

مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي  
في النظام الضريبي المصري والسعودي  
بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة

دكتور

محمود محمد الدمرداش

أستاذ الاقتصاد المساعد

كلية الشريعة والقانون بدمنهور - جامعة الأزهر

## مقدمة

أصبح الاقتصاد الرقمي واقعا لا يمكن إنكاره، ويمثل حجما لا يستهان به من الناتج الإجمالي العالمي. حيث بلغت مبيعات التجارة الالكترونية في العالم بحسب تقديرات الأمم المتحدة لعام ٢٠١٨ نحو (٢٦) تريليون دولار، ويسهم الاقتصاد الرقمي - بحسب التعريفات المختلفة - بنحو ٣٠% من إجمالي اقتصاد العالم، وبنحو ٢٥% من النمو العالمي، ويوفر ما يزيد عن ٦٥% من فرص العمل في البلدان المتقدمة، وتضاعفت الصادرات العالمية من الخدمات الرقمية بمقدار الثلاثة أضعاف خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٨، لتسجل نحو ٥٠% من إجمالي صادرات الخدمات في العالم نهاية عام ٢٠١٨<sup>(١)</sup>.

وبينما تتنامى أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل متزايد، يبدو القانون المالي أقل قدرة على التفاعل مع هذه المتغيرات، وتبرز مشكلة التجنب الضريبي، باعتبارها أحد أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية التقليدية، ليس فقط لما ينتج عنه من تآكل الأوعية الضريبية وهجرة الأعمال صوب الجذر الملاذية، لكن كذلك للإضرار بالمنافسة العادلة بين المشروعات سواء في مجال التجارة الدولية أو في داخل الدولة الواحدة. ولا شك في أن المعاملة الضريبية التمييزية سوف تدفع المزيد من الشركات إلى التوجه صوب الفضاء الرقمي، وهو ما يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية، ويؤثر على سلبا على العدالة الاجتماعية.

وتثير التحديات الضريبية الناتجة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي تساؤلات عديدة، أهمها: أين تفرض الضرائب على الشركات الرقمية غير المقيمة؟ كيف يمكن تقييم الصفقات داخل الشركة وكيف يمكن تصنيف السلع الرقمية؟ كيف يمكن تحديد دافعي الضرائب؟ علاوة على ذلك يتيح الاقتصاد الرقمي للشركات الرقمية ممارسة التجنب الضريبي، عن طريق تحويل أرباحها إلى أماكن ذات معدل ضريبي منخفض. ومحصلة كل ذلك، تجد البلدان النامية نفسها في مواجهة مأزق الحرمان من إيرادات ضريبية مهمة، فضلا عن كونها الخاسر الرئيسي في صراع التقنية

---

(١) - Unctad, Digital Economy Report 2019: Overview, New York, 2019, p. 13, 15, 19. (١)  
Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, Digital Taxation around the world, Tax  
Foundation, May 2020, p8. (<https://Tax Foundation.org>)

الرقمية من الأساس، حيث تستحوذ البلدان المتقدمة على أكثر من ٨٠% من أنشطة الاقتصاد الرقمي في العالم<sup>(٢)</sup>.

وتفرض تحديات التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي ضرورة إعادة النظر في الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية التقليدية والتشريعات القائمة، ويتطلب ذلك بطبيعة الحال تنسيق دولي واسع النطاق، لتجنب أى تعارض فى السياسات الضريبية الدولية، وهو ما تداركته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ضمن مشروعها لعام ٢٠١٣، المعنون " تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح " (BEPS).

وفى الوقت الراهن، تواجه مصر والمملكة العربية السعودية، العديد من التحديات تفرضها متطلبات الاستدامة المالية ومتطلبات التنمية الاقتصادية، وهو ما يجعل مكافحة التجنب الضريبي وإخضاع المعاملات الرقمية للضريبة فى البلدين، أحد أهم السياسات الإصلاحية فى جانب الإيرادات.

**مشكلة الدراسة:** تناقش هذه الدراسة، مشكلات التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي، فى النظام الضريبي المصرى والسعودى، بالتركيز على قانونى ضريبة الدخل والقيمة المضافة، وتحاول الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالاقتصاد الرقمي، وما هى خصائصه، وإلى أى مدى تمثل خصائص الاقتصاد الرقمي تحدياً للنظام الضريبي التقليدي؟
- ما هى آليات التجنب الضريبي، وإلى أى مدى يمثل الاقتصاد الرقمي بيئة داعمة لتجنب الضريبة؟
- ما هى قواعد تحديد السيادة الضريبية فى مجال ضريبتى الدخل والقيمة المضافة فى مصر والمملكة العربية السعودية؟ وإلى أى مدى يمكنها مواجهة التحديات الناتجة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي؟

---

(٢) Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, op.Cit.,p.8.

- ما هي متطلبات مكافحة التجنب الضريبي وسبل تفعيل ضريبتى الدخل والقيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقوى فى مصر والمملكة العربية السعودية؟

**فرضية الدراسة:** تفترض الدراسة أن:

- الفجوة الرقمية والتركز السوقى للمنصات الرقمية العالمية، تؤثران سلبا على توزيع القيمة المضافة وتآكل أوعية الضريبة فى كثير من البلدان.

- القواعد الضريبية التقليدية فى مجال ضريبتى الدخل والقيمة المضافة فى مصر والمملكة العربية السعودية، تواجه العديد من التحديات الناتجة عن تنامى أنشطة الاقتصاد الرقوى، ومن شأن هذه التحديات أن تشكل بيئة داعمة للتجنب الضريبي، وأن تفقد الدولة سيطرتها على أوعيتها الضريبية، وأن تلحق الضرر بالإيرادات العامة.

**أهداف الدراسة :** فى ضوء ما سبق، تهدف الدراسة إلى :

- التعريف بالاقتصاد الرقوى وبيان خصائصه من منظور ضريبي.
- استعراض آليات التجنب الضريبي ذات الصلة بالاقتصاد الرقوى، والجهود الدولية لمواجهة التجنب الضريبي الناتج عن أنشطة الاقتصاد الرقوى.
- تقييم ممارسات السيادة الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقوى فى مجال ضريبتى الدخل والقيمة المضافة فى مصر والمملكة العربية السعودية.
- اقتراح بعض الحلول لتعزيز مكافحة التجنب الضريبي وتفعيل ضريبتى الدخل والقيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقوى فى القانون الضريبي المصرى والسعودى.

**أهمية الموضوع :** تأتى هذه الدراسة فى وقت يتطلع فيه المجتمع الدولى لخارطة طريق لمواجهة التحديات الضريبية الناشئة عن التحول الاقتصادى الرقوى، وتتزايد أهمية دراسة التعديلات المطلوبة فى التشريعات الضريبية، لتحديد الاختصاص الضريبي، وحق الإدارة الضريبية فى الحصول على المعلومات، والحوافز المطلوبة لجذب الشركات العاملة فى أنشطة الاقتصاد الرقوى. وهكذا، ترجع أهمية الدراسة إلى مايلى:

- تزايد التوقعات بأن تستحوذ أنشطة الاقتصاد الرقمي على غالبية المعاملات المحلية والدولية في المستقبل القريب.
- التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، وتقليص حجم الإيرادات العامة، ومن ثم تعجز كثير من دول عن النهوض بمهام التنمية.
- التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى عدم العدالة في المنافسة بين الشركات التي تمارس أنشطة الاقتصاد الرقمي والشركات التقليدية، حيث تدفع الشركات التي تعمل في مجال الاقتصاد الرقمي ضرائب أقل من الضرائب التي تدفعها الشركات التقليدية.
- التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى عدم عدالة المنافسة في التجارة الدولية، حيث تخضع للضريبة الشركات التي تنشأ وتمارس النشاط على أرض دولة تفرض الضريبة، ولا تخضع للضريبة الشركات التي تمارس النشاط على أرض دولة تفرض الضريبة، ومقرها في دولة أخرى لا تفرض الضريبة.

**منهج الدراسة :** يتبع الباحث الأسلوب التحليلي القائم علي المنهج الاستقرائي والمقارن، مستعيناً في ذلك بالمراجع والإحصاءات الحديثة والتشريعات المقارنة.

**خطة الدراسة :** في ضوء ما سبق، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث، على النحو التالي:

المبحث الأول : التجنب الضريبي والتحديات الناتجة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي

المبحث الثاني : التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل.

المبحث الثالث : التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على القيمة

المضافة

## المبحث الأول

### التجنب الضريبي والتحديات الناتجة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي

يتوقف نجاح النظام الضريبي بما يتضمنه من مبادئ على طبيعة النشاط الاقتصادي الخاضع لتلك المبادئ. وفي ظل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي، والتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، حدثت تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال، وفي أنماط الإنتاج وصور النشاط الاقتصادي. وتلاشت الحدود والقيود المكانية التي تعوق انطلاق التجارة وحركة السلع والخدمات، وظهرت العديد من السلع غير الملموسة، ولم تعد الأسواق هي الأماكن التقليدية المحددة للبيع والشراء، بل أصبح السوق هو الفضاء الإلكتروني (السوق الرقمي) أو ما يعرف بمواقع الأعمال Locations of the Business. فضلا عن ذلك، لا يتطلب الاقتصاد الرقمي التواجد المادي للبائع والمشتري، حيث تتم عمليات البيع عن بعد Remot Sales ومن خلال المنصات الرقمية Digital Platforms<sup>(٣)</sup>.

وقد تركز اهتمام الدول في الماضي على تعزيز شمولية فرض الضريبة على كافة الأوعية الناتجة على النشاطات التقليدية. لكن لم تتح معظم الدول لأنظمتها الضريبية المرنة الكافية لمواكبة المتغيرات، وخاصة التكنولوجية منها، وهو ما يضع أمام هذه الأنظمة التقليدية العديد من التحديات على المستوى الفني والتشريعي، عند فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية. وتشير السمات الرئيسية للاقتصاد الرقمي، إلى أن الاقتصاد القائم على الانترنت والمنصات الرقمية العالمية يمثل بيئة داعمة لظاهرة التجنب الضريبي، لما تثيره من صعوبة في إثبات التعاملات، وصعوبة في تتبع الأوعية الضريبية<sup>(٤)</sup>.

---

Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, Digital Taxation around the world, Op.Cit.p3.

- Jens Bleuel and Marcus Stewen, "Value added tax on Electronic Commerce: Obstacles to the EU Commissions s Approach, Intereconomics, July /Agust, 2000, p.158-159.

وعلى رغم من وجود بعض الاعتقاد بأن التجنب الضريبي يدخل في دائرة حق الاختيار المشروع بين ما يجب أن يفعله الفرد وما لا يجب أن يفعله، فإن غالبية الدول والمنظمات الدولية تحاول السيطرة على نمو هذه الظاهرة، لدرء ما يمكن أن تتطوى عليه من عواقب وخيمة، خاصة في ظل التنامي الملحوظ لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

وفيما يلي نوضح مفهوم الاقتصاد الرقمي وخصائصه من منظور ضريبي، ثم نعرض لأهم آليات التجنب الضريبي ذات الصلة بالاقتصاد الرقمي، والجهود الدولية لمكافحة التجنب الضريبي، وذلك على النحو التالي:

أولاً : ماهية الاقتصاد الرقمي وخصائصه من منظور ضريبي :

(أ) مفهوم الاقتصاد الرقمي :

يشير اصطلاح الاقتصاد الرقمي إلى الاقتصاد الذي يعتمد على الانترنت كطريقة لأداء الأعمال. وهو اقتصاد قائم على المعرفة، وتمثل فيه المعلومة عنصر الإنتاج الأساسي، والقوة الدافعة للثروة<sup>(٥)</sup>، وأهو الاقتصاد الذي تكون فيه المعلومة هي العملة المستخدمة، والمنتج قيد التعامل في الوقت ذاته<sup>(٦)</sup>. كما يعرف الاقتصاد الرقمي، بأنه الاقتصاد الذي يستند على التقنية المعلوماتية الرقمية ويقوم على التفاعل والتكامل والتنسيق المستمر بين تكنولوجيا المعلومات والاتصال (Tic) من ناحية، والاقتصاد الرقمي والقطاعي والدولي من ناحية أخرى<sup>(٧)</sup>.

وينهض الاقتصاد الرقمي على حقيقتين اثنتين هما: التبادل الالكتروني للبيانات Electronic Data Interchange، والتجارة الالكترونية E- Commerce، حيث تعتبر عملية التبادل الالكتروني للبيانات هي الآلية بالنسبة للاقتصاد الرقمي، وتعد التجارة الالكترونية أهم تطبيقاته.

- Matrín R. Hilbert, "From industrial economics to digital economics: An introduction to the Transition", CEPAL-ECLAC, United Nation Publications, New-York, 2001, p.26.

- Efraim Turban et al and Others, "Information Technology for Management: Transforming organisation in the digital economy", Fifth Edition, Wiley Higher Education, U.S.A, 2006,

(٦) علاء فرحان طالب، أميرة الجنابي، "إدارة المعرفة : إدارة معرفة الزبون"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠، ص ٨٤.

(٧) د. فريد النجار، "الاقتصاد الرقمي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٢٥.

ويقصد بالتبادل الإلكتروني للبيانات (EDI) تنفيذ الصفقات الكترونياً بدون توثيق ورقي مؤيد لها. حيث يتم تبادل البيانات المتعلقة بصفقات الأعمال (مثل: إجراءات التفاوض، إبرام العقود أوامر التوريد، الاستعلام وطلبات الشراء، فواتير البيع وبوالص الشحن وشيكات الدفع) بين الحاسبات الآلية الخاصة بمنشآت الأعمال بصورة فورية، من خلال شبكة اتصالات الكترونية دون حاجة لإستخدام مستندات ورقية<sup>(٨)</sup>. وبحسب نص المادة (٢/ب) من القانون النموذجي للتجارة الإلكترونية (الأونسترال) يعرف "التبادل الإلكتروني للبيانات" بأنه "نقل المعلومات الكترونياً من حاسوب إلى حاسوب آخر باستخدام معيار متفق عليه لتكوين المعلومات"<sup>(٩)</sup>.

أما التجارة الإلكترونية **E- Commerce** فتعرف بأنها "تبادل السلع والخدمات أو المعلومات عبر شبكة المعلومات الدولية "الانترنت"<sup>(١٠)</sup>، أوهي "عملية البيع والشراء المدعومة بأنشطة الكترونية"<sup>(١١)</sup>، وعرفها قانون حرية ضريبة الانترنت (Internet Tax Freedom Act (ITEA)، بأنها "أى صفقة بيع أو إيجار أو ترخيص أو تسليم منتجات فى شكل مادي أو رقمي، يتم إجراؤها عبر الإنترنت، أو من خلال الاتصال بالانترنت"<sup>(١٢)</sup>. وتشمل التجارة الإلكترونية جميع أشكال المعاملات الإلكترونية التي تمتد بين الشركات والأفراد والتي تقوم على أساس التبادل الإلكتروني للبيانات، سوا كانت مكتوبة أو مرئية أو مسموعة، ويتسع ذلك ليشمل الآثار المترتبة على عملية تبادل البيانات والمعلومات التجارية ومدى تأثيرها على المؤسسات التي تدعم وتحكم الأنشطة التجارية<sup>(١٣)</sup>.

---

(٨) د. عبدالعزيز السيد مصطفى، "أساليب الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية"، مؤتمر التجارة الإلكترونية الأفاق والتحديات، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، ٢٥-٢٧ يوليو ٢٠٠٢، ص ٤٠٧.

(٩) راجع : الأمم المتحدة، قانون الاونسترال النموذجي بشأن التجارة الإلكترونية مع دليل التشريع ١٩٩٦، نيويورك، ٢٠٠٠.

(١٠) د. ابراهيم العيسوي، " التجارة الإلكترونية " ، ط ١، المكتبة الاكاديمية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١١-١٢

(١١) - Gary Amstrong and Philippe Kotler, Principle of Marketing, New Jersey: Printice Hall, Inc, 2001. P.21.

(١٢) - Shyamalendu Sarkar, economic and tax issues of electronic commerce, Journal of E-business, Vol. 3, Issue.2, December 2003, (<http://www.eberly.jup.edu>)

(١٣) راجع د. السيد أحمد عبدالخالق، "التجارة الإلكترونية والعولمة" ، ط ١، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٣.



## (ب) النماذج التجارية لأنشطة الاقتصاد الرقمي :

يجرى تصنيف أنماط التجارة الالكترونية بحسب الأطراف المتعاملة فيها، وبحسب السلع والخدمات محل التعامل، كما يلي:

١- تقسيمات التجارة الالكترونية بحسب الأطراف المتعاملة فيها: حيث تتعدد أنماط التجارة الالكترونية بحسب الأطراف المتعاملة فيها (المستهلك، المنشأة، الإدارات الحكومية)، كما يلي<sup>(١٤)</sup>:

- التجارة الالكترونية بين منظمات الأعمال (B2B)، ويعد هذا النوع من أكثر أنماط التجارة الالكترونية إنتشاراً، حيث بلغت مبيعات التجارة الالكترونية بين منظمات الأعمال نحو (٢١,١٥٨ تريليون دولار) عام ٢٠١٨، وهي تمثل نحو ٨٣% من حجم التجارة الالكترونية في العالم والتي قاربت (٢٦ تريليون دولار) في نفس السنة<sup>(١٥)</sup>، وحققت التجارة الالكترونية بين منظمات الأعمال نمواً متسارعاً على مستوى العالم، حيث ارتفعت من ٧,٢ تريليون دولار عام ٢٠٠٤، لتصل إلى ٩,٣ تريليون دولار عام ٢٠٠٥، وإلى ١٢,٩ تريليون دولار عام ٢٠٠٦<sup>(١٦)</sup>. وبمعدل نمو سنوي متزايد، بلغ ٢٩,١٦ % عام ٢٠٠٥، ونحو ٣٨,٧ % عام ٢٠٠٦.

- التجارة الالكترونية بين منظمات الأعمال والمستهلك (B 2 C)، ويعبر هذا النموذج عن تعامل الأفراد كمستهلكين مع المنشآت التي تعرض منتجاتها وخدماتها عبر المنصات الالكترونية على شبكة الانترنت، وسجلت مبيعات التجارة الالكترونية بين منظمات الاعمال والمستهلكين

---

<sup>(١٤)</sup> - OCED, "The Digital Economy .New Business Modles,and Key Features", in "addressing the tax challenges of the Digital Economy",OCED Publishing , Paris,2014, p.74-75.

- Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, Digital Taxation around the world, Tax Foundation,May 2020,p8.( [Https://Tax Foundation.org](https://Tax Foundation.org))

<sup>(١٥)</sup> Barbara M. Et al "Government Statistics: E-Commerce and Electronic Economy" a paper prepared for presentation to the Federal Economic Statistic, Advisory Committee (FESAC), June 15, 2000, P.2.

- Daniel Bunn and others,Op.Cit,p 8. <sup>(١٦)</sup>

نحو (٤,٥ مليار دولار) عام ٢٠١٨، وهو ما يعادل (١٧%) من إجمالي مبيعات التجارة الإلكترونية في العالم في نفس السنة<sup>(١٧)</sup>.

- التجارة الإلكترونية بين المستهلكين والحكومة (C2G)، حيث يحصل المستهلكون على الخدمات التي تقدمها الحكومة من خلال شبكة الانترنت، ولا يقتصر ذلك على نشر التعليمات الخاصة بالحصول على الخدمات الحكومية، بل اتسعت الدائرة لاستخراج الشهادات والوثائق الحكومية عن طريق الانترنت، وأيضا السداد الإلكتروني للمدفوعات والفواتير المختلفة.

- التجارة الإلكترونية بين منظمات الأعمال والحكومة (B2G)، وتشير إلى جميع العمليات التي تتم إلكترونياً بين وحدات الأعمال والإدارات الحكومية، مثل عمليات دفع الضرائب والرسوم والتأمينات المفروضة على الشركات، وكذلك حصول تلك الشركات عن البيانات والتعليمات اللازمة لها في تعاملاتها مع الحكومة، وكذا مشتريات الحكومة من منشآت الأعمال الإلكترونية<sup>(١٨)</sup>.

- التجارة الإلكترونية بين مستهلك ومستهلك (C 2 C)، ويقصد بهذا النوع المعاملات التي تتم بين المستهلكين بعضهم البعض من خلال الرف الإلكتروني (E - Bay). حيث يقوم المستهلك بتقديم البضائع إلى المزاد فيستطيع المزايدون الآخرون أن يزايدوا على الثمن، ويقوم الرف الإلكتروني بالخدمة كوسيط حيث يجعل من الممكن للعملاء أن يضعوا بضائعهم على الموقع الإلكتروني الخاص بالرف الإلكتروني (E - Bay)<sup>(١٩)</sup>.

- التجارة الإلكترونية بين مستخدم ومستخدم (Peer To Peer) ويعمل هذا النموذج على تمكين مستخدمي الانترنت من تبادل المعلومات، والاتصال فيما بينهم دون وسيط، ومن ثم الاتفاق

---

<sup>(١٧)</sup> Inma Rodríguez-Ardura, Antoni Meseguer-Artola and Jordi Vilaseca-Requena, Factors Influencing the Evolution of Electronic Commerce: An empirical analysis in a developing market economy, Journal of theoretical and applied electronic commerce research, Vol.3, Issue 2, August 2008, p19-20.

<sup>(١٨)</sup> Shaun Lake "E-Commerce and LDCs Challenges for enterprises and governments" a paper prepared for UNCTAD Regional meeting on electronic commerce and development, Kathmandu, Nepal 30-31 May 2000, p.9.

<sup>(١٩)</sup> خالد ممدوح ابراهيم، لوجستيات التجارة الإلكترونية، دار الفكر العربي، الاسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١٦٠.

فيما بينهم علي أي صفقات تجارية وفق الشروط المتفق عليها فيما بينهم، وقد أوجدت برامج خاصة لهذه الغاية (Chatting)، والتي تمكن مستخدمى الانترنت من التواصل بصور كتابية أو مسموعة أو مرئية<sup>(٢٠)</sup>.

ويمكن تلخيص هذا المفهوم شديد الاتساع للتجارة الالكترونية بالمصفوفة التي قدمها كوبل (Coppel) علي النحو الموضح بالشكل التالي :

**مصفوفة كوبل لتطبيقات الانترنت فى الأنشطة التجارية وأنشطة تبادل المعلومات**

مستهلك	شركة	حكومة	
حكومة لمستهلك G 2 C	حكومة لشركة G 2 B	حكومة لحكومة G 2 G	حكومة
شركة لمستهلك B 2 C	شركة لشركة B 2 B	شركة لحكومة B 2 G	شركة
مستهلك لمستهلك C 2 C	مستهلك لشركة C 2 B	مستهلك لحكومة C 2 G	مستهلك

المصدر: مصطفى يوسف كافي، التجارة الالكترونية، دار رسلان للطباعة والنشر، دمشق- سوريا، ٢٠٠٩، ص ١٣.

٢- تقسيمات التجارة الالكترونية بحسب السلع محل التعامل: وعلى هذا الأساس يتم التمييز بين نوعين من أشكال التجارة الالكترونية، كما يلي<sup>(٢١)</sup>:

(٢٠) خالد بداح السهلي، "مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الالكترونية: من وجهة نظر مديري وفاحصى الضرائب فى دولة الكويت"، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة، كلية إدارة الأعمال-جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١١، ص ٢٠.

- Matrin R. Hilbert , Op.Cit.,p31-33,

(٢١)

- التجارة الالكترونية الجزئية Partial E- commerce: وهى التجارة التي تتم في السلع المادية التقليدية، ويتم الاتفاق على شرائها أو بيعها وإبرام العقود والدفع بصورة الكترونية، لكن تتم عملية التسليم بالوسائل التقليدية.

- التجارة الالكترونية البحتة Pure E- commerce: وهى التجارة التي تتم فى المنتجات الرقمية، ويتصف هذا النوع من التجارة بالرقمية الكاملة، حيث تتم دورتها التجارية بالكامل عن طريق شبكة الانترنت، فالمنتج يكون رقميا مثل برامج الحاسب وبراءات الاختراع وتراخيص شبكات الاتصالات والكتب والمجلات الالكترونية، وطلب المنتج يتم رقميا عن طريق الشبكة، كما أن عمليات التسليم وعمليات سداد ثمن المشتريات تتم بطريق الكترونية.

وفى ظل الاقتصاد الرقمى، لم تعد السوق هى المكان التقليدى المحدد للبيع والشراء، بل أصبح السوق هو الفضاء الالكترونى أو ما يعرف بمواقع الأعمال Location of the Business<sup>(٢٢)</sup>. كما لم تعد عمليات البيع والشراء تتم فقط عبر منصات الكترونية مباشرة مخصصة للبيع E Direct Sales، بل من الممكن أن تتم عبر منصات تقديم الخدمات المجانية Free - of- chare Platform، من خلال نموذج الأسواق ذات الوجهين Tow Sided Markets، ونموذج الطلب المتباين Differentiated demand. كما تتم عمليات البيع أيضا عبر منصات تقديم الخدمات ومنصات الوساطة والمنصات الإعلانية<sup>(٢٣)</sup>. وهو ما يلقى على عاتق الإدارة الضريبية صعوبات كبيرة أثناء عمليات تتبع الأنشطة الرقمية. وقد عبر الكاتب الأمريكى

---

(٢٢) أنظر: OCED/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project: addressing the tax challenges of the digital economy", 2014, p.80-83.

- El-arabi, N.S, "Analyzing the economic effects of the internet use in Business with an Application to services sector", Alexandria University, 2002, p.76.

(٢٣) هند محمد هانى قنديل، " فى إطار التحول إلى السوق التقليدية : تحليل العائدالاقتصادى لفرض الضريبة الالكترونية"، مصر المعاصرة، العدد ٤٩٥، يولية ٢٠٠٩، ص ١٤٤-١٤٦.

(لويس ممفورد) عن مأزق الإدارة الضريبية في ظل أنشطة الاقتصاد الرقمي بقوله<sup>(٢٤)</sup> :  
(انا متفائل للغاية بشأن الاحتمالات ، لكنى متشائم للغاية بشأن الاحتمالات)

“I am very optimistic about the possibilities but pessimistic about the probabilities”

### (ج) خصائص الاقتصاد الرقمي من منظور ضريبي :

في ضوء ما سبق، يمكن استخلاص بعض خصائص الاقتصاد الرقمي والتي تمثل تحدياً للنظم الضريبية التقليدية، وذلك على النحو التالي:

#### ١- غياب التعامل الورقي في المعاملات الرقمية :

لا ترتبط أنشطة الاقتصاد الرقمي بوجود أية وثائق ورقية في اتمام المعاملات، وهو ما يشكل صعوبة أمام النظم الضريبية التقليدية، التي تعتمد على النماذج الورقية في إثبات الإجراءات والمراسلات، وتوثيق الحقوق والالتزامات، وصحة التوقيعات. لذا شرعت العديد من المنظمات الدولية والحكومات في وضع قوانين خاصة بالتجارة الالكترونية تقرر بحجية المحررات والعقود الالكترونية ووسائل الإثبات الالكترونية، وتسبغ الصفة القانونية علي التوقيعات الالكترونية والوفاء بالنقود الالكترونية<sup>(٢٥)</sup>. ويرتبط بغياب الوثائق الورقية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، ظهور عدة مشكلات تتمثل فيما يلي<sup>(٢٦)</sup> :

---

(<sup>٢٤</sup>) Subhajtt Basu,” Taxation of E – commerce from a global perspective”, a thesis submitted in fulfillment of the requirements of the Liverpool John Moores University for the Degree of DoCToR of Philosophy, march 2003, p5.

(<sup>٢٥</sup>) ومن الجهود اللافتة في هذا السياق، أصدرت لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي(الأونسترال (Uncital) القانون النموذجي للتجارة الالكترونية في ١٦/١٢/١٩٩٦ ([www.Uncital.org](http://www.Uncital.org))، وبعده أصدرت العديد من دول العالم قوانين تنظم المعاملات الالكترونية، وكانت سنغافورة أول هذه الدول عام ١٩٩٨، تلتها أمريكا وإيطاليا ١٩٩٩، وفرنسا وتونس والصين عام ٢٠٠٠، والأردن ٢٠٠١، والامارات والبحرين ٢٠٠٢ (د. فؤاد جمال عبدالقادر، إطلالة على مشروع قانون التجارة الالكتروني، <https://www.aliahmedali.com/forum/showthread.php?t=13860>)، وفي مصر صدر قانون التوقيع الالكتروني رقم ٥ لسنة ٢٠٠٤، كما صدر قانون مكافحة جرائم تقنية المعلومات ١٧٥ لسنة ٢٠١٨، وقانون الضمانات المنقولة ١١٥ لسنة ٢٠١٥. وفي المملكة العربية السعودية صدر نظام التعاملات الالكترونية

- **الصعوبة فى الإثبات**، ذلك أن كافة الإجراءات والمراسلات بين طرفى المعاملة تتم الكترونياً، وتصبح الرسالة الالكترونية هى السند القانونى الوحيد المتاح للممول ولإدارة الضريبية على حد سواء، وهو ما يشكل تحدياً أمام المعاملة الضريبية للمنتجات الرقمية، وعائقاً أمام نمو التجارة الالكترونية فى كثير من البلدان التى تفنقر بيئتها التشريعية للآليات الداعمة للتعاملات الرقمية.

- **مشكلات الحصر الضريبى**، ويرجع ذلك إلى أن جزء كبير من المنتجات الرقمية غير منظورة للضريبة، كما أنه فى ظل المعاملات التجارية الالكترونية لا مجال للالتزام بمسك دفاتر تجارية منتظمة، وحتى على فرض إصدار قوانين تنص على حق فحص دفاتر القيد الالكترونية، وعلى فرض علم مأمور الضرائب بالتعاملات التجارية الالكترونية، إلا أن اختلاف صورة الدفاتر الالكترونية عن الدفاتر التقليدية التى اعتادها مأمور الضرائب، وخاصة مع عدم وجود وثائق أصلية يمكن المراجعة عليها، فإن مهمة الفحص الضريبى سوف تتطلب وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية وأساليب الفحص، فضلاً عن إعداد مأمور الضرائب وتأهيله حتى يتحول من مأمور ضرائب تقليدى إلى مأمور ضرائب إلكترونى، قادر على فحص وتحصيل ومتابعة المعاملات التجارية لأنشطة الاقتصاد الرقمية<sup>(٢٧)</sup> .

٢- **الطابع العالمى للأنشطة الاقتصاد الرقمية** : تتميز أنشطة الاقتصاد الرقمية بطابع عالمى يتجاوز الحدود الجغرافية للدول، فأى مشروع تجارى يقدم سلع أو خدمات عبر الانترنت لا يعنى بالضرورة الانتقال إلى المنطقة الجغرافية التى يمارس فيها نشاطه، وبإمكان أي إدارة أن تدير مشروعاتها بكفاءة، دون شرط التواجد الفعلى فى المكان الذى يمارس فيه النشاط، مما يجعلها

---

بالمرسوم الملكى رقم (١٨/م) بتاريخ ٢٧/٣/٢٠٠٧، وصدرت الاثنته التنفيذية بالقرار الوزارى رقم (٣) بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٨

(٢٦) د. جلال الشافعى، التجارة الالكترونية والضرائب، كتاب الاهرام الاقتصادى، العدد ١٩٨، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٣٧-٣٩. د. طواهر محمد التهامي وأخرون، " تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، تصدر عن جامعة عبدالحميد مهران، مجلد (٥) العدد (٢)، قسطنطينه-الجزائر، ٢٠٠٣، ص ١٠-١٢.

(٢٧) د. جلال الشافعى، المرجع السابق، ص ٣٩.

بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقا للقواعد الضريبية التقليدية. ونموذج ذلك إدارة شركات خدمات النقل الذكي مثل "أوبر وكريم"، والتي تدير أنشطتها عبر تطبيق ومستخدمين خارج الدولة التي تمارس فيها نشاطها الفعلي. إن مجرد إنشاء موقع تجارى عبر الإنترنت يتيح لشركة صغيرة كانت أم كبيرة النفاذ إلي الأسواق الدولية والتواصل المباشر مع مستخدمي الشبكة عبر العالم، وأن تضمن اطلاع الجميع علي منتجاتها دون تكلفة إضافية تذكر. وهنا يظهر التعارض جليا بين مصالح الشركات والمصالح الاقتصادية القومية، كنتيجة لصعوبة فرض الضرائب علي السلع والخدمات التي تسلم الكترونيا، وانفتاح الباب علي مصراعيه أمام مشاكل الولاية القانونية واختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات<sup>(٢٨)</sup>.

ويرتبط بالطابع العالمي لأنشطة الاقتصاد الرقمي، مشكلة أخرى تتمثل في صعوبة تحديد هوية طرفي التعامل التجاري الالكتروني، وهو ما يمثل صعوبة في استكمال الملف الضريبي، ويساعد على التهرب من الضريبة، نتيجة عدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية<sup>(٢٩)</sup>.

ومن ناحية أخرى، وفي ضوء المفهوم التقليدي لفكرة المنشأة الدائمة يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف (من خلال وجود مادي أو عن طريق ممثل له)، أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاوله نشاط من خلال هذا الكيان.

وفي ظل التعاملات التجارية الرقمية، أصبح بالإمكان ممارسة النشاط دون حاجة لوجود مادي أو ممثل مقيم لمقدم السلعة أو الخدمة في الدولة مصدر الدخل، مما يعنى فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر كثير من صور المعاملات والصفقات التي تتم على نطاق محلي أو دولي. وللحد

---

(٢٨) د. طواهر محمد التهامي وآخرون، المرجع السابق، ص ٢.

- OECD/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project: addressing the tax challenges of the digital economy", 2014, p.85-87.

(٢٩) طواهر محمد التهامي وآخرون، المرجع السابق، ص ٢.

- وبحسب تعبير مجلة "الايكونومست" أصبح بإمكان الممولين الطيران في أى اتجاه. راجع : Economist, "Disappearing Taxpayers", May 29.1997.

من ظاهرة التهرب الضريبي تعطي كل دولة نفسها الحق في فرض الضرائب مما يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة على الصفقة الواحدة، حيث تفرض نفس الضريبة مرة من قبل دولة مصدر الدخل الضريبي ومرة أخرى من قبل دولة موطن الشركة. وما بين مخاوف مطرقة التهرب من الضريبة وسندان الازدواج الضريبي يصبح الوعاء الضريبي عرضة للتآكل، وتواجه الحصيلة الضريبية أضرار بالغة<sup>(٣٠)</sup>.

٣- **المرونة والقابلية للانتقال:** تقوم بنية الاقتصاد الرقمي على الأصول المعنوية Intangible Assets، والمنتجات والمستخدمين الرقميين، الخادم (السيرفر) Server، والوسائل الأخرى اللازمة لأداء النشاط الاقتصادي مثل البريد الإلكتروني، برامج السوفت وير (Soft Wear)، مواقع الويب (Web)، وهي مكونات تتسم بالمرونة والقدرة على الانتقال Mobility، وتتيح للشركات العاملة في مجالات الاقتصاد الرقمي إمكانية فصل الملكية القانونية لهذه الأصول عن الأنشطة المرتبطة بها<sup>(٣١)</sup>. وتتمثل المشكلات الضريبية الأساسية عند تطبيق القواعد والمعايير الضريبية التقليدية، فيما يلي<sup>(٣٢)</sup>:

- **في إطار حرية حركة عوامل الإنتاج،** سوف تحاول الشركات تجنب التواجد المكاني في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، بتحديد مقر الإقامة في دول تمنح معاملة ضريبية تفضيلية، والتي عادة ما تكون ملاذات ضريبية آمنة، ويتم ذلك عن طريق نقل مكان الخادم أو السيرفر إلي هذه الدول، باعتبار السيرفر هو المنشأة الدائمة، والتي علي أساسها تتحدد الولاية القانونية

---

(٣٠) ابراهيم عبدالحفيظ عبدالهادي، إطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم الضريبة الإلكترونية: دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، مجلد (٩)، العدد (٢)، ١٩٩٩، ص ٢٠٧.

(٣١) OCED/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project, op.Cit.,p. 86-89.

(٣٢) - OCED, "The Digital Economy .New Business Modles,and Key Features,Op.Cit., (٣٢) P.84-85and p.93-94. See Too: Efraim et al,Op.Cit,p.428.

- Jens Bleuel and Marcus Stewen," Value added tax on Electoronic Commerce, Op.Cit.p.158- 159.



والخضوع للضريبة، وبطبيعة الحال سوف يؤثر ذلك سلبا على الإيرادات الضريبية لبعض الدول<sup>(٣٣)</sup>.

- إمكانية انتقال المستخدمين، فمن الممكن أن يكون العميل شخصا مقيما في دولة معينة، يقوم بشراء برنامج من دولة ثانية، ويتم استخدام البرنامج أو التطبيق في دولة ثالثة. وهنا تثار مشكلات تحديد هوية الممول، وكيفية مخاطبته وعنوانه، وكيفية تحديد الوعاء ونوع الضرائب المفروضة<sup>(٣٤)</sup>.

- المنتجات الرقمية أو ما يعرف بالتجارة الالكترونية البحتة، وهي العمليات التي تتم دورتها التجارية بالكامل عبر الانترنت، ويمثل ذلك تحديا ضريبيا، وبخاصة في مجال فرض الضريبة على المنتجات الرقمية غير المنظورة المستوردة، والتي لا يمكن أن تخضع للرقابة الحدودية بذات الطريقة التي تخضع لها السلع المادية.

- تداخل أنشطة الاقتصاد الرقمي، تحت تأثير البيانات، وحيث تتراكم الآثار الشبكية لدى المتحركين الأوائل وواضعي المعايير، تبرز درجة الاستقطاب في القاعدة الانتاجية<sup>(٣٥)</sup>، وغالبا ما يكون هناك تأثير مباشر للمنفعة التي يحصل عليها المستخدمون على قرارات المستخدمين الجدد. علاوة على الاعتماد على نماذج الأعمال متعددة الجوانب التي تحصل علي قيمتها من العوامل الخارجية التي تتولد من المنتجات الحرة أو المجانية، كل ذلك يؤدي إلى صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي الذي تحقق فيه مزاولة النشاط وخلق القيمة.

- عدم التوافق مع المبادئ التقليدية لفرض الضريبة، سيما مبدأ العدالة الضريبية ومبدأ اليقين، حيث تلحق خاصية المرونة التي تتميز بها مكونات الاقتصاد الرقمي، ضررا كبيرا بقضية

---

<sup>(٣٣)</sup> د. مصطفى عبدالقادر، "مكافحة التجنب الضريبي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم ١٩٥، يونيو ٢٠١٨، ص ٥. رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، مجلد(٢)، العدد (٢)، ٢٠٠٠، ص ٩.

<sup>(٣٤)</sup> - Jens Bleuel and Marcus Stewen, Op.Cit, p.158.

- طواهر التهامي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص ١٠.

<sup>(٣٥)</sup> الأونكتاد، قيمة البيانات ودورها في التجارة الالكترونية، المرجع السابق، ص ١٠-١١.

العدالة، فعلى سبيل المثال قد يتمكن المديرون والعاملون فى مجال البرمجيات من نقل أعمالهم إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة، بينما يبقى العامل العادى غير قادر على ذلك، ونفس الشيء بالنسبة للمنشآت والأفراد الذين لديهم درجة أعلى من المرونة فى التنقل. يضاف إلى ذلك أن سرعة تغير القواعد الحاكمة للتعاملات التجارية الالكترونية، يمثل تحديا لقاعدة اليقين التى تعتبر ركيزة أساسية ضمن المبادئ التقليدية لفرض الضريبة، وهو ما يتطلب صياغة إطار تشريعى يتسم بالمرونة وقابل للاستجابة للتطور التكنولوجى والتغيرات فى القواعد الحاكمة للمعاملات التجارية الالكترونية.

٤- القيمة المضافة الرقمية : تختلف الأصول المعنوية التى ينهض عليها الاقتصاد الرقمى عن الأصول المادية التى ينهض عليها الاقتصاد التقليدى. ولا شك أن اختلاف طبيعة الثروة فى ظل الاقتصاد الرقمى، سوف تكون له انعكاسات مهمة على القيمة المضافة من عدة أوجه:

- لم تعد الأصول الثابتة كالآلات والمباني والمنشآت الثابتة ذات أهمية، بل المهم هو قوة نشاطها التسويقى ومدى كفاءتها التنظيمية والأفكار التى تنبض فى رؤس موظفيها، وهو ما يلقى ظلال من الشك حول مفهوم المنشأة الدائمة التى تعارف عليها النظام الضريبي التقليدى، ودورها فى خلق القيمة المضافة.

- تستطيع المنشأة الالكترونية خفض تكلفة الإنتاج عن مثيلاتها فى النظام التقليدى. فضلا عن ذلك، فإن منحى تكاليف المنتجات الرقمية يختلف عن غيرها من المنتجات التقليدية، نظرا لأن الجزء الأكبر من تكاليفها يكمن فى التكاليف الثابتة، وهو ما يعنى ضآلة التكاليف الحدية، ومن ثم زيادة الأرباح مع زيادة حجم الإنتاج.

- تستطيع الشركات استخدام القيمة الناشئة عن الأصول الرقمية فى عدد لا متناهى من الصفقات دون تكلفة إضافية، وعليه فإن الشركة المنتجة للمنتج الرقمى تتحمل تكلفة الإنتاج الأول، لتصبح بعدها التكلفة الإضافية لإعادة إنتاجها تساوى صفر تقريبا، وهذا ما يعرف بقانون تزايد الغلة فى مجال الأصول الرقمية مقابل قانون تناقص الغلة فى الاقتصاد التقليدى<sup>(٣٦)</sup>. وهو ما يعنى اختلاف

مفهوم وتكلفة القيمة المضافة الرقمية عن مفهوم وتكلفة القيمة المضافة في ظل الاقتصاد التقليدي، ويؤثر على قواعد الاختصاص الضريبي، ومن ثم الحصيلة الضريبية لبعض الدول.

- فضلا عن ذلك، تمثل الفجوة الرقمية القائمة بين بلدان العالم، بالإضافة إلى التركيز السوقي للمنصات الرقمية، عاملا مهما في توزيع القيمة المضافة ومن ثم الأوعية الضريبية بين الولايات الضريبية المختلفة. ويشكل مؤشر الأونكتاد للتجارة الالكترونية بين المؤسسات التجارية والمستهلكين أحد الأمثلة على الفجوات القائمة بين البلدان النامية والمتقدمة، كما يوضح الجدول التالي:

### جدول رقم (١)

مؤشر الأونكتاد للتجارة الالكترونية بين المؤسسات التجارية والمستهلكين: بالقيم الإقليمية لعام ٢٠١٨

السكان الذين يستخدمون الانترنت %	السكان الذين حسابات الانترنت (نسبة % من اجمالي البالغين)	توافر خوادم الانترنت المأمونة	مؤشر موثوقية الخدمات البريدية	قيمة المؤشر (بيانات عام ٢٠١٧)
٢٦	٤٠	٢٩	٢٤	٣٠
٤٨	٦٢	٥٧	٦٢	٥٧
٥٤	٥٣	٥٤	٢٤	٤٦
٧١	٨٥	٥١	٤٢	٥٧
٦٥	٥٩	٦٥	٧١	٦٥
٨٤	٩٣	٨٨	٨١	٨٦
٥٤	٦٠	٥٦	٤٩	٥٥

المصدر: أمانة الأونكتاد، قيمة البيانات ودورها في التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي والآثار المترتبة على صعيد التجارة والتنمية الشاملتين، جينيف، أبريل ٢٠١٩، ص ٥.

يوضح الجدول السابق، مدى جاهزية بلدان العالم على المشاركة فى التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمية، باستخدام مؤشر الأونكتاد للتجارة الرقمية بين المؤسسات التجارية والمستهلكين، ويعتمد المؤشر على أربعة مؤشرات فرعية هى: نسبة مستخدمي الانترنت، نسبة من يملكون حساب على شبكة الانترنت إلى البالغين، عدد خواديم الانترنت المأمونة، موثوقية الخدمات البريدية. ويشير المشهد الرقمية المستمد من المؤشر إلى وجود تباين واضح بين البلدان النامية والمتقدمة من عدة أوجه: ١- نسبة مستخدمي الانترنت ٢٦% فى أفريقيا مقابل ٨٤% فى البلدان المتقدمة ٢- من يملكون حساب على شبكة الانترنت نسبة إلى البالغين ٤٠% فى أفريقيا مقابل ٩٣% فى البلدان المتقدمة ٣- خواديم الانترنت المأمونة ٢٩% فى أفريقيا مقابل ٨٨% فى البلدان المتقدمة ٤- مؤشر موثوقية الخدمات البريدية ٢٤% فى أفريقيا مقابل ٨١% فى البلدان المتقدمة ٥- وهو ما عبر عنه الوزن النسبى للمؤشر، والذي بلغ (٣٠%) فى أفريقيا مقابل (٨٦%) فى الاقتصادات المتقدمة. علاوة على ذلك، لا تزال العديد من البلدان النامية تفتقر إلى التشريعات ذات الصلة بالتجارة الالكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمية<sup>(٣٧)</sup>.

وفى ظل اعتماد المنصات الرقمية على جمع وتحليل البيانات وتحويلها إلى معلومات رقمية تستخدم فى الأنشطة الاقتصادية، ومن ثم تعزيز قدرتها على التنافس، وإحكام السيطرة على قدر كبير من قيمة الاقتصاد الرقمية، فإن تراجع جاهزية البلدان النامية على الاستفادة من التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمية، يمثل تحدياً للنظام الضريبي التقليدى، وهو ما يؤكد تباين

---

(٣٧) بحسب احصاءات عام ٢٠١٨، وعن مدى توافر البنية التشريعية للتجارة الالكترونية فى البلدان المتقدمة (٤٥ دولة) والنامية (١٣٥ دولة)، كانت نسبة البلدان المتقدمة التى تتوافر لديها قوانين متصلة بالتجارة الالكترونية ١٠٠%، فى حين كانت النسبة فى البلدان النامية ٦٩,٦%، وكانت نسبة البلدان التى تتوافر فيها قوانين متصلة بحماية المستهلك ٨٩% فى البلدان المتقدمة، مقابل ٤٥% فى البلدان النامية، وكانت نسبة البلدان التى تتوافر فيها قوانين متصلة بالخصوصية وحماية البيانات ١٠٠% فى البلدان المتقدمة مقابل ٤١,٥% فى البلدان النامية، وكانت نسبة البلدان التى تتوافر فيها قوانين متصلة بالجرائم الالكترونية ١٠٠% فى البلدان المتقدمة مقابل ٦٠,٧% فى البلدان النامية. (راجع: أمانة الأونكتاد، قيمة البيانات ودورها فى التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمية والأثار المترتبة على صعيد التجارة والتنمية الشاملتين، جينيف، أبريل ٢٠١٩، ص ١٢-١٣)

المساهمة في خلق القيمة المضافة بين بلدان العالم. ويبين الجدول التالي التوزيع الجغرافي لمستخدمي الانترنت في العالم ومشاركتهم في خلق القيمة المضافة الرقمية خلال عام ٢٠١٥.

### جدول رقم (٢)

التوزيع الجغرافي لمستخدمي الانترنت في العالم ومشاركتهم في خلق القيمة الرقمية المضافة خلال عام ٢٠١٥

المشاركة	القيمة المضافة بالمليون دولار أمريكي	نسبة المشاركة في خلق القيمة الرقمية	مستخدمي الانترنت بالمليون	المنطقة
٣٧%	١,١٧٩,٦٣٢	١١%	٣٤٣	امريكا الشمالية
٢٦%	٨١٨,٥٢٩	١٦%	٥٠٨	أوروبا
٢٠%	٦٢٥,١٩٤	٣٤%	١,٠٨٠	غرب وجنوب غرب آسيا
٣%	٩٩,٦٧٥	٧%	٢٠٦	جنوب ووسط أمريكا
١٤%	٤٣٢,٤٤٨	٣٢%	٩٩٧	مناطق أخرى
١٠٠%	٣,١٥٥,٤٧٨	١٠٠%	٣,١٣٣	العالم

Source: Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, Digital Taxation around the world, Op.Cit. p8.

يوضح الجدول السابق، التوزيع الجغرافي لمستخدمي الانترنت في العالم ومشاركتهم في خلق القيمة المضافة الرقمية خلال عام ٢٠١٥، ومنه يتضح حجم التفاوت في أعداد مستخدمي الانترنت عبر العالم، وكذلك تفاوت المساهمات في خلق القيمة المضافة الرقمية. ففي عام ٢٠١٥، كان أكثر من ثلث مستخدمي الانترنت في العالم في منطقة غرب وجنوب غرب آسيا (٣٤%) يسهمون بنحو (٢٠%) من القيمة المضافة الرقمية، بينما كان (١١%) من مستخدمي الانترنت في العالم يتركزون في امريكا الشمالية، ويسهمون بحوالي (٣٧%) من القيمة المضافة الرقمية في العالم، وسوف يكون لكل ذلك انعكاساته على تغيير القواعد الضريبية، وسوف تحدد القواعد الضريبية الجديدة من يملك الأعمال ومن يدفع الضريبة. وتشير إحصاءات مبيعات التجارة

الإلكترونية في العالم، إلى تركيز أنشطة الاقتصاد الرقمي وتباين مبيعات التجارة الإلكترونية بين مختلف دول العالم<sup>(٣٨)</sup>.

هكذا، تثير المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي العديد من التحديات، وتتمثل أهم هذه التحديات في مشكلات ممارسة الحق في السيادة الضريبية، الفجوة الرقمية القائمة بين بلدان العالم، التركيز السوقي للمنصات الرقمية، فضلا عن صعوبة إثبات التعاملات، صعوبة تحديد الوعاء الضريبي، صعوبة تحديد هوية الممولين، عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة، مشكلات الحصر الضريبي وعدم التوافق مع المبادئ التقليدية لفرض الضريبة سيما مبدأ العدالة الضريبية ومبدأ اليقين.

**ثانيا : التجنب الضريبي وآلياته :**

**( أ ) تعريف التجنب الضريبي :**

تتباين رؤى الباحثين في تعريف التجنب الضريبي، ويمكن التمييز في ذلك بين اتجاهين إثنين على النحو التالي:

**الاتجاه الأول:** يرى أن التجنب الضريبي حق ينبع من حرية الممول في الاختيار، متى يعمل؟ وماذا يعمل؟ ويعرف هذا الإتجاه التجنب الضريبي بأنه : امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة، كأن يتجنب استيراد السلع الأجنبية الخاضعة للضريبة، ليكون بمنأى عن دفع الضريبة الجمركية المفروضة عليها. أو هو استعمال الممول الطرق القانونية لتكفيف الوضع المالي لتقليل قيمة الضريبة المستحقة عليه، ويتحقق ذلك عن طريق الحصول علي الخصومات والإعفاءات المقررة قانونا، أي الاستفادة من نصوص القانون لتحقيق مزايا خاصة للممول<sup>(٣٩)</sup>.

---

<sup>(٣٨)</sup> فيحسب إحصاءات الأمم المتحدة لعام ٢٠١٨، اسحوذت عشر دول متقدمة (هي: أمريكا والصين واليابان وكوريا وانجلترا وفرنسا والمانيا وايطاليا وأستراليا) على (١٩,١١٠ مليار دولار) من مبيعات التجارة الإلكترونية حول العالم والتي تبلغ نحو (٢٥,٦٤٨ تريليون دولار) بنسبة ٧٥% من اجمالي المبيعات العالمية ، مقابل (٦٥٠٠ مليار دولار) بنسبة (٢٥ %) لبقية دول العالم. راجع: Daniel Bunnand others,Op.Cit.,p.8.

<sup>(٣٩)</sup> L.G.Wallsahutzky, " Towards the definition of the term tax avoidance", Australian Tax Review,Vol.48.1985, p.48-58.

وعلى ذلك، فالتجنب هو عملية تخلص مشروع من دفع الضريبة، تتحقق من وجود ثغرة موجودة في النص القانوني، ومن ثم لا تتطوى هذه العملية على أية مخالفة للقانون، تأسيساً على أن القانون عندما يرسم خطأ يحدد صراحة من يقف بجانبه ومن يقف على الجانب الآخر منه، فيكون من يقف في جانب القانون وهو الجانب الآمن، ذلك الشخص الذي يفيد نفسه في حدود ما يصرح به القانون. بينما يقف المتهرب في الجانب الآخر الذي يدينه القانون، وهو الجانب الخطأ. وهنا تختفي المنطقة الرمادية في القانون الضريبي، حيث لا يجد المشرع الضريبي صعوبة في وضع خط يفصل بين التهرب والتجنب<sup>(٤٠)</sup>. وهو ما عبر عنه اللورد بنجهام واللورد سكوت (Bingham & Scott)، بقولهما :

“The line to drawn between tax evasion and tax avoidance is clear enough, the former is criminal, the later is not.it may socially an desirable but it is within the letter of the law”

**الاتجاه الثاني:** يرى أنه عند تعريف التجنب الضريبي يجب التمييز بين السلوك الضريبي القانوني والسلوك الضريبي غير الأخلاقي. فعلى الرغم من أن ممارسات التجنب الضريبي غالباً ما تعتبر ممارسات قانونية، إلا أنها سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون والمناطق الرمادية في التشريع الضريبي لتحقيق مكاسب للممول. ووفق الامتثال التقني للقواعد Technical compliance of Rules، فإن مخالفة القانون علناً يعتبر أمر غير عادل، لكن في إطار البعد الأخلاقي Ethics فإن الشرعية القانونية تتسع لقيم أخرى يحركها الضمير<sup>(٤١)</sup>. ووفق هذا الاتجاه،

---

- Ling Zhang, Tax Avoidance : Casues and Solutions, The thesis submitted to Auckland University of Technology in partial fulfillment of the degree of Master of Busines, 2007, p.9.

. - د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن: دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الوطنية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٦-١٧.

See: Ling Zhang, Op.Cit., p.8 (٤٠)

- وهي ذات النتيجة التي انتهى إليها القضاء البريطاني عام ١٩٢٤، على أساس أن لكل شخص الحق - إذا استطاع - أن ينظم شؤونه بحيث يدفع الضرائب المقررة بأقل قدر ممكن. أنظر: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر، المرجع السابق، ص ١٦.

(٤١) Don R. Hansen, Rick L. Crosser, Doug Laufer, “ Moral Ethics V. Tax Ethics: the case of transfer pricing among Multinational corporation , Management international Review, Journal of Business Ethics 11, Kluwer Academic publishers, 1992, p.680-681.

يعرف التجنب الضريبي بأنه " ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع"<sup>(٤٢)</sup>. كما يعرف بأنه فن تفتادى الضريبة دون خرق فعلى للقانون . أوهو كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أوتخفيضه، دون أن يعد متهربا<sup>(٤٣)</sup>.

ومن أهم متشابهات التجنب الضريبي ما يعرف بمسمى تخفيف أوتلطيف العبء الضريبي. ويستخدم اصطلاح التخفيف أوتلطيف الضريبي Tax Mitigation للتمييز بين التجنب الضريبي الذي يقره المشرع وبين التجنب الضريبي الذي يقوم على استغلال ثغرات القانون. ويقصد بالتخفيف الضريبي، تخفيض الشخص للضريبة المستحقة بطريقة يشجعها القانون ويسمح بها صراحة، كالحصول على تخفيض ضريبي عند التبرع للجمعيات الخيرية، واستثمار الأموال في المجالات التي تقررها السلطة التشريعية حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمار<sup>(٤٤)</sup>. وبطبيعة الحال لن يسعى المشرع الضريبي إلى التجنب الضريبي كهدف في حد ذاته، بل يتحقق التجنب في ثانيا سعى المشرع لتحقيق هدف آخر.

ويقترب من معنى التجنب الضريبي اصطلاح آخر هو التخطيط الضريبي Tax Planning. ويعرف التخطيط الضريبي بأنه تنظيم الأنشطة المالية للعميل بطريقة تؤثر على الترتيبات المالية للشركة، وتقلل من القيمة الحالية للتكاليف الضريبية، ومن ثم تعظيم الثروة المتراكمة التي اكتسبها خلال فترة زمنية معينة وباستراتيجية بعيد المدى لا تجرمها القوانين<sup>(٤٥)</sup>.

---

Organization for Economic Co-operation and Development, International Tax Terms <sup>(٤٢)</sup>  
[http://www.oecd.org/document\(http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en\\_2649\\_34897\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html\)](http://www.oecd.org/document(http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html), (at 10 June 2006).

<sup>(٤٣)</sup> د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص ٢١.

<sup>(٤٤)</sup> Karen B. Brown, A comparative Look at Regulation of corporate Tax Avoidance, Springer  
Dordrecht Heidelberg, New-york. 2012. p.250.

- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩.

<sup>(٤٥)</sup> Donald Bruce, Gohn Deskins, William F. Fox, " On The Extent, Growth, and Efficiency  
Consequences of State Business Tax Planning " 2005, p.1.  
(<https://www.bus.umich.edu/OTPR/WP2005-8.pdf>)

- د. سعيد عبد المنعم، مفاهيم ومبادئ التخطيط الضريبي لخدمة المستثمرين، المؤتمر الضريبي السادس عشر لكلية التجارة - جامعة عين شمس، : الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، القاهرة: ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠٠٩، ص ٤.



فتنظيم وقائع الصفقة بغرض الحصول على منفعة ضريبية يعد تجنباً للضريبة لا يؤخذ عليه الممول، مثال ذلك تأخير تحصيل بعض المستحقات على العملاء وإدراجها في الإقرار الضريبي للعام التالي. لكن التضليل العمدى للوقائع في الإقرار الضريبي لتجنب دفع الضريبة يعد سلوكاً غير مقبول. ويكمن وجه الشبه بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي في أن كلاهما يتم من خلال وسائل قانونية مشروعة، وكلاهما يمكن الممول من التعامل مع التشريعات الضريبية بأقل عبء ضريبي ممكن، ويؤدي عادة إلى تخفيض قيمة الضريبة أو عدم استحقاقها، كما أن كلاهما يهدف إلى استغلال المنطقة التي يهدف المشرع إلى تغطيتها، لكنه لم يتمكن لسبب أو لأخر من استهدافها<sup>(٤٦)</sup>.

ويتفق التجنب الضريبي مع التهرب الضريبي في الغاية، حيث يهدف الممول من خلالهما إلى تخفيض التزامه الضريبي، أو عدم دفع الضريبة علي الإطلاق. لكن يختلفان في الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الغاية، ففي حالة التجنب يستخدم الممول ما يسمح به القانون من إجراءات للوصول إلى غايته، لكن المتهرب يلجأ إلى ذلك بطرق احتيالية أو علي نحو يخالف التشريع الضريبي. وبعبارة أخرى فإن التجنب تخفيض قانوني في معدلات الضرائب المستحقة، والتهرب ممارسة غير قانونية. ويقترب التجنب الضريبي من مفهوم التهرب الضريبي عندما يتم ترتيب المعاملة وتكييفها، أو الالتفاف حول النص تفسيراً أو تطبيقاً، أو خلق الوقائع التي تتفق ظاهرياً مع النص، وتخفي حقيقة اتجاهها نحو التهرب من الضريبة، وهو ما يعرف بالتخطيط الضريبي الجائر، كما في حالة استهداف الممول الاقتراض الدائم بدلاً من التمويل الذاتي بزيادة رأس المال، أو الإسراف في شراء الأصول غير المنتجة لتقليل الربح الخاضع للضريبة<sup>(٤٧)</sup>.

( ب ) آليات التجنب الضريبي : تشير أدبيات التخطيط الضريبي إلى أن الممول قد يسعى إلى تجنب الضريبة لتحقيق وفر في التكاليف من خلال ما يلي :

<sup>(٤٦)</sup> د. سعيد عبدالمنعم، المرجع السابق، ص ٤-٦.

<sup>(٤٧)</sup> د. رمضان صديق، التجنب الضريبي، المرجع السابق، ص ٣٧. في صور التهرب الضريبي أنظر: د. عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الأسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١١٢.

## ١- تأجيل الالتزام الضريبي لسنة لاحقة Tax Postponement :

إن معدل الضريبة الحالي المؤجل أقل من الضريبة المدفوعة حالياً<sup>(٤٨)</sup>، ويرجع ذلك إلى التفاوت في قيم النقود عبر الزمن أو ما يعرف بالقيمة الزمنية للنقود Time Value of money، والتي تعنى أن الجنيه الذى يدفع كضريبة الآن، تكون تكلفته أعلى من الجنيه الذى يتم دفعه فى السنة القادمة. وقيمة الجنيه الذى يتم توفيره من الضريبة فى السنة الحالية تكون أكبر من الجنيه الذى يمكن توفيره فى السنة القادمة<sup>(٤٩)</sup>:

١

القيمة الحالية للجنيه = \_\_\_\_\_

+١ معدل الخصم

١

القيمة الزمنية للجنيه = \_\_\_\_\_ = ٠.٩٠٩ ج

١٠ + ١

ومفاد ما تقدم، أن الجنيه الذى يؤجل الممول سداده كضريبة لسنة قادمة وعلى فرض معدل خصم ١٠%، سوف يضر بحقوق الخزانة العامة بمقدار تسعة قروش تقريباً، كما أن الممول الذى يلجأ إلى تأجيل التزامه الضريبي لسنة لاحقة سوف يحقق فوائد اقتصادية ووفر فى التكاليف تعادل نفس القيمة التى تخسرها الخزانة العامة<sup>(٥٠)</sup>. وانتهت دراسة (إيليان ميلز وآخرون) عن الاستثمار فى التخطيط الضريبي، المنشورة فى مجلة جمعية الضرائب الأمريكية عام ١٩٩٨،

<sup>(٤٨)</sup> Goseph E, Stigliz, “ The General Theory of Tax Avoidance”,The National Bureau Of Economic Research, Working papper No.1868,Cambridge University, March 1986,p.325-326.

<sup>(٤٩)</sup> Goseph E, Stigliz, Op.Cit.,P.325-326. د. سعيد عبدالمنعم، المرجع السابق، ص ٢٥-٢٨.

<sup>(٥٠)</sup> د. سعيد عبدالمنعم، المرجع السابق، ص ٢٠-٢٤.

إلى أن كل دولار زيادة يستثمر في التخطيط الضريبي يقلل التزامات الشركة الضريبية بمعدل أربعة دولارات<sup>(٥١)</sup>.

## ٢- توليد الدخل الضريبي عن طريق منشأة خاضعة لمعدل ضريبي منخفض:

تتفاوت الأوعية الضريبية بحسب تعدد الكيانات الضريبية Tax Entity في الدولة. ويستطيع الممول تحقيق منافع اقتصادية، من جراء هذا التفاوت، حتى عندما تكون الضريبة محايدة لجميع كيانات الأعمال. فعند فرض الضريبة بأسعار تصاعدية، فإن مقدار الضريبة على المنشأة سوف يتوقف على المعدل الحدى للضريبة Marginal Tax Rates، وبالتالي فإن المنشأة التي تواجه معدل حدى أقل سوف يكون عبؤها الضريبي أقل من المنشأة التي تواجه معدل حدى أعلى. ومفاد ذلك أن يتم تحويل أو نقل الدخل من المنشأة ذات المعدل الضريبي المرتفع إلى المنشأة ذات المعدل الضريبي الأعلى<sup>(٥٢)</sup>، وهذا ما يعرف بآلية المراجعة أو الموازنة الضريبية

### .Tax Arbitrage

ويقصد بالمراجعة الضريبية الموازنة بين معاملة ضريبية وأخرى لتحقيق مزايا ضريبية، أو المفاضلة بين المعاملة الضريبية لنفس الوعاء من مكان إلى آخر. وفي هذه الحالة يستطيع الممول تحقيق منافع اقتصادية من خلال اختلاف المعدلات الضريبية الحدية Different Marginal Tax Rates. حيث تواجه الصفقة أو الدخل أو المنشأة ذات المعدل الضريبي الحدى المرتفع عبء ضريبي مرتفع، بينما تواجه الصفقة أو الدخل أو المنشأة ذات المعدل الضريبي الحدى المنخفض عبء ضريبي أقل. على سبيل المثال، إذا كان بإمكان الفرد الإقتراض لتمويل استثماراته، والفوائد على القرض سوف تخصم من الأرباح، فسوف ينخفض عبئه الضريبي عن المستثمر الذى يقوم بالتمويل الذاتى لاستثماراته، ومن ثم سوف يفضل القرض على التمويل الذاتى<sup>(٥٣)</sup>. كما يكون بمقدور الممول عند المفاضلة بين المعاملات الضريبية من مكان لآخر، اختيار برامج مراوغة أو معاملات مصطنعة للعمل في مناطق الأوفشور أو الجذر الملاذية.

<sup>(٥١)</sup> Lillian Mills, Merle M Erickson, Edward L. Maydew, Investments in tax planning, Journal of the American Taxation Association, Vol.20, Issue (1). March 1998.

<sup>(٥٢)</sup> د. سعيد عبدالمنعم، مفاهيم ومبادئ التخطيط الضريبي لخدمة المستثمرين، مرجع سابق، ص ٢٠-٢١.

<sup>(٥٣)</sup> Goseph E, Stigliz, "The General Theory of Tax Avoidance", p.1.

### ٣- توليد الدخل الضريبي في تشريع ذات معدل ضريبي منخفض ( الملاذات الضريبية):

هنا تتور مشكلة تباين سعرالضريبة بإختلاف الأقاليم والولايات داخل الدولة الواحدة، وحيث لا يكون الموقع الجغرافي محايدا في حساب الالتزامات الضريبية. وفي هذه الحالة يسهل على الممول المفاضلة بين الولايات على أساس انخفاض التكاليف الضريبية وفق تباين معدلات الضريبة، وهو ما يفتح الباب لوجود ملاذات ضريبية محلية(نموذج ذلك المناطق الحرة داخل إقليم الدولة)، ويتسع الأمر لملاذات أو ملاجىء ضريبية Tax Haven أو جنات ضريبية Tax Paradise دولية، في حالة وجود فروع للمنشأة خارج إقليم الدولة.

**والملاذات الضريبية** هي ولايات قضائية قد تكون دولة أومنطقة داخل دولة، لديها معدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة، تمنح المستثمرين أفرادا كانوا أم شركات مزايا للاستثمار فيها. وغالبا ما توفر هذه الملاذات السرية التامة للبيانات والمعاملات المالية، لأن مستويات الشفافية المرتفعة من شأنها أن تحد من حركة الأموال إليها<sup>(٥٤)</sup>. وتتمتع الملاذات الضريبية بعدة خصائص، والتي لا تقتصر فقط على الجانب الضريبي، بل تشمل الاستقرار السياسي، سرية العمل المصرفي والمعاملات التجارية، الموقع الجغرافي وتوافر وسائل المواصلات وشبكة الاتصالات المتطورة، فضلا عن استقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على الصرف<sup>(٥٥)</sup>.

وتصنف الملاذات الضريبية بحسب مؤشرات السرية المالية(FSI)، ومعدلات الضريبة المنخفضة، وانتشار الشركات لأغراض خاصة إلى ملاذات ضريبية مثالية وملاذات ضريبية

---

(٥٤) د. سوزى عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٨٤-٨٥.

- وتعود نشأة الأنشطة المالية في الخارج إلى عام ١٨١٥، عندما تم تأسيس سويسرا الحيادية، في مؤتمر فيينا، وشهدت المرحلة الثانية من تطورها بعد نهاية الحرب العالمية الأولى، حيث دشنت بعض الدول مثل سويسرا مجموعة من السياسات لتصبح ملاذا ضريبيا. وظهر مصطلح " ملاذ ضريبي " على نطاق واسع في خمسينيات القرن الماضي، كنتيجة لحزمة السياسات الضريبية التفضيلية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ونمت مع ارتفاع معدلات الضرائب في كثير من البلدان لمواجهة الزيادة في حجم الانفاق العام. أنظر: نيفين عصمت عبدالكريم خليفة، التعاون الضريبي الدولي من أجل مكافحة التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية- جامعة الدول العربية، القاهرة ٢٠١٠، ص ٢١-٢٢.

(٥٥) د. سوزى عدلى ناشد، المرجع السابق، ص ٨٦.

جزئية أو محتملة. وتعرف الملاذات الضريبية المثالية بأنها مناطق ذات مجموعات سكانية قليلة ومعدلات ضريبية منخفضة أو صفرية، وتتمتع بدرجة عالية من السرية، وانتشار الشركات لأغراض خاصة، ونموذج ذلك جزر الباهاما وجزر كايمان<sup>(٥٦)</sup>. أما الملاذات الضريبية الجزئية أو المحتملة فهي مناطق تتمتع باقتصادات قوية وعدد سكان كبير، وتقدم حوافز للاستثمار، ومزايا ضريبية في أنواع معينة من الضرائب، ونموذج ذلك جزر أيرلندا والتي تصل فيها معدلات الضريبة على أرباح رأس المال إلى ١٢,٥%، وهو معدل ضريبي منخفض مقارنة بجيران أيرلندا الأوروبيين حيث تصل ضريبة الأرباح الرأسمالية إلى ٤٠%<sup>(٥٧)</sup>. ونموذج ذلك أيضا هولندا وسويسرا، وهي بلدان تمثل وجهة خارجية لأغراض التجنب الضريبي، لكنها على خلاف الملاذات الضريبية التقليدية، لديها اقتصادات شرعية كبيرة، بما يؤهلها لاستثمارات حقيقية قوية<sup>(٥٨)</sup>.

ويمكن استخدام الملاذات الضريبية لأغراض التجنب الضريبي من خلال ما يلي:

- تحويل العنوان الضريبي إلى إحدى الملاذات الضريبية، حيث تكون المعاملة الضريبية تفضيلية، أو منعدمة أحيانا.

- تحويل أجزاء من أنشطة الشركة بشكل اصطناعي على الورق، إلى الولاية القضائية المنخفضة ضريبيا، بهدف تقليل الضريبة المستحقة على الشركة، وغالبا ما تمنح هذه الممارسات سرية بيانات العملاء وتكلفة منخفضة وإجراءات ميسرة لتأسيس الشركات<sup>(٥٩)</sup>.

---

<sup>(٥٦)</sup> أسامة دياب، "السياحة الضريبية: مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية"، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الجامعة الأمريكية، القاهرة، ٢٠١٥، ص ٦ هامش ٦.

<sup>(٥٧)</sup> عبد الحميد مكاوي، أسامة دياب، سلمى حسين، "من وراء حجاب: استثمارات البنك الدولي بين السرية المالية ووعود التنمية - حالة مؤسسة التمويل الدولية في مصر"، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الجامعة الأمريكية، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٣٢.

<sup>(٥٨)</sup> عبد الحميد مكاوي، أسامة دياب، سلمى حسين، المرجع السابق، ص ١٢، هامش ٢٣.

<sup>(٥٩)</sup> Tax Justice Network, "Identifying Tax Havens and Offshore Finance Center", p.1-4. <sup>(٥٩)</sup> [https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying\\_Tax\\_Havens\\_Jul\\_07.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf)

- الإخفاء الاحتمالي للدخول، حيث تؤسس الشركات فرعا- واجهه- أو أكثر للشركة في واحدة من الملاذات الضريبية، وتقوم الشركة بالواجهه الموجودة في الملاذات الضريبية باستقبال رؤوس الأموال التي تأتي من الشركة الأم بمصاريف بنكية منخفضة، مع الالتزام بالسرية والحفاظ على هوية المودع وإبعاد الأموال عن نظر السلطات الضريبية، بعدها تقوم الشركة بالواجهه بتحويل دخولها إلى الشركة الأم على شكل أرباح، ولا تخضع هذه الأرباح للضرائب حال تطبيق نظام يعفى الأرباح المحولة من الفرع إلى الشركة الأم من الضرائب، وتتحول بذلك الدخل الخاضعة للضريبة إلى أرباح معفاة من الضريبة<sup>(٦٠)</sup>.

- عمليات الإقراض والاقتراض بين الشركات المرتبطة، حيث تقوم الشركة بالحصول على قرض من شركة شقيقة أو مرتبطة في دولة ذات سعر ضريبي منخفض ومعدل فائدة مرتفع، وبذلك تستطيع الشركة المدينة تخفيض الوعاء ذي السعر المرتفع عن طريق خصم تكلفة الفائدة، بينما يكون عبء الضريبة على هذه الفائدة قليل، لأن سعر الضريبة في بلد الدائن منخفض<sup>(٦١)</sup>.

- تحويل الأرباح : بهدف الاستفادة من المزايا الضريبية المنخفضة أو المعدومة التي تقدمها هذه الملاذات الضريبية، وبهدف التلاعب في حساباتها تظهر الشركات أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في الملاذ الضريبي، وتختفى من الفرع المسجل في الدولة التي تمارس فيه نشاطها الفعلي، وينتهي الأمر إلى أن الشركات لا تدفع الضريبة في المكان أو الدولة التي تمارس فيها النشاط وتحقق فيها الأرباح. وقد بلغت خسائر الإيرادات العامة نتيجة تحويل الأرباح (تكلفة عمليات تحويل الأرباح) لبلدان العالم نحو ٢٨٠ مليار دولار عام ٢٠١٢، وتشير الإحصاءات المستمدة من دراسة لاقتصادي صندوق النقد الدولي، إلى خطورة تآكل الأوعية الضريبية في البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، كنتيجة لتحويل الأرباح، حيث بلغت تكلفة عمليات تحويل الأرباح نحو ٢٠٧ مليار دولار في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ٢٠١٥،

---

(٦٠) أسامة دياب، المرجع السابق، ص ٨-٩.

(٦١) Jane G.Gravelle, “ Tax Havens : International Tax AVOIDANCE AND EVASION, Congressional Research Services , No.7-7500, July 9,2009,P.12.

- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الحظر والإباحة، مرجع سابق، ص 86.

ونحو ١٠٥ مليار دولار في البلدان النامية خلال نفس السنة<sup>(٦٢)</sup>. ولعملية توزيع الأرباح طرائق عديدة، لعل من أهمها ما يلي :

\* تدفع فروع الشركة الأموال لبعضها البعض بشكل اصطناعي في مقابل بضائع وخدمات، ضمن خطتها لتوزيع الأرباح بين الفروع المختلفة وتحديد كمية الضرائب التي تدفعها الشركة متعددة الجنسيات<sup>(٦٣)</sup>. ونموذج ذلك ما قامت به سلسلة المقاهي الانجليزية الشهيرة (ستاربكس) والتي حققت مبيعات قدرت بنحو ٤٠٠ مليون استرليني، حيث قامت الشركة صاحبت سلسلة المقاهي بتحويل بعض الأرباح لشركة تابعة لها في هولندا في شكل تكلفة استغلال العلامة التجارية، واقتضت من فروع أخرى للشركة، بنسبة فوائد عالية جدا. والنتيجة النهائية عدم خضوع هذه الأرباح لأية ضريبة علي الربح<sup>(٦٤)</sup>.

\* الاستثمار السري الدائري Round – Tripping بين فروع الشركة المتعددة، وهو نوع من الاستثمارات تلعب فيه الملاذات الضريبية دور الوسيط بين الاستثمارات الأجنبية المباشرة، ما بين المستثمر النهائي والاستثمار، ويكون مصدر الاموال ووجهتها واحدة. وغالبا ما يتم الاستثمار السري الدائري بين فرع الشركة في دولة معينة، وفروع أخرى للشركة تم انشائها لهذا الغرض (كيانات لأغراض خاصة) في ملاذات ضريبية، حيث يقوم المستثمر بتحويل المال من فرع الشركة في بلده، إلى الشركة الأخرى المنشأة في ملاذ ضريبي، لتستثمر الشركة الجديدة هذه الأموال في الأسهم والسندات في شركات بلده، وعلي الرغم من أن أرباح هذه الاستثمارات تعود إلى المستثمر المقيم في بلده، فهي تظهر علي أنها أرباح شركة أجنبية لا تخضع لقوانين الضرائب التي تطبق في موطنه الأصلي<sup>(٦٥)</sup>.

---

Kimberly E.Clausing,the effect of profit shifting on the corporate tax in the United (٦٢)  
State and Beyond,(National Tax Journal),(96 :4)December 2016,P.906-907.

OCED, what is BEPS and how can you stop it. 2013. available at (٦٣)  
<http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/>

Vanessa Parford and Gerry Holt, , Amazone, Starbucks, the rise of tax shaming,(٦٤)  
BBC News Magazine):12 May 2013. available at (<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>)

Daniel Haberly and Dariusz Wojcik, “ tax Havens and the production of offshore FDI: (٦٥)  
an empirical analysis,(Journal of economic Geography),Vol.15,Issue1,January2015,espically p.78-80.

وتتمتع الملاذات الضريبية الآمنة بوزن نسبي كبير فى الاقتصاد العالمى، وقدرت المبالغ التى مرت بملاذات ضريبية عام ٢٠٠٨ بحوالى ٥٥% من حجم التجارة العالمية ونحو ٣٥% من التدفقات المالية الدولية، وتثلث الاستثمارات الأجنبية المباشرة للشركات دولية النشاط وتثلث المحافظ الوقائية Hedge Funds المودعة، وتأسس بها ما يزيد عن ٤٠٠٠ بنك و ٥,٢ مليون شركة واجهة<sup>(٦٦)</sup>. وقدر تقرير الأمم المتحدة للتجارة والتنمية لعام ٢٠١٤، حجم الإيرادات العامة المفقودة لنزوح أموال الأفراد صوب الملاذات الضريبية، بحوالى ٢٩٠ مليار دولار سنوياً، وقدرت حصة الدول النامية فى هذه الأموال نحو ٨٤ مليار دولار، وهو ما يمثل ثلثى حجم المعونات الأجنبية الرسمية التى تذهب إلى الدول النامية<sup>(٦٧)</sup>.

وفى مصر وفقاً لتقرير شبكة العدالة الدولية Tax Justice Network قدرت تكلفة التجنب الضريبى عام ٢٠١٢ بنحو (٦٨) مليار جنيه، وهو يمثل ثلث الإيرادات الضريبية المحققة فى نفس السنة. وفى إشارة لافتة إلى خطورة التجنب الضريبى، أورد تقرير لصندوق النقد الدولى أن حصة كبيرة من تدفقات الاستثمار الأجنبى المباشر إلى مصر تتبع من ولايات قضائية ذات معدل ضريبى منخفض جداً، ويشير التقرير كذلك إلى أن هذا فى الغالب قد يوحى بوجود تخطيط ضريبى جائر، حيث توجه الشركات متعددة الجنسيات استثماراتها الأجنبية المباشرة بصورة غير مباشرة إلى تلك الولايات القضائية للاستفادة من انخفاض الضرائب<sup>(٦٨)</sup>.

وكشف تقرير صندوق النقد الدولى لوزارة المالية المصرية مطلع عام ٢٠١٧، بشأن الملف الضريبى المصرى، أن ثلاثة من أصل كل ١٠ شركات مصرية لديها ارتباط بفروع فى جذر ملاذية، وبحسب بحث مبدئى أجرته وحدة تسعير المعاملات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية

---

(٦٦) نيفين عصمت عبدالكريم، المرجع السابق، ص ٢٦-٢٧. وفى إشارة إلى حجم الأموال النازحة إلى جزيرة صغيرة لا يتعدى سكانها عشرات الآلاف، أورد الرئيس الأمريكى باراك أوباما فى خطاب له عام ٢٠٠٩، عن سياسات الإصلاح الضريبى الدولى، أن مبنى صغير (أوجلاند هاوس) مكون من أربعة طوابق، يقع فى شارع (ساوث ستريت) فى جزر كايمان، يوجد به ١٩ ألف شركة مسجلة، وبحسب تعبير الرئيس الأمريكى: إما أن هذا هو أكبر مبنى فى العالم أو أكبر عملية تهرب ضريبى فى العالم. (أسامة حسين، المرجع السابق، ص ٦ هامش ٦).

(٦٧) أسامة دياب، المرجع السابق، ص ٩-١٠.

(٦٨) عبد الحميد مكاوى وآخرون، المرجع السابق، ص ١٠.



عام ٢٠١٩، فإن معدل الشركات المصرية ذات الارتباط بفروع في الملاذات الضريبية بلغ نحو ٤,٥ شركة من أصل كل عشر شركات، وقد بلغ حجم الخسائر الضريبية نتيجة التسعير المتعمد نحو ١٠ مليارات جنيه سنوياً<sup>(٦٩)</sup>.

٤- **خضوع الدخل لسعر ضريبي مميز بسبب خصائصه**، هنا تكون صفة الدخل هي العامل المحدد للمعاملة الضريبية المميزة، فغالبا ما تحظى الدخول الناتجة عن المكاسب الرأسمالية (عوائد استثمارات السندات وأذون الخزانة) بمعاملة ضريبية مميزة مقارنة بالدخول العادية (الأرباح التجارية والصناعية)<sup>(٧٠)</sup>. وفي الواقع أن قرار الاستثمار على أساس صفة الدخل تتوقف على مدى الكفاية الحدية للاستثمار، وما تتضمنه من مقارنة بين تكلفة الاستثمار والعائد الصافي على الاستثمار بعد خصم كافة النفقات بما فيها الضريبة. وسوف يفيد ذلك في تحديد ما إذا كان الدخل سوف يخضع للضريبة بالمعدل العادي أو بالمعدلات التفضيلية. ومن صور استغلال صفة الدخل كسبيل لتجنب الضريبة، تحويل جزء من الإيرادات إلى صناديق الادخار والمعاشات، على اعتبار أن المدخرات معفاة من الضريبة أو تخضع لسعر ضريبي منخفض.

- **أسعار التحويل كآلية لتجنب الضريبي** : سعر التحويل Transfer Price هو السعر الذي يتحدد لسلع وخدمات يتم تبادلها فيما بين مشروعات مرتبطة بعضها ببعض ولكنها مقيمة في بلدان مختلفة<sup>(٧١)</sup>. ويعرف البعض أسعار التحويل بأنها الأسعار الموضوعة من قبل الشركات متعددة الجنسيات على مبيعاتها داخل المجموعة سواء أكانت مبيعات السلع الوسيطة من الشركة الأم إلى الشركات الوليدة أم مبيعات السلع النهائية من الشركات الوليدة إلى الشركة الأم. أو هي القيم المحتسبة للسلع والخدمات المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة، سواء أكانت الوحدات محلية أم دولية<sup>(٧٢)</sup>.

<sup>(٦٩)</sup> عمرو المنير، "ألاعب التهرب عبر الملاذات الضريبية، جريدة المال، الثلاثاء ٣٠ أبريل ٢٠١٩.

<sup>(٧٠)</sup> Goseph E, Stigliz, Op.Cit.,p.325

<sup>(٧١)</sup> مايكل كين، المرجع السابق، ص ١١.

Shivangi Agarwal, "Transfereng Pricing: Meaning, Examples, Ricks and Benefits (October 15, 2016) Available, (<https://www.linkedin.com/pulse/transfer-pricing-meaning-examples-risks-benefits-shivangi-agarwal>)

<sup>(٧٢)</sup> د. خالد محمد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ١٢٨-١٢٩.

وقد تنامي الاهتمام بأسعار التحويلات بين الشركات وفروعها المختلفة منذ منتصف خمسينات القرن الماضي، وترتبط أسعار التحويل الداخلية بين الشركات بالملاذات الضريبية، حيث تلجأ الشركات دولية النشاط إلى عمليات مصطنعة لتجنب الضريبة، من خلال تسعير منتجاتها وخدماتها المقدمة إلى فروعها المختلفة، بهدف التحكم في الأرباح والخسائر، بشكل يخفض من قيمة الضريبة المدفوعة<sup>(٧٣)</sup>.

ولا يوجد نموذج نظري متفق عليه لتحديد سعر التحويل الواجب اتباعه، بحيث يكون مقبولاً من الإدارة الضريبية في الشركة الأم أو الدولة المضيفة للاستثمار، وقد يكون سعر التحويل أعلى من السعر السائد في السوق الدولي أو أدنى من ذلك، ولن يضير ذلك الكيان ككل، طالما أن الصفقات تتم بين مشروعات مرتبطة، وتحقق مصالحها في النهاية<sup>(٧٤)</sup>.

وغالباً ما يتم استخدام آلية التسعير التحويلي لتجنب الضريبة بالعمل على زيادة أو نقص المادة الخاضعة للضريبة من خلال زيادة أو تخفيض نفقات الشركة الأم، وقد يتم استخدام آلية التسعير التحويلي لأغراض تفضي الضريبة عند توزيع الأرباح<sup>(٧٥)</sup>.

ويفترض السعر التحويلي وجود معاملات عبر الحدود بين مجموعة شركات مرتبطة، وعندما تقوم مجموعة الشركات المرتبطة بتحديد سعر التحويل الداخلي بين أطرافها، فإنها تمس بشكل مباشر الوعاء الضريبي للدول المعنية بالمعاملات، ويترتب على ذلك تسرب جزء من الدخل من الوعاء الضريبي للدول المختلفة<sup>(٧٦)</sup>. فبحسب تقرير صادر عن منظمة الأمم المتحدة للتنمية والتجارة (الأونكتاد) عام ٢٠١٤، فإن ممارسات التسعير غير العادل تكلف الدول النامية نحو ١٦٠ مليار دولار سنوياً، وهو ما يزيد عن إجمالي موازنات المعونات القادمة من الدول الغنية

---

(٧٣) د. سهام محمد على حسن ، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد (١٢) العدد (١)، تصدر عن جامعة الملك عبدالعزيز، جدة- المملكة العربية السعودية، ١٩٩٨، ص 221. في أهمية أسعار التحويل كآلية لتوزيع الأرباح، أنظر :

Shivangi Agarwal, Transfereng Pricing, Op.Cit.

(٧٤) د. خالد محمد المهائني، المرجع السابق، ص ١٢٩.

(٧٥) د. سوزى عدلى ناشد، المرجع السابق، ص ١٠٢-١٠٤.

(٧٦) د. سهام محمد على حسن، المرجع السابق، ص ٢١.

إلى الدول النامية<sup>(٧٧)</sup>. وفي مصر كشف تقرير أرسله صندوق النقد الدولي إلى وزارة المالية مطلع عام ٢٠١٧، بشأن ملاحظاته على الملف الضريبي المصري، أن ٣ من أصل كل ١٠ شركات مصرية لديها إرتباط بفروع في ملاذات ضريبية، وقدرت حجم الأموال العامة المفقودة نتيجة سوء التسعير التحويلي لأغراض تفتادى الضريبة ( خلال الفترة ٢٠٠١ - ٢٠١٠ ) بنحو (١٧٠) مليار جنيه)، بمتوسط ١٧ مليار جنيه سنويا<sup>(٧٨)</sup>. وتؤدي هذه الممارسات إلى خفض الإيرادات الضريبية للشركات الكبيرة كحصة من إجمالي الضرائب، فبحسب موازنة ٢٠١٣/٢٠١٤، لم تتجاوز المساهمة الضريبية لشركات الأموال ٢٠ مليار جنيه من إجمالي حصيلة ضريبة بلغت ٢٦٠ مليار جنيه، أى بنسبة لا تتجاوز ١٠% من إجمالي العبء الضريبي<sup>(٧٩)</sup>.

٦- **تفتيت الدخل** : يستطيع الممول تجنب الضريبة عن طريق تفتيت الدخل Splitting Income ، إما بتوزيع الوعاء على أكثر من شخص لتفتادى الضريبة التصاعدية، وإما تعظيم الاستفادة من الإعفاءات الشخصية، أو بزيادة ما يسمح به القانون من تكاليف واجبة الخصم لتقليل وعاء الضريبة<sup>(٨٠)</sup>.

### ثالثا : أهم الجهود الدولية لمواجهة التجنب الضريبي :

فى البدء كان الاتجاه العام (ألا تفرض ضريبة على التجارة الالكترونية)، وهذا مفاد التصريح الوزارى الصادر عن المجلس العام لمنظمة التجارة العالمية ١٩٩٨<sup>(٨١)</sup>، وهو الاتجاه الذى بانته ملامحه فى السياسة الضريبية الأمريكية، بتأسيس اللجنة الاستشارية للتجارة الالكترونية الأمريكية عام ١٩٩٨، والتي منحت الشركات العاملة فى مجال التجارة الالكترونية مهلة ثلاث سنوات للعمل بدون ضرائب، ثم جددت المهلة بعد ذلك أكثر من مرة حتى عام ٢٠١٤.

United Nations Conference on Trade and Development. (, 2014). Trade and <sup>(٧٧)</sup> Development Report, 2014. Available: <http://unctad.org/en/Pub>

Dev Kar & Sarah Freitas. (2012). Illicit Financial Flows From Developing Countries: <sup>(٧٨)</sup> 2001-2010.

Available [http://iff.gfintegrity.org/documents/dec2012Update/Illicit\\_Financial\\_Flows\\_from\\_Developing\\_Countries\\_2001-2010-WEB.pdf](http://iff.gfintegrity.org/documents/dec2012Update/Illicit_Financial_Flows_from_Developing_Countries_2001-2010-WEB.pdf). Last accessed 7th Apr 2015

<sup>(٧٩)</sup> أسامة دياب، المرجع السابق، ص ١١.

<sup>(٨٠)</sup> أنظر : - Ling Zhang, Tax Avoidance: Op.Cit, p.13-15.

<sup>(٨١)</sup> راجع: د. يونس أحمد البطرق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ١٩.

وفى ١٥ يوليو ٢٠١٤، نجح الكونجرس الأمريكى فى تمرير قانون الحرية الضريبية للإنترنت  
Internt Tax Freedom Act والذي يمنع فرض ضريبة على التجارة الإلكترونية<sup>(٨٢)</sup>،  
ولعل الهاجس الأمريكى وراء ذلك كان الخشية من أن تهاجر الأعمال الإلكترونية صوب الملاذات  
الضريبية.

وتنبهت دول أوروبا بدورها لخطورة التوجه الأمريكى الذى من شأنه أن يجعل الولايات  
المتحدة الأمريكية ملاذاً آمناً لمكافة أنشطة الشركات العاملة فى مجال خوادم التجارة الإلكترونية،  
وتبنت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية محاولة مبكرة لمواجهة التجنب الضريبى من خلال ما  
عرف " مبادرة المنافسة الضريبية الضارة " عام ١٩٩٨<sup>(٨٣)</sup>.

وسعت دول الاتحاد الأوروبى فى اجتماع بروكسل عام ١٩٩٩، إلى الوصول إلى موقف  
موحد بشأن الضريبة على التجارة الإلكترونية لمواجهة تباين التشريعات الوطنية فى هذا الشأن.  
وأنشأت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية(الأوسيد) المنتدى العالمى للشفافية ومشاركة  
المعلومات الضريبية عام ٢٠٠٩<sup>(٨٤)</sup>، وفى عام ٢٠١٢، أدرجت مجموعة العشرين ضمن اجندتها  
ملف معالجة ممارسات التجنب الضريبى لبحث الحلول التى يمكن تبنيها ضمن إطار أوسع يشمل  
أكثر من ١٣٠ دولة. وفى عام ٢٠١٣، أصدرت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية الدليل  
الاسترشادى ويحتوى على عدة مبادئ، منها<sup>(٨٥)</sup>:

- الموازنة بين وجود مبدأ منع الازدواج الضريبى وبين مبدأ منع التجنب الضريبى.
- الاتفاق على معايير موحدة لوسائل التحصيل الضريبى لتعزيز الرقابة على المركز المالى  
للشركات من أجل رفع كفاءة حساب الوعاء الضريبى.

---

Sowmayn Jegatheen,"Taxing the Internet :Is it Feasible,December 2014,P.4-<sup>(٨٢)</sup>  
5.Available at<https://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1502/1502.02081.pdf>

Danial Haberly and Dariusz Wojcik, Op.Cit.,p.79. <sup>(٨٣)</sup>

Amr Elmonir,' Fiscal Policy Critical Taxation, Theme for Egybt", ECES,2019, <sup>(٨٤)</sup>  
(Https://bit.ly/2rxzc7)

Daniel Bun an others,Op.Cit.,p9, <sup>(٨٥)</sup>

Monica Gianni, "OCED BEPS in Action 1: Factor Presence as as solution of tax issues  
of the digital the economy , Tax Loyers , Vol.72, Issue 1,22 September 2018,(American  
Bar Association),

وفى عام ٢٠١٤، تضمنت خطة عمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من خلال مشروعها لمكافحة "تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح" (BEPS) عدة مبادئ قيد التنفيذ، وقد حددت خطة العمل (١٥) إجراء، يتعين الاضطلاع بها لمعالجة الآثار السلبية لتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح<sup>(٨٦)</sup>. وقد استهدفت اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فى مجملها<sup>(٨٧)</sup>: معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقوى، والتجنب المصطنع للمنشأة الدائمة، ومنع الممارسات الضريبية الضارة، والحد من تآكل الوعاء عن طريق الفوائد والدفوعات المالية الأخرى. بالإضافة إلى تحييد آثار الترتيبات الهجينة والتخطيط الضريبي وأسعار التحويل، وإيجاد آلية لفض المنازعات، وأداة متعددة الأطراف لتعديل اتفاقات الضرائب الثنائية بين الدول دون حاجة لمفاوضات ثنائية بينها<sup>(٨٨)</sup>.

وبالإضافة إلى الدور المحورى الذى تلعبه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فى تنظيم قواعد ضريبية على أنشطة الاقتصاد الرقوى ومكافحة التجنب الضريبي الرقوى، قدمت المفوضية الأوروبية فى مارس عام ٢٠١٨، عدة قواعد جديدة لكفالة تطبيق الضرائب على الأنشطة

---

<sup>(٨٦)</sup> بلغت عدد الدولة الموقعة على اتفاقية (تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح) ١١٠ دولة بحلول عام ٢٠١٨ (الأونكتاد، قيمة البيانات ودورها فى التجارة الالكترونية، مرجع سبق ذكره، ص ١٩). ووقعت جمهورية مصر العربية على الاتفاقية بتاريخ ٢٠١٧/٦/٧، ووقعت عليها المملكة العربية السعودية فى ٢٠١٨ ٩/١٨ كما انضمت الدولتان إلى المنتدى العالمى للشفافية ومشاركة المعلومات الضريبية.

<sup>(٨٧)</sup> OECD/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project: addressing the tax challenges of the digital economy, Chapter 10, entitled : "Summary of the conclusions and next steps", Action (1)- Final Report, OECD publishing, Paris, 2015.

<sup>(٨٨)</sup> قدرت الاتفاقات الضريبية الثنائية بنحو (٣٠٠٠) اتفاقية ثنائية بين مختلف دول العالم. (وزارة المالية السعودية، تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح والجهود الدولية لمواجهة ذلك) (<https://www.mof.gov.sg/>) - وقد استبقت المفوضية الأوروبية مبادرات الدول من خلال فتح تحقيق ضد العديد من الشركات المتعددة الجنسيات للكشف عن ممارسات التجنب الضريبي، على أساس ما اعتبرته المفوضية مخالفة الشركات الدولية نص المادة ١٠٧ من اتفاقية اداء الاتحاد الاوروبى التى تحظر أية ممارسات تفضيلية من الدول الاعضاء تخالف مبادئ المنافسة ضمن منطقة اليورو، وكانت أخر هذه الإجراءات التحقيق فى طريقة جمع شركة جوجل للبيانات واستخدامها بطريقة غير مشروعة (جريدة الاقتصادية، الاثنين ، ٢ ديسمبر ٢٠١٩).

التجارية الرقمية بطريقة موازية للنمو فى الاتحاد الأوروبى، وقدم البنك الدولى فى مناسبات عديدة توصيات مهمة لقواعد فرض الضريبة على السلع والخدمات الرقمية<sup>(٨٩)</sup>.

ويستفاد مما سبق، أن التطورات فى ظل التجارة الالكترونية وتنامى أنشطة الاقتصاد الرقمية، تشير إلى استمرار تحول السلطة الضريبية عن الدولة ككيان ضريبي، وتحول الضرائب بعيدا عن المجال الحصرى للدولة وفى اتجاه المنديات والمؤسسات الدولية، التى أصبحت تلعب دورا مهما فى تصميم وربما إدارة السياسة الضريبية فى العالم<sup>(٩٠)</sup>.

---

(٨٩) على سبيل المثال، توصيات البنك الدولى بشأن تحسين فرض الضرائب على التجارة الالكترونية فى ماليزيا. أنظر: الأونكتاد، دور البيانات.....، مرجع سبق ذكره، ص ١٩-٢٠.  
(٩٠) Subhajtt Basu, "Taxation of E – commerce from a global perspective", Op.Cit,p.6-7

## المبحث الثاني

### التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي

#### فى مجال ضريبة الدخل

تستند الدول فى ممارسة السيادة الضريبية إلى ثلاثة معايير<sup>(٩١)</sup>: معيار الجنسية، معيار محل الإقامة، ومعيار الإقليمية أو دولة مصدر الدخل. ويقصد بمعيار الجنسية National Based Taxation، أن تفرض الدولة الضريبة على كل من يحمل جنسيتها، أيا كان محل الإقامة سواء فى الداخل أو الخارج، وأيا كان محل النشاط المولد للدخل. وبحسب معيار محل الإقامة Residence Based Taxation، تفرض الدولة الضريبة على كل شخص طبيعى أو معنوى يقيم فيها، أيا كانت جنسيته وأيا كان مصدر الإيراد من داخل الدولة أو من خارجها، طالما تحقق شرط الإقامة المعتادة. ويعرف فرض الضريبة على أساس معيارى التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية بمبدأ عالمية الدخل والإيراد World Wide Income، أو الالتزام الضريبي غير المحدود<sup>(٩٢)</sup>. أما معيار الإقليمية Regional Based Taxation أو دولة مصدر الدخل Source Based Taxation، فيقصد به أن تفرض الدولة الضريبة على الدخل الذى يتحقق على

---

(٩١) د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق - جامعة الكويت، المجلد (٢٦) العدد (٣)، سبتمبر ٢٠٠٣، ص ٢٥٥. د. عبدالهادى مقبل، الضريبة من منظور دولى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - تصدرها كلية الحقوق ببنى سويف، يوليو، ١٩٩٨، ص ٣٩-٤٠.

(٩٢) أخذ المشرع المصرى بمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد فى حالات معينة منها ما كان ساريا فى ظل قانون ضريبة الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩، حيث مد نطاق الضريبة بالنسبة لتركات المصريين على جميع الأموال العقارية والمنقولة الموجودة فى مصر أو خارجها إذا كان المورث مصريا سواء مقيما فى مصر أو فى الخارج. وكذلك قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والضريبة على العاملين بالخارج والتي كانت مقررة بالقانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤، والتي كانت تقضى بفرض ضريبة على المصريين العاملين بالخارج، وفقا لدخولهم التى يتقاضونها من الدول الخارجية، والتي قضى بعدم دستورتيتها. وقد عدل المشرع الضريبي مبدأ التبعية السياسية وأخذ بمبدأ الإقامة (التبعية الاجتماعية) منذ صدور قانون ضريبة الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٣. راجع: د. عبدالهادى مقبل، المرجع السابق، ص ٣٩-٤٠. د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية....، المرجع السابق، ص ٢٥٥.

إقليمها، وبغض النظر عن جنسية صاحب الدخل أو محل إقامته. حيث يعد نشوء الدخل الذي يتحقق على إقليم الدولة سببا كافيا لفرض الضريبة على هذا الدخل، متى توافرت الشروط المتطلبة فيه، وهو ما يعرف بمبدأ الالتزام الضريبي المحدود، وتتبنى غالبية دول العالم نظام ضريبي أقرب إلى مفهوم دولة مصدر الدخل، كما توجد بعض النظم التي تجمع بين نموذج دولة مصدر الدخل ( Source Model) ونموذج دولة الإقامة ( Residence Model ) (٩٣).

ويتنازع تحديد نطاق السيادة الضريبية للدولة المضييفة على المشروع الأجنبي وفق مبدأ الإقليمية نظريتان (٩٤):

**الأولى:** نظرية القوة الجاذبة، وتتخذ منهاجا موسعا في تحديد مقدار الدخل الذي يمكن نسبته إلى منشأة دائمة مقيمة في دولة معينة. وترى هذه النظرية أن مزاولة المشروع لنشاطه من خلال منشأة دائمة أو نشاط معتاد كاف لتحديد الاختصاص الضريبي للدولة المضييفة، على أرباح المشروع الذي لديه منشأة دائمة على أرضها، حتى لو كانت هذه الأرباح أو الدخول المحققة غير مرتبطة بالمنشأة الدائمة، وسواء كانت عناصر هذا الدخل تحققت داخل الدولة الموجودة بها المنشأة أو خارجها.

**الثانية :** نظرية الرابطة الفعلية للمنشأة أو القوة الجاذبة المحدودة، وترى أن العبرة في تحديد السيادة الضريبية للبلد المضيف على المشروع الأجنبي، تقتصر على الإيرادات المحققة على أرضها، والتي لها علاقة مباشرة بالمنشأة الدائمة. ولا يحق للدولة فرض الضريبة على عناصر

---

- Michael Deverux, Rita de la Feria, “Desiging and implementing a Distanition- Based (٩٣) corporate tax”, Working papper Series Oxford University center for Business Taxation, May 2014,p.6-7.

- For a discussion of international Tax Issues, See: Richard J.Vann, “International Aspects Income Tax”. ( Taxing Law Design and Drafting), Vol.2, IMF,1998,P.2-4.

-Van Crombrugge,S , The determination of profits from Belgian and permanent (٩٤) establishment in the international tax law, 1988,p.400-403.

- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٠٥-١٠٨.



الدخل التي حققتها المنشأة خارج الدولة، ولو كانت مرتبطة بالمنشأة بصورة مباشرة. وهنا تكون القوة الجاذبة للمنشأة محدودة<sup>(٩٥)</sup>.

ويترتب على أحقية دولة الإقامة أو دولة مصدر الدخل، في فرض ضريبة على الأرباح التي يحققها المقيم خارج الإقليم، والتي يحققها غير المقيم عن دخول تولدت على أرض الإقليم، إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، وهو ما يتطلب إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتنظيم الحق في فرض الضريبة بين الدول<sup>(٩٦)</sup>.

وتهدف الاتفاقات الضريبية متعددة الأطراف بصفة عامة إلى تجنب الازدواج الضريبي ومن التجنب الضريبي<sup>(٩٧)</sup>. وتقوم اتفاقات منع الازدواج الضريبي بتوزيع قواعد الاختصاص الضريبي بين الدول، إما عن طريق منح دولة واحدة هي دولة الإقامة، حق فرض الضريبة، كما هو الحال في حالة المنشأة الدائمة، وإما عن طريق منح دولة معينة الحق في فرض الضريبة وفق تشريعاتها الضريبية، مع الاحتفاظ للدولة الأخرى المتعاقدة معها بحق فرض الضريبة<sup>(٩٨)</sup>.

وتثور أحيانا مشكلات التداخل بين التشريع الضريبي الداخلي في دولة الإقامة أو الدولة مصدر الدخل وبين اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، وقد دأبت التشريعات الضريبية على منح الاتفاقات والمعاهدات الدولية التي تكون الدولة طرفا فيها أولوية في التطبيق عند تعارض أحكام الاتفاقات والمعاهدت الدولية مع التشريع الداخلي. مثال ذلك ما قضت به المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، والتي تنص على أنه "عند تعارض شروط معاهدة دولية أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفا فيها، مع مواد وأحكام النظام الضريبي، تسرى شروط المعاهدة

---

<sup>(٩٥)</sup> وهو نهج المادة السابعة من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تحديد نطاق السيادة الضريبية للدولة المضيفة على المشروع الأجنبي. راجع :

- Sergio Andre Rocha , “ The other side of BEPS : Imperial taxation and International tax Imperialism “ IN (Eds)Sergio Andre Rocha, Alison Christians, “Tax Sovereignty in the post BEPS Era”,Kluwer Law International B.V.,Netherlands,2007.p.189.

<sup>(٩٦)</sup> د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية، المرجع السابق، ص ٢٥٦.

- For details on The Relationship of Tax Treaties and Dometic Law ,See: Richard J. Vann,” International Aspects of Income Tax “, Op.Cit.,p.9-11.

<sup>(٩٧)</sup> (Ibid,P.8-9)

<sup>(٩٨)</sup> د. مصطفى عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص ١٢، هامش (١).

أوالاتفاقية الدولية، باستثناء ما يتعلق بإجراءات مكافحة التهرب الضريبي". وفي مصر، جرى العمل على أفضلية المعاهدات والاتفاقات الضريبية الدولية عند تعارض أحكامها مع التشريع الوطنى، نموذج ذلك ما نصت عليه المادة (٣٣) من اتفاقية تجنب الازدواج بين مصر والمملكة العربية السعودية والتي تقضى بأن تخضع للضريبة الأرباح التي يحققها مشروع دولة متعاقدة فى تلك الدولة فقط، ما لم يزاول المشروع نشاطا فى الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة كائنة بها، فإذا كان المشروع يزاول نشاطا من خلال منشأة دائمة، فإن أرباح المشروع يجوز أن تخضع للضريبة فى الدولة المتعاقدة الأخرى، لكن فقط فى حدود ذلك القدر من الربح المنسوب إلى هذه المنشأة الدائمة (٩٩).

وفيما يلى نعرض للقواعد التقليدية فى مجال فرض الضريبة على الدخل، وما يمكن أن يثار بالنسبة لأنشطة الاقتصاد الرقوى فى القانون الضريبي المصرى والسعودى، ثم نستعرض متطلبات مكافحة التجنب الضريبي وتفعيل ضريبة الدخل على أنشطة الاقتصاد الرقوى فى ضوء قانونى ضريبة الدخل فى مصر وفى المملكة العربية السعودية، وذلك على النحو التالى:

#### أولا : قواعد تحديد السيادة الضريبية فى مجال ضريبة الدخل فى التشريع الضريبي المصرى :

يعتمد المشرع الضريبي المصرى، معيار الإقامة الدائمة كأساس لممارسة السيادة الضريبية على المقيم (م٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، وتبعاً لذلك يكون للدولة الحق فى فرض الضريبة طالما توافر شرط الإقامة الدائمة للشخص الطبيعي والمعنوى، وتمارس الدولة السيادة الضريبية على غير المقيم وفقاً لمبدأ إقليمية الدخل (م٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، وهو ما يعنى أن يكون للدولة حق فرض الضريبة على الدخول المتحققة على أراضيها أيا كانت جنسية أو محل إقامة أصحابها. وأبقى المشرع المصرى على معيار التبعية السياسية بالنسبة للشخص الاعتبارى، إذ اعتبره خاضعاً لأحكام القانون الضريبي المصرى، وإن مارس نشاطه خارج الدولة، طالما

---

(٩٩) تم الاطلاع على بنود اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، من خلال الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والدخل السعودية. (<https://gazt.gov.sa>)

توافرت له شروط الإقامة في مصر<sup>(١٠٠)</sup>. ومفاد ذلك، أنه يجري التمييز بين المقيم وغير المقيم في مجال فرض ضريبة الدخل في مصر:

- **فبالنسبة للمقيم**، يتم فرض الضريبة على أساس مبدأ عالمية الدخل أو الإيراد، أي فرض الضريبة على كافة ما يحققه الشخص المقيم من دخل خلال الفترة الضريبية، سواء تحقق هذا الدخل في مصر أو خارجها، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن الصفقات التي تتم عبر الحدود. وهذا مفاد نص المادة ١/٤٧ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تنص على أن تسرى الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو من خارجها....، وهو ما يعنى أن يتم الاحتكام فيما يتعلق بقواعد فرض الضريبة أو عناصر الدخل الخاضع للضريبة للتشريع الضريبي المصري. على أن يتم الالتزام بتجنب الإزدواج الضريبي الناتج عن خضوع هذه الأرباح للضريبة في دولة المصدر، كما تلتزم دولة الإقامة باحترام الالتزامات الواردة في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، وهو ما دأبت عليه التشريعات الوطنية، والاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي. نموذج ذلك، ما نصت عليه المادة (٣٣) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين مصر والمملكة العربية السعودية، حيث نصت على أنه "إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة دخلا يجوز وفقا لأحكام هذه الاتفاقية أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، عندئذ، يجب على الدولة المذكورة أولاً السماح بخصم مبلغ من الضريبة على دخل ذلك المقيم مساو لمبلغ الضريبة المدفوعة على ذلك الدخل في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. ولا يجوز أن يزيد مبلغ ذلك الخصم عن مقدار ضريبة الدخل التي يتم احتسابها قبل منح ذلك الخصم، والمنسوبة إلى الدخل الذي يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى"<sup>(١٠١)</sup>.

---

<sup>(١٠٠)</sup> وهذا مفاد نص الفقرة (٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تنص على أن (.....ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال التالية: ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري ٢ - ..... ٣-.....)

<sup>(١٠١)</sup> راجع: الموقع الإلكتروني لهيئة الزكاة والدخل السعودية (<https://gazt.gov.sa>)

- بالنسبة لغير المقيم، يتم فرض الضريبة على أساس مبدأ إقليمية الدخل أو دولة مصدر الدخل، وبموجب ذلك تفرض الضريبة على الدخل التي تتولد على أرض الدولة أيا كانت جنسية الأفراد أو محل إقامتهم. وفي هذه الحالة يجرى التمييز بين حالتين<sup>(١٠٢)</sup>:

- المستثمر غير المقيم الذي يمارس النشاط من خلال إنشاء كيان اقتصادى مستقل داخل مصر، فى هذه الحالة تطبق القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على المقيمين، حيث يعتبر الشخص المعنوى مقيما بغض النظر عن محل إقامة المساهمين فيه، إذا تم تأسيسه فى مصر وإذا كانت مصر مركز الإدارة الفعلى أو الرئيسى بالنسبة له. وهنا يجرى التمييز بين خضوع المشروع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقا لمبدأ عالمية الدخل، وبين خضوع المستثمر غير المقيم للضريبة على توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية وفقا لنص المادة (٥٦)، والمادة (٥٦ مكرر) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بإعتبار أن لكل منهما شخصية مستقلة.

- المستثمر غير المقيم الذى يمارس النشاط دون إنشاء كيان اقتصادى مستقل فى مصر، فى هذه الحالة تمارس السيادة الضريبية تبعا لمعيار مصدر الدخل، أى أن غير المقيم لا يخضع للضريبة إلا إذا كانت مصر هى مصدر الدخل. وفى هذه الحالة (أى حالة كون مصر هى مصدر الدخل) تفرض الضريبة على توزيعات الأرباح أو الأرباح الرأسمالية التى يحصل عليها المساهمون فى هذه الشركات وفقا لنص المادتين (٥٦ و ٥٦ مكرر).

ويتعين عند تحديد مصدر الدخل التمييز بين قواعد تحديد مصدر الدخل الواردة فى المادة (٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، التى يتم تطبيقها فقط على المستثمرين المقيمين فى دول ليس بينها وبين الدول المضيفة للاستثمار اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبى، وبين تحديد قواعد مصدر الدخل الواردة فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى<sup>(١٠٣)</sup>، مع أفضلية تطبيق قاعدة المصدر الواردة فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى عن قاعدة المصدر الواردة فى التشريع الضريبى الداخلى، حال الاختلاف بينهما، وعلى نحو ما سبق الإشارة إليه فى المادة (٣٣) من الاتفاقية

(١٠٢) أنظر: د. مصطفى عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبى، المرجع السابق، ص ١٤.

(١٠٣) د. مصطفى عبدالقادر، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية: دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ونموذج الأمم المتحدة، ٢٠١٢، (د.ن)، ص ٥٠٣.

المصرية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي، والمادة ( ٢٥ ) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

### الإقامة الضريبية في قانون ضريبة الدخل المصري :

مايزت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بين إقامة الشخص الطبيعي وإقامة الشخص المعنوي، كما يلي:

( أ ) إقامة الشخص الطبيعي: يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر، أو كان يقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو منقطعة خلال السنة، والمصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من الخزنة المصرية.

( ب ) إقامة الشخص الاعتباري: يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر إذا تأسس وفقاً للقانون المصري، أو كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر، وإذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسماله<sup>(١٠٤)</sup>. وتعتبر مصر مركزاً للإدارة الفعلية للشخص الاعتباري، إذا تحققت في شأنه حالتين على الأقل من الحالات الآتية :

- ١- إذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- ٢- إذا كانت هي المقر الذي تتعقد فيه اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٣- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٤- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء المساهمين الذين تزيد حصتهم عن نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

ولا يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلي إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتباري اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية<sup>(١٠٥)</sup>.

---

(١٠٤) الفقرة (٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.  
(١٠٥) المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وقد أضيفت الفقرة الأخيرة من هذه المادة بالقرار الوزاري رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ (الوقائع المصرية - العدد ٨٣ - بتاريخ ١٥ أبريل ٢٠٠٦)

## صورتحقق الدخل فى مصر:

تبيّن المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل سالف الذكر متى يتحقق الدخل فى مصر، حيث نصت على أن الدخل المحقق من مصدر فى مصر يشمل ما يأتى:

- (أ) الدخل من الخدمات التى تؤدى فى مصر بما فى ذلك المرتبات وما فى حكمها.
- (ب) الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم فى مصر، ولو أدى العمل فى الخارج.
- (ج) الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم به فى مصر.
- (د) الدخل من الأعمال التى يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر.
- (هـ) الدخل من التصرفات فى المنقولات التى تخص منشأة دائمة فى مصر.
- (و) الدخل من الاستغلال والتصرف فى العقارات وما فى حكمها الكائنة فى مصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.
- (ح) حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر.
- (ط) العائد الذى تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم فى مصر والعائد الذى يتم سداه من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكة غير مقيم فيها.
- (ى) مبالغ الايجار ورسوم التراخيص والاتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى تدفع من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكة غير مقيم فيها.
- (ك) الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر.
- (ل) الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، وكذا الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية للشركات

المصرية المقيمة غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة فى الخارج<sup>(١٠٦)</sup>.

### المنشأة الدائمة فى قانون ضريبة الدخل المصرى :

حددت المادة الرابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل فى مصر، المقصود بالمنشأة الدائمة، حيث نصت على أنه يقصد بالمنشأة الدائمة فى تطبيق أحكام هذا القانون، كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر، وتشمل على الأخص: محل الإدارة، الفرع، المبنى المستخدم كمنفذ للبيع، المكتب والمصنع والورشة، المنجم أو حقل البترول أو حقل الغاز أو المحجر أو أى مكان لإستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات، وكذلك المزرعة أو الغراس أو موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك.

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود بإسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع. ولا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم فى مصر إذا استخدم المكان فى مصر للأغراض التالية:

- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض أو لغرض إعادة التصنيع بواسطة مشروع آخر.
- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بعمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

---

(١٠٦) أضيف هذا البند للمادة الثالثة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ (الجريدة الرسمية - العدد ٢٦ مكرر (أ) بتاريخ ٣٠ يونيه ٢٠١٤)

- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوّل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط (١٠٧).

- الأعمال الصناعية أو التجارية التى تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.  
ولا تعنى سيطرة شركة مقيمة على شركة أخرى غير مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

ويعتبر السمسار أو الوكيل قد كرس معظم جهده أو وقته خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية إذا كان نشاطه على وجه كلى أو شبه كلى باسم الشركة، وكانت الشروط التى تنظم علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التى تنظم العلاقة بين المنظمات المستقلة (١٠٨).

#### موقف المشرع الضريبى المصرى من التجنب الضريبى فى مجال ضريبة الدخل :

نظم قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إجراءات مكافحة التجنب الضريبى فى مجال ضريبة الدخل، من خلال: أسعار التحويل، وما يمكن اعتباره تخطيط ضريبى جائر، ومن خلال تفتيت الدخل، كما يلى:

#### بالنسبة لمكافحة التجنب الضريبى الناتج عن أسعار التحويل :

عالج التشريع الضريبى المصرى سعر التحويل فى المادة رقم ٣٠ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمواد من ٣٨ إلى ٤٠ من اللائحة التنفيذية للقانون، كما صدر قرار وزير المالية رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨، بالتعليمات الإرشادية المحدثة لتسعير المعاملات والتى يتم استخدامها فى فحص ملفات تسعير المعاملات. وتنص المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل

---

(١٠٧) ويقصد بالعمل ذى الصفة التمهيدية أو المساعدة الواردة فى البند (٥) من الفقرة (٣) من المادة الرابعة المشار إليها بهالديه، كل عمل لا يساهم فى تحقيق دخل يخضع للضريبة (م ٤٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل) .

(١٠٨) المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المشار إليه.



المصرى المشار إليه، على أنه "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد ....."، وللمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد فى معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التى تتم فيما بينهم(م ٣٨ من اللائحة).

والأشخاص المرتبطون فى تحديد هذه المادة هم كل شخص مرتبط بالمول بعلاقة تؤثر فى تحديد قيمة الوعاء. كالزوج والزوجة والشركاء فى شركات الأشخاص، أى شركتين يملك شخص آخر ٥٠% على الأقل من قيمة الاسهم أو الحقوق التصويتية فى كل منهما.

ويتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه فى المادة(٣٠) من القانون طبقا لإحدى الطرق التالية (م ٣٩ من اللائحة):

١- طريقة السعر الحر المقارن، ووفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

٢- التكلفة الإجمالية مضافا إليه هامش الربح، وبحسب هذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالى تكلفة السلعة أو الخدمة مضافا إليه هامش الربح، على أساس هامش الربح الذى يحصل عليه الممول فى معاملاته التى تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذى يحصل عليه طرف مستقل آخر فى معاملات أخرى مشابهة.

٣- طريقة سعر إعادة البيع، هنا يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة بين الأطراف المرتبطة، وفقا لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط، بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذى يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذى يحصل عليه الممول فى معاملة مماثلة.

وتكون الأولوية فى تحديد سعر التحويل لطريقة سعر المعاملة المماثلة بين الأشخاص المستقلة (السعر الحر المقارن). وفى حالة عدم تطبيق أى من الطرق الثلاث المشار إليها يجوز اتباع أى طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول (م ٤٠ من اللائحة).

وقد اعتمد الدليل التطبيقي لمصلحة الضرائب المصرية لعام ٢٠١٨، طريقة السعر الحر المقارن لتحديد السعر المحايد، أى أن المصلحة تستخدم سعر المعاملة المماثلة بين الأشخاص المستقلة مباشرة، كبديل لسعر المعاملة بين الأشخاص المرتبطة<sup>(١٠٩)</sup>.

لكن، اللافت أنه رغم أهمية تضمين التشريع الضريبي المصرى (من خلال القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، قواعد لتنظيم مفهوم الارتباط بين الشركات والشركات المرتبطة وأسعار التحويل، وأهمية ذلك لمكافحة التجنب الضريبي الدولى، إلا أن الواقع يشير إلى تأخر تطبيق هذه الآليات، وما زالت المليارات تضيع على الخزنة المصرية، بسبب إبداعات المستثمرين فى إنشاء كيانات فى الحذر الملاذية، مرتبطة بالشركات الأم فى مصر، ويتم تحويل الأرباح إليها بدون دفع ضرائب لأن الملاذات الآمنة لا تفرض الضريبة أو تفرضها بأسعار زهيدة<sup>(١١٠)</sup>.

### مكافحة التجنب الضريبي الناتج عن ممارسات تدخل فى نطاق التخطيط الضريبي الجائر:

استحدثت قانون ضريبة الدخل المصرى المادة (٩٢ مكرر)، بموجب تعديل أدخله على قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بموجب قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤. وتنص (٩٢ مكرر) المشار إليها على أنه "عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر

---

<sup>(١٠٩)</sup> عمرو المنير، "الأعيب التهرب عبر الملاذات الضريبية"، جريدة المال، ٣٠ ابريل ٢٠١٩. جدير بالذكر أن هذه ليست المرة الأولى التى يتم فيها عمل نموذج لتسعير المعاملات الدولية فى مصلحة الضرائب المصرية، حيث تم عمل هذا النموذج عام ٢٠١٠ ولم يطبق، وعام ٢٠١٦ ولم يطبق. (محمد جاد، هل يدفع الكبار الضرائب، فى محرر: محمد جاد وآخرون، الضرائب لمصلحة من، دار المرايا، القاهرة، ٢٠١٩، ص ١٠٤-١٠٥)

<sup>(١١٠)</sup> تشير دراسة- أسامة دياب، السياحة الضريبية ....- سابقة الذكر، إلى أنه خلال الفترة من ١٩٧٣ إلى ٢٠١٣، كانت جزيرة كايمان وهى إحدى الملاذات الضريبية المهمة تحتل المركز السادس بين البلاد التى لها استثمارات أجنبية فى مصر، تليها فى الأهمية الجذر العذراء البريطانية وتحتل المركز الحادى عشر. (راجع: أسامة دياب، السياحة الضريبية، المرجع السابق، ص ١١)

الضريبي لأي معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، ويستوى في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن يتم على مرحلة أو عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجواهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة".

ويعتبر التجنب الضريبي غرضاً رئيسياً في حكم المادة (٩٢ مكرر)، في الحالات التالية:

- إذا كان الربح المتوقع للمعاملة قبل خصم الضريبة ضئيلاً بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

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

- إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض، أو يؤدي إلى إلغاء بعضها البعض.

وربما تستوجب أمانة العرض، التذكير بأن هذه المحاولة التشريعية الفضاضة (٩٢ مكرر)<sup>(١١١)</sup>، التي استهدفت سد الباب أمام ممارسات التجنب الضريبي الجائر في مصر، - والتي أتت على خلفية صراع بائس خاضته دون جدوى مصلحة الضرائب المصرية مع شركة أوراسكوم بمناسبة بيع الأخيرة لأسهمها في (أوراسكوم بيلدينج) لصالح شركة (لافارج) الفرنسية-، لم تجد الطريق ممهداً أمامها للتطبيق، حيث تم تجميد نص المادة (٩٢ مكرر) وتفرغته من مضمونه بموجب تعديل تشريعي يوقف العمل بضرعية الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في البورصة لمدة عامين بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥<sup>(١١٢)</sup>، ثم لمدة ثلاثة أعوام تنتهي عام ٢٠٢٠ بموجب القانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧<sup>(١١٣)</sup>.

---

(١١١) يذكر أن المخطط الضريبي لشركة أوراسكوم، استغل ثغرة في المادة (٨/٥٠) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي بموجبها تعفى من الضريبة عمليات بيع الأسهم من خلال البورصة، وأضاف المشرع المصري المادة (٩٢ مكرر)، بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ (الجريدة الرسمية، العدد ٢٦ مكرر أ بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠١٤)، باعتبارها الترياق، للحد من ممارسات التجنب الضريبي الجائر، (١١٢) (الجريدة الرسمية، العدد ٣٤ تابع، بتاريخ ٢٠ أغسطس ٢٠١٥) .

بالنسبة لمكافحة التجنب الضريبي الناتج عن المعاملات الهادفة إلى تفتيت الدخل:

استخدم المشرع الضريبي المصرى الآليات المعتادة، والتي غالبا ما تلجأ إليها التشريعات الضريبية، لمواجهة المعاملات الهادفة إلى تفتيت الدخل بغرض التجنب الضريبي، ومن أهمها مايلي:

- الإعراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، ومن ثم اخضاع صافى أرباح الشركة للضريبة قبل توزيعها، وهذا ما ذهب اليه المشرع الضريبي المصرى فى قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث نصت المادة (١/٤٨) على أنه " فى تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون<sup>(١١٤)</sup>، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى: ١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيا كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركة الواقع ٢-.....".

ومفاد ذلك، أن يعتبر كل شريك ممولا مستقلا يحاسب ضريبيا عن حصته فى ربح الشركة، بالإضافة إلى ما يحصل عليه من دخول أخرى خاضعة للضريبة. ويستثنى من ذلك، حالة شركة الواقع التى تقوم عندما تؤل ملكية المنشأة الفردية إلى الورثة بعد وفات صاحبها، حيث تحتسب الضريبة على حصة الوارث من أرباح المنشأة مضافا إليها أرباحه من الإيرادات الأخرى، على اعتبار أن كل وارث منهم ممول فرد<sup>(١١٥)</sup>، بشرط أن يقوم الوارث باستغلال المنشأة، أما إذا كف عن استغلالها بعد وفاة مورثه فإن المنشأة تعتبر بالنسبة له شركة<sup>(١١٦)</sup>.

ويقلص الاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، فرص التجنب الضريبي، نتيجة عدم تمتع الممول بالإعفاء الشخصى لكل شريك، كما لا يتمتع الممول بالمعاملة الخاصة

(١١٣) (الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ مكرر ب، بتاريخ ١٩ يونيه ٢٠١٧)

(١١٤) تنص المادة ٤٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠١٩، على أن تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها.

(١١٥) حدد مفهوم شركة الواقع، نص المادة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتنص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون، على أنه "إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر، يعامل كل منهم ضريبيا معاملة الفرد المنصوص عليها فى القانون".

(١١٦) وهذا ما انتهى إليه قضاء النقض فى مصر، فى تفصيلات ذلك، ارجع إلى: د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر، مرجع سبق ذكره، ص ٤٧.

لكل دخل أو إيراد حسب مصدره، فضلا عن خضوع الشركة ككل لسعر نسبي بدلا من خضوع كل شريك على حده لسعر ضريبي منخفض، يتفاوت حسب شرائح الدخل المختلفة.

- وضع حد أقصى لما يمكن أن تخصصه المنشأة من الأرباح السنوية الصافية لتوظيفاتها الذاتية، على سبيل المثال، تنص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، على أن الاحتياطات والمخصصات بجميع أنواعها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، وبموجب نص المادة (٢٠) من القانون، يشترط لعدم خضوع الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية بغرض تقديمها كحصة عينية في رأسمال شركة مساهمة، أن تكون الأسهم المقدمة للحصة العينية إسمية وألا يتم التصرف فيها قبل خمسة أعوام<sup>(١١٧)</sup>.

- عدم خصم الأجور والمرتببات وما في حكمها المدفوعة للمكف وزوجة والأولاد وللشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة وللمدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذي يمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية الحصص في الشركة. وقد ذهب قضاء النقض في مصر إلى أن ما يدفع للمدير في شركات التضامن مقابل إدارته للمنشأة لا يعد من التكاليف واجبة الخصم، لأن مركز المدير في شركة التضامن أو شركة التوصية مركزه بالنسبة للمنشأة مركز التاجر الفرد الذي لا يفرض له القانون عند احتساب الضريبة على أرباحها أجرا مقابل إدارته لها، ولو كانت هناك صلة قرابة تربط هؤلاء العمال بصاحب المنشأة، مع وجوب التأكد من تناسب الأجر مع ما يؤديه هؤلاء العمال من عمل، ولمحكمة الموضوع تقدير ذلك<sup>(١١٨)</sup>.

---

(١١٧) كذلك حددت المادة (٢٢) من القانون شروط التكاليف واجبة الخصم، وحددت المادة (٢٣) نسب ما يستقطع من الأرباح السنوية لحساب المعاشات وصناديق الادخار والتبرعات والاعانات والتأمين لصالح الممول، وحددت المواد أرقام (٢٥ و ٢٦ و ٢٧) ضوابط ونسب الاهلاكات واجبة الخصم، والمواد ٢٩ و ٢٩ مكرر ضوابط الخسائر واجبة الخصم.

(١١٨) وهي القاعدة التي انتهجها المشرع المصري في ظل قانوني ضريبة الدخل: رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١، ورقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، لكن بصدور القانون ٩١ رقم لسنة ٢٠٠٥، أثير الخلاف حول أجر الشريك المتضامن وهل يعتبر من التكاليف واجبة الخصم أم غير واجبة الخصم، حيث اعتبر القانون الأخير شركات التضامن في حكم شركات الأموال من المنظور الضريبي(د. ماهر ظاهر، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٢٢٩-٢٣٠). وقد انتصر قضاء النقض في مصر لعدم اعتبار أجر الشريك المتضامن من التكاليف واجبة

- عدم الاعتداد بالهبات والتصرفات الى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين، وكذا شركات الأشخاص العائلية التي تقوم بين الزوج والزوجة والأولاد القصر لتفنيته الأرباح<sup>(١١٩)</sup>.

ثانيا : المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقوى فى ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

سبق أن أوضحنا، أنه فى مجال ضريبة الدخل فى مصرتمارس السيادة الضريبية على أساس معيار الإقامة(م ٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، أو وفقا لمبدأ إقليمية الدخل(م ٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

ويدخل تخصيص حق فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقوى ضمن القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على الأرباح التجارية، الواردة فى المادتين الخامسة (بشأن تعريف المنشأة الدائمة) والسابعة (بشأن توزيع الأرباح على المنشأة الدائمة) من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى، والتي تتطلب مزاوله النشاط من خلال منشأة دائمة، وتعتبر المنشأة الدائمة بالنسبة للنشاط التجارى هى الألية التى يتم من خلالها قياس مستوى التواجد الاقتصادى للمشروع حتى يتسنى منح حق ممارسة السيادة الضريبية لدولة المصدر وفى حدود الأرباح التى يمكن نسبتها للمنشأة، عملا بمبدأ القوة الجاذبة المحدودة (الرابطه الفعلية للمنشأة) فى تحديد السيادة الضريبية للبلد المضيف على المشروع الأجنبى. والتي تنص على أن تخضع الأرباح التى يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقبتين للضريبة فى تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطا فى الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كائنه بها، فإذا كان المشروع يزاول نشاطا عن

---

الخصم. فى هذا التفصيل، أنظر: د. رمضان صديق، التجنب الضريبى بين الإباحة والحظر، المرجع السابق، ص ٥٩-٦٠.

(١١٩) وهى القاعدة التى أنتهجها المشرع المصرى منذ قانون ضرائب الدخل لعام ١٩٣٩، والذى نص على أن تفرض ضريبة على التصرفات التى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال الخمس سنوات السابقة على السنة الخاضع إيرادها للضريبة. (المادة الثالثة من القانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩).

طريق منشأة دائمة، فإن أرباح المشروع يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقا لحكم هذه الفقرة، لكن فقط في حدود ذلك القدر من الربح المنسوب إلى هذه المنشأة<sup>(١٢٠)</sup>.

هكذا، تمثل المادتان (٥، ٧ المشار إليهما) إصلاحا مهما في المجال الضريبي الدولي، بوضعها حدا للتخطيط الضريبي الجائر الذي خلفه المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة<sup>(١٢١)</sup>. وفي ضوء التحليل السابق، يبين أنه لا تتور أية مشكلة بشأن إخضاع الشركات العاملة في مجال أنشطة الاقتصاد الرقمي لضريبة الدخل على كافة ما تحققه الشركة المقيمة من إيرادات في الداخل والخارج، لكن تبدوا المشكلة في أمرين إثنين<sup>(١٢٢)</sup>:

- مدى سيطرة النظام الضريبي على مصادر الدخل لهذه الشركات، وبخاصة حال تجاوز النشاط حدود الدولة.

- تحديد دولة الإقامة، حيث يصعب الحكم على اعتبار الشخص مقيم ضريبيا في دولة معينة وفقا للقواعد العادية التي تطبقها الدول. فمن الملاحظ أن معيار المدة الزمنية الأطول كآلية لإثبات الإقامة الدائمة، لا يلائم تحديد السيادة الضريبية على الدخل الناتج عن التجارة الالكترونية، بالنظر إلى عدم حاجة الممول إلى الانتقال من الدولة التي يتوطن فيها لمزاولة نشاطه، فضلا عن أنه من الصعوبة بمكان متابعة حجم نشاط التجارة الالكترونية، لمعرفة الدولة التي يكون فيها للممول

---

Articles (7): Attribution of Profits to Permanent Establishments, came with the <sup>(١٢٠)</sup> following wording:” The profits of an enterprise of a contracting state shall be taxable only in that stste unless the an enterprise carries on business in the other contractin stste throw permanent stablshment situated therein. If the enterprise carries on business as a foresaid , The profits of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to that permanent stablshment”. See: OCED, Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention,( Center For Tax Policy and Administration) , 7 July to 31 December 2008 , p.3.

According to Sergio Andre Rocha( The application of Article 5, putting an end to <sup>(١٢١)</sup> “aggressive Tax Planning” involving permanent establishment. According to Sergio Andre Rocha – Too - , (Article 7 as it stands today would be the death Certificate for various controversies generated by the concept of permanent establishment). For more details See: Sergio Andre Rocha, “The other side of BEPS : Imperial taxation and International tax Imperialism “ Op.Cit.,p197.

<sup>(١٢٢)</sup> د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، المرجع السابق، ص ٢٥٧- ٢٥٨.

مصالح رئيسية أو حيوية. يضاف إلى ذلك تأثير تكنولوجيا الاتصالات الحديثة على تحديد إقامة الشركة، وقد يؤدي ذلك إلى تعدد حالات الإقامة للشركة وتجزئة الأرباح، كما أن إمكانية استخدام وسائل الاتصال الحديثة في عقد الاجتماعات وإصدار التعليمات والقرارات المنظمة لسياسات الشركة، يقلل من أهمية الاعتماد على مكان الإدارة الفعلي أو مركز الإدارة الرئيسي والمراقبة في تحديد الإقامة الدائمة للشركة<sup>(١٢٣)</sup>.

أما بالنسبة للشخص غير المقيم فقد حدد البند الثاني من المادة السابعة والأربعين من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، النطاق المكاني للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة، حيث نص على أن "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة والتي تتحقق من خلال منشأة دائمة في مصر". وهو ما أكدته المادة السابعة من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي المشار إليها، والنموذج المصري للاتفاقيات الثنائية بشأن أرباح الأعمال<sup>(١٢٤)</sup>.

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

لكن يلاحظ أن مفهوم المنشأة الدائمة بالمعنى المتقدم وعلى النحو الوارد في المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل في مصر، يهدر حق الدولة المصرية في السيادة الضريبية الكاملة على أنشطة الاقتصاد الرقمي، ويرجع ذلك إلى :

- المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تضيق من مفهوم المنشأة الدائمة، باشتراطها ضرورة وجود مكان ثابت لمزاولة النشاط حتى يتوافر مفهوم المنشأة الدائمة، وهو ما

---

Volker Kabish, Tax aspects of international economic conference ,electronic <sup>(١٢٣)</sup> commerce Legal Issues Platform, ECLIP- Espirt Project, No.27028,2000,P.3.

- د.رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، المرجع السابق، ص ٢٦١-٢٦٢.

<sup>(١٢٤)</sup> نموذج ذلك اتفاقية تجنب الازدواج بين مصر والمملكة العربية السعودية، سابقة الذكر.



أكدته المادة ٢/٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥<sup>(١٢٥)</sup>، وهو ما يتعارض مع الطبيعة الخاصة لأنشطة الاقتصاد الرقمي، والتي تتيح للمشروع أن يتعامل مع المستهلكين في الدولة المضيفة دون دون اشتراط الوجود المادى لمزاولة النشاط. كما أن الدورة التجارية الالكترونية من الممكن أن تتم كاملة على أرض الدولة المضيفة، دون أن تتم فى صورة سلع مادية على أرض الواقع<sup>(١٢٦)</sup>.

- **يستثنى** القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بموجب الفقرة (٢) من المادة (٤) أماكن تخزين وعرض البضائع والسلع وتجميع المعلومات والتسليم من مفهوم المنشأة الدائمة، كما لا يعد من قبيل المنشأة الدائمة بموجب الفقرة (٢) من المادة (٤) من القانون المشار إليه الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل، ما لم يثبت أن أعمال هذا الوكيل أو السمسار مكرسة كلياً أو شبه كلياً للعمل لصالح الشركة الأجنبية. ومن شأن كل ذلك أن يقلل من فرص السيطرة الضريبية على أنشطة الاقتصاد الرقمي، رغم مزاولة الشركات للنشاط وخلق القيمة فى مصر. كما أن المشروع الأجنبى فى ظل الطبيعة الخاصة لأنشطة الاقتصاد الرقمى لا يكون بحاجة إلى وكلاء عنه فى الدولة المضيفة، حتى يبرم الصفقات فى الدولة التى يتم البيع لعملائه المقيمين فيها، وهو ما يقلل أهمية الاعتماد على المنشأة الدائمة فى تحديد السيادة الضريبية.

- تتناول الفقرة الأولى من المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، اعتبار أن **وكيل المؤسسة التابع** الذى يعمل لحساب المشروع، يعد منشأة دائمة، متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها، وهو ما يهدر حق الدولة المصرية فى إخضاع كثير من أنشطة الاقتصاد الرقمى للضريبة، حتى ولو مارس وكيل المؤسسة التابع، أنشطة الشراء والبيع لصالح المشروع.

- مفاد نص المادة (٢/٤٧) من قانون ضريبة لدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ألا تخضع الأنشطة التى تزاولها الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة عن غير طريق منشأة دائمة للضريبة، وهو ما يؤدى إلى تآكل الوعاء الضريبى، ويعد بمثابة مكافأة غير مبررة لهذا النوع من الشركات،

---

<sup>(١٢٥)</sup> تنص المادة ٢/٤٧ من قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، على أن ".... تسرى الضريبة على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التى إلى الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر".

<sup>(١٢٦)</sup> د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، المرجع السابق، ص ٢٦٤-٢٦٥.

فى حىن تخضع الأرباح التى تحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة للضريبة ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة<sup>(١٢٧)</sup>.

وفى ضوء ما تقدم، فإن مفهوم المنشأة الدائمة على النحو الوارد بالمادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يحد من قدرة التشريع الضريبي المصرى على مواجهة ظاهرة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقوى فى مجال الضريبة على الدخل. كما أن جهود مكافحة التجنب الضريبي من خلال الملاذات الأمنة وأسعار التحويل تحتاج الى تفعيل، وخاصة وأن قانون غسل الأموال رقم ٨٠ لسنة ٢٠٠٠، لم يمس الجذر الملاذية من قريب أو من بعيد.

### ثالثاً: قواعد تحديد السيادة الضريبية فى مجال ضريبة الدخل فى التشريع الضريبي السعودى :

يعتمد المشرع الضريبي السعودى على معيار إقليمية الدخل كأساس لممارسة السيادة الضريبية<sup>(١٢٨)</sup>. وقد اعتبر المشرع الضريبي السعودى الدخول المتحققة داخل المملكة هى الأساس فى فرض الضريبة بالنسبة للشركات التى ليس لها فروع فى الخارج (المادة الثانية المشار إليها)، أما الشركات التى لها فروع فى الخارج فيتم التفرقة بينها كما يلى<sup>(١٢٩)</sup>:

- الشركات التى لها فروع مستقلة فى الخارج، فيخضع للضريبة دخول المركز الرئيسى داخل المملكة، ولا تخضع للضريبة الدخول المتحققة عن الفروع الموجودة فى الخارج.

---

<sup>(١٢٧)</sup> هذا مفاد الفقرة الأولى من المادة (٤٧) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتى تنص على أن " ... تسرى الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من مصر أو من خارجها ....."

<sup>(١٢٨)</sup> وهذا مفاد نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل السعودى لعام ١٤٢٥، والتى تشترط لسريان الضريبة على الدخول والأرباح للأفراد أو الشركات الخاضعة لها، أن تتحقق الدخول من منشأة دائمة أو من مصادر داخل المملكة.

<sup>(١٢٩)</sup> وذلك تمشياً مع نظرية ارتباط الربح بالمنشأة، وهذا ما دأبت عليه الاتفاقات النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي السعودى (على سبيل المثال المادة ٣٣ من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية )، واتساقاً مع المادة ٧ من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي ونموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية.

- الشركات التي لها فروع غير مستقلة في الخارج، يخضع للضريبة الدخل المحققة عن المركز الرئيسي وتلك المتحققة للفرع خارج المملكة.

وتطبيقاً لمبدأ الإقليمية، جرى عمل مصلحة الزكاة والدخل منذ عام ١٤٠٧، على استبعاد الإيرادات المتحصلة من عمليات الإيداع والإقراض التي تقوم بها البنوك ومؤسسات الإقراض والتمويل الأجنبية، إذ لم يكن لها فروع أو مكاتب أو ممثل مقيم في المملكة، تأسيساً على أن تلك العمليات لا تعتبر من قبيل ممارسة النشاط داخل المملكة، فلا يخضع الإيراد المتحقق عنها بالنسبة للبنك أو المقرض الأجنبي لضريبة الدخل<sup>(١٣٠)</sup>.

وفي نظام ضريبة الدخل السعودي، تفرض ضريبة علي دخل الأفراد الشخصي، وعلي الدخل أو الربح الذي تدره استثمارات رؤوس الأموال. وبموجب المرسوم الملكي رقم ٥٧٦/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ١٤/٣/١٣٧٦ (١٩٥٦)، بتعديل بعض أحكام المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ٢١/١/١٣٧٠ (١٩٥٠) بشأن ضريبة الدخل، فإنه: " تفرض ضريبة علي مجموع ما يحصل عليه الفرد من غير السعوديين من الدخل الشخصي أو أي دخل يحصل عليه من استثمارات رؤوس الأموال " <sup>(١٣١)</sup>.

وبموجب نص المادة (٢) من نظام ضرائب الدخل السعودي الصادر عام ١٤٢٥، تسرى ضريبة الدخل على:

- الأشخاص الطبيعيين غير السعوديين عن أي دخل ناتج داخل المملكة.
- شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين مقيمين أو غير مقيمين.

---

<sup>(١٣٠)</sup> أتي هذا الرأي استناداً لقرار وزير المالية رقم ٧٦٩٩/٤ بتاريخ ١٣٩٤/٥/٢٠، واعتمد هذا التوجه من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي. (د.خالد بن عبدالعزيز الرويس، الخسوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودي، مجلة الحقوق - الكويت، مجلد ٢٩، العدد ٢، ٢٠٠٥، ص ٢٠٢).

<sup>(١٣١)</sup> الموقع الإلكتروني لوزارة المالية السعودية علي شبكة المعلومات الدولية: <http://www.mof.gov.sa>

- دخل غيرالمقيمين سواء كانوا طبيعيين أواعتباريين، سعودي أوغير سعوديين، ممن يمارسون النشاط داخل المملكة من خلال منشأة دائمة، أو يحققون دخلا آخر من مصادر في المملكة.

- دخل الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي، وفي إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

و"تخضع للضريبة كل الشركات التي تتعاطي كافة الأعمال في المملكة، وفيما يخص المملكة من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت".

وطبقا لنص المادة (٤٤) من نظام ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، تفرض ضريبة استثمار الغاز الطبيعي علي كل شخص (طبيعي أواعتباري) يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وسوائله ومكثفاته داخل المملكة أو منطقتها الاقتصادية الخالصة أوجرفها القارى، بما في ذلك من يحملون الجنسية السعودية ومن في حكمهم.

ويقصد بالعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي كافة أعمال التنقيب عن الغاز الطبيعي وإنتاجه وتجميعه وتنقيته ومعالجته وتجزئة سوائله وإنتاج وتجميع مكثفاته، ونقله. ويعد نشاط توزيع الغاز وسوائله من خلال شبكات التوزيع المحلية المرخص به وفقا لنظام امدادات الغاز وتسعييره من أوجه الاستثمار فى الغاز الطبيعي، كما يعد نشاط تخزين الغاز وسوائله المرخص به نشاط قائم بذاته وفقا لنظام امدادات الغاز وتسعييره من أوجه الاستثمار فى الغاز الطبيعي(م ٤٥ من القانون).

وتتحمل الدولة الزكاة وضريبة الدخل المترتبة على الاستثمار فى الصكوك والسندات الحكومية التى تصدر محليا بالريال السعودى<sup>(١٣٢)</sup>. وأوضحت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودى لعام ١٤٢٥، في تبيان الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل، ما يلى:

---

(١٣٢) قرار زير المالية رقم ٢٢١٨ بتاريخ ١٤٤٠/٧/٧، والصادر تنفيذيا لقرار مجلس الوزراء السعودى رقم ١٦٣ بتاريخ ١٤٤٠/٣/١٩.

١- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل علي شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين، مقيمين أو غير مقيمين، ولا تعد حصص غير السعوديين في الشركات السعودية المختلطة التي تشارك في شركات أموال مقيمة حصصا سعودية لأغراض هذا النظام. كما تطبق أحكام النظام علي الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلا من مصادر في المملكة.

٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة علي النحو التالي:

- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام يخضع لضريبة الاستقطاع وفقا للقواعد التي حددتها تلك المادة<sup>(١٣٣)</sup>.

- إذا كان الدخل يمثل أرباحا رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحا رأسمالية ناتجة عن حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقا للقواعد العامة للنظام.

هكذا، تكون المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، قد مايزت بين الممولين تبعا لشخصياتهم القانونية، بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، وتبعا لجنسياتهم، بين السعوديين وغير السعوديين، كما فرقنا بين المقيم وغير المقيم.

وعليه، يخضع لنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، ما يلي :

١- الشخص الطبيعي غير السعودي، إذا كان مقيما في المملكة ويمارس النشاط فيها، إذا كان شريكا في شركة أشخاص مقيمة، إذا كان شريكا متضامنا في شركة توصية بالأسهم مقيمة.

---

<sup>(١٣٣)</sup> بحسب نص الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، تشمل هذه الدخول ما يلي: الايجارات، الاتاوة أو الريع، أتعاب الإدارة، دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوى أو بحرى، دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية، وأية دفعات أخرى تحددها اللائحة).

- ١- دخل غير المقيم ممن يمارسون النشاط داخل المملكة من خلال منشأة دائمة أو يحققون دخلاً آخر من مصادر في المملكة.
- ٢- شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها وتعامل صناديق الاستثمار معاملة شركات الأموال.
- ٣- شركات التوصية البسيطة المقيمة عن مجموع حصص الشركاء الموصين من غير السعوديين، وتعد الشركة مقيمة في المملكة حال تأسيسها وفقاً لنظام الشركات السعودي، وأن يكون مركز إدارتها الرئيسية في المملكة.
- ٤- كل شخص طبيعي أو معنوي سعودي أو غير سعودي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

#### الإقامة الضريبية في قانون ضريبة الدخل السعودي :

أوضحت المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، متى يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة، ومتى يعد الشخص المعنوي مقيماً في المملكة.

#### ( أ ) إقامة الشخص الطبيعي :

يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة العربية السعودية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:

١- أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة مدة لا يقل مجموعها عن ثلاثين يوماً في السنة.

واختار قانون ضريبة الدخل السعودي أن يحدد مدة الإقامة بالأيام، وقرنها بشرط السكن الدائم، لتأكيد نية الاستقرار.

وعرفت المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، السكن الدائم بأنه المسكن المملوك للشخص الطبيعي أو المستأجر بعقود إيجار خلال السنة الضريبية لا تقل في مجموعها عن سنة، أو السكن المؤمن للشخص الطبيعي من أي جهة أخرى خلال السنة الضريبية لمدة لا تقل عن سنة.

٢- المقيم في المملكة مدة لا تقل عن (١٨٣) يوماً في السنة، وتعتبر الإقامة في المملكة لجزء من اليوم يوم كامل، ولا تعد إقامة شخص في المملكة وهو في حالة عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت) <sup>(١٣٤)</sup>، ولا يؤخذ بالجنسية في تطبيق حكم هذه المادة <sup>(١٣٥)</sup>.

وعلى خلاف قانون ضريبة الدخل في مصر، لم يتطرق قانون ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية لحالة السعودي الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من الخزانة السعودية، ويرجع ذلك إلى إعفاء السعوديين عموماً ومن في حكمهم (مواطني دول مجلس التعاون الخليجي) من نظام ضريبة الدخل وخضوعهم لفريضة الزكاة <sup>(١٣٦)</sup>.

### (ب) إقامة الشخص المعنوي :

تعد الشركة مقيمة في المملكة إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

- ١- أن تكون منشأة وفقاً لقانون الشركات السعودي.
- ٢- أن تكون المملكة مقر إدارتها الرئيسي، وهو المكان الذي يتم فيه رسم السياسات العليا واتخاذ القرارات الرئيسية للشركة، وعقد اجتماعات مجلس الإدارة بصورة معتادة، أو أن تكون معظم أعمال الشركة التي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة <sup>(١٣٧)</sup>.

### صور تحقق الدخل في المملكة العربية السعودية :

أما عن صور تحقق الدخل في المملكة فيقصد به الدخل المتولد من أي نشاط استثماري يقصد منه تحقيق الربح، ويشمل علي سبيل المثال النشاط التجاري بكل صورته، وكذلك النشاط المهني أو الحرفي وأي نشاط آخر مشابه يهدف إلي الربح، سواء تم باستخدام أموال منقولة أو غير منقولة، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية المتحققة من التصرف في الأوراق المالية المتداولة في

<sup>(١٣٤)</sup> المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

<sup>(١٣٥)</sup> المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

<sup>(١٣٦)</sup> المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، والمادة الثانية من المرسوم الملكي رقم (٤٠) بتاريخ ١٤٠٥/٧/٢، بشأن تنظيم فريضة الزكاة.

<sup>(١٣٧)</sup> قرار وزير المالية رقم ٢١٩٤ بتاريخ ١٤٣٢/٧/١٢.

سوق المال السعودي، وفقا للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١٣٨)</sup>، ولا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره (مادة ٥ من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥).

ولا تعتبر عقود توريد البضائع إلي المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، نشأت عن نشاط تم في المملكة، ما لم تتضمن العقود أعمالا مصاحبة كأعمال النقل الداخلي أو التدريب أو التركيب أو الصيانة ونحوها من الأعمال المرتبطة والتي يتم ممارستها داخل المملكة، حيث تعد هذه الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط تم داخل المملكة.

ويأتي ذلك تطبيقا لمبدأ التبعية الاقتصادية الذي يعتبر الدخل الخاضع للضريبة هو أى دخل يتحقق من أى نشاط يتم القيام به في المملكة العربية السعودية.

#### المنشأة الدائمة فى قانون ضريبة الدخل السعودى :

المنشأة الدائمة لغير المقيم فى المملكة هي كل مكان دائم يمارس غير المقيم النشاط من خلاله، ويدخل فى ذلك النشاط الذى يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له (م ٤ من القانون). وعددت المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل المشار إليه حالات المنشأة الدائمة بأنها:

١- مواقع الانشاء، مرافق التجميع، وممارسة الاعمال الاشرافية المتعلقة بها.

---

<sup>(١٣٨)</sup> تنص المادة العاشرة من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، على إعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة فى سوق المال السعودي وفقا للضوابط لتي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون. وتشترط المادة السابعة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٤، لتطبيق حكم المادة ١٠ من القانون لإعفاء المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداول، ما يلى:

- أن تكون عملية البيع تمت وفقا لنظام السوق المالى فى المملكة.

- ألا تكون الاستثمارات التى تم التخلص منها قائمة قبل نفاذ قانون ضريبة الدخل لعام ١٤٢٥ فى (١٣/٦/١٤٢٥) (١٤٢٥/٧/٣٠). (م ٧٤ من اللائحة التنفيذية).

وعليه اعتبارا من ١٣/٦/١٤٢٥ (٢٠٠٤/٧/٣٠) تاريخ نفاذ قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، يعد دخلا خاضعا للضريبة فى المملكة : الأرباح الرأسمالية المتحققة من التصرف فى الأوراق المالية المتداولة فى سوق المال السعودي.



٢- التركيبات والمواقع والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الاعمال الاشرافية.

٣- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

٤- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.

ولا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا استخدم المكان في المملكة للأغراض التالية:

١- تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلي غير المقيم.

٢- الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود الي غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر، شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم.

٣- أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم.

٤- إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض أو توريد البضائع أو اعمال خدمات فنية.

٥- تنفيذ أي من الأعمال المشار إليها في الفقرات الخمس السابقة.

ويعد الشريك غير المقيم قي شركة أشخاص مقيمة مالكا لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركات الأشخاص. ويعد النشاط الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/أو إعادة التأمين من خلال وكيل له بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم حتي لو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وانجاز العقود نيابة عنه (م ٤ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل لعام ١٤٢٥).

**الوكيل عن غير المقيم :**

يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل لعام ١٤٢٥، الوكيل

غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:

- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

- أن يكون له رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم، يلبي منها بانتظام طلبات العملاء، نيابة عن غير المقيم.

ويعد المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/ أو إعادة التأمين من خلال وكيل له، بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم، حتي ولو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود المدنية نيابة عن غير المقيم (م ٤ من اللائحة التنفيذية للقانون).

### الخاضعون للضريبة علي الشركات :

يقصد بكلمة شركة في هذا النظام، أي شركة سجلت أو يجب عليها أن تسجل بموجب قانون تسجيل الشركات المصدق عليه بالأمر الملكي رقم (١٤٤)، ويتسع هذا المفهوم ليتضمن كافة الشركات التي تتعاطي كافة الأعمال في المملكة، وفيما يخص المملكة من حقوق في المنطقتين المحايدتين بينها وبين كل من العراق والكويت (م ١ من نظام ضريبة الدخل لسنة ١٤٢٥). ويخضع للضريبة علي الدخل، وبحسب نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل لعام ١٤٢٥، ما يلي :

١- شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها وتعامل صناديق الاستثمار معاملة شركات الأموال.

٢- شركات التوصية البسيطة المقيمة عن مجموع حصص الشركاء الموصين من غير السعوديين.

وحسبما أوضحنا سلفاً، تعد الشركة مقيمة في المملكة حال تأسيسها وفقاً لنظام الشركات السعودي، وأن يكون مركز إدارتها الرئيسي في المملكة.

## موقف المشرع السعودي من التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل:

لا يسمح القانون السعودي بخضم الديون المعدومة إذا كانت على جهات مرتبطة بالمكلف<sup>(١٣٩)</sup>، ولا يعتد بأرباح أو خسائر تحويل العملة الناتجة عن إعادة التقييم لأغراض الضريبة<sup>(١٤٠)</sup>.

وقد عالج قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، مشكلة تحديد الإيرادات والنفقات الناتجة عن تعامل أشخاص مرتبطين تؤدي معاملاتهم إلى ظهور أرباح غير حقيقية تؤثر على تحديد الوعاء الضريبي.

حيث تنص المادة الأربعون من نظام ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، على أنه لا يحتسب ربح أو خسارة عن نقل شريك ملكية أصل إلى شركة أشخاص مقابل تملكه أصلاً في هذه الشركة (م ٤٠/أ).

ويعد الشريك مالكا لحصة في شركة الأشخاص مساوية للفرق بين قيمة الأصل المنقول منه إلى الشركة وفقاً لأسعار السوق والمبلغ المسدد له، وإذا زاد المبلغ المسدد له عن سعر السوق يعد المبلغ الزائد توزيعاً له من الشركة (م ٤٠/ب).

**ولمواجهة المعاملات الهادفة إلى تفتيت الدخل بغرض التجنب الضريبي،** أورد قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، الإجراءات التالية:

- تنص المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥ المعدل، على أنه لكي تعتبر المصروفات واجبة الخضم، يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية :

- أن تكون نفقة حقيقية فعلية وليست نفقة احتمالية.

- ألا يقابلها زيادة في قيمة الأصول الثابتة أو نقص في الخصوم عن نهاية السنة المالية.

---

<sup>(١٣٩)</sup> المادة رقم (١٤) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥ المعدل، والمادة (٣/٩) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

<sup>(١٤٠)</sup> المادة (٩/٥) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

- أن تكون النفقة سببا في إنتاج الربح أو المحافظة عليه.
- أن تكون النفقة متعلقة بالنشاط الخاضع للضريبة، وأن تكون مرتبطة بالسنة المالية التي يجرى حساب الوعاء بشأنها. ومن أمثلة المصروفات الضرورية والعادية واجبة الخصم، ما يلي:
- الأجور والمرتببات وما في حكمها:

- أقساط استهلاك الأصول، بشرط أن يكون الأصل ملكا للشركة، وقابلا للاستهلاك بطبيعته، وأن يكون قد تم شراؤه بقصد استخدامه في عملية الإنتاج، وأن يسهم في تحقيق الدخل أو المحافظة عليه. وحددت المادة (١٧/ب) من قانون ضريبة الدخل السعودي المشار إليه، نسب الاستهلاك واجبة الخصم، والتي تتراوح بين ٥% بالنسبة للمباني الثابتة، و١٠% للمباني الزراعية والصناعية المتحركة.

ولا تقل نسب تقدير الأرباح بغرض تحديد الوعاء الضريبي عن ١٥% من إجمالي الإيرادات، أي كانت تكاليف الحصول على الإيراد، ما لم ينص القانون على غير ذلك<sup>(١٤١)</sup>.

وطبقا لنص المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥ المعدل، لا تخصم من الوعاء الرواتب والأجور وما في حكمها سواء كانت نقدية أو عينية، المدفوعة للمالك أو الشريك أو المساهم أو لأى من أفراد عائلته، ويستثنى من ذلك المساهمين فى شركات المساهمة.

- عدم الاعتداد بالهبات والتصرفات الى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين، وكذا شركات الأشخاص العائلية التي تقوم بين الزوج والزوجة والأولاد القصر لتفتيت الأرباح. تطبيقا لذلك، تنص المادة (٦٣) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥ المعدل، على أنه لغرض تحديد الضريبة، للمصلحة الحق فى :

- عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.
- إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها، ووضعها في صورة حقيقية.

---

(١٤١) م ٣٤ من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

وللمصلحة الحق في استخدام الأسلوب التقديرى لربط الضريبة إذ لم يقدم الممول اقراره الضريبي في الموعد المحدد أو لم يحتفظ بدفاتر وحسابات دقيقة أو لم يتقيد بالشكل والنموذج المحدد لدفاتره وسجلاته (م ٦٣/ب).

ويجوز للمصلحة إعادة توزيع الإيرادات والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة. (م ٦٣/ج).

ولا يجوز للمكلف خصم خسارة ناتجة عن تحويل ممتلكات تمت بينه وبين أطرف مرتبطة، وما لم يرد في هذا النظام خلاف ذلك، يعلق خصم الخسارة إلي أن يتخلص الطرف المرتبط من الممتلكات إلي طرف آخر غير مرتبط (م ٦٣/د).

وتقضي الفقرة (هـ) من المادة (٦٣) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، بأنه في حالة تقاسم المكلف دخله مع شخص آخر، يحق للمصلحة تعديل الوعاء الضريبي للمكلف والشخص الأخر، منعا لأي تخفيض في الضريبة المستحقة.

وقد تصدى قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، لآلية التجنب الضريبي من خلال تحويل الإيرادات إلى صناديق الادخار والمعاشات، بأن اعتبر حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصناديق التقاعد والمعاشات والتوفير والإدخار، من قبيل المصروفات غير واجبة الخصم<sup>(١٤٢)</sup>.

رابعاً: المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥:

يطبق نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، وحسبما أوضحنا سلفاً، على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين، وعلى الأشخاص غير المقيمين ممن يمارسون نشاطا اقتصاديا من خلال منشأة دائمة في المملكة أو يحققون دخلا آخر من مصادر في المملكة.

---

(١٤٢) المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

ومفاد ذلك، أن النظام الضريبي السعودي قد اتبع نهج الالتزام الضريبي المحدود أو ما يعرف بمبدأ الإقليمية أو بلد مصدر الدخل في ممارسة السيادة الضريبية، ويقصد به أن تفرض الدولة الضريبة على دخول غير السعوديين المتحققة على إقليمها، متى توافرت الشروط المطلوبة فيه، بغض النظر عن محل إقامة صاحب الدخل.

وفي ضوء التحليل السابق، يبين أنه لا تتورأية مشكلة بشأن إخضاع أنشطة الاقتصاد الرقمي لضريبة الدخل عن كافة ما تحققه الشركات المقيمة من إيرادات تخص غير السعوديين سواء تحققت هذه الإيرادات على أرض المملكة أو من خلال فروع غير مستقلة تعمل في الخارج، وإن بدت هناك صعوبات مثارة بشأن مدى قدرة النظام الضريبي على تحديد الوعاء الضريبي وعناصر الدخل لأنشطة الاقتصاد الرقمي، خاصة عندما يتجاوز نشاط هذه الشركات حدود الدولة. أما الشركات المقيمة التي لها فروع مستقلة في الخارج، فلا تخضع للضريبة الدخول المتحققة عن الفروع المستقلة الموجودة خارج المملكة، وذلك وفقا لنظرية ارتباط الربح بالمنشأة، وهي النظرية التي وجدت لها صدى في نموذج الاتفاقية الدولية لتجنب لازدواج الضريبي التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وقد يفتح ذلك الباب واسعا أمام الشركات الأم للتحايل وتأسيس فروع لها في ملاذات آمنة. لكن تظل النقطة الهامة في المسألة أن إعتبار الفرع المستقل أجنبيا عن الشركة الأم، يعنى أن تعاملات الفرع مع المركز الرئيسى هي تعاملات تمت مع طرف أجنبى وعلى أساس السعر المحايد.

فضلا عن ذلك، هناك صعوبات تكتنف تحديد دولة الإقامة وفقا للقواعد التقليدية. فقد يكون من الصعوبة بمكان تحديد دولة مصدر الدخل للخدمات التي تتم عبر الإنترنت، وحيث لا يستلزم أن ينتقل مؤدى الخدمة من الدولة التي يقيم فيها إلى الدولة المنتفع بها، وحال حصول المنتفع على الخدمة من خلال موقع مقدم الخدمة يوجد في دولة غير التي يقيم فيها، يضاف إلى ذلك أنه من السهل على المنشآت التي تعمل في مجال التجارة الالكترونية تجزأة أنشطتها، وأن توزع أنشطتها على مراحل، فإذا ما تمت كل مرحلة من خلال موقع شبكة يوجد في دولة تختلف عن المراحل الأخرى التي تتم في مواقع توجد في دول أخرى، يتعذر في هذه الحالة معرفة الدولة مصدر الدخل.

أما بالنسبة للشخص غير المقيم، فقد حددت المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، النطاق المكنى للضريبة على أرباح غير المقيمين، حيث نصت على أن تسرى ضريبة الدخل على غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط داخل المملكة من خلال منشأة دائمة، أو يحققون دخلاً آخر من مصادر في المملكة.

وتنص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، في تفصيل الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل، على النحو المشار إليه سلفاً، على أن يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو التالي:

- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام يخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة.

- إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام.

وهو ما أكدته المادة السابعة من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وما جرى عليه النموذج السعودي للاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بشأن أرباح الأعمال<sup>(١٤٣)</sup>.

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

---

<sup>(١٤٣)</sup> نموذج ذلك المادة (٣٣) اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية، المشار إليها سلفاً.

لكن يلاحظ أن مفهوم المنشأة الدائمة بالمعنى المتقدم وعلى النحو الوارد فى المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل السعودى، يقلص فرص المملكة فى فرض السيادة الضريبية الكاملة على أنشطة الاقتصاد الرقمى، ويرجع ذلك إلى :

- المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل السعودى لعام ١٤٢٥، تضيق من مفهوم المنشأة الدائمة، باشتراطها ضرورة وجود مكان دائم لمزاولة النشاط حتى يتوافر مفهوم المنشأة الدائمة، وهو ما يتعارض مع الطبيعة الخاصة لأنشطة الاقتصاد الرقمى، والتي تتيح للمشروع أن يتعامل مع المستهلكين فى الدولة المضيفة دون حاجة إلى أن يكون له مكان دائم لمزاولة النشاط. كما أن الدورة التجارية الالكترونية من الممكن أن تتم كاملة على أرض الدولة المضيفة، دون أن تتم فى صورة سلع مادية على أرض الواقع.

- يستثنى قانون ضريبة الدخل السعودى المشار إليه، بموجب الفقرة (ج) من المادة (٤) أماكن تخزين وعرض وتوريد البضائع والسلع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة من مفهوم المنشأة الدائمة، كما لا يعد من قبيل المنشأة الدائمة بموجب المادة (٤) من القانون ضريبة الدخل السعودى لعام ١٤٢٥، الأنشطة التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل تابع، ما لم يثبت أن هذا الوكيل أو السمسار يتمتع بأى من الصلاحيات التالية :

- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم .
- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.
- أن يكون لديه رصيد من السلع فى المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم (م ٤ اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المشار إليه).

ومفاد ذلك، أنه لا يعد من قبيل المنشأة الدائمة الأنشطة التي تمارسها الشركات غير المقيمة إذا تمت من خلال وكيل مستقل، أو وكيل تابع ليس له سلطة التفاوض وإبرام العقود، حتى ولو مارس هذا الوكيل البيع والشراء لصالح الشركة غير المقيمة. ومن شأن كل ذلك أن يقلل من فرص السيادة الضريبية على أنشطة الاقتصاد الرقمى، رغم مزاولة الشركات للنشاط وخلق القيمة فى المملكة. كما أن المشروع الأجنبى فى ظل الطبيعة الخاصة لأنشطة الاقتصاد الرقمى لا يكون



بحاجة إلى وكلاء عنه في الدولة المضيفة، حتى يبرم الصفقات في الدولة التي يتم البيع لعملائه المقيمين فيها، وهو ما يقلل أهمية الاعتماد على المنشأة الدائمة في تحديد السيادة الضريبية.

- عدم إخضاع الأنشطة التي تزاولها الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة عن غير طريق منشأة دائمة للضريبة، وهو ما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، ويعد بمثابة تمييز غير مبرر لهذا النوع من الشركات، في حين تخضع الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة (عن حصص الأشخاص غير السعوديين) للضريبة<sup>(١٤٤)</sup>.

وفي ضوء ما تقدم، فإن مفهوم المنشأة الدائمة على النحو الوارد بالمادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، يحد من قدرة التشريع الضريبي السعودي على مواجهة ظاهرة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على الدخل.

**خامسا : متطلبات تعزيز آليات مكافحة التجنب الضريبي وتفعيل ضريبة الدخل على أنشطة الاقتصاد الرقمي في ضوء قانوني ضريبة الدخل في مصر وفي المملكة العربية السعودية :**

من خلال العرض السابق، لتحديات المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل، يلاحظ وجود ثلاث صعوبات تكتنف المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل في مصر وفي المملكة العربية السعودية، وتتعلق هذه الصعوبات بمفهوم المنشأة الدائمة، تحديد الدولة مصدر الدخل، وتحديد نسبة الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمي.

ومن أجل تطبيق أكثر فاعلية لنظام ضريبة الدخل على الأنشطة الرقمية، وفي ضوء الجهود الدولية المرتبطة بالاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل<sup>(١٤٥)</sup>، توصى الدراسة بما يلي:

( أ ) فيما يتعلق بمفهوم المنشأة الدائمة، توصى الدراسة بما يلي:

١- إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة الوارد في المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥، بما يتجاوز فكرة

<sup>(١٤٤)</sup> المادة الثانية فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل السعودي لعام ١٤٢٥.

<sup>(١٤٥)</sup> OCED/G20, "Base Erosion and Profit Shifting Project...., Op.Cit. P.144-145.

الوجود المادى للمنشأة، ويأخذ فى الإعتبار الجهود الدولية، وما انتهت إليه التشريعات المقارنة من إعتبار الخادم الذى تستخدمه الشركة غير المقيمة لاستضافة موقعها بمثابة المنشأة الدائمة التى تحدد الدخل.

٢- **تضييق نظام إعفاءات الأنشطة الواردة فى المادة الرابعة (من قانونى ضريبة الدخل المصرى والسعودى) بشأن تعريف المنشأة الدائمة، واعتبار أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعتد بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدى استبعادها إلى تآكل الوعاء الضريبي فى الدولة مصدر الدخل.**

٣- **توسيع المعيار المستخدم لاعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة، كضمان ضد تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، على نحو ما أوردته المادة (٥) من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لعام ٢٠١١، والتى تقضى بأنه بخلاف الوكيل المستقل، إذا كان الشخص يعمل فى إحدى الدولتين المتعاقبتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة، إذا كان الشخص يملك ويمارس سلطة إبرام العقود بإسم المشروع، أو لا يملك هذه السلطة ولكن يحتفظ عادة برصيد (مخزون) من السلع والبضائع يسلم منه بانتظام نيابة عن المشروع، تأسيساً على أن الشخص يعتبر منشأة دائمة حكماً، إذا كان يضمن طلبات المشروع. وهى الخطوة المهمة التى استهدفتها المادة الخامسة من نماذج الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، للحد من التخطيط الضريبي الجائر الذى تضمنته فكرة المنشأة الدائمة<sup>(١٤٦)</sup>.**

٤- **تضييق فرص التجنب الصورى للمنشأة الدائمة من خلال الوكيل التابع، ويتطلب ذلك، اعتبار الأنشطة التى تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل تابع، تتم من خلال منشأة**

---

<sup>(١٤٦)</sup> فى تفصيلات الدور الاصلاحى للمادة الخامسة من النماذج الدولية لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بحسب نموذجى الأوسيد والأمم المتحدة (OCED and UN Model)، أنظر:

- Sergio Andre Rocha, "The other side of BEPS...", Op.Cit. p.197.

دائمة، طالما مارس الوكيل هذه الأعمال لصالح الشركة غير المقيمة، حتى ولم يكن لديه سلطة إبرام العقود، عملاً بقاعدة الجوهر قبل الشكل Substance should prevail Form<sup>(١٤٧)</sup>.

(ب) فيما يتعلق بتحديد الدولة مصدر الدخل ، تثار هذه المشكلة عندما تزاوّل شركة أجنبية غير مقيمة، النشاط عن غير طريق منشأة دائمة. ويشير الفقه الضريبي والتشريع المقارن، إلى مجموعة من البدائل كضمانات ضد تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح، الناتج عن تطبيق مبدأ الإقليمية، المستند إلى فكرة الوجود المادي للمنشأة الدائمة، لعل من أهمها ما يلي:

١- الاعتماد على مكان الانتفاع بالخدمة كأساس لتحديد دولة مصدر الدخل<sup>(١٤٨)</sup>.

٢- اعتبار مكان وجود الخادم Server هو المنشأة الدائمة، إذا تجاوز الدور الثانوي الذي يقتصر على الدعاية وعرض المنتجات إلى قيامه بدور أساسي في إبرام الصفقات وتسليم المنتجات<sup>(١٤٩)</sup>، وعلى النحو الوارد بالفقرة (ب) من المادة الخامسة، من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي<sup>(١٥٠)</sup>.

٣- الجمع بين معيار الخادم Server كمنشأة دائمة، ومعيار الدورة التجارية الكاملة<sup>(١٥١)</sup>.

---

Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double tax convention , Klaus Law international, <sup>(١٤٧)</sup> London, The Hauge Boston, p.( mentioned to in) :

- د. مصطفى عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٢.

<sup>(١٤٨)</sup> د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦٦.

<sup>(١٤٩)</sup> تستخدم أستراليا وهولندا وانجلترا معيار الخادم المستضيف للموقع كأساس لتحديد دولة مصدر الدخل باعتباره منشأة دائمة. راجع: <http://www.ato.gov.au>: available at (A T O, Tax and the Interner, August 1997, p.46).

- د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ٢٦٦-٢٦٨.

<sup>(١٥٠)</sup> راجع: Sergio Andre Rocha, "The other side of BEPS...", Op.Cit. p.197.

<sup>(١٥١)</sup> تعتبر كندا الخادم التابع للمشروع الأجنبي الذي يزاول النشاط في الدولة من خلال الدورة التجارية بمثابة منشأة دائمة.

٤- تطبيق مبدأ عالمية الإيراد فى مجال أنشطة الاقتصاد الرقمى بدلا عن نظام اقليمية الدخل<sup>(١٥٢)</sup>.

(ج) فيما يتعلق بكيفية تحديد نسبة الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمى، بحسب نظرية الربح المرتبط بنشاط المنشأة، يتم تحديد الاختصاص الضريبي على أساس الدولة مصدر الدخل، ويتم تحديد نسبة الأرباح التى يحققها مشروع دولة فى دولة أخرى عن غير طريق منشأة دائمة، على أساس مقدار الربح المنسوب إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، سوف تخضع كل دولة للضريبة ذلك الجزء من الدخل الذى ينتج على إقليمها، وهو ما استهدفته المادة السابعة (سابق الإشارة إليها) من نماذج الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، للحد من التناقضات التى خلفها المفهوم التقليدى للمنشأة الدائمة<sup>(١٥٣)</sup>. مع الأخذ فى الاعتبار ما انتهت إليه منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، من أن الأرباح الناتجة عن استخدام البرامج والأصول المعنوية تنسب إلى المالك الاقتصادى وليس إلى المالك القانونى لهذه الأصول<sup>(١٥٤)</sup>.

(د) فيما يتعلق بأسعار التحويل وتحويل الأرباح: على الرغم من خطورة ممارسات التجنب الضريبي التى تتم من خلال أسعار التحويل وتحويل الأرباح عبر الملاذات الأمنة، إلا هاتان الأليتان يتم استخدامهما لممارسة التجنب، عن طريق التخطيط الضريبي الجائر. وللحد من هذه الممارسات يلزم تفعيل نصوص المواد ٣٠ و ٩٢ من قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

---

<sup>(١٥٢)</sup> وقد تعددت جهود الفقه فى حل مشكلات الضريبة على دخل المعاملات الالكترونية، لعل من أهمها، اقتراح تانزى (Tanzi) فرض ضريبة على الوحدات الرقمية، أو ما يعرف بضريبة البايث Bit-Tax. راجع :

Vito Tnzi. Globalization and the the work of fiscal termites, (Finance - &Development), Vol.38, No.1, March 2001.

<sup>(١٥٣)</sup> فى تفاصيل الدور الإصلاحى للمادة السابعة من النماذج الدولية لتجنب الازدواج الضريبي (OCED and UN Model)، أنظر: Sergio Andre Rocha, "The other side of BEPS...", Op.Cit. p.197.

<sup>(١٥٤)</sup> وهذا ما انتهت إليه للقواعد الدولية فى مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة، والتى تقضى بأن يكون الاختصاص الضريبي لمكان المنشأة التى تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوى. راجع : OCED& G20 (2015) Base Erosion and profit Shifting project, Op.Cit. p 226.

## المبحث الثالث

### التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي

#### فى مجال الضريبة على القيمة المضافة

يقصد بالقيمة المضافة قيمة التحول الذى يطرأ على مادة ما جراء عملية إنتاجية معينة<sup>(١٥٥)</sup>. وتعرف القيمة المضافة عند الاقتصاديين بأنها ما يضيفه أى نشاط اقتصادى على إنتاج معين من قيم قابلة للتقييم النقدي، خلال مراحل الإنتاج والتوزيع المختلفة. ويشير تعبير القيمة المضافة فى المجال الضريبي إلى نظام للتحويل أو الحوالات المالية، أى المبلغ الضريبي المحول خلال مرحلة معينة من مراحل الإنتاج والتداول<sup>(١٥٦)</sup>.

ويتحدد المكون الاقتصادى للقيمة المضافة من الفرق بين قيمة المواد المنتجة وقيمة المشتريات من المواد الاستهلاكية والخدمات التى يتطلبها إنتاج هذه السلعة. أى أن: (القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - الاستهلاك الوسيط). وغالبا ما تقاس القيمة المضافة على مستوى الوحدة أو المشروع بالفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة المشتريات الخارجية والخدمات، وتفرض ضريبة على ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول تحت مسمى الضريبة على القيمة المضافة<sup>(١٥٧)</sup>.

---

<sup>(١٥٥)</sup> مثل تحول الصوف من مادة خام إلى غزل مثلا. وتحتسب القيمة المضافة عن طريق الفرق بين سعر شراء المادة الخام (الصوف)، اللازمة لإنتاج سلعة ما وسعر بيعها (الصوف المغزول).

<sup>(١٥٦)</sup> د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع المصرى والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧، ص ١٦.

<sup>(١٥٧)</sup> ترجع نشأة ضريبة القيمة المضافة إلى عام ١٩١٨، حيث ظهرت فى كتابات رجل الأعمال الألمانى (فون سيمنس) وانتقلت إلى فرنسا عام ١٩٤٨، وتطورت بشكل متسارع إلى أن أصبحت تسهم فى زيادة الإيرادات العامة فى غالبية دول العالم فى وقتنا الحالى. لمتابعة تطور النشأة والأهمية النسبية لضريبة القيمة. أنظر :

- Alain Charlet and Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", (Tax Notes : International), Vol.59, No.12, September 20, 2010, p.943-944.
- Carl S. Shoup, "Criteria for choice among Types of value-added tax, Development Research Department, Economic and Research Staff - World Bank, September 1986, p.1-2.

## خصائص ضريبة القيمة المضافة :

بالمعنى السابق الإشارة إليه، فإن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة استهلاك سلعة أو خدمة معينة، وتفرض على كل مراحل الإنتاج والتداول من بيع وتوزيع، ويحملها المنتج إلى من يليه في دورة الإنتاج، إلى أن يصل المنتج إلى المستهلك النهائي، وهو الحلقة الأخيرة في تحمل عبء الضريبة<sup>(١٥٨)</sup>. ووعاء ضريبة القيمة المضافة هو الفارق بين سعر المنتج في مرحلة معينة والمرحلة التي تليها، ويسمح للشركات التي تقوم بجمع ضريبة القيمة المضافة بخصم الضريبة التي تحملوها على مدخلات إنتاجهم من الضريبة التي قاموا بتحصيلها على مبيعاتهم النهائية من السلع والخدمات، وهو وما يعرف بحق الخصم المقرر من الضريبة<sup>(١٥٩)</sup>، ويتم تطبيق آليات الخصم الضريبي باستخدام الفواتير في أغلب دول العالم. والضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير تراكمية تدفع مجزأة على مراحل متعددة، وهي ضريبة عينية تفرض على أساس مبدأ الإقليمية<sup>(١٦٠)</sup>، وتمتاز بغزارة الحصيلة وتضمن تدفقات للخزانة العامة على مدار السنة، وإن لوحظ أن عبؤها يقع بالأساس على المستهلك وقد تلحق ضررا بمحدودي الدخل<sup>(١٦١)</sup>. ولا تعد ضريبة القيمة المضافة أداة مناسبة لتغيير السلوك الاقتصادي، على أساس أن: ضريبة القيمة المضافة المثالية، تعنى: قاعدة عريضة - سعر واحد (Broad – Base, Single Rate) (VAT is ideal)<sup>(١٦٢)</sup>.

- د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ١٦.

Liam Ebril, Michael Keen, Jean Paul, Bodin and Victoria Summers, 'The Allure of (١٥٨) the value – added tax', Finance & Development, Vo; 39.No.2. June 2002, p.1.

<sup>(١٥٩)</sup> ويقصد بحق الخصم الضريبي أن الضريبة على القيمة المضافة التي فرضت على عناصر عملية خاضعة للضريبة (مثل: المواد الأولية، المصاريف الاستثمارية، الخدمات) تخصم من الضريبة على القيمة المضافة التي فرضت على هذه العملية. راجع: د. عبدالمنعم عبدالغنى على، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٣٤.

<sup>(١٦٠)</sup> د. جلال الشافعى، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، ص ٥-٦. د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ٢٤-٢٦.

<sup>(١٦١)</sup> Mickael Keen, Ben Lockwood, 'Is the VAT a money machine' (National Tax Journal), Vol. LIX, NO.4, December 2006, p 506-509.

- Alain Charlet and Jeffrey Owens, Op.Cit., p.949 (١٦٢) راجع :

ونحاول فى هذا المبحث تقييم المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقوى فى مجال ضريبة القيمة المضافة فى مصر والمملكة العربية السعودية، وذلك من خلال النقاط التالية :

#### أولا : النطاق الإقليمى لضريبة القيمة المضافة :

الضريبة على القيمة المضافة ضريبة إقليمية يتم تطبيقها داخل حدود الدولة، ولا تفرض على السلع والخدمات التى يتم بيعها أو تأديتها خارج البلاد حتى لو كانت منتجة محليا<sup>(١٦٣)</sup>. وبحسب مبدأ الإقليمية، يخضع فرض ضريبة القيمة المضافة للقواعد التى تنظمها التشريعات الضريبية الداخلية، مع مراعاة المعايير الدولية التى تلتزم بها الدولة<sup>(١٦٤)</sup>.

لكن تشير التجارب الدولية إلى أن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تفرض على التوريدات التى تتم عبر دول العالم، والتى يقوم بها شخص مقيم فى الدولة أو مسجل فيها، تطبيقاً لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد، عندما تتم بعض عناصر الصفقة خارج الاختصاص القضائى Out The Jurisdiction للدولة<sup>(١٦٥)</sup>، حيث تمارس الدولة السيادة الضريبية على المورد المسجل لديها عن كافة توريداته داخل وخارج إقليم الدولة. ومن الدول التى تطبق مبدأ عالمية الدخل أو الإيراد فى

---

- for more details on an (Idealised) VAT, See: - Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen, Indirect Tax in an Integrated Europe: Is there a way of Avoiding trade Autonomy?, Journal of distortions without sacrificing national tax:” Indirect tax economic integration, center for economic integration, Sejong University, 10(2) 1995, p.180. ([www.jstor.org/journal/jeconinte](http://www.jstor.org/journal/jeconinte)).

(١٦٣) د. جلال الشافعى، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ٢٤-٢٥.

د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ٥-٦.

(١٦٤) لعل من أهم الجهود الدولية الصادرة فى هذا المجال، دليل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية سابق الاشارة إليه، المعنون " تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح BEPS":

(Base Erosion and project Shifting project, addressing the tax challenges the tax)

- OCED, International VAT/GST Guidelines, Op.Cit, p. 4. (١٦٥) أنظر:

- David Williams, , “Value added tax” in : Victor Thuronyi, (ed),” Tax law design and Drafting”, Vol.1.ch.6, IMF publications, 1996, p.8.

مجال ضريبة القيمة المضافة، نيوزيلندا وجنوب أفريقيا، حيث تخضعان للضريبة المورد المسجل لديهما عن كافة توريداته داخل وخارج إقليم الدولة<sup>(١٦٦)</sup>.

وقد ينتج عن تطبيق أى من المبدأين أو تطبيقهما معا، الخضوع المزدوج للضريبة أو تفادى الخضوع للضريبة، مما يتطلب إبرام اتفاقيات لتجنب الإزدواج الضريبي، والبحث عن آليات للحد من تجنب دفع الضريبة<sup>(١٦٧)</sup>.

ويلزم لتطبيق أى من مبدأى الإقليمية أو العالمية فى مجال ضريبة القيمة المضافة الإستعانة بفكرة المنشأة الدائمة، والتي بموجبها يمكن تحديد مكان إقامة المكلف بالضريبة، على نحو ما سبق توضيحه عند الحديث عن نظام ضريبة الدخل.

ويهمنا فى مجال مواجهة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي، تحديد النطاق المكانى لحركة السلع والخدمات التي هى وعاء الضريبة على القيمة المضافة. ويتنازع ذلك، مبدأن متعارضان هما مبدأ المصدر أو الأصل Origin principle، ومبدأ الوجهة أو المقصد Destination principle<sup>(١٦٨)</sup>.

---

<sup>(١٦٦)</sup> وقد عكست تجربة كل من نيوزيلنده وجنوب أفريقيا خصوصية فى التطبيق: ففى حين تفرض نيوزيلندا الضريبة كقاعدة عامة على أساس إقامة البائع وليس على أساس مكان البيع، وتفرض استثناء ضريبة على بعض المبيعات التي تتم عن طريق غير مقيم باعتبارها مبيعات محلية، تفرض جنوب أفريقيا الضريبة على التوريدات التي قام بها بائع فى إطار عمل منشأة تزاوّل نشاطها كله أو جزء منه داخل الدولة، كما تفرض الضريبة على السلع والخدمات التي تدخل أراضيها، ولا تفرض جنوب أفريقيا الضريبة على التوريدات التي تقوم بها الفروع أو المكاتب الرئيسية الكائنة خارج البلاد إذا كان لدى هذه الجهات شخصية مستقلة وحسابات خاصة بها عن

معاملاتها الأجنبية. راجع: David Williams, Op.Cit., p.195-196

د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ١٨٦-١٨٧.

David Williams, Op.Cit., p. 8. <sup>(١٦٧)</sup>

<sup>(١٦٨)</sup> تشير أدبيات الضرائب الدولية إلى الكثير من الجدل حول المزايا النسبية لمبدأى المصدر والوجهة، وإن لقي مبدأ الوجهة قبولا ملحوظا فى اتفاقات الجات ومنظمة التجارة العالمية، باعتباره داعما لحرية المنافسة فى التجارة

الدولية. أنظر: Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen, Op.Cit, p.178-179.

-OCED, International VAT/GST Guidelines, Global Fourm on VAT, April 2014, p.10-

11.



## مبدأ المصدر أو الأصل :

يشير مبدأ المصدر أو الأصل Origin principle إلى المكان الذي انطلقت منه السلعة. ووفقا لهذا المبدأ تفرض ضريبة القيمة المضافة على الجزء من الصفقة أو المعاملة الذي تحقق داخل نطاق الإقليم، وبالتالي تفرض الضريبة في دولة الإنتاج بغض النظر عن المكان الذي تستهلك فيه السلعة أو الخدمة<sup>(١٦٩)</sup>. لذلك يعد نظام ضريبة القيمة المضافة المعتمد على مبدأ الأصل Origin- Based VAT بمثابة ضريبة على الإنتاج<sup>(١٧٠)</sup>.

ويترتب على اتباع مبدأ المصدر أن تخضع الصادرات للضريبة وتعفى منها الواردات (Exoorts are Taxable, Imports are Exempt). ويكون خضوع الصادرات للضريبة على أساس القيمة التي أضيفت داخل الدولة، وقد تكون هذه القيمة قليلة مما يجعل وعاء الضريبة الذي يعتمد على القيمة المضافة داخل الدولة محدودا، ويتقلص الوعاء أكثر إذا كانت السلعة مستوردة بأكملها من الخارج<sup>(١٧١)</sup>. وفي ظل نظام ضريبة القيمة المضافة المعتمد على مبدأ المصدر، يسرى على الصادرات ما يسرى على السلع المحلية من أحكام ضريبية تنظمها التشريعات الضريبية الداخلية في دولة الإنتاج من حيث السعر الضريبي وتحديد الوعاء، ويمكن أن تمنح ائتمانا أو خصما في دولة استيرادها، وبالمقابل لا تخضع الواردات للضريبة<sup>(١٧٢)</sup>.

## مبدأ الوجهة أو المقصد :

يشير مبدأ الوجهة أو المقصد Destination - Based VAT إلى المكان الذي استقرت فيه السلعة. ووفقا لهذا المبدأ تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع أو الخدمات إذا بلغت السلعة أو الخدمة حدود الدولة التي تستهلك فيها<sup>(١٧٣)</sup>، بغض النظر عن مكان إنتاج هذه السلعة أو أداء

---

(١٦٩) - Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen, Op.Cit,p179.

(١٧٠) د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ١٨٤.

(١٧١) Carl S .Shoup Op.Cit., p.16-18.

(١٧٢) د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ١٨٨. كذلك، أنظر:

- Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen, Op.Cit. p.183.  
fore More details about,credit method ,substraction method and addition method, See:  
Carl S .Shoup,Op.Cit.,p.19-20.

(١٧٣) حث تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) مبدأ الوجهة بأنه :

هذه الخدمة، وبالتالي تعد ضريبة القيمة المضافة المعتمدة على مبدأ الوجهة أو المقصد بمثابة ضريبة على الاستهلاك<sup>(١٧٤)</sup>.

ويترتب على اتباع مبدأ الوجهة أو المقصد أن تخضع الواردات للضريبة في دولة الاستيراد بالأسعار والقواعد المقررة لها في قانون هذه الدولة<sup>(١٧٥)</sup>، وتعفى الصادرات من الضريبة، مع حق خصم ضرائب المدخلات لهذه الصادرات وهو ما يعرف بأن الصادرات تخضع للضريبة بسعر صفر (Free of VAT or Zero – Rated)<sup>(١٧٦)</sup>.

وتعتبر الضريبة الصفرية على الصادرات من قبيل الإعانات المسموح بها، في إطار اتفاقات منظمة التجارة العالمية، والتي تنص على أنه لا يعتبر إعانة محظورة إعفاء المنتج المصدر إلى الخارج من الرسوم والضرائب التي يتحملها مثيله من المنتجات التي تستهلك محليا أو رد هذه الرسوم والضرائب بما لا يزيد عن تلك التي تحملها المنتج المصدر المذكور<sup>(١٧٧)</sup>.

ويختلف مبدأ الوجهة عن مبدأ الأصل أو المصدر، في أن مبدأ الوجهة يضع كل الشركات المتنافسة في ولاية قضائية واحدة على قدم المساواة، بينما مبدأ الأصل أو المصدر يضع المستهلكين في الولايات القضائية المختلفة على قدم المساواة<sup>(١٧٨)</sup>، وهو ما يبرر تبني اتفاقات الجات ومنظمة التجارة العالمية لمبدأ الوجهة، باعتبار أن حيادية Neutrality ضريبة القيمة المضافة تدعم حرية المنافسة في التجارة العالمية<sup>(١٧٩)</sup>. ويعتمد الدليل الدولي الصادر عن منظمة

---

“Principle Weherby internationally traded services intangibles should be subject to VAT in their juridisation of consumption”. Mentioned in: Michael Devereux, Rita de la Feria, and Op.Cit. p.9-10.

- Michael Deverux, Rita de la Feria, Op.Cit., P3. and p.8-9. <sup>(١٧٤)</sup>

Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen, Op.Cit. p.181. <sup>(١٧٥)</sup>

- OCED and G/20, Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges of the digital Economy, Action 2014, P.177.

-OCED, International VAT/GST Guidelines,Global Fourm on VAT, April 2014, p.6.<sup>(١٧٦)</sup>

<sup>(١٧٧)</sup> د. أحمد جامع، اتفاقات التجارة العالمية : دراسة اقتصادية تشريعية، الجزء الأول دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٦٩٢.

OCED, International VAT/GST Guidelines, Op.Cit, p.6. <sup>(١٧٨)</sup>

- For more details about Neutrality of VAT in the context of Cross-Trade abroad , <sup>(١٧٩)</sup>

See : Ibid,p. 7-8.

التعاون الاقتصادي والتنمية، مبدأ الوجهة في مجال فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية، حيث ينص المبدأ (١/٣) على أنه (لأغراض فرض ضريبة على الاستهلاك، تفرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية وفقا لقواعد الاختصاص الضريبي الذي يتم فيه الاستهلاك)<sup>(١٨٠)</sup>.

ولا توجد مشكلة في تطبيق مبدأ الوجهة في مجال فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع المادية، لأنها عادة ما يتم تحصيلها عن طريق الإدارة الجمركية عبر منافذها. ويفترض ذلك بطبيعة الحال وجود رقابة جيدة على حدود الدولة للتأكد من أن الصادرات التي دخلت عبر حدودها لا تخضع للضريبة في دولة المصدر، أو أن هذه الصادرات تستحق خصم الضريبة على مدخلاتها، وهي أمور تبدو صعبة إلى حد كبير في مجال أنشطة الاقتصاد الرقمي، وبخاصة في مجال فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة، والتي لا يمكن أن تخضع للرقابة الحدودية بذات الطريقة التي تخضع لها السلع المادية.

ولتحديد الاختصاص الضريبي في مجال فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة، يجرى التمييز بين حالتين<sup>(١٨١)</sup>:

**الحالة الأولى:** توريد الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى عميل: تعتمد قواعد فرض الضريبة من كيان اقتصادي إلى عميل على المكان الذي يتم فيه استهلاك السلعة أو الخدمة،

---

<sup>(١٨٠)</sup> جدير بالذكر أن القاعدة (٣) الدليل الدولي للقواعد الإرشادية في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، التي تختص بتحديد الاختصاص الضريبي للخدمات والأصول المعنوية العابرة للحدود، وقد جاء نص البند الأول من القاعدة الثالثة (١/٣) على النحو التالي:

“Guideline 3.1: Fore consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should taxed according to the rules of Jurisdiction consumption”. See: OCED & G20 (2015) Base Erosion and profit Shifting project, Op.Cit. p222.

- for more details about E- commerce Guidelines, See: OCED&G20 (2014), <sup>(١٨١)</sup> International VAT/GST Guidelines, Op.Cit, p.23-24.

- د. مصطفى عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص ٤٥.

والقاعدة العامة في هذه الحالة، أن يكون الاختصاص الضريبي هو مكان الإقامة المعتادة Usual Residence للعميل<sup>(١٨٢)</sup>.

**الحالة الثانية : توريد الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادى إلى كيان اقتصادى :** تعتمد قواعد فرض الضريبة من كيان اقتصادى إلى كيان اقتصادى آخر على مقر النشاط الدائم للكيان الاقتصادى أى المكان الكائن فيه المنشأة التى تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوى. والقاعدة العامة المتعلقة بالتوريدات من كيان اقتصادى إلى كيان اقتصاد آخر هو ضمان عدم تحمل الكيان الاقتصادى للضريبة على القيمة المضافة، وأن يتحمل الضريبة المكان الذى يتم فيه الاستهلاك، وهو ما يدعم حيادية الضريبة على القيمة المضافة، وهذا مفاد نص البند (٢/٣) من الدليل الدولى للقواعد الارشادية فى مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، والذى يقضى بأن يكون مكان فرض الضريبة على التوريدات الدولية من الخدمات والأصول المعنوية هو مقرالنشاط الدائم للمكان الكائن فيه المنشأة التى تستخدم الخدمة أوالأصل المعنوى<sup>(١٨٣)</sup>، وبالتالي يكون للدولة الكائن فيها نشاط العميل (الوكيل المناسب) أو الوجود الدائم للنشاط حق فرض الضريبة. ويتم تحديد مكان العميل بالرجوع إلى الاتفاق التجارى(بند ٣/٣ من الدليل)<sup>(١٨٤)</sup>. وفى حالة وجود أكثرمن منشأة للعميل الواحد، يكون حق فرض الضريبة

---

<sup>(١٨٢)</sup> (البند ٥/٣ من الدليل الارشادى للقواعد الدولية فى مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة. راجع: OECD&G20 (2015) Base Erosion and profit Shifting project,Op.Cit.,p243.

- ويكون للعميل اقامة معتادة فى المكان الذى يعيش فيه بشكل منتظم، أو المكان الذى يكون لديه فيه سكن دائم.  
<sup>(١٨٣)</sup> ينص البند(٢/٣) من الدليل الدولى للقواعد الارشادية فى مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، على أن:

“For the application of Guideline 3.1.For Business to Business supplies the Jurisdiction in witch the customer is located has the taxing rights over internationally traded services or intangibles”.(See:Ibid,p.224)

<sup>(١٨٤)</sup> يقضى نص البند(٣/٣) أنه لتطبيق البند(٢/٣) من الدليل عادة ما يتم تحديد هوية العميل بالرجوع إلى الإتفاق التجارى:

“For the application of Guideline 3.2.“The Identity of the customer is normally determined by the reference to the business agreement “. See: Ibid, p224.

للاختصاص الكائن فيه المنشأة (أو المنشآت) التي تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوي (بند ٤/١٨٥). وقد أورد الدليل الدولي للقواعد الإرشادية المشار إليه، ثلاثة معايير لتحديد مكان استخدام الخدمة أو الأصل المعنوي، وهذه المعايير هي : معيار الاستخدام المباشر Direct use approach، معيار التسليم المباشر Direct delivery approach، معيار إعادة التحميل Recharg Method<sup>(١٨٦)</sup>.

ويشير الدليل الدولي للقواعد الإرشادية في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، إلى مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد مكان الاستهلاك في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى عميل (B to C)، وهذه المعايير هي<sup>(١٨٧)</sup> :

- معيار الأداء المادي للخدمة، ويكون ذلك في حالة الخدمات التي يتم أدائها في حضور مؤدي الخدمة ومستهلكها، والتي عادة ما يتم استخدامها في ذات وقت ومكان أداؤها ماديا، حيث يكون مكان الاختصاص الضريبي هو مكان الأداء المادي للخدمة، ونموذج ذلك الخدمات الفندقية.

- معيار مكان الانتفاع بالخدمة، ويكون ذلك في الحالات التي يستهلك فيه الأصل المعنوي عن بعد، ولا يتطلب استهلاكها حضور مؤدي الخدمة، ويكون مكان الاختصاص الضريبي هو محل إقامة المستهلك النهائي<sup>(١٨٨)</sup>، نموذج ذلك الخدمات الموردة إلكترونيا.

- معيار المكان الكائن به العقار immovable property Criteria، ويكون ذلك في حالة الخدمات المرتبطة بالعقار<sup>(١٨٩)</sup>، مثل ذلك خدمات أعمال البناء والصيانة والهدم وخلافه.

---

<sup>(١٨٥)</sup> يقضى نص البند (٤/٣) أنه لتطبيق البند (٢/٣) من الدليل بشأن تحديد الاختصاص الضريبي في وجود أكثر من منشأة للعميل، ينعقد الاختصاص الضريبي لمكان المنشأة التي تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوي. “For the application of Guideline 3.2 when the customer has establishments in more than one Jurisdiction, the taxing rights accrue to the Jurisdiction(s) where the establishment(s) using the services in intangible is(are) located”. See OCED& G20 (2015) Base Erosion and profit Shifting project, Op.Cit. p 226.

For commentary on applying the recharge method under the general Rule – Supply or<sup>(١٨٦)</sup> a services or intangible to a legal entity with multiple locstions. See : (Ibid,p.235).

<sup>(١٨٧)</sup> هذا ما أشار إليه البند(٥/٣) من الدليل الدولي للقواعد الإرشادية في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة القيمة المضافة، أنظر: ( Ibid ,p.243 ).

<sup>(١٨٨)</sup> مكان الاستهلاك النهائي هو محل الإقامة المعتاد للشخص الطبيعي، وهو مقر النشاط الدائم للكيان الاقتصادي.

ولمواجهة مشكلات تطبيق قواعد الاختصاص الضريبي على أنشطة الاقتصاد الرقمي، وخاصة في حالة توريد الخدمات والأصول المعنوية، أرست منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المبدأين التاليين:

**الأول : مبدأ التكاليف العكسي،** والذي بموجبه ينتقل الالتزام الضريبي من على عاتق المورد إلى المشتري، لمواجهة حالة التجنب الضريبي عندما تستورد منشأة مسجلة لأغراض الضريبة خدمة خاضعة للضريبة<sup>(١٩٠)</sup>.

**الثاني : مبدأ خصم الضريبة على المدخلات،** وهو آلية بموجبها تقوم الدولة المستوردة والتي بها التواجد التجاري للعميل، بعمل تصحيح مناظر بالضريبة المحصلة في الدولة الأخرى، بحيث يكون للمورد الموجود في دولة المصدر الحق في خصم أو استرداد الضريبة على المدخلات من هذه الدولة أي دولة المصدر<sup>(١٩١)</sup>، لتجنب ازدواج الضريبة الناجم عن تعارض القواعد المتعلقة بتحديد الاختصاص الضريبي.

**ثانياً: المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على القيمة المضافة في التشريع الضريبي المصري :**

عمل قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، على تلافى العيوب والمشكلات التي شابته تطبيق نظام الضريبة على المبيعات المطبق في مصر بموجب القانون رقم

---

According to **Guideline 3.8** :”For internationally traded supplies of services and <sup>(١٨٩)</sup> intangibles directly connected with immovable property, the taxing rights may be allocated to the jurisdiction where the immovable property is located”.(Ibid, p.256).

<sup>(١٩٠)</sup> يراجع نص البند (٢/٣) من الدليل الدولي للقواعد الإرشادية في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، سابق الإشارة عليه.

<sup>(١٩١)</sup> د. مصطفى عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص ٤٣.

١١ لسنة ١٩٩١<sup>(١٩٢)</sup>. وقد استهدف القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن ضريبة القيمة المضافة، تحقيق مجموعة من الأهداف، لعل من أهمها ما يلي<sup>(١٩٣)</sup> :

- ١- التوزيع العادل للعبء الضريبي لتحقيق العدالة الاجتماعية.
- ٢- زيادة إيرادات الدولة لمواجهة الزيادة فى الإنفاق العام.
- ٣- ترشيد الاستهلاك وتشجيع الصادرات.
- ٤- تشجيع الصناعة الوطنية، بمنع الأزواج الضريبي من خلال خصم الضريبة على المدخلات.

وتنص المادة الثانية من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن ضريبة القيمة المضافة المشار إليه على أن " تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، فى كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص"، ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها طبقا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م ٣ من القانون)، كما تخضع للضريبة بسعر(صفر)السلع أوالخدمات الواردة لمشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة لمزاولة النشاط المرخص به داخل نطاق هذه المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب(م ٦ / ٢ من القانون). أما ما يرد من سلع أو ما يؤدى من خدمات إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة بغرض استهلاكها داخل هذه المناطق، فيخضع للضريبة، ويعد الاتجار داخل المنطقة الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى(م ٧ من القانون).

ولا يعد مكلفا بالضريبة الشخص الطبيعى الذى لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة حتى ولو بلغت مبيعاته حد التسجيل(م ١٦ من القانون)، واستبعدت اللائحة التنفيذية العمليات التى تتم بين الشركات الأم والشركة التابعة لها فيما بين بعضها البعض من الخضوع للضريبة(م ٣/٥ لائحة)، واستبعدت كذلك الخدمات العامة من الخضوع للضريبة(م ٣/٤ من اللائحة).

---

<sup>(١٩٢)</sup> د.ابراهيم العيسوى، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة فى مصر، كراسة السياسات، معهد التخطيط القومى، العدد الأول، يناير ٢٠١٤، ص ٩

<sup>(١٩٣)</sup> المذكرة الايضاحية لقانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

ويعفى من نظام ضريبة القيمة المضافة في مصر، ما يلي<sup>(١٩٤)</sup>:

- السلع المستوردة للأغراض الدبلوماسية والعسكرية ولأغراض الاستعمال الشخصي، والمتعلقات الشخصية كالنباشين والميدليات والجوائز.
  - الهبات والتبرعات والهدايا لوحدات الجهاز الإدارى للدولة، وما يستورد للأغراض التعليمية والثقافية بواسطة المعاهد العلمية، والعينات التى تستهلك لأغراض التحليل فى المعامل الحكومية.
  - الأشياء التى تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها.
- وفى حدود المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمى، سوف نتناول أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة فى مصر، على النحو التالى :

#### نطاق الضريبة :

يطبق المشرع المصرى مبدأ المقصد أو الوجهة Destination principle فى تحديد النطاق المكانى للضريبة على القيمة المضافة، الذى بموجبه يتم منح حق فرض الضريبة على السلع والخدمات للدولة التى تستهلك فيها السلعة أو تؤدى فيها الخدمة. حيث تنص المادة (١/٥) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة، على أن تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين فى كافة مراحل تداولها وفقا لأحكام هذا القانون وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما فى ذلك الوسائل الالكترونية.

وتستحق الضريبة على السلع المستوردة أيا كان الغرض من استيرادها بما فى ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصى أو الاستخدام الخاص، فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشأة للضريبة الجمركية، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق فى شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذا القانون (م ٢/٥ من القانون).

---

(١٩٤) المواد أرقام (٢٣، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المشار إليه.



## مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة :

عرفت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة، الخدمة المستوردة بأنها الخدمة المقدمة من شخص في الخارج إلى متلقيها في مصر سواء تم تقديمها من شخص غير مقيم في مصر وليس لديه منشأة دائمة بها، أو مقيم في مصر ولكنه يقدمها من الخارج. أما الخدمة المصدرة فهي الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد إلى متلقيها في الخارج سواء تم تقديمها من شخص مقيم في مصر أو لديه منشأة دائمة بها أو غير مقيم في مصر ولكنه يقدمها من داخلها.

وتنص المادة (٥) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المشار إليه، على أن تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أي كانت الوسيلة التي تؤدي بها. ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقا للقواعد المقررة بقانون الجمارك.

وبينت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة تستحق بتحقيق واقعة الاستفادة من الخدمة في مصر سواء أديت بمعرفة الشخص غير المقيم في مصر أو عن طريق مندوب عنه، أو من خلال الوسائل الالكترونية أو غيرها من الوسائل.

ويستفاد مما سبق أن مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة هو مكان الاستهلاك النهائي للسلعة أو الخدمة، أي كان مؤديها وأيضا كانت الطريقة التي أديت بها.

## الواقعة المنشئة للضريبة :

تختلف الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، تبعا لإختلاف نوع السلعة والخدمة، وطريقة التصرف فيها، والغرض من استخدامها، وهو ما بينته المواد أرقام (٥ و ٦ و ٧) من القانون، كما يلي:

- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية، تستحق الضريبة بمناسبة بيع السلع المحلية الصنع بمعرفة المنتج الصناعي المكلف أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة، وبمناسبة أداء الخدمة بمعرفة المكلف في

كافة مراحل تداولها، بمناسبة استعمال السلعة أو الخدمة بمعرفة المكلف فى أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية.

- بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة، تستحق الضريبة عليها بواقعة الإفراج عنها فى الجمارك، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها بعد الإفراج عنها، ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقا للقواعد المقررة بقانون الجمارك.

- السلع والخدمات الخاصة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة، يختلف استحقاق الضريبة بحسب الغرض من ورود السلعة، فتكون الضريبة صفر إذا كانت السلعة أو الخدمة لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل هذه الأماكن، وتخضع للضريبة السلع التى ترد الى المناطق والمدن والأسواق الحرة لاستهلاكها المحلى داخل هذه الأماكن. وتخضع للضريبة بسعر صفر السلع والخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة خارج البلاد، وتستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلى داخل البلاد، وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة، معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستخدام المحلى.

- وفى حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته، تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزة المسجل وقت التصرف فيها، إلا إذا كان الخلف مسجلا أو قام بتسجيل نفسه وفقا لأحكام هذا القانون (م ٨ من القانون).

فى ضوء ما سبق، وفى ظل عمومية إخضاع جميع السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة بما فى ذلك صفقات التجارة الالكترونية إلا ما استثنى بنص، يمكن التمييز فى مجال المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقوى بين حالات أربع كما يلى<sup>(١٩٥)</sup>:

- إذا كانت المبيعات تتم بين بائع مسجل فى مصر ومستهلك مقيم فيها ، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها فى مصر، باعتبار مصر دولة المقصد.

---

(١٩٥) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ٢٩٠.

- إذا كانت المبيعات تتم بين بائع غير مسجل في مصر ومستهلك مقيم في مصر، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها في مصر، بغض النظر عن الدولة التي يقيم فيها البائع.

- إذا تمت الصفقة بين بائع مقيم في الخارج ومسجل في مصر، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها في مصر، باعتبار مصر دولة المقصد.

- إذا كانت المبيعات تتم بين بائع مسجل في مصر ومقيم خارجها، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة بسعر صفر، باعتبار مصر دولة المصدر.

### الخصم الضريبي :

يقصد بالخصم الضريبي حق بائع السلعة أو مؤدى الخدمة في أن يخصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة التي فرضت على عمليات إنتاجه في مرحلة سابقة، من الضريبة المستحقة على عملية بيع وتوزيع السلعة أو تأدية الخدمة. وهوما يعنى أن المكلف يؤدي الضريبة على قيمة ما أضافه للسلعة أو الخدمة فقط في كل مرحلة من مراحل تداوله، دون أن يتحمل بالضريبة على مستلزمات إنتاجها أو الضريبة السابق تحميلها على السلعة المباعة، بمعرفة البائع المسجل. أى أنه بموجب الخصم الضريبي يمنح المكلف بالضريبة حق تسوية الضريبة السابق تحميلها على مشترياته ومدخلاته من الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار<sup>(١٩٦)</sup>. ويفيد الخصم الضريبي في الحد من الإزدواج الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة.

وطبقا لنص المادة (٢٢) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصرى لعام ٢٠١٦ المشار إليه، فإنه يحق للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من ضريبة قابلة للخصم على المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع المبيعات خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، كما يخصم من إجمالي الضريبة المستحق المشتريات بغرض الإتجار، وما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة.

(١٩٦) د. جلال الشافعى، دراسة انتقادية للضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سبق ذكره، ص ١٤ - ١٥.

ولا تسرى أحكام الخصم على كل مما يلي<sup>(١٩٧)</sup>:

- ضريبة الجداول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة.
- الضريبة السابق سدادها على المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.
- الضريبة السابق سدادها على السلع والخدمات المعفاة من الضريبة.

### التكليف العكسى :

يهدف التكليف العكسى Reverse Charge إلى منع تجنب الضريبة من خلال التعامل مع طرف أجنبى غير مسجل وغير مقيم<sup>(١٩٨)</sup>. ويقوم هذا المبدأ على نقل عبء تحصيل الضريبة من مورد الخدمة غير المقيم إلى المستفيد من هذه الخدمة، سواء كان مسجلا أم غير مسجل، ليقوم المستفيد من الخدمة أو مشتري السلعة بالالتزام بالضريبة على الخدمات المستوردة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب بدلا من البائع<sup>(١٩٩)</sup>.

وقد أقر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن ضريبة القيمة المضافة فى مصر مبدأ التكليف العكسى ونظم أحكامه فى المادتين (١٧ و ٣٢). وبموجب نص المادة (١٧) من القانون يجب على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطا من خلال منشأة دائمة فى مصر، أن يعين ممثلا له أو وكبلا عنه فى مصر يكون مسئولاً عن جميع التزامات المكلف المنصوص عليها فى هذا القانون، بما فى ذلك التسجيل وسداد الضريبة والضريبة الإضافية وغيرها من الضرائب المستحقة وفقا لأحكام هذا القانون.

---

<sup>(١٩٧)</sup> الفقرة الثانية من المادة ( ٢٢ ) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

<sup>(١٩٨)</sup> د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص ١١٥.

<sup>(١٩٩)</sup> Luovik Louviksson, “ VAT Frauds in the European Union : the reverse charge mechanism : Joint and several liability and the knowledge test “, Masterb degree in European and international tax law, Lund University, 2012,

- د. مصطفى عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص ٥٩.

وألزمت المادة (١٧) المشار إليها، الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم قد قام بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقا لأحكام هذا القانون إلى المصلحة دون إخلال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم.

وتقضى المادة (٣٢) من القانون بأنه إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه.

وأضافت المادة (٣/١٢ من اللائحة) صورة أخرى من صور تحميل الضريبة للمستهلك، وهي حالة تعديل أسعار الضريبة على العقود التي تنفذ لصالح الجهات الحكومية، إذ يكون لوزارة المالية استقطاع الضريبة من مستحقات هذه الجهات لدى الوزارة وتسوية الضريبة منها، إذ لم تلتزم هذه الجهات بتعديل العقود وفق أسعار الضريبة الجديدة.

وفي كل الأحوال يلتزم المكلف بالضريبة المستحقة على الخدمة المستوردة بتوريدها إلى المأمورية المختصة أو التي يقع بها محل إقامته المعتاد على النموذج رقم (١١١ ض ق م) (م ٤٢ من اللائحة).

وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت. ويطبق ذلك على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم أو المركز الرئيسي في الخارج إلى المنشآت التابعة لها أو إلى فروعها، وتكون للفروع والمنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليفها مقابل استفادتها من الخدمة. وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها.

## التجنب الضريبي :

بالإضافة إلى الأحكام الخاصة بالتهرب الضريبي التي أوردها المشرع الضريبي المصري فى المواد (٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وصور التكاليف العكسى التى أوردها المشرع على النحو المشار إليه سلفا. نظم المشرع الضريبي المصرى مكافحة التجنب الضريبي فى مجال الضريبة على القيمة المضافة فى المادة (٥٤) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وبموجب نص هذه المادة لا يعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من اتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة وضريبة الجدول أو تأجيله أو تخفيض عبء الضريبة. واعتبر المشرع فى حكم تجنب الضريبة ما يلى:

- التصرفات التى تتم بين الأشخاص المرتبطين فى بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول ويكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.
- إنشاء شركات أو تقسيمها أو تجزئة المعاملات لأغراض ضريبية.

ويترتب على اعتبار المعاملة تجنبا للضريبة أحقية المصلحة فى إلزام المكلف بالتسجيل أو أداء الضريبة على أساس القيمة الحقيقية وفقا لظروف السوق وقوى التعامل. وذلك دون الإخلال بحق المكلف فى إثبات أن المعاملة تمت لغير أغراض التجنب الضريبي.

تقييم المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقوى فى ضوء القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن ضريبة القيمة المضافة فى مصر :

يتضح مما سبق، أن المشرع الضريبي المصرى بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، انتهج مبدأ توسيع قاعدة الضريبة فأخضع للضريبة كافة الأشخاص الاعتبارية بما فى ذلك الهيئات العامة إلا ما استثنى بنص خاص، وأخضع للضريبة كافة السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة، وأيا كانت وسيلة تداولها. وأقر القانون معيار الوجهة أو المقصد كأساس لممارسة السيادة الضريبية فى مجال الضريبة على القيمة المضافة، وذلك اتساقا مع الجهود الدولية التى تعتد بمكان استهلاك السلعة أو أداء الخدمة كأساس لتحديد الاختصاص الضريبي، وأقر مبدأ (صفر الضريبة) على الصادرات، وذلك بغض النظر عن كم القيمة المضافة التى يساهمون بها فى

الاقتصاد<sup>(٢٠٠)</sup>، وذلك تمشيا مع الجهود الدولية الرامية إلى تعزيز مبدأ المنافسة الحرة فى التجارة الدولية، واستحدث مبدأ التكاليف العكسى لمواجهة حالات التجنب الضريبى، ونظم آلية استرداد الضريبة على المدخلات من خلال حق الخصم الضريبى لتلافى حالات الخضوع المزدوج للضريبة. وأوجب القانون التسجيل الإلزامى للمنشأة التى يبلغ حجم أعمالها السنوية ٥٠٠ ألف جنيه، كما أجاز التسجيل الاختيارى لمن لم يبلغ حد التسجيل الإلزامى دون أن يضع حد أدنى لقيمة التوريدات<sup>(٢٠١)</sup>، واعتمد على الفواتير كأساس للتحويل والخصم<sup>(٢٠٢)</sup>، ووضع سعر ضريبى موحد (١٤%)، وإن استثنى قائمة معينة من السلع والخدمات تخضع لسعر أقل أو أكثر من هذه النسبة (ضريبة الجدول) لإعتبارات معينة.

وفى ضوء إتساع نطاق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر بموجب القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وشمولها لجميع السلع والخدمات الا ما استثنى بنص، فإن جميع معاملات التجارة الالكترونية تخضع للضريبة، سواء كانت هذه المعاملات محلية أو دولية. لكن يلاحظ على المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمى فى ضوء القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة، ما يلى:

#### بالنسبة للممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم :

يتضح من نصوص القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فى المادتين (١٧،٣٢) ونص اللائحة التنفيذية فيما يتعلق بتطبيق أحكام هاتين المادتين، أن المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية اشترطت أن يكون الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم مقيما، وقد يثير هذا الشرط مشكلات فى التطبيق العملى، خاصة فى بعض الأنشطة التى غالبا ما يكون من طبيعتها الممثل غير مقيم، كما هو الحال فى الشخص المسئول عن الشحن أو البريد.

---

<sup>(٢٠٠)</sup> وهو ما يشجع الأنشطة القائمة على استيراد كل المدخلات، والتى لا تولد قيم مضافة عالية.

<sup>(٢٠١)</sup> المادة (١٨) من القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٦ المشار إليه.

<sup>(٢٠٢)</sup> مع تقرير نظام حوافز لتشجيع التعامل بالحوافز الضريبية بما لا يجاوز (١%) من الضريبة المحصلة سنويا. سنويا. (المادة ٧٤ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن ضريبة القيمة المضافة)

من ناحية أخرى، جاء القانون خلوا من إجراءات مبسطة لالتزامات الشخص غير المقيم الذى يرغب فى تعيين ممثل له أو وكيل عنه، حيث ألزمت المادة (١٧ من القانون) الممثل أو الوكيل للشخص غير المقيم القيام بكافة الالتزامات المفروضة على المكلف، بما فى ذلك الالتزام بالتسجيل وإمساك السجلات والدفاتر وتقديم الإقرار الشهرى عن الضريبة وضريبة الجداول وتحصيل الضريبة وتوريدها، وكذا الالتزام بتحرير فواتير متضمنة كافة البيانات التى يحددها القانون واللائحة التنفيذية، عند بيع كل سلعة أو أداء أى خدمة خاضعة للضريبة. ومن ثم أنت نصوص القانون عاجزة عن الوفاء بالمعايير الدولية، التى أشارت إلى ضرورة استخدام نظام تسجيل مبسط، وأن تكون الإجراءات مؤدية إلى تخفيض تكلفة الالتزام المحتملة وتعزيز فرص الالتزام الطوعى<sup>(٢٠٣)</sup>.

كما أن هذا الالتزام لا ينسجم مع الجهود الدولية الداعمة لفاعلية وكفاءة تحصيل الضريبة، حيث يرتبط هذا الالتزام ببيع سلعة أو أداء خدمة داخل مصر، وفى هذه الحالة لا يكون للشخص غير المقيم الحق فى خصم الضريبة على المدخلات فى مصر باعتبارها دولة المقصد، وإنما يكون له الحق فى خصم الضريبة على المدخلات فى دولته أى دولة المصدر.

فضلا عن ذلك، فإن المادة السابعة من اللائحة جعلت التكاليف العكسى على المستفيد من الخدمة سواء أكان كيانا اقتصاديا أو عميلا، وهى بذلك لا تتسق مع المعايير الدولية فى هذا الشأن، التى مايزت بين توريدات الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادى إلى كيان اقتصادى، وتوريدات الخدمات والأصول المعنوية التى تتم بين كيان اقتصادى وعميل، وقصرت انتقال الالتزام بحساب الضريبة وتحصيلها وتوريدها إلى المشتري (فكرة التكاليف العكسى) على الحالة الأولى دون الحالة الثانية<sup>(٢٠٤)</sup>، وذلك اتساقا مع القاعدة العامة التى تهدف إلى ضمان عدم تحمل

---

(٢٠٣) د. مصطفى عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص ٥٩. يراجع فى تفاصيل الملامح الرئيسية لنظم التسجيل والالتزام المبسط للموردين غير المقيمين :

OCED, G20 Base Erosion and profit shifting the tax challenges of :Project- addressing the digital economy, op.cit., p. 221-223.

(٢٠٤) وهذا مفاد نص البند(٢/٣) من الدليل، والسابق الإشارة إليه، والذى أعطى حق فرض الضريبة على التوريدات الدولية من الخدمات والأصول المعنوية للاختصاص الكئن فيه العميل(الوكيل المناسب)، ومن ثم يكون



الكيان الاقتصادى للضريبة على القيمة المضافة، وتمشيا مبدأ حيادية الضريبة على القيمة المضافة، الداعم لحرية المنافسة فى التجارة الدولية.

### بالنسبة الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات والأصول المعنوية :

القاعدة العامة بحسب نص المادة (٥) من القانون أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هى واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة فى مصر أيا كانت طريقة تأديتها. وتنص المادة (٤/٧) من اللائحة التنفيذية للقانون، على أن تستحق الضريبة على الخدمات المستوردة بتحقيق واقعة الاستفادة من الخدمة فى مصر أيا كانت وسيلة تأديتها، ويلاحظ على هذا النص ما يلى:

- نص المادة (٤/٧) من اللائحة جاء مقيدا لعموم نص المادة (٥) من القانون فيما يتعلق بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات المستوردة، ففى حين ربطها القانون بواقعة تأدية الخدمة، قيدتها اللائحة بواقعة الاستفادة من الخدمة، وينطوى ذلك على عوار من شأنه أن يجعل النص فى مرمى الطعن بعد الدستورية.

- النصوص المحددة للواقعة المنشئة للضريبة جعلت العبرة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها فى مصر، دونما تمييز بين الخدمات التى يتم استخدامها فى ذات مكان ووقت أدائها، وبين الخدمات الموجهة عن بعد. وبذلك أتى القانون قاصرا فى استيفاء المعايير الدولية بصدد تحديد قواعد الاختصاص الضريبى، والتى مايزت بين الخدمات التى يتم استهلاكها فى ذات وقت ومكان أدائها، ويكون الاختصاص بفرض الضريبة للمكان الذى تورده فيه الخدمة<sup>(٢٠٥)</sup>، والخدمات الموجهة عن بعد وينعقد الاختصاص الضريبى بشأنها لمحل إقامة المستهلك النهائى<sup>(٢٠٦)</sup>.

- أنها استندت إلى واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها فى مصر، دون أن تفرق بين الشخص الطبيعى والمعنوى. وهو ما يخالف ما أشار إليه الدليل الدولى للقواعد الارشادية فى مجال اخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، من أن القاعدة العامة فى تحديد مكان

---

للدولة الكائن فيها مكان نشاط العميل أو الوجود الدائم للنشاط الاختصاص فى فرض الضريبة ويكون للمورد فى الدولة الأخرى حق الخصم أو الاسترداد.

<sup>(٢٠٥)</sup> وهذا مفاد نص البند (٥/٣) من الدليل الدولى سابق الإشارة إليه.

<sup>(٢٠٦)</sup> بند ٦/٣ من الدليل الدولى سابق الإشارة إليه.

التوريد ومن ثم فرض الضريبة هو مقر الكيان الدائم للنشاط الاقتصادي، أو محل الإقامة الدائم للشخص الطبيعي<sup>(٢٠٧)</sup>.

- لم تحدد المادة موقف الأصول أو الخدمات متعددة الاستخدام أوالتي يتم تداولها بين منشآت متعددة فى دول مختلفة، مما يجعل مسلك المشرع الضريبي المصرى غير مستوف للمعايير الدولية، والتي تنظم الاختصاص الضريبي فى حالة تعدد استخدام الخدمة أوالأصل المعنوى. فوفقا للدليل الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، إذا كان للعميل أكثر من منشأة فى أكثر من اختصاص ضريبي، يكون الحق فى فرض الضريبة للاختصاص الضريبي الكائن فيه المنشأة التي تستخدم الخدمة أوالأصل المعنوى<sup>(٢٠٨)</sup>.

وأورد الدليل الدولى للقواعد الارشادية المشار إليه، ثلاثة معايير لتحديد مكان استخدام الخدمة أوالأصل المعنوى، وهى : معيار الاستخدام المباشر Direct use approach، معيار التسليم المباشر Direct delivery approach، معيار إعادة التحميل Recharg Method<sup>(٢٠٩)</sup>.

#### مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة :

تعريف الخدمة المستوردة على النحو الوارد فى المادة الاولى من اللائحة، بأنها "الخدمة المقدمة من شخص فى الخارج إلى متلقيها فى مصر ...." جاء قاصرا عن تغطية الحالات المختلفة لتأدية الخدمات، وفقا للمعايير الواردة فى دليل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية. حيث مايز الدليل بين معيارين، الأول: معيار مكان الأداء المادى للخدمة وهو المعيار الملائم لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات التي تؤدى فى مكان تواجد مؤدى الخدمة والمستهلك النهائى<sup>(٢١٠)</sup>، الثانى: معيار محل إقامة المستهلك النهائى، أى المكان الذى يتم فيه استهلاك الأصل المعنوى أوالخدمة الموجهة عن بعد<sup>(٢١١)</sup>.

<sup>(٢٠٧)</sup> راجع : بند ٢/٣ من الدليل الدولى سابق الإشارة إليها.

<sup>(٢٠٨)</sup> وذلك على النحو الوارد بالبند ٤/٣ من الدليل الدولى ، المشار إليها سلفا.

<sup>(٢٠٩)</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines, Op.Cit, p.27-28.

<sup>(٢١٠)</sup> البند ٥/٣ من الدليل الارشادى للقواعد الدولية.

<sup>(٢١١)</sup> البند ٦/٣ من الدليل الارشادى للقواعد الدولية.

ويؤثر ذلك على الامتثال الضريبي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالشخص غير المقيم، كما قد يؤدي إلى الخضوع المزدوج في الحالات التي يلتزم فيها المسجل الذي قام بسداد الضريبة على القيمة المضافة في الخارج وترغب الإدارة الضريبية إخضاعه للضريبة باعتبار مصر مركز الاختصاص الضريبي.

### فيما يتعلق بجهود التجنب الضريبي :

يتضح من نص المادة (٥٤) من القانون وعلى النحو المشار إليه سلفاً، أن المشرع المصري اعتمد مبدأ عدم إساءة استعمال الحق في مكافحة التجنب الضريبي الجائر، وأعطى للمصلحة الحق في إعادة تكيف المعاملة لأغراض الضريبة، على أساس أن العبرة بحقيقة المعاملة بغض النظر عن الشكل القانوني الذي يسبغه عليها الممول، ومع مراعاة التفسير الغائي للنص الضريبي دون التقيد بالتفسير الحرفي.

لكن يلاحظ على جهود مكافحة التجنب والتهرب الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، ما يلي:

- مفاد نص المادة (١/٢٢) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري لعام ٢٠١٦، أنه يحق للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خصم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من ضريبة قابلة للخصم على المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع المبيعات خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، كما يخصم من إجمالي الضريبة المستحق المشتريات بغرض الإتجار، وما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة. وعلى خلاف ذلك، وبموجب البند (٣) من الفقرة (٣) من المادة (٢٢) من القانون، لا تسرى أحكام الخصم الضريبي المشار إليه، على الضريبة السابق سدادها على السلع والخدمات المعفاة من الضريبة.

ومفاد ما تقدم، أن المشروع المعفى من ضريبة القيمة المضافة، لا يدفع الضريبة على مبيعاته، لكن يتحمل ضريبة على مدخلات إنتاج السلع التي يقوم بإنتاجها، ولا يسمح له باسترداد ضريبة هذه المدخلات. أما المشروع الذي تفرض عليه الضريبة بمعدل صفر، فلا يتحمل ضريبة القيمة المضافة على مبيعاته، لكن يحق له استرداد ضريبة القيمة المضافة على المدخلات.

ويعد ما سبق واحدة من صور التجنب الضريبي المقنن، من شأنها أن تخلق وضعا تمييزيا بين المشروعات، وأن تجعل عبء ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، أكبر منه على السلع والخدمات التي تخضع للضريبة بمعدل صفر.

#### - فعالية العقوبات المقررة بموجب نصوص القانون:

يشترط لفاعلية العقوبة الجنائية في التشريع الضريبي أن تكون العقوبة متناسبة مع الجرم، وبالنسبة للعقوبات المالية أن تكون المقارنة التي يجريها الممول بين المنفعة المتوقعة من مخالفة القانون والعقوبة المقررة عند اكتشاف المخالفة، ترجح أن تكون المنفعة أقل<sup>(٢١٢)</sup>. وبمراجعة نصوص القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، يتضح أن المشرع الضريبي المصري غلظ عقوبة التهرب واعتبرها من الجنايات المخلة بالشرف، وقرر لها عقوبة السجن والغرامة أو أحدهما وجعل لكل عقوبة حد أدنى وحد أقصى، كما وضع عقوبتي الضريبة والضريبة الإضافية وهما عقوبتان تكمليتان تحمل الأولى معنى الرد العيني والثانية بمثابة جزاء للتأخر عن توريد الضريبة، وتتضاعف هذه العقوبة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات (م ٦٧). وعلى الرغم من ذلك يلاحظ على العقوبات المقررة بموجب هذا القانون، ما يلي:

- اعتبر القانون بموجب نص المادة (٦٦)، تكرار التأخر في سداد الضريبة وإخفاء السجلات عن موظفي المصلحة وحتى الإبلاغ عن قيمة أقل من القيمة الفعلية من قبيل المخالفة لأحكام القانون، وليس تهربا من الضريبة.

- المادة (٦٦) من القانون اعتبرت منع موظفي المصلحة من إمكانية الاطلاع على الدفاتر والحسابات والسجلات مخالفة للقانون، تستوجب الغرامة التي لا تتجاوز الخمسة آلاف جنيه فضلا عن الضريبة المستحقة. وربما يكون من الأفضل أن تكون الغرامة نسبة من الضريبة، حتى يتحقق الردع، خاصة في بعض الحالات التي تكون فيها المستحقات الضريبية كبيرة.

---

- James Alm, Todd Chery, Michael Jones, Michael Mckee, "Taxpayer information (<sup>٢١٢</sup>) assistance services and tax compliance behavior " , (Journal of Economic Psychology), 31, 2010, p.578-579.

- أقر القانون بموجب نص المادة (٤٨) سقوط الضريبة بالتقادم، ولا يجوز إعادة تقدير الضريبة إلا بناء على المستندات والسجلات، التي يستطيع الممول إخفائها مقابل غرامة لا تتجاوز الخمسة آلاف جنيه.

**ثالثاً: المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي السعودي :**

صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، بموجب المرسوم الملكي رقم (م٥١) بتاريخ ١٤٣٨/٥/٣، واستناداً إلى الأحكام الواردة في الاتفاقية المشار إليها، فقد أصدرت المملكة نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي رقم (م١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤، وبدأ التطبيق الفعلي لنظام ضريبة القيمة المضافة في أول يناير ٢٠١٨<sup>(٢١٣)</sup>.

ويأتي تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية في إطار برنامج الحكومة للإصلاح المالي، والذي استهدف بالأساس تعزيز توليد إيرادات غير نفطية، وتعزيز استدامة التدفقات المالية للحكومة<sup>(٢١٤)</sup>. وبحسب نص المادة (٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، يخضع لضريبة القيمة المضافة في المملكة الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بغرض تحقيق الربح، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفقاً للنظام واللائحة. وعليه لا يعد مكلفاً بالضريبة الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة حتى ولو بلغت مبيعاته حد التسجيل.

<sup>(٢١٣)</sup> موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل : <https://www.gazt.gov.sa/ar>

<sup>(٢١٤)</sup> أنظر، د. محمود محمد الدمرداش، اقتصاديات المالية العامة مع إشارة خاصة لتطور النظام المالي في المملكة العربية السعودية، دار الإجازة للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٦، ص ٦.

وقد أخضع النظام جميع السلع والخدمات لضريبة القيمة المضافة (م ٢ من القانون)، ونص علي سبيل الحصر علي إعفاء بعض توريدات السلع والخدمات من الضريبة، ومعالجة البعض الأخر بفئة أساسية ٥% وفئة الصفر.

ويعفى من نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ، ما يلي :

- الخدمات المالية، مثل الحسابات الجارية وعمليات الإيداع والتوفير وعقود التأمين علي الحياة (م ٢٩ من اللائحة).

- إيجارات العقارات السكنية، ويخرج عن ذلك توريدات الإقامات الفندقية وما شابهها (م ٣٠ من اللائحة) <sup>(٢١٥)</sup>.

- الخدمات الحكومية التي تمارسها الحكومة بصفتها سلطة عامة <sup>(٢١٦)</sup> .

- السلع المستوردة للأغراض الدبلوماسية والعسكرية ولأغراض الاستعمال الشخصي، والمعفاة من الرسوم الجمركية بموجب نظام الجمارك الموحد <sup>(٢١٧)</sup>.

ويخضع للضريبة بسعر (صفر) ما يلي <sup>(٢١٨)</sup>:

- صادرات السلع من المملكة إلى مكان خارج دول مجلس التعاون الخليجي المقدمة من الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل ليس له مكان إقامة في أى دولة عضو.

- توريدات الخدمات التي يقوم بها شخص خاضع للضريبة إلى عميل ليس له محل إقامة في المملكة أو أى من دول مجلس التعاون الخليجي.

---

<sup>(٢١٥)</sup> أضافت الفقرة الثالثة من المادة ٣٠ من اللائحة أنه لا يعد عقارا سكنيا لأغراض هذه المادة أى فندق أو نزل أو مساكن للضيوف أو الاستراحات أو المأوى أو أية مبان أخرى مصممة لتقديم مأوى مؤقت للزوار أو المسافرين <sup>(٢١٦)</sup> ويعد من قبيل النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة، قيام جهة حكومية بتوريد سلع أو خدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة (م ٥/٩ من اللائحة).

<sup>(٢١٧)</sup> نصت المادة (١٧) من نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة على أن تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لإعفاء الأمتعة الشخصية والهدايا التي تكون بصحبة المسافرين ومستلزمات ذوى الاحتياجات الخاصة.

<sup>(٢١٨)</sup> المواد من (٣١) إلى (٣٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

- خدمات النقل الدولي والخدمات ذات الصلة كصيانة أو إصلاح وسائل النقل المؤهلة وتوريد قطع الغيار لها، وغير ذلك من الخدمات ذات الصلة بالنقل الدولي.

- توريدات الأدوية والمعدات الطبية المدرجة في قائمة الخدمات الطبية الرسمية الصادرة عن وزارة الصحة.

- توريدات المعادن الاستثمارية للذهب والفضة والبلاتينيوم بنسبة نقاء لا يقل عن ٩٩% .

وتعامل معاملة التوريدات الخاضعة للضريبة بسعر (صفر) جميع عمليات إعادة التصدير للسلع المنقولة التي تم استيرادها مؤقتاً للمملكة لأجل التصليح أو التعديل أو التحويل (م ٣٢ / ٦ من اللائحة).

واستبعدت اللائحة التنفيذية التوريدات من قبل الشخص الاعتباري لنفسه من الضريبة (م ١/١٨ من اللائحة)، واعتبرت اللائحة التنفيذية العمليات التي تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية خارج نطاق الضريبة (م ٢/١٨ من اللائحة).

وفي حدود المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، سوف نتناول أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي في النقاط التالية :

### النطاق المكاني للضريبة :

يطبق المشرع الضريبي السعودي مبدأ المقصد أو الوجهة Destination principle في تحديد النطاق المكاني للضريبة على القيمة المضافة، الذي بموجبه يتم منح حق فرض الضريبة على السلع والخدمات للدولة التي تستهلك فيها السلعة أو تؤدي فيها الخدمة. حيث مفاد نص المادتين (٢ و ١٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، أن تستحق الضريبة على استيراد السلع والخدمات إلى المملكة وعلى توريد السلع والخدمات في المملكة.

وتنص المادة (١٤) من اللائحة على أن "تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة".

ولا تعامل توريدات السلع التي تورد دون مقابل وبما لا يتجاوز الخمسين ألف ريال سنويا على أنها توريدات مفترضة (م ٣/١٥ من اللائحة). واستبعدت المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية من نطاق ضريبة القيمة المضافة بعض السلع والخدمات التي يفترض تلقاها خارج النشاط الاقتصادي ما لم يثبت العكس<sup>(٢١٩)</sup>.

وعليه تستحق ضريبة القيمة المضافة في المملكة وكما هو الحال في مصر، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشأة للضريبة الجمركية كما تستحق في كافة مراحل تداولها في المملكة بعد الإفراج عنها، وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية. لكن، يلاحظ أن المشرع السعودي أخذ مسلك مغاير للمشرع المصري فيما يتعلق بالسلع المستوردة لأغراض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، حيث يخضع قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، كافة السلع المستوردة للضريبة أيا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص.

#### المجموعات الضريبية والأشخاص المرتبطة :

على خلاف ما جرى عليه العمل في مصر بشأن المجموعات الضريبية، أقر قانون ضريبة القيمة المضافة السعودي فكرة إنشاء مجموعة ضريبية، وأن تعامل المجموعة كشخص واحد خاضع للضريبة، ويكون جميع أعضاء المجموعة مسئولين - منفردين ومتضامنين - عن الالتزامات الضريبية الخاصة بتلك المجموعة<sup>(٢٢٠)</sup>.

---

<sup>(٢١٩)</sup> بحسب نص المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، فإن السلع والخدمات المفترض تلقاها خارج النشاط الاقتصادي، هي: أى شكل من أشكال الخدمات الترفيهية والرياضية والثقافية، خدمات تموين الأغذية والمشروبات فى الفنادق والمطاعم والأماكن المشابهة، شراء أو استيراد المركبات المقيدة حسب التوريد الوارد فى الفقرة الثانية من هذه المادة (المركبات المصممة لاستخدام الطريق) ، تصليح أو تعديل أو صيانة أو تقديم خدمات مماثلة على المركبات المقيدة، الوقود المستخدم فى المركبات المقيدة، أى سلع وخدمات مستخدمة للاستعمال الشخصى وليست للنشاط التجارى أو الاقتصادى).

<sup>(٢٢٠)</sup> المادة الرابعة من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والمادة الرابعة من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨.



ونصت المادة(٤) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي على أن تحدد اللائحة التنفيذية الشروط والضوابط لتجميع رقم أعمال الأشخاص المرتبطين الذين يزاولون أنشطة متشابهة أو مترابطة. وبموجب نص المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، يعد من الأشخاص المرتبطين، ما يلي :

- الشخص الطبيعي والشخص الطبيعي الأخر، إذا كان الشخص الأخر زوجا أو صهرا للشخص الطبيعي أو قريبا له حتى الدرجة الرابعة.

- الموظفون ورب العمل وشركائه، والشركاء فى أى شراكة.

- أمين التفليسة وناظر الوقف وأى مستفيديون.

- الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون يعدون أشخاصا مرتبطين، فى الحالات التالية :

\* عندما يكون الشخص الطبيعي شريك أو مدير أو من يضع الخطط فى الشخص الاعتبارى.

\* الشخص الطبيعي الذى يسيطر أو يملك إما منفردا أو مع شخص مرتبط أو أشخاص مرتبطين وفقا لهذه المادة على أكثر من (٥٠%) من رأس المال أو حقوق التصويت أو قيمة الشخص الاعتبارى.

\* يعد الأشخاص الاعتباريون تحت سيطرة مشتركة مرتبطون، إذا حاز شخص أو أكثر على (٥٠%) من رأس المال أو يسيطر أو يملك أكثر من (٥٠%) من حقوق التصويت أو قيمة رأس المال بشكل مباشر أو غير مباشر فى أى من الحالات السابقة وفى شخصين اعتباريين أو أكثر.

وتنص المادة ( ٢/٩ ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، على أنه " لهيئة الزكاة والدخل فى الحالات التى يزاول فيها شخصان مترابطان أو أكثر مرتبطون أنشطة متشابهة أو مترابطة، إصدار إشعار تطلب فيه ضم قيمة توريداتهم السنوية خلال مدة محددة، وأن تستخدم هذه القيمة الاجمالية كقيمة للتوريدات السنوية لكل منهم".

ولأغراض نظام ضريبة القيمة المضافة، يؤخذ بالقيمة السوقية العادلة وليس بقيمة التوريد المدفوعة، لتعديل قيمة التوريد بين الأشخاص المرتبطين، عند تحقيق الحالات التالية<sup>(٢٢١)</sup>:

- حصول التوريد بين الأطراف ذوى العلاقة على النحو الموضح باللائحة.

- قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة.

- إذ لم يكن للعميل حق خصم كامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بالتوريد.

**التوريد من خلال وكيل أو وسيط إلكتروني:**

فى سياق الاقتصاد الرقمى، يمكن للوكيل تقديم مجموعة متباينة من الخدمات نيابة عن الموكل فى توريد السلع أو الخدمات سواء كان بائعا أو مشتريا. فإذا تصرف الوكيل باسم الموكل تطبق ضريبة القيمة المضافة على المعاملة التى تتم بين المورد ومنتلقى الخدمة وفق القواعد العادية. أما إذا تصرف الوكيل مع الغير بإسمه الشخصى، فيعتبر أنه تصرف بإسمه الخاص كأصيل فى معاملاته مع الغير، ولا يعد التوريد توريدا منفصلا. وهذا مفاد نص المادة التاسعة من قانون ضريبة القيمة المضافة السعودى لعام ٢٠١٨، والتى تقضى بأنه " فى حالة قيام الخاضع للضريبة - باسمه الخاص - بتوريد أو تلقى سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يعامل - لأغراض تطبيق النظام واللائحة - بإعباره قد قام بتوريد أو تلقى تلك السلع أو الخدمات لنفسه ولأغراض الضريبة تعتبر العمولة المفروضة من قبل الوكيل الذى يتصرف باسمه هامش ربح من قيمة البيع<sup>(٢٢٢)</sup>. كما يستحق هذا الوكيل خصم ضريبة المدخلات عن المشتريات التى يتلقاها بهذه الصفة، شريطة أن يكون لديه فاتورة ضريبية صادرة بإسمه، بالإضافة إلى إستيفاء متطلبات استرداد ضريبة المدخلات الأخرى<sup>(٢٢٣)</sup>.

(٢٢١) المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة السعودى لعام ٢٠١٨.

(٢٢٢) الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادى لضريبة القيمة المضافة : الاقتصاد الرقمى، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٨، ص ٢٩. متاح على الموقع التالى: <https://www.vat.gov.sa>

(٢٢٣) وذلك على النحو الوارد بالمادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى لعام ٢٠١٨.

وقد نظمت المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، حالة توريد السلع والخدمات في المملكة من خلال وسيط إلكتروني، فأوردت الفقرة الثانية منها، أنه في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات إلكترونية في المملكة عن طريق وسيط إنترنت أو بوابة تعمل كوسيط لمورد غير مقيم، فسوف يفترض أن مشغل الوسيط أو البوابة يتصرف بإسمه الخاص ولكن نيابة عن المورد غير المقيم.

وتنص المادة (٢/٤٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، على أنه في الحالات التي يتم فيها توريد الخدمات الإلكترونية في المملكة عن طريق وسيط إنترنت أو بوابة تعمل كوسيط لمورد غير مقيم، فسوف يفترض أن مشغل الوسيط أو البوابة يتصرف بإسمه الخاص ولكن نيابة عن المورد غير المقيم، وذلك ما لم<sup>(٢٢٤)</sup>:

- يشار صراحة إلى أن المورد غير المقيم هو المورد، وذلك أثناء عملية البيع الإلكتروني وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين الأطراف وفي الفاتورة أو الإيصال الصادر من مشغل الوسيط أو البوابة.

- يصرح مشغل الوسيط أو البوابة بتحميل العميل قيمة التوصيل أو قيمة السلع نفسها، ولم يضع الشروط والأحكام العامة المتعلقة بالبيع.

وقد أوردت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي بعض صور الوساطة الإلكترونية في المادتين (٢٤ و ٤٧)، وذلك على النحو التالي :

#### - البوابات والواجهات الإلكترونية :

البوابة أو الواجهة الإلكترونية هي وسيط يعمل على إتاحة التواصل بين البائع والمشتري مقابل رسم معين. ومن صور الخدمات التي يقوم بها الوسيط الإلكتروني تحديد سعر البيع، وترتيب إجراءات تسليم السلع والخدمات، كما يتحمل الوسيط الإلكتروني الأضرار التي قد تنتج عن التوريد.

---

<sup>(٢٢٤)</sup> راجع : المادة ٣/٢٧ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي.

وتحدد تفاصيل العلاقة بين المشتري والبائع وشروط وظروف البيع، ما إذا كان الوسيط الإلكتروني يعمل بصفته وكيلًا أو أصيلاً<sup>(٢٢٥)</sup>.

#### - مزودى (مقدم) الاتصالات :

يقوم مقدم خدمة الاتصالات بدور الوكيل فيما يتعلق بتوريد الخدمات الإلكترونية وتسهيل عملية الدفع من خلال بطاقات الشحن مسبقة الدفع، وعليه يتعين على مقدم خدمات الاتصالات تحديد ما إذا كان يعمل بإسمه كوكيل أو أصيل لتحديد المعاملة الضريبية المناسبة. وفي كل الحالات لا يعد تحصيل مقدم خدمة الاتصالات المدفوعات نيابة عن المورد دليلاً على أن مورد خدمات الاتصالات يتصرف بإسمه<sup>(٢٢٦)</sup>.

ويعتبر مورد الخدمات غير المقيم في المملكة بائعاً للخدمة إلى مقدم خدمة الاتصالات في توريد منفصل، قيمته السعر غير شامل الضريبة مطروحا منه العمولة، وفي هذه الحالة يتعين على مقدم خدمة الاتصالات احتساب ضريبة القيمة المضافة عن طريق آلية التكلفة العكسي، وعلى نحو ما يلي بيانه في موضع لاحق.

#### - وكيل الشحن :

ينوب مقدم خدمات الشحن عن البائع (المرسل) أو عن المستلم (المتلقى) وعادة ما يدفع ضريبة القيمة المضافة إلى مصلحة الجمارك السعودية ويسعى إلى استردادها من المستورد. فإذا كان المستورد مسجلاً لأغراض الضريبة فسوف يطالب بإدخال بيانات الواردات والضريبة المدفوعة على الاستيراد، مما يسمح له بخصم ضريبة المدخلات<sup>(٢٢٧)</sup>.

---

<sup>(٢٢٥)</sup> الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة: الاقتصاد الرقمي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥.

<sup>(٢٢٦)</sup> الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة: الاقتصاد الرقمي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦.

<sup>(٢٢٧)</sup> الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ١٧.

أما إذا كان البائع شخصا غير مقيم ولم يكن قادرا على التصرف كمستورد، فيجوز لشركة الشحن التصرف بصفقتها المستورد ودفع الضريبة على الواردات التي يتعين تحصيلها أما من البائع أو من العميل عند التسليم<sup>(٢٢٨)</sup>.

### مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة :

يستفاد من نص المادة الأولى من الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي بشأن الضريبة القيمة المضافة أن السلعة أو الخدمة المستوردة هي السلعة أو الخدمة التي تدخل من خارج إقليم دولة المجلس إلى أية دولة عضو وفقا لأحكام قانون الجمارك الموحد، أما السلعة والخدمة المصدرة فهي السلعة أو الخدمة التي تورد من أى دولة عضو إلى خارج إقليم دول المجلس وفقا لأحكام قانون الجمارك الموحد.

والقاعدة العامة فيما يتعلق بمكان التوريد - بحسب نص المادتين (١٥ و ١٦) من الاتفاقية - أنه مكان الاستهلاك النهائي، وليس بالضرورة أن يكون المكان الذي يتم فيه دفع القيمة.

وتنفيذا لأحكام المادتين (١٥ و ١٦) من الاتفاقية، أوضحت المواد أرقام (٢٢) و ٢٣ و ٢٤ و ٢٥ و ٢٦ و ٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة السعودي، بعض الحالات الخاصة التي يتحدد فيها مكان التوريد على أساس مختلف، ولعل من أهم هذه الحالات ما يلي :

- خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الالكترونية : يستفاد من نص المادة (٢٤) من اللائحة أن مكان التوريد هو المكان الذي يتم فيه الاستخدام الفعلي للخدمة أو الاستفادة منها. وفي حالة توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الالكترونية فى الهواتف العمومية أو فى خدمات الهاتف المستقلة فى المحال والأماكن التجارية .....أوغيرها من الحالات التي كان لابد فيها تواجد جسد العميل فى موقع معين من أجل توريد الخدمات، يعد العميل على أنه يقوم باستهلاك الخدمة والاستفادة منها فى هذا الموقع(م ٢/٢٤ لائحة).

---

<sup>(٢٢٨)</sup>الدليل الإرشادي لضريبة القيمة المضافة الصادر عن هيئة الزكاة والدخل السعودية، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.

أما الخدمات التي لا تعد بمثابة وسائل إلكترونية بينما تحجز أو يجرى الترتيب لها من خلال وسائل إلكترونية، فتخضع لمكان التوريد على أساس مكان تقديم الخدمة فعلياً، كما يلي:

- **الخدمات المقدمة في أماكن محددة**، ويقصد بها حالات اشتراط تواجد العميل فعلياً لكي يتلقى الخدمة، فبحسب نص المادة (٢/٢٤) من اللائحة فإن مكان توريد الخدمة هو المكان الفعلي لاستخدام الخدمة أو الاستفادة منها.

- **أما الخدمات التي لا تحدد بأماكن معينة**، حيث لا يتطلب من العميل التواجد في موقع استخدام الخدمة (الخدمات عن بعد)، فيكون مكان التوريد هو مكان الإقامة المعتاد للعميل بإعتباره مكان استخدام الخدمة والاستفادة منها (٣/٢٤ من اللائحة).

ومفاد ما تقدم، أنه حيث لا يتم تقديم الخدمات الإلكترونية في مكان محدد، يتعين على مورد الخدمات الإلكترونية تحديد مكان الإقامة المعتاد للعميل، باستخدام مؤشرات تحديد مكان الإقامة المعتاد (عنوان فاتورة العميل، الحساب المصرفي، عنوان بروتوكول الانترنت، رمز الدولة على بطاقة الهاتف النقال) على النحو المبين في المادة (٤/٢٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

- **الخدمات المتعلقة بالعقار**: بحسب نص المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، إذا كانت المنشأة مسجلة في المملكة، وتقوم بأعمال متعلقة بالعقارات خارج المملكة، فإن مكان التوريد يعتبر خارج المملكة.

- **وبالنسبة للخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية** فإن مكان التوريد هو الموقع الفعلي الذي تقدم فيه هذه الخدمات (م٢٥ من اللائحة).

- **تجزئة الخدمة**: أشارت الفقرة الثالثة من المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي المشار إليها، إلى أنه إذ تم أداء جزء من خدمة ما في المملكة وجزء من نفس الخدمة خارج المملكة، فيتم تجزئة قيمة هذه الخدمة وفقاً للجزء الذي وقع في المملكة والجزء الذي وقع خارجها.

## الواقعة المنشئة للضريبة :

يستفاد من نص المادتين (٢ و ١٦) من قانون ضريبة القيمة المضافة السعودي، والمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، أن القاعدة العامة في تحديد الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة هي واقعة الإفراج عن السلعة في الجمارك السعودية، وبيع السلعة أو أداء الخدمة في المملكة أيا كانت طريقة تأديتها. وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، تبعاً لإختلاف نوع السلع والخدمات، وطريقة التصرف فيها، والغرض من استخدامها كما يلي:

- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية، تستحق الضريبة بمناسبة توريد السلع أو الخدمات نقداً أو على الحساب، وبمناسبة أداء الخدمة بمعرفة المكلف في كافة مراحل تداولها، بمناسبة استعمال السلعة أو الخدمة بمعرفة المكلف في أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية<sup>(٢٢٩)</sup>.

- بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة، تستحق الضريبة على السلع المستوردة بواقعة الإفراج عنها في الجمارك، كما تستحق في كافة مراحل تداولها بعد الإفراج عنها، وهو ما يعنى أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هي ذاتها المنشئة لاستحقاق الرسوم الجمركية. أما الأصول المعنوية والخدمات المستوردة فتستحق الضريبة عليها بواقعة تلقى الخدمة أو الاستفادة الفعلية منها (م ٢٤ / ٣ من اللائحة).

فى ضوء ما سبق، وفى ظل عمومية إخضاع جميع السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة بما فى ذلك صفقات التجارة الالكترونية، إلا ما استثنى لأغراض الاستهلاك الشخصى أو الاستخدام الخاص، يمكن التمييز فى مجال المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية بين حالات أربع كما يلى<sup>(٢٣٠)</sup>:

---

(٢٢٩) يراجع نص المادتين (٢، ١٦) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨، ونص المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

(٢٣٠) الهيئة العامة للزكاة والدخل، الدليل الإرشادى لضريبة القيمة المضافة: الاقتصاد الرقمى، يناير ٢٠١٨، ص ١٢-١٣.

- إذا كانت المبيعات تتم بين مورد مسجل في المملكة ومستهلك مقيم فيها، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها في المملكة، باعتبار المملكة هي المكان الذي يتم فيه الاستخدام الفعلي لتلك الخدمات أو الاستفادة منها (دولة المقصد) (٢٣١).

- إذا كانت المبيعات تتم بين مورد غير مسجل في المملكة ومستهلك مقيم في المملكة، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها في المملكة، بغض النظر عن الدولة التي يقيم فيها البائع (٢٣٢).

- إذا تمت الصفقة بين مورد مقيم في الخارج وعميل مسجل في المملكة، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة وفق القواعد العادية المعمول بها في المملكة، باعتبار المملكة دولة المقصد، وتحتسب الضريبة من قبل المسجل لأغراض الضريبة وفق آلية الاحتساب (التكليف) العكسي (٢٣٣).

- إذا كانت المبيعات تتم بين بائع مسجل في المملكة ومقيم خارجها، تخضع السلعة أو الخدمة للضريبة بسعر صفر، باعتبار المملكة دولة المصدر (٢٣٤).

---

(٢٣١) المادة (٢٠) من الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي بخصوص الضريبة على القيمة المضافة.

(٢٣٢) هذا مفاد نص المادة (٥) فقرة (١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨، والتي تقضى بأنه " على كل شخص غير مقيم في المملكة وغير مسجل لدى الهيئة ويكون ملزماً بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أو توريد يكون ملزماً بسداد الضريبة عنه".

(٢٣٣) وهذا مفاد نص المادة (٤١) من الاتفاقية، وتنقيذاً لذلك تنص المادة (١/٤٧) من اللائحة على أنه " في الحالات التي تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المستلم من مورد غير مقيم، فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة على أساس آلية الاحتساب العكسي، ويجب على العميل الخاضع للضريبة الاقرار عن ضريبة المخرجات على التوريد وأي ضريبة مدخلات واجبة للخصم (إلى الحد الذي يمكن للعميل أن يستفيد من خصم ضريبة القيمة المضافة على المخلات) في الاقرار الضريبي لتلك الفترة الضريبية.

(٢٣٤) المادة (٣٤) من الاتفاقية، والمادة (٣٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي.



## الخصم الضريبي :

الخصم الضريبي كما أشرنا سلفا هو آلية بموجبها يستطيع المكلف بالضريبة تسوية الضريبة السابق تحميلها على مشترياته ومدخلاته، من الضريبة المستحقة على مبيعاته (ضريبة المخرجات)، خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار. وتكون ضريبة المدخلات السابق سدادها بمثابة رصيد دائن يتم ادخاله في إقرار ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة الضريبية محل المحاسبة.

وطبقا لنص المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، يجوز للشخص المسجل لأغراض الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات، ما سبق أن سدده كضريبة على المدخلات التي يقوم بشرائها أو استلامها في سياق ممارسته لنشاطه الاقتصادي، كما يخصم من إجمالي الضريبة المستحق ما يلي :

- ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل مورد مسجل في المملكة العربية السعودية لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

- ضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتيا من قبل شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفق آلية الاحتساب (التكليف) العكسي.

- ضريبة القيمة المضافة عن الواردات المدفوعة إلى الجمارك السعودية.

وكقاعدة عامة لا يجوز خصم ضريبة المدخلات التي تتعلق بأنشطة الشخص الخاضع للضريبة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة كإعفاء الأيجار السكنى مثلا، ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات التي يدفعها المورد غير المقيم إذا كان غير مسجل في المملكة، كما لا يسمح بخصم ضريبة المدخلات عن أية تكاليف لم يتم دفعها كجزء من نشاط اقتصادي ويشمل ذلك بعض أشكال الإنفاق المقيدة مثل الخدمات الترفيهية والمركبات<sup>(٢٣٥)</sup>.

---

(٢٣٥) يراجع: القائمة التفصيلية للنفقات المحظورة والمدرجة ضمن المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨.

## الاحتساب (التكليف) العكسى :

بينما فى موضع سابق أن الاحتساب (التكليف) العكسى، هو آلية بموجبها يكون المستفيد ملزماً بالضريبة المستحقة على الخدمة المستوردة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب بدلاً من البائع، ومسئولاً عن جميع الالتزامات التى نص عليها القانون.

وتنص المادة (١/٤٧) من اللائحة على أنه " فى الحالات التى تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المستلم من مورد غير مقيم، فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة على أساس آلية الاحتساب العكسى، ويجب على العميل الخاضع للضريبة الإقرار عن ضريبة المخرجات على التوريد وأى ضريبة مدخلات واجبة للخصم (إلى الحد الذى يمكن للعميل أن يستفيد من خصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات) فى الإقرار الضريبي لتلك الفترة الضريبية.

وقد أقرت الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجى بخصوص ضريبة القيمة المضافة الاحتساب (التكليف) العكسى كآلية لسداد الضريبة، حيث نصت المادة (٢/٢) من الاتفاقية، على أن تفرض الضريبة على تلقى العميل الخاضع للضريبة سلع وخدمات موردة له من قبل شخص غير مقيم وغير خاضع للضريبة فى الدولة العضو فى الحالات التى تطبق فيها آلية الاحتساب العكسى.

وتنص المادة (٤١) من الاتفاقية، على أنه إذا كان مكان توريد السلع أو الخدمات فى دولة عضو لا يكون المورد مقيماً فيها، يصبح العميل الخاضع للضريبة فى هذه الدولة ملزماً بسداد الضريبة المستحقة. ويحق للعميل الملزم بالضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسى خصم الضريبة القابلة للخصم المتعلقة بها، شريطة أن يكون قد صرح عن الضريبة المستحقة بموجب الإقرار الضريبي عن تلك الفترة (٢٣٦).

---

(٢٣٦) (م ٣/٤٤ من اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجى)، (م ١/٤٧ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى).

ومفاد ما تقدم، أنه إذا قام مورد غير مقيم بتوريد خدمات الكترونية إلى عميل مسجل في المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فيجب على العميل احتساب الضريبة ذاتياً باستخدام آلية الاحتساب العكسي<sup>(٢٣٧)</sup>.

وأوجب المادة (٢/٧٧) من اللائحة، على الشخص غير المقيم أن يعين ممثل ضريبي له، ويكون الممثل الضريبي مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الخاضع للضريبة عن سداد أى ضريبة حتى التاريخ الذى تعلن الهيئة عن توقفه عن تمثيل الشخص الخاضع للضريبة.

وللشخص الخاضع للضريبة المقيم فى المملكة، أن يعين وكيلًا للتصرف نيابة عنه فيما يتعلق بالتزاماته المتعلقة بضريبة القيمة المضافة فى المملكة، وعليه أن يخطر الهيئة بذلك، ولا يخل ذلك بالمسؤولية الشخصية للشخص الخاضع للضريبة عن التزاماته.

وفى كل الأحوال يلتزم المكلف بالضريبة المستحقة على الخدمة المستوردة بتوريدها فى الحساب المصرفى المختص بالهيئة (٣/٤٩ لائحة).

**التجنب الضريبي :** لم يتطرق نظام ضريبة القيمة المضافة السعودى لمسألة التجنب الضريبي صراحة على النحو الوارد فى المادة (٥٤) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة فى مصر. لكن، بالإضافة إلى الأحكام الخاصة بالتهرب الضريبي التى أوردها المشرع الضريبي السعودى فى المادتين (٣٩ و ٤٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة لسنة ٢٠١٨، وآلية الاحتساب (التكليف) العكسى على النحو المشار إليه سلفاً، فقد أقر نظام ضريبة القيمة المضافة فى المملكة العربية السعودية بعض التدابير لمواجهة التجنب الضريبي، لعل من أهمها ما يلى:

---

<sup>(٢٣٧)</sup> وطبقاً لنص المادة (٣/٥٠) من الاتفاقية، إذا تم التوريد لخدمات الكترونية من مورد غير مقيم إلى عميل غير مسجل فى المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فيجب على المورد غير المقيم التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وتطبق ضريبة القيمة المضافة على الفاتورة الضريبية على نفس النحو لو كان مورداً مقيماً. وقد نظمت أحكام التسجيل الإلزامى المادتين (٥ و ٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى.

<sup>-١</sup> وهذا مفاد نص المادة (٢/٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، المشار إليها سلفاً.

- المسؤولية التضامنية للممثل أو الوكيل عن كافة التزامات الشخص الخاضع للضريبة (م ٧٧ من اللائحة).

- المسؤولية التضامنية لأعضاء المجموعة الضريبية عن الالتزامات الضريبية الخاصة بتلك المجموعة والناشئة خلال فترة عضويتهم (م ٤ من القانون).

- اعتبار القيمة الإجمالية للتوريدات التي يقوم بها شخصان مرتبطان أو أكثر خلال سنة محددة، هي قيمة التوريدات لكل من هؤلاء الأشخاص المرتبطون خلال هذه الفترة الضريبية<sup>(٢٣٨)</sup>.

- مسؤولية الخاضع للضريبة عن توريدات السلع وتلقى الخدمات التي قام بها نيابة عن شخص آخر، باعتبار أنه قام بتوريد أو تلقى هذه السلع والخدمات لنفسه (م ٩ من القانون).

- حق الهيئة العامة للزكاة والدخل في إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه (م ١/٢٦ من القانون). كما أنه في الحالات التي يكون فيها شخص ما مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الخاضع للضريبة عما يستحق عليه من ضرائب وغرامات وغيرها من المبالغ المستحقة وفقاً للإتفاقية والنظام، فإنه يجوز للهيئة أن تجري تقييماً في حق ذلك الشخص فيما يتعلق بهذه المبالغ (م ٦٧ من اللائحة)، وفي كل الحالات يحق للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد لتدارك أية عوار في تقييمها السابق (م ٢/٢٦ من القانون). والاعتداد بالقيمة السوقية العادلة إذا كانت قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة (م ٣٨/ب من اللائحة).

- الاعتداد بالقيمة السوقية العادلة وليس بقيمة التوريد المدفوعة فيما يتعلق بتوريد السلع والخدمات بين الأشخاص المرتبطين (م ٢/١ من القانون)<sup>(٢٣٩)</sup>.

- يعامل الخاضع للضريبة الذي يقوم بتوريد أو تلقى سلع أو خدمات باسمه الخاص نيابة عن شخص آخر، معاملة من قام بالتوريد أو تلقى هذه السلع لنفسه (م ٩ من القانون).

---

(٢٣٨) وهذا مفاد نص المادة (٢/٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، المشار إليها سلفاً.

(٢٣٩) أوضحت المادة (٣٨) من اللائحة، الشروط اللازمة لتحديد القيمة السوقية العادلة والشروط اللازمة لتعديل قيمة التوريد بين الأشخاص المرتبطين.

## تقييم المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي فى ضوء قانون ضريبة القيمة المضافة فى المملكة العربية السعودية :

يتضح مما سبق، أن قانون ضريبة القيمة المضافة السعودى لعام ٢٠١٨، انتهج مبدأ توسيع قاعدة الضريبة فأخضع للضريبة كافة الأشخاص الطبيعية والاعتبارية، وأخضع للضريبة كافة السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة، وأيا كانت وسيلة تداولها، واستثنى من الخضوع للضريبة أى نشاط تمارسه جهة حكومية بصفتها سلطة عامة<sup>(٢٤٠)</sup>.

وأقر القانون معيار الوجهة أو المقصد كأساس لممارسة السيادة الضريبية فى مجال الضريبة على القيمة المضافة، وذلك اتساقاً مع الجهود الدولية التى تعند بمكان استهلاك السلعة أو أداء الخدمة كأساس لتحديد الاختصاص الضريبي، وأقر مبدأ (صفر الضريبة) على الصادرات وجميع عمليات إعادة التصدير للسلع المنقولة التى تم استيرادها مؤقتاً للمملكة لأجل التصليح أو التعديل أو التحويل<sup>(٢٤١)</sup>، واستحدث مبدأ التكلفة العكسي لمواجهة حالات التجنب الضريبي، ونظم آلية استرداد الضريبة على المدخلات من خلال حق الخصم الضريبي لتلافي حالات الخضوع المزدوج للضريبة. وأوجبت اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي التسجيل الالزامى للمنشأة التى يبلغ حجم أعمالها السنوية ٣٧٥ ألف ريال، وأقرت التسجيل الاختيارى لغير الملزم بالتسجيل إذا بلغت قيمة توريداته ٥٠% من حد التسجيل الالزامى (م ٥٠ و ٥١)، واعتمد قانون ضريبة القيمة المضافة على الفواتير كأساس للتحصيل والخصم (م ٢٣ من القانون، م ٥٣ من اللائحة)، ووضع سعر ضريبي موحد (٥%)، وإن استثنى قائمة معينة من السلع والخدمات تخضع لسعر ضريبة (صفر).

وفى ضوء إتساع نطاق الضريبة على القيمة المضافة فى المملكة العربية السعودية وشمولها لجميع السلع والخدمات الا ما استثنى بنص، فإن جميع معاملات التجارة الالكترونية تخضع للضريبة، سواء كانت هذه المعاملات محلية أو دولية.

---

(٢٤٠) المادة (٩) فقرة (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى.

(٢٤١) المادة (٣٢) فقرة (٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى.

وقد لوحظ أن المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في ضوء نظام الضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، استوفت بعض المعايير الدولية، والتي أشارت إلى ضرورة استخدام نظام تسجيل مبسط، وأن يكون حد التسجيل مؤدياً إلى تخفيض تكلفة الالتزام المحتملة. ونموذج ذلك ما يلي :

#### بالنسبة الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم :

يتضح من نص المادة (٢/٢٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، أنها لم تشترط أن يكون الممثل الضريبي عن الشخص غير المقيم مقيماً، وهو ما يحد من المشكلات التي تثار في بعض الحالات التي غالباً ما يكون الممثل غير مقيم، كما هو الحال في الشخص المسئول عن الشحن أو البريد. كما أتى نص المادة (٢/٢٧) المشار إليه، أكثر إنساقاً مع حقيقة أن هذا الالتزام مرتبط ببيع سلعة أو أداء خدمة داخل المملكة، وهو ما يعنى أن الشخص غير المقيم ليس له الحق في خصم الضريبة على المدخلات في المملكة بإعتبار أن المملكة هي دولة المقصد، وإنما يكون له الحق في فرض الضريبة في دولته أى دولة المصدر.

لكن، جاء القانون خلواً من إجراءات مبسطة لالتزامات الممثل أو الوكيل للشخص غير المقيم فيما يتعلق بالتسجيل، وكذا موافاة الهيئة بأية معلومات تطلب منهما وفقاً للنظام واللائحة طيلة مدة تمثيلهما لذلك الشخص (م ٤/٧٧). وهو ما يعنى أن القانون لم يستوف المعايير الدولية في هذا الخصوص، والتي أشارت إلى ضرورة استخدام نظام تسجيل مبسط لغير المقيم، وأن تشجع الالتزامات على الامتثال الطوعي، وأن تكون الإجراءات مؤدية إلى تخفيض تكلفة الالتزام المحتملة<sup>(٢٤٢)</sup>.

- أقرنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨، التكاليف العكسي كآلية لسداد الضريبة على المستفيد من الخدمة، وقد لوحظ أن القانون السعودي يتوافق مع المعايير الدولية في تحديد قواعد الاختصاص الضريبي لضريبة القيمة المضافة في مجال الاقتصاد الرقمي، حيث :

---

(٢٤٢) لمراجعة الملاح الرئيسية لنظم التسجيل والالتزام المبسط للموردين غير المقيمين، راجع :

- مايز القانون بين توريدات الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادى إلى كيان اقتصادى، وتوريدات الخدمات والأصول المعنوية التى تتم بين كيان اقتصادى وعميل، وقصر انتقال الالتزام بحساب الضريبة وتحصيلها وتوريدها إلى المشتري (فكرة التكلفة العكسى) على الحالة الأولى دون الحالة الثانية<sup>(٢٤٣)</sup>. وهو ما يتسق مع المعايير الدولية فى هذا الشأن والتى تهدف إلى ضمان عدم تحمل الكيان الاقتصادى للضريبة على القيمة المضافة، فضلا عن تخفيف العبء عن الإدارة الضريبية والمورد غير المقيم. ونظرا لعدم فاعلية التكلفة العكسى فى تحصيل الضريبة فى حالة التوريدات من كيان اقتصادى إلى عميل بسبب تدنى فرص الالتزام الطوعى لغياب الحافز لدى العميل (المستهلك)، مع زيادة تكلفة التحصيل.

- مايز نظام ضريبة القيمة المضافة السعودى بين التوريد من غير مقيم إلى عميل مسجل، والتوريد من غير مقيم إلى عميل غير مسجل، وفى الحالة الأولى أقر آلية التكلفة العكسى (م ٤١/اتفاقية ضريبة القيمة المضافة المشار إليها)، لتخفيف العبء عن الإدارة الضريبية والمورد غير المقيم. وفى الثانية أوجب التسجيل على المورد غير المقيم وتطبيق عليه الضريبة كما لو كان موردا مقيما (١/٥ لائحة)، وهو ما يتوافق مع هدف رفع مستوى الالتزام الضريبى.

### بالنسبة الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات والأصول المعنوية :

القاعدة العامة بحسب نص المادتين (٢ و ١٦) من قانون ضريبة القيمة المضافة السعودى، والمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هى واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة فى المملكة أيا كانت طريقة تأديتها، وتستحق الضريبة على السلع والخدمات المستوردة بواقعة الإفراج عنها فى الجمارك، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها بعد الإفراج عنها، وهو ما يعنى أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة هى ذاتها المنشئة لاستحقاق الرسوم الجمركية. وقد أتت النصوص المحددة للواقعة المنشئة للضريبة فى

---

<sup>(٢٤٣)</sup> وهذا مفاد نص المادة (٤١) من اتفاقية الضريبة على القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجى، والتى تحدد الملزومون بسداد الضريبة وفقا للاحتساب (التكلفة) العكسى، وكذلك مفاد المادة (١/٥) والتى تقضى بأنه " على كل شخص غير مقيم فى المملكة وغير مسجل لدى الهيئة ويكون ملزما بسداد الضريبة عن التوريدات التى يقوم بها أو التى يستلمها فى المملكة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثين (٣٠) يوما من تاريخ أو توريد يكون ملزما بسداد الضريبة عنه".

نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي متوافقة مع المعايير الدولية بصدد تحديد قواعد الاختصاص الضريبي من عدة أوجه، كما يلي:

- مايزت النصوص المحددة للواقعة المنشئة للضريبة بين الخدمات التي يتم استخدامها أو استهلاكها في ذات مكان ووقت أدائها، ويكون الاختصاص بفرض الضريبة للمكان الذي تورده فيه الخدمة (بند ٥/٣ من الدليل)، وبين الخدمات الموجهة عن بعد، وينعقد الاختصاص الضريبي بشأنها لمحل إقامة المستهلك النهائي (بند ٦/٣ من الدليل). وهذا مفاد نص المادتين (٢٣ و ٢٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، حيث تقضى المادة (٢٣) المشار إليها، بأن الاختصاص الضريبي للتوريدات المتعلقة بالعقارات هو المكان الكائن فيه العقار، حتى لو كانت المنشأة القائمة بتوريد الخدمات مسجلة داخل المملكة والأعمال متعلقة بعقار خارج المملكة، وتتص المادة (٢٥) من ذات اللائحة التنفيذية المشار إليها، على أن مكان التوريد ومن ثم الاختصاص بفرض الضريبة للخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية هو الموقع الفعلي الذي تقدم فيه هذه الخدمات.

- مايز نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي في تحديد قواعد الاختصاص الضريبي بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي<sup>(٢٤٤)</sup>، ويوافق ذلك ما أشار إليه الدليل الدولي للقواعد الإرشادية في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، والذي جعل الاختصاص الضريبي لمقر الكيان الدائم للنشاط الاقتصادي، أو محل الإقامة الدائم للشخص الطبيعي.

- وبالنسبة للخدمات والأصول المعنوية متعددة الاستخدام أو التي يتم تداولها بين منشآت متعددة في دول مختلفة، يقضى نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، بأن يتم تجزئة قيمة هذه الخدمة

---

١- راجع: المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والمادة (١) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨.

- وتقضى المادة (١/٥) بأنه " على كل شخص غير مقيم في المملكة وغير مسجل لدى الهيئة ويكون ملزماً بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ آخر توريد يكون ملزماً بسداد الضريبة عنه".



وفقا للجزء الذى وقع فى المملكة والجزء الذى وقع خارجها، وهذا مفاد نص المادة (٣/٢٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودى المشار إليها سلفا، وهو ما يتسق مع القواعد التى أقرها الدليل الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، والتى تقضى بأنه إذا كان للعميل أكثر من منشأة فى أكثر من اختصاص ضريبي، يكون الحق فى فرض الضريبة للاختصاص الضريبي الكائن فيه المنشأة التى تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوى(البند ٤/٣ من الدليل).

### فيما يتعلق بمكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة :

أشرنا فى موضع سابق إلى أنه وفقا للمعايير الواردة فى دليل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، يجرى التمييز بين معيارين لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة. المعيار الأول هو معيار مكان الأداء المادى للخدمة ويصلح لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات التى تؤدى فى مكان تواجد مؤدى الخدمة والمستهلك النهائى، والمعيار الثانى هو معيار محل إقامة المستهلك النهائى، ويصلح لتحديد مكان فرض الضريبة للأصول المعنوية والخدمات الموجهة عن بعد(مكان الاستهلاك النهائى).

وفى ضوء استعراض النصوص المنظمة لضريبة القيمة المضافة فى المملكة العربية السعودية، يتضح أن نظام ضريبة القيمة السعودى فيما يتعلق بأنشطة الاقتصاد الرقمى أتى متوافقا مع المعايير الواردة فى دليل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، حيث فرقت نصوص الاتفاقية والقانون واللائحة بين مكان توريد الخدمات والأصول المعنوية، كما يلى:

- **الخدمات التى تتطلب تواجد مؤدى الخدمة ومستهلكها، ويكون مكان التوريد هو مكان التنفيذ الفعلى للخدمة، وهذا مفاد نص المادة (٢١) من الاتفاقية، والتى عدت نماذج هذه الخدمات على النحو التالى:**

\* خدمات المطاعم والفنادق وتعهدهات تقديم الطعام والمشروبات.

\* الخدمات الفنية والثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية.

\* الخدمات المرتبطة بالسلع المنقولة .....

- الخدمات والأصول المعنوية الموجهة عن بعد، ويكون مكان التوريد بالنسبة لها، وبحسب نص المادة (٢٠) من الاتفاقية، هو مكان الاستهلاك النهائي أو مكان الاستفادة من الخدمة.

ومن شأن ما سبق أن يعزز فرص الامتثال الضريبي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالشخص غير المقيم، كما قد يقلص فرص الخضوع المزدوج للضريبة في الحالات التي يلتزم فيها المسجل الذي قام بسداد الضريبة على القيمة المضافة في الخارج وترغب الإدارة الضريبية إخضاعه للضريبة باعتبار المملكة هي مركز الاختصاص الضريبي.

### فيما يتعلق بجهود التجنب الضريبي والعقوبات المقررة لمواجهته :

على الرغم من عدم تطرق نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي لمسألة التجنب الضريبي صراحة على النحو الوارد في المادة(٥٤) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٧ بشأن ضريبة القيمة المضافة في مصر، إلا أن التدابير التي أقرها نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي وخاصة فيما يتعلق بالمسؤولية التضامنية للممثل أو الوكيل وبين الأشخاص المرتبطين وبين أعضاء المجموعة الضريبية، فضلا عن مسؤولية الخاضع للضريبة عن التوريدات التي يقوم بها نيابة عن شخص آخر، والحق في إعادة تكييف المعاملة لأغراض الضريبة، على أساس أن العبرة بحقيقة المعاملة بغض النظر عن الشكل القانوني الذي يسبغها عليها الممول، ومع مراعاة التفسير الغائي للنص الضريبي دون التقيد بالتفسير الحرفي، كل هذه التدابير تؤكد انتهاج نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مبدأ عدم إساءة استعمال الحق في مكافحة التجنب الضريبي الجائر، وهو نفس النهج الذي تبناه المشرع الضريبي المصري.

وتجنب قانون ضريبة القيمة المضافة السعودي العقوبات السالبة للحرية فيما يتعلق بجرائم التهرب والتجنب الضريبي الجائر، واعتمد القانون مبدأ الغرامة النسبية لتحقيق الردع، خاصة في الحالات التي تكون فيها المستحقات الضريبية كبيرة<sup>(٢٤٥)</sup>.

---

<sup>(٢٤٥)</sup> نموذج ذلك، نصت المادة (٤٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي، على أن الأثقل عقوبة التهرب الضريبي عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أمثلى قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب الضريبي. ويعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، من يقدم للهيئة اقرارا ضريبيا خاطئا(م ٢/٤٢ من القانون). وبموجب نص المادة (٣/٤٢ من القانون) يعاقب كل من تأخر عن تقديم الاقرار خلال

لكن يلاحظ على جهود مكافحة التجنب والتهرب الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، ما يلي:

- اعتبرت اللائحة التنفيذية (م ٢/١٨) أن التوريدات التي تتم من أحد أعضاء المجموعة الضريبية إلى عضو آخر داخل المجموعة خارج نطاق الضريبة، رغم أنه قد يكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانوناً.

- اعتبرت المادة (١/١٨) من اللائحة التنفيذية أن توريدات السلع والخدمات التي تتم من قبل الشخص الاعتباري لنفسه تكون خارج نطاق الضريبة<sup>(٢٤٦)</sup>، وتتص الفقرة الثالثة من المادة (١٨) المشار إليها على أن "تعد الخدمات المقدمة لتوريدات إذا قدمت من مورد غير مقيم إلى شخص اعتباري مؤسس داخل المملكة، وذلك في حالة كون الشخص الاعتباري مؤسساً في المملكة وفي أكثر من دولة عضو، وعندما تكون الخدمات قد تم توريدها من قبل شخص غير مقيم لمؤسسة تابعة للشخص الاعتباري خارج المملكة ثم تسلمتها لاحقاً مؤسسة تابعة للشخص الاعتباري نفسه في المملكة.

والملاحظ على النص أنه قد يفتح الباب للتجنب الضريبي عندما يكون الهدف من هذه التوريدات البينية عدم بلوغ الشخص الاعتباري حد التسجيل المقرر قانوناً، وعندما لا تتوافر شروط الاستثناء الوارد في الفقرة الثالثة من المادة (١٨) من اللائحة.

- مفاد نص المادة (٤٩/أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة السعودي لعام ٢٠١٨، أنه يحق للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته، ما سبق أن سدده كضريبة على المدخلات عن منتجاته الخاضعة

---

المدة المحددة، بغرامة لا تقل عن ٥% ولا تزيد عن ٢٥% من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها. وقررات المادة (٤٣) من القانون غرامة تعادل ٥% من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر لم تسدد عنه الضريبة ويعد كسر الشهر شهر.

<sup>(٢٤٦)</sup> أوضحت المادة (١/١٨) من اللائحة، أنه "مع عدم الإخلال بالمادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، فيما عدا التوريدات المفترضة، تعد السلع والخدمات الموردة من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق الضريبة".

للضريبة بما فى ذلك التوريدات الخاضعة للضريبة بسعر صفر. وعلى خلاف ذلك، وبموجب نص الفقرة (٢) من المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة السعودى، لا تسرى أحكام الخصم الضريبي المشار إليه، على الضريبة السابق سدادها على السلع والخدمات المعفاة من الضريبة.

ومفاد ما تقدم، أن المشروع المعفى من ضريبة القيمة المضافة، لا يدفع الضريبة على مبيعاته، لكن يتحمل ضريبة على مدخلات إنتاج السلع التى يقوم بإنتاجها، ولا يسمح له باسترداد ضريبة هذه المدخلات. أما المشروع الذى تفرض عليه الضريبة بمعدل صفر، فلا يتحمل ضريبة القيمة المضافة على مبيعاته، لكن يحق له استرداد ضريبة القيمة المضافة على المدخلات. ويعد ما سبق واحدة من صور التجنب الضريبي المقنن، من شأنها أن تخلق وضعاً تمييزياً بين المشروعات، وأن تجعل عبء ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، أكبر منه على السلع والخدمات التى تخضع للضريبة بمعدل صفر.

## الخاتمة

تناولت الدراسة الماثلة "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصرى والسعودى بالتركيز على قانونى ضريبة الدخل والقيمة المضافة"، وقد استهدفت هذه الدراسة تعزيز آليات مكافحة التجنب الضريبي وتفعيل ضريبتى الدخل والقيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقمي فى مصر والمملكة العربية السعودية، وافترضت الدراسة أن الفجوة الرقمية وتباين التركيز السوقى للمنصات الرقمية العالمية، تؤثران سلبا على توزيع القيمة المضافة وتآكل أوعية الضريبة وتلحق الضرر بالايرادات العامة فى كثير من دول العالم، ومنها مصر والمملكة العربية السعودية. وتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث، **المبحث الأول** بعنوان: " التجنب الضريبي والتحديات الناتجة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي"، واستعرضت الدراسة من خلاله مفهوم الاقتصاد الرقمي وتطوره وخصائصه من منظور ضريبي، كما ناقشت الدراسة آليات التجنب الضريبي ذات الصلة بأنشطة الاقتصاد الرقمي، وخاصة آليات توليد الدخل الضريبي فى تشريعات ذات معدل ضريبي منخفض، وكيفية استخدام الجذر الملاذية لأغراض التجنب الضريبي، عن طريق أسعار التحويل والإخفاء الاحتيالى للدخول، كما استعرضت الدراسة أهم الجهود الدولية لمواجهة التجنب الضريبي الرقمي، ومشكلات ممارسة السيادة الضريبية فى ظل استمرار تحول السلطة الضريبية عن الدولة ككيان ضريبي، ولصالح مؤسسات دولية يتنامى دورها فى تصميم وإدارة السياسة الضريبية فى العالم. وفى **المبحث الثانى** المعنون: " التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي فى مجال ضريبة الدخل"، ناقشت الدراسة التطورات التى طرأت على قواعد تحديد الاختصاص الضريبي فى ظل تنامى أنشطة الاقتصاد الرقمي، وجهود المشرع الضريبي المصرى والسعودى لمكافحة التجنب الضريبي فى مجال ضريبة الدخل، على ضوء اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية بخصوص تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح. وفى **المبحث الثالث**، بعنوان: " التجنب الضريبي وأنشطة الاقتصاد الرقمي فى مجال الضريبة على القيمة المضافة"، استعرضت الدراسة معايير تحديد قواعد الاختصاص الضريبي لفرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة. وحاولت الدراسة تقييم المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي فى ظل قانونى ضريبة القيمة المضافة فى مصر والمملكة العربية السعودية، على ضوء القواعد الإرشادية الدولية فى مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، وبخاصة القواعد ذات الصلة بتحديد

الاختصاص الضريبي وتحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وتطبيق مبدأى التكليف العكسى والخصم الضريبي، والقواعد ذات الصلة بتحديد مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة، والتوريد من خلال وكيل الكترونى، والممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم.

وفيما يلى أهم النتائج والتوصيات التى انتهت إليها الدراسة:

أولاً: نتائج الدراسة :

فى ضوء مشكلة وأهداف وفروض الدراسة، يمكن إيجاز أهم نتائج التى توصل إليها البحث على النحو التالى:

- استمرار تزايد التجارة الالكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمى، يؤدى إلى تحول السلطة الضريبية عن الدولة ككيان ضريبي، وفى اتجاه المؤسسات الدولية لتلعب دوراً مهماً فى تصميم السياسة الضريبية.
- الفجوة الرقمية القائمة بين بلدان العالم، والتركز السوقي للمنصات الرقمية، والجزر الملاذية الأمنة تؤدى إلى تباين توزيع القيم المضافة والأوعية الضريبية، وتؤثر على قواعد الاختصاص الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية لكثير من الدول.
- يتطلب تعظيم الاستفادة الضريبية من التجارة الالكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمى، مرونة فى صياغة التشريعات الضريبية الوطنية، واستعداد للاستفادة من المتغيرات وخاصة التكنولوجية، كما يتطلب تنسيقاً دولياً واسع النطاق.
- يواجه النظام الضريبي فى مصر والمملكة العربية السعودية تحت تأثير التنامى المتزايد لأنشطة الاقتصاد الرقمى، صعوبة فى إثبات وتتبع المعاملات الالكترونية، وفى تحديد الاختصاص الضريبي للأنشطة المولدة للدخل وللقيمة المضافة.
- يواجه النظام الضريبي فى مصر والمملكة العربية السعودية ثلاث صعوبات تكتنف المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمى، وتفاقم مشكلات التجنب الضريبي فى مجال ضريبة الدخل، وتتعلق هذه الصعوبات بمفهوم المنشأة الدائمة، تحديد الدولة مصدر الدخل، وتوزيع نسب الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمى.

- رغم خطورة ممارسات التجنب الضريبي التي تتم من خلال أسعار التحويل وتحويل الأرباح عبر الملاذات الآمنة، إلا أن هاتان الآليتان يتم استخدامهما لممارسة التجنب، عن طريق التخطيط الضريبي الجائر، وعندما وجدت الآلية التشريعية لمواجهة هذه الممارسات لم يتم تفعيلها بشكل جيد.

- استهدف المشرع الضريبي في مصر والمملكة العربية السعودية - مع تباين في الحالتين-، استيفاء المعايير الدولية من خلال تطبيق مبدأ الوجهة لتحديد الاختصاص الضريبي فيما يتعلق بفرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة، لدعم الحياض الضريبي والمنافسة الحرة في مجال التجارة العالمية. وعلى الرغم من ذلك، هناك بعض المتطلبات التشريعية، التي يلزم مراعاتها، لاستيفاء المعايير الدولية وللحد من التجنب الضريبي، وزيادة فاعلية ضريبة القيمة المضافة على الأصول المعنوية والخدمات المستوردة. وتتركز أهم هذه المتطلبات- مع تباين في الحالة المصرية والسعودية- ، فيما يتعلق بالآتي :

- حالات التجنب الضريبي المقنن، وعدم فعالية العقوبات.
- تطبيق مبدأ التكلفة العكسي ومدى استيفاء المعايير الدولية فيما يتعلق بتحمل المستهلك والكيان الاقتصادي لضريبة القيمة المضافة.
- التمييز في تحمل عبء الضريبة بين السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، والسلع والخدمات المعفاة منها.
- القواعد المعيارية لتحديد مكان استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتحديد الاختصاص الضريبي على الخدمات والأصول المعنوية عابرة الحدود.
- إجراءات التسجيل والحد الأدنى للتسجيل الاختياري.

#### ثانيا : توصيات الدراسة :

من جماع ما سبق، ومن أجل تعزيز آليات مكافحة التجنب الضريبي، ولتطبيق أكثر فاعلية لنظام ضريبي الدخل والقيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقمي، توصي الدراسة بما يلي:

## (أ) فى مجال الضريبة على الدخل :

من أجل تطبيق أكثر فاعلية لنظام ضريبة الدخل على الأنشطة الرقمية، وفى ضوء الجهود الدولية المرتبطة بالاقتصاد الرقوى فى مجال ضريبة الدخل، توصى الدراسة بالآتى:

### (١) فيما يتعلق بمفهوم المنشأة الدائمة، توصى الدراسة بما يلى:

- إعادة النظر فى تعريف المنشأة الدائمة الوارد فى المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون ضريبة الدخل السعودى لعام ١٤٢٥، بما يتجاوز فكرة الوجود المادى للمنشأة، ويأخذ فى الإعتبار الجهود الدولية، وما انتهت إليه التشريعات المقارنة من إعتبار الخادم الذى تستخدمه الشركة غير المقيمة لاستضافة موقعها بمثابة المنشأة الدائمة التى تحدد الدخل.

- تضييق نظام إعفاءات الأنشطة الواردة فى المادة الرابعة (من قانونى ضريبة الدخل المصرى والسعودى) بشأن تعريف المنشأة الدائمة، واعتبار أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعتد بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدى استبعادها إلى تآكل الوعاء الضريبي فى الدولة مصدر الدخل.

- توسيع المعيار المستخدم لاعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة، كضمان ضد تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، على نحو ما أورده المادة (٥) من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لعام ٢٠١١، والتى تقضى بأنه بخلاف الوكيل المستقل، إذا كان الشخص يعمل فى إحدى الدولتين المتعاقبتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة، إذا كان الشخص يملك ويمارس سلطة إبرام العقود بإسم المشروع، أو لا يملك هذه السلطة ولكن يحتفظ عادة برصيد (مخزون) من السلع والبضائع يسلم منه بانتظام نيابة عن المشروع، تأسيساً على أن الشخص يعتبر منشأة دائمة حكماً، إذا كان يضمن طلبات المشروع. وهى الخطوة المهمة التى استهدفتها المادة الخامسة من نماذج الاتفاقات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، للحد من التخطيط الضريبي الجائر الذى تضمنته فكرة المنشأة الدائمة.



- تضيق فرص التجنب الصوري للمنشأة الدائمة من خلال الوكيل التابع، ويتطلب ذلك، اعتبار الأنشطة التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل تابع، تتم من خلال منشأة دائمة، طالما مارس الوكيل هذه الأعمال لصالح الشركة غير المقيمة، حتى ولم يكن لديه سلطة إبرام العقود، عملاً بقاعدة الجوهر قبل الشكل Substance should prevail Form.

(٢) فيما يتعلق بتحديد الدولة مصدر الدخل، تثار هذه المشكلة عندما تزاوّل شركة أجنبية غير مقيمة، النشاط عن غير طريق منشأة دائمة. ويشير الفقه الضريبي والتشريع المقارن، إلى مجموعة من البدائل كضمانات ضد تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح، الناتج عن تطبيق مبدأ الإقليمية، المستند إلى فكرة الوجود المادي للمنشأة الدائمة، لعل من أهمها ما يلي:

- الاعتماد على مكان الانتفاع بالخدمة كأساس لتحديد دولة مصدر الدخل.

- اعتبار مكان وجود الخادم Server هو المنشأة الدائمة، إذا تجاوز الدور الثانوي الذي يقتصر على الدعاية وعرض المنتجات إلى قيامه بدور أساسي في إبرام الصفقات وتسليم المنتجات، وعلى النحو الوارد بالفقرة (ب) من المادة الخامسة، من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي.

- الجمع بين معيار الخادم Server كمنشأة دائمة، ومعيار الدورة التجارية الكاملة.

- مبدأ عالمية الإيراد في مجال أنشطة الاقتصاد الرقمي بدلاً عن نظام اقليمية الدخل.

(٣) فيما يتعلق بكيفية تحديد نسب الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمي، بحسب نظرية الربح المرتبط بنشاط المنشأة، يتم تحديد الاختصاص الضريبي على أساس الدولة مصدر الدخل، ويتم تحديد نسبة الأرباح التي يحققها مشروع دولة في دولة أخرى عن غير طريق منشأة دائمة، على أساس مقدار الربح المنسوب إلى المنشأة. وبعبارة أخرى، سوف تخضع كل دولة للضريبة ذلك الجزء من الدخل الذي ينتج على إقليمها، وهو ما استهدفته المادة السابعة (سابق الإشارة إليها) من نماذج الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، للحد من التناقضات التي خلفها المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة. مع الأخذ في الاعتبار ما انتهت إليه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من أن الأرباح الناتجة عن استخدام البرامج والأصول المعنوية تنسب إلى المالك الاقتصادي وليس إلى المالك القانوني لهذه الأصول.

( ٤ ) فيما يتعلق بأسعار التحويل وتحويل الأرباح : على الرغم من خطورة ممارسات التجنب الضريبي التي تتم من خلال أسعار التحويل وتحويل الأرباح عبر الملاذات الأمنة، إلا هاتان الأليتان يتم استخدامهما لممارسة التجنب، عن طريق التخطيط الضريبي الجائر. وللحد من هذه الممارسات يلزم تفعيل نصوص المواد ٣٠ و ٩٢ من قانون ضريبة الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وربما يتطلب الأمر فى مصر والمملكة العربية السعودية على حد سواء تضمين قوانين غسل الأموال نصوص صريحة لمواجهة الجذر الملاذية ودورها فى تآكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح، خاصة فى ظل توجه المملكة العربية السعودية للاعتماد على الاستثمار الأجنبى المباشلا كآلية لتعزيز وتنويع مصادر الإيرادات العامة .

#### (ب) فى مجال الضريبة على القيمة المضافة:

فى ضوء ما سبق، ومن أجل تعزيز آليات مكافحة التجنب الضريبي، ولتطبيق أكثر فاعلية لنظام الضريبة على القيمة المضافة على أنشطة الاقتصاد الرقمى، توصى الدراسة بما يلى:

#### فيما يتعلق بالحالة المصرية توصى الدراسة بالآتى:

- تعديل نص المادة (١٧) من القانون، بما يضمن استخدام اجراءات مبسطة لالتزامات الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم، على نحو ما سبق الإشارة إليه فى دليل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية.
- تعديل نص المادة ( ٢٢ ) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصرى لعام ٢٠١٦، للحد من التجنب الضريبي المقنن، لضمان عدم التمييز فى تحمل عبء الضريبة بين السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، والسلع والخدمات المعفاة منها. حيث يعطى الوضع الحالى بموجب (م ١/٢٢) للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خصم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من ضريبة قابلة للخصم على المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع المبيعات خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، كما له أن يخصم من إجمالى الضريبة المستحق المشتريات بغرض الإتجار، وما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة. وعلى خلاف ذلك، وبموجب البند (٣) من الفقرة (٣) من المادة (٢٢) من

القانون، لا تسرى أحكام الخصم الضريبي المشار إليه، على الضريبة السابق سدادها على السلع والخدمات المعفاة من الضريبة.

- وضع حد أدنى ملائم للتسجيل الاختياري (الوارد بالفقرة ٢ من المادة ١٦ من القانون)، بحيث لا يمثل عبء كبير على الإدارة الضريبية، خاصة عندما لا تتناسب إيرادات الضريبة مع عبء الفحص وتكلفة التحصيل.

- إلغاء شرط الإقامة للممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم، الوارد في المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون.

- تعديل نص المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون بما يضمن استيفاء المعايير الدولية بخصوص تطبيق مبدأ التكليف العكسي ولضمان عدم تحمل الكيان الاقتصادي لضريبة القيمة المضافة.

- تعديل نص المادة (٤/٧) من اللائحة التنفيذية للقانون فيما تضمنته من أن تكون الواقعة المنشأة للضريبة على الخدمات المستوردة هي واقعة الاستفادة من الخدمة، ليتوافق مع نص المادة (٥) من القانون، والتي تقضى بأن الواقعة المنشأة للضريبة على الخدمات المستوردة هي واقعة تأدية الخدمة.

- استيفاء المعايير الدولية للاختصاص الضريبي بالتمييز بين الخدمات التي يتم استخدامها في ذات مكان ووقت أدائها، بحيث يكون الاختصاص الضريبي لها هو (مكان توريد الخدمة) وبين الخدمات الموجهة عن بعد وينعقد الاختصاص الضريبي بشأنها (محل إقامة المستهلك النهائي).

- استيفاء المعايير الدولية فيما يتعلق بالترقية بين الشخص الطبيعي والمعنوي في مجال إخضاع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة، بحيث يكون تحديد مكان التوريد للشخص المعنوي هو (مقر النشاط الدائم للكيان الاقتصادي)، وبالنسبة للشخص الطبيعي هو (محل الإقامة الدائم).

- استيفاء المعايير الدولية بشأن الاختصاص الضريبي فى حالة الأصول أو الخدمات متعددة الاستخدام أو التى يتم تداولها بين منشآت متعددة فى دول مختلفة، والتى تقضى بأنه، إذا كان للعميل أكثر من منشأة فى أكثر من اختصاص ضريبي، يكون الحق فى فرض الضريبة للاختصاص الضريبي الكائن فيه المنشأة التى تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوى.
- تعديل نص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة، لاستيفاء المعايير الدولية فيما يتعلق بتحديد مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة، والتى تقضى بأن يكون الاختصاص الضريبي للخدمات التى تؤدى فى مكان تواجد مؤدى الخدمة، هو مكان الأداء المادى للخدمة، ويكون الاختصاص الضريبي للخدمات التى تؤدى عن بعد هو محل إقامة المستهلك.
- تعديل نص المادة (٢٢ من القانون) للحد من صور التجنب الضريبي المقنن، والحد من التمايز بين المشروعات فى حالة السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة وتلك التى تخضع للضريبة بسعر صفر.
- تعديل نص المادة (٦٦) من القانون فيما تضمنته من اعتبار تعدد الممول إخفاء السجلات عن موظفى المصلحة وكذا الإبلاغ عن قيمة أقل من القيمة الفعلية، من قبيل المخالفات التى تستوجب الغرامة التى لا تتجاوز الخمسة آلاف جنيه فضلا عن الضريبة المستحقة، لتصبح الغرامة نسبية حتى يتحقق الردع وتقل فرص التجنب الضريبي.
- تعديل مدة التقادم الوارد فى المادة (٤٨) من القانون، من ست إلى عشر سنوات، إذا كان المسجل متهربا من أداء الضريبة.

#### بالنسبة للمملكة العربية السعودية :

أتى نظام ضريبة القيمة المضافة السعودى متوافقا مع المعايير الدولية من نواحى عديدة لعل من أهمها عدم اشتراط إقامة الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم، وتطبيق مبدأ التكليف العكسى، وقواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومعايير تحديد مكان التوريد للسلع والخدمات المستوردة، وقواعد تحديد الاختصاص الضريبي فى حالة الخدمات والأصول المعنوية متعددة الاستخدام أو التى يتم تداولها بين منشآت متعددة فى دول مختلفة. وتوصى الدراسة بالآتى:

- تعديل نص المادة (١٨ فقرة ١ ، ٢) للحد من حالات التجنب الضريبي المقنن، فى حالة التوريدات التى تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية الواحدة، والتوريدات التى تتم من الشخص الاعتبارى لنفسه، بما يضمن ألا يكون الهدف من هذه التوريدات البينية عدم بلوغ الشخص الاعتبارى حد التسجيل المقرر قانوناً.

- تعديل نص المادة (٤٩/أ) والمادة (٢/٥١) من قانون ضريبة القيمة المضافة السعودى للحد من التجنب الضريبي المقنن، وبما يضمن عدم التمييز فى العبء الضريبي بين السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة والسلع والخدمات التى تخضع لضريبة القيمة المضافة بمعدل صفر، حيث يقرر الوضع الحالى بموجب نص المادة (٤٩/أ) حق الخصم الضريبي للسلع والخدمات التى تخضع للضريبة بسعر صفر، فى حين لايسرى حق الخصم على السلع والخدمات المعفاة بموجب نص(٢/٥١).

- استيفاء المعايير الدولية فيما يتعلق باستخدام نظام تسجيل مبسط للممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم، ورفع الحد الأدنى للتسجيل الاختيارى، بحيث لا يمثل عبء كبير على الإدارة الضريبية، خاصة عندما لا تتناسب إيرادات الضريبة مع عبء الفحص وتكلفة التحصيل.

## قائمة المراجع

### أولا : المراجع باللغة العربية :

- د. ابراهيم العيسوي " التجارة الالكترونية " ، ط ١ ، المكتبة الاكاديمية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- .....، الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر، كراسة السياسات، معهد التخطيط القومي، العدد الأول، يناير ٢٠١٤.
- د. ابراهيم عبدالحفيظ عبدالهادي، إطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم الضريبة الالكترونية: دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، مجلد (٩)، العدد (٢)، ١٩٩٩.
- د. أحمد جامع، اتفاقات التجارة العالمية : دراسة اقتصادية تشريعية، الجزء الأول دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١.
- الأمم المتحدة، " قانون الاونسترال النموذجي بشأن التجارة الالكترونية مع دليل التشريع ١٩٩٦"، نيويورك، ٢٠٠٠.
- الأونكتاد، " قيمة البيانات ودورها في التجارة الالكترونية والاقتصاد الرقمي الأثر المترتبة على صعيد التجارة والتنمية الشاملتين للجميع"، الدورة الثالثة: ٣-٥ أبريل، جينيف، ٢٠١٩.
- السيد احمد عبد الخالق ، التجارة الالكترونية والعولمة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، ٢٠٠٦.
- أسامة دياب، "السياحة الضريبية: مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية"، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الجامعة الأمريكية ، القاهرة ، ٢٠١٥.
- جاسم الطائي، التطبيقات الاجتماعية لتكنولوجيا المعلومات ، دار المناهج، عمان- الأردن، ٢٠٠٦.
- د. جلال الشافعي، التجارة الالكترونية والضرائب، كتاب الاهرام الاقتصادي، العدد ١٩٨، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ٢٠٠٣.
- .....، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

- خالد بداح السهلي، "مستوى التحديات الضريبية التي تواجه تطبيق التجارة الالكترونية: من وجهة نظر مديري وفاحصي الضرائب في دولة الكويت"، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال-جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١١.
- د. خالد بن عبدالعزيز الرويس، الخسوع للضريبة والاختصاص بنظر المنازعات الضريبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الحقوق - الكويت، مجلد ٢٩، العدد ٢، ٢٠٠٥.
- خالد ممدوح ابراهيم، لوجستيات التجارة الالكترونية، دار الفكر العربي، الاسكندرية، ٢٠٠٨.
- خالد محمد البراهمة، "الاقتصاد الرقمي - اقتصاد المعلومات، المنتدى العربي للتجارة الالكترونية. <http://www,aecfkh.org/articles-action-listsarticles id-2hm>
- د. خالد محمد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، القاهرة، ٢٠١٠.
- رأفت رضوان ، رشا عوض، ولاء الحسيني، " الضرائب في عالم الأعمال للكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، مجلد(٢)، العدد (٢)، ٢٠٠٠.
- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن: دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الأطنبية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١.
- د. رمضان صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق-جامعة الكويت، المجلد(٢٦) العدد(٣)، سبتمبر ٢٠٠٣.
- د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠١٧.
- د. سعيد عبد المنعم، مفاهيم ومبادئ التخطيط الضريبي لخدمة المستثمرين، المؤتمر الضريبي السادس عشر لكلية التجارة - جامعة عين شمس، : الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، القاهرة: ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠٠٩.
- د. سهام محمد على حسن ، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والادارة، مجلد(١٢) العدد (١)، تصدر عن جامعة الملك عبدالعزيز، جدة-المملكة العربية السعودية، ١٩٩٨.

- د. سوزى عدای ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولى وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه فى الحقوق، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨.
- د. طواهر محمد التهامي وأخرون، " تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، تصدر عن جامعة عبد الحميد مهري، مجلد (٥) العدد (٢)، قسطنطينه-الجزائر، ٢٠٠٣.
- د. عبد الحكيم الشرفاوى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- عبد الحميد مكاوى، أسامة دياب، سلمى حسين، " من وراء حجاب: استثمارات البنك الدولى بين السرية المالية ووعود التنمية - حالة مؤسسة التمويل الدولية فى مصر"، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الجامعة الأمريكية، القاهرة، ٢٠١٨.
- د. عبدالعزيز السيد مصطفى، " أساليب الرقابة على نظم التبادل الالكترونى وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية"، مؤتمر التجارة الالكترونية الأفاق والتحديات، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٢٥-٢٧ يوليو ٢٠٠٢.
- د. عبدالمنعم عبدالغنى على، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥.
- د. عبدالهادى مقبل، الضريبة من منظور دولى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - تصدرها كلية الحقوق بينى سويف، يوليو، ١٩٩٨.
- علاء فرحان طالب، أميرة الجنابى، " إدارة المعرفة : إدارة معرفة الزبون"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠.
- فاتح مجاهدى، "الاقتصاد الرقوى ومتطلباته"، الملتقى الدولى الثانى : المعرفة فى ظل الاقتصاد الرقوى ومساهمته فى تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسبية بن بوعلى بالشلف - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - مخبر العولمة واقتصاديات شمال أفريقيا، الشلف - الجزائر : ديسمبر ٢٠٠٧.
- فريد النجار، " الاقتصاد الرقوى"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- د. فؤاد جمال عبدالقادر، إطلالة على مشروع قانون التجارة الالكترونى، <https://www.aliahmedali.com/forum/showthread.php?t=13860>،
- د. ماهر ظاهر، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.
- محمد جاد، هل يدفع الكبار الضرائب، فى محرر: محمد جاد وأخرون، الضرائب لمصلحة، دار المرايا، القاهرة، ٢٠١٩.



- د. محمود شريف توفيق، د. نعيم فهيم حنا، " أساليب تنفيذ عمليات التجارة الالكترونية والتحاسب الضريبي عنها"، مؤتمر التجارة الالكترونية : الأفاق والتحديات، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٢٥-٢٧ يولية ٢٠٠٢.
- د. محمود محمد الدمرداش، اقتصاديات المالية العامة مع إشارة خاصة لتطور النظام المالى فى المملكة العربية السعودية، دار الإجابة للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٦.
- د. مختار عبد الحكيم طلبه، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط فى القانون المصرى والقانون المقارن دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- د. مصطفى عبدالقادر، "مكافحة التجنب الضريبي فى ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمية: هل هو ضرورة أم رفاهية"، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم ١٩٥، يونية ٢٠١٨.
- د. ....، اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية: دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ونموذج الأمم المتحدة، ٢٠١٢، (د.ن)،
- د. مصطفى يوسف كافي، التجارة الالكترونية، دار رسلان للطباعة والنشر، دمشق- سوريا، ٢٠٠٩.
- هند محمد هانى قنديل، " فى إطار التحول إلى السوق التقليدية : تحليل العائدالاقتصادى لفرض الضريبة الالكترونية"، مصر المعاصرة، العدد ٤٩٥، يولية ٢٠٠٩.
- د. نيفين عصمت عبدالكريم خليفة، التعاون الضريبي الدولى منة أجل مكافحة التهرب الضريبي فى التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه فى الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية- جامعة الدول العربية، القاهرة ٢٠١٠.
- د. يونس أحمد البطرق، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ٢٠٠٤.

### ثانيا : المراجع باللغة الإنجليزية :

- Alain Charlet and Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", (Taxes Notes International), Vol.59, No.12, September 20, 2010.
- Amr Elmonir, ' Fiscal Policy Critical Taxation, Theme for Egybt', ECES, 2019, )  
(<https://bit.ly/2rxzc7>)
- A T O, "Tax and the Internet", August 1997. Available at: <http://www.ato.gov.au>
- Barbara M. et al "Government Statistics: E-Commerce and Electronic Economy" a paper prepared for presentation to the Federal Economic Statistic, Advisory Committee (FESAC), June 15, 2000.

- Bernd Gensr, Andears Haufler, Peter Birch Sarensen,” Indirect tax Integrated Europe : Is there away of Avoiding trade distortions without sacrificing national tax Autonomy?, Journal of economic integration, center for economic integration,Sejong University,10(2) June 1995. [www.jstor.org/journal/jeconinte](http://www.jstor.org/journal/jeconinte).
- Carl S .Shoup,” Criteria for choice among Types of value- added tax, Development Research Departement , Economic and Research Staff –World Bank, Sebtemper 1986. Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache, Digital Taxation around the world,Tax Foundation,May 2020.( [Https://Tax Foundation,org](https://Tax Foundation,org))
- Danial Haberly and Dariusz Wojcik, “ tax Havens and the production of offshore FDI: an empirical analysis,(Journal of economic Geography),Vol.15,Issue1,January2015.
- David Williams, , “Value added tax” in : Victor Thuronyi,(ed), Tax law design and drafting,Vol.1.ch.6, IMF puplications, 1996.
- Dev Kar & Sarah Freitas. (2012). Illicit Financial Flows From Developing Countries: 2001-2010.available at:  
[http://iff.gfintegrity.org/documents/dec2012Update/Illicit\\_Financial\\_Flows\\_from\\_Developing\\_Countries\\_2001-2010-WEB.pdf](http://iff.gfintegrity.org/documents/dec2012Update/Illicit_Financial_Flows_from_Developing_Countries_2001-2010-WEB.pdf). Last accessed 7th Apr 2015.
- Don R. Hansen, L.Crosser,Doug Laufer, “ Moral Ethics V.Tax Ethics: the case of transfer pricing among Multinational corporation ,Management international Review, Journal of Business Ethics 11,Kluwer Academic publishers,1992.
- Economist, Disapearing Taxpayers”, May 31.1997.
- Efraim Turban et al and Others, “Information Technology for Management: Transforming organisationin the digital economy “, Fifth Edition, Willey Higher Eduction, U.S.A, 2006.
- El-arabi, N.S, “Analyzing the economic effects of the internet use in Business with an Application to services sector”, Alexandria University, 2002.
- Gary Amstorong and Philipe Kotler, Principle of Marketing,New Jursey:Printice Hall,Inc, 2001.
- Goseph E, Stigliz, “ The General Theory of Tax Avoidance”,The National Bureau Of Economic Research, Working papper No.1868,Cambridge University, March 1986.
- Harbbajan Kehal and Varendar P.Singh, Digital economy: Impacts, influenct and challengesIdea Group publishing, U.S.A, 2005.
- James Alm, Todd Chery, Michael Jones, Michael Mckee, “Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior “ , (Journal of Economic Psychology), 31, 2010.

- Jane G.Gravelle, “ Tax Havens : International Tax Aviodance and Evasion, Congressional Research Services , No.7-7500, July 9,2009.
- Jens Bleuel and Marcus Stewen,” Value added tax on Electoronic Commerce: Obstacles to the EU Commissions s Approach, Intereconomics, July /Agust, 2000.
- Karen B. Brown,A comparative Look at Regulation of corporate Tax Aviodance,Springer Dordrecht Heidelberg, ,New-york.2012.
- Kimberly E.Clausing,the effect of profit shifting on the corporate tax in the United State and Beyond,(National Tax Journal),(96 :4)December 2016.
- Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double tax convention , Klaus Law international, London,The Hauge Boston,p.( mentioned to in) : A T O, Tax and the Interner,August 1997,p.46)available at :http//:www ato.gov.au
- Liam Ebril, Michael Keen, Jean Paul ,Bodin and Victoria Summers, “ the Modern VAT
- Mickael Keen, Ben Lockwood,’ Is the VAT amoney machine”(National Tax Journal),VOL. LIX, NO.4, December2006.
- Lillian Mills,Merle M Erickson, Edward L.Maydew, Investments in tax planning,Journal of the American Taxation Association,Vol.20,Issue (1).March 1998.
- L.G.Wallsahutzky,” Towards the definition of the term tax avoidance”, Australian Tax Review,Vol.48.1985.
- Ling Zhang,Tax Avoidance : Casues and Solutions, The thesis submitted to Auckland University of Technology in partial fulfillment of the degree of Master of Busines,2007.
- Luovik Louviksson, “ VAT Frauds in the European Union : the reverse charge mechanism : Joint and several liability and the knowledge test “, Masterb degree in European and international tax law, Lund University, 2012.
- Malhorta Yogesh, “ Knowledge Management for E- Business performance : Advancing information strategy to internet Time”, Information strategy ,the executive s Journal,Vol. 16(4), summer,2000.
- Matrin R. Hilbert,” From industrial economics to digital economics: An introduction to the Transition “, CEPAL-ECLAC, United Nation Publicatins, New-York, 2001.
- Michael Deverux, Rita de la Feria, “Desiging and implementing a Distanition- Based corporate tax”,Working papper Series Oxford University center for Business Taxation, May 2014.

- Mickael Keen, Ben Lockwood, 'Is the VAT a money machine?' (National Tax Journal), Vol. LIX, NO.4, December 2006.
- Monica Gianni, "OCED BEPS in Action 1: Factor Presence as a solution of tax issues of the digital economy", Tax Lovers, Vol.72, Issue 1, 22 September 2018, (American Bar Association).
- Muir, L. and Douglas, A., "Advent of E-Business concepts in legal services and its impact on the quality of services (Management Services Quality)", Vol.11, No.3, 2011.
- Organization for Economic Co-operation and Development, International Tax Terms [http://www.oecd.org/document\(29/0,2340,en\\_2649\\_3489\\_7\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document(29/0,2340,en_2649_3489_7_33933853_1_1_1_1,00.html)), (at 10 June 2006).
- ....., "Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention", (Center For Tax Policy and Administration), (7 July to 31 December) OCED publishing, Paris 2008.
- ....., "what is BEPS and how can you stop it". 2013. available at:  
(<http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/>)
- ....., International VAT/GST Guidelines, Global Forum on VAT, April 2014.
- OCED and G/20, Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges of the digital Economy, OCED publishing, Paris, 2014.
- ....., "Base Erosion and Profit Shifting Project: addressing the tax challenges of the digital economy, Chapter 10, entitled: "Summary of the conclusions and next steps" , Action (1)- Final Report, OCED publishing, Paris, 2015.
- Richard J. Vann, "International Aspects Income Tax". (Taxing Law Design and Drafting), Vol.2, IMF, 1998.
- Robert Plant, E-commerce formulation of strategy, Prentice Hall, Inc, 2000.
- Shyamalendu Sarkar, economic and tax issues of electronic commerce, Journal of E-business, Vol. 3, Issue.2, December 2003, (<http://www.eberly.jup.edu>)
- Sergio Andre Rocha, "The other side of BEPS: Imperial taxation and International tax Imperialism" IN (Eds) Sergio Andre Rocha, Alison Christians, "Tax Sovereignty in the post BEPS Era", Kluwer Law International B.V., Netherlands, 2007.
- Shaun Lake "E-Commerce and LDCs Challenges for enterprises and governments" a paper prepared for UNCTAD Regional meeting on electronic commerce and development, Kathmandu, Nepal 30-31 May 2000.
- Shivangi Agarwal, "Transfer Pricing: Meaning, Examples, Risks and Benefits (October 15, 2016) Available, (<https://www.linkedin.com/pulse/transfer-pricing-meaning-examples-risks-benefits-shivangi-agarwal>)

- Shyamalendu Sarkar, economic and tax issues of electronic commerce, Journal of E-business, Vol. 3, Issue.2, December 2003, (<http://www.eberly.jup.edu>)
- Sowmayn Jegatheen, "Taxing the Internet :Is it Feasible, December 2014, P.4-5. Available at <https://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1502/1502.02081.pdf>
- Subajit Basu, "Relevance of E-Commerce for Taxation: An overview,(Global Jurist Topics), V.3. Issues.3, Published by The Berkeley Electronic Press, 2003.( [http //www.Bepress.com/gj](http://www.Bepress.com/gj)
- Tax Justice Network, "Identifying Tax Havens and Offshore Finance Center. [https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying Tax Havens Jul 07.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf)
- Van Crombrugge, S. "The determination of profits from Belgian and permanent establishment in the international tax law", 1988.
- Vanessa Parford and Gerry Holt, , Amazone, Starbucks, the rise of tax shaming,( BBC News Magazine):12 May 2013. available at (<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>) News Magazine):12 May 2013. available at (<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>)
- Vito Tanzi. Globalization and the the work of fiscal termites, (Finance & Development), Vol.38, No.1, March 2001.
- Volker Kabish, Tax aspects of international economic conference , Legal Issues Platform, ESPRIT Project , No.27028, 2000.
- United Nations Conference on Trade and Development. (2014). Trade and Development Report, 2014. Available: <http://unctad.org/en/Pub>
- Unctad, Digital Economy Report 2019: Overview, New York, 2019.

### ثالثا : المواقع الالكترونية :

<http://www.mof.gov.sa/ar>

- الموقع الالكتروني لوزارة المالية السعودية:

<https://www.gazt.gov.sa/ar>

- الموقع الالكتروني لهيئة الزكاة والدخل السعودية: