

إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية

عبد الحلیم محمود شاهین^١ عمرو فتيحة حنفي محمود^٢

ملخص

ساهم الاقتصاد الرقمي في زيادة فرص تقديم الخدمات المستندة إلى الإنترنت وتوفيرها للعملاء في جميع أنحاء العالم. ومن الواضح أن أنظمة الضرائب لم تعد تتناسب مع هذه الظاهرة. علاوة على ذلك، أدى التفاوت الضريبي المتزايد بين نماذج الأعمال التقليدية والرقمية إلى الانتقاص من عدالة وكفاءة الأنظمة الضريبية المطبقة. ومن المرجح أن يكون تطبيق الضرائب الرقمية لكل دولة على حدة مصحوبًا بعدد من الآثار الجانبية غير المرغوب بها، كما أن التوافق الدولي حول ضرائب بعينها للتطبيق لم يحسم بعد. ومن ثم يتمثل التحدي الراهن أمام صانعي السياسات في الموازنة بين إيجاد حصة عادلة من عائدات الضرائب من الشركات والمنتجات الرقمية من جانب وتحقيق الكفاءة الاقتصادية من جانب آخر. لذا على صانعي السياسات المصرية الاهتمام بنتائج هذه الدراسة من أجل تخطيط أفضل للسياسات الاقتصادية في ضوء ظاهرة الرقمنة.

الكلمات المفتاحية: الاقتصاد الرقمي - المنتجات الرقمية - الضرائب على الدخل - الضرائب على القيمة المضافة - التجارة الإلكترونية - الأنشطة الرقمية - النظام

^١ مدرس الاقتصاد الرقمي، والمدير التنفيذي لوحدة الابتكارات التربوية والتعلم عن بعد - كلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية، جامعة الإسكندرية، مصر، Halem@alexu.edu.eg.

^٢ مدرس الاقتصاد العام، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، Amr.sakr@alexu.edu.eg.

Taxation Possibilities for Digital Activities and Products under Egyptian Tax Laws

Abdelhalem Mahmoud Shahen Amr Feteha Hanafy Mahmoud

Abstract

The digital economy has contributed to increasing the opportunities to provide Internet-based services to customers around the world. Tax systems are no longer fit with this phenomenon. Moreover, the growing of the disparity of tax burden between traditional and digital business models has reduced the equity and efficiency of the applicable tax systems. The implementation of digital taxes by each country separately, without international coordination is likely to have many undesirable side effects, as long the international consensus on applying this type of taxes is not yet settled. Hence, the current challenge for policy makers is how to balance between getting a fair share of tax revenue from digital companies and products and achieving the economic efficiency on the other hand. Policy makers should pay attention to the results of this study to better plan economic policies in the light of the digitization phenomenon.

Keywords: Digital Economy - Digital Products - Income Taxes - Value Added Taxes - E-commerce - Digital Activities - Tax System - Multinational Corporations - Permanent Establishment.

١. مقدمة:

زادت تدفقات الاستثمارات الأجنبية عبر العالم من ١٢.٤ مليار دولار أمريكي في ١٩٧٠ ووصلت إلى أقصاها ٣.١ ترليون دولار في ٢٠٠٧ إلى أن بلغت ١.٦ ترليون دولار في ٢٠١٩، كما نمت التجارة الدولية في السلع والخدمات من ٦.٢٪ في ١٩٧١ ووصلت إلى أقصاها ١١.٤٪ في ٢٠١٠ إلى أن بلغت ١.٢٪ في ٢٠١٩. من جانب آخر، شهد العالم ثورة تكنولوجية متسارعة، تجلّى أبرزها في تعزيز البنية التحتية الرقمية التي تسمح بتوليد كميات هائلة من البيانات والمعلومات (Attrey, et al., 2019), (Gumah & Jamaludin, 2006). فتدل عديد من الشواهد على ارتفاع عدد مستخدمي الإنترنت، فبعد أن كان نسبة مستخدمي الإنترنت (٪ من السكان حول العالم) ٠.٠٥٪ فقط في ١٩٩٠ (The World Bank, 2021)، حقق أول مليار مستخدم للإنترنت عام ٢٠٠٥، ثم ثاني مليار مستخدم عام ٢٠١٠، والثالث عام ٢٠١٤، ليصل في ٢٠٢١ إلى ٤.٥٤ مليار، ما يُشكل نسبة ٥٩٪ من سكان العالم، البالغ عددهم ٧.٧٥ مليار نسمة في نفس العام (Kemp, 2020). أيضًا بلغت - مبيعات - التجارة الإلكترونية^١ ٢٩ ترليون دولار في ٢٠١٩ مقارنة بـ ٤ ترليون دولار فقط في ٢٠٠٠، وبلغ عدد المتسوقين إلكترونياً حوالي ١.٣ مليار شخص (UNCTAD, 2020).

وقد شكلت تلك العوامل عناصر دفع وبيئة خصبة لنمو الاقتصاد الرقمي بشكل كبير، واحتلاله لجزء كبير من الاقتصاد العالمي - حوالي ثلث الاقتصاد العالمي، في ٢٠١٨ (الدمرداش، ٢٠٢٠)، وهو ما مهد لظهور نوع جديد من المنتجات تُتداول عبر جميع دول العالم في آن واحد في شكل منتجات غير ملموسة، فيما عُرف بالمنتجات الرقمية Digital Products. فقد أضاف التقدم التكنولوجي أبعادًا جديدة في طرق إنتاج وتسليم المنتجات وكذلك ظهرت نماذج جديدة للأعمال، الأمر الذي مثل تحديًا أمام النظم الضريبية القائمة حيث بات استمرار كفاءة وعدالة النظم الضريبية في شتى بلدان العالم مرتبط بمدى توافقها مع التغيرات العالمية المتسارعة. خاصة وأن الحجم الكبير للشركات لم يعد اليوم ميزة تذكر في عالم الاقتصاد الرقمي عكس ما هو سائد في الاقتصاد التقليدي، ومن ثم يمكن للشركات الناشئة الرقمية صغيرة الحجم الانطلاق

^١ تركز الدراسة على التجارة الإلكترونية التي تتم من خلال تداول منتجات غير ملموسة، عن طريق التحميل المباشر أو المشاهدة المباشرة من على شبكة الإنترنت وهو ما يدخل في دائرة اهتمام الدراسة خاصة فيما يتعلق بالتجارة بين شركة وأخرى (B2B)، والتجارة بين شركة ومستهلك (B2C) والتجارة بين مستهلك وشركة (C2B).

والنمو بقوة، بكتلة صغيرة Little Mass. فوجود الكيانات التي يتم تمكينها رقمياً بشكل كبير، دون وجود كتلة أو حضور مادي يحد من قدرة الحكومات على فرض الالتزامات الضريبية (Attrey, et al., 2019)، وهو الأمر الذي لفت الأنظار حول ما يعرف بالضرائب الرقمية Digital Tax للشركات التي ليس لها وجود مادي مع ضرورة أن تكون الضريبة قائمة على القيمة المنشأة Value is Created (OECD, 2019). لذا نمت في السنوات الأخيرة عدة مقترحات من قبل بعض الدول بشأن فرض مثل الضرائب على تلك المنتجات والأنشطة.

١-١ مشكلة الدراسة:

أصبح الاقتصاد الرقمي حافزاً قوياً ومحركاً للشمول Driver of Inclusiveness، من خلال ربط المجتمعات ببعضها البعض وتبادل المعلومات والأفكار والمنتجات (The World Bank, 2016) وتوفير فرص العمل (٦٥٪ من فرص العمل بالدول المتقدمة) وزيادة الصادرات (٥٠٪ من إجمالي صادرات الخدمات) (الدمرداش، ٢٠٢٠). ويتوقع خلال عام ٢٠٢١، اشتقاق حوالي ٦٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي للأسواق الناشئة من المنتجات الرقمية (Aly, 2020). كما يبلغ متوسط نمو الإيرادات السنوية للشركات الرقمية ١٤٪ في حين تبلغ تلك النسبة من (٠.٢٪ - ٣٪) بالشركات التقليدية (European Commission, 2018). فعلى قدر ما يعد الاقتصاد الرقمي محرك رئيس للنمو والتنمية، يمكن من دفع القدرة التنافسية في جميع القطاعات، ويحمل فرص جديدة لأنشطة الأعمال وريادتها ويسهل من الوصول إلى الأسواق الخارجية والمشاركة في سلاسل القيمة الإلكترونية العالمية، إلا أنه يضيف المزيد من التحديات للسياسات الحكومية (UNCTAD, 2017)، ف فيما يتعلق بقضايا إخضاع الأنشطة والمنتجات الرقمية للضرائب، فقد ترتب على وجود تلك المنتجات في شكل مغاير لشكلها التقليدي عديد من المشكلات تتمثل أهمها في عدم كفاءة وعدالة النظام الضريبي، المتمثل في انخفاض حصيللة الإيرادات الضريبية نتيجة صعوبة خضوع بعض مبيعات وارياح شركات انتاج المنتجات الرقمية للضريبة، في حين خضوع مبيعات وارياح الشركات التقليدية^١. ومن الثابت أن حصيللة الضرائب تُعد

^١ فعلى سبيل المثال، الشركات التي لديها نماذج أعمال رقمية في الاتحاد الأوروبي، تدفع في المتوسط نصف معدل الضريبة الفعلي للشركات ذات نماذج الأعمال التقليدية (European Commission, 2018). كما تضيف ضرائب القيمة المضافة في كندا من ٥-١٥٪ من قيمة المنتج الرقمي للشركات الرقمية المقيمة في كندا، بينما نظائر تلك المنتجات من الشركات الأجنبية - المقيمة خارج كندا - تستطيع ان تخفض أسعارها بتلك النسبة أو على الأقل تحتفظ بها بالإضافة الى هامش ربحها المعتاد (Wyonch, 2017)، أيضاً في المملكة المتحدة وجد

من أهم مصادر الإيرادات في الدول النامية، ففي مصر تمثل إيرادات الضرائب ٧٥٪ من إجمالي الإيرادات طبقاً لموازنة عام ٢٠٢٠/٢٠٢١ (وزارة المالية، ٢٠٢٠)، ومن ثم تؤثر سلباً على تنفيذ برامج الحكومة الإنفاقية.

وقد بات التحول للعمل تحت مظلة الاقتصاد الرقمي متزايداً في ضوء انتشار وباء Covid-19 الأمر الذي شجع معه صدور عدد من المنصات الرقمية التي تعتمد بيع عدد من المنتجات الرقمية، وبالتالي أصبحت تلك المنتجات غير خاضعة إلى أي شكل من أشكال الضرائب المعتادة. بالإضافة إلى أن مقدمي الخدمات الرقمية كالمبرمجين أصبح في استطاعتهم تقديم خدماتهم عبر الإنترنت للعديد من العملاء عبر العالم دون خضوع أرباحهم للضرائب على الدخل، والقيمة المضافة، والجمركية^١. في الوقت ذاته مع الحاجة إلى المزيد من الإيرادات، لجأت الحكومات إلى التفكير بفرض الضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي. كما أدى عدم التوصل إلى اتفاق دولي فيمل يتعلق بالإخضاع الضريبي لأنشطة ومنتجات الاقتصاد الرقمي اتخاذ بعض الدول تدابير ضريبية أحادية في محاولة لتصحيح أوجه الخلل في كفاءة وعدالة النظم الضريبية المطبقة لديها وهو ما تبعه إزكاء من حدة الصراع مع الدول الأم التي ينتمي إليها النشاط الرقمي. ومن ثم تسعى الدراسة لإجابة على التساؤل التالي: هل هناك إمكانية لإخضاع الشركات والمنتجات الرقمية التي لها نشاط في مصر للضرائب على الدخل والقيمة المضافة؟ وما أثر ذلك من ناحية الكفاءة والجدوى الاقتصادية؟

١-٢. أهمية الدراسة وأهدافها:

شكل الانتشار السريع والقوي لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات ICT خلال العقود الماضية، عوامل قوة لانتشار السلع والخدمات الرقمية بشكل كبير. كما أحدثت الابتكارات الرقمية تحولات عدة في جميع قطاعات الاقتصاد عن طريق إدخال نماذج عمل ومنتجات وخدمات وطرق جديدة لخلق القيمة المضافة، وتوفير فرص العمل. فقد بلغت قيمة الاقتصاد الرقمي العالمي حالياً ١١.٥ تريليون دولار أي ما يعادل

أن ضريبة الشركات على محلات بيع الكتب في صيغتها الورقية ٩١ بنس لكل ١٠٠ جنية إسترليني وهو ما يعادل ١١ ضعف معدل الضريبة على شركة أمازون عند بيع الكتب في صيغتها الرقمية البالغة ٩ بنس لكل ١٠٠ جنية إسترليني (عبد القادر، ٢٠١٨).

^١ خاصة في ظل اختفاء المعاملات الورقية في تعاملات الاقتصاد الرقمي حيث إن الرسائل والوثائق الإلكترونية هي السند القانوني لتلك التعاملات ولا توجد وثائق ورقية لإثبات المعاملات مما لا يتمكن طرفي المعاملة من معرفة بعضهما البعض عكس ما هو رائج في المعاملات التقليدية من توفير البيانات والمعلومات المطلوبة لأغراض تحصيل الضرائب (رضوان، عوض، و الحسيني، ٢٠٠٠).

١٥.٥٪ من إجمالي الناتج المحلي العالمي^١. فنتيجة لوجود المنصات الرقمية، أصبح بإمكان الفرد الوصول إلى قدر غير مسبوق من المعلومات، والعمل بوظائف عبر الإنترنت، والاتحاق بدورات إلكترونية. فضلاً عن إمكانية اتمام الخدمات المالية عبر الهاتف المحمول، والاستفادة من الخدمات الضرورية كالصحة أو التعليم (The World Bank, 2020). وهو ما أمكن من إعادة تشكيل طرق الإنتاج^٢.
من منطلق ذلك يهدف البحث الى دراسة خصائص الأنشطة والمنتجات الرقمية، ومن ثم بحث مدى إمكانية وجدوى الإخضاع الضريبي لتلك الأنشطة والمنتجات للضرائب على الدخل والقيمة المضافة في مصر في ضوء اعتبارات العدالة والكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي، وبما لا يخل بتنافسية الاقتصاد القومي.

١-٣. منهج الدراسة:

يتبع البحث في سبيل الإجابة على تساؤلاته وتحقيق هدفه، المنهج الوصفي القائم على تحليل طبيعة المنتجات الرقمية واستقراء المعاملة الضريبية للشركات التي تعمل في إطار الرقمنة وكذلك منتجاتها، وصولاً إلى استنباط مجموعة من الإرشادات التي يتعين من خلالها تحسين مواطن الخلل في تلك النظم الضريبية وبما يتلاءم مع متغيرات وتوابع ظاهرة الرقمنة على الاقتصاد القومي.

١-٤. خطة الدراسة:

تنقسم الدراسة إلى ٦ أقسام بخلاف المقدمة والخاتمة، حيث يتناول فيها على الترتيب: (١) الأدبيات التطبيقية للإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية، (٢) خصائص شركات أنشطة الاقتصاد الرقمي، (٣) خصائص المنتجات الرقمية، (٤) مدى ملائمة تشريعات الضرائب لإخضاع دخل ومبيعات أنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر، (٥) فعالية الجهود والمقترحات الدولية للإخضاع الضريبي لأرباح ومنتجات

^١ ساهم الاقتصاد الرقمي في توفير ٧٠ مليون فرصة عمل بالاقتصاد الصيني عام ٢٠١٧ ويتوقع ان يسهم الاقتصاد الرقمي ٢٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي للصين في ٢٠٢٥ (عقل و طه، ٢٠٢٠).

^٢ فعلى سبيل المثال في نيجيريا، غانا، كينيا يقوم التطبيق الذكي Hello Tractor بتيسير الربط بين مالكي الجرارات والمزارعين ذوي الحيازات الصغيرة الذين ليس لديهم القدرة على شراء الجرارات للحصول على خدمات الجرارات عبر الرسائل النصية. أيضا تطبيق (Plantix) يمكن المزارعين من تشخيص أمراض النبات والأفات من خلال تبادل صور النباتات المريضة ومن ثم تحديد العلاج المناسب. كما ان بعض المنصات الرقمية مثل (Digital Green) لما تقوم به من إنتاج وبث فيديوهات عن الممارسات الزراعية السليمة تمكن من افادة المزارعين بمهارات جديدة (Sebti, 2019).

أنشطة الاقتصاد الرقمي، (٦) جدوى الإخضاع الضريبي لمنتجات وأرباح أنشطة الاقتصاد الرقمي في ضوء توابع وتأثيرات ظاهرة الرقمنة على الاقتصاد القومي.

٢. الأدبيات التطبيقية للإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية

منذ انتشار الإنترنت وبدء عمليات التجارة الإلكترونية، ظهرت عديد من الدراسات التي تؤيد حرية ذلك النوع من التجارة مطالبة بعدم فرض الضرائب على ذلك النوع من التجارة بحجة الانتشار المحدود لها وسيطرة الشكل المادي والتقليدي لعمليات التجارة. ولكن مع تطور نماذج الأعمال نتيجة للتطور التكنولوجي ظهرت التجارة الإلكترونية أيضاً بشكل جديد غير ملموس الأمر الذي بات يمثل تهديداً لكفاءة وعدالة النظم الضريبية المطبقة، ومن ثم بدأت مؤخراً عديد من الدراسات والتحركات على المستوى الدولي تطالب بأحقية إخضاع ذلك الشكل للضرائب ومنها:

- دراسة (رضوان، عوض، والحسيني، ٢٠٠٠) بعنوان "الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية" هدفت إلى دراسة المشكلات المترتبة على التعاملات التجارية الإلكترونية وبحث إمكانية فرض الضرائب على تلك المعاملات. وخلصت إلى أن القواعد الضريبية في عديد من الدول تتناسب طبيعياً مع التعاملات التجارية التقليدية فقط، ومن ثم لابد من صياغة تشريعات جديدة لتلك التعاملات. وقد توصلت الدراسة أن هناك ثلاث فجوات رئيسية تتمثل في الفجوة التشريعية، الفجوة الإدارية، والفجوة المفاهيمية. وتفرض هذه الفجوات عدداً من التحديات في مجال المعاملة الضريبية للتعاملات الإلكترونية، من أهمها سيادة الدولة، العدالة الضريبية، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة. وأوصت بفرض ضريبة على الاستهلاك بدلاً من فرضها على الوحدات الإنتاجية، وتطبيق ضريبة بيانات الإنترنت.

- دراسة (الشوابكة، ٢٠٠٧) بعنوان "ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية" هدفت إلى تحديد مبررات فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية الرقمية وكذلك الصعوبات الفنية التي تعترض فرض تلك الضريبة. وخلصت إلى أن فرض الضريبة على مبيعات التجارة الإلكترونية أمر قادم لا محالة. وفيما يتعلق بضريبة المبيعات على المنتجات المادية الناجمة عن تعاملات التجارة الإلكترونية لا توجد أية مشكلة، إذ يجري فرض ضريبة مبيعات على تلك السلع وتحصيلها عند تجاوزها حدود الدول، ولكن المشكلة تبقى فيما يتعلق بالمنتجات الرقمية التي يتم تسليمها إلكترونياً، إذ تمثل من ٣-٥% من حجم التجارة الإلكترونية. وقد أوصت الدراسة بضرورة عقد مؤتمرات دولية وإقليمية

لوضع حلول للمشكلات الفنية والقانونية التي تواجه فرض ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية، تمهيداً لأن يحسم السياسيون أمرهم باتفاق دولي.

- دراسة (Corkery, et al., 2013) بعنوان " *Taxes, the Internet and the Digital Economy* " التي حاولت مناقشة مدى إمكانية فرض الضرائب على المنتجات الرقمية. وخلصت إلى أن النظم الضريبية لم تواكب ظهور العصر الرقمي، وفي نفس الوقت تدفع التطورات التكنولوجية من تسهيل فرض الضرائب فعلى الرغم من صعوبة فرض الضرائب على الشركات التي تعمل في نطاق الاقتصاد الرقمي نتيجة اتخاذ تلك للشركات مقرات في الدول ذات معدلات الضرائب على الدخل المنخفضة، إلا أنه يمكن فرض الضرائب طبقاً للأشكال الآتية: الضرائب على أسعار التحويل، الضريبة على المعاملات المالية الدولية، وضريبة بيانات الإنترنت، وتنسيق المعاهدات الضريبية بين الدول، وحفز دفع شركات الاقتصاد الرقمي للضرائب من خلال تفعيل مبدأ المسؤولية الاجتماعية للشركات. وأوصت بضرورة اتباع نهج عالمي موحد في فرض تلك الضرائب.

- دراسة (Yapar, Bayrakdar, & Yapar, 2015) بعنوان " *The Role of Taxation Problems on the Development of Ecommerce* " التي قامت بدراسة العوامل التي تؤثر على نمو التجارة الإلكترونية والمشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية. وخلصت إلى أن الشراء والبيع عبر الإنترنت دون أي حدود يجلب مشاكل ضريبية مثل الصعوبات في تحديد الدولة التي لديها سلطة ضريبية، عدم الوجود المادي للمنتجات، كما أن هناك أخطار لاحتمال حدوث الازدواج الضريبي في حالة فرض الضرائب الرقمية، ولم تجد البلدان أي حل معين حتى الآن. ومن ثم إذا كان هناك اتفاق من قبل البلدان التي تسعى لإيجاد حلول للتغلب على مشاكل الضرائب فإن المزيد من الأعمال والمستهلكين على استعداد لدخول سوق التجارة الإلكترونية. ولن تكون البلدان ملزمة بتحمل خسارة في الإيرادات الضريبية.

- دراسة (عثمان، ٢٠١٨) بعنوان " *النظام الضريبي وأهداف المجتمع - مع الإشارة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ودولة الامارات المتحدة* " هدفت إلى الإجابة على: هل المفاهيم الضريبية المستخدمة في نطاق التجارة التقليدية تعد ملائمة لإخضاع الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية للضريبة؟ وما هي أهم المشاكل والصعوبات المرتبطة بها؟ وهل التشريع الضريبي السائد في مصر يسمح بإخضاع دخل صفقات التجارة الإلكترونية للضريبة؟ وخلص إلى أن القواعد والمفاهيم المحددة لسلطات الإخضاع الضريبي في نطاق التجارة التقليدية لا تتلاءم مع طبيعة وخصائص التجارة الإلكترونية، وأن الأمر يحتاج إلى إدخال بعض التعديلات على

بعضها. وأوصى باقتراح بعض الملامح الرئيسية التي يجب أن تتضمنها المعاملة الضريبية للدخل الناتج من التجارة الإلكترونية في مصر.

- دراسة (عقل و طه، ٢٠٢٠) بعنوان "إطار مقترح لفرض الضريبة على المنصات الرقمية في مصر" دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي" هدفت إلى اقتراح فرض ضريبة على المنصات الرقمية في مصر بالتطبيق على منصات خدمات النقل البري للركاب باستخدام التطبيقات التكنولوجية Uber. وخلصت إلى أن المنصات الرقمية في مصر تعاني عدة مشكلات ضريبية مثل صعوبة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة ووعاء الضريبة واقتتار الادارة الضريبية إلى الوسائل والبرمجيات المتخصصة لتحقيق الرقابة الفعالة على المنصات الرقمية، وعدم وجود أساليب حصر ضريبية متطورة تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على المعاملات التي تتم عبر الإنترنت. وأوصت بضرورة فرض ضريبة الخدمات الرقمية على أن تكون ضريبة مستحدثة لا تصنف كضريبة دخل ولا ضريبة قيمة مضافة بنسبة ٣٪ من الإيرادات السنوية للمنصات الرقمية، ولكن بصفة مؤقتة لحين الاتفاق على حل دولي من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

- دراسة (الدمرداش، ٢٠٢٠) بعنوان "مكافحة التجنب الضريبي للأنشطة الاقتصادية الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة" هدفت إلى استعراض آليات التجنب الضريبي والجهود الدولية لمواجهة التجنب الضريبي الناتج عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، وتقييم ممارسات السيادة الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبي الدخل والقيمة المضافة في مصر والمملكة العربية السعودية. وخلصت إلى أن استمرار تزايد التجارة الإلكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى تحول السلطة الضريبية عن الدولة ككيان ضريبي في اتجاه المؤسسات الدولية، كما يتطلب تعظيم الاستفادة الضريبية من أنشطة الاقتصاد الرقمي مرونة في صياغة التشريعات الضريبية الوطنية، كما يتطلب تنسيقاً دولياً واسع النطاق. ويواجه النظام الضريبي في مصر صعوبة في إثبات وتتبع المعاملات الإلكترونية، وفي تحديد الاختصاص الضريبي للأنشطة المولدة للدخل وللقيمة المضافة، كما يواجه النظام الضريبي صعوبات تتعلق بالمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، وتفاقم مشكلات التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل.

ويلاحظ من استعراض وجهات النظر السابق استعراضها أنها وغيرها من الدراسات التي لم يتسع المجال لسردها^١، اتفقت على ضرورة الإخضاع الضريبي للشركات والمنتجات الرقمية لتحقيق الكفاءة والعدالة في النظم الضريبية المطبقة ومن ثم لابد من تعديل التشريعات الضريبية القائمة. ولكن اتفقت بعض الدراسات وليس كلها على أن يكون ذلك الإخضاع بناءً على اتفاق دولي من البداية والبعض الآخر رأى ان يكون الإخضاع الضريبي في شكل مبادرات فردية دون الانتظار الى التوافق الدولي. وبالطبع أيدت بعض الدراسات ضرورة فرض الضرائب على دخل الشركات الرقمية والبعض الآخر أكتفى باقتراح تفعيل فرض ضرائب القيمة المضافة فقط بينما نادى بعض آخر بضرورة فرض الضريبتين معاً. وفي حين تتفق تلك الدراسة مع مدلول الإخضاع الضريبي للأنشطة الرقمية إلا أنها تضيف للدراسات السابقة محاولة عن كثب لبيان مدى جدوى ذلك الإخضاع من منظور التشريع الضريبي المصري لضرائب الدخل والقيمة المضافة، وفي ضوء تفاعل متغيرات الاقتصاد الرقمي مع طبيعة الأنشطة الاقتصادية في مصر.

٣. خصائص شركات أنشطة الاقتصاد الرقمي

نمت الأدبيات المتعلقة بالمنصات الرقمية Digital Platforms بشكل كبير خلال السنوات الماضية بسبب الاعتماد المتزايد على تلك المنصات كطريقة جديدة لتنظيم الأنشطة الاقتصادية (Asadullah, Faik, & Kankanhalli, 2018). ويمكن تعريف المنصات الرقمية، بأنها عبارة عن أعمال تجارية عبر الإنترنت تسهل التفاعلات التجارية بين منتجي المحتوى Producers of Content والمستخدمين النهائيين End-users، ويطلق عليهم الوسيط الجدد New Intermediaries (Belleflamme, 2017)، (Tan, et al., 2015). ومن منظور مؤسسة الأعمال Business Enterprise، يمكن اعتبار المنصة الرقمية بأنها مكان ما لتبادل المعلومات أو السلع أو الخدمات بين المنتجين والمستهلكين^٢.

^١ مثل دراسة: (عواد، ٢٠١٠)، (TeradaHagiwara, Gonzales, & Wang, 2019)، (Bunn, Asen, & Enache, 2020)، (Geringer, 2021).

^٢ هناك عديد من الأمثلة على المنصات الرقمية مثل ١. منصات التواصل الاجتماعي Social Media Platforms على سبيل المثال Instagram، Twitter، Facebook. ٢. منصات المعرفة Knowledge Platforms مثل Quora، Stack Overflow. ٣. منصات مشاركة الوسائط Media Sharing Platforms مثل Spotify، YouTube. ٤. المنصات الموجهة نحو الخدمة Service-oriented Platforms مثل Uber، Airbnb (Watts, 2020). والبعض يصنف المنصات الرقمية وفقاً لنموذج العمل إلى الآتي: ١. نموذج منصة التكامل Integrator Platform Model: حيث تعمل المنصة كـ "تد Wedge بين المساهمين الخارجيين

وهناك عديد من الخصائص للمنصات الرقمية، فهي موجودة عبر الإنترنت - مثل موقع ويب أو تطبيق الكتروني - ومن ثم ليس لها تواجد مادي كالشركات التقليدية وهو يترتب عليه عديد من المزايا مثل: انخفاض كبير في تكاليف المعاملات، كتكاليف التوزيع والبحث والتعاقد (Eisenmann, Parker, & Alstyn, 2006)، فمثلاً تقوم منصة Booking - هي وكالة سفر هولندية - عبر الإنترنت لحجوزات أماكن الإقامة، بجمع ودمج معلومات السفر من مصادر متعددة في نظام واحد، وبالتالي تعمل على تقليل تكلفة البحث عن المعلومات. لذلك تُعد من ضمن منصات التجميع Aggregation Platforms. وكون تلك المنصات لا تحتاج إلى موقع مادي (جغرافي) لتقديم المنتج أو الخدمة، لذا يمكن إدارة تلك المواقع من مواقع ذات تكلفة أقل من حيث الإيجارات، وأجور العاملين. فضلاً عن سهولة الدخول إلى السوق لأن حواجز دخول المنافسين الجدد تكون منخفضة نسبياً (Hattacharjee, et al., 2011). ولا تعتمد المنصات الرقمية بشكل كبير على الموارد الملموسة حال الشركات التقليدية، وإنما تعتمد بشكل كثيف على الموارد غير الملموسة، كالبيانات والمعلومات. كما أنها تحقق مصطلح موت المسافة Death of Distance، حيث يكون نقل البيانات والمعلومات عبر الحدود لا يستغرق سوى ثواني معدودة. وأخيراً وليس آخراً يستغرق إنشائها ساعات محدودة، على خلاف الشركات التقليدية والتي تحتاج إلى إجراءات كثيرة ومعقدة (العربي، ٢٠١٧).

٤. خصائص المنتجات الرقمية

تقدم السلع الرقمية مجموعة فريدة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من السلع التقليدية - غير الرقمية - يتمثل أهمها في كونها رقمية Digital، حيث يمكن تعريف السلع الرقمية على أنها سلاسل بت Bit String - تسلسلات من 0 و 1 - يمكن تخزينها على الحاسوب، وهي ليس لها أي وجود مادي - غير ملموسة. وتُسمى أيضاً لا مكانية Aspatial (Hileman, 2014)، (Quah, 2003). كما يطلق

والمستخدمين النهائيين، مثل Google Android، Microsoft Windows، والتي توفر نظام يُمكن المساهمين الخارجيين (مثل مطوري البرامج) من إنشاء تطبيقات للمستخدمين النهائيين. ٢. نموذج منصة المنتج Product Platform Model: حيث يكون للمنصة سيطرة أقل على التفاعل بين المساهمين الخارجيين والمستخدم النهائي، حيث يقتصر دوره على توفير التكنولوجيا التأسيسية للمساهمين الخارجيين، حتى يتمكنوا من بيع أو تقديم منتجاتهم بشكل مباشر للمستخدمين النهائيين، مثل خدمات الحوسبة السحابية Cloud Computing Services التي تقدمها أمازون وجوجل. ٣. نموذج المنصة متعدد الجوانب: حيث تُمكن المنصة المساهمين الخارجيين من التفاعل بحرية مع المستخدمين النهائيين، ولا يشترط أن يكون هناك تفاعل بين المساهمين الخارجيين والمنصة. مثل e-Bay، Facebook (Boudreau & Lakhani, 2009).

عليها مصطلح "افتراضية" Virtual، حيث تتواجد في الفضاء الإلكتروني Cyberspace، فهي موجودة "رقمياً"، ما يشير إلى أنه تم إنشاؤها من لا شيء Created from Nothing (Nian & Chuen, 2015). ويُلاحظ أن "افتراضية" لا تعني أنها ليست لها قيمة حقيقية، فهي تستمد قوتها من قيمتها الاقتصادية (شاهين، ٢٠٢٠). وقد تكون السلع الرقمية منتجات لها نسخة مادية واضحة مثل الموسيقى والصور الكتب والنصوص الرقمية، والمجلات والصحف على الإنترنت، وبرامج الحاسوب (Khandelwal, 2016)، أو منتجات لا تشبه إلى حد ما أي جزء مادي سابق - منتج بدون إصدار مادي سابق - مثل الألعاب متعددة اللاعبين عبر الإنترنت (Chen, 2011) Massively Multiplayer Online Games (MMOGs).

وتتمثل الخاصية الثانية في كونها غير تنافسية **Non-rival**، في موضوع الاستهلاك، حيث إن استهلاك أحد الأفراد لها لا يمنع الاستهلاك من قبل فرد آخر. ومن وجهة نظر العرض، يشير عدم التنافس إلى أنه في أي مستوى من مستويات إنتاج السلعة، فإن التكلفة الحدية لانتفاع مستهلك إضافي Cost of Reproducing تقترب من الصفر (Belleflamme, 2016)، (Lambrecht, et al., 2014)، حتى لو تم استخدام نفس السلعة في وقت واحد من قبل أكثر من طرف (Carriere-Swallow & Haksar, 2019)، ذلك على خلاف السلع الخاصة التقليدية مثل الطعام أو البترول التي تخضع للتنافس في الاستهلاك، حيث إن استهلاك أحد الأفراد لتلك السلع يقلل من استفادة باقي المستهلكين الآخرين.

بينما تتمثل الخاصية الثالثة في القابلية للتوسع بلا حدود **Infinitely Expansible**، وقد تم استخدام ذلك المصطلح لأول مرة من قبل Paul David (David, 1992). حيث تكون السلعة قابلة للتوسع بلا حدود عندما يمكن صنع كميتها بشكل كبير بسرعة دون أي تكلفة (Quah, 2003). وفي مسألة "التكاليف" الخاصة بالمنتج الرقمي، فحتى لو كانت التكاليف الثابتة لها مرتفعة، فهي تكون خاصة بالمنتج الأول - حيث تظل التكلفة الحدية منخفضة - تكاد تقترب من الصفر - خاصة إذا ما قورنت بالمنتجات غير الرقمية (التقليدية) (Shapiro, Varian & Becker, 1999). فمثلاً يتكلف إنتاج برنامج حاسوب ربما آلاف الدولارات، بينما نسخه وتوزيعه يتكلف بضع سنتات وربما أقل. كما أنها أحدثت تحولات هيكلية في سلسلة القيمة المدعومة بالتكنولوجيا Transformation of the Technology-enabled

^١ أي أنه في أي مستوى من إنتاج السلعة، تكون التكلفة الحدية لتسليمها إلى مستهلك إضافي -تكلفة إعادة الإنتاج - تقترب من الصفر (Belleflamme, 2016).

Value Chain، فكونها مجرد ملفات إلكترونية تُنقل عبر الإنترنت - رقمية - يجعلها سريعة الانتقال عبر الحدود، وبتكلفة منخفضة جدًا (شاهين، ٢٠٢٠)، (Hattacharjee, et al., 2011). وما يميز السلع الرقمية في تلك النقطة، أنها قابلة للتكرار بالكامل Fully Replicable، فلا فرق بين الأصل والنسخة، ومن ثم يمكن نسخها دون فقدان الجودة أو المعلومات (Khandelwal, 2016)، (العربي، ٢٠١٧).

وأخيرًا تُعد السلع الرقمية غير قابلة للاستبعاد Non-excludable إلى حد كبير، خاصة في ظل غياب أي تدخل في سياسة توفيرها للمستهلكين. ومن وجهة نظر العرض، فإن تكلفة إعادة الإنتاج لا تكاد تذكر ليس فقط لمنتج السلعة، ولكن أيضًا للمستهلكين الإضافيين. بمعنى أنه يصعب على أي شخص استبعاد شخص آخر من استهلاكها (Belleflamme, 2016)، الأمر الذي يدفع بسعر المنتج إلى الوصول إلى الصفر ويسبب ضررًا كبيرًا لمنتجي السلعة (Quah, 2003)، فهو بالطبع يخفض من فائض - رفاهية - المنتج، وربما يدفعه في النهاية إلى التوقف عن الإنتاج. ويُشكل هذا الأمر تهديدًا واضحًا لصناعة المنتجات الرقمية (Belleflamme, 2017).

ولقد مكنت تلك الخصائص التي تحظى بها الشركات والمنتجات الرقمية من توفير وقت المستهلكين وملائمة أغراضهم ورغباتهم وكذلك تخفيض تكاليف التشغيل للمنتجين (من ١٠٪ إلى ٢٠٪ حسب القطاع الإنتاجي) والتقليل من أخطار تراكم المخزون وزيادة حدة المنافسة بما يعود في النهاية على تحسن درجة الكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية (من ٠.٣٪ إلى ١٪) وكذلك التقليل من حدة التلوث البيئي (عقل و طه، ٢٠٢٠)، (عثمان، ٢٠١٨).

٥. مدى ملائمة تشريعات الضرائب لإخضاع دخل ومبيعات أنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر

لما كان النظام الضريبي مبنى على مجموعه من الأسس المتمثلة في تحقيق العدالة الضريبية، حيث معاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة أو ما يعرف بالعدالة الضريبية الأفقية Horizontal Equity، وكذلك معاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية غير المتماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة أو ما يعرف بالعدالة الضريبية الرأسية Vertical Equity. أيضًا تحقيق مبدأ "وظيفية الضريبة" حيث تُفرض الضريبة لتأدية غاية محددة وتحقق بأثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبالكم والكيف والتوقيت المناسب بأقصى مساهمة لتحقيق أهداف المجتمع. وأخيرا الإمكانيات العملية المتاحة حيث نجاح تطبيق الضريبة مرهون في الأساس بإمكانية تطبيقها (دراز، ٢٠١٦).

تقتضي متطلبات تحقيق العدالة الضريبية فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية^١. في حين أنه نظرا للظروف الحالية من انتشار فيروس Covid-19 والمتوقع استمرارها، فقد أكدت عدد من الدراسات مثل دراسة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أنه من المتوقع أن تتخفف ارباح الشركات متعددة الجنسيات وتقل تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية فهناك انخفاض في الطلب المحلي بسبب خوف المستهلكين من الشراء في الوقت الحالي وذلك بسبب عدم تيقنهم من ثبات مصادر دخولهم، فضلاً عن ارتفاع تكاليف التوريد في سلاسل القيمة الدولية، مما يدفع نحو المزيد من الاعتماد على الأنشطة الرقمية (OECD, 2020)، (Zekos, 2005). ومن ثم يقضى مبدأ الوظيفية إعفاء تلك الأنشطة من الضريبة في الوقت الحالي لتعويض الانخفاضات المرتقبة في الدخل وضمان استمرار النشاط الاقتصادي وتوليد قيمة مضافة اقتصادية موجبة. وأخيراً تفرض الإمكانيات العملية المتاحة قيوداً على إمكانية فرض الضريبة على تلك الأنشطة خاصة وإن أغلب منتجات النشاط الرقمي يتم تزويدها بشكل رقمي من خلال الإنترنت كما إن بعضاً منها غير مرئي، يمكنها التنقل عبر الحدود بدون الاصطدام بالعوائق التي تشهدها المنتجات الأخرى التقليدية، كما تسمح شبكات الإنترنت للشركات الرقمية بممارسة أنشطتها على نطاق دولي دون الحاجة الى إنشاء فروع لها خارج حدود الدولة التي تقيم بها (عثمان، ٢٠١٨).

^١ ففي عام ٢٠١٢ ضاع على الدول التي تقدم فيها شركة Google خدماتها ما يعادل ٦٠ مليار دولار بسبب مثل تلك الثغرات الضريبية (Corkery, et al., 2013).

لذا فإن إخضاع تلك الأنشطة للضريبة ربما يكون صعب ومكلف نوعًا ما. ومؤخرًا تنتمي عديد من الحجج المؤيدة لفرض الضريبة على الشركات والمنتجات الرقمية، فالشركات الرقمية تحقق أرباحًا طائلة غير خاضعة للضريبة مما يضر بعدالة النظام الضريبي، كما أن فكرة فرض الضريبة ذاتها لازالت تلقي قبول من بعض الشركات الرقمية الكبرى مثل Amazon، فضلًا عن أن معظم الشركات العاملة في السوق الرقمي هي شركات كبيرة الحجم تستطيع تحمل مثل تلك الضرائب أو حتى يمكن اعتبارها من قبيل المسؤولية الاجتماعية للشركات، فضلًا عن أن المستهلك ذاته قد اعتاد على دفع الضرائب في أسواق السلع التقليدية ومن ثم معارضه المستهلكين أمر غير وارد (Corkery, et al., 2013).

في ضوء ذلك، ينقسم هذا القسم إلى جزئين هما: مدى إمكانية خضوع شركات النشاط الرقمي للضريبة على الدخل في مصر، ومدى إمكانية خضوع المنتجات الرقمية للضريبة على القيمة المضافة في مصر.

٥-١. مدى إمكانية خضوع شركات النشاط الرقمي للضريبة على الدخل

في مصر.

إن سريان الاختصاص الضريبي يستند إلى تطبيق مبادئ التبعية السياسية^١ والتبعية الاقتصادية^٢ والتبعية الاجتماعية (حجازي، ٢٠٠٤)^٣. واستنادًا لما سبق توضيحه من خصائص الشركات التي تعمل في ظل الاقتصاد الرقمي، خاصة فيما يتعلق بارتفاع نسبة الأصول غير الملموسة إلى الأصول الثابتة الملموسة لتلك الشركات، وإمكانية مزولة النشاط دون تواجد مادي. يتضح صعوبة فرض ضريبة دخل على مثل تلك الشركات، حيث هناك عدم اتساق بين بعض المفاهيم التي اخذ بها المشرع في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مثل الإقامة، الموطن، المنشأة الدائمة وبين خصائص الأنشطة الرقمية سواء كانت مقراتها خارج البلاد، أو

^١ أو ضابط الجنسية بمعنى أن مواطني ورجال الدولة التابعين لها سياسيًا بغض النظر عن أماكن تحقق دخولهم ومزاولتهم لنشاطهم الاقتصادي سواء داخل الدولة أو خارجها في دول أخرى يخضعوا للتشريع الضريبي المطبق في بلدانهم، ولم تأخذ مصر بذلك الضابط في تحديدها للاختصاص الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

^٢ أو ضابط المصدر أو الإقليمية بمعنى خضوع الدخل أو مصدر الأموال المحققة في بلد ما للتشريع الضريبي لتلك البلد بغض النظر عن جنسية صاحب هذا الدخل. وقد أخذ قانون الضرائب على الدخل في مصر بذلك الضابط (مواد ٣، ٤، ٦، ٩، ١٧، ٣٢، ٤٧، ٥٦).

^٣ أو ضابط الموطن أو الإقامة بمعنى خضوع دخول المقيمين بالدولة بغض النظر عن مصدر هذه الدخل للتشريع الضريبي وقد أخذ قانون الضرائب على الدخل في مصر ذلك الضابط (مواد ١، ٢، ٦، ٩، ١١، ٤٧).

حتى داخل البلاد، فقانون الضرائب في المادة رقم ٤ لتحديد شروط اعتبار المنشأة الدائمة الخاضعة للضريبة قد استبعد الآتي:

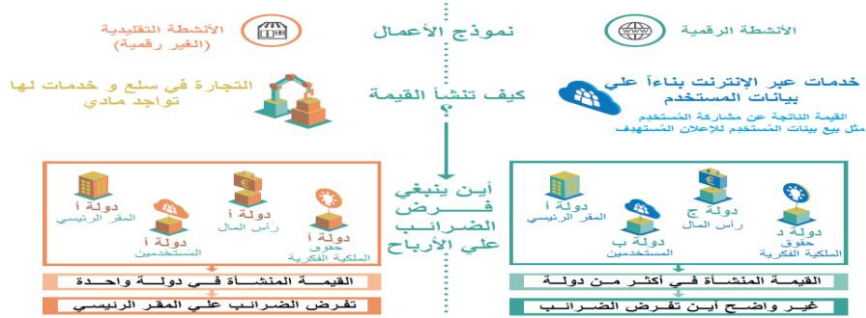
- الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر فقط شراء السلع، تجميع المعلومات، أعمال ذي صفه تمهيدية أو مساعدة لا تسهم في تحقيق دخل خاضع للضريبة - مثل مراكز دعم خدمات ما بعد البيع، مخازن، مراكز تسويق، مكاتب تجميع بيانات، معارض - في حين تُعد مثل تلك الأنشطة اليوم من أهم ركائز عمل الشركات الرقمية.
- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل اخر ذو طبيعة مستقلة ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده لصالح الشركة الأجنبية - كإنتاج عمل فني مصري لصالح منصة رقمية أجنبية مثل Netflix، وكييل شركة Uber - حيث تفرض الضريبة فقط على عمولة الوكيل.
- لا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

ناهيك عن أن أغلب الشركات الرقمية مثل Google تتخذ من دول الملاذ الضريبي Tax Heaven مقرًا لها حيث تنخفض معدلات الضرائب مقارنة بما هو سائد في أغلب بلدان العالم كما هو الحال في جزر الكايمين (2.4%)، جزر الباهما والدومينيكا (٠%)، بربادوس (١-٢.٥%)، برمودا^١ (وزارة المالية، ٢٠٢٠). وهو ما يقود إلى مشكلة أخرى وهي صعوبة فرض ضريبة الدخل على مرتبات العاملين بشركات الاقتصاد الرقمي التي لا تعد منشأة دائمة (Aslam & Shah, 2017). والشكل التالي يوضح الفرق بين إمكانيات فرض ضريبة الدخل على الشركات التقليدية والشركات الرقمية.

شكل رقم (١) الفرق بين إمكانات إخضاع دخول وأرباح الشركات التقليدية

والشركات الرقمية

^١ وهو ما يضيع على الدول النامية وحدها ما يقارب من ١٠٠ مليار \$ سنويًا من حصيلة الضرائب (عبد الصادق، ٢٠١٨). وقد أوضحت بعض الدراسات ان من أصل كل ١٠ شركات مصرية هناك من (٣-٤.٥) شركة لديها ارتباط بفروع تقع في دول الملاذات الضريبية وهو ما يضيع ما يقرب من ١٠ - ١٧ مليار جنيه سنويًا على الخزنة العامة (الدمرداش، ٢٠٢٠).



المصدر: (European Commission, 2018)

وقد قامت مؤخرا دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعداد الوثيقة متعددة الأطراف والتي تضمنت آليات مواجهة التحديات التي تجابه سلطات الضرائب في إخضاع أنشطة الاقتصاد الرقمي (OECD, 2021)^١، حيث اعتبرت أن الأنشطة التمهيدية أو المساعدة السابق الإشارة إليها متى تم ممارستها من قبل الشركات الرقمية يحق للدول فرض الضرائب على أرباحها، بمعنى أن تلك الأنشطة تكسب لقب المنشأة الدائمة، كما أقرت أيضا بحق الدول اعتبار شركات الأنشطة الرقمية الأجنبية منشأة دائمة إذا قام وكلاء تلك الشركات بأعمال رئيسة لصالح تلك الشركات حتى وإن لم يبرموا العقود نيابة عنهم. وإذ يعتقد البعض أنه إذا ما تم تعديل التشريع الضريبي الحالي ليأخذ في اعتباره التعديلات المقترحة من الوثيقة متعددة الأطراف أو إذا كان لشركات الأنشطة الرقمية مقرات دائمة داخل البلاد بالمفهوم التقليدي تُسهل عملية الإخضاع الضريبي، لكن الواقع يشير إلى أنه من الممكن ان تتواجد تلك الأنشطة^٢ داخل منطقتهم حرة عامة أو خاصة^٣ وهي أحد النظم الجمركية الخاصة تسمح للقائمين

^١ من خلال الاجراء رقم (١) من مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting الخاص بالتحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي بالتعاون مع مجموعة العشرين "G20". وقد وقعت مصر على ذلك الاتفاق في يونيو ٢٠١٧، وأقر مجلس الشعب المصري مشروع قانون للتصديق على هذا الاتفاق في أغسطس ٢٠٢٠. وتهدف الى تقديم حلولاً ملموسة للحكومات لسد الثغرات في القواعد الضريبية الدولية الحالية من خلال تحويل النتائج من "OECD / G20 BEPS Project" إلى معاهدات ضريبية ثنائية في جميع أنحاء العالم. كما تعدل تطبيق آلاف المعاهدات الضريبية الثنائية المبرمة للقضاء على الازدواج الضريبي (OECD, 2021).

^٢ باستثناء الأعمال الحرة ومكاتب الاستشارات (مادة ٤٦).
^٣ تعامل المشروعات المقامة داخلها وكأنها خارج البلاد حيث لا تخضع البضائع التي تصدرها أو تستوردها للقواعد الخاصة بالاستيراد والتصدير ولا للإجراءات الجمركية كما لا تخضع للضرائب الجمركية والضرائب على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب والرسوم، ولكن عند دخول منتجاتها لداخل البلاد تؤدي عنها كافة الضرائب الجمركية وضرائب القيمة المضافة والضرائب والرسوم الأخرى ذات الأثر المماثل كما لو أنها مستوردة من الخارج وذلك على المكونات المستوردة الداخلة في الإنتاج (الجداوي، ٢٠٠٦)، (داود، ٢٠٠٣).

بها الإعفاء من ضريبة الدخل على أرباحها وكذلك ضرائب المرتبات ولا تدفع سوى (١٪ - ٢٪) من قيمة البضائع الداخلة والخارجة منها أو من قيمة إيراداتها سنويًا على حسب نوع النشاط (تصنيع / تخزين) ونوع المنطقة الحرة (عامة/خاصة) بالإضافة الى ٠.٠٠٠١٪ من قيمة رأسمالها سنويًا بحد أقصى ١٠٠ ألف جنيه وذلك وفقًا لقانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ وتعديلاته (مادة ٤١) حتى وإن كانت تباع منتجاتها داخل البلاد ولا تصدر انتاجها للخارج. أيضا حتى إذا كانت الشركة مقيمة في مصر فكيف يمكن التأكد من أرباحها إذا كانت منتجاتها بالأساس ليس لها تواجد مادي. كما تثار قضية الازدواج الضريبي الدولي بين أحقية فرض الضريبة في الدولة التي تتواجد بها المنشأة التي تمارس النشاط الرقمي والدولة التي يتواجد بها أنشطة تمهيدية ومساعدة ووكلاء لشركات تمارس النشاط الرقمي بأراضيها (Yapar, Bayrakdar, & Yapar, 2015).

٥-٢. مدى إمكانية خضوع المنتجات الرقمية للضريبة على القيمة

المضافة في مصر

تفرض الضريبة على القيمة المضافة في مكان استهلاك المنتج استنادًا الى مبدأي الوجهة والإقليمية لذا عادة ما تُفرض بسعر صفر على الصادرات وبمعدلات أعلى على ما يستورد منها أو يتداول داخل البلاد. وفي الواقع لم يتطرق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته مثله مثل قانون الضرائب على الدخل بشكل مباشر لقضايا الإخضاع الضريبي للمنتجات الرقمية. وإنما باستقراء نصوص القانون يتضح الآتي^١:

- فيما يتعلق بالمنتجات الرقمية المحلية والتي لها تواجد مادي ويتم استهلاكها محليًا فإنها تخضع للضريبة مثلها مثل المنتجات التقليدية بسعر ١٤٪ (مادة ٣) مالم تكن معفاة او خاضعه لسعر خاص (ضريبة الجدول) (مادة ٣٦).
- أما فيما يتعلق بالمنتجات الرقمية المحلية ولها تواجد أو ليس لها تواجد مادي ويتم استهلاكها في الأسواق الدولية فإنها تخضع للضريبة مثلها مثل المنتجات التقليدية بسعر صفر % (مواد ٣، ٦).

^١ لاحظ ان امكانية الإخضاع للضريبة في الحالات الآتي ذكرها مرهون بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة والذي يعني ان لا تقل قيمة المبيعات عن ٥٠٠ ألف جنيه بينما يعفى من تلك الضريبة من لم تتجاوز قيمة مبيعاته ذلك الحد (مادة ١٦).

- بينما المنتجات الرقمية الأجنبية أو تلك التي يتم استيرادها من المناطق الحرة ولها تواجد مادي ويتم استهلاكها محلياً فإنها تخضع للضريبة مثلها مثل المنتجات التقليدية بسعر ١٤٪ مالم تكن معفاة أو خاضعة لسعر خاص بالإضافة إلى خضوعها إلى الضريبة الجمركية (مواد ٥، ٧، ١٠). بينما تخضع المنتجات الرقمية الأجنبية التي لها تواجد مادي ويتم استهلاكها داخل المناطق الحرة للضريبة بسعر صفر % (مادة ٦).
- أيضاً على صعيد المنتجات الرقمية المحلية والتي ليس لها تواجد مادي ويتم استهلاكها محلياً فإنها تخضع للضريبة مثلها مثل المنتجات التقليدية بسعر ١٤٪ مالم تكن معفاة أو خاضعة لسعر خاص.
- بينما فيما يتعلق بالمنتجات الرقمية الأجنبية والتي ليس لها تواجد مادي ويتم استهلاكها محلياً فمن الصعب إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة نظراً لسهولة تدفقها بين الدولة بدون التعرض للحواجز التجارية والحدودية.
- وأخيراً فيما يتعلق بالمنتجات الرقمية الوسيطة المحلية التي لها أو ليس لها تواجد مادي أو الأجنبية التي لها تواجد مادي ويتم استهلاكها محلياً فإنها تخضع للضريبة مثلها مثل المنتجات التقليدية بسعر ١٤٪ مالم تكن معفاة أو خاضعة لسعر خاص، ولكن تخصم هذه الضريبة مالم يكن المنتج معفى أو خاضع لضريبة الجدول من قيمة الضريبة على المنتج النهائي الذي استخدم المنتجات الرقمية في إنتاجه وسواء كان المنتج النهائي رقمي أو تقليدي (مادة ٢٢).

وبالرغم من الحلول التي تستهدف إخضاع المنتجات الرقمية الأجنبية المستهلكة محلياً التي ليس لها تواجد مادي استناداً إلى مبادئ الدليل الدولي لضريبة على القيمة المضافة الصادر عن دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حتى لا تؤدي إلى أحداث تشوهات في السوق المحلي، حيث تمثل تهديد لفرص نمو المنافسين المحليين ومن ثم ترتفع احتمالات إغلاقهم مثل نموذج الالتزام الطوعي للمنتج Producer Compliance Model، وهو ما توصي به منظمة دول التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث يقوم المنتج بدفع دين الضريبة وتوريدها طواعية للدولة بعد بيع المنتج الرقمي، مثل ما هو مطبق في دول الاتحاد الأوروبي من خلال التسجيل على نافذة Mini- (One-Stop-Shop (MOSS))^١، أو نموذج الامتثال الطوعي للمستهلك Consumer Compliance Model، حيث يقوم المستهلك بدفع دين الضريبة بعد شرائه للمنتج الرقمي وتوريده طواعية للخزانة العامة (May, 2016).

^١ للمزيد عن تلك النافذة راجع (Remeur, 2015).

ولكن الواقع ان كلا النموذجين يصعب تطبيقهم على الأقل في الدول النامية بشكل عام التي تنقل بها درجة الالتزام الضريبي Tax Compliance للممولين حتى إذا كان المنتج ينتمي إلى دولة متقدمة وتنتمي لديه ثقافة الالتزام الضريبي الطوعي فلا يوجد ما يجبره على الامتثال لقواعد طوعية لبلد آخر يختلف عن بلده الأم خاصة وانه مطالب في هذه الحالة التعامل مع عدة إدارات وتنظيمات فنية ضريبية من مختلف دول العالم^١، الأمر الذي يتطلب على الأقل ان تكون مقدار تلك الضرائب أقل من تلك المفروضة على نظائرها التقليدية. فضلا عن وجود بعض المشكلات التي قد تتجم عن التطبيق كمشكلة رد المنتج واسترجاع المقابل بعد دفع الضريبة. كما أن الشركات التي امتثلت لتلك الأفكار مثل Airbnb، Uber، Booking، لمنتجاتها الرقمية تواجد ملموس بعكس الشركات التي يكون لمنتجاتها تواجد غير ملموس مثل Amazon، Spotify حتى إن الحجز على ممتلكات وأصول الشركات الرقمية الأجنبية الغير ممثله لتحصيل الضريبة على منتجاتها داخل البلد الراغب في تحصيل الضريبة بناء على حكم قضائي قد لا يجدي نفعاً أو فعالية في بعض الأحيان حيث قد لا يكون للشركة الرقمية الأجنبية أية ممتلكات داخل البلد التي تتبع تلك الشركات منتجاتها فيها. أيضاً هناك نموذج تحصيل الوسيط للضريبة Intermediary Collection Model حيث ينقل عبء تحصيل الضريبة من عاتق البائع الى وسيط يقوم بالتحصيل والتوريد للضريبة مثل الناقل، الوكيل التجاري، منصة التجارة الإلكترونية، الوسيط المالي، المشغل البريدي، ولكن نجاح ذلك النموذج مرتبط أكثر بالتواجد المادي للمنتج الرقمي أو التواجد للوسيط ذاته في الدولة التي تفرض الضرائب (عبد القادر، ٢٠١٨).

^١ فعلى سبيل المثال قدرت وكالة الإيرادات الكندية ان ما يقارب من ٨٥.٨ - ١٠٧.٣ مليون دولار كندية هي إيرادات ضائعة على الحكومة الكندية في عام ٢٠١٦ نتيجة فشلها في تحصيل الضريبة على مبيعات شركات Netflix، Amazon and Stub Hub، Uber، Spotify التي تعمل من خارج الأراضي الكندية ولكن تباع منتجاتها داخل الأراضي الكندية بشكل رقمي لأن تلك الشركات غير ملزمة بتحصيل تلك الضرائب، كما ان ملايين الكنديين يتهبون من مسؤوليتهم عن الإبلاغ عن تلك المعاملات وتحصيل تلك الضريبة لصالح وكالة الإيرادات الكندية (Wyonch, 2017). وقد يكون تحصيل الضريبة سهل نسبياً إذا كان طرفي المعاملة داخل البلاد بينما إذا كان أحد أطراف المعاملة (البائع) خارج البلاد قد يكون تحصيل الضريبة سهل نسبياً في حالة التجارة من كيان اقتصادي الى كيان اقتصادي B2B استناداً الى مبدأ التكاليف العكسي Reverse Charge والمعمول به في تشريع ضريبة القيمة المضافة المصري (مواد ١٧، ٣٢) حيث يلقي على عاتق المشتري حساب وتحصيل الضريبة بدلاً من البائع لأنه بالتأكد سيدرج المشتري تكلفة المنتج الرقمي ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء ضريبة الدخل ليستفيد بتخفيض وعاء الضريبة ومن ثم دين الضريبة أو استرداد ضريبة القيمة المضافة في حالة التصدير في النهاية بينما تظل المشكلة قائمة في حالة التجارة من كيان اقتصادي الى المستهلك B2C. أيضاً نص المادة ١٧ من القانون بأن يكون الممثل أو وكيل البائع غير المقيم مقيماً يصعب من تحصيل الضريبة.

٦. فعالية الجهود والمقترحات الدولية للإخضاع الضريبي لأرباح ومنتجات أنشطة الاقتصاد الرقمي

هناك عديد من المقترحات والمحاولات في عديد من دول العالم لإخضاع أرباح الشركات الرقمية وكذلك منتجاتها للضريبة بالتأكد لم يتسع المجال لذكرها كلها، ولكن سيتم التركيز على استعراض أبرز تلك المحاولات والتي كانت مثار نقاش بالأوساط الدولية مثل (Corkery, et al., 2013)، (Mchugh, 2021)، (عبد الصادق، ٢٠١٨)، (Pollet, 2021)، (Jegatheesan, 2015):

- الضرائب على أسعار التحويل Tax Transfer Pricing^١، إلا أن ذلك المقترح يواجه صعوبة خاصة فيما يتعلق بتسعير الأصول غير الملموسة.
- ضريبة المعاملات المالية الدولية Global Financial Transaction Tax (FTT) التي اقترحت في عام ٢٠١٢ من قبل مجلس حقوق الإنسان بالأمم المتحدة.
- فرض ضريبة عالمية على الإنترنت المقترح من قبل جمعية عمليات شبكة الاتصالات الأوروبية (ETNO).
- فرض ضريبة التجارة الإلكترونية العالمية Global E-Commerce Tax (GET) بمعدل نسبي ثابت ١٥% من صافي الدخل الناتج من المعاملات عبر الحدود بموجب معاهدة دولية لإنشاء مؤسسة فوق وطنية تسمى صندوق الضرائب العالمي.
- ضريبة بيانات الإنترنت Internet Data Tax المقترح من قبل بعض الاقتصاديين الفرنسيين من خلال فرض ضريبة على الأصول غير الملموسة لتحصيل الضرائب من الشركات الرقمية متعددة الجنسيات الذين يستمدون قيمتهم من عدد المستخدمين لتطبيقاتهم الرقمية.
- فرض ضرائب على مشاهدة الأعمال الفنية على YouTube مثل ما قامت به المملكة المتحدة من فرض ضرائب تتراوح من ٢-٥ \$ عند كل مرة يتم مشاهدة الأفلام والمسلسلات باللغة الإنجليزية على تلك المنصة، ولكن في الواقع يصعب تطبيق تلك الضريبة في الدول النامية، ففي مصر على سبيل المثال نجد أن معظم شركات الإنتاج الفني داخل وخارج مصر منذ عام ٢٠١٨ تقريباً بدأت في الامتناع عن عرض منتجاتها على موقع YouTube لحساب عرضها على بعض

^١ السعر الذي تحده الشركات متعددة الجنسيات للسلع والخدمات التي يتم تبادلها بين فروعها في البلدان المختلفة.

المنصات الرقمية مثل Hulu، Netflix، Watch iT، Shahid، VIU محليًا و Amazon Prime، Crackle، Tubi TV دوليًا بمقابل، فضلًا عن أنه لإزال هناك فئات في المجتمع المصري لم تدرج حتى الآن تعاملاتها بالبنوك رغم جهود خطة الشمول المالي الدؤوبة التي تسعى لرقمنة كل المعاملات المالية في مصر. فرض ضريبة القيمة المضافة على قيمة اعلانات الشركات المعلنة على المنصات الإلكترونية مثل Google، Facebook التي يتم بثها داخل البلد الراغبة في فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية، ولكن عادة ما تكون المقررات الرئيسية لتلك المنصات خارج البلد الراغبة في فرض الضرائب ومن ثم ضعف القدرة على فرض الضرائب عليها، ناهيك عن صعوبة حصر أو رصد الأموال التي يتم إنفاقها على الاعلانات سنويًا ومن ثم تكون هناك صعوبة في تقدير وعاء الضريبة بشكل عادل.

التدابير أحادية الجانب (DSTs) مثل قيام الحكومة الفرنسية مؤخرًا بفرض ضريبة (GAFA) بنسبة ٣٪ على الإيرادات الرقمية لكبرى الشركات الرقمية Google، Facebook، Apple، Amazon، Alphabet¹ بدءًا من عام ٢٠١٩، إلا أن هذا الأمر اعتبرته الحكومة الأمريكية بأنه ازدواجًا ضريبيًا غير عادل وتمييزي وهددت بخوض حروب تجارية مع فرنسا ومن تبعها من الدول الأخرى في فرض ضرائب أحادية الجانب على الأنشطة الرقمية للشركات الأمريكية دون تنسيق دولي. ومن ثم فإن تطبيق ذلك المقترح بالأخص في أي دولة نامية سيواجه بالتأكيد بحرب تجارية ضروس مع الولايات المتحدة الأمريكية قد تكون خسائرها أشد من مكاسب فرض تلك الضريبة^٢ نتيجة عدم التناسق الجغرافي بين مستخدمي الإنترنت وبين القيمة الرقمية المنشأة، ففي حين يبلغ عدد مستخدمي الإنترنت في أوروبا وأمريكا الشمالية ٢٧٪ من إجمالي المستخدمين عبر العالم إلا أنهم يستحوذون على ٦٣٪ من قيمة الاقتصاد الرقمي عبر العالم، في حين يبلغ عدد مستخدمي الإنترنت في شرق وجنوب شرق آسيا وجنوب ووسط أمريكا وباقي

¹ للشركات التي تحقق أرباح ٧٥٠ مليون يورو (٨٣٠\$ تقريبًا) على مستوى دول العالم وما يعادل ٢٥ مليون يورو (٢٧.٧\$ تقريبًا) داخل القطر الفرنسي من مبيعاتها من المنتجات الرقمية.

^٢ وهناك أكثر من ٤٠ دولة أخرى سعت لتحذو نفس المسار مثل المملكة المتحدة، اسبانيا، إيطاليا، النمسا، تركيا، سنغافورة، ماليزيا، تايلاند، اندونيسيا، الهند، كولومبيا، أوجواي، الأرجنتين وغيرهم.

^٣ مثل حالة سلوفاكيا والصين اللذان واجها مشكلات مع الولايات المتحدة الأمريكية بسبب فرض مثل تلك الضرائب (Geringer, 2021)، (Saint-Amans & ElMonayer, 2020).

أقاليم العالم ٧٣٪، إلا إنهم يمتلكون فقط ٣٧٪ قيمة الاقتصاد الرقمي عبر العالم وذلك كما يتضح من الجدول التالي .

جدول رقم (١)

عدم التوافق الجغرافي بين مستخدمي الإنترنت والقيمة المضافة المنشأة في عام

٢٠١٥

الاقليم	مستخدمي الإنترنت بالمليون	%	صناعات المعلومات (التجارة في القيمة المضافة بالمليون دولار أمريكي)	%
شمال أمريكا	٣٤٣	١١	1,179,632	37
أوروبا	٥٠٨	١٦	818,529	26
شرق وجنوب شرق آسيا	١٠٨٠	٣٤	625,194	20
جنوب ووسط أمريكا	٢٠٦	٧	99,675	3
باقي الاقاليم	٩٩٧	٣٢	432,448	14
العالم	٣١٣٣	١٠٠	3,155,478	100

المصدر: (Bunn, Asen, & Enache, 2020).

كما أن بعض الشركات التي تم فرض عليها تلك الضريبة قامت كرد فعل منها برفع قيمة منتجاتها التي تباع بالدولة التي فرضت مثل تلك الضرائب بحوالي ٣٪ كما في حالة Amazon & Google، وكأن عبء هذه الضريبة يتم نقله للمستهلكين بالدول التي فرضت مثل تلك الضرائب.

- مقترح ضريبة الوحدات الرقمية Bit Tax حيث تُفرض الضريبة على الوحدات الرقمية Bits التي يتم استخدامها أو نقلها من قبل Arthur Cordell & Ran Ide باجتماع نادى روما في ١٩٩٦، ولكن يُعاب عليها أنها لا تميز بين الوحدات الرقمية الخاصة بالمعاملات التجارية والوحدات الأخرى الخاصة بالعمليات غير التجارية، فضلاً عن انتهاك خصوصية المستهلكين.
- مقترح قيام شركات الدفع الإلكترونية وتحويل الأموال مثل Visa، Master Card، Western Union، Pay Pal وغيرهم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة من كل صفقة يتم إبرامها إلكترونياً وسدادها للدولة صاحبة الاختصاص الضريبي. ولكن يتطلب ذلك الإجراء أن تكون تلك الشركات على دراية بقواعد الضريبة على القيمة المضافة لكل بلد على حدة. وهو أمر مرهق قد يترتب عليه قيام تلك الشركات بتحصيل عمولة إضافية من المستهلك إذا لم ترغب الحكومات بدفعها وبالتالي سيرفع ذلك من تكلفة الصفقات المبرمة إلكترونياً وعلى حساب المستهلك بالإضافة إلى أن مثل ذلك الإجراء لكي يضمن نجاحه لابد أن يلتزم بتطبيقه كل

شركات الدفع الرقمي وتحويل الأموال وإلا سيؤدي ذلك الى تفضيل شركات عن أخرى.

- مقترحات دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع دول مجموعة العشرين سواء فيما يتعلق بضرائب الدخل او ضرائب القيمة المضافة والتي يتوقع ان يتم التوصل لاتفاق دولي تحت رعاية المنظمة خلال الأشهر القليلة القادمة من ذلك العام.

ولكن بشكل عام فإن تطبيق أي من تلك المقترحات السابق ذكرها لازال رهن التطور التكنولوجي الذي يمكن أن يسمح أو لا يسمح بتطبيق مثل تلك المقترحات وكذلك مدى التقدم في مفاوضات التعاون والتنسيق الضريبي بين دول العالم لتجنب الازدواج الضريبي الدولي. خاصة وأنه لازال هناك صعوبات فيما يتعلق بتصنيف بعض نواتج معاملات الشركات الرقمية ما بين اعتباره ربح أعمال وما بين اتاوة Royalties حيث تختلف المعاملة الضريبية للأولى التي غالباً ما تكون خاضعة لمعدلات تصاعدية مع السماح بإعفاءات وخصومات بينما تكون الثانية في شكل سعر قطعي بدون إعفاءات او خصومات للثانية أو حتى رسوم خدمات (عثمان، ٢٠١٨)، (Terada-Hagiwara, Gonzales, & Wang, 2019).

كذلك لازال هناك تباين بين دول العالم في تصنيف المنتجات الرقمية فعلى سبيل المثال يعرف الاتحاد الأوروبي الخدمات الرقمية بأنها خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، البث الإذاعي والتلفزيوني، الخدمات الإلكترونية بما فيها اشتراكات التلفاز، تحميل البرامج الجاهزة، والاعلام الرقمي. في حين تعرف اليابان الخدمات الرقمية بحقوق الملكية وتراخيص المقالات والخدمات التي تقدم من خلال شبكات الاتصالات في حين تخرج خدمات نقل الاتصالات والبرامج الجاهزة من التصنيف كما لا يدرج الاتحاد الأوروبي واليابان الخدمات الهندسية والقانونية الرقمية ضمن الخدمات الرقمية. على صعيد آخر تضم استراليا تلك النوعين من الخدمات في تصنيفها للخدمات الرقمية (Wyonch, 2017). بل إن بعض الدول الفيدرالية يختلف فيها تعريف المنتج الرقمي من ولاية لولاية أخرى كما هو سائد في الولايات المتحدة الأمريكية (ASD Group, 2020)، (Avalara, 2020).¹

كما أن التوصل الى اتفاق عالمي لكسر حدة الملاذات الضريبية يتطلب تقارب الانظمة الضريبية وقدرات الإدارة الضريبية ومراعاة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في كل دولة فضلاً عن توافر الإرادة السياسية وحدوث إصلاح ضريبي

¹ كما يختلف فرض الضريبة أو عدم فرضها من ولاية لولاية أخرى (Dunn, 2018).

شامل يؤدي إلى وجود نظم ضريبية مرنة وإدارات ضريبية قوية قادرة على القيام بالتنسيق على الوجه الصحيح. كما يتطلب التنسيق تنازل الدول عن بعض من سيادتها القومية لصالح مؤسسات فوق قومية مثلما حدث في تجربة الاتحاد الأوروبي، ولكن تبقى احتمالات نجاح التنسيق في الضرائب المباشرة أضعف من احتمالات النجاح في الضرائب غير المباشرة (محمد، ٢٠١١). أيضاً تشير الدلائل الى فشل عمليات التعاون والتنسيق الدولي في عدة قضايا دولية مثل قضية انتهاك حقوق الملكية الفكرية المتمثلة في تجارة المنتجات المقلدة، على الرغم من عقد اتفاقية الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية الواردة باتفاقية إنشاء منظمة التجارة العالمية Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPS).

٧. جدوى الإخضاع الضريبي لمنتجات وأرباح أنشطة الاقتصاد الرقمي في ضوء توابع وتأثيرات ظاهرة الرقمنة على الاقتصاد القومي

لا شك أن اقتسام جزء من مكاسب الاقتصاد الرقمي من خلال فرض الضرائب على أنشطته ومنتجاته سيضيف بالتأكيد لحصيلة الإيرادات، ولكن يبقى تساؤل عن التكاليف المصاحبة لذلك الإخضاع على الاقتصاد المصري. ففي الواقع بلغ عدد مستخدمي الإنترنت في مصر %57.3 من عدد السكان في عام ٢٠١٩ (The World Bank, 2020). كما قدر حجم التجارة الإلكترونية عموماً في مصر بحوالي ١.٤ مليار دولار أمريكي عام ٢٠١٤ ويتوقع أن تكون قد تخطت ٢.٧ مليار دولار في عام ٢٠٢٠ إلى أن تبلغ ٢.٩ مليار دولار في عام ٢٠٢٢ (Al-Khalidi, et al., 2015). (Saint-Amans & ElMonayer, 2020). ويقدر حجم الانفاق الإعلاني عبر الإنترنت بحوالي ٥٠ مليون دولار أمريكي (عبد الصادق، ٢٠١٨). وبالتالي إذا ما افترضنا بأن قيمة التجارة الإلكترونية المقدرة في عام ٢٠٢٠ والبالغة ٢.٧ مليار دولار أمريكي كلها متعلقة بتجارة المنتجات الرقمية بالإضافة إلى قيمة الإعلانات على الإنترنت، وأن متوسط هامش الربح للشركات المنتجة للمنتجات المتداولة إلكترونياً والإعلانات %٢٥ فإن مقدار الضريبة المستحقة على دخول تلك الشركات في مصر (معدل %٢٢.٥) ستبلغ تقريباً ٢.٦ مليار جنيه مصري، وسوف تبلغ قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة بافتراض أن تلك المنتجات غير معفاة وتخضع لأعلى سعر (١٤%) ٦.٢ مليار جنيه مصري، أي أن حصيلة الضرائب من ضرائب دخل وقيمة مضافة سوف تبلغ ٨.٨ مليار جنيه مصري أي ما يقارب من %٠.٩ من حصيلة الضرائب المتوقعة لعام ٢٠٢٠/٢٠٢١ (وزارة المالية، ٢٠٢٠).

وقد يتراءى للبعض أن تلك الحصيلة مصيرها إلى الزيادة في المستقبل مع تطور حركة وقيمة التجارة الإلكترونية وهو أمر صحيح، ولكن إذا ما أضفنا مزيداً من الواقعية لذلك الافتراض، فإن قيمة التجارة الإلكترونية التي استندنا إليها ليست كلها تجارة منتجات رقمية وليست كلها لشركات أجنبية لا تخضع للضرائب في مصر كما أن هامش الربح لبعض المنتجات قد يقل عن ٢٥٪ بكثير. فتشير بعض تقارير التجارة الإلكترونية إلى أن متوسط حجم تجارة المنتجات الرقمية تقريباً ٤٧٪ من قيمة التجارة الإلكترونية في كل من الأردن، ولبنان، والكويت، والمملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، ومصر، كما يشير تصنيف فئات المنتجات التي يتم شراؤها من خلال الإنترنت في مصر إلى تركيز أغلب عمليات الشراء على المنتجات ذات الوجود المادي (Al-Khalidi, et al., 2015) والتي لا توجد مشكلة في إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة والضريبة الجمركية بينما تواجه مشكلة في إخضاع أرباح مصنعها لضريبة الدخل. كما أن سعر ضريبة القيمة المضافة ليس ١٤٪ على كل المنتجات فهناك ما يخضع لسعر ٥٪ و ١٠٪ وهناك ما هو معفى، أيضاً يمثل حجم الانفاق الإعلاني عبر الإنترنت ٤٪ من إجمالي حجم الانفاق الإعلاني التقليدي (Kamel, 2015). في ضوء أن حجم التهريب الضريبي يقدر سنوياً بأكثر من ٤٠٠ مليار جنيه مصري (عبد الصادق، ٢٠١٨).^١

في الوقت ذاته أدت جائحة Covid-19 إلى تغيرات في جانبي الاستهلاك والإنتاج، حيث يشهد العالم اليوم تجميداً لحركة الإنتاج من خلال تأثيرها على المعروض من الأيدي العاملة، لاسيما من خلال صحة العمال وقدرتهم على الحركة والانتقال، وتأثيرها على أنشطة منشآت الأعمال وتوليد الدخل، الأمر الذي أضعف الطلب على السلع والخدمات، وقلص المعروض منها ومن مستلزمات الإنتاج، وقيد من السيولة المتداولة، ولهذه التغييرات آثار كبيرة على تحصيل الإيرادات الحكومية وبالأخص الضريبية منها، وهو ما دفع نحو مزيد من الاعتماد على الاقتصاد الرقمي. والواقع أن الاقتصاد الرقمي الآن لا يقتصر على التجارة الإلكترونية فقط للسلع الملموسة وغير الملموسة، كما لا يعنى تطوره أن جميع السلع الملموسة ستتحول إلى سلع رقمية، بل سيستمر إنتاج السلع الملموسة في المصانع، وربما مع مزيد من استخدام الخدمات اللوجستية الإلكترونية سيتم رقمته جميع جوانب الإنتاج والاستهلاك التي

^١ يُقدر بما لا يقل عن ضعف التقدير العالمي، أي ٢٠٪ من إيرادات ضريبة الشركات يتم التهريب منها، وحتى هذا التقدير لن يكون دقيقاً لأن إيرادات ضريبة الشركات لا تعكس المبلغ الفعلي الذي كان ينبغي تحصيله بسبب الحجم الكبير للقطاع غير الرسمي (Saint-Amans & ElMonayer, 2020).

يمكن رقمتها. ومن ثم ستعتمد أشكال الاستثمار الأجنبي المباشر التي تطبقها الشركات متعددة الجنسيات على مدى توافر بنية تحتية إلكترونية بجانب مزايا الموقع وتوافر العمالة الرخيصة وعالية المهارات (Zekos, 2005)^١، وهو ما يعنى أن أنماط الأعمال باتت في تغيير مع ظهور الاقتصاد الرقمي ومع ظهور الجائحة الحالية، وهي المشكلة التي لم تدركها معظم الدول النامية حتى الآن. كما أتاحت ظاهرة الرقمنة تداول المزيد من السلع والخدمات دون الحاجة لوجود بلدان مضيفة لاستثمارات الشركات المنتجة لتلك السلع والخدمات (Eden, 2016)^٢. فضلاً عن أن عقد صفقات التجارة الإلكترونية أصبح مسموحاً لأن يتم باستخدام العملات الرقمية مثل البيتكوين وغيرها، والتي لا تخضع للرقابة من قبل الحكومات من الأساس.

ولا يعنى ذلك التخلي عن فكرة فرض الضرائب على أرباح ومنتجات الأنشطة الرقمية، فبالأكيد عدم فرض الضرائب - سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة قيمة مضافة - على الاقتصاد الرقمي، يعني عدم عدالة المنافسة بين الشركات التي تمارس نفس الأنشطة. لكن لما كان للاقتصاد الرقمي اليوم من تأثيرات مهمة على الاستثمار، إذ أن اعتماد التقنيات الرقمية لديها القدرة على تحويل العمليات الدولية للشركات متعددة الجنسيات وتأثير الشركات الأجنبية المنتسبة على البلدان المضيفة، حيث تحقق الشركات متعددة الجنسيات الرقمية حوالي ٧٠% من مبيعاتها في الخارج، مع وجود ٤٠% فقط من أصولها خارج بلدانها الأصلية، فاعتماد تلك التقنيات الرقمية يمكن أن يؤدي إلى عدد أقل من الاستثمارات وإعادة التوطين (UNCTAD, 2017).

والحقيقة أن الاستثمار الأجنبي المباشر يُعد أهم مصدر تمويل أجنبي للتنمية على الإطلاق في الدول النامية مقارنة بمصادر التمويل الأجنبية الأخرى كالمعونات والقروض الخارجية (الأمم المتحدة، ٢٠١٩). خاصة إذا ما أحسن توجيهه واستغلاله لصالح خطة التنمية. ومن ثم على صانعي السياسات الاقتصادية ضرورة الموازنة بين إخضاع أرباح ومنتجات الأنشطة الرقمية لتحقيق عدالة النظام الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية من ناحية وبين ضرورة أن يراعى ذلك الإخضاع إمكانيات التطبيق المتاحة وكذلك عدم الإضرار بجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة سواء كان بالنمط التقليدي أو بالنمط الرقمي في ضوء ما تم إيضاحه سلفاً خاصة وأنه خلال الفترة

^١ ففي حين تتركز ٨٠% من فروع الشركات متعددة الجنسيات التقليدية خارج البلد الأمل تصل تلك النسبة إلى ٥٠% للشركات الرقمية (European Commission, 2018).

^٢ كما أن الضرائب الجمركية لم تعد عائقاً أمام التصدير المباشر من دول المستثمرين الأمام نظراً لإبرام أغلب الدول النامية الدول النامية عديد من اتفاقيات التجارة الحرة وفقاً لظاهرة الإقليمية الجديدة New, Open or Cross Regionalism.

(١٩٩٧-٢٠١٩) بلغ متوسط معدل نمو الاستثمارات الخارجية ٥٥.١٪ وهو أكبر من متوسط معدل نمو الاستثمارات الداخلة البالغة (-٢٠.٤٪) كما أنه حتى الآن لم يصل حجم الاستثمارات الأجنبية لما هو مستهدف له (وزارة التخطيط، ٢٠٠٣)، (وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري، ٢٠١٩)، (UNCTAD, 2021).

٨. الخلاصة والتوصيات

فرض التطور الحاصل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، نماذج جديدة للتجارة وللشركات ولممارسات الأعمال لم تكن معتادة من قبل. فكما اختلفت قواعد الأعمال، آن لقواعد الضرائب هي الأخرى أن تواكب تلك الظاهرة. حيث تستطيع الشركات الرقمية أن تقدم منتجاتها بصفة عابرة للحدود وتحقق أرباحاً من دون أن يكون لها منشآت على أرض الواقع في البلد الذي يكون مصدرًا لربح هذه الشركات. ولذلك لا تساهم هذه الشركات بدفع الضرائب لأنها خارج القوانين الضريبية المعمول بها. حتى الآن، لم يكن هناك توافق في الآراء بشأن الإخضاع الضريبي العادل لأنشطة الاقتصاد الرقمي على المستوى الدولي. ونظرًا لأن صانعي السياسات في كل دولة على حدة بدأوا يواجهون قدرًا ملحوظًا من الضغوط والمطالبات بتحقيق العدالة الضريبية مما دفع بعضهم إلى اتخاذ وتطبيق تدابير أحادية الجانب لضمان حصولهم على حصة عادلة من الإيرادات الضريبية للاقتصاد الرقمي وتحقيق العدالة الضريبية. ومع ذلك، من غير الواضح ما إذا كان مجرد إخضاع أرباح ومنتجات الأنشطة الرقمية يضمن في حد ذاته التغلب على التحديات الناشئة عن انتشار ظاهرة الرقمنة لما لها من تأثيرات على حركة وتدفقات رؤوس الأموال الأجنبية.

وعلى صعيد الاقتصاد المصري تكمن مشكلة الإخضاع الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في تركيز الشركات القائمة على إنتاج المنتجات الرقمية في الدول ذات الملاذات الضريبية أو في المناطق الحرة، الأمر الذي يحد من إمكانية فرض ضرائب الدخل على أرباح تلك الشركات بالرغم من أن منتجاتها تباع في مصر، فضلاً عن صعوبة فرض ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الرقمية التي ليس لها تواجد مادي، بالأخص إذا كانت الشركة المنتجة خارج مصر. من جانب أخرى تثار عديد من المخاوف في حالة تطبيق تدابير أحادية الجانب. ومن ثم تقودنا دراستنا لهذا المجال البحثي إلى وجهة نظر مفادها أن فرض الضرائب على منتجات وأرباح النشاط الرقمي لا بد وأن يكون بالقدر الذي يتلاءم مع الإمكانيات العملية المتاحة لمتابعه تلك الأنشطة الرقمية وتحصيل الضرائب منها، وكذلك الإمكانيات التشريعية، بالشكل الذي لا يهدد

من كفاءة عمل الاقتصاد القومي، لذا يُرى ضرورة أن تتجه جهود الإخضاع الضريبي لمنتجات وأرباح النشاط الرقمي إلى الاتجاهات المتوازنة الآتية:

- الاتجاه الأول يتمثل في جمع البيانات والمعلومات عن أنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر وإنشاء قواعد بيانات خاصة بها تتضمن حجم وأشكال تلك الأنشطة وطبيعتها ومعدلات نموها وتقدير معدلات أرباحها ومدى توافر البدائل التقليدية لها، وحصر التدابير الأحادية التي اتخذتها الدول الأخرى وبالأخص النامية، مع ترقب التقرير النهائي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^١.
- الاتجاه الثاني يتمثل في تعديل تشريعات ضرائب الدخل وضرائب القيمة المضافة والاستثمار ليتضمن الآتي:

أ- تعديل تشريع ضريبة الدخل ليشمل:

- فرض الضرائب على أرباح صانعي المحتوى على موقع YouTube^٢ حيث ان الإمكانيات العملية تتيح فرض مثل تلك الضرائب^٣.
- إعفاء كافة أشكال إتاوات الحصول على التكنولوجيا ومقابل الخدمات من الضريبة على الدخل سواء التي يحصل عليها المقيم أو التي تدفع لغير المقيم في مصر لتخفيض تكلفة نقل التكنولوجيا.
- إعفاء أنشطة المواقع الإلكترونية في مصر من الضريبة، لحفز الشركات الرقمية على اتخاذ مصر مقرًا لمواقعها الإلكترونية.

^١ مع ضرورة مراعاة ان تتم مراجعة التنظيمات القانونية المتعلقة بالتنظيم القانوني لإبرام وتنفيذ العقود الإلكترونية Electronics Contracts، التنظيم القانوني للتوقيع الرقمي Digital Signature، التنظيم القانوني لتسجيل مواقع الإنترنت Internet Sites التنظيم القانوني لتسجيل اسم وعنوان مجال Domain التنظيم القانوني لإيداع وتسجيل الوثائق الإلكترونية والتصديق عليها Electrics Certification Notarization التنظيم القانوني لسداد ثمن السلع والخدمات عن طريق الإنترنت Online Payments التنظيم القانوني لتسليم السلع والخدمات في الصفقات الإلكترونية Delivery of Goods and Service التنظيم القانوني للتعامل بالأوراق المالية عن طريق الإنترنت اي Stock Market Transactions، التنظيم القانوني والضريبي والجمركي للمعاملات الإلكترونية Taxation and Customs لتتوافق مع ظروف ومتطلبات الرقمنة.

^٢ حيث وفقا لتعريفه YouTube studio يمنح لكل صاحب قناة تقدم محتوى على تلك المنصة ولديه ١٠٠٠ مشترك وتم مشاهدته محتواه بما يعادل ٤٠٠٠ ساعة كحد أدنى مبلغ \$٠.٩٩ عن كل ١٠٠٠ مشاهد بالإضافة الى مقابل من الإعلانات التي ترافق المحتوى الذي يتم بثه.

^٣ ففي المملكة المتحدة على سبيل المثال تفرض ضرائب الدخل على أرباح صانعي المحتوى على ذلك الموقع من خلال فرض ضريبة تصاعدية بالطبقات على الأرباح التي تزيد عن ١٢٥٠٠ £ بمعدل ٢٠٪ للأرباح من ١٢٥٠٠ الثانية إلى ٤٥٠٠٠ £ و ٤٠٪ للأرباح من ٥٠٠١ إلى ١٥٠٠٠٠ £ و ٤٥٪ على ما يزيد عن ١٥٠٠٠٠ £ مع إعفاء أول ١٢٥٠٠ £ بمقدار ٤١ £ على كل ٤٢ زيادة في الأرباح التي تزيد عن ١٠٠٠٠٠ £ (British Esports Association, 2020).

➤ تخفيض معدل الضريبة على صناعات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (معاملة تمييزية) لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة في هذا المجال، ومن ثم حث الأنشطة الرقمية بشكل غير مباشر للعمل في مصر من خلال انخفاض تكاليف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

➤ إعفاء الأنشطة الرقمية القائمة في مصر التي ليس لها مثل تقليدي من الضريبة إلى أن يظهر لها مثل تقليدي.

ب- تعديل تشريع ضريبة القيمة المضافة ليشمل:

➤ الاستعانة بجهات وسيطة تقوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على المنتجات الرقمية لصالح الخزنة العامة وليس شرطاً ان تكون مقيمة داخل مصر مثل (ETSY)¹.

➤ تبسيط إجراءات تسجيل المنتج غير المقيم أو ممثله أو وكيله مع الغاء شرط الإقامة للوكيل أو الممثل مع حجب مواقع المنتجين غير الراغبين في تسجيل أنفسهم أو من خلال وكلائهم.

ج- تعديل تشريع الاستثمار ليشمل:

➤ بالنسبة للمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، إذا كانت تلك المشروعات تبيع إنتاجها بالكامل في الأسواق الدولية تستمر في المزايا الضريبية التي تحصل عليها، أما إذا كانت تلك المشروعات تبيع جزء من إنتاجها في السوق المحلي وجزء في الأسواق الدولية تخضع أرباحها الناتجة من البيع في السوق المحلي للضرائب على الدخل.

• الاتجاه الثالث: يتمثل في تعزيز الانفاق العام على دعم وتطوير البنية التحتية الإلكترونية وتطوير سرعات الإنترنت لجذب أنشطة الاقتصاد الرقمي للعمل في مصر ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية لاحقاً.

ومن ثم سيتمكن متخذ القرار من مشاطرة جزء من أرباح أنشطة الاقتصاد الرقمي في شكل حصيلة ضريبية. وعلى الرغم من انخفاض حجم الاستقطاعات الضريبية المقترحة، إلا أن تلك المقترحات تهدف بالأساس الى جذب المستثمرين المحليين والأجانب من خلال زيادة عائداتهم الصافي، ومن ثم من المتوقع زيادة حجم

¹ التي تقوم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة من مشتري المنتجات الرقمية للصفقات التي يبرمها مستهلكي دول أستراليا، بيلاروسيا، تشيلي، الاتحاد الأوروبي، أيسلندا، الهند، إندونيسيا، ماليزيا، المكسيك، مولدوفا، نيوزيلندا، النرويج، روسيا، المملكة العربية السعودية، صربيا، سنغافورة، جنوب إفريقيا، كوريا الجنوبية، سويسرا، تايوان، تركيا، الإمارات العربية، كندا، وذلك للصفقات التي تبرم مع منتجين أجانب من خارج تلك الدول (Etsy, 2021).

الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية. وفي نفس الوقت سيكون متخذي القرار قد وصل إلى المستوى الذي يمكن من خلاله إن لم يتم التوصل الى توافق دولي اتخاذ تدابير أحادية الجانب بناءً على ما تم التوصل اليه من دراسات ومعلومات وما حدث بالفعل من زيادة في حجم الاستثمارات في الأنشطة الرقمية في مصر تُمكنه من اختيار أساليب الإخضاع الضريبي التي لا تنطوي على ردود أفعال ذات أثر سلبي على الاقتصاد القومي مقترَّبًا بشكل نسبي من تحقيق عدالة النظام الضريبي ومحققًا للكفاءة في الوقت ذاته.

٩. مراجع الدراسة:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- ١- الأمم المتحدة. (٢٠١٩). التمويل الإنمائي الخارجي في الحاضر والمستقبل-التبعية القديمة والتحديات الجديدة، تقرير أقل البلدان نمواً. مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأنكتاد).
- ٢- الجداوي، نبيل. (٢٠٠٦). دور المناطق الحرة في التنمية الاقتصادية العالمية والتجارة الدولية حالة مصر. الملتقى الثاني لإدارة المناطق الحرة بعنوان "أثر اتفاقيات التجارة الحرة الثنائية والدولية على أنشطة المناطق الحرة". الهيئة العامة للاستثمار.
- ٣- الدمرداش، محمود. (٢٠٢٠). مكافحة التجنب الضريبي للأنشطة الاقتصادية الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانونية ضريبة الدخل والقيمة المضافة. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، ٦(٢). الصفحات ١-١٤١.
- ٤- الشوابكة، إبراهيم. (٢٠٠٧). ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية. مجلة دراسات: علوم الشريعة والقانون، ٣٤(ملحق)، الصفحات ٥١٦-٥٢٨.
- ٥- العربي، نبيل. (٢٠١٧). الاقتصاد الرقمي -التحولات الاقتصادية في عصر الإنترنت. تم الاسترجاع في ٢٠٢١/٠٥/٠٥ على الرابط drNabil.org.
- ٦- حجازي، المرسي. (٢٠٠٤). النظم الضريبية والقضايا الضريبية المعاصرة. اليكس لتكنولوجيا المعلومات.
- ٧- داود، محمد. (٢٠٠٣). مناخ وفرص الاستثمار في جمهورية مصر العربية. الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة.
- ٨- دراز، حامد. (٢٠١٦). النظم الضريبية. دار فاروس العلمية.
- ٩- رضوان، رأفت، عوض، رشا والحسيني، ولاء. (٢٠٠٠). الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني. مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، ٢(٢)، الصفحات ٩-٣٣.
- ١٠- شاهين، عبد الحليم. (٢٠٢٠). الخصائص الاقتصادية للبيتكوين -دراسة تحليلية. مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، ٢٢(٢)، الصفحات ٤٩-٧٢.
- ١١- عبد الصادق، عادل. (٢٠١٨). البحث عن سيادة الدولة: الضرائب على التجارة والإعلانات الإلكترونية. المركز العربي لأبحاث الفضاء الإلكتروني (ACCR). تم الاسترجاع في ٢٠٢١/٠٥/٠١ على الرابط http://accronline.com/article_detail.aspx?id=29302
- ١٢- عبد القادر، مصطفى. (٢٠١٨). مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ١٩٥.
- ١٣- عثمان، سعيد. (٢٠١٨). المعاملة الضريبية لدخل التجارة الإلكترونية - نموذج مقترح للتطبيق على مصر. النظام الضريبي وأهداف المجتمع - مع الإشارة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ودولة الإمارات المتحدة. دار فاروس العلمية.
- ١٤- عقل، يونس وطه، محمد. (٢٠٢٠). إطار مقترح لفرض الضريبة على المنصات الرقمية في مصر -دراسة تطبيقية على منصات النقل التشاركي. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، ٢(١). الصفحات ٢٤١-٣٠٨.
- ١٥- عواد، قيس. (٢٠١٠). مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية. مجلة الرافدين للحقوق، ١٢(43)، الصفحات ٢٠٥-٢٣٣.
- ١٦- محمد، عمرو. (٢٠١١). التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق. جامعة حلوان.
- ١٧- وزارة التخطيط. (٢٠٠٣). خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للعام الثاني من الخطة الخمسية (٢٠٠٢/٢٠٠٣ - ٢٠٠٦/٢٠٠٧) -الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ تابع أ، منشورات قانونية.
- ١٨- وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري. (٢٠١٩). خطة العام الثاني (٢٠١٩/٢٠٢٠) من الخطة متوسطة المدى للتنمية المستدامة (٢٠١٨/٢٠١٩-٢٠٢١/٢٠٢٢)، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (د)، منشورات قانونية.
- ١٩- وزارة المالية. (٢٠٢٠). الملاذ الضريبي هدف أم وسيلة. الإدارة العامة للبحوث المقارنة.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- 20- Al-Khalidi, F., Abdalla, N., Soudodi, O., & Syed, S. (2015). State of payments 2015. *Dubai, United Arab Emirates: Payfort*.
- 21- Aly, H. (2020). Digital transformation, development and productivity in developing countries: is artificial intelligence a curse or a blessing? *Review of Economics and Political Science*, 1-19.
- 22- Asadullah, A., Faik, I., & Kankanhalli, A. (2018). Digital Platforms: A Review and Future Directions. *Twenty-Second Pacific Asia Conference on Information Systems*, Japan.
- 23- ASD Group. (2020). Are Digital Products Taxable in the United States?. . Retrieved 6 5, 2021 from <https://www.asd-int.com/en/are-digital-products-taxable-in-the-united-states/>.
- 24- Aslam, A., & Shah, M. A. (2017). *Taxation and the peer-to-peer economy*. International Monetary Fund, WP/17/187.
- 25- Attrey, A., Carblanc, A., Gierten, D., Leshner, M., Pilat, D., Wyckoff, A., & Kahin, B. (2019). *Vectors of Digital Transformation*. OECD, 273.
- 26- May, S. (2016). Applying the GST to imported digital products and services: Problems and solutions. *Tax Specialist*, 19(3), 110-116.
- 27- Avalara. (2020). Identification and Taxability of Digital Products. Retrieved 6 10, 2021 from <https://www.avalara.com/us/en/learn/whitepapers/identification-taxability-of-digital-products.html>.
- 28- Belleflamme, P. (2016). The economics of digital goods: A progress report. *Review of Economic Research on Copyright Issues*, 13(2), 1-24.
- 29- Belleflamme, P. (2017). The Economics of Digital Goods.
- 30- Boudreau, K. J., & Lakhani, K. R. (2009). How to manage outside innovation. *MIT Sloan management review*, 50(4), 69-76.
- 31- British Esports Association. (2020). Esports Tax Guide: Uk Tax Advice for Streamers, YouTubers and People Working in Esports. Retrieved 6 20, 2021 from <https://britishesports.org/advice/esports-tax-guide-uk-advice-for-streamers-youtubers>.
- 32- Bunn, D., Asen, E., & Enache, C. (2020). Digital Taxation around the World. *Tax Foundation. Washington*.
- 33- Carriere-Swallow, M. Y., & Haksar, M. V. (2019). *The economics and implications of data: an integrated perspective*. International Monetary Fund.
- 34- Chen, H. (2011). Trends & Controversies. *IEEE Intelligent Systems*, 26(6), 82-96.
- 35- Corkery, J., Forder, J., Svantesson, D., & Mercuri, E. (2013). Taxes, the internet and the digital economy. *Revenue Law Journal*, 23(1), 128-143.

- 36- David, P. A. (1992). Knowledge, property, and the system dynamics of technological change. *The World Bank Economic Review*, 6(suppl_1), 215-248.
- 37- Dunn, J. (2018). Sales Tax by State: Should You Charge Sales Tax on Digital Products? TaxJar. Retrieved 5 29,2021, from <https://blog.taxjar.com/sales-tax-digital-products/>
- 38- Eden, L. (2016). Multinationals and foreign investment policies in a digital world. In *E15Initiative, International Centre for Trade and Sustainable Development and World Economic Forum, Geneva*.
- 39- Eisenmann, T., Parker, G., & Van Alstyne, M. W. (2006). Strategies for two-sided markets. *Harvard business review*, 84(10), 92.
- 40- Etsy. (2021). How VAT Works on Digital Items. Retrieved 7 1,2021, from <https://help.etsy.com/hc/en-us/articles/115015587567-How-VAT-Works-on-Digital-Items?segment=selling>
- 41- European Commission. (2018). Taxation and Customs Union - Fair Taxation of the Digital Economy. Retrieved 5 25,2021, from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en
- 42- Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19.
- 43- Gumah, M., & Jamaludin, Z. (2006). What Is the Digital Economy, and How to Measure It. Retrieved 4 15,2021, from <http://www.kmice.cms.net.my/ProcKMICe/KMICe2006/Pdf/378.pdf>.
- 44- Hattacharjee, S., Gopal, R. D., Marsden, J. R., & Sankaranarayanan, R. (2011). Digital goods and markets: Emerging issues and challenges. *ACM Transactions on Management Information Systems (TMIS)*, 2(2), 1-14.
- 45- Hileman, G. (2014). From bitcoin to the brixton pound: history and prospects for alternative currencies. In *International Conference on Financial Cryptography and Data Security* (pp. 163-165). Springer, Berlin, Heidelberg.
- 46- Jegatheesan, S. (2015). Taxing the Internet - is that feasible? Retrieved 7 3,2021, from <https://arxiv.org/abs/1502.02081>.
- 47- Kamel, S. (2015). Electronic Commerce Challenges and Opportunities for Emerging Economies: Case of Egypt. In *CONF-IRM*.
- 48- Kemp, S. (2020). We are social. Retrieved 01 29, 2021, from <https://wearesocial.com/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media>.
- 49- Khandelwal, A. (2016). Economics of Digital Goods. Retrieved 2 20, 2021, from <https://www.slideshare.net/aakashkhandelwal921/economics-of-digital-goods>
- 50- Lambrecht, A., Goldfarb, A., Bonatti, A., Ghose, A., Goldstein, D. G., Lewis, R., ... & Yao, S. (2014). How do firms make money selling digital goods online?. *Marketing Letters*, 25(3), 331-341.

- 51- Mchugh, D. (2021). Debate Heats Up Over How Countries Tax Big Tech Companies. NBC. Retrieved 01 27.2021 from <https://www.nbcnews.com/tech/tech-news/debate-heats-countries-tax-big-tech-companies-rcna240>
- 52- Nian, L. P., & Chuen, D. L. K. (2015). Introduction to bitcoin. In *Handbook of digital currency* (pp. 5-30). Academic Press..
- 53- OECD. (2019). The OECD Going Digital Summit: A Summary. The Going Digital Summit. Paris, France.
- 54- OECD. (2020). Foreign Direct Investment Flows in the Time of Covid-19. Paris, France.
- 55- OECD. (2021). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris, France.
- 56- Pollet, M. (2021). Google to Raise Advertising Fees to Offset French, Spanish Gafa Tax. Retrieved 03 11.2021 from. <https://www.euractiv.com/section/digital/news/google-to-raise-advertising-fees-to-offset-french-spanish-gafa-tax/>
- 57- Quah, D. (2003). *Digital Goods and the New Economy* "Centre for Economic Policy Research (No. 3846). London, Discussion Paper.
- 58- Remeur, C. (2015). Tax Policy in the EU: Issues and Challenges: In-depth Analysis. European Union.
- 59- Romer, P. M. (1990). Endogenous technological change. *Journal of political Economy*, 98(5, Part 2), S71-S102.
- 60- Saint-Amans, P., & ElMonayer, A. (2020). International Tax Issues: MLI, EOI and Digital Economy. ECES.
- 61- Sebti, B. (2019). MENA Economic Update. The World Bank. Retrieved 4 10.2021 from <https://www.worldbank.org/en/region/mena/publication/mena-economic-monitor>.
- 62- Shapiro, C., Varian, H. R., & Becker, W. E. (1999). Information rules: a strategic guide to the network economy. *Journal of Economic Education*, 30, 189-190.
- 63- Tan, B., Pan, S. L., Lu, X., & Huang, L. (2015). The role of IS capabilities in the development of multi-sided platforms: the digital ecosystem strategy of Alibaba. com. *Journal of the Association for Information Systems*, 16(4), ٢٤٨ -280.
- 64- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019). Taxation Challenges in a Digital Economy—The Case of the People's Republic of China. Retrieved 5 5, 2021 from <https://www.adb.org/publications/taxation-digital-economy-peoples-republic-china>.
- 65- The World Bank. (2016). Digital Economy Concept, Trends and Visions: Towards a Future-Proof Strategy. Moscow, Russia.

- 66- The World Bank. (2020). Digital Development. Retrieved 06 12,2021 from <https://www.albankaldawli.org/ar/topic/digitaldevelopment/overview>
- 67- The World Bank. (2020-2021). World development Indicators. Retrieved 02 28, 2021. from <http://data.worldbank.org>
- 68- UNCTAD. (2017). Investment and the Digital Economy, Key Messages, World Investment Report. United Nations. Geneva.
- 69- UNCTAD. (2020-2021). UNCTAD STAT. United Nations. Geneva. Retrieved 05 15,2021 from <http://unctadstat.unctad.org>
- 70- Watts, S. (2020). Digital Platforms: A Brief Introduction. BMC blogs. Retrieved 08 7,2021 from <https://www.bmc.com/blogs/digital-platforms/>
- 71- Wyonch, R. (2017). Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. *CD Howe Institute Commentary*, 487.
- 72- Yapar, B. K., Bayrakdar, S., & Yapar, M. (2015). The role of taxation problems on the development of e-commerce. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 195, 642-648.
- 73- Zekos, G. (2005). Foreign direct investment in a digital economy. *European Business Review*, 17(1), 52-68.