعة العشرين (G20) إلى تولى القيادة والبحث عن طرق لمنع التحايل الضريبي العالمي لشركات تكنولوجيا التكنولوجيا الرقمية، وطُلبت من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مارس ٢٠١٧ أن تضع اقتراحاً تفصيلياً لمعالجة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية ، والتي قامت بدورها بتكليف هيئة الإطار الشامل بتقديم مقترحات الإصلاح، وفي مارس ٢٠١٨ قدمت هذه الهيئة تقريراً مؤقتاً قام بإعداده فريق العمل المعنى بالرقمنة الاقتصادية،(OECD ,2018).

وإدراكاً للإطار الزمني الطموح للتوصل إلى حل دولي للتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية أصدرت هيئة الإطار الشامل في يناير ٢٠١٩ مذكرة لخصت المقترحات قيد النظر في ركيزتين هما: الركيزة الأولى، تركز على تخصيص الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة، وانتهاء مبدأ الوجود المكاني في الربط الضريبي وتوزيع الأرباح للاغراض الضريبية من خلال ثلاثة نماذج بديلة مقترحة هي "مشاركة المستخدم" و"التسويق غير المادي" و"الوجود الاقتصادي الهام"، بينما تتعلق الركيزة الثانية بقضايا المنافسة الضريبية الضارة (OECD January 2019).

وفي ٢٩ مايو ٢٠١٩، اعتمدت هيئة الإطار الشامل برنامج عمل للاتفاق على مدخل موحد لإعادة توزيع الحقوق الضريبية بدلاً من الثلاثة نماذج المقترحة وسد الفجوات المتبقية لتسهيل مهمة التوصل إلى توافق في الآراء بشأن منهج موحد بشأن الركيزة الأولى، وأقر ذلك وزراء المالية لمجموعة العشرين في اجتماعهم في مدينة فوكوكا باليابان يومي ٨ و ٩ يونيو ٢٠١٩، وبواسطة

مجموعة العشرين في مدينة أوساكا باليابان يومي ٢٨ و ٢٩ يونيو ٢٠١٩ لإيجاد حل توافقي والموافقة عليه بحلول نهاية عام ٢٠٢٠ (OCED/G20, 2020).

واتساقا مع هذا التوجه وللمساعدة في التعجيل بالتقدم نحو التوصل إلى حل توافقي لفضايا الركيزة الأولى، أعدت أمانة المنظمة "مدخل موحد" مبني على القواسم المشتركة الهامة بين النماذج الثلاثة المقترحة، ويأخذ في الاعتبار الآراء التي تم التعبير عنها خلال المشاورات العامة، والمواقف المختلفة لأعضاء هيئة الإطار الشامل، وتمت مناقشة هذا الاقتراح من قبل فرقة العمل المعنية بالرقمنة الاقتصادية في اجتماعها في ١ أكتوبر ٢٠١٩، وصدرت وثيقة المشاورات العامة ذات الصلة في ١٢ نوفمبر ٢٠١٩ (OECD, November, 2019).

والخلاصة، أصبحت الرقمنة الاقتصادية موضوع محوري في مناقشات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين حول الإطار الضريبي الدولي، بهدف التوصل لنظام ضريبي عالمي يستوعب فرض الضرائب على دخل الشركات الدولية في ظل التوجه العالمي للرقمنة.

## ٢-١ مشكلة البحث

تم تصميم قواعد الإطار الضريبي الدولي الحالي في ضوء الأنشطة الاقتصادية التقليدية، فاشترطت هذه القواعد أن تمارس الشركة نشاطها من خلال "منشأة دائمة" حتى يمكن لها فرض الضريبة على أرباحها، ولكن مع الثورة الرقمية من انتشار وسائل التواصل الاجتماعي، والذكاء الاصطناعي، وتحليلات البيانات الضخمة، وتطبيقات الهواتف الذكية، والمنصات الرقمية، والحوسبة السحابية وغيرها من التطبيقات التكنولوجية، استطاعت شركات التكنولوجيا الرقمية العمل في أسواق العديد من الدول دون أن يكون لها وجود مادي، وبناء عليه لاتستطيع معظم دول مصدر الدخل تحصيل حصة عادلة من الضرائب على أرباح شركات التكنولوجيا الرقمية غير المقيمة .

والخلاصة تتمثل مشكلة البحث في التحديات التي فرضتها الرقمنة الاقتصادية على الإطار الضريبي الدولي نتيجة الطبيعة الافتراضية لنماذج أعمال شركات التكنولوجيا الرقمية والاعتماد على البيانات الضخمة المستمدة من المشاركة النشطة للمستخدمين في تحقيق الأرباح في دول المصدر دون أن يكون لها وجود مادي، واستخدام الأصول غير الملموسة في نقل هذه الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية دون أن تدفع حصة عادلة من الضرائب في دول المصدر.

### ١-٣ أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى تقييم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للبحث تفصيلاً فيما يلي:

- ١- فهم طبيعة الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الإطار الضريبي الدولي الحالي.
- ٢- تحديد أوجه قصور الإطار الضريبي الحالي في ظل الرقمنة الاقتصادية .
- ٣- تحديد مبررات اعتماد منهج جديد لتطوير الإطار الضريبي الدولي الحالي .
- ٤- تحليل وتقييم مقترحات إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة.
- ٥- تحليل وتقييم مقترح تحديد الحد الأدنى لمعدل الضريبة الفعال على أرباح الشركات لمكافحة المنافسة الضريبية الضارة.
- ٦- تحديد مخاطر الفشل في التوصل لاتفاق دولي حول مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.
- ٧- تطبيق مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي في التحاسب الضريبي لشركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة في البيئة المصرية.

### ١-٤ أهمية البحث

تحظى دراسة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية بما فيها قصور الإطار الضريبي الحالي في ظل الثورة الرقمية بأهمية كبيرة لدى السلطات الضريبية والمؤسسات الدولية ذات الصلة، وذلك للوقوف على الآليات والخيارات التي يمكن استخدامها في فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية، وتحديد المؤشرات والاتجاهات لتبني هذه الخيارات، لذلك فإن تحليل وتقييم المقترحات التي يتم دراستها حالياً في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتطوير الإطار الضريبي الدولي سوف يساعد وزارة المالية المصرية على تطوير وجهة نظرها بشأن هذه المقترحات، والتي يمكن أن تأخذها في الاعتبار عند مساهمتها في تطوير القواعد الضريبية للحد من قدرة شركات التكنولوجيا الرقمية على استغلال قصور وثغرات الإطار الضريبي الحالي، والخروج بتوصيات تعمل على تضافر كافة السلطات المعنية لإيجاد منظومة ضريبية فعالة يصعب من خلالها لهذه الشركات استغلالها في التهرب والتجنب الضريبي.

## ١-٥ حدود البحث

- يشمل البحث على ثلاث محددات أساسية على النحو التالي:
  - **المحددات الموضوعية:** وهي التركيز على تحليل وتقييم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سواء إعادة توزيع الحقوق الضريبية أو تحديد الحد الأدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات.
  - **المحددات المكانية:** يتم تطبيق مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي على البيانات المالية لشركة فيس بوك .
  - **المحددات الزمانية:** تم التركيز في تقويم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين حتى نهاية عام ٢٠١٩ ، وتطبيق هذه المقترحات على التحاسب الضريبي للشركة مجال الدراسة التطبيقية وفقا للبيانات المالية المنشورة عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢ / ٢٠١٩ .

## ١-٦ منهج البحث

- يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي للقيام بنوعين من الدراسات هما:
- ١- **الدراسة النظرية:** من خلال مراجعة الأبحاث والدراسات ذات الصلة بالتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية ، وتقويم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حتى نهاية عام ٢٠١٩ .
  - ٢- **الدراسة التطبيقية:** لبيان كيفية التحاسب الضريبي في ظل مقترحات إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين بلدان دول المصدر ودولة الإقامة تم تطبيق هذه المقترحات على إحدى شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة وهي شركة فيس بوك عن عام ٢٠١٩ ، وتم الحصول على البيانات اللازمة للتطبيق من المصادر التالية :-
    - ١- التقارير المالية المنشورة للشركات من الموقع الإلكتروني لبورصة نازداك لتداول الأوراق المالية.
    - ٢- بيانات الاستراتيجيات التي انتهجتها شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة في تجنب الضريبي من تسريبات وثائق ونما ووثائق بارادايز الصادرة عن الاتحاد الدولي للصحفيين الاستقصائيين.
    - ٣- بيانات عدد المستخدمين والاعلانات الرقمية لشبكة فيس بوك من التقارير المنشورة على الموقع الإلكتروني الرسمي لوزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية والموقع الإلكتروني للشركة العالمية لإحصاءات التسويق الرقمي



## ١-٧ تنظيم البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم تنظيمه فى خمسة فصول كمايلى :-

١- الاطار العام للبحث.

١- الدراسات السابقة وماهية الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الإطار الضريبي الدولى

٣- اختبار فروض البحث وتقييم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولى لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية.

٤- دراسة تطبيقية لمقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولى لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقى فى مصر.

٥- الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

## ٢- الدراسات السابقة وماهية الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الإطار

### الضريبي الدولى

#### ٢-١ الدراسات السابقة

تعددت الدراسات والأبحاث التى تناولت التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، فقد هدفت دراسة (Devereux, & Vella, 2017) إلى تقييم مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية عام ٢٠١٥ فى ضوء تحديات فرض ضرائب الدخل على الشركات متعددة الجنسيات فى ظل الرقمنة الاقتصادية، وخلصت الدراسة إلى أن هذا المشروع لم يحدث تغيير جذرى فى هيكل الإطار الضريبي الدولى وانما تضمن عددا من الإجراءات التى تهدف إلى مكافحة أساليب التخطيط الضريبي العدوانى من هذه الشركات، مما دفع بعض الدول إلى اتخاذ تدابير ضريبية من جانب واحد على سبيل المثال أدخلت الهند ضريبة المعادلة ، وقدمت المملكة المتحدة ضريبة الأرباح المرحلة والتى لاتستهدف الشركات الرقمية فقط بل كل الشركات متعددة الجنسيات، مما يعنى ان الإطار الضريبي الدولى حتى بعد مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح لا يصلح لمعالجة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، كما أن انتشار التدابير الضريبية أحادية الجانب وغير المنسقة لا توفر حلا مرضيا على الأجل الطويل للتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، لهذه الأسباب أوصت الدراسة بضرورة إحداث تطوير جذرى فى الإطار الضريبي الدولى بدلا من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح، لأنه معيب ولايمكن أن يوفر حلا طويل الأجل للتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية.

وهدفت دراسة (Satoshi, 2018) إلى تسليط الضوء على التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية بالتركيز على مفهوم خلق القيمة لنموذج عمل المنصات الرقمية، لذلك تناولت الدراسة المبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي لإعادة توزيع الحقوق الضريبية على المستوى الدولي من أجل توفير أرضية للعدالة الضريبية الدولية ، وخلصت الدراسة إلى أن مفهوم خلق القيمة في مشروع تأكل الأساس وتحويل الأرباح كنوع من الأيديولوجية مازال غامض ، وما يعنيه غير واضح بما فيه الكفاية لكل من دافعي الضرائب والسلطات الضريبية، ومع ذلك لم يعد من الممكن تجاهل هذا المفهوم عند تقديم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي ، ولن تؤدي هذه المقترحات إلى تشوهات في الأنشطة الاقتصادية الدولية أو الكثير من تكاليف الامتثال للشركات متعددة الجنسيات، علاوة على ذلك قد يتسبب نموذج الأعمال الخاص بالمنصات الرقمية في مشكلات ضريبية خاصة، والتي تختلف إلى حد ما عن المشكلات العامة المتعلقة بالرقمنة الاقتصادية.

وناقشت دراسة (Ricardo Sergio, 2019) التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية ، وخلصت الدراسة إلى أن التحولات الاقتصادية الناتجة عن الرقمنة أدت إلى زيادة في عدد حالات التخطيط الضريبي العدواني وكذلك التهرب الضريبي، مما أدى في النهاية إلى انخفاض كبير في الحصيلة الضريبية لمعظم دول العالم وزيادة مبالغ "الدخل عديم الجنسية". علاوة على ذلك، وجدت الدراسة أيضًا أنه لكي يكون هناك عدالة ضريبية عالمية، يستلزم الأمر إعادة التفكير في مكان تخصيص الحقوق الضريبية للأنشطة الرقمية، وتحقيق التوازن بين مبدأ المصدر ومبدأ الإقامة. لذلك ، هناك حاجة إلى "حل قائم على توافق الآراء" متعدد الأطراف، وقابل للتطبيق سياسياً، مع احترام ما يسمى "إطار أوتاوا" وضمن الحدود المعمول بها بالفعل في الإطار الشامل لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

وتناولت دراسة (KPMG, 2020) تحليل وتقييم اقتراح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر في أكتوبر ٢٠١٩ بشأن الركيزة الأولى المرتبطة بمشكلة الوجود المادي من خلال منشأة دائمة في فرض الضرائب في ظل قدرة الشركات متعددة الجنسيات في الاعتماد على التقنيات الرقمية في تجميع وتحليل البيانات واستخدامها في إنشاء القيمة وتحقيق الأرباح في دول السوق بدون الوجود المادي، وبالتالي عدم قدرة دول المصدر على فرض الضرائب على أرباح هذه الشركات، لذلك قدمت المنظمة اقتراح مدخل موحد لإعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر/ السوق ودولة الإقامة، كما تناولت الدراسة تحليل وتقييم اقتراح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر في نوفمبر ٢٠١٩ بشأن الركيزة الثانية المرتبطة بمكافحة التآكل العالمي للقاعدة

الضريبية من خلال اقتراح خضوع أرباح الشركات متعددة الجنسيات لحد أدنى من المعدل الضريبي، وبالتالي يعالج هذا الاقتراح مشكلة تحويل الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية، وخلصت الدراسة إلى أهمية هذه المقترحات في معالجة مشكلات الاصدار الاول لمشروع تأكل الأساس وتحويل الأرباح في ظل الثورة الرقمية .

وعرضت دراسة (Rasmus corlin,2020) تأثير فيروس كورونا على المفاوضات العالمية بشأن الضريبة الرقمية في ظل القيود المتزايدة على تحركات المواطنين في جميع أنحاء العالم من خلال العزل والحجر الصحي، وزيادة الطلب على الخدمات الرقمية والتجارة الالكترونية والعمل عن بعد، مما يؤدي إلى زيادة أرباح شركات التكنولوجيا الرقمية، وخلصت الدراسة إلى أن الاهتمام بالحد من الآثار السلبية للفيروس أصبح له الأولوية على غيره من موضوعات الضرائب الدولية التي كانت محل نقاش قبل الازمة، كما أن التشاور مع ممثلي الدول عبر مؤتمرات الفيديو بدلا من التفاعلات الواسعة أثناء الاجتماعات المباشرة قد يؤثر في سرعة التوصل إلى نظام ضريبي عالمي يلائم الرقمنة الاقتصادية، بسبب عدم توافر معدات تكنولوجيا المعلومات الكافية في الدول النامية ومشكلة البنية التحتية للاتصال للسماح بالمشاركة في المفاوضات وكذلك مشكلة الاختلافات الزمنية، ومشكلة عدم تماثل المعلومات المتاحة، وبالتالي وجود تهميش وجهات نظر الدول النامية بشأن مقترحات التطوير مما يشكل تحدي في تشكيل اجماع عالمي مستدام، علاوة على ذلك قد يؤدي الواقع الاقتصادي والسياسي الجديد الذي فرضه انتشار الفيروس إلى حاجة الدول الى إيرادات ضريبية اضافية لتعويض الخسائر الاقتصادية خلال فترة الازمة، مما قد يغير من المقترحات التي كادت أن تتبلور الى مبادئ ضريبية دولية لحل معضلة تقاسم الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة، ويعرض حقوق الدول النامية في الضرائب على أرباح الشركات الرقمية التي تحققها في أسواقها للخطر، لذلك ينبغي على الدول النامية أن لا تتشغل في خضم ازمة كورونا عن مشكلات فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية . خاصة أن مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي يمكن أن تؤدي الى مكاسب ضريبية لدول الإقامة على حساب دول مصدر الدخل، وبالتالي يتوقع أن تتبع الدول النامية إجراءات ضريبية أحادية مثل ضريبة الخدمات الرقمية أو الضريبة المستقطعة.

## ٢-٢ تقييم الدراسات السابقة

بناءً على نتائج الدراسات السابقة يخلص الباحثان الى ما يلي:

١- اتفقت الدراسات السابقة على التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، والتي سببت عدم العدالة الضريبية بين الشركات المقيمة والشركات غيرالمقيمة، وانخفاض الايرادات الضريبية فى دول مصدر أرباح الشركات الرقمية .

٢- اتفقت بعض الدراسات السابقة على أن الإطار الضريبي الدولي الحالى حتى بعد صدور مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح لم يعد ملائم لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية .

٣- اتفقت بعض الدراسات السابقة على أهمية حدوث تطوير جوهرى فى الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب على أرباح الشركات متعددة الجنسيات بصفة عامة وشركات التكنولوجيا الرقمية بصفة خاصة من خلال انهاء مبدأ الوجود المكانى فى فرض الضرائب على أرباح الشركات ومكافحة الملاذات الضريبية .

٤- لم تتناول الدراسات السابقة المشكلات الفنية وكيفية تطبيق مقترحات اعادة توزيع الحقوق الضريبية وتحديد الحد الأدنى لمعدل الضريبة الفعال على أرباح الشركات فى البيئة المصرية وهذا ما يمثل الفجوة البحثية، حيث يُعد البحث الحالى امتداد للدراسات السابقة، حيث يسهم فى توضيح التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية فى البيئة المصرية، علاوة على تحديد المشكلات الفنية وكيفية تطبيق مقترحات تطويرالإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب فى ظل الرقمنة الاقتصادية.

لذلك وكنتيجة لعدم تناول الدراسات السابقة للجوانب الضريبية المتعلقة بالرقمنة الاقتصادية وتأثيراتها على الاطار الضريبي الدولي يحاول الباحثان فى هذا الفصل تناول ماهية الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الاطار الضريبي الدولي

## ٢-٣ ماهية الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الإطار الضريبي الدولي

يؤدى التطور المذهل فى الأجهزة الذكية وشبكات الاتصال وتطبيقات التكنولوجيا الرقمية إلى خفض التكلفة وتحقيق الكفاءة التشغيلية فى العملية الإنتاجية وقدرة كبيرة فى معالجة البيانات والذكاء الصناعي، ولاشك أن هذه المستجدات تعمل على حدوث تحولات غير مسبوقه فى النشاط الاقتصادى وسوق العمل، حيث يُمثل التحول الرقمي واحداً من أهم محفزات النمو فى كافة

المنظمات مما يفرض على المنظمات سباقاً حاسماً لتطوير حلول مبتكرة، تضمن النمو والاستمرارية في عصر الثورة الرقمية.

ويشير التحول الرقمي الكثير من التحديات في كافة المجالات مثل نفقات إنشاء البنية التحتية الرقمية والتحديات التشريعية والتنظيمية لحماية الأمن والخصوصية، والآثار السلبية على العمالة وعدم المساواة وتحديات فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية.

ويمكن دراسة تأثير الرقمنة على الأنظمة الضريبية من زوايتين، الأولى دراسة تأثيرات رقمنة الإجراءات الضريبية من خلال الأدوات التي توفرها تقنيات التكنولوجيا الرقمية لتحسين كفاءة الإدارة الضريبية وجعلها أكثر فعالية مثل الفوترة الإلكترونية والإقرار الضريبي الإلكتروني والتحصيل الإلكتروني للضريبة والفحص الضريبي الإلكتروني وهذا يحتاج إلى دراسة مستقلة، بينما تهتم الثانية بدراسة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية من خلال دراسة أوجه قصور القواعد الضريبية الحالية ومقترحات علاجها وهذا هو موضوع البحث الحالي. لذا يتناول الباحثان مفهوم وخصائص الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها على الإطار الضريبي الدولي كما يلي:

## ٢-٣-١ مفهوم الرقمنة الاقتصادية

يشير مصطلح الرقمنة فنيا باختصار شديد إلى اللغة التي تستعملها الأجهزة الإلكترونية لتحويل جميع البيانات والمعلومات إلى رموز ثنائية تتكون من سلسلة تحتوي على الرقم (صفر) والرقم (واحد)، ثم تقوم بفك الرموز مرة ثانية وتحويلها إلى البيانات والمعلومات التي تظهر على شاشات الحاسبات والهواتف الذكية، مما يحقق ميزة سرعة انتقال المعلومات في شبكات المعلومات وعبر تقنية الواي فاي ، بينما يشير المصطلح عمليا إلى الاعتماد الشامل على التقنيات والتطبيقات الرقمية المتصلة بالإنترنت من قبل المنظمات والحكومات والمستهلكين في العمل . Ciuriak, D, (2018)

ومع تطور الأجهزة الذكية وانتشارها وثورة الاتصالات وظهور تقنيات وتطبيقات التكنولوجيا الرقمية تشكلت الثورة الصناعية الرابعة التي تتخطى حاجز المكان وحيز الزمان بدأت الرقمنة للنشاط الاقتصادي من خلال استخدام تطبيقات وتقنيات التكنولوجيا الرقمية في تغيير هيكل ونماذج الأعمال الاقتصادية لدرجة تدمير بعض نماذج الأعمال التقليدية.

مما سبق يمكن تعريف الرقمنة الاقتصادية بانها حدوث تحول جذري في النشاط الاقتصادي عن طريق الاستفادة من الثورة الرقمية في ابتكار نماذج أعمال تعتمد على التقنيات والتطبيقات الرقمية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام.

## ٢-٣-٢ خصائص الرقمنة الاقتصادية وانعكاساتها الضريبية

تتسم الرقمنة الاقتصادية بعدة خصائص سببت الكثير من التحديات للإطار الضريبي الدولي من أبرزها ما يلي:

### - إزالة الطابع المادي

تتسم الرقمنة الاقتصادية بشكل أساسي بإزالة الطابع المادي، حيث تستطيع شركات التكنولوجيا الرقمية أن تخلق قيمة لمنتجاتها وتحقيق الأرباح دون أي وجود مادي في ولاية قضائية معينة، مما يفرض تحديات ضريبية بشأن "أين" و "كيف" يمكن فرض الضرائب على دخول نماذج أعمال هذه الشركات، مما يمنحها عدة فرص للتخطيط الضريبي العدوانى فى الأنشطة العابرة للحدود. (ATAF, 2019a)

### - حرية تحركات رأس المال

أعطت الرقمنة الاقتصادية المزيد من الحرية الاقتصادية للشركات من حيث تحديد أصولها ووظائفها ومواردها. علاوة على ذلك ، يمكن لرأس المال أن يغير من موطنه الاقتصادى بشكل متكرر، حتى خلال الفترة المالية الواحدة، حيث يمكن أن يتم النشاط المنجز في دولة واحدة ونطاق ضريبي واحد في بداية العام، وفى نهاية العام في دولة أخرى ونطاق ضريبي مختلف، وبالتالي صعوبة تحديد مكان إنشاء القيمة. وغموض مفهوم "المنشأة الدائمة" ، لذلك اقترحت الهند استبدال الوجود الاقتصادى الهام بدلا من الوجود المادى المعمول به حالياً في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بهدف تسهيل الإجماع على مبادئ ضريبية دولية تقوم على قاعدة الرابطة وتخصيص الأرباح. وبالتالي يكون لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة في حالة وصول المبيعات داخل أسواق تلك الدولة لمستوى معين من رقم الأعمال مع تحديد الأرباح على أساس نسبة هذه المبيعات إلى مبيعات الشركة ككل. ويرى مؤيدو هذا المقترح أنه يتسم بالبساطة والثبات في النظم الضريبية، علاوة على أنه يزيد من فكرة اليقين بالنسبة للشركات (DIODE, 2018).

وقد اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية استخدام مفهوم "الوجود الاقتصادي الهام" ولكن هذا المفهوم واجه العديد من المشكلات مثل كيفية قياس وتحديد الوجود الاقتصادي الهام وماهى المعاملات التى يجب تضمينها في نطاقه، وكيف يمكن ربط المفهوم بوظائف الأشخاص المهمة الموجودة في بلد ما، وهل يجب أن يصاحب التنفيذ العملي لهذا المفهوم تعديل فى الاتفاقيات الضريبية الدولية (OCED, 2017) .

## - الاعتماد على البيانات في إنشاء القيمة

تعتمد شركات التكنولوجيا الرقمية على استخدام البيانات الضخمة ولاسيما البيانات الشخصية المستمدة من المشاركة النشطة للمستخدمين، وتثير عملية جمع البيانات واستخدامها في سياق الرقمنة الاقتصادية تحديات ضريبية ، فهذه البيانات الأولية التي تم تجميعها دون مزيد من التحليل والمعالجة، ودون تخزين، وتطوير منصات جديدة لاستخدامها، وما إلى ذلك ليست أصلاً تخلق قيمة. فالشركات التي تستطيع إدارة هذا التعقيد بشكل فعال ستحافظ بوضوح على ميزة تنافسية، حيث إن إدارة البيانات وترشيدها استخدامها هي في الواقع عملية خلق القيمة. وعلاوة على ذلك يمكن أن يكون موفري البيانات عملاء أيضاً، وقد يتلقون خدمات (مثل أدوات الاتصال عبر البريد الإلكتروني، وما إلى ذلك) مجاناً مقابل توفير بعض البيانات الشخصية التي تستخدمها شركات التكنولوجيا الرقمية في أنشطتها التسويقية. ومنها تثار مشكلة الضرائب على الدخل الذي تحققه هذه الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر هو دخل خاضع للضريبة؟ وإذا كان الأمر كذلك ، فما هي الدولة التي يجب أن تُدرجه في القاعدة الضريبية؟

## - الاعتماد على نماذج الأعمال عالية الرقمنة

تم جميع المعاملات في ظل الرقمنة الاقتصادية البحتة بشكل غير مادي ، حيث تتحول إلى هيئة معلومات رقمية تهتمها البرمجيات وتقوم بترجمتها وانتقالها عبر شبكات رقمية كالنقود الالكترونية والعملات الرقمية ، فالمعلومات التي يتم جمعها وتبادلها تعتبر افتراضية غير ملموسة والأشياء المادية كيانات افتراضية؛ حيث أصبح هناك شركات، وأسواق، وجامعات افتراضية، مما يثير قضية أخرى مهمة في مناقشات تطوير الإطار الضريبي الدولي مكان إنشاء القيمة هي الأهمية التراكمية للأنشطة الاقتصادية على سبيل المثال، يمكن للتسويق أو دعم العملاء، المرتبط بالمبيعات، تقديم تعليقات قيمة لمهندسي البرمجيات لتصميم موقع الويب أو النظام الأساسي للمبيعات. بشكل عام ، يعد التواصل المباشر مع العملاء وحتى تضمين العملاء بشكل صريح في عملية إنشاء القيمة، سمة مهمة للرقمنة الاقتصادية، علاوة على أن التنبؤ الواسع النطاق لنماذج الأعمال متعددة الجوانب التي تستحوذ على القيمة من العوامل الخارجية التي تولدها حرية المنتجات يؤدي إلى صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي الذي يحدث فيه خلق القيمة (ATAF, 2019b).

## - الاعتماد المتزايد على الأصول غير الملموسة ورأس المال الفكري

السمة النموذجية لشركات التكنولوجيا الرقمية هي الاعتماد المتزايد على الأصول غير الملموسة ، وخاصة الملكية الفكرية الذي جوهره الابتكار من المواهب الرقمية ، ومن المعلوم جيداً أن

مفهوم الاصول غير الملموسة المتولدة داخليا ورأس المال الفكري غير محدد بدقة فى الممارسة المحاسبية ولا يمكن أخذه فى الاعتبار بشكل مناسب عند التحاسب الضريبي نظرا لصعوبة تقدير قيمتها بدقة، مما يعنى أن الدخل المنسوب إليهم يمكن نقله بسهولة إلى البلدان منخفضة الضرائب، وعلى خلاف الأصول الملموسة، فإن نقل الأصول غير الملموسة عبر الحدود لا يتطلب سوى عقد واحد فقط على تكنولوجيا بلوك تشين. ولذلك تقوم شركات التكنولوجيا الرقمية بنقل أرباحها إلى أي وجهة تريدها والاستفادة من المناطق التي تنخفض فيها للغاية معدلات الضرائب المفروضة، وتعمل هذه الشركات هذا بطريقة قانونية باستخدام ما يسمى بالتسعير التحويلي.

#### - الاعتماد على المواهب الرقمية والعمل عن بعد

تعتمد شركات التكنولوجيا الرقمية على المهنيين المبتكرون فى إنشاء رأس المال الفكرى، ولذلك تعمل على جذب أفضل المواهب الرقمية فى أي مكان فى العالم دون التقييد بسوق عمل محدد، مما يفرض تحديات فى فرض الضرائب على كسب العمل أو المهن الحرة ، فعلى سبيل المثال عند استفادة احدى شركات التكنولوجيا الرقمية المقيمة فى هولندا بخدمات العمل من السوق المصرى، لا يوجد ما يلزم هذه الشركة باستقطاع ضريبة كسب العمل وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية. علاوة على أن شركات التكنولوجيا الرقمية تعمل على إنشاء عقود وشروط جذابة للمواهب الرقمية، لكن الشركة لا تملكها، وبالتالي هل الملكية الفكرية هى قيمة أنشأها رأس المال، ويجب أن تخضع للضريبة من خلال شكل من أشكال الضريبة على أرباح الشركات، أم أنه قيمة تم إنشاؤها بواسطة العمالة المبتكرة للغاية التي يمكن أن تنشأ من بلدان مختلفة، وبعد ذلك تنتقل بين البلدان، وبالتالي من الذي يجب أن يخضع للضريبة عليه ؟

#### - الاعتماد على الروبوتات الذكية فى التشغيل

بدء الاعتماد على الروبوتات الذكية فى العمل ينتقل من القطاع الصناعى إلى قطاع الخدمات مما يصعب على العمال ذوي المهارات المحدودة العثور على وظائف فى أي مكان آخر ، وهذا سيؤدي إلى توسيع نطاق عدم المساواة اجتماعيا ، وقد أدى ذلك إلى تزايد المخاوف بشأن مستقبل التوظيف للعمالة البشرية، والإيرادات الحكومية المتحصلة من الضرائب على الدخل، وعدم العدالة فى توزيع الدخل، والتي ستتسع مع ثورة الروبوتات، والتي بدأت بالفعل باستبدال العمالة البشرية، لذلك بدأ التفكير فى فرض الضريبة على الروبوتات عندما قدم (Mady, 2016) توصية فى ٣١ مايو ٢٠١٦ إلى لجنة الشؤون القانونية بالاتحاد الأوربي لاستحداث متطلبات جديدة تلزم الشركات الأوربية بالإفصاح عن نسبة مساهمة تكنولوجيا الذكاء الاصناعى بصفة عامة والروبوتات بصفة خاصة فى النتائج الاقتصادية للشركة لأغراض الضريبة واشتراكات الضمان الاجتماعى،



وقد رفض البرلمان الأوروبي فكرة فرض الضرائب على الروبوت الذكية ، بحجة أن الدول ذات معدل تشغيل آلي مرتفع لديها معدل البطالة منخفض، كما أن أي دولة تقوم بفرض مثل هذه الضرائب ستصبح أقل قدرة على المنافسة مع تحفيز الشركات التكنولوجية على الانتقال إلى مكان آخر. وعلى الرغم من رفض هذه التوصية، إلا أن (Gates, 2017) مؤسس شركة ميكروسوفت قدم اقتراحاً بفرض ضريبة على الروبوتات مثل الضريبة على دخول العمالة البشرية تماماً، على أن تتحمل هذه الضريبة الشركات التي توظف الروبوتات في التشغيل بهدف مواجهة المشكلات التي ستنشأ حتماً عن فقد البشر لوظائفهم، وبما تؤدي هذه الضريبة إلى بطء عملية اجتياح الروبوتات للوظائف ولو بشكل مؤقت، ويؤمن موارد ضريبية للحكومات لتمويل النفقات العامة.

وناقشت دراسة (Shiller, 2017) -الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد عام ٢٠١٣- موضوع فرض الضريبة على الروبوتات، وأوصت الدراسة بفرض ضريبة معتدلة على الروبوتات، حتى إن كانت ضريبة مؤقتة تعمل فقط على إبطاء تبني التكنولوجيا المعطلة لنظام العمل البشري وبالتالي معالجة مشكلة ازدياد عدم العدالة في توزيع الدخل الناتجة عن اعتماد الروبوتات في التشغيل، على أن تستخدم هذه الضرائب في تمويل البرامج المتخصصة بإعادة تدريب البشر المستبدلين باعتبار أن العمل مهم لحياة الإنسان ليس فقط على الصعيد المادي إنما النفسي أيضاً.

#### - انتشار خدمات الحوسبة السحابية

تشير الحوسبة السحابية إلى توفير خدمات حاسوبية بناء على الطلب عبر الإنترنت، والتي يمكن أن تشمل الحوسبة والتخزين والبرامج وإدارة البيانات باستخدام الموارد المادية والافتراضية المشتركة (بما في ذلك الشبكات والخوادم والتطبيقات). نظراً لأن الخدمات يتم توفيرها عبر الإنترنت باستخدام أجهزة الموفر، يمكن للمستخدمين عادة الوصول إلى الخدمة باستخدام أنواع مختلفة من الأجهزة أينما كانوا ، شريطة أن يكون لديهم اتصال إنترنت مناسب. ولقد جلبت الحوسبة السحابية فوائد عديدة للأعمال التجارية سواء كانت صغيرة أو كبيرة ، فلقد سهلت خدمات الحوسبة الوصول من أي مكان حول العالم ومن أي جهاز ، كما تمكن من الوصول إلى جميع الموارد بدون الحاجة إلى نفقات للبنية التحتية التكنولوجية وبأقل تكاليف إدارية وفي نفس الوقت توفير الوقت ، ومن الأنشطة الأكثر شيوعاً الاستماع إلى الموسيقى، واللعب على الأجهزة الإلكترونية، واستخدام شبكات التواصل الاجتماعي، وتخزين الصور والمستندات، في معظم الحالات تكون عبر استخدام الحوسبة السحابية، ويمثل الاتجاه المتزايد للحوسبة السحابية تحدي لكل من السلطات الضريبية ودافع الضرائب، فقواعد الإطار الضريبي الدولي الحالية التي تعمل على تأهيل الخادم على أنه منشأة دائمة غير فعالة في بيئة السحابة، حيث يمكن نقل الخوادم من دولة لأخرى بسهولة، علاوة على

عدم وجود تنسيق في تشريعات الفواتير الإلكترونية ، والاحتفاظ بالوثائق لا يصلح بشكل جيد في بيئة السحابة بلا حدود أيضاً (Narendra J 2019) .

### ٣-٣-٢ مشكلات ومبررات تطوير الإطار الضريبي الدولي الحالي

تأسس الإطار الضريبي الدولي منذ بدايات القرن العشرين من خلال القانون الضريبي الدولي الذي وضعته الأمم المتحدة والاتفاقيات الضريبية الدولية الصادرة ، ويعتبر هذا الإطار هو الأساس التي تعتمد عليه الدول في فرض الضرائب من الدخل الذي تجنيه الشركات متعددة الجنسيات، التي تمارس أنشطتها عبر الحدود من خلال منشأة دائمة (مبدأ الوجود المكاني)، وقد ظل هذا الإطار مستقراً وفعالاً بما فيه الكفاية على مدى عقود القرن الماضي. غير أن عصر الثورة الرقمية أثار العديد من التحديات لهذا الإطار، إذ عملت التكنولوجيا الرقمية على تسهيل الطريق للشركات الدولية في المشاركة بصورة مجدية في الحياة الاقتصادية للدول التي ليس لها فيها وجود مادي، وعلى أن تجعل ذلك دون دفع حصة عادلة من الضرائب في هذه الدول. ولتعميق الأمور، لا تزال الدول التي تفرض الضرائب على الشركات تصر على فرضها - بموجب المبادئ الضريبية التقليدية- على شركات التكنولوجيا الرقمية التي تتخذ مقرات لها داخلها، حتى إذا كان عملاؤها في الخارج. وبالتالي عدم المساواة بين شركات التكنولوجيا الرقمية غير المقيمة والشركات غير المقيمة.

وعلى الرغم من أهمية مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح في التصدي لبعض أساليب التجنب الضريبي التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات، إلا أنه فشل في الوصول لعلاج التحديات الضريبية في ظل الرقمنة الاقتصادية، والتي تمثل مبررات اعتماد منهج جديد في تطوير الإطار الضريبي الدولي الحالي :

- ١- مازال يمنح هذا الإطار حق فرض الضرائب للدولة التي يقع فيها مقر الشركة ، وليس الدولة التي تعمل فيها، هذا المبدأ هو أساس معاهدة الضريبة النموذجية الثنائية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لغرض منع الازدواج الضريبي على الأرباح. والاستثناء الوحيد لهذه القاعدة هو في حالة وجود منشأة دائمة في بلد مختلف عن دولة المقر الرئيسي. وهذا المبدأ لا يلائم الرقمنة الاقتصادية ، حيث تستطيع شركات التكنولوجيا الرقمية تقديم منتجاتها بصفة عابرة للحدود الدولية وتحقق أرباحاً من دون أن يكون لها مقر على أرض الواقع في الدولة الذي يكون مصدرًا لربح هذه الشركات. وبالتالي لا تدفع الضرائب لأنها خارج القوانين الضريبية المعمول بها.
- ٢- ينطوي هذا الإطار على القواعد الضريبية التي تضعها البلدان المتقدمة، دون النظر إلى كيفية تأثيرها على الإيرادات الضريبية في البلدان النامية، فعلى سبيل المثال، يوضح تحليل صندوق

- النقد الدولي أن البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقف إيرادات ضريبية قدرها حوالي ٢٠٠ مليار دولار أمريكي سنوياً، أو حوالي ١.٣% من إجمالي الناتج المحلي، بسبب نقل الشركات الرقمية أرباحها إلى مواقع منخفضة الضرائب (IMF, 2019).
- ٣- يعاني هذا الإطار من مشكلة عدم العدالة الضريبية، فالبلدان التي يكثر فيها عدد مستعملي الخدمات الرقمية أو مستهلكيها ينتهي بها الأمر إلى تحصيل إيرادات ضريبية ضئيلة أو معدومة من شركات التكنولوجيا الرقمية، لأنها شركات ليس لها وجود مادي في تلك البلدان، فعلى سبيل المثال تقوم شركة جوجل بجمع بيانات ضخمة من خلال خدمة البحث المجانية التي تقدمها للمستخدمين، وبذلك أنشأت نموذج أعمال لتحليل تلك البيانات بغرض عرض إعلانات مستهدفة للمستخدمين، تحصل مقابل ذلك على إيرادات من النشاط الإعلاني من الشركات المعلنه. إذا تم دفع هذه الإيرادات إلى الشركات التابعة لشركة غوغل في البلدان منخفضة الضرائب، فلن يتم تسجيلها كمبيعات أو كأرباح في الدول المستهلكة التي يقيم فيها المستخدمون الفعليون، وبالتالي فلن تنتج عنها إيرادات ضرائب (ATAF, 2019b).
- ٤- يقوم هذا الإطار من خلال معيار التقرير المشترك على قيام الشركات متعددة الجنسيات بأعداد تقارير خاصة بكل بلد على حدة بشأن أرباحها ومدفوعاتها الضريبية ونشرها بين السلطات الضريبية. لكن هذه التقارير لن تكون متاحة للعامة، مما يعني حرمان المجتمع المدني من أداة أساسية ومهمة للشفافية الضريبية، فعلى سبيل المثال كشفت شركة فودافون، وهي أول شركة كبرى متعددة الجنسيات تتطوع بنشر بيانات أرباحها بحسب كل بلد على حدة، أن ٤٠% تقريباً من أرباحها لعامي ٢٠١٦-٢٠١٧ أرسلت إلى ملاذات ضريبية، مع إعلان أرباح بقيمة ١.٤ مليار يورو في لوكسمبورج، حيث لا يزيد المعدل الفعلي للضريبة المفروضة على الشركة هناك عن ٠.٣% (Peter & Amanda, 2018).
- ٥- ظهور نماذج الأعمال الرقمية ذات الربحية العالية، وهذه النماذج تعتمد كثيراً على الأصول غير الملموسة، مثل براءات الاختراع والبرمجيات التي يصعب تقدير قيمتها، فقد استطاعت شركات التكنولوجيا الرقمية تحقيق أرباح مرتفعة والتهرب من الضرائب من خلال تكثيف أنشطتها في دول معدلات الضرائب فيها متدنية.
- ٦- تستطيع شركات التكنولوجيا الرقمية في ظل هذا الإطار تجنب الضرائب بسهولة، نظراً لأنها تستخدم البيانات الضخمة التي تجمعها لتحول نماذج أعمالها إلى أصول غير ملموسة من خلال الخوارزميات والذكاء الاصطناعي إلى الملاذات الضريبية، وعلى خلاف الأصول الملموسة، فإن نقل الأصول غير الملموسة عبر الحدود لا يتطلب سوى عقد واحد فقط على التقنيات

التكنولوجية. فما زالت هذه الشركات تقوم بنقل أرباحها إلى أي وجهة تريدها والاستفادة من المناطق التي تتخفف فيها للغاية معدلات الضرائب المفروضة، وتعمل هذه الشركات هذا بطريقة قانونية باستخدام ما يسمى بالتسعير التحويلي، حيث تضع الشركة الأم أسعار المعاملات بين الخدمات والأعمال التجارية بين أنشطة وأقسام وفروع نفس الشركة، بطريقة مبالغ فيها بهدف رفع التكلفة وهمياً وضمنان تسجيل الأرباح في الدول التي ينخفض فيها المعدل الضريبي، بدلاً من المكان الذي حقق فيه النشاط الاقتصادي أرباحاً بالفعل.

٧- يؤدي قيام مجموعة من الدول بتصميم أنظمتها الضريبية لسرقة الإيرادات الضريبية من الدول الأخرى إلى انخفاض الإيرادات الضريبية في المجموعة الثانية من الدول، وبالتالي انخفاض الانفاق على التعليم والبحث العلمي، والرعاية الصحية، وبرامج الحد من الفقر، وتدبير معالجة تغير المناخ، لذلك ينبغي على المنظمات الدولية المعنية بالشأن الضريبي ألا تسمح بذلك، ومن ناحية أخرى ينبغي على الشركات المتعددة الجنسيات أن تكف عن تهديد الدول بالرحيل من الدول إذا لم تخفض معدلات الضريبة أو القيام بأساليب التجنب الضريبي، حيث يقضى المبدأ الأساسي في المسؤولية الاجتماعية للشركات أن تدفع الشركات حصة عادلة من الضرائب أينما كانت تزاول أعمالها.

٨- تقتحم شركات التكنولوجيا الرقمية سلاسل القيمة، بدءاً بالنقل والسياحة والأعمال المصرفية والاتصالات، تليها الرعاية الصحية وصناعة السيارات والخدمات العامة وغيرها، مما حقق الارتباط الاستراتيجي لهذه الشركات في جميع سلاسل القيمة، مما يعني حصولها على حصة متزايدة من أرباح الشركات المحلية التي تخضع لقوتها السوقية. ومع انتشار الرقمنة الاقتصادية ستقوم شركات التكنولوجيا الرقمية بتحويل الأرباح من القطاعات المختلفة إلى الخارج، وتخفي من الناتج المحلي الإجمالي للدول. وتحرم الدول من الإيرادات الضريبية الإضافية التي كانت تحققها من الإنتاجية العالية للرقمنة الاقتصادية.

٩- تستفيد شركات التكنولوجيا الرقمية من البنية التحتية بصفة عامة والبنية التحتية التكنولوجية بصفة خاصة والنظام القانوني الذي يخلق ويدعم السوق بشكل فعال. وبالتالي يجب أن يكون للدولة الحق في فرض ضرائب على بعض أرباح الشركات التي تستفيد منها. ومن ثم ينبغي على شركات التكنولوجيا الرقمية أن تدفع مزيداً من الضرائب في الدول، التي تباع فيها منتجاتها أو خدماتها وتحقق أرباحاً، مثلما تدفعها في مواقع إنتاجها وبحوثها، ونتيجة لذلك، ينبغي للدول الأم، التي توجد فيها هذه الشركات أن تتنازل عن جزء من الحصيلة الضريبية، لصالح دول المصدر التي تباع فيها هذه الشركات منتجاتها. وبالتالي في ظل هذه الآلية، لن تهتم السلطات

الضريبية المحلية بوجود مادي فعال للشركة على أراضيها، إذ أن مجرد مشاركة الشركة في السوق قد يكون كافيا لإخضاعها للضريبة.

١٠- ان نمو سوق المنصات الرقمية التي تسهل اقتصاديات "المشاركة" بشكل سريع ويغير العديد من قطاعات الأعمال، يقدم فرصًا للسلطات الضريبية، لأنه قد يجلب الأنشطة التي تم إجراؤها سابقًا في الاقتصاد النقدي غير الرسمي إلى المنصات الرقمية. وقد أدخلت بعض السلطات الضريبية بالفعل التزامات إبلاغ معينة على مشغلي المنصات الرقمية للإبلاغ. ويخطط البعض الآخر لإدخال تدابير مماثلة في المستقبل القريب. ومع ذلك سببت تحديات ضريبية للحكومات من حيث إنفاذ متطلبات إعداد التقارير الضريبية المحلية وفقا لمعيار التقرير المشترك عندما لا يكون مشغل المنصة موجودًا في نطاق اختصاصه. علاوة على التحديات للمنصات الرقمية التي تيسر المعاملات في دول متعددة متطلبات إبلاغ محلية متعددة قد تؤدي إلى زيادة التكاليف والأعباء الادارية .

مما سبق يتضح أن مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح لم يعد كافيا لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، لذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعادة دراسة تحديات في فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي مرة أخرى وقدمت ثلاثة مقترحات ممكنة للحل هم(OCED,2017a):

- ١- توسيع مفهوم المنشأة الدائمة لتشمل الوجود الاقتصادي غير المادي كأساس لفرض الضريبة على الدخل، حيث يكون مجرد تفاوض الوكيل أو الشخص أقيامه بالدور الرئيسي في التفاوض تجعله بمثابة المنشأة الدائمة التي تخضع للضريبة.
- ٢- نظام ضريبة الاستقطاع على المدفوعات لشركات التكنولوجيا الرقمية ؛
- ٣- نظام ضريبة الخدمات الرقمية، والذي يقوم على فرض ضريبة بمعدل منخفض (من ٢-٣%) على إجمالي مبيعات بعض الشركات الرقمية والتي تعزى إلى البلد.

ولم تتصح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتبني أي من هذه المقترحات في ذلك الوقت، بسبب عدم وجود توافق في الآراء ، لذلك اقترحت المفوضية الأوروبية، في مارس ٢٠١٨، فرض ضريبة مؤقتة على الخدمات الرقمية تستهدف في الأساس شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة والتي تسمح بنيتها الشركاتية بسحب الأرباح المكتسبة رقميا، إلى مناطق تتوافر فيها الضرائب منخفضة لكن هذا الاقتراح لم يحصل على موافقة بعض دول الاتحاد الاوربي، مما دفع العديد من الدول باتخاذ إجراءات ضريبية أحادية مثل ضريبة المعادلة وضريبة الأرباح المرحلة والضريبة المستقطعة وضريبة الخدمات الرقمية.

وعلى الرغم من أهمية هذه الإجراءات، إلا أنها لم تسفر عن إنتاج نظام ضريبي عادل وداعم للرقمنة الاقتصادية، بل قد تؤدي إلى تآكل الفوائد والفرص التي تعرضها الرقمنة على الاقتصاد والمستهلكين، لذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعادة دراسة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، وأصدرت تقريراً مؤقتاً في مارس ٢٠١٨ تضمن ثلاثة وجهات نظر حول فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي، الأولى ترى أن الاقتصاد الرقمي قد خلق تحديات جديدة للإطار الضريبي الدولي، والتي ينبغي معالجتها بالتغييرات المستهدفة على قواعد الارتباط وتخصيص الأرباح، بينما ترى وجهة النظر الثانية أن مشكلات الإطار الضريبي الدولي تتجاوز الاقتصاد الرقمي بالمفهوم الضيق، وبالتالي تتطلب حلاً أوسع. أخيراً، اعتبرت وجهة النظر الثالثة أن القواعد الضريبية الحالية بعد مشروع الوعاء الضريبي ونقل الأرباح تعمل جيداً، وبالتالي لم تكن هناك حاجة للتغيير. ونتيجة لهذا الاختلاف في وجهات النظر لم يقدم التقرير المؤقت أي توجيهات أو يتوصل إلى أي استنتاجات مؤكدة حول فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي ومع ذلك، كان هناك اتفاق على أن التوصل إلى حل متعدد الأطراف من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أفضل من التدابير الانفرادية التي تتبناها بعض الدول. كما قدم فريق العمل ثلاثة مقترحات:

(OECD, 25 October 2017)

- ١- ضريبة دخل الشركات هي الأداة الأكثر ملاءمة للحصول على مساهمة تتناسب مع خلق القيمة داخل البلد، ويعتبر صافي الدخل أو الربح هو مقياس صافي الثروة الناتجة عن أعمال الشركة من أعمالها. لذلك، يجب إصلاح الإطار الضريبي الدولي بحيث تقدم الشركات الدولية ضرائب على أرباحها.
- ٢- لا تستطيع دولة إصلاح الإطار الضريبي بمفردها. نظراً للقيود المحددة لقواعد الضرائب الدولية، لذلك ينبغي أن يتعاون المجتمع الدولي مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتعديل قواعد توزيع الأرباح للشركات الدولية للأغراض الضريبية، وهذا يتطلب تعديل مفهوم المنشأة الدائمة.
- ٣- يجب أن يستند تعريف المنشأة الدائمة على الدور الذي تلعبه البيانات الضخمة التي يوفرها المستخدمون، والتي لم يتم أخذها في الاعتبار بعد للأغراض الضريبية، على الرغم من كونها في صميم خلق القيمة، ويمكن نسبتها بسهولة إلى دول السوق ودولة الإقامة لجميع نماذج الأعمال الرقمية. واستجابة للضغوط الدولية أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في ٣١ مايو ٢٠١٩ بيان أعلنت فيه موافقة المجتمع الدولي على مبادرة لتعديل الإطار الضريبي تقوم على ركيزتين أساسيتين: الأولى تقوم على إنهاء مبدأ الضرائب على الدخل وفقاً للحضور المادي للبلاد، بينما تهدف الثانية إلى إيقاف المنافسة الضريبية وتحول الشركات أرباحها

إلى دول ذات ضرائب أقل، وبالتالي فهي تعديل جوهرى فى الإطار الضريبي الدولي لمواجهة التحديات الضريبية الناشئة عن الرقمنة الاقتصادية (OCED,2019b).

## ٢-٣-٤ أسباب عدم التوافق على تطوير الإطار الضريبي الدولي الحالى لاستيعاب فرض الضرائب فى ظل الرقمنة الاقتصادية

على الرغم من اتفاق العديد من البلدان على التوصل لحل دولى توافقى للتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية بنهاية عام ٢٠٢٠، يعتمد على إنهاء مبدأ الوجود المكانى فى تخصيص الحقوق الضريبية ، وكفاح المنافسة الضريبية الضارة . بدلا من التدابير الضريبية الأحادية، الا أنها ما زالت مختلفة حول ما يجب القيام به لتطوير الإطار الضريبي الدولي لعدة أسباب من أهمها :-

١- تعد عملية اصلاح الإطار الضريبي الدولي عملية سياسية بدرجة عالية عن كونها عملية فنية، حيث بدأت العديد من الحكومات الاستجابة لمخاوف الجمهور والصحافة حول التهرب الضريبي الذى تقوم به شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة. وبالتالي من المحتمل عدم التوصل لاتفاق دولى فى حالة عدم امكانية التوازن بين التعاون الدولي والتقييد الوطنى.

٢- سيؤدى التحول إلى نظام ضريبي يفرض ضرائب أكبر على دخل الشركات متعددة الجنسيات فى بلدان العملاء وضرائب أقل فى بلدان مقرات الشركات أو أماكن ممارسة الأبحاث وعمليات التطوير بكل تأكيد إلى انخفاض فى الحصيلة الضريبية للدول المصدرة للتكنولوجيا الرقمية مثل اليابان وألمانيا والصين والولايات المتحدة الأمريكية .

٣- معارضة جماعات الضغط والولايات المتحدة الأمريكية التى لديها عدد كبير من شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة مثل "جوجل"، و"أبل"، و"أمازون"، و"فيسبوك" وغيرها من الشركات الرقمية، ضد جعل هذه الآلية الزامية ، حيث ترغب فى ترك الأمر كحل اختياري لهذه الشركات.

٤- إذا تم تحقيق اتفاق دولى بنهاية عام ٢٠٢٠ حول اصلاح الإطار الضريبي الدولي بما يمكن من فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمية ، فقد يكون على مستوى عالٍ إلى حد ما ويتطلب المزيد من التطوير. وما يؤكد ذلك ما حدث سابقاً في مشروع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح الذى قدمته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فى توصياتها النهائية فى أكتوبر ٢٠١٥، وبدأت تغييرات ذات الصلة بالاتفاقية النموذجية لضرائب الدخل ورأس المال مع عدم تطبيق هذه التغييرات على العديد من منع الازدواج الضريبي حتى عام (٢٠٢٠) ، وبناءً على ذلك، فان أي حل دولى للتحديات الضريبية للاقتصاد الرقمية لن يصبح ساري المفعول لمدة من ثلاث إلى خمس سنوات أخرى بعد الاتفاق على هذا الحل. مما يعني أنه إذا تم التوصل إلى الحل الدولي فى عام ٢٠٢٠ ، فقد لا يكون فعالاً حتى عام ٢٠٢٥.

٥- حتى في حالة التوصل لإطار ضريبي دولي جديد يستوعب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية، ووافقت شركات التكنولوجيا الرقمية على فرض الضريبة على أرباحها وفقا لهذا الإطار، فلن تستطيع دول السوق أن تطبق ذلك إلا بعد تعديل اتفاقياتها الضريبية مع دول اقامة هذه الشركات، حيث تعد الأنظمة الضريبية مسؤولية الدول وليس الشركات، وبالتالي فان قبول شركات التكنولوجيا الرقمية بفرض الضريبة بما لا يتوافق مع أحكام الاتفاقيات الضريبية يمنع دول المصدر من الحق في خصم الضريبة من هذه الشركات.

٦- يتعين تنفيذ أي حل متفق عليه دوليا إجراء تغييرات على اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، مع الحاجة إلى الاتفاق على وثيقة متعدد الأطراف وصياغتها لتوقع عليها دول العالم .

## ٢-٣-٥ مخاطر الفشل في التوصل لنظام ضريبي عالمي يلئم الرقمنة الاقتصادية

إذا فشلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الوصول إلى اتفاق دولي حول نظام ضريبي عالمي يلئم الرقمنة الاقتصادية يتوقع الباحثان حدوث ما يلي :

### ١- تبني الكثير من دول العالم ضريبة الخدمات الرقمية

تُعد ضريبة الخدمات الرقمية الدلالة الأكثر وضوحاً على انهيار نظام الضرائب الدولي الحالي، وصارت التدابير التي تحيد عن القواعد التاريخية للضرائب الدولية تظهر على جميع المستويات، بما في ذلك بلدان مثل أستراليا وإيطاليا وتركيا والنمسا ونيوزلندا والمملكة المتحدة والارجنتين، على سبيل المثال لا الحصر .وتعرض كثير من تلك التدابير بما فيها ضريبة الأرباح المحولة في المملكة المتحدة وضريبة المعادلة في الهند (OECD, 2019a) .

ويمكن أن تؤدي ضريبة الخدمات الرقمية مقترنة مع الضرائب الأخرى القديمة، إلى نزاعات الازدواج الضريبي، التي ستختلف فيها الدول حول من له الحق الأساسي في فرض ضريبة على الدخل، الذي اكتسبته الشركة من خلال نشاطاتها عبر الحدود. وهذا الأمر يمكن أن ينتهي بأن تفرض عدة دول مختلفة ضريبة على نفس العنصر. وبالتالي صعوبة تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مما يعرقل التجارة والاستثمارات العابرة للحدود بدرجة كبيرة.

### ٢-انتشار الحروب الضريبية بين الدول

عندما تبنت بعض الدول الأوروبية وخاصة فرنسا فرض ضريبة الخدمات الرقمية على شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة انزعجت الولايات المتحدة الامريكية التي ترى أن هذه الضريبة تستهدف الشركات الأمريكية تحديداً ولا تتسق مع المبادئ السارية في الاطارالضريبي الدولي، وتمثل عبئاً غير عادي على الامتثال الضريبي لشركات التكنولوجيا الرقمية المتضررة، وهددت بإجراءات



انتقامية منها فرض رسوم إضافية على الواردات من هذه الدول، مما قد يؤدي إلى اعاقا التجارة العالمية.

والخلاصة ما ورد في نهاية الاستراتيجية المقترحة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمعالجة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية من فقرة قصيرة تدل على التنبؤ بالفوضى الضريبية العالمية في حالة الفشل في اصلاح الإطار الضريبي الدولي وانتشار الإجراءات الضريبية أحادية الجانب في فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي. وسوف يتجاوز تأثير هذا الفشل تعاملات شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة، إذ تُعد أنشطة هذه الشركات عماد نجاح العولمة الاقتصادية، مما يعنى امكانية تباطأ الاقتصاد العالمي، بل وينحدر في بعض المناطق إلى الكساد بشكلٍ بالغٍ على المدى الأطول لذلك كلفت مجموعة العشرين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمهمة تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب الرقمنة الاقتصادية والتي قدمت مقترحات التطوير التي يتم تناولها من خلال الفصل التالي .

### ٣- اختبار فروض البحث وتقويم مقترحات تطوير الإطار الضريبي الدولي لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية

#### ٣-١ فروض البحث

يقوم البحث على اختبار الفرضيين التاليين :

**الفرض الاول:** تسهم إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر/ السوق ودولة الإقامة في تطويرالإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.  
**الفرض الثاني:** يسهم تحديد حد أدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات في تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.

ولاختبار صحة فروض البحث يجب تقويم مقترحات تطويرالإطار الضريبي الدولي لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية التي قدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام ٢٠١٩ خطة عمل لتطوير الإطار الضريبي الدولي لمواجهة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية تقوم على ركيزتين:الاولى،اعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة والثانية، تحديد حد أدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات لمكافحة اساليب نقل الأرباح إلى دول الملاذات الضريبية، لذا يتم تناول تقويم الآليات التي تضمنتها الاستراتيجية المقترحة لتطوير الإطار الضريبي الدولي على النحو التالي:

### ٣-٢ تقويم آلية إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دولة الإقامة ودول المصدر

تقوم هذه الآلية على فرض الضريبة على أرباح الشركات بناءً على مكان بيع سلعتها وخدماتها بدلاً من المكان الذي توجد فيه الشركة، وبالتالي معالجة مشكلة قدرة شركات التكنولوجيا الرقمية على المشاركة بشكل كبير في الحياة الاقتصادية لبلد ما دون الخضوع لضريبة الدخل في هذه الدولة، وقد تضمنت النسخة الأولى من هذه الآلية ثلاثة نماذج بديلة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة هم: نموذج مشاركة المستخدم، ونموذج التسويق غير الملموس ونموذج الوجود الاقتصادي الهام، ثم صدرت النسخة الثانية بمقتراح المدخل الموحد لإعادة توزيع الحقوق الضريبية الذي يعتمد على القواسم المشاركة بين النماذج الثلاثة. (OCED, October .2019)

### ٣-٢-١ الأساس المنطقي لنماذج توزيع الحقوق الضريبية

يقوم الأساس المنطقي لنموذج مشاركة المستخدم على أن مساهمة المستخدم النشطة هي التي تولد القيمة من خلال البيانات التي ينشئها المستخدم والمحتوى الذي ينشئه المستخدم مثل مقاطع الفيديو المنشورة على يوتيوب والصور المنشورة على انستجرام، بالإضافة إلى ذلك، تستمد بعض الأنظمة الأساسية الكثير من قيمتها من حجم قاعدة المستخدمين. أي أنه كلما زاد عدد الأشخاص الذين يستخدمون المنصة، كلما أصبحت أكثر فائدة وقيمة. على سبيل المثال، منصة التواصل الاجتماعي مع عدد محدود من المستخدمين ستكون قيمتها قليلة جداً، في حين أن منصة اجتماعية أخرى، ذات وظائف متطابقة ولكن مع عدد كبير من المستخدمين، ستكون مفيدة وقيمة للغاية. يشار إلى هذه الزيادة في قيمة المنصة الرقمية بما يتناسب مع حجم قاعدة مستخدميها بتأثير الشبكة. لذلك ينطبق هذا النموذج فقط على المفهوم الضيق للاقتصاد الرقمي المتمثلة في تلك الأنواع من الأنشطة التجارية التي تمثل مشاركة المستخدم مصدرًا مهمًا للقيمة بالنسبة لها مثل منصات وسائل التواصل الاجتماعي، محركات البحث. منصات الخدمات الرقمية مثل منصات النقل التشاركي، منصات التجارة الرقمية. لذلك، يجب أن تكون دول المصدر قادرة على فرض ضرائب على أرباح الشركة الناتجة من القيمة التي يولدها هؤلاء المستخدمون بغض النظر عما إذا كان للشركة منشأة دائمة أو وجود مادي آخر هناك.

بينما يقوم نموذج التسويق غير المادي على أن الشركات الرقمية تستطيع الوصول إلى المستهلكين في بلد ما، إما عن بُعد أو من خلال وجود مادي محدود، وتطوير قاعدة عملاء كبيرة في هذا البلد ومعرفة المزيد عن تفضيلات التسوق الخاصة بهؤلاء العملاء. وينطبق الشيء نفسه على العديد من شركات تجارة التجزئة ذات العلامات التجارية التي يمكنها التفاعل بشكل مباشر ورقمي مع عملائها.

والتي كانت قبل الرقمنة بحاجة إلى وجود مادي لتطوير السوق، وبالتالي يمكنها الآن تنفيذ أنشطة المبيعات والتسويق عالية القيمة عبر الإنترنت من دولة لأخرى. ولكن هذه القيمة ليست خاضعة للضريبة حاليًا في بلد المصدر. وبالتالي فإن التحديات الرئيسية للإطار الضريبي الدولي لا تقتصر على الخدمات عالية الرقمنة فقط، وإنما تمتد لتشتمل على كافة أنواع التجارة عبر المواقع والمنصات الرقمية سواء تخص الشركات الرقمية أو الشركات غير الرقمية.

ولمعالجة هذه المشكلة يعتمد هذا النموذج على مفهوم التسويق غير الملموس في إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر، حيث سيتم منح دولة السوق الحق في فرض ضرائب على الأرباح المخصصة لها، بغض النظر عما إذا كان للشركة وجود مادي هناك. أو تقوم فقط بأنشطة منخفضة القيمة (على سبيل المثال ، موزع مخاطر محدود). ولن يفرض هذا النموذج ضرائب مباشرة على الأصول غير الملموسة نفسها (أو نقلها). بل سيتم تخصيص جزء من أرباح الشركات متعددة الجنسيات لدولة السوق بالرجوع إلى قيمة الأصول التي تتعلق بأنشطة التسويق الرقمي في الدولة، والتي تساعد في الاستغلال التجاري لمنتج أو خدمة أو لها قيمة ترويجية مهمة مثل العلامات التجارية والأسماء التجارية المستخدمة في دولة ما، وبيانات العملاء وعلاقات العملاء وقوائم العملاء.

ويعامل هذا النموذج الأصول غير الملموسة على أنها مرتبطة بدولة المصدر. وذلك لأن المواقف الإيجابية في ذهن عملائها يتم إنشاؤها بواسطة معلومات العملاء وبياناتهم من خلال التدخل النشط للشركات متعددة الجنسيات في السوق. كما يتم التمييز بين الأصول التسويقية غير الملموسة، مثل براءات الاختراع وغيرها من الأصول غير الملموسة الأخرى ذات الصلة بالتكنولوجيا التي تم إنشاؤها بواسطة البحث والتطوير. وذلك لأن الأصول غير الملموسة الأخرى لا يُنظر إليها على أنها لها ارتباط جوهري مع دول المصدر.

بينما يقوم نموذج الوجود الاقتصادي الهام على أن الرقمنة الاقتصادية أصبحت واقع في كافة القطاعات الاقتصادية في التوجه العالمي للتحويل الرقمي، وبالتالي فإن عدم التوصل لحل التحديات الضريبية للرقمنة على نطاق أوسع أقل عدالة ضريبية، وذلك لأن النطاق الضيق قد يحبط المشاركة في هذا الجزء من الاقتصاد مقارنة بالأجزاء الأخرى، والتي قد تكون قادرة على الاستفادة من أوجه القصور الحالية بالإطار الضريبي الدولي. ولتحديد ما إذا كانت الشركات متعددة الجنسيات لديها وجود اقتصادي هام في دولة ما سيتم الاعتماد على مجموعة متنوعة من المعايير. على سبيل المثال كحد أدنى، توليد إيرادات من دول المصدر على أساس مستدام. ثم يتعين أيضًا على الأقل وجود عامل رقمي واحد أو أكثر. مثل وجود قاعدة بيانات بالمستخدمين حول العالم، والحد

الأدنى لحجم المحتوى الرقمي، والفوترة بالعملة المحلية، وموقع ويب باللغة المحلية، ووجود خدمات التسليم أو الدعم في البلد، والنشاط التسويقي، وما إلى ذلك.

والخلاصة معظم المقترحات لتطبيق الركيزة الأولى ليست موجهة بشكل خاص لمشكلات فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي باستثناء نموذج مشاركة المستخدم المتعلق بتخصيص أرباح الخدمات الرقمية فقط، بينما النماذج الأخرى يتم تطبيقها على نطاق واسع، مما يعكس آراء العديد من الدول بأن مشكلات الإطار الضريبي الدولي الحالي لا تقتصر فقط على الاقتصاد الرقمي، وإنما تمتد إلى الرقمنة الاقتصادية. ومن ناحية أخرى، على الرغم من أهمية هذه الآلية في اقرار حق دول المصدر في فرض الضرائب على أرباح الشركات غير المقيمة، مما يعنى تعديل مفهوم المنشأة الدائمة كأساس في فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية وفك الارتباط بين الضريبة على الأرباح ودولة الإقامة، إلا أنها تواجه عدة مشكلات فنية ، لعل أقلها هو اتباع أساليب ادارة الأرباح والسياسات المحاسبية البديلة في قياس قيمة الأصول غير الملموسة وخاصة الأصول الفكرية .

### ٣-٢-٢ أوجه الشبة والاختلاف بين النماذج البديلة المقترحة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية

يوجد عدد من القواسم المشتركة الهامة بين النماذج البديلة المقترحة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية من أهمها ما يلي :-

١- تبحث النماذج الثلاثة في تطوير الإطار الضريبي الدولي من خلال إعادة توزيع الحقوق الضريبية.

٢- يقوم الأساس المنطقي للنماذج الثلاثة على قاعدة ربط ضريبي جديدة لا تستند على الوجود المادي للشركة في بلد المستخدم / السوق .

٣- تتجاوز النماذج الثلاثة مبدأ الكيان المنفصل ومبدأ السعر المحايد الذي يقتضي بأن يكون مقابل أي معاملة بين الشركات ذات العلاقة ببعضها (المرتبطة) يتفق مع المستوى الذي تكون عليه بين الأطراف غير المرتبطة (المستقلة)، بافتراض تساوي باقي العوامل. وجدير بالذكر أن تحديد مثل هذا المقابل يكون صعب جدا، حيث يراعى عوامل مهمة تؤثر على المقابل المتفق مع مسافة الذراع مثل نوع المعاملة تحت الفحص، والظروف الاقتصادية المحيطة بها. ومع ذلك هناك اختلافات بين النماذج البديلة الثلاثة من حيث :

١- التركيز على الأعمال الرقمية: يركز نموذج مشاركة المستخدم على الأعمال عالية الرقمنة بينما يعمل كل من نموذج التسويق غير المادي ونموذج الوجود الاقتصادي الهام على نطاق أوسع،

حيث لا يشير نموذج التسويق غير الملموس صراحة إلى الأعمال عالية الرقمنة، ويركز نموذج الوجود الاقتصادي الهام على الشركات متعددة الجنسيات في كافة القطاعات الاقتصادية .  
٢- طبيعة إعادة تخصيص الحقوق الضريبية: يهتم كل من نموذج مشاركة المستخدم ونموذج التسويق غير الملموس بإعادة تخصيص جزء من الأرباح غير الروتينية لبلد المستخدم / السوق، بينما يهتم نموذج الوجود الاقتصادي الهام بإعادة تخصيص جميع الأرباح ( الروتينية وغير الروتينية) كنقطة انطلاق.

### ٣-٢-٣ المدخل الموحد لإعادة تخصيص الحقوق الضريبية

أكد فريق العمل على أنه بدون سد الفجوات بين النماذج الثلاثة المقترحة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية والاتفاق على مدخل موحد لن يكون من الممكن التوصل لحل دولي للتحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، لذلك تم تقديم الهيكل الأساس للمدخل الموحد في أكتوبر ٢٠١٩ (OECD November, 2019)

#### ٣-٢-٣-١ الأساس المنطقي للمدخل الموحد

يقوم الأساس المنطقي للمدخل الموحد على امكانية الاعتماد على القواسم المشتركة بين النماذج المقترحة الثلاثة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية في تصميم مدخل موحد يحظى بدعم من جميع أعضاء هيئة الإطار الشامل، ويقوم هذا المقترح على عنصرين هما:

العنصر الأول: اقتراح قاعدة جديدة تتعلق بالرابطة التي لا تتقيد بالوجود المادي في دولة المصدر، ويعنى ذلك أنه لا يشترط لخضوع الشركة متعددة الجنسيات التواجد المادي للشركة في دولة المصدر، ولكن يكفي التواجد الاقتصادي الهام في سوق تلك الدولة، حتى يكون لتلك الدولة الحق في فرض الضريبة.

والعنصر الثاني: اقتراح قواعد جديدة تتعلق بكيفية تخصيص الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك الدولة من خلال تحديد قواعد نسبة الأرباح لهذا التواجد الاقتصادي التي تلتزم الشركة بسداها في كل دولة من دول المصدر.

وقد حدد مقترح المدخل الموحد ثلاثة أنواع من الربح الخاضع للضريبة سيتم تخصيصها لدول المصدر / السوق هم :

١- حصة من الأرباح غير الروتينية (المبلغ أ) مقابل القيمة التي تتولد من المساهمة النشطة للمستخدم، وهذا الحق الضريبي سيطبق على دافعي الضرائب داخل النطاق ، بغض النظر عما إذا منشأة دائمة أو كيان ضريبي منفصل أو بيعهم منتجات عبر موزعين غير مرتبطين.

٢- حصة من الأرباح غير الروتينية (المبلغ ب) مقابل وظائف التسويق والتوزيع الأساسية التي تتم في دول السوق. وهذا المبلغ لا يُقصد منه تغيير الحقوق الضريبية الحالية بل يهدف إلى إظهار تحسن في "التطبيق العملي" لمبدأ طول الذراع.

٣- حصة من الأرباح غير الروتينية (المبلغ ج) مقابل رأس المال والمخاطر وأية وظائف تتم داخل دول السوق بخلاف وظائف التسويق والتوزيع الأساسية. وهذا المبلغ أيضا لا يُقصد منه تغيير الحقوق الضريبية الحالية بل يهدف إلى إظهار تحسن في "التطبيق العملي" لمبدأ طول الذراع.

والخلاصة فإن النوع الثاني والثالث من الأرباح (المبلغان ب، ج) لن يتم تطبيقهما إلا بالرجوع إلى وجود علاقة تقليدية في اختصاص السوق (شركة تابعة أو منشأة دائمة)، وليس في حالة وجود خاضع للضريبة ناتج عن تطبيق قاعدة الرابطة غير المادية الجديدة (التي من شأنها أن تؤدي إلى المبلغ أ).

### ٣-٢-٣ السمات الرئيسية للمدخل الموحد

تشمل السمات الرئيسية للمدخل الموحد ما يلي:

#### أولا : النطاق

على الرغم من أن الاصدار الأول لمقترح المدخل الموحد حدد نطاق واسع للتطبيق بالشركات "التي تواجه المستهلك"، الا ان الإصدار الجديد من المدخل المقترح يحدد فئتين من الشركات التي سيتم تغطيتها هما :

أ) الخدمات الرقمية المؤتمتة: تدر الشركات عوائد من توفير "الخدمات الرقمية المؤتمتة على أساس موحد لعدد كبير من العملاء أو المستخدمين عبر ولايات قضائية متعددة"، حيث ينطوي استخدام الوسائل الرقمية لتقديم الخدمات على درجة عالية من التفاعل البشري، ويشمل هذا على وجه الخصوص محركات البحث عبر الإنترنت ومنصات الوسائط الاجتماعية ومنصات الوساطة الأخرى/الأسواق عبر الإنترنت (سواء تم استخدامها من قبل الشركات أو المستهلكين) ، وتدقق المحتوى الرقمي، والألعاب عبر الإنترنت، وخدمات الحوسبة السحابية، وخدمات الإعلان عبر الإنترنت.

ب) الشركات التي تواجه المستهلك: الشركات التي تدر عائداً من بيع السلع والخدمات من النوع الذي يُباع عادةً للمستهلكين الأفراد الذين يشترون سلعا للاستخدام الشخصي وليس للأغراض التجارية أو المهنية.

وبالتالي يمكن تخصيص الحقوق الضريبية لبلد السوق أينما انتهت سلع الشركات متعددة الجنسيات، حتى لو وصلت إلى هناك من خلال موزع غير ذي صلة وإذا لم يكن هناك تفاعل مع

الشركة على الإطلاق. وستنطبق قواعد الحق الضريبي الجديد أيضًا على الشركات التي تحقق عائدًا من حقوق الترخيص على المنتجات الاستهلاكية ذات العلامات التجارية أو من خلال ترخيص العلامة التجارية للمستهلك (أي نموذج الامتياز).

#### ثانياً: الشروط والقواعد المالية لتطبيق المدخل الموحد

تضمن مقترح المدخل الموحد عدة قواعد وشروط مالية بهدف الحد من الأعباء الإدارية وتكاليف الامتثال الضريبي من أهمها ما يلي :

١- مقياس الربح المستخدم لحساب الربح "المتبقي" في المبلغ (أ) هو الربح قبل الضريبة، وفقاً للتقارير المالية الموحدة المنشورة للشركة والمعدة وفقاً تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث أن التقارير المالية الموحدة المنشورة متاحة بسهولة ولا يمكن التلاعب بها بسهولة. بالإضافة إلى أن هذه المعايير تتطلب الإفصاح عن معلومات مالية معينة من خلال قطاعات التشغيل والتي تستند عادةً إلى خط الأعمال و/ أو السوق ، وهذا يسهل عملية التطبيق.

٢- الربح المتبقي هو صافي الربح قبل الضرائب بعد تخصيص ما يمكن اعتباره ربحاً للأنشطة الروتينية، وسيتم تحديد مستوى الربح الروتيني المعتمد وأيضاً نسبة الأرباح المتبقية التي سيتم تخصيصها بدورها لأسواق معينة تلبى قاعدة رابطة جديدة من خلال صيغة تعتمد على المبيعات، وستم تحديد النسب المئوية وستكون جزءاً من الاتفاقية القائمة على الإجماع بين أعضاء هيئة الإطار الشامل. وسيتم توزيع المبلغ "أ" بين السلطات الضريبية المؤهلة للسوق بناءً على المبيعات التي تولد ترابطاً.

٣- سيتم استخدام المكافآت الثابتة مقابل أنشطة التوزيع والتسويق في دول السوق ، مما يعكس نشاطاً أساسياً مفترضاً، حيث يمكن أن توفر المكافآت الثابتة المناسبة اليقين لكل من دافعي الضرائب والإدارات الضريبية، وتقلل من عدم الرضا عن قواعد تسعير التحويل الحالية. وبالتالي الحد من المنازعات الضريبية .

٤- سيتم وضع حد أدنى من إجمالي الإيرادات على المستوى العالمي لمجموعات الشركة متعددة الجنسيات وحد أدنى من الإيرادات داخل دولة السوق.

٥- إمكانية النظر في الضريبة المستقطعة عندما يكون الربح الذي سيتم تخصيصه بموجب الحق الضريبي الجديد ضئيلاً. وهذا يستلزم دراسة ما إذا كانت الضريبة المستقطعة من المنبع ستكون آلية مناسبة لتحصيل الضريبة على المبلغ (أ) ومع ذلك، إذا اختارت الدولة استخدامه كآلية

إدارية لتبسيط وضمان تحصيل الحق الضريبي ،سيكون من الضروري الموافقة على نظام الضريبة المستقطعة الذي قد تلتزم السلطات الضريبية بتطبيقه.

### ثالثا: قاعدة تخصيص الأرباح

بالإضافة إلى الشروط المالية التي تمثل الحدود الدنيا من الإيرادات، فإن الشركات متعددة الجنسيات داخل النطاق لن تخضع للضريبة في أي دولة مصدر إلا إذا كانت لديها علاقة مع تلك الدولة في السوق. هذه القاعدة في حالة الخدمات الرقمية المؤتمتة هي توليد الإيرادات في نطاق اختصاص السوق بما يتجاوز الحد الأدنى على مدى سنوات عديدة. أما بالنسبة للشركات التي تواجه المستهلكين ، فقد تكون هناك حاجة إلى أدلة إضافية على "التفاعل المستدام" مع السوق من أجل تقليل العبء الإداري للائتمان للضريبة .

### رابعا: آلية منع المنازعات الضريبية وحلها

يتضمن المقترح العمل على استكشاف عملية لتحسين اليقين الضريبي يمكن أن يحصل من خلالها دافعو الضرائب على اتفاقيات ملزمة من الإدارة الضريبية قبل إجراء تقييمات الضرائب لمنع نشوب النزاعات، والتي تغطي جميع جوانب المبلغ (أ). ويتم النظر في خيار إنشاء لجان من المسؤولين الحكوميين بما في ذلك دور بلد الإقامة للكيان الرئيسي مع حوكمة تلك اللجان، وفيما يتعلق بالمبلغ (ب) من المتوقع أن يؤدي التوجيه الواضح والمفصل حول نطاق هذا المبلغ إلى الحد من عدد المنازعات الضريبية. وفيما يتعلق بالمبلغ (ج) مازال هناك اختلاف بين اعضاء هيئة الإطار الشامل على مدى تطبيق أي من هذه التدابير على نزاعات تسعير التحويلات.

### خامسا : التنفيذ والإدارة

يتمثل أحد الأهداف المهمة في تنفيذ المدخل الموحد إبقاء تكاليف الامتثال الضريبي والأعباء الإدارية عند أدنى مستوى ممكن، مع ضمان وفاء دافعي الضرائب بالتزاماتهم الجديدة. ويتطلب تخصيص حقوق ضريبية على جزء من أرباح الشركات غير المقيمة في غياب الوجود المادي، وبخلاف ما يتفق مع مبدأ طول الذراع ، تغييرات في القواعد الضريبية الحالية، لذلك يشير المدخل الموحد إلى أن التنفيذ سيتطلب تغييرات في التشريعات الضريبية المحلية والاتفاقيات الضريبية الدولية، ويقترح المدخل التفاوض على اتفاقية جديدة متعددة الأطراف لضمان أن جميع السلطات الضريبية يمكنها تنفيذ المدخل الموحد بشكل متسق وفي نفس الوقت، علاوة على إمكانية النظر في التنفيذ على مراحل، بما في ذلك استخدام تدابير انتقالية مبسطة، ويشدد المدخل الموحد على أن أي توافق في الآراء سيتطلب من الأعضاء الالتزام بالتنفيذ، وكذلك الالتزام بسحب التدابير الانفرادية ذات الصلة.



### سادسا: آليات الحد من الازدواج الضريبي

لما كانت التشريعات الضريبية المحلية والاتفاقيات الضريبية الدولية الحالية التي تعفي من الازدواج الضريبي تنطبق على الشركات متعددة الجنسيات على أساس الكيان المنفصل وكل دولة على حده، فإن تنفيذ اقتراح المدخل الموحد يتطلب تحديد هوية عضو أو أعضاء الشركة متعددة الجنسية التي ينبغي معاملتها على أنها تمتلك الربح الخاضع للضريبة في مثل هذا الدولة بموجب المبلغ (أ) مثل الكيان أو (الكيانات) ذات الربحية العالية، والكيان (الكيانات) التي تمتلك بعض حقوق الملكية الفكرية على وجه الخصوص، سيكون من المهم استكشاف إلى أي مدى تحديد دافعي الضرائب المعنيين والأرباح ذات الصلة التي سيتم إعادة تخصيصها سيسمح للآليات القائمة للقضاء على الازدواج الضريبي بالاستمرار في العمل بفعالية. وسيشمل ذلك كيفية عمل التشريعات الضريبية الوطنية والاتفاقيات الضريبية الدولية للحد من الازدواج الضريبي في ظل المدخل الموحد.

ولرد على مخاوف شركات التكنولوجيا الرقمية بشأن مقترح المدخل الموحد لاعادة تخصيص الحقوق الضريبية فقط للأعمال التي توجه للمستهلك ونماذج الاعمال الرقمية المؤتمتة قدمت الولايات المتحدة الامريكية اقتراح " الملاذ الآمن " يتضمن استيفاء أحد الشروط الأربعة التالية حتى يحق لدولة المصدر/ السوق فرض الضرائب على حصتها من المبلغ (أ) وهي: ١- إذا كان أي كيان من الشركة متعددة الجنسيات لديه ارتباط خاضع للضريبة في هذه الدولة بموجب القواعد الضريبية التقليدية ٢- إذا قدمت الشركة متعددة الجنسيات مبيعات من السلع أو الخدمات الرقمية تتجاوز الحدود الدنيا في هذه الدولة، ٣- إذا كان هناك إنفاق كثير على الإعلانات المستهدفة أو تطوير العلامة التجارية في هذه الدولة، ٤- إذا كان هناك ترخيص أو امتياز للعلامات التجارية للشركة في هذه الدولة . وبالتالي إذا انتهت منتجات الشركة متعددة الجنسيات في دولة ما دون أن يحدث فيه أي من هذه الأنشطة ، فلن تحصل الدولة على حصة من المبلغ (أ)

### ٣-٢-٣ خطوات تطبيق المدخل الموحد في إعادة توزيع الحقوق الضريبية

ستشمل خطوات التحاسب الضريبي وفقا للمدخل الموحد الخطوات التالية:

١- الحصول على بيانات أرباح المجموعة متعددة الجنسيات من التقارير المالية الموحدة المنشورة.  
٢- تحديد مستوى الربحية الذي يمثل الأرباح "الروتينية" باستخدام مجموعة متنوعة من المقاييس، ولكن المقياس المبسط هو الموافقة على نسبة (نسب) ثابتة ، لمراعاة الفروق بين القطاعات الاقتصادية.

٣- حساب الأرباح المتبقية (غير الروتينية) التي سيتم تخصيصها لدول المصدر/ السوق. ولتوضيح ذلك افترض أن:

نسبة صافي الأرباح / الإيرادات (س%)

نسبة الأرباح الروتينية / الإيرادات (ص%)

ومن ثم فإن نسبة الأرباح غير الروتينية / الإيرادات (ع%) = س% - ص%

٤- تقسيم الأرباح الأرباح غير الروتينية للمجموعة بين الجزء الذي يُعزى إلى اختصاص السوق (أ) و الجزء الذي يُعزى إلى الأنشطة التسويقية (ب) والجزء الذي يُعزى إلى عوامل أخرى مثل رأس المال والمخاطر، وما إلى ذلك. بالعودة إلى الخطوة رقم (٣) يتم تقسيم نسبة الأرباح غير الروتينية/ الإيرادات (ع%) إلى نسبة الأرباح المنسوبة إلى السلطات القضائية السوقية / الإيرادات ولتكن (ل%) والمكافأة الثابتة لأنشطة التسويق (ك%) والأرباح المنسوبة لعوامل أخرى (م%)

٥- تخصيص الأرباح المنسوبة إلى السلطات القضائية السوقية بين دول المصدر/ السوق المؤهلة على أساس مفتاح تخصيص متفق عليه مسبقاً .

ويقترح الباحثان استخدام نسبة التكاليف التسويقية والبيعية في كل دولة / اجمالي التكاليف التسويقية والبيعية للشركة بالنسبة للمبلغ (ب) ، وتخصيص المبلغ (ج) على أساس نسبة مرجحة تعتمد على تكاليف البحوث والتطوير والمصروفات العمومية والادارية والاستثمارات في كل دولة/ الاجمالي على مستوى الشركة، وتخصيص المبلغ (أ) على أساس عدد المستخدمين في كل دولة/اجمالي عدد المستخدمين على المستوى العالمي في حالة الخدمات الرقمية المؤتمتة، اما في حالة أرباح التجارة الالكترونية يقترح تخصيص المبلغ (أ) على نسبة ايراد المبيعات في الدولة/اجمالي ايراد المبيعات على مستوى الشركة. وحيث لا توجد منشأة دائمة للشركة في مصر، فليس لها حصة في المبلغان (ب،ج)

### ٣-٢-٣-٤ تقويم المدخل الموحد

بتحليل اقتراح المدخل الموحد لاعادة توزيع الحقوق الضريبية يتضح أنه مازال على اقتراح عام ونطاق الحق الضريبي الجديد غير واضح بدقة ، بالاضافة إلى العديد من المشكلات الفنية التي تعوق الاتفاق العالمي عليه وتحتاج إلى معالجة كما يلي

١- يقضى هذا المدخل فيما يتعلق بالخدمات الرقمية المؤتمتة على أن مجرد استخدام الوسائل الرقمية لتقديم الخدمات التي تتطوي على درجة عالية من التدخل البشري ليس المقصود أن يتم تغطيته، مما يستلزم وضع خط فاصل بين الخدمات المغطاة والخدمات المستبعدة حتى يمكن إدارة الحق الضريبي الجديد (KPMG, 2020).

٢- تم استثناء الصناعات الاستخراجية وتجارة السلع الوسيطة والمواد الخام حتى لو تم دمجها في سلسلة توريد المنتجات الاستهلاكية. وبالتالي سيقصر الحق الضريبي الجديد على المنتجات التي يتم بيعها وتسعيها على أساس خصائصها الكامنة، ومع ذلك يعتبر استثناء الصناعات الاستخراجية والسلع الوسيطة والمواد الخام بشكل ضيق للغاية عندما يتم استخراج وبيع المواد الخام والسلع الوسيطة لإدراجها في منتجات أخرى، بينما في حالة قيام مجموعة واحدة متعددة الجنسيات باستخراج المواد الخام والسلع الوسيطة وإدراجها في منتجات ذات علامات تجارية، فإن تلك المراحل اللاحقة من سلسلة التوريد تبدو في نطاق الحق الضريبي للمبلغ (أ)، وهذا يتفق مع التعريف الواسع للأعمال التي تواجه المستهلك. على سبيل المثال لن تخضع أكياس حبوب البن الخضراء للحق الضريبي، بينما ستكون عبوات القهوة ذات العلامات التجارية داخل نطاق هذا الحق (KPMG, 2020).

٣- تتم معظم أنشطة قطاع الخدمات المالية (بما في ذلك التأمين) مع العملاء التجاريين ولن تكون في نطاق الحق الضريبي الجديد، وتعتبر هذه "حالة قاهرة" لاستبعاد خطوط الأعمال التي تواجه المستهلك بناءً على تأثير تنظيم يضمن تحقيق الأرباح المتبقية إلى حد كبير في أسواق العملاء المحلية. ويثير هذا الاستبعاد مشكلة الخدمات المالية الموجه للمستهلك النهائي مثل وثائق التأمين على الحياة ، كذلك لم يوضح المقترح المعاملة الضريبية لمنصات الإقراض والتمويل الرقمي التي تعتمد على نظام من النظر إلى النظر ، مما يتطلب المزيد من الدراسة (KPMG, 2020).

٤- يستبعد المدخل الموحد أرباح خدمات الطيران والسفن العاملة في حركة المرور الدولية، حيث تنص الاتفاقيات الضريبية الدولية على خضوعها في دولة الإقامة، وهذا الاستبعاد من النطاق لم يوضح المعاملة الضريبية للشركات التي تقوم بمزيج من الشحن والنقل الجوي وأنشطة النقل الأخرى، مما قد يثير مشكلة عند قيام إحدى شركات النقل الجوي بإنشاء منصة وساطة لنقل الركاب في دول السوق.

٥- يحتاج المدخل الموحد إلى القيام بالمزيد من العمل لتحديد عوامل "زيادة الإيرادات"، مثل وجود الوجود الاقتصادي في السوق أو استهداف الإعلانات في نطاق اختصاص السوق. علاوة أيضًا على الحاجة إلى تطوير قواعد لتحديد متى ستنسب الإيرادات داخل النطاق إلى السوق، في ظل الإعلانات الإلكترونية والمبيعات عبر الإنترنت من خلال الوسيط.

٦- يواجه المدخل الموحد خطر الازدواجية بين مبالغ الربح الثلاثة التي يمكن تخصيصها لدولة المصدر، ولاسيما التفاعل بين الحق الضريبي الجديد بموجب المبلغ (أ) وقواعد توزيع الأرباح الحالية، مما يستلزم تطوير قواعد تحد من التفاعل بين المبلغان (أ، ج) ، علاوة عن الحاجة لقواعد الخسائر المرحلة بموجب المبلغ (أ).

٧- لايزال الاتفاق بشأن المبلغ (أ) يمثل إحدى العقبات الرئيسية للتوافق الدولي ، حيث لم يحسم الاقتراح الشروط المالية للحدود الدنيا، ومستوى الربحية والجزء المتبقى من أرباح المجموعة الخاضعة لإعادة التوزيع بين دول المصدر ودولة الإقامة .

٨- يعتبر المبلغ (ب) عائد ثابت لأنشطة "خط الأساس" ممثلة في أنشطة التوزيع والتسويق الأساسية المحددة، مما يتطلب تحديد واضح للأنشطة التسويقية المؤهلة للمكافأة الثابتة وكيفية تحديد هذه المكافأة ، هل نسبة ثابتة واحدة ؛ أو نسبة ثابتة تختلف حسب الصناعة و/ أو المنطقة ؛ أو طرق أخرى المتفق عليها.

٩- لا تزال مسألة ما إذا كان يجب أن يراعى المبلغ (أ) درجات الرقمنة المختلفة (أي تطبيق نسب مختلفة لمختلف الشركات) ، حيث ترغب بعض أعضاء هيئة الإطار الشامل في اسكشاف آلية تعكس درجة التمايز الرقمي المحتمل والاختلافات الكبيرة عبر خطوط الأعمال أو المناطق أو الأسواق تشير إلى أن قياس الأرباح ذات الصلة قد يحتاج إلى تحديد على أساس خط الأعمال و/ أو أساس السوق/الإقليمي. فعلى سبيل المثال في حالة الأعمال التجارية التي تجمع بين خط أعمال البيع بالتجزئة منخفض هامش الربح وخط أعمال الحوسبة السحابية عالي هامش الربح ، قد تنشأ تشوهات يمكن أن تقيد بعض دول المصدر حيث تتركز مبيعات التجزئة، على حساب دول السوق حيث تحدث مبيعات خدمات الحوسبة السحابية .

١٠- لم يتم حسم مسألة ما إذا كان الركيزة الأولى ستكون اختيارية للشركات متعددة الجنسيات بل لم يتم تناولها من قبل هيئة الإطار الشامل، وإنما متروكة حتى الانتهاء من الاتفاق على بنية هذه الركيزة حتى تقييم دول الإقامة ما كانت في مصلحتها من عدمه.

١١- إن سحب التدابير الضريبية الانفرادية ذات الصلة هو موضع اتفاق أعضاء الإطار الشامل، غير أنه من غير الواضح ما هي التدابير الانفرادية التي ستعتبر ذات صلة .

١٢- لا يتناول المدخل المقترح التحديات الضريبية المحتملة التي تفرضها التقنيات التكنولوجية المتقدمة الأخرى على الإطار الضريبي الدولي، مثل الذكاء الاصطناعي والروبوتات والطباعة ثلاثية الأبعاد وانترنت الأشياء.

١٣- الاعتماد على طرق غير مباشرة لتوزيع الأرباح المتبقية على الأنواع الثلاثة وتخصيصها بين دول العالم، مما قد يؤدي الى المنازعات الضريبية بينها .

### ٣-٣ تقويم آلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي الفعال

على الرغم من أن إجراءات الإصدار الأول من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح قد أغلقت العديد من الثغرات في الإطار الضريبي الدولي، إلا أنها لم تقدم حلاً شاملاً لمشكلة تحويل

الأرباح إلى البلدان منخفضة الضرائب.خاصه ان الإجراء رقم (٨-١٠) من المشروع هدف إلى مواءمة الحقوق الضريبية مع خلق القيمة، وبالتالي منع استخدام الهياكل الاصطناعية لتحويل الأرباح، فإنه لا يزال من الممكن تحويل الأرباح إلى البلدان منخفضة الضرائب، شريطة أن يتم تنفيذ الحد الأدنى من النشاط الاقتصادي هناك (OCED,2015b).

وأيضاً على الرغم من أن الإجراء رقم (٢) من المشروع سعى إلى منع الشركات متعددة الجنسيات من استغلال الاختلافات في الأنظمة الضريبية لتجنب دفع الضرائب. (OCED,2015b).

وهذا الإجراء فعال ضد الترتيبات الهجينة بين بلدين ذات معدلات ضرائب عادية، إلا أنه لا يزال من الممكن للشركات متعددة الجنسيات تحقيق نفس النتيجة الإجمالية لتجنب الضريبة من خلال إدراج ولاية ضريبية منخفضة بين البلدين. بالإضافة إلى ذلك يمكن لحدى شركات المجموعة التي تقع في بلد منخفض الضرائب أن تقدم قروض داخلية لأعضاء المجموعة الآخرين، وبالتالي ستخفض هذه القروض بدورها الضريبة المستحقة على أعضاء المجموعة الآخرين في بلدانهم الأصلية. علاوة على ذلك، يسهل الإطار الضريبي الدولي الحالي من المنافسة الضريبية الضارة ، حيث تخفض البلدان معدلات ضرائب أرباح الشركات من أجل أن تكون أكثر جاذبية للمستثمرين الأجانب من البلدان الأخرى. وهذا الإجراء يؤثر على الحصيلة الضريبية اللازمة لتمويل السلع العامة لهذه الأسباب، ولذلك فإن آلية وضع حد أدنى لمعدل الضريبة ستكون فعالة في معالجة مشكلة تحويل الأرباح التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات في تجنب الضريبة ليس فقط في الاقتصاد الرقمي. لذا يتناول هذا الجزء تقييم هذه الآلية من حيث الأساس المنطقي والقواعد الضريبية لتطبيقها ومزاياها وأوجه القصور على النحو التالي:

### ٣-٣-١ الأساس المنطقي لآلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي

الأساس المنطقي لهذه الآلية ضمان أن تدفع الشركات متعددة الجنسيات الحد الأدنى من الضريبة على أرباحها في دول الملاذات الضريبية بما يكافح المنافسة الضريبية التي تقوم بها هذه الدول لجذب الشركات متعددة الجنسيات عن طريق المنافسة بإعرائها في تقديم أدنى معدلات من الضرائب. وتشبه هذه الآلية قاعدة الدخل العالمي غير الملموس منخفض الضرائب (GILTI) التي تم سنها ضمن القانون الأمريكي لتخفيضات الضرائب والوظائف الأخير الصادر في ديسمبر ٢٠١٧، حيث تفرض ضرائب على دخل الأمريكيين من شركاتهم الأجنبية بمعدل ١٠.٥%، وهو نصف المعدل الجديد لضريبة أرباح الشركات في الولايات المتحدة ٢١%. ونظراً لان الائتمان الضريبي المسموح به ٨٠% من مدفوعات الضريبة الأجنبية، فإن قاعدة الدخل العالمي منخفض الضرائب

تطبق على الشركات متعددة الجنسيات التي تدفع ضرائب أقل من ١٣.١٢٥٪ على أرباحها الخارجية(Steven M. 2017).

### ٣-٣-٢ قواعد تطبيق آلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي

يعتمد تطبيق آلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات متعددة الجنسيات على قاعدة إدراج الدخل وقاعدة المدفوعات الضريبية المتأكلة كما يلي :

#### ٣-٣-٢-١ قاعدة إدراج الدخل والائتمان الضريبي

تقضى قاعدة إدراج الدخل أن يتم حساب مبلغ صافي الدخل المستخدم لحساب معدل الضريبة الفعلي للشركة متعددة الجنسيات من حيث المبدأ وفقاً لقواعد الشركة الأجنبية الخاضعة لسيطرة الشركة الأم أو قواعد الضريبة المحلية الخاصة بها، بالاعتماد على بيانات التقارير المالية المنشورة لحساب صافي دخلها، مع وجود ائتمان لأي ضريبة مدفوعة في الدولة الأجنبية. بالنسبة لدافعي الضرائب الذين لديهم فرع أجنبي، وستتطبق قاعدة إدراج الدخل على دافع الضرائب المقيم الذي له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في شركة أو فرع أجنبي بنسبة مئوية محددة، حيث سيتطلب من دافع الضرائب سداد ضريبة إضافية إذا لم يكن دخل الشركة خاضعاً للحد الأدنى من معدل الضريبة الفعلي عندما يعيد حصته في صافي الدخل للشركة أو الفرع الأجنبي الى الدولة المقيم فيها. وسيكون الحد الأدنى للضريبة على أرباح الشركات معدلاً ثابتاً واحداً يتم تطبيقه في جميع الدول، وأقل من معدلات الضرائب المحلية في معظم الدول. فإذا كان معدل الضريبة الفعلي للشركة متعددة الجنسيات أقل من الحد الأدنى للمعدل، فعندئذ سيدفع ضريبة إضافية إلى هذا الحد الأدنى ( وليس المعدل المحلي).

#### ٣-٣-٢-٢ قاعدة المدفوعات المتأكلة الأساسية

تقضى قاعدة المدفوعات المتأكلة الأساسية بعدم خصم أى ضرائب أجنبية ما لم يخضع الدخل إلى الحد الأدنى من معدل الضريبة الفعال، ولهذا الغرض ستشمل الضريبة كلاً من الضريبة المدفوعة في البلد الأجنبي وأي ضريبة مستقطعة مدفوعة في بلد المقيم.

#### ٣-٣-٣ تقويم آلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي الفعال

تعتبر آلية الحد الأدنى للمعدل الضريبي الفعال حل واعد لمشكلة التجنب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات، حيث سيكون لدى الشركات متعددة الجنسيات حافز أقل لتجنب الضرائب المحلية إذا كان عليها دفع الحد الأدنى من الضرائب على تلك الأرباح في مكان آخر. كما أنها ستزيل الفوائد التنافسية للبلدان التي تخفض معدلات الضرائب (أوتوفر أنظمة ضريبية

تفضيلية)، نظرا لأن الضرائب التي تتخلى عنها شركة متعددة الجنسيات في بلد ما ستظل مستحقة الدفع في دولة أخرى.

وعلى الرغم من أهمية هذه الآلية في مكافحة المنافسة الضريبية الضارة ، إلا أنها تواجه عدة تحديات وأوجه قصور من أبرزها ما يلي :-

١- يحتاج تطبيق آلية الحد الأدنى لمعدل الضريبة على أرباح الشركات إلى قاعدة ضريبية محددة بدقة إلى جانب معدل الضريبة، ولكن توجد سياسات ضريبية مختلفة في دول العالم، حيث هناك دول تعتمد سياسات ضريبية لدعم بعض الأنشطة التجارية من خلال الحوافز الضريبية المتعددة مثل تخفيض معدلات الضريبة على أرباح هذه الأنشطة و/أو زيادة الاستقطاعات والخصومات الضريبية، وترحيل الخسائر غير المحدودة مما ينتج عنها معدلات ضريبية منخفضة للغاية أو صفرية.

٢- الشكوك حول إمكانية تحديد معدل موحد للعبء الضريبي الفعال في جميع دول العالم، لأن هذا يتطلب اتفاقا شاملا بشأن كيفية تحديد جميع الضرائب المدفوعة، وأيضا الأرباح الخاضعة للضريبة. وهذا الأمر من الصعوبة تنفيذه ، فعلى سبيل المثال لم تستطع دول الاتحاد الأوروبي اقرار سياسة موحدة للضرائب المباشرة على دخل الافراد والضرائب على أرباح الشركات.

٣- مسألة الامتثال والتكاليف الإدارية للحد الأدنى لمعدل الضريبة الفعال. لا سيما إذا كان سيتم تطبيقه من قبل البلدان النامية.

٤- قد يؤدي عدم التصميم الجيد لقاعدة إدراج الدخل إلى فرض ضرائب مضاعفة وحدوث ازدواج ضريبي، مما يستلزم قواعد ترتيب لإيقاف قاعدة المدفوعات المتأكلة الأساسية وقاعدة إدراج الدخل من التطبيق على نفس الدخل.

٥- لا يزال هناك الكثير من التفاصيل الهامة التي لم يتم تطويرها من منظمة التعاون الاقتصادي والتعاون حتى الانتهاء من هذا البحث حول هذه الآلية من أهمها ما يلي :

أ) كيف سيتم حساب معدل الضريبة الفعلي المدفوع على الدخل في الدولة الأجنبية على سبيل المثال، وكيف سيتم معالجة الخسائر المرحلة (إن وجدت) في الاعتبار؟

ب) ما إذا كان ينبغي احتساب الحد الأدنى لمعدل الضريبة الفعال على أساس عالمي، مما سيسمح بمزج معدلات الضريبة المدفوعة في البلدان ذات الضرائب المنخفضة والضرائب المرتفعة في حساب معدل الضريبة العالمي الفعال للشركات متعددة الجنسيات.

ج) ما إذا كان ينبغي احتساب الحد الأدنى على أساس كل شركة على حده، مما سيسمح بمزج معدلات الضرائب لمختلف أعضاء المجموعة في بلد ما لحساب معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركات متعددة الجنسيات في ذلك البلد أو على أساس المجموعة كيان واحد؟  
د) نطاق تطبيق الآلية، هل تطبق على أنواع معينة فقط من الكيانات الاقتصادية والمدفوعات الضريبية أو على أساس كافة القطاعات الاقتصادية والمدفوعات الضريبية؟

والخلاصة إذا حدث اتفاق عالمي على الآليات المقترحة لتطوير الإطار الضريبي الدولي فسوف يحدث تغيير جذري في قواعد فرض الضرائب على جميع الشركات متعددة الجنسيات وليس فقط شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة ، علاوة على نهاية الملاذات الضريبية، مما يعنى نظام ضريبي عالمي جديد أكثر عدالة بين دافعي الضرائب من ناحية، وبين السلطات الضريبية من ناحية أخرى، مما يعنى صحة فروض البحث ، ولكن مازالت هناك حاجة إلى مزيد من التحليل العميق ومعالجة المشكلات الفنية لكل مقترح وترابطها مع الأخذ في الاعتبار أهمية تقدير الإيرادات والآثار السلوكية والاقتصادية قبل اتخاذ أي قرار، حتى لا يتم وضع قواعد ضريبية جديدة تؤدي إلى فرض ضرائب عندما لا يكون هناك أرباح اقتصادية، أو تؤدي إلى ازدياد ضريبي أو زيادة الأعباء الإدارية وتكاليف الامتثال الضريبي مع أهمية وجود اليقين الضريبي والحاجة إلى وجود تسوية فعالة لمنع الخلافات وتسويتها.

#### ٤-دراسة تطبيقية لآليات إصلاح الإطار الضريبي الدولي لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي

##### تمهيد

يتناول هذا الفصل دراسة تطبيقية للآليات التي تضمنتها الاستراتيجية المقترحة لإصلاح الإطار الضريبي الدولي على بيانات إحدى شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة من خلال التعريف الموجز بهذه الشركة وتحليل استراتيجيات التجنب الضريبي التي انتهجتها في الاستفادة من أوجه القصور في الإطار الضريبي الدولي في التجنب الضريبي ثم تطبيق النماذج المقترحة البديلة لإعادة توزيع الحقوق الضريبية على البيانات التي يمكن الحصول عليها عن هذه الشركة من تقاريرها المالية المنشورة والمواقع العالمية المتخصصة في إحصاءات التسويق الرقمي والبيانات المتاحة عنها في التسريبات الصادرة عن الاتحاد الدولي للصحافة الاستقصائية عن هذه على النحو التالي :



#### ٤-١ التعريف بالشركة مجال الدراسة التطبيقية

تعتبر شركة فيسبوك Facebook.inc هي الشركة المالكة لموقع التواصل الاجتماعي الأكثر شعبية في العالم، حيث يبلغ عدد المستخدمين النشطين شهرياً حوالي ٢.٧ مليار مستخدم، ويتخطى عدد موظفي الشركة حاجز ٣٧ ألف موظف، بالإضافة إلى العديد من التطبيقات التي تساعد على التفاعل، ورؤية الإشعارات، ومشاهدة مقاطع الفيديو وغيرها من الأنشطة العادية مثل تطبيق فيسبوك العادية وتطبيق فيسبوك لايت وتطبيق فيسبوك ماسنجر العادي، وتطبيق ماسنجر للأطفال، وتطبيق ادارة صفحات فيسبوك ، وتطبيق إدارة الإعلانات، فهو تطبيق محدد للاستخدامات التجارية، فهو يتيح للشركات متابعة نفقاتها على الإعلانات وتحسين نتائجها والوصول إلى التحليلات اللازمة للبيانات، وتطبيق تحليلات فيسبوك الذي يقع بين تطبيقى إدارة الصفحات وإدارة الإعلانات، حيث يستعرض تحليلات للبيانات والمعلومات، ويمكن من خلاله استعراض مجموعة كبيرة من الإحصائيات التي لا توفرها التطبيقات الأخرى، كما أنه يتيح إنشاء قوالب مختلفة لهذه التحليلات والبيانات، مثل عمل رسوم بيانية أو حتى خرائط حول مبيعات الشركة ومدى التحسن في أداء الإعلانات والمناطق التي تزدهر فيها، والحصول على إشعارات جديدة في حالة طرأ شيء مهم، أي باختصار هو تطبيق للبيانات والمعلومات فقط ولا يتيح إدارة الصفحات والإعلانات بشكل مباشر. علاوة على ذلك تطبيق فيسبوك المحلى الذي يعمل بمثابة دليل محلي للمستخدم عن أحدث الفعاليات القريبة منه وأحدث المطاعم ونقاط التجمع والأماكن الشعبية، كما أنه يعطي المستخدم بعض التوصيات للمطاعم والخدمات الجديدة القريبة منه، وتطبيق فيسبوك لفرق العمل، فهو تطبيق يتيح التواصل لأعضاء فريق العمل الواحد وإتاحة مساحة شخصية لهم على الفيس بوك، كما يتيح بعض المميزات الأخرى كالمحادثات النصية والمكالمات الهاتفية ومكالمات الفيديو وتبادل الملفات والبيانات وغيرها الكثير .

ونظرا لان الشركة تعمل على تجميع الكثير من البيانات الشخصية حتى تتمكن من تحسين تجربة المستخدم والانتشار بشكل واسع فقد اطلقت تطبيق حصري للاستخدام من قبل من هم في برنامج التعلم الذكي من فيسبوك، حيث يطلب التطبيق الإجابة عن بعض الأسئلة وتتبع استخدامهم من أجل أبحاث السوق التي تجربها شركة فيسبوك، فهو يجمع بيانات مستخدميه مثل التطبيقات الموجودة على هواتفهم ومعدلات استخدامها، بالإضافة إلى جمع بعض البيانات الأخرى كالموقع الجغرافي والاهتمامات الشخصية وغيرها من المعلومات، لذلك فهو حصري لأعضاء هذا البرنامج فقط. كما اطلقت شركة فيسبوك تطبيق لإدارة الإعدادات في أجهزة Porta التي تقوم باتصالات الفيديو مع دمجها بمساعد Alexa الصوتي من شركة أمازون، ويشبه هذا التطبيق في وظائفه

تطبيقات مثل Google Home أو Amazon Alexa ، واستحوذت الشركة على تطبيق الواتس آب وهو أشهر منصة مراسلة في العالم، وتطبيق انستجرام وهو أشهر منصة لمشاركة الصور والفيديوهات، لذلك تعمل معظم تطبيقات فيسبوك المذكورة أعلاه مثل مدير الصفحات ومدير الإعلانات على إدارة الحسابات التجارية أيضًا لهذين التطبيقين. وقد أعلنت شركة فيس بوك عن نتائجه المالية عن عام ٢٠١٩ ، بارتفاع في إيراداتها، بفضل خدماتها الإعلانية بشكل أساسي. واستطاعت الشركة تحقيق إيرادات بواقع ٧٠.٦٩٧ مليار دولار بمعدل نمو ٢٦.٦% في ٢٠١٩ مقارنة مع ٥٥.٨٣٨ مليار دولار عام ٢٠١٨ . (Facebook.inc, financial reports,2019)

#### ٤-٢ استراتيجية شركة فيس بوك في التجنب الضريبي

تمتلك شركة "فيسبوك" منصات تكنولوجية خارج الولايات المتحدة الأمريكية لتخزين قواعد البيانات لمعظم بلدان أوروبا وأفريقيا وآسيا، ورغم أن قيمة هذه المنصات تبلغ مليارات الدولارات، غير أنها نجحت في تجنب دفع ضرائب على أرباحها التي حققتها خارج الولايات المتحدة، وذلك عن طريق استراتيجية ضريبية تسمح بتجنب دفع الضرائب على دخلها المحقق عن مبيعاتها في في الأسواق الخارجية تحديداً، ولكن بشرط ألا يتم إرجاع الأموال إلى البلد الأم يطلق عليها استراتيجية "الآيرلندي المزدوج مع ساندويتش هولندي" (Double Irish With A Dutch Sandwich) ،والتي تقوم فكرتها على الاختلافات في التشريعات الضريبية، حيث تبلغ ضريبة الشركات ١٢.٥%، مقارنة مع عدد من الدول الأخرى مثل بريطانيا التي تصل فيها إلى ٢٠%، فعلى سبيل المثال شركة حققت فيسبوك أرباحا بلغت ٤.٨٣ مليار يورو في عام ٢٠١٥، إلا أنها لم تدفع ضرائب سوى ٣.٤ مليون يورو فقط، بينما يتعمد موقع تويتر اتخاذ ممارسات شبيهة للتهرب من الضرائب Peter (2018, Amanda &)، علاوة على أن قانون الضرائب الآيرلندي يصنف الشركات على حسب موقع إدارتها وليس على حسب مكان تأسيسها، وبينما يصنف قانون الضرائب الأمريكي الشركات على حسب مكان تأسيسها وليس حسب موقع إدارتها، وبالتالي فإن أي شركة موقع ادارتها في برمودا لاتخضع لضريبة الأرباح في آيرلندا، ومن ناحية أخرى لاتوجد ضرائب على الأرباح في برمودا، ومن ثم تجنب الضريبة على الأرباح، ولكي يمكن تجنب ضريبة الاستقطاع من المنبع على رسوم حقوق الملكية الفكرية يتم الاستفادة من اتفاقية موقعة بين هولندا وآيرلندا تمنع الأخيرة من فرض ضرائب الاستقطاع من المنبع على الرسوم التي تدفعها الشركات الهولندية، حيث لا توجد ضرائب الاستقطاع من المنبع في هولندا.

وبالتالي يعتمد تطبيق هذه الاستراتيجية في التجنب الضريبي الدولي على تأسيس شركتان آيرلنديتان وثالثة هولندية، بحيث يتم وضع الشركة الآيرلندية الأولى في الأسفل ثم وضع عليها

الشركة الهولندية وفوقهما الشركة الأيرلندية الثانية. وهذا هو سبب تسمية هذه الاستراتيجية بالساندويتش، وهذه الاستراتيجية تتبعها شركات التكنولوجيا الرقمية مثل "جوجل" و"آبل" و"مايكروسوفت" و"فيسبوك" وغيرها من الشركات الأمريكية الكبرى.

لذلك تقوم شركة فيس بوك بدفع مبالغ ضخمة من رسوم استخدام تقنية Facebook لشركة أيرلندية أخرى تسمى Facebook Holdings Limited ، في حين يتبقى فرع فيس بوك في أيرلندا Facebook Ireland يحقق ربحاً قليلاً جداً، وفي نفس الوقت فإن شركة Facebook Holdings Limited والتي تملك حقوق الملكية لفيس بوك موجودة في أيرلندا ومقرها الضريبي يقع في جزر كايمان التابعة للملكة المتحدة وهي معفية من الضرائب، حيث تستغلها لحماية معظم أرباحها الدولية من الضرائب من خلال تحويل العائدات من إحدى فروعها الأيرلندي إلى شركة هولندية بدون موظفين، ثم إلى صندوق بريد في برمودا مملوك لشركة أخرى مسجلة في أيرلندا. ولا يعتبر ما تفعله شركة فيس بوك مخالف للتشريعات الضريبية الوطنية وذلك نتيجة عدم وجود قانون ضرائب دولي، حيث تعتمد الشركات التأكد من عدم وضع دخلها داخل بعض الدول التي تفرض رقابة وضرائب كبيرة، فهم يمارسون عملاً ضريبياً ضد نظام ضريبي آخر Gallagher (B, 2018)

#### ٤-٣ تطبيق الآليات المقترحة على التحاسب الضريبي لشركة فيسبوك

تم الحصول على البيانات اللازمة للتطبيق عن عام ٢٠١٩ من التقارير المالية المنشورة للشركات من على الموقع الإلكتروني لبورصة نازداك [www.nasdaq.com](http://www.nasdaq.com)، وبيانات عدد المستخدمين والاعلانات الإلكترونية والتجارة الإلكترونية من الموقع الإلكتروني لشركة الاحصاءات العالمية للتسويق الرقمي [www.statista.com](http://www.statista.com) ، وبيانات عدد المستخدمين والتجارة الإلكترونية والاعلانات الإلكترونية في مصر من الموقع الإلكتروني لوزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات [www.mcit.gov.eg](http://www.mcit.gov.eg)، وفيما يلي بيانات التطبيق عن عام ٢٠١٩ ، علماً بأن المبالغ بالمليار دولار أمريكي:

- الإيرادات ٧٠.٦٩٧ (الإيرادات الاعلانات ٦٩.٦٥٥ - إيرادات أخرى ١.٠٤٢)
- التكاليف والمصروفات ٤٦.٧١١ (تكاليف الايراد ١٢.٧٧٠ - تكاليف البحوث والتطوير ١٣.٦٠٠)
- التكاليف التسويقية والبيعية ٩.٨٧٦ - المصروفات العمومية والإدارية ١٠.٤٨٥)
- دخل التشغيل ٢٣.٩٨٦ - الدخل قبل الضرائب ٢٤.٨١١ - صافي الربح ١٨.٤٨٥ - راس المال العامل ٥١.١٧٢ - اجمالي الاصول ١٣٣.٣٧٦ - الاصول الملموسة ٣٥.٣٢٣ - الاصول غير الملموسة بخلاف الشهرة ٠.٨٩٤ - الشهرة ١٨.٧١٥ - حقوق المساهمين ١٠١.٠٥٤

- عدد الموظفين ٤٤٩٤٢ موظف- متوسط عدد المستخدمين يوميا على جميع المنصات والتطبيقات على مستوى العالم ٢.٨٩ مليار نسمة- متوسط عدد المستخدمين يوميا على جميع المنصات والتطبيقات في مصر ٤١ مليون نسمة

- إيرادات الاعلانات السنوية في مصر ٩٣٤ مليون دولار بخلاف اعلانات outdoors منها ٦٧% اعلانات عبر الإنترنت- وتقدر حصة الشركة من الاعلانات الالكترونية بنسبة ٢٨%.

كما لا يوجد كيان قانوني مستقل لشركة فيسبوك وانما يتم ادارة نشاطها من خلال شركة فيسبوك ايرلندا Facebook Ireland Ltd، ولا يوجد اصول للشركة في مصر ، ولا يوجد موظفين وانما تعتمد الشركة على وكلاء بالعمولة

#### ٤-٣-١ تطبيق نموذج مشاركة المستخدم

يتم التحاسب الضريبي للشركة في مصر وفقا لنموذج مشاركة المستخدم من خلال الخطوات

التالية :

١- صافى دخل قبل الضرائب للشركة هو مبلغ ٢٤.٨١٢ مليار دولار.

٢- صافى دخل التشغيل هو ٢٣.٩٨٦ مليار دولار

٣- صافى دخل التشغيل من نشاط الاعلانات الالكترونية

= ٢٣.٩٨٦ × ٩٨% = ٢٣.٥٠٦ مليار دولار، باعتبار ان إيرادات الاعلانات تمثل

٩٨% من اجمالي الإيرادات خلال العام.

٤- تحديد نصيب مصر من دخل الاعلانات نتيجة المشاركة النشطة للمستخدمين

= ٢٣.٥٠٦ × (٠.٠٤١ / ٢.٨٩) = ٣٣٣.٤٨ مليون دولار امريكي.

٥- تفرض مصر الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية على حصتها من الربح البالغة

٣٣٣.٤٨ مليون دولار أمريكي من أرباح الشركة وفقاً لمعدل الضريبة على أرباح الاشخاص

الاعتبارية ٢٢.٥%، بغض النظر عما إذا كانت الشركة ليس لها منشأة دائمة في مصر.

الضريبة على أرباح الشركة = ٣٣٣.٤٨ × ٢٢.٥% = ٧٥.٠٣٢ مليون دولار.

#### ٤-٣-٢ تطبيق نموذج التسويق غير الملموس

يتم التحاسب الضريبي للشركة في مصر وفقا لنموذج التسويق غير الملموس من خلال الخطوات

التالية :

١- صافى دخل قبل الضرائب للشركة هو مبلغ ٢٤.٨١٢ مليار دولار.

٢- صافى دخل التشغيل هو ٢٣.٩٨٦ مليار دولار

### ٣- صافي دخل التشغيل من نشاط الاعلانات الالكترونية

$$= 23.986 \times 98\% = 23.506 \text{ مليار دولار، باعتبار ان ايرادات الاعلانات}$$

تمثل 98% من اجمالي الايرادات خلال العام .

٤- تحديد الأرباح المنسوبة إلى الأنشطة التسويقية. يتم تقسيم صافي دخل التشغيل من نشاط الاعلانات الالكترونية بين الأصول التسويقية غير الملموسة والأصول غير الملموسة الأخرى. من خلال مقارنة التكاليف التي تكبدها الشركة لكل نوع من أنواع الأصول غير الملموسة، بمعنى آخر مقارنة التكاليف التسويقية والبيعية مع تكاليف البحث والتطوير وبناءً على ذلك، يتم احتساب دخل التشغيل المخصص للأصول التسويقية غير الملموسة بالمعادلة التالية :

$$23.506 \text{ مليار دولار} \times 9.876 / (9.876 + 13.600) = 9.889 \text{ مليار دولار}$$

٥- توزيع دخل التشغيل المخصص للأصول التسويقية غير الملموسة بين دول السوق بما يتناسب مع إيرادات كل دولة. وحيث ان إيرادات الشركة من الاعلانات في مصر خلال عام ٢٠١٩ تقدر بمبلغ = 934 × 67% × 28% = 175.218 مليون دولار

، لذلك سيتم تخصيص مبلغ = 9.889 × (0.175218 / 69.655) = 24.87 مليون دولار.

٦- تفرض مصر ضريبة الأرباح على الأشخاص الاعتبارية بمعدل 22.5% على مبلغ 24.87 مليون دولار ، بالرغم من عدم وجود منشأة دائمة في مصر.

$$\text{الضريبة على أرباح الشركة} = 24.87 \times 22.5\% = 5.596 \text{ مليون دولار}$$

### ٤-٣-٣ تطبيق نموذج الوجود الاقتصادي الهام

لتوضيح كيفية تطبيق نموذج الوجود الاقتصادي الهام في التحاسب الضريبي تم اتباع

الخطوات التالية

١- القاعدة الضريبية للشركة هي صافي دخل التشغيل من الاعلانات والتي تبلغ 23.506 مليار دولار.

٢- تحديد عوامل تخصيص أرباح الشركة بين دول السوق، وقد تم اختيار أربعة عوامل التخصيص هي المستخدمين والإيرادات والأصول والموظفين.

٣- تحديد الوزن النسبي لعوامل تخصيص أرباح الشركة بين دول السوق، وللتبسيط نفترض لكل عامل من عوامل التخصيص وزن نسبي متساوي.

٤- تقسيم القاعدة الضريبية للشركة بين عوامل التخصيص، وحيث لكل عامل من عوامل التخصيص الأربعة ترجيح متساوي. مما يعني أنه يتم تخصيص لكل عامل ٥.٨٧٦٥ مليار دولار من الأرباح.

٥- قياس نصيب مصر من القاعدة الضريبية بالرجوع إلى كل عامل تخصيص. يمكن حساب ذلك على النحو التالي:

لا يوجد نصيب مصر من القاعدة الضريبية وفقا لعاملي الأصول والموظفين، حيث لا يوجد أصول مملوكة للشركة في مصر، ولا يوجد موظفين، بل تعتمد الشركة على وكلاء بالعمولة.

نصيب مصر من القاعدة الضريبية وفقا لعامل الإيرادات

$$= 5.8765 \times (0.175218 / 69.655) = 14.87 \text{ مليون دولار}$$

نصيب مصر من القاعدة الضريبية وفقا لعامل المستخدمين .

$$= 5.8765 \times (2.89 / 0.041) / 20000 = 83.36 \text{ مليون دولار}$$

$$\text{نصيب مصر من القاعدة الضريبية} = 14.87 + 83.36 = 98.23 \text{ مليون دولار}$$

وبالتالي ستفرض مصر ضريبة الأرباح على الأشخاص الاعتبارية على مبلغ ٩٨.٢٣ مليون دولار بمعدل ٢٢.٥% = ٢٢.١٠١٧٥ مليون دولار بغض النظر عما إذا كان للشركة وجودًا فعليًا في

مصر .

#### ٤-٣-٤ تطبيق نموذج المدخل الموحد

يتم التحاسب الضريبي للشركة في مصر وفقا للمدخل الموحد من خلال الخطوات التالية :-

١- التحقق من أن نشاط الشركة يقع ضمن نطاق التطبيق، وحيث أن نشاط الشركة قائم على الاعلانات الالكترونية على جميع منصات وتطبيقات الشركة، وبالتالي تقديم الخدمات الرقمية المؤتمنة وتقع داخل نطاق التطبيق .

٢- التحقق من توافر الشروط المالية التي تمثل عتبات التطبيق، وحيث أن الشركة حققت إيرادات من الاعلانات الرقمية على المستوى العالمي خلال العام مبلغ ٦٩.٦٥٥ مليار دولار وهو أكبر من الرقم المقترح (٧٥٠ مليون يورو)، كما حققت الشركة مبلغ يقدر ١٧٥.٢١٨ مليون دولار من الاعلانات الالكترونية في مصر ، وبالتالي يطبق عليها المدخل الموحد في تخصيص الحقوق الضريبية .

٣- صافي دخل التشغيل من نشاط الاعلانات الالكترونية = ٢٣.٩٨٦ × ٩٨% = ٢٣.٥٠٦ مليار دولار .

٤- تقسيم صافى دخل التشغيل من نشاط الاعلانات الالكترونية بين أنواع الربح، وحيث لم يتضمن المدخل الموحد حتى الانتهاء من البحث نسب يمكن الاعتماد عليها فى ذلك، لذلك يقترح الباحثان الاعتماد على نسبة التكاليف التسويقية والبيعية / اجمالى الإيرادات فى حساب المبلغ (ب)، والاعتماد على اساس نسبة تكاليف الإيرادات / اجمالى الإيرادات فى حساب المبلغ (أ)، ويكون المبلغ (ج) مقابل نسبة تكاليف البحوث والتطوير والمصروفات الادارية والعمومية/اجمالى الإيرادات ، بالإضافة إلى مقابل تكلفة راس المال والمخاطر كما يلى :

$$\text{المبلغ (أ)} = 23.506 \times (12.770 / 69.655) = 4.309 \text{ مليار دولار .}$$

$$\text{المبلغ (ب)} = 23.506 \times (9.876 / 69.655) = 3.333 \text{ مليار دولار .}$$

$$\text{المبلغ (ج)} = 23.506 - (3.333 + 4.309) = 15.864 \text{ مليار دولار .}$$

٥- تخصيص مبالغ الأرباح بين دول المصدر / السوق المؤهلة على أساس مفتاح تخصيص متفق عليه. وحيث لاتوجد منشأة دائمة للشركة فى مصر ، فليس لها حصة فى المبلغان (ب،ج)

نصيب مصر من المبلغ (أ) على اساس عدد المستخدمين

$$= 4.309 \times (0.041 / 2.89) = 61.13 \text{ مليون دولار}$$

وبالتالى ستفرض مصر ضريبة الأرباح على الاشخاص الاعتبارية على مبلغ 61.13 مليون دولار بمعدل 22.5% = 13.754 مليون دولار بغض النظر عما إذا كان للشركة وجودًا فعليًا فى مصر .

والخلاصة هناك فروق كبيرة فى نتائج كل نموذج فى تخصيص الحقوق الضريبية بين دول المصدر / السوق ودولة الإقامة ، حيث يركز نموذج مشاركة المستخدم على عدد المستخدمين بدون مراعاة تأثيرها على الإيرادات المتحققة من هذه المشاركة ، بينما يركز نموذج التسويق غير الملموس على دور تكاليف الأنشطة التسويقية فى تحقيق الأرباح دون الاهتمام بمشاركة المستخدمين فى إنشاء القيمة، اما نموذج الوجود الاقتصادى الهام يعتمد على عدة معايير فى تخصيص الأرباح مثل مساهمة المستخدمين والاستثمارات والموظفين وحجم الإيرادات ، ولكن لا يوجد اساس عملى لتوزيع الأرباح بين عوامل التخصيص المتعددة ، مما قد يؤدى إلى منازعات ضريبية .

ولذلك حاول المدخل الموحد معالجة هذه المشكلات من خلال تقسيم الربح إلى ثلاثة انواع (أ ، ب ، ج) ، ولكن ظهرت مشكلات فنية كثيرة مثل معايير تقسيم هذا الربح وتخصيصها بين الدول ، والتي تحتاج إلى المزيد من البحث والمناقشات حتى يمكن التوصل إلى نظام ضريبي عالمى يلائم الرقمنة الاقتصادية .

## ٥- الخلاصة والنتائج والتوجهات البحثية المستقبلية

### ٥-١ الخلاصة والنتائج

هدف هذا البحث إلى دراسة التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، وتقييم مقترحات الإصدار الثاني من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح لتطوير الإطار الضريبي الدولي لمواجهة هذه التحديات الإطار الضريبي الدولي في ظل الرقمنة الاقتصادية ، والصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين خلال عام ٢٠١٩، وقد قام البحث على اختبار صحة الفرضين التاليين:

الفرض الاول: تسهم إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر/ السوق ودولة الإقامة في تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.  
الفرض الثاني: يسهم تحديد حد أدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات في تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية.  
ولتحقيق هدف البحث واختبار صحة فروضه اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل الدراسات السابقة وتجميع البيانات عن مشكلات الإطار الضريبي الدولي الحالي في ظل الرقمنة الاقتصادية ، وقد خلص البحث إلى عدة نتائج منها :

١- يشهد الإطار الضريبي الدولي عدة تحديات فرضتها الرقمنة الاقتصادية من حيث قدرة شركات التكنولوجيا الرقمية على دخول الاسواق دون أن يكون لها وجود مادي والاعتماد على البيانات المستمدة من المشاركة النشطة للمستخدمين في دول المصدر في خلق القيمة وتحقيق الأرباح، والاعتماد المتزايد على الأصول غير الملموسة مما مكن هذه الشركات من نقل أرباحها من دول المصدر إلى دول الملاذات الضريبية دون أن تدفع حصة عادلة من الضرائب في دول المصدر.  
٢- توجد ثلاثة اتجاهات لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي ، الاتجاه الأول: ويركز على دور البيانات ومشاركة المستخدم في خلق القيمة وتحقيق الأرباح، وبالتالي فرض الضرائب على نماذج الأعمال عالية الرقمنة، مما يعنى الاهتمام بالتحديات التي فرضها الاقتصاد الرقمي بالمفهوم الضيق على الأطار الضريبي الدولي الحالي ، الاتجاه الثاني: يركز على التحديات التي الذي فرضها المفهوم الواسع للرقمنة الاقتصادية، حيث يأخذ في الاعتبار مشاركة شركات التكنولوجيا الرقمية في دول المصدر/ السوق بجانب نماذج الأعمال عالية الرقمنة، وبالتالي البحث عن أسلوب لاعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر ودولة الإقامة من خلال



تطوير الإطار الضريبي الدولي. والاتجاه الثالث يقوم على وضع حد أدنى لمعدل الضريبة على أرباح الشركات لمكافحة تحويل الشركات لأرباحها إلى دول الملاذات الضريبية.

٣- تعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين حاليا على تصميم قواعد جديدة للضرائب الدولية لمواكبة النمو المتزايد في الرقمنة الاقتصادية، بدلا من الإجراءات الضريبية التي تقوم بها العديد من الدول حول العالم من جانب واحد وبدون تنسيق ضريبي دولي مثل فرض ضريبة الخدمات الرقمية على إيرادات شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة مثل جوجل وفيسبوك وأمازون وأبل، التي تستغل قصور الإطار الضريبي الدولي الحالي في التجنب الضريبي.

٤- تستند الركيزة الأولى من استراتيجية التطوير المقترحة للإطار الضريبي الدولي على أنه ينبغي على شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة أن تدفع مزيدا من ضريبة الدخل، إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة، في الدول، التي تباع فيها منتجاتها أو خدماتها وتحقق أرباحا، مثلما تدفعها في مواقع إنتاجها وبحوثها، حيث تتحمل مخاطر الاستثمار. وهذه العملية يطلق عليها مسمى "إعادة توزيع الحقوق الضريبية" ونتيجة لذلك، ينبغي للدول الأم، التي توجد فيها هذه الشركات أن تتنازل عن جزء من حقوقها الضريبية، والدول الناشئة ذات العدد الكبير من السكان والأسواق هي التي تطالب بهذا التغيير في النظام الضريبي. وفي إطار هذه الركيزة ، لن تهتم سلطات الضرائب الوطنية بوجود مادي فعال للشركة على أراضيها أم لا، إذ أن مجرد مشاركة الشركة في السوق قد يكون كافيا لإخضاعها للضريبة، وهذا هو جوهر إصلاح الركيزة الأولى.

٥- تتمحور الركيزة الثانية من استراتيجية التطوير المقترحة للإطار الضريبي الدولي على مكافحة المنافسة الضريبية الضارة ، وذلك بمنع الدول في جذب الشركات الدولية عن طريق المنافسة بإغرائها في تقديم أدنى معدلات من الضرائب. ونتيجة لذلك ينبغي تطبيق معدلات الحد الأدنى للضرائب الدولية.

٦- يقوم اقتراح المدخل الموحد لتخصيص الحقوق الضريبية على تخصيص نسبة من الأرباح المتبقية ( المبلغ أ) حكماً لدولة المصدر/ السوق يتم تحديدها وفقا لمعادلة متفق عليها ومبلغ (ب) مقابل وظائف التسويق والتوزيع وعائد إضافي(ج) مقابل قواعد تسعير التحويلات والمخاطر وراس المال.

٧- إذا حدث اتفاق عالمي على الآليات المقترحة لتطوير الإطار الضريبي الدولي فسوف يحدث تغيير جذري في قواعد فرض الضرائب على جميع الشركات متعددة الجنسيات وليس فقط شركات التكنولوجيا الرقمية العملاقة، علاوة على نهاية الملاذات الضريبية، مما يعني نظام

ضريبي عالمي جديد أكثر عدالة بين دافعي الضرائب من ناحية، وبين السلطات الضريبية من ناحية أخرى، مما يعنى صحة فروض البحث .

٨- مازالت هناك حاجة إلى مزيد من التحليل العميق ومعالجة المشكلات الفنية لكل مقترح وتربطها مع الأخذ في الاعتبار أهمية تقدير الإيرادات والآثار السلوكية والاقتصادية قبل اتخاذ أي قرار، حتى لا يتم وضع قواعد ضريبية جديدة تؤدي إلى فرض ضرائب عندما لا يكون هناك أرباح اقتصادية، أو تؤدي إلى ازدواج ضريبي أو زيادة الاعباء الادارية وتكاليف الامتثال الضريبي مع أهمية وجود اليقين الضريبي والحاجة إلى وجود تسوية فعالة لمنع الخلافات وتسويتها.

٩- يوجد تضارب المصالح بين الدول أصبحت واضحا بشكل متزايد مما يمثل عائق امام برنامج العمل الطموحة لاصدار النسخة الثانية من مشروع تآكل الأساس وتحويل الأرباح بنهاية عام ٢٠٢٠، الولايات المتحدة التي لديها "جوجل"، و"أبل"، و"أمازون"، و"فيسبوك" وغيرها من الشركات الرقمية، ترغب في أن تكون الركيزة الأولى حل اختياري للشركات. كما تدافع الدول الناشئة عن نفسها ضد الآليات الملزمة لمنع الازدواج الضريبي، وهي آليات أساسية لتشغيل الركيزة الأولى.

١٠- آثار اقتراح الملاذ الآمن المقدم من الولايات المتحدة مخاوف بعض دول المصدر/السوق نظرا لانه يمكن الشركات متعددة الجنسيات من التجنب الضريبي في هذه الدول

١١- صعوبة وضع معدل موحد للعبء الضريبي الفعال في جميع أنحاء العالم، حيث تتطلب هذه الركيزة اتفاقا شاملا بشأن كيفية تحديد جميع الضرائب المدفوعة، وأيضا الأرباح الخاضعة للضريبة. فعلى سبيل المثال فشل الاتحاد الاوربي حتى الآن في إنشاء قاعدة ضريبية موحدة للشركات.

١١- استطاعت شركات التكنولوجيا الرقمية التهرب من دفع ضرائب وتحقيق أرباح مرتفعة والاستفادة من أصولها العالمية مثل العلامات التجارية وبراءات الاختراعات من خلال تكثيف أنشطتها في دول معدلات الضرائب فيها متدنية مثل أيرلندا.

١٣- تسهم إعادة توزيع الحقوق الضريبية بين دول المصدر/ السوق ودولة الإقامة في تطويرالإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية مما يعنى قبول صحة الفرض الأول

١٤- يسهم تحديد حد أدنى للمعدل الضريبي الفعال على أرباح الشركات في تطوير الإطار الضريبي الدولي لاستيعاب فرض الضرائب في ظل الرقمنة الاقتصادية مما يعنى قبول صحة الفرض الثاني

## ٥- ٢ توصيات البحث

في ضوء نتائج البحث يوصى الباحثان باستعداد الحكومة المصرية من خلال اقتراح التشريع الضريبي وإنشاء قواعد بيانات عن نشاط شركات التكنولوجيا الرقمية لاتخاذ تدبير ضريبي أحادى مثل ضريبة الخدمات الرقمية على غرار التوجه العالمى في حالة عدم التوصل لاتفاق دولى .  
ستحول مقترحات التطوير للإطار الضريبي الدولي .

## ٥- ٣ التوجهات البحثية المستقبلية

في ضوء طبيعة موضوع البحث وهدفه وحدوده، وما انتهى اليه من نتائج وتوصيات، فان الباحثان يقترح توجيه مزيد من البحوث المستقبلية في المجالات التالية :

- ١- تقييم دور معيار التقرير المشترك في مكافحة التهرب الضريبي الدولي .
- ٢- تقييم تأثيرات اقرار معدل حد أدنى للضريبة على أرباح الشركات على الاستثمارات الاجنبية المباشرة .
- ٣- تطبيق المدخل الموحد في اعادة تخصيص الحقوق الضريبية لشركات متعددة الجنسيات مختلفة .
- ٤- مشكلات فرض الضريبة على الروبوتات الذكية .
- ٥- دور الرقمنة الضريبية في تحقيق الامتثال الضريبي .

## المراجع

### أولاً المراجع باللغة العربية

مايكل كين (٢٠١٧) "أرباح زائفة" *مجلة التمويل والتنمية*، صندوق النقد الدولي سبتمبر، ص ١٠

### ثانياً المراجع باللغة الأجنبية

ATAF (2019a) "***The tax challenges arising in Africa from the digitalization of the economy***" African Tax Administration Forum, Pretoria.

..... (2019b) "***Inclusive Framework proposals to address the tax challenges arising in Africa from the digitalization of the economy***" Pretoria.

Berglez, Peter & Gearing, Amanda (2018) "**The Panama and Paradise Papers: The Rise of a Global Fourth Estate**" *International Consortium of Investigative Journalists*, <http://ijoc.org>.

Christensen, Rasmus corlin (2020)"impact of covid 19 on global digital tax negotiations" *Working Paper*, international centre for tax and development, March , pp .1-8

Clausing, Kimberly A. (2016) "The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond" *National Tax Journal* 69 (4) p. 905 .

Ciuriak, D. (2018) "**The digital transformation and the transformation of international trade**" International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD), Geneva, and the Inter-American Development Bank (IDB), Washington, DC.

Devereux, Michael p. & Vella, John (2017) "implications **of digitalization for international corporate tax reform**" *working paper, oxford university centre for business taxation, saïd business school, oxford*, July, 2017

- Delaney, Kevin J. (2017) "The Robot that Takes Your Job Should Pay Taxes, Says Bill Gates," *Quartz*, February 17, <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes>
- Delvaux, Mady (2016) " Committee on Legal Affairs no. 2015/2103-INL ,European Parliament [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-PR-582443\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-PR-582443_EN.pdf)
- DIODE (2018)" *Digital Economy Policy in Developing Countries: Strategy Brief* "Development Implications of Digital Economies. Manchester.
- Druckman-C. Michael (2013) "Taxing a Galaxy Far Away: How Virtual Property Challenges International Tax Systems ". *Columbia Journal of Transnational Law* . P.51.
- Edwards, George (2018) "*The Paradise Papers*" <https://www-researchgate-net/publication/322499134>
- European Parliament, Committee on Legal Affairs (2017)" *Report with Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics* "(A8-0005/2017)
- Facebook, Inc.(2019) " *Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 For the fiscal year ended December 31, 2019*" Securities and Exchange Commission, Washington dc 20549 united states
- Gallagher, B (2018)"Copycat: How Facebook tried to squash Snapchat" *Wired*, 16 February.
- Gravelle, Jane G., & Donald J. Marples (2018) "Issues in International Corporate Taxation: The 2017 Revision (P.L. 115-97)." *CRS Report R45186*. Washington, DC: Congressional Research Service.

Gupta, Sanjeev, Michael Keen, Alpa Shah, and Verdier, **Geneviève (2017)**  
"Digital Revolutions in Public Finance" **Working Paper**, IMF

International Monetary Fund,(2019) "**Corporate Taxation in the Global Economy**," IMF Policy Paper, Mar. 10, 2019, [https://www-imf.org/en/Publications/Policy-Papers /Issues/ 2019/ Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650](https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650)

James, Malcolm (2017) "Here's How Bill Gates' Plan to Tax Robots Could Actually Happen," **Business Insider**, March 20, pp.1-9  
<https://www.businessinsider.com/bill-gates-robot-tax-brighter-future>

Jain, Narendra J (2019) " Taxation of Cloud Computing Services – An Analysis" **CBDT Tax alogue Magazine** ,Jul – Oct , Volume 1 Issue 129 Jul 2019 p.26

**Kpmg (2020) "Taxation of the digitalized economy: OECD Proposes Unified Tax Approach & OECD's Minimum Rate of Tax"**  
developments summary Updated: March 25, 2020

OECD (2015a) "**Potential off shoring: evidence from selected OECD countries 6th OECD international trade statistics expert meeting (its) & OECD-eurostat meeting of experts in trade-in-services statistics (TIS): Tour Europe, Salle des Nations, 12–15 September 2005**" OECD Publishing, Paris

..... (2015b) "**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**" OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.  
<http://www.oecdilibrary>.

..... (2015c) "**Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report**" OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris  
<http://www.oecdilibrary>.

- ..... (2015d)" *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015*" Final Report, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecdilibrary>.
- ..... (2017a)" *Tax Challenges of Digitalisation: comments received on the Request for Input – Part II* OECD Publishing, Paris.25 October <http://www.oecdilibrary>.
- .....,(2017b) "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*," July 10, 2017, OECD Publishing, Paris. <http://www.oecdilibrary>
- ..... (2017c)" *Submission to the Task Force on the Digital Economy addressing the tax challenges of the digital economy*" OECD Publishing, Paris.25 October <http://www.oecdilibrary>.
- .....(2018a). *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method*. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecdilibrary>.
- .....(2018b)" *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS*" OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecdilibrary>.
- ..... (2019a) *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note*, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD, Paris <http://www.oecdilibrary>.
- ..... (2019b), "*Public consultation document Secretariat Proposal for a Unified Approach under Pillar One*, 9 October –12 November, OECD Publishing, Paris <http://www.oecdilibrary>.
- .....(2019c) "*Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*" 13 February – 6 March 2019. OECD Publishing, Paris. <http://www.oecdilibrary>.

..... (2019d)," **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**" OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris <http://www.oecdilibrary>.

Rosenthal, Steven M. (2017) "Current Tax Reform Bills Could Encourage US Jobs, Factories, and Profits to Shift Overseas." **Tax Vox (blog)** . November 28.

Sergio, Ricardo (2019) "**The tax challenges of the digitalization of the economy and the search for global tax fairness**" **Contemporary Research on Organization Management and Administration**, Vol. 2019, 7 (1) pp 86-98

Shiller, Robert j.(2017) " Robotization without Taxation? **Working Paper** Mar 22, pp.1-9. <https://www.project-syndicate.org>

Watanabe, Satoshi (2018) "**digitalization of the economy & the international taxation system** "28 Japan Spotlight • November / December, pp.1-5



