

المعالجة الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية (دراسة مقارنة)

Tax processing for activities of digital economic (A comparative study)

د. محمد السيد محمد عطية بيبرس

Mohamed El-Sayed M. Attia Pabers

استاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد

جامعة شقراء، المملكة العربية السعودية

تاريخ استلام البحث 2022/ 9/30 تاريخ قبول النشر 2022/11/21 تاريخ النشر 2023/ 4 / 4

المستخلص:

خلال العقود الأخيرة، لاحظ الكثيرون من علماء الاقتصاد، التقدم العلمي المذهل على الساحة الدولية، وخاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات والمعرفة، وما ترتب على ذلك من آثار متعددة في كافة مجالات الحياة. في الجانب الاقتصادي أدى هذا التقدم إلى ظهور علم اقتصادي جديد، عرف هذا العلم الجديد باسم الاقتصاد الرقمي. وقد ترتب على تزايد انتشار الاقتصاد الرقمي خاصة بعد الاغلاق الاقتصادي الكبير، الذي نتج عن تفاقم أزمة كورونا، مشكلات وتحديات ضريبية كبيرة للأنظمة الضريبية التقليدية، فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية. من هنا كان البحث المائل لبيان هذه المشكلات، وكيفية المعالجة الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية، خاصة بعد التطورات الدولية؛ التي ترتبت على اتفاق الدول الكبرى على خضوع الشركات الرقمية العملاقة للضرائب، وذلك بعد مباحثات مضنية خلال العقود الماضية.

كما يدعوا البحث إلى تطبيق مبادئ العدالة الضريبية بين الشركات التي تمارس نشاطها في الأنشطة الاقتصادية التقليدية، وتلك التي تمارس نشاطها في الأنشطة الرقمية. كما ينبه البحث الدول النامية والدول العربية لسرعة تعديل نظمها الضريبية وتحديث أجهزتها الضريبية، وذلك حتى تستطيع أخضاع الأنشطة الاقتصادية الرقمية المتزايدة لأحكام نظمها الضريبية. وبالتالي الاستفادة من الإيرادات الضريبية الضخمة، الناتجة عن مزاوله الأنشطة الرقمية في تعزيز جهود التنمية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الاقتصاد الرقمي، الفجوة التشريعية، الضريبة الرقمية، التجارة الالكترونية.

Abstract:

During the recent decades, many economists have noticed the amazing scientific progress on the international scene, especially in the field of information technology and knowledge, and the consequent multiple effects in all areas of life. In the economic aspect, this progress led to the emergence of a new economic science, known as the digital economy. The increasing spread of the digital economy, especially after the great economic closure, which resulted from the exacerbation of the Corona crisis, has resulted in

significant tax problems and challenges for the traditional tax systems, regarding the tax treatment of digital economic activities. Hence the current research to show these problems, and how to deal with taxation for digital economic activities, especially after international developments, which resulted from the agreement of the major countries on the subjection of giant digital companies to taxes, after strenuous discussions over the past decades.

The research also calls for the application of the principles of tax justice between companies that engage in traditional economic activities, and those that engage in digital activities. The research also alerts developing countries and Arab countries to quickly amend their tax systems and modernize their tax systems, so that they can subject the growing digital economic activities to the provisions of their tax systems. Thus, benefiting from the huge tax revenues resulting from the practice of digital activities in promoting economic development efforts.

Keywords: *The digital economy, the legislative gap, the digital tax, Electronic Commerce*

مقدمة:

أصبح الاقتصاد الرقمي واقعا لا يمكن إنكاره، ويمثل حجما لا يستهان به من الناتج الإجمالي العالمي. حيث بلغت مبيعات التجارة الالكترونية في العالم بعد عام 2019 بحسب بعض التقديرات نحو (28) تريليون دولار، ويسهم الاقتصاد الرقمي بنحو (30%) من إجمالي اقتصاد العالم، وبنحو (25%) من النمو العالمي، ويوفر ما يزيد عن (65%) من فرص العمل في البلدان المتقدمة، وتضاعفت الصادرات العالمية من الخدمات الرقمية بمقدار الثلاثة أضعاف خلال الفترة من ٢٠٠٥ : ٢٠١٨ ، لتسجل نحو (50%) من إجمالي صادرات الخدمات في العالم نهاية عام 2018، (محمود، 2020، الصفحات 7-8) .

وبالتالي أهتم صناع السياسة الضريبية عبر العالم بموضوع الضرائب على الاقتصاد الرقمي، وذلك منذ بزوغ عصر التجارة الالكترونية في عقد التسعينات من القرن الماضي. ففي عالم الاقتصاد الرقمي يتم الحصول على السلع والخدمات بطرق جديدة، بخلاف ما اعتاد عليه العالم في ظل الاقتصاد التقليدي، حيث إن التسليم يتم يداً بيد، بينما يتم الحصول على السلع أو الخدمة في العالم الرقمي من خلال تحميلها واستعمالها دون حاجة للانتقال المادي للأشخاص أو المنتجات، حيث تجاوزت التجارة الالكترونية حدود الدول، مما ترتب عليه تحقيق البائعين أرباحاً من دول ليس لهم وجود مادي فيها.

ومن ثم تثير الرقمنة تحديات جديدة أمام الحكومات وصناع السياسة عبر العالم، وخاصة فيما يتعلق بفرض الضرائب، باعتبارها المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية، فعلى حين توفر الرقمنة أدوات جديدة لتنظيم فرض الضريبة سواء للممول أو الحكومة، فإنها تزيد على نحو غير متوقع من أخطار التهرب من الممولين، وتمنحهم القدرة على المناورة، كما خلقت بيئة الأعمال عبر الإنترنت، تحديات ضريبية معقدة وفريدة في نوعها لم يسبق أن تعرض لمثلها المختصون. وأصبحت القواعد التي تحدد الاختصاص بفرض الضريبة، والتي تقوم على فكرة الوجود المادي للممول، أو من خلال منشأة دائمة، لم تعد ملائمة للمعاملات التي تحقق أرباحاً بالوسائل الالكترونية (صديق، 2020، صفحة 88).

ومما لا شك فيه أن العدالة في فرض الضريبة وإن كان مطلباً تسعى إليه الدول بصفة عامة لتوفير التمويل اللازم للقيام بواجباتها نحو مواطنيها، إلا أن عدم العدالة في فرض أو تحصيل الضريبة في ظل الاقتصاد الرقمي، يؤدي إلى الإخلال بالمنافسة الاقتصادية العادلة بين المشروعات المختلفة، لما يترتب على ذلك من تخفيض العبء الضريبي على البعض دون الآخر، أي كانت مبررات ذلك التخفيض، وهو ما يجعل فرض الضريبة أيضاً مطلباً حيويًا للمستثمرين حتى تكون فرص الاستثمار والمنافسة بين المشروعات الاقتصادية متساوية، ولا يكون ذلك مطلوباً على مستوى الدولة الواحدة، بل يجب أن يتم على مستوى العالم ككل.

من هنا أثارت أنشطة الاقتصاد الرقمي، بما تتسم به من طبيعة خاصة جعلتها تتغلب على كل القواعد والمعايير التقليدية المتعلقة بفرض الضريبة، العديد من المشكلات الضريبية التي وفرت مناخاً خصباً للتجنب الضريبي، الأمر الذي جعل عنوان الإجراء الأول في مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح الذي تم تحت مظلة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع مجموعة العشرين هو "التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي" والذي أطلق عام 2014، كمحاولة لمواجهة الممارسات الضريبية التي تقوم بها الشركات العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي، بالإضافة إلى محاولة التوزيع العادل للحصيلة الضريبية؛ التي يتعين تحصيلها على الأرباح التي تحققها هذه الشركات ليتم توزيعها وفقاً لمعيار مكان حدوث النشاط الاقتصادي وخلق القيمة، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة (عبدالقادر، 2018، صفحة 5). وبناء عليه، يثار التساؤل عن خطة الدراسة، ولكن يتعين علينا قبل الإجابة عن هذا التساؤل بيان أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، منهج الدراسة، مصادر الدراسة، مشكلة الدراسة، وخطة الدراسة، وذلك كما يلي:

- **أهمية الدراسة:** في ضوء ما يمر به العالم من تزايد الأنشطة الاقتصادية الرقمية، خاصة بعد حدوث أزمة جائحة كورونا في نهاية عام 2019، من ثم كانت الدراسة الماثلة لبيان ماهية الاقتصاد الرقمي وخصائصه وأهميته، ونظراً لأن الحصيلة الضريبية تمثل جزءاً هاماً من الإيرادات العامة للدول، ومصدر رئيسي لتمويل الخزنة العامة لتحقيق النفع العام، من هنا كانت هذه الدراسة الماثلة لبيان أهم المعالجات الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية.

- **أهداف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى بيان مفهوم الاقتصاد الرقمي وأهميته وخصائصه وأنواعه من منظور ضريبي، كذلك تهدف الدراسة لبيان أهم مشكلات الاقتصاد الرقمي كمشكلة السيادة الضريبية، والنماذج الاقتصادية الرقمية المستحدثة، ومشكلات الإدارة الضريبية مع هوية الأنشطة الرقمية... الخ، كما تهدف الدراسة إلى بيان أهم الجهود والمقترحات للمعالجة الضريبية للأنشطة الاقتصادية الرقمية، كضريبة الوحدة الرقمية، ضريبة توبين (Tobin Tax)، ضريبة المكافئ، الضريبة على الإعلانات الرقمية، الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعي... الخ.

- **منهج الدراسة:** نظراً لطبيعة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على مناهج علمية مختلفة كالمنهج الاستقرائي والاستنباطي وكذلك المنهج المقارن أحياناً، والمعززين ببعض البيانات الإحصائية المتاحة والمتعلقة بموضوع البحث.

- **مصادر الدراسة:** اعتمد الباحث في جمع المادة العلمية على مجموعة متنوعة من المصادر والأبحاث والدراسات، حيث تم الاطلاع على مجموعة متنوعة وعديدة من الرسائل العلمية للمجستير والدكتوراه، وكتب ودوريات علمية متخصصة، وأبحاث المؤتمرات والندوات، وتقارير الهيئات والمؤسسات المالية والاقتصادية المحلية والدولية، بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض مواقع الإنترنت المتخصصة...الخ، لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث، وإعادة صياغتها بما يخدم موضوع الدراسة، ولمحاولة البدء من حيث انتهى السابقون.

- **إشكالية البحث:** يُعتبر الإنترنت شبكة لا مركزية عالمية واسعة الانتشار، وهذا ما يجعل متابعة التبادلات التي تتم من خلالها عملية معقدة، حيث يعتبر ذلك حاجزاً أمام إمكانية التعرف على المكلفين بالضريبة. ومن ثم تطرح المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي إشكالتان أساسيتان، إحداهما على المستوى التطبيقي، والآخر على المستوى النظري، فمن الجانب التطبيقي هناك صعوبة في تطبيق القوانين الضريبية التقليدية على الأنشطة الاقتصادية الرقمية. أما من الجانب النظري، نجد مشكلة غياب المفاهيم والقواعد الضريبية التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الحديثة لأنشطة ومعاملات الاقتصاد الرقمي المستحدثة.

- **خطة الدراسة:** يعرض الباحث لهذه الدراسة في ثلاث مباحث متتالية، مسبقة بمقدمة ومتبوعة بخاتمة كما يلي: المبحث الأول: ماهية الاقتصاد الرقمي، وسيوضح الباحث في هذا المبحث مفهوم الاقتصاد الرقمي وأهميته وخصائصه وأنواعه. المبحث الثاني: مشكلات فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي، سيعرض الباحث في هذا المبحث لمشكلة قصور النظام الضريبي، ومشكلة السيادة الضريبية، ومشكلات الضريبة على القيمة المضافة وغيرها من المشكلات. المبحث الثالث: المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، وفي هذا المبحث سيعرض الباحث لضريبة الوحدة الرقمية، وضريبة توبين، وضريبة المكافئ، والضريبة المحجوزة من المنع، والضريبة على الاستهلاك، والضريبة على الإعلانات الرقمية ومواقع التواصل الاجتماعي وغير ذلك.

المبحث الأول

ماهية الاقتصاد الرقمي

يشير العديد من الباحثين في مجال المعرفة إلى ثمة ظهور اقتصاد جديد، وهو الاقتصاد الرقمي، هذا الاقتصاد الجديد ينطور بسرعة كبيرة وعلى نطاق واسع، في مواجهة الاقتصاد التقليدي. ويلاحظ أن هناك تسميات عديدة أطلقت على الاقتصاد الرقمي مثل اقتصاد المعرفة، اقتصاد الإنترنت، الاقتصاد السبراني، الاقتصاد الافتراضي، الاقتصادي الإلكتروني، الاقتصاد الشبكي...الخ، وكل هذه التسميات إنما تشير إلى الاقتصاد الرقمي (الشمري، ب. ت.، صفحة 7). ويعتبر دون ترابسكوت المدير التنفيذي لجماعة رجال الأعمال الكنديين أول من أطلق مصطلح الاقتصاد الرقمي في عام ١٩٩٥، حين كان الإنترنت في بداياته الأولى (صديق، 2020، صفحة 30). ومن ثم يثار التساؤل عن مفهوم الاقتصاد الرقمي، وأهميته، وخصائصه، وأنواعه؟ هذا ما يوضحه الباحث في البنود التالية كما يلي:

(أولاً) **مفهوم الاقتصاد الرقمي:** يستخدم مصطلح الاقتصاد الرقمي للإشارة إلى النشاط الاقتصادي الذي يعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. لا يشير المصطلح إلى توفير البنية التحتية للمعلومات والاتصالات نفسها، ولكن يشير إلى الأنشطة الاقتصادية التي تتم على رأس تلك البنية التحتية، يشمل المصطلح على

نطاق واسع التجارة الإلكترونية، بما في ذلك بيع كل من المنتجات والخدمات الرقمية والمادية عبر الإنترنت أو عبر التطبيقات والإعلان عبر الإنترنت والشبكات الاجتماعية والمنصات الوسيطة (Robertson & Nash, 2019, p. 49).

للاقتصاد الرقمي تعريف ضيق وآخر واسع؛ فأما تعريفه الضيق، فيقصد به "المنصات الرقمية والأنشطة التي تدين بوجودها إلى هذه المنصات". أما التعريف الواسع للاقتصاد الرقمي فيعني "كل الأنشطة التي تستخدم البيانات الرقمية"، أو أن المقصود به "تطبيق تكنولوجيا المعلومات في إنتاج وتجارة السلع والخدمات" (صديق، 2020، صفحة 32). أما التعريف الذي تبناه مؤتمر القمة العالمي، لمجتمع المعلومات والمعرفة بجنيف عام 2003 فهو عبارة عن المجتمع الذي يستطيع فيه كل فرد استحداث المعلومات والمعارف والنفاز إليها، واستخدامها وتقاسمها، بحيث يمكن الأفراد والمنتجات والشعوب من تسخير كامل إمكاناتهم في النهوض بتنميتهم المستدامة، وتحسين نوعية حياتهم.

في ضوء ما سبق، يقصد بالاقتصاد الرقمي ذلك التفاعل والتنسيق المستمر بين تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من جهة، وبين قطاعات الاقتصاد القومي والدولي من جهة أخرى، بما يحقق السرعة في أداء الأنشطة الاقتصادية، والشفافية في إصدار القرارات الاقتصادية في الدول المختلفة خلال فترة ما. ويتضح من ذلك أن الاقتصاد الرقمي، يبنى أساساً على التطور التكنولوجي والمعلوماتي، الذي يزيد فرص نمو السلع والخدمات خصوصاً القابلة للتداول التجاري رقمياً عبر الشبكات المعلوماتية، ويقوم على مجموعة من الركائز أهمها: البيانات والمعلومات ونظم معالجة البيانات والمعلومات ونظم الاتصالات والحاسب الآلية والمعدات والبرامج وغيرها، (صديح، 2020، صفحة 5).

وبنهض الاقتصاد الرقمي على حقيقتين هما: التبادل الإلكتروني للبيانات، والتجارة الإلكترونية، حيث تعتبر عملية التبادل الإلكتروني للبيانات هي الآلية الرئيسية بالنسبة للاقتصاد الرقمي، وتعد التجارة الإلكترونية أهم تطبيقاته. ويقصد بالتبادل الإلكتروني للبيانات تنفيذ الصفقات إلكترونياً بدون توثيق ورقي مؤيد لها. حيث يتم تبادل البيانات المتعلقة بصفقات الأعمال مثل: إجراءات التفاوض، إبرام العقود، طلبات الشراء، وبوالص الشحن وشيكات الدفع... الخ بين الحاسبات الآلية الخاصة بمنشآت الأعمال بصورة فورية، من خلال شبكة اتصالات إلكترونية دون حاجة لاستخدام مستندات ورقية (محمود، 2020، صفحة 8).

أما بالنسبة للتجارة الإلكترونية، فقد وردت تعريفات عديدة لها، وتمثل أهمها في التعريف الوارد بالتشريع الملحق بقانون الأونستيرال النموذجي ⁽¹⁾ بشأن التجارة الإلكترونية الصادر عام 1996، والذي عرفها بأنها "عبارة عن عمليات التبادل الإلكتروني للبيانات المتصلة بالتجارة". كما عرفها البعض بأنها عبارة عن "مزاولة أي صورة

¹ - الأونستيرال هي لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي United Nations Commission on International Trade Law والتي تختصر إلى UNCITRAL وهي هيئة فرعية تابعة للجمعية العامة للأمم المتحدة تم إنشائها عام 1966 وهي مسؤولة عن المساعدة في تسهيل التجارة والاستثمار الدوليين، وكذلك تعزيز المواءمة والتوحيد التدريجيين للقانون التجاري الدولي من خلال الاتفاقيات والقوانين النموذجية وغيرها من الصكوك التي تتناول مجالات التجارة الرئيسية. تقوم الأونستيرال بعملها في دورات سنوية تعقد بالتناوب في مدينة نيويورك وفيينا، حيث يقع مقرها الرئيسي، لمزيد من المعلومات راجع <https://ar.wikipedia.org/wiki> الدخول في 2022/7/20.

من صور النشاط التجاري، بالطرق التقنية المتاحة، مستخدمة في ذلك شبكة الاتصالات العالمية، بداية من الإعلان عن السلعة أو الخدمة، وصولاً إلى إنهاء المعاملة بإتمام عملية التسليم" (فرج، 2010، صفحة 31).

(ثانياً) أهمية الاقتصاد الرقمي: لقد أصبح الاقتصاد الرقمي واقعاً حياً وملموساً، وإن كان يبدو للبعض أنه مازال تحت التكوين والتشكيل، ولكن هذا الاقتصاد ينمو بمعدلات سريعة، وأنه يتفوق على كافة الاقتصادات الأخرى بشكل غير مسبوق، سواء من الناحية الكمية المحسوسة، أو من الناحية النوعية الملموسة (الشمري، ب. ت.، صفحة 71)، وقد ساعد انتشار الاقتصاد الرقمي على زيادة اندماج الاقتصاد المحلي في الاقتصاد العالمي، ومن ثم زيادة نمو التجارة الدولية، كما يحسن الاقتصاد الرقمي العلاقات بين المصدريين والمستوردين، والمنتجين والمستهلكين، والمستثمرين والأجهزة الحكومية... الخ (صباح، 2020، صفحة 5).

ظهر الاقتصاد الرقمي في السنوات الأخيرة، كمحرك اقتصادي أساسي، لتسريع النمو، وخلق القيمة، ومن المتوقع أن يظل يتوسع هذا الوضع في السنوات المقبلة. وقد كشفت دراسة عن أن الرقمنة أدت في عام ٢٠١١ إلى تحقيق ناتج اقتصادي يقارب ١٩٣ مليار دولار، وخلقت حوالي ٦ مليون وظيفة. كما بلغت مبيعات التجارة الإلكترونية في جميع دول العالم (25.3) تريليون دولار في عام ٢٠١٥، كما يتوقع أن تبلغ قيمة التحول الرقمي مائة تريليون دولار أمريكي بحلول عام ٢٠٢٥ (UNCTAD, 2017).

وكنتيجة لنمو الاقتصاد الرقمي بصورة كبيرة، تزايد انتشار العديد من المؤسسات الإلكترونية، كالحكومة الإلكترونية والإدارة الإلكترونية والبنوك الإلكترونية وكذا الشركات الإلكترونية، وبالتالي تتحقق فوائد في جميع مناحي الحياة الداعمة للتنمية المستدامة، كالأعمال التجارية، والتعليم والصحة والزراعة والخدمات المتنوعة... الخ. كما تقوم الشركات وخاصة دولية النشاط في الاقتصاد الرقمي بتصميم موقع لها على شبكة الإنترنت، للتعريف بنشاطها ولتحقيق الاتصال الفوري بالأسواق العالمية (صباح، 2020، صفحة 7). ومن ثم أصبح الاقتصاد الرقمي جزءاً مهماً في الاقتصاد العالمي، لما له من تأثير على الأفراد والمنظمات الذين تزايدت معاملاتهم الرقمية يوماً بعد يوم، وخاصة بعد أزمة كورونا (يحيوى، 2017، صفحة 187).

(ثالثاً) خصائص الاقتصاد الرقمي: يتسم الاقتصاد الرقمي القائم على ثورة المعلومات والاتصالات الحديثة باعتماد لا مثيل له على الأصول غير الملموسة، والاستخدام المكثف للبيانات، والاعتماد الواسع لنماذج الأعمال متعددة الجوانب، وصعوبة تحديد الاختصاص القضائي، وبالتالي التوزيع المختلف للحقوق الضريبية (OECD, 2015, p. 16). ويمكن بيان ذلك فيما يلي:

(1) عالمية الأنشطة الاقتصادية الرقمية : تتميز أنشطة الاقتصاد الرقمي بطابع عالمي يتجاوز الحدود الجغرافية للدول، فأى مشروع تجارى يقدم سلع أو خدمات عبر الانترنت لا يعنى بالضرورة الانتقال إلى المنطقة الجغرافية التي يمارس فيها نشاطه، وبإمكان أي إدارة أن تدير مشروعاتها بكفاءة، دون شرط التواجد الفعلي في المكان الذي يمارس فيه النشاط، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقاً 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 إلى الأسواق الدولية والتواصل المباشر مع مستخدمي الشبكة عبر العالم، وأن تضمن اطلاع الجميع على منتجاتها دون تكلفة إضافية تذكر. وهنا يظهر التعارض جليا بين مصالح الشركات والمصالح الاقتصادية القومية، كنتيجة لصعوبة فرض الضرائب على السلع والخدمات التي تسلم الكترونيا، وانفتاح الباب على مصراعيه أمام مشاكل الولاية القانونية، واختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات (محمود، 2020، صفحة 8).

(2) مرونة الأنشطة الاقتصادية الرقمية: يتيح الاقتصاد الرقمي مستوى غير مسبوق من القدرة على التنقل والحركة إذ جعلت الرقمنة الأصول المعنوية أكثر أهمية من الإنتاج المادي، حيث إن المنتج الرقمي يمكن أن ينسخ بدون أي تكلفة تقريبا، بمجرد تطوير مخططه. كما سمحت الرقمنة أن تخفض الشركات التكاليف الأساسية للأعمال، أتاحت لها الاستفادة من انخفاض تكلفة القوى العاملة في العديد من مناطق العالم، بجانب الاستغناء عن عدد من الوظائف وإحلال التقنية للقيام بالوظائف بدلاً عنها (صديق، 2020، الصفحات 49-50). علاوة على ذلك، تتسم أنشطة الاقتصاد الرقمي أيضا بإمكانية انتقال المستخدمين، بمعنى إمكانية أن يكون العميل شخصا مقيما في دولة معينة يقوم بشراء برنامج من دولة ثانية على أن يتم استخدام البرنامج في دولة ثالثة.

وتتمثل المشكلة الضريبية الأساسية، عند تطبيق القواعد الضريبية التقليدية التي تقوم على اعتبار مكان الخادم أو السيرفر هو المنشأة الدائمة، في مرونة قيام الشركات العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي بتخصيص هذه البرامج ونقلها بين الشركات المرتبطة، بما يحقق معاملة ضريبية تفضيلية، بما تتمتع به هذه الشركات من إمكانية فصل الملكية القانونية لهذه الأصول عن الأنشطة المرتبطة بتطوير هذه الأصول (عبدالقادر، 2018، صفحة 5).

(3) نمو قطاع المعلومات: تعد المعلومة عصب الحياة والمحرك الأساسي لأي نشاط اقتصادي على اختلاف مجالاته، كما صارت الشريان الحيوي للحياة المعاصرة والدعامة الرئيسية لصنع القرار الاقتصادي. حيث شهدت تقنيات المعلومات في السنوات الأخيرة نمواً كبيراً وانتشاراً عالمياً واسعاً، مما يؤكد أنها مفتاح التطور الاقتصادي. وترتبط المعلوماتية بالقفزات العلمية الهائلة التي نتجت عن ثورة تكنولوجيا المعلومات، والتي تمخض عنها تغير الكثير من المفاهيم والنظريات الاقتصادية، والتي نتج عنها التحول من مجتمع ذي اقتصاد صناعي إلى مجتمع ذي اقتصاد رقمي تشكل المعلومة فيه المورد الاستراتيجي (عبدالمعظم و قعلول، 2019، صفحة 12).

وبالتالي في تسعينات القرن العشرين، أضاف علماء الاقتصاد قطاع المعلومات كقطاع رابع لقطاعات الزراعة والصناعة والخدمات، حيث بات إنتاج المعلومات وتجهيزها نشاطاً اقتصادياً أساسياً في عدد من دول العالم. فتحول الاقتصاد من اقتصاد الصناعات إلى اقتصاد المعلومات الرقمية، ومن إنتاج السلع والخدمات إلى إنتاج المعلومات (أحمد السيد، 2020، الصفحات 72-85). وبالتالي تحولت المعرفة العلمية إلى مصدر من مصادر الثروة، ولعله سيكون أحد أهم مصادرها في القرن الحادي والعشرين، فقد ظهر في النصف الثاني من القرن العشرين مجموعة من أقوى الشركات العالمية، التي لم تستند في قوتها إلى أرصدها المالية، بل استندت إلى ما تملكه من رأس مال معرفي ومهارات، وكفاءة تنظيمية والتحديث المستمر لمنتجاتها من سلع وخدمات، مثل شركات (Apple, Microsoft, Amazon, IBM) وغيرها من الشركات (صليح، 2020، الصفحات 41-42).

(4) نمو قطاع الاتصالات: تعتبر البنية التحتية المبنية على تكنولوجيا الاتصالات أساس الاقتصاد الرقمي، لنشر وتجهيز المعلومات والمعارف، وتوافقها مع الاحتياجات المحلية والدولية، كذلك يؤدي نمو عمليات هذا القطاع إلى توسيع حجم ونطاق الأسواق التي تتعامل معها المؤسسات والشركات المحلية والدولية، ويزيد من كفاءة عملياتها بشكل عام (عبدالمعظم وقفلول، 2019، صفحة 12). وتتمثل البنية التحتية الداعمة لذلك القطاع في التقنيات الرقمية وآليات التواصل التي تستخدم في دعم الأنشطة الاقتصادية وتبادل التجارة الالكترونية، وهذه البنى التحتية تتضمن شبكات الاتصال الهاتفي السلكية واللاسلكية وخدمات الأقمار الصناعية، والكيانات البرمجية والمادية، والخدمات التكميلية والعنصر البشري المؤهل لاستيعاب العمل في ذلك القطاع (صلىح، 2020، الصفحات 9-10).

(5) التأثير الكبير للشبكات: تؤدي الرقمنة إلى انخفاض التكلفة الحدية للمنتجات، مما يساعد المنشآت العاملة في الإنتاج الرقمي على البيع بسعر منخفض، مما يمكنها من المنافسة، التي تحقق لها ربحاً كبيراً نتيجة الانتشار الواسع عبر تقنية الشبكات، وتدخل المنشآت الرقمية في سباق شديد مع منافسيها، لابتكار خطوط إنتاج جديدة، وتطوير المنتجات الحالية، لتوفير خدمة مستحدثة، مما يجذب إليها ملايين المستهلكين عبر العالم، ويكون هذا الابداع أو الاختلاف سبباً في زيادة الأرباح. وأصبح معلوماً في السوق الرقمي أن الفائز يأخذ كل شيء، لأنه يسحب من المنافسين الكثير من عملائهم. حيث يلتقي البائع والمستهلك في سوق الإنترنت المتسع نطاقاً وزماناً، ويستفيد كل منهما من الآخر في إجراء عمليات البيع والشراء وتبادل المنافع فيما بينهما، مما يحقق مصلحة للمستهلك في اقتناء سلعة أو خدمة بسعر منخفض، ومصلحة البائع في زيادة حجم مبيعاته فتتحقق له الأرباح الكبيرة (صديق، 2020، الصفحات 50-51).

(6) 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 التوقعات. لذا شرعت العديد من المنظمات الدولية والحكومات في وضع قوانين خاصة بالتجارة الالكترونية تقر بحجية المحررات والعقود الالكترونية ووسائل الإثبات الالكترونية، وتسبغ الصفة القانونية على التوقعات الالكترونية (محمود، 2020، الصفحات 7-8).

(رابعاً) أنواع الاقتصاد الرقمي: غيرت الرقمنة شكل الاقتصاد والمجتمعات، حيث لم تعد الرقمنة مجرد طريقة لتحسين الإنتاج، بل أصبحت شرطاً أساسياً لتحقيق النمو المستدام وتحسين ظروف الحياة الإنسانية (صديق، 2020، صفحة 57). وبالتالي يثار التساؤل عن أنواع الاقتصاد الرقمي؟ تتنوع تقسيمات الاقتصاد الرقمي، ومن أهمها ما يلي:

(1) التجارة الالكترونية (Electronic Commerce): التجارة الإلكترونية بصفة عامة هي شكل من أشكال التبادل التجاري من خلال تبادل المعلومات بين طرفين أو أكثر باستخدام التقنيات التكنولوجية، وهي عبارة عن "استخدام الانترنت لتبادل العمليات التجارية بشتى أشكالها بين المؤسسات المختلفة، مع التركيز على استخدام التكنولوجيا الرقمية في العمليات التجارية بين الشركات والأفراد. فالمعاملات التجارية التي تتم بين الأفراد والهيئات والتي تعتمد على معالجة ونقل البيانات الرقمية، بما فيها الصوت والصورة من خلال شبكة الإنترنت تتضمن جميع العمليات الأساسية المساهمة في بيع منتج استهلاكي أو خدمي أو فكري (يحيوى، 2017، صفحة 182). بإيجاز

تعرف بأنها تنفيذ وإدارة الأنشطة التجارية المتعلقة بالسلع والخدمات عبر شبكة الإنترنت (كافي، 2011، صفحة 237). أي المبادلات التجارية التي تتم عن طريق وسائل الكترونية (عبدالواحد، 1999، صفحة 89).

يمكن ايجاز فوائد التجارة الالكترونية، سواء للأفراد أو الشركات أو الحكومات؛ فبالنسبة للأفراد، تساعدهم على سرعة انجاز عمليات التسوق بسهولة نظراً لتعدد الخيارات وانخفاض الاسعار وسهولة تبادل المعلومات. وبالنسبة للشركات، فإنها تساعدها على توسيع نطاق الاسواق لعرض مزيد من المنتجات مع انخفاض التكلفة. وبالنسبة للحكومات، فإنها تساعدها على دعم عمليات التجارة الخارجية بسهولة ويسر، بما يدعم التنمية الاقتصادية المستدامة (حسين، 2021، صفحة 344) كما تستخدم التجارة الالكترونية في الكثير من المجالات الاقتصادية الحيوية، فتستخدم في الصناعة لتبادل طلبات الشراء بين المنتج والموزع، وتستخدم في التجارة لشراء منتج من أحد متاجر الإنترنت، وفي الخدمات للاستفسار عن مواعيد القطارات والطائرات وغيرها... الخ (يحيوى، 2017، صفحة 182).

(2) **النقود الالكترونية (Electronic money):** بدأت النقود الإلكترونية، كمكافئ طبيعي للعملة الورقية، بحيث يمكن للمتعامل أن يتعامل مع البنك بمعاملات الإيداع والصرف رقمياً أو ورقياً كيفما يرغب، ثم ظهرت أنظمة السداد الإلكترونية، مثل البطاقات الائتمانية التي مكنت الأفراد والمؤسسات من استخدام المال دون حمله، والتي ازدهر معها نظام النقود الإلكترونية لسداد الالتزامات المالية مقابل السلع والخدمات (الخوري، 2021، الصفحات 20-22).

النقود الالكترونية عبارة عن أرصدة نقدية مسبقة الدفع، مسجلة على وسائط الكترونية بالبنوك، وتحل فعلياً محل تبادل العملات التقليدية. وتتم هذه النقود بالتحويل عن بعد بواسطة شبكة الأنترنت، وذلك من حساب شخص لأخر تسديداً لأثمان المشتريات المختلفة، وتتطلب هذه النقود وجود ثلاث أطراف هي: العميل، البائع، والبنك مصدر البطاقة. وبالتالي يقوم البنك بإصدار البطاقات الائتمانية التي تستخدم في مباشرة التعاملات، وفي بعض الأحيان لا يشترط البنك وجود رصيد دائن في البنك لحامل البطاقة، خاصة إذا كانت بطاقة مدينة أو على شكل قرض بسقف ائتماني معين، يسمح لحاملها بالسحب النقدي أو استخدامها في مشترياته.

يدفع حامل هذه البطاقة نسبة معينة كعمولة أو فائدة يحددها البنك كمقابل لإصدار البطاقة أو تجديدها. ومن أشهر هذه البطاقات: (Discover, Visa, MasterCard) (النسور، 2013، صفحة 76 وما بعدها). ولا تزال بطاقات الائتمان والخصم المباشر والتحويلات الائتمانية حتى الآن، من أهم طرق الدفع غير النقدية الرئيسية في عالم الاقتصاد الرقمي، حيث إنها تعتمد على الحسابات البنكية المرتبطة بالبطاقات الائتمانية، وفي المجمل استمدت هذه الصور العامة من المعاملات قانونيتها بمرور الوقت، والتي اتسمت بخضوعها للرقابة الحكومية من المصارف المركزية (الخوري، 2021، صفحة 21).

ومن أهم المزايا الرئيسية لهذه النقود الالكترونية، أنها ذات تكلفة تداول منخفضة نسبياً؛ لأن تحويلها عبر الأنترنت أرخص بكثير من الأنظمة الأخرى، كما أنها لا تخضع للحدود المكانية أو الزمانية، فيمكن تحويل هذه النقود في أي وقت من أي مكان إلى أي مكان آخر في العالم، كما أنها أساس قيام التجارة الالكترونية للسرعة في الدفع والتعاملات المالية الآمنة التي تتم دون وسيط (النسور، 2013، صفحة 76).

(3) **النقود المشفرة (crypto money):** عبارة عن عملات رقمية يتم التحكم بها سرًا، وتطبق التشفير لضمان أمنها، وغير خاضعة لأي سلطة مركزية، وليس لها أي علاقة ثابتة بالعملية التقليدية، ويعمل غالبيتها عبر أنظمة حسابات موزعة، ويتم تسجيل المعاملات بها والتحقق منها من خلال شبكة من العقد السرية، ويعني هذا أنه يمكن البحث عن المعاملات السابقة للتحقق من أنه يمكن للمالك الحقيقي فقط استخدام العملة المشفرة خاصته في أي وقت باستخدام مفاتيح شخصية لمباشرة المعاملات (ستيوارت، 2017، صفحة 6). ويمكن لأي شخص عنده من الإمكانات والخبرة في علوم الحاسب الآلي والبرمجيات إصدار عملة رقمية، يتم تداولها عبر الإنترنت، حيث تجاوز عدد العملات الرقمية المشفرة أكثر من 8000 عملة، لكنها متفاوتة في شهرتها وقيمتها التجارية كما هو الحال مع عملة البتكوين، لايتكوين، الريبل، الإثيريوم، بيركوين...الخ.

وتعد البتكوين (BITCOIN) من أولى العملات المشفرة، وهي عملة رقمية غير ملموسة ولا ممسوكة وغير مطبوعة، ولا وجود لها فيزيائياً، فإذا قلنا إن الذهب معدن ثمين والبتكوينات عملة ورقية لها وجود مادي، فإن البتكوين مجرد أرقام إلكترونية لا وجود مادي لها، وهذه العملة لا يمكن الحصول عليها من البنوك كسائر النقود، إنما تتم عملياتها إلكترونياً عن طريق شبكة الإنترنت، ويمكن تملكها من خلال محفظة إلكترونية على جهاز الحاسوب الخاص، ويتم فتح المحفظة من خلال اسم المستخدم ورقمه السري الخاص. وتتم عمليات التبادل بعملة البتكوين على مبدأ الند للند، ويعنى التعامل المباشر بين مستخدم وآخر من غير وجود وسيط بينهما، وتدار سائر المعاملات المتعلقة بهذه العملة وغيرها بشكل كامل عن طريق مستخدميها دون أية سلطة رقابية مركزية (عامر، 2019، صفحة 272 وما بعدها).

(4) **متاجر التطبيقات (App.stores):** ويقصد بالتطبيقات البرامج التي تصمم لتعمل على الهواتف الذكية، وأجهزة الكمبيوتر اللوحي وغيرها من الأجهزة، وتتميز هذه المتاجر بتنوع مجالاتها الثقافية والفنية والاقتصادية وغيرها، وتكاثرت أعدادها المتزايدة يومياً، لتبلغ آلاف التطبيقات سواء مجانية أو مدفوعة الثمن، خاصة أن الهواتف لم تعد مجرد أجهزة للاتصالات الهاتفية الصوتية فقط، بل تتعداها إلى تبادل رسائل المعلومات والوسائط المتعددة كالصور والفيديوهات والبريد الإلكتروني، كما تستغل تجارياً لتحقيق منافع متبادلة بين البائعين والمشتريين، ومن ثم تكون متاجر التطبيقات نوعاً من المنصات الإلكترونية التي من خلالها يستطيع المستخدم تنزيل البرامج والاستفادة من الأصول والبضائع المادية أو غير المادية (صديق، 2020، صفحة 42).

(5) **بوابات الدفع الإلكترونية (PaymentGateways):** ظهرت بوابات الدفع الإلكترونية، وجاءت بحلول ميسرة وسريعة للمدفوعات على الشبكات الإلكترونية، كونها مكنت من ربط حسابات المستخدمين مع بوابات الدفع الرقمية، بالخصم المباشر من الحسابات البنكية، أو المحافظ الرقمية المالية أو البطاقات الائتمانية، من خلال مواقع على شبكة الإنترنت أو الهواتف المحمولة أو خدمات الاستجابة الصوتية التفاعلية.

وقد شهدت السنوات الأخيرة تطوير شركات التكنولوجيا المالية مجموعة متنوعة من البدائل على سبيل المثال تسمح منصة تحويل الأموال والدفع (paypal) لمن يملك بطاقة سحب أو بطاقة ائتمان أو حساب بنكي، بإتمام مدفوعات التجارة الإلكترونية وتحويل الأموال بين الأفراد على عناوين بريدهم الإلكتروني، أو حساباتهم المصرفية، كبديل عن الأنظمة التقليدية كالشيكات والحوالات المصرفية. كما تقدم المحافظ الافتراضية مثل (Apple pay-)

Google Wallet- Samsung pay) خدمات الدفع اللائق من خلال الهواتف الذكية والساعات الذكية من خلال خاصية اتصال المدى القريب (NFC) دون الحاجة لحمل البطاقة. كما وصل الأمر لإمكانيات مبتكرة، مكنت من التعرف على الخصائص الحيوية مثل بصمة العين أو الوجه لأن تكون الوسيلة الفريدة والمقبولة لعمليات السداد والتحويل المالي (الخوري، 2021، الصفحات 21-22).

(6) **الحوسبة السحابية (Cloud Computing):** ويقصد بها توفير خدمات الحاسوب القياسية عبر الإنترنت، والقابلة للتكوين حسب الطلب، وتقدم خدمات الحوسبة والتخزين والبرمجة وإدارة البيانات، من خلال استخدام الشبكات والخوادم والتطبيقات المختلفة، وتشمل خدمات البنية التحتية، وخدمات المنصات، وخدمات المحتوى، وخدمات البيانات. ومن أشهر الشركات التي تقدم هذه الخدمات، شركة أمازون وشركة مايكروسوفت. وتقدم خدمة جوجل درايف السحابية للمستهلك خدمة إتاحة تحرير المستندات والنصوص ومعالجتها وتخزينها وإمكانية الوصول إليها في أي زمان أو مكان (صديق، 2020، الصفحات 44-45).

(7) **الإعلان الإلكتروني (Electronic advertisement):** يعتبر الإعلان عبر الإنترنت من أكثر وسائل الترويج جاذبية وانتشاراً في ظل الاتجاه نحو التجارة الإلكترونية، وتسويق المنتجات عبر شبكة الإنترنت. إذ يساهم الإعلان الإلكتروني في تطوير الاقتصاد الرقمي، من خلال توفير بيئة تفاعلية لتزويد شريحة معينة من المستهلكين بالمعلومات اللازمة عن السلع والخدمات مع إمكانية طرح المباشر للاستفسارات وتلقي الإجابات الفورية، وكذلك مساعدة هؤلاء المستخدمين للإنترنت على اكتشاف المتاجر الإلكترونية التي تقدم السلع والخدمات (زيارة و بوجميلة، 2014، الصفحات 108-109).

المبحث الثاني

مشكلات فرض الضريبة على معاملات الاقتصاد الرقمي

ويعود الحديث عن الضرائب إلى الكتابات الأولى للمفكر الاقتصادي الشهير، جان بتيست كولبير، في مؤلفه فن الضرائب منذ عدة قرون، والذي أشار فيه إلى أن الدولة تسعى من جباية الضرائب إلى جمع أكبر عدد ممكن من الأوز، لضمان الحصول على أكبر كمية من الريش، بأقل جهد ممكن، مشبهاً الممولين بالأوز. ورغم مرور عدة قرون، تظل مقولة كولبرت صحيحة، مع وجود فارق جوهري، وهو أن الأفراد في القرن السابع عشر مثل الأوز لا يعرفون الطيران، إلا أنهم الآن بإمكانهم الطيران في عالم الاقتصاد الرقمي في أي اتجاه باستخدام آليات التكنولوجيا الحديثة، خاصة مع نمو حجم الأنشطة الاقتصادية الرقمية (رضوان، 2000، صفحة 7 وما بعدها).

في التقرير النهائي لمنظمة (OECD) لعام 2015 حول معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي، تقر المنظمة بوجود تحديات في كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. حيث يوجد تحديين رئيسيين في تحصيل الضرائب المباشرة. الأول، تستطيع الشركات الرقمية الوصول إلى الأسواق الأجنبية دون وجود علاقة تخضعها للضريبة وفقاً للمعايير الضريبية القانونية التقليدية. الثاني، يُفترض أن الشركات الرقمية تتخبط في أنشطة تحويل أرباح أكثر عدوانية، لأنها تعتمد على الأصول المعنوية أكبر من الشركات التقليدية. ويتمثل التحدّي الضريبي غير المباشر الرئيسي في أن الشركات الرقمية قادرة على تحديد نقاط مبيعاتها في ولايات الاستهلاك الضريبي

المنخفض السعر لتقليل ضريبة القيمة المضافة، كلما تم فرض ضرائب الاستهلاك على أساس مبدأ المنشأ (Olbert & Spengel, 2019, p. 3). ويمكن تفصيل أهم هذه التحديات وتلك المشكلات فيما يلي:

(أولاً) مشكلة قصور النظام الضريبي: أكثر ما يستدعي الاهتمام عند مناقشة مشكلات فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي، هي تلك العلاقة الموجودة بين هيكل النظام الضريبي وبين مستوى التقدم التقني (زواق و بوعلام، ب.ت.، صفحة 5)، وتشير العديد من الدراسات إلى الدور الفعال للنظام الضريبي في تحقيق كل من العدالة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية وتوفير المناخ الملائم لجذب الاستثمارات، ولبيان العلاقة بين النظام الضريبي والاقتصاد الرقمي، فإننا نوضح بإيجاز هيكل النظام الضريبي.

يمكن تمثيل هيكل النظام الضريبي بثلاث قوائم ثلاثة أضلاع: (الأول) التشريع الضريبي، ويقصد به مجموعة القوانين والتشريعات واللوائح الصادرة من الجهات المختصة، لتنظيم فرض الضرائب المتنوعة وتحديد أساليب تحصيلها. (الثاني) الإدارة الضريبية، ويضم الحكومة ووزارة المالية ومصلحة أو هيئة الضرائب والتي تتولى تطبيق التشريعات الضريبية لتحصيل الضرائب المتنوعة من الممولين المكلفين بها. (الثالث) المجتمع الضريبي، وهو المجتمع الخاضع للتشريعات الضريبية، سواء أكانوا اشخاصاً طبيعيين أو اشخاصاً اعتباريين. وفي ظل التطورات الناتجة عن ثورة الاتصالات والمعلومات وظهور الاقتصاد الرقمي والتجارة الالكترونية، فقد ظهر قصور واضح في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنية المعلومات ومنها الاقتصاد الرقمي، مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء الضريبي.

في هذا الصدد يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة بين مفردات هيكل النظام الضريبي، وتكنولوجيا المعلومات وما نتج عنها من اقتصاد رقمي (على، 2015، صفحة 5).

1- الفجوة التشريعية: تجلت في قصور التشريع الضريبي، الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة التعاملات التجارية التقليدية، وبالتالي العجز الواضح في معالجة التعاملات التجارية الالكترونية، حتى وإن اعلنت بعض الدول عن برنامجها الوطني للتجارة الالكترونية، فإن ذلك لم يترافق مع الإعلان بالبداية في الإصلاحات التشريعية اللازمة، مما يجعل من تلك الدول مطالبة بضرورة تقييم قوانينها ونظم تشريعاتها السائدة، بغية إجراء التعديلات الضرورية، وصياغة تشريعات جديدة، تتوافق مع طبيعة التعاملات الاقتصادية الرقمية.

2- الفجوة الإدارية: الإدارة الضريبية هي المختصة بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية، وفي نفس الوقت تحرص على مراعاة حقوق الدولة المالية والمجتمع الضريبي على قدم المساواة، ويصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التكنولوجية لضمان أعلى مستوى من كفاءة أداء النظام الضريبي، غير أن هذا قد يصطدم مع القصور المسجل في أداء الإدارة الضريبية لمهامها في مجال حصر وفحص وتحصيل الضرائب بكافة أنواعها، خاصة إذا لم تشهد الإدارة الضريبية تطوراً في أساليب ونظم العمل التي تستخدمها للقيام بمهامها (زواق و بوعلام، ب.ت.، صفحة 6).

3- الفجوة المفاهيمية: رغم التطور الذي عرفه حجم الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات المستحدثة والمتعلقة بالاقتصاد الرقمي، وما يترتب على

تلك التعاملات من اعتبارات قانونية، من ذلك فجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، ولكن قد يقوم بطباعتها فتصبح منتجات مادية. وعليه، فإن هذه الفجوات الثلاث تضع العديد من المشكلات والتحديات في مواجهة النظام الضريبي، فهي تؤثر على كل من الإيرادات الضريبية من جهة، ونمو حجم الاقتصاد الرقمي من جهة أخرى (رضوان، 2000، صفحة 5).

(ثانياً) مشكلة السيادة الضريبية: بشكل عام تمارس الدول السيادة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة، وفقاً لمعيارين: معيار الإقامة ومعيار مصدر الدخل. حيث يرتبط الإطار الحالي للضرائب الدولية بالازدواجية في إسناد الحقوق الضريبية: فمن ناحية، هناك دولة الإقامة، التي يحق لها فرض ضرائب على الدخل العالمي الذي تولده الشركات على أساس التواجد الفعلي في أراضيها أو لأن الشركة تأسست بموجب قانونها؛ على الجانب الآخر، هناك دولة المصدر، التي يمكنها فرض ضرائب فقط على الدخل المتولد في أراضيها (Pistone & Weber, August 2019, p. 71).

(1) معيار الإقامة: تطبق كافة القوانين الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، الذين يمارسون نشاطهم داخل حدود الدولة، بما يعنى أن التواجد المكاني للأفراد هو الأساس لفرض الضريبة، وخاصة ضريبة الدخل، هذا التواجد المكاني يتيح للدولة بسط نفوذها وممارسة سيادتها الضريبية على الأموال والأشخاص الموجودة على إقليمها وتستظل بمسائلها (الفتاوى، ب.ت.،، صفحة 16).

وبالتالي استقر العرف التشريعي في أغلب دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية المقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة (رضوان، 2000، صفحة 9). تقوم الدولة بفرض الضريبة على الدخل، التي يحققها الممول الذي يحمل جنسية هذه الدولة، أو يعتبر مقيماً فيها، أي كان مصدر هذه الدخل سواء من داخل الدولة أو من خارجها. ويستند هذا المعيار إلى مبدأ التبعية السياسية ومبدأ التبعية الاجتماعية، ويعرف ذلك بمعيار الدخل العالمي. وتأخذ به معظم الدول المتقدمة المصدرة لرأس المال كالولايات المتحدة والمملكة المتحدة وألمانيا (صديق،،، 2007، صفحة 72).

تأسس على معيار الإقامة، يحق للدولة ممارسة السيادة الضريبية على المنشآت العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي، المقيمة لديها، وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي حيث تستطيع فرض الضرائب على الأرباح التي تحققها المنشآت القائمة على الرقمنة من بيع السلع والخدمات داخلياً أو خارجياً، وفقاً للقوانين الضريبية، لا تواجه معظم الدول تحديات في إخضاع المنشآت العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي المقيمة لديها، وذلك لتوفر شرط الإقامة. لكن قد ينشأ عن ممارسة الدول لحقوقها الضريبية بفرض ضرائب على الأرباح التي يحققها المقيمون بها خارج حدودها ازدواج ضريبي (إسماعيل، 2019، صفحة 8).

كما اعتمدت الكثير من الدول على مفهوم المنشأة الدائمة كمكان ثابت للعمل أو الوكيل المعتمد، أي على الوجود الملموس للمباني أو الأشخاص لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال تواجده المادي بها، أن تفرض ضريبة على دخله المحقق من مزاولته النشاط فيها (Collin & Pierre, January 2013, p. 63).

ومع ظهور التجارة الإلكترونية أضحت بإمكان المؤسسة ممارسة نشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي في الدولة مصدر الدخل، أدى هذا الوضع إلى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية الإلكترونية، فتعطى لنفسها الحق في فرض الضرائب، مما يؤدي لحدوث ازدواج ضريبي دولي على الصفقة الواحدة، لأن الدولة مصدر الدخل ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل، كما أن دولة موطن الشركة ترى أن لها حق فرض الضريبة (زواق و بوعلام، ب.ت.، صفحة 10).

(2) معيار مصدر الدخل: وفقاً لهذا المعيار، تخضع الدولة لنظامها الضريبي كل دخل يكون مصدرة إقليم الدولة، وبغض النظر عن جنسية الممول أو موطنه، إذ تتخذ من الأموال الموجودة والمتولدة من داخل إقليم الدولة وعاءً لها، أو على أساس التصرفات التي تتم داخل حدود الدولة، سواء كان القائم بها وطنياً أو اجنبياً، أي لا يهتم جنسية الممول أو موطنه. ويستند هذا المعيار إلى مبدأ الإقليمية، أي أن الدولة تمارس سيادتها الضريبية على إقليمها وداخل حدودها، ولا يجوز لها أن تتعدى هذه الحدود، وإلا كان ذلك اعتداء على سلطة دولة أخرى، وتطبق الدول النامية المستوردة لرأس المال هذا المبدأ بصفة أساسية ومبدأ عالمية الإيراد بصفة استثنائية (صديق، 2007، صفحة 73).

وتأسس على معيار مصدر الدخل، الذي يُطبق في حالة فرض الضرائب على الدخل التي يحققها غير المقيمين في الدول مصدر الدخل، تُصنّف الشركات العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي خارج نطاق الدولة بأنها شركات غير مقيمة، لذلك قد تواجه الدول العربية تحديات تتعلق بصعوبة تطبيق القواعد الضريبية التقليدية عليها، وذلك لقدرة هذه الشركات على خدمة عملائها عن بعد (إسماعيل، 2019، صفحة 8).

وبالتالي تحاول الدول فرض رقابة على المعاملات التجارية التي تتم عبر الأنترنت، إلا أنها تواجه بعقبات مانعة، ولا تجد أمامها سوى القبول بهذه المعاملات أو منع استخدام الأنترنت بصورة كاملة. كما أن هذه المحاولات تواجهها مشكلات جديدة، منها لجوء الشركات المختلفة لممارسة نشاطها من بلاد أخرى لا يتم فيها فرض ضرائب أو يتم فرض الضرائب فيها بأسعار أقل من دولة الموطن، وبالتالي حرمان البلد الأصلي المولد لرأس المال من دخل الضرائب الخاص بهذه الشركات (رضوان، 2000، صفحة 7).

يتمثل التحدي الرئيسي في عدم التواجد المادي لهذه الشركات، مما يحول دون تطبيق القواعد الضريبية التقليدية القائمة، وذلك لأنها تقوم على قاعدة المنشأة الدائمة، والغرض من استخدام مفهوم المنشأة الدائمة في التشريعات الضريبية المحلية والدولية، هو توزيع الحقوق الضريبية بين الدول، بما يمكن من تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على أرباح أي مؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة، وتعود فكرة ربط القواعد الضريبية التقليدية بالوجود المادي للممارسات التجارية، إلى حاجة العديد من الأعمال التجارية التقليدية بحكم طبيعتها إلى وجود مادي محلي من أجل ممارسة أعمالها (إسماعيل، 2019، صفحة 8).

(ثالثاً) المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة: طرح وجود منتجات ومعلومات مرقمة إشكالية فرض الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، لأنه يقود إلى طرح التساؤل حول طبيعة هذه المنتجات فيما إذا كانت نوعاً ثالثاً من المنتجات أم تقديماً للخدمات؟ (زواق و بوعلام، ب.ت.، صفحة 7). يشير المبدأ العام والقواعد الدولية لضريبة القيمة المضافة إلى أن للدول الحق في ممارسة السيادة الضريبية وفرض الضرائب على السلع والخدمات

الواردة إلى أراضيها، وذلك لأن المستهلك النهائي للسلع والخدمات هو الذي يتحمل الضريبة، لذلك يكون حق فرض الضريبة للدولة التي تتم فيها عملية الاستهلاك، أي الدولة المستوردة، مع التزام الدولة المصدرة بعدم فرض أي ضرائب على صادراتها (إسماعيل، 2019، الصفحات 12-13).

وبالتالي نجد أن المنشآت التي تعتمد بصفة كبيرة على الرقمنة في إمكانها أن تختار نقاط البيع في دول لا تطبق ضريبة المضافة، أو سعر هذه الضريبة فيها منخفضاً. وقد دلت دراسة في عام ٢٠١٨ على أن المنشآت الرقمية العاملة في قطاع الخدمات قد قدمت إقرارات ضريبة قيمة مضافة في الدول التي تقيم بها بمبالغ ضريبية منخفضة كثيراً خلال الفترة ما بين عامي ٢٠٠٧، ٢٠١٨، وذلك بتقديم خدماتها في دول ذات سعر ضريبي منخفض، مما جعل بعض الباحثين يفضل الاعتماد على مبدأ المقصد أو الوجهة، أي دولة مستهلك السلعة أو الخدمة كأساس لفرض الضريبة على القيمة المضافة في ظل الاقتصاد الرقمي (صديق، 2020، صفحة 93).

وتأسيساً على ما سبق، إن فرض الضرائب على السلع والخدمات لا يشكل تحدياً من حيث توزيع الحقوق الضريبية بالنسبة للدول العربية، ولكن التحدي يكمن في الصعوبات المتعلقة بالإدارة الضريبية في ضوء تنامي التجارة الإلكترونية، على وجه الخصوص عمليات شراء الأصول الرقمية غير الملموسة مثل الكتب والأفلام والمقطوعات الموسيقية وخدمات الاستشارات وغيرها، وبالتالي هناك صعوبة إلى حد ما في إخضاع المعاملات والخدمات الرقمية لضريبة القيمة المضافة، بسبب صعوبة إخضاعها للرقابة الجمركية، فضلاً عن التحدي المتمثل في إدارة الالتزامات الضريبية الناتجة عن الحجم الكبير للمعاملات منخفضة القيمة، والتي يمكن أن يخلق عبئاً إدارياً كبيراً، وفي ذات الوقت إيرادات هامشية (إسماعيل، 2019، الصفحات 12-13).

(رابعاً) مشكلات الإدارة الضريبية مع أطراف التعامل: يخلق الاقتصاد الرقمي تحديات للإدارة الضريبية، يدور معظمها حول عدم القدرة على تحديد هوية أطراف المعاملات الإلكترونية التجارية، ففي العادة فإن طرفي التعامل الإلكتروني التجاري لا يرى كل منهما الآخر، ولا يعرفان بعضهما البعض إلا في ضوء المعلومات الأساسية التي ينشرها كل طرف عن نفسه على مواقع الإنترنت (زيارة و بوجميلة، 2014، صفحة 82) ونتيجة لذلك تجد الإدارة الضريبية صعوبة كبيرة في تحديد هوية الأنشطة الاقتصادية، بما يضمن امتثالها للقواعد الضريبية، وينطبق ذلك على الأنشطة القائمة على الرقمنة سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة (إسماعيل، 2019، الصفحات 12-13). كذلك قد تلجأ الشركات المختلفة لممارسة نشاطها من بلاد أخرى لا يتم فيها فرض ضرائب أو يتم فرض الضرائب فيها بأسعار أقل من دولة الموطن، وبالتالي حرمان البلد الأصلي المولد لرأس المال من دخل الضرائب الخاص بهذه الشركات (رضوان، 2000، صفحة 7).

وبالتالي فإن عدم التواجد المادي لتلك الشركات، مع ظروف عالمية الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، ولا مادية السلع والخدمات، مثل هذه الأوضاع قد تدفع المنشآت للتهرب من دفع الضرائب، ويبرز هذا التحدي للقوانين الضريبية من خلال طبيعة عمل الشركات المتعددة الجنسية، التي تمارس عملها في أكثر من بلد، وهذا الأمر يعرقل عمل النظام الضريبي من خلال قيام تلك الشركات باستخدام سياسات التمييز السعري، أو القروض المتبادلة بينها، وتحديد قيم العلامات التجارية وبراءات الاختراع، ومن ثم التلاعب بحجم الأرباح الناتجة عن أعمالها، وتحويل الأوعية الضريبية إلى أوعية منخفضة الضريبة (الفتاوى، ب.ت.، صفحة 16).

علاوة على صعوبات تحديد الهوية وتعين نوعية الأنشطة الاقتصادية المتنوعة وما يترتب عليها من تفاقم التهرب الضريبي (على، 2015، صفحة 75). تواجه الإدارة الضريبية، صعوبة تتبع التحويلات المالية وحصرها وتحديد المستفيد الفعلي منها وخاصة في ظل قوانين سرية الحسابات البنكية، وبالتالي صعوبة احتساب القيمة الخاضعة للضريبة، خصوصا إذا كانت المعاملات قد تم تسويتها، من خلال وسائل الدفع الإلكترونية.

(خامساً) مشكلة النماذج الجديدة للأنشطة الاقتصادية: يلاحظ أن الشركات الرقمية لديها نماذج أعمال جديدة تختلف بشكل كبير عن الأعمال التقليدية (إسماعيل، 2019، الصفحات 12-13). حيث ظهر مع الاقتصاد الرقمي نماذج جديدة لممارسة الأنشطة الاقتصادية من خلال تقديم المنتجات الرقمية، باستخدام البرمجيات والحوسبة السحابية والطباعة ثلاثية الأبعاد والمنصات التشاركية وسلاسل الكتلة، مما يثير البحث في كيفية التعامل الضريبي مع هذه النماذج في ظل القواعد الضريبية الحالية، أوفى ظل قواعد جديدة تتفق مع طبيعة النشاط الاقتصادي الرقمي، وبما يحد من التجنب أو التهرب الضريبي، سواء في مجال الضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

ونظراً لما للتكنولوجيا الرقمية من تأثير كبير في كيفية مزاولة المنشآت لتلك الأنشطة المولدة لأرباحها، إذ أصبح بإمكان المنشآت غزو أسواق جديدة والتوسع في نطاق عملها، دون حاجة لأن يكون لها مقر مادي في هذه الأسواق، مما يمكنها من عدم الخضوع لأي ضرائب في الدول التي توجد فيها هذه الأسواق. نظراً لعدم وجود روابط تجعل للدولة الأجنبية الحق في فرض ضريبة الدخل عليها، إذ تستطيع هذه الشركات أن تحقق دخلاً من الدول الأجنبية دون أن يكون لها شركة محلية فيها، أو منشأة دائمة وفق المعايير الضريبية التقليدية (صديق، 2020، صفحة 90 وما بعدها).

(سادساً) مشكلة الإثبات القانوني للمعاملات الإلكترونية: التجارة الإلكترونية في صورتها العامة هي طلبات لسلع أو خدمات، يكون فيها الطالب في مكان غير المكان المطلوب منه السلعة أو الخدمة، وتتم الإجابة بشأن توافر السلعة أو الخدمة على الموقع المعروض عليه السلع والخدمات ومن ثم يقدم العميل طلب شراء السلعة أو الخدمة للموقع المعروض عليه السلعة أو الخدمة، وبالتالي يمثل الموقع المعلوماتي على الشبكة وسيلة العرض لمحل التعاقد. بالتالي تثير هذه المرحلة السابقة على التعاقد الفعلي مشكلات متنوعة منها، مدى ثقة المستخدم في حقيقة وجود موقع الإنترنت من عدمه أو وصول السلعة أو الخدمة إليه بالجودة المعلن عنها. كذلك مدى مشروعية ملكية الموقع لما يقدمه من سلع وخدمات. كذلك مدى القدرة على مواجهة تحديات حماية المستهلك من أنشطة المواقع الوهمية. وأخيراً وليس بآخر مدى القدرة على تحديد الضرائب المقررة على عائدات التجارة الإلكترونية (البيلوي، ب.ت.، صفحة 16).

وحيث تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاماً تشترط الإثبات الكتابي للمعاملات، وعلى هذا الأساس فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ بالحسبان العمليات التي تتم إلكترونياً من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال، أضف إلى ذلك تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الضريبية على معرفة محتوى المبادلات، وقيمتها، وأسماء المتعاملين في بعض الأحيان (زواق و بوعلام، ب.ت.، صفحة 10). بالتالي تصطدم هذا المعاملات بالنصوص التشريعية التقليدية؛ التي تمت صياغتها على أساس حرية التعامل، باستخدام الورق والكتابة، وضرورة التوقيع اليدوي، ومن ثم فإن الانتقال من مرحلة التعامل الورقي إلى مرحلة التعامل الإلكتروني

دون تهيئة بيئة قانونية، لتحقيق المعاملات الإلكترونية الأكثر أماناً سوف يجرى في فراغ قانوني، مما يهدد حقوق المتعاملين.

ولهذا بدأت لجنة الأمم المتحدة لقانون التجارة الدولية "الإنسترا" في عام 1996 لإعداد مجموعة مبادئ قانونية تحكم التبادل بواسطة تقنيات التجارة الإلكترونية، وقد تضمنت عدة محاور أهمها: إعادة النظر في القواعد القانونية لاستخدام سجلات الحاسبات والتلكس والفاكس كأداة في الدعاوى القضائية. وكذلك إعادة النظر فيما يختص باشتراط الكتابة، بحيث يسمح عند الاقتضاء بأن تكون مستندات المعاملات التجارية مسجلة ومنقولة في شكل مقروء عبر وسائل التوثيق الإلكتروني كأدلة إثبات. كما تضمن القانون النموذجي للتجارة الإلكترونية وكذلك التشريعات التي سنتها الدول المتقدمة، قواعد تقضى بالمساواة في القيمة ما بين التعاقدات التقليدية والتوقيعات العادية وبين رسائل البيانات الإلكترونية والعقد الإلكتروني والتوقيع الرقمي (الشافعي، 2002، صفحة 48).

المبحث الثالث

المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي

اكتسب الاهتمام بشأن الضرائب على الاقتصاد الرقمي زخماً على المستويين الدولي والإقليمي خلال العقود الأخيرة، على خلفية تنامي الأنشطة الاقتصادية الرقمية، والتحديات التي تواجهها النظم الضريبية التقليدية في كيفية التعامل معها (إسماعيل، 2019، صفحة 13). ترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) في مؤتمرها الوزاري لعام 1998 أن نفس القوانين الضريبية التقليدية الخمسة التي تنطبق على التجارة التقليدية يجب أن تنطبق على الاقتصاد الرقمي وهي (Rukundo, 2020, p. 8): (1) الحياد، أي ينبغي أن تكون الضرائب محايدة ومنصفة بين الاقتصاديين الرقمي والتقليدي. (2) الكفاءة، أي ينبغي أن تكون تكاليف الامتثال لأي نظام ضريبي رقمي منخفضة. (3) اليقين، أي ينبغي أن تكون القواعد الضريبية للاقتصاد الرقمي واضحة وسهلة الفهم. (4) الفعالية، أي ينبغي أن تكون احتمالات التهرب الضريبي محدودة (5). المرونة، أي ينبغي أن يكون النظام الضريبي الرقمي قادراً على مواكبة التطورات التكنولوجية والتجارية.

اقترحت الولايات المتحدة الأمريكية جعل الإنترنت منطقة تبادل حر، بحيث تكون مستبعدة تماماً من نطاق الضرائب، كي لا تصبح الضريبة سبباً في عرقلة التجارة الإلكترونية. وقد اقترح البعض وجود نظام ضريبي بسيط وشفاف ومنسجم مع النظم الضريبية العالمية الأخرى. وسواء تعلق الأمر بالتجارة التقليدية أو بالتجارة الإلكترونية، فمن الضروري تفادي وجود فجوات غير عادلة في المنافسة، تنبع من إعفاء التجارة الإلكترونية من الضريبة بينما تخضع لها التجارة التقليدية (Rukundo, 2020, p. 8). بالتالي شرعت العديد من الدول في التوجه نحو إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على معاملات الاقتصاد الرقمي، وكذا صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات دون انتظار لحدوث توافق دولي حول هذا الموضوع (على، 2015، صفحة 78).

وقد تباينت السياسات الضريبية في التعامل مع أنشطة الاقتصاد الرقمي ضريبياً، وعلى الرغم من أن معظم الدول المتقدمة قد أصدرت التشريعات الخاصة بممارسة التجارة الإلكترونية كأعمال تجارية، إلا إن الأمر لم يكن على ذات المستوى من التنسيق والتقنين فيما يتعلق بموضوع إخضاع الإيرادات الناجمة عن معاملات

الاقتصاد الرقمي للضرائب (عواد، 2010، الصفحات 214-215). وقد ظهرت عدة محاولات في هذا الصدد، وهذا ما يوضحه الباحث فيما يلي:

(أولاً) **ضريبة الوحدة الرقمية (BitTax):** تعرف هذه الضريبة بأنها تلك الضريبة التي تفرض على صفقات التجارة الإلكترونية، بالنظر إلى حجم البيانات والمعلومات التي تنتقل عبر الشبكة بطريقة أوتوماتيكية خلال حيز زمني معين (فرج، 2010، صفحة 301). اقترحت هذه الضريبة من قبل Cordell Arthur من خلال ورقة عمل حملت عنوان الثروة الجديدة للأمم، قدمت في اجتماع عقد في نادي روما عام 1996، وانطلقت فكرة هذه الضريبة من أن تكنولوجيا المعلومات ساهمت بشكل كبير في نشوء اقتصاد رقمي جديد، مما زاد في إنتاجية الأنشطة الاقتصادية، دون أن يصاحب ذلك نمو متكافئ في الوظائف والاعمال.

ويرى اصحاب هذه الفكرة ان العالم ماضٍ إلى الابتكار وإلى مزيد من الإنتاجية في كافة نواحي الاقتصاد، دون أن يرافق هذه الإنتاجية نمو في حجم الوظائف، وهنا يكمن التحدي في إيجاد وسائل جديدة لتوزيع الدخل الناتج عن هذه الإنتاجية الجديدة، فشبكات الديجيتال تزودنا بثروة جديدة، هذه الثروة التي تتواجد في تريليونات الوحدات الرقمية؛ التي تنبث من خلال الشبكات الإلكترونية العالمية، فهذه الوحدات هي اظهرار الالكتروني مادي للعديد من التعاملات والمحادثات وبرامج ورسائل الصوت والصورة، والتي تؤخذ وتسجل عملية الانتاج والتوزيع والاستهلاك في الاقتصاد الجديد.

تدفقات الديجيتال تعتبر عنصراً جديداً آخر للإنتاج، سواء أكانت بصورة ترفيه أو تسلية كالأفلام السينمائية أو ألعاب الفيديو أو على شكل إدارة مالية مثل التجارة الإلكترونية أوفي صورة الأنظمة المصممة للتحكم وتوجيه سير الطائرات في الأجواء وتوزيع أو فرز الأمتعة على الأرض أو في المكالمات الهاتفية والفاكسات والبريد الإلكتروني وحسابات البطاقات الإلكترونية المشحونة والتي تميز عصرنا هذا (الشوابكة، 2007، صفحة 523). ومن هنا جاءت فكرة فرض ضريبة جديد على هذه الثروة الجديد أطلق عليها اسم ضريبة الوحد الرقمية لتمثل هذه الضريبة الملجأ الأخير الذي يطبق بشكل يضمن عدم تآكل القاعدة الضريبية من جراء التجارة الإلكترونية(بولنوار، زكريا، حمزة، و سمية، 2020، صفحة 308).

ويكون عدد الوحدات الرقمية المنقولة عبر الانترنت محلاً لها، وليقوم مشغلوا نواقل الاتصالات السلكية واللاسلكية وشبكات الاقمار الصناعية وانظمة الكوابل بتحصيلها وتحويلها لمستحقيها، على أن تقدير هذه الضريبة سيتم بواسطة جهاز قياس الوحدات الرقمية المثبت على اجهزة الاتصال والمشابه لجهاز قياس أمتار الكهرباء (الشوابكة، 2007، صفحة 523).

رغم اعتبار الكثير من المهتمين هذه الضريبة على أنها من أفضل الحلول المقترحة في هذا المجال، إلا أنها لم تسلم من الانتقاد كونها تتطوي على العديد من العيوب منها، خضوع المستهلك لازدواج ضريبي: إذ يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة عند اقتنائه الأجهزة الإلكترونية المختلفة التي يستخدمها في عملية تبادل ونقل المعلومات، بالإضافة إلى ضريبة البايث عند استخدامه لهذه الأجهزة في تبادل المعلومات، وهذا يتسبب في فقدان الانترنت وأجهزة نقل البيانات الأخرى لميزة انخفاض الكلفة. كذلك تراجع نمو الانترنت، وما يتبع ذلك من انخفاض في الأنشطة والأعمال المتوقع انبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة التي تستوعب العديد من فرص العمل. أيضا

الاعتداء على خصوصية الفرد عند تتبع تدفق البيانات ورصدها بهدف فرض الضريبة عليها (زواق و بوعلام، ب.ت.، الصفحات 11-12).

(ثانياً) **ضريبة توبين (Tobin Tax):** ولتجسيد هذا الضريبة صدر تقرير برنامج الأمم المتحدة الإنمائي سنة 1998 باقتراح فرض ضريبة على الرسائل الإلكترونية المرسلة وهدفها اجتماعي بحث، حيث تهدف لتخفيض الفوارق بين الدول الغنية والفقيرة وتمويل ربط الدول بشبكة الإنترنت (عبدالقادر و نرجس، ب.ت.، صفحة 122). حيث أكد التقرير على أنه من الممكن استخدام عائدات هذه الضريبة في مواجهة متطلبات التنمية في البلدان النامية، واستند هذا التقرير إلى ما أوصى به الاقتصادي العالمي جيمس توبين؛ والذي أكد على أن هذه الضريبة تشبه الضريبة أو الرسم المفروض على تدفقات رأس المال الدولي.

واقترح التقرير فرض الضريبة بواقع (1%) على كل رسائل البريد التي تصل إلى 100 رسالة، وأن هذا من شأنه أن يؤدي إلى إيرادات تقدر بـ 70 مليار دولار، أي أكثر من مجموع المساعدات الإنمائية في تلك السنة، وسميت هذه الضريبة باسم: ضريبة توبين. وتقدر بلجيكا أنه أمام تزايد استخدام البريد الإلكتروني لديها، أن تصل الإيرادات الضريبية الناتجة عن تطبيق هذه الضريبة إلى 10 مليار دولار أمريكي، وقد اعترضت 132 دولة على هذا الاقتراح، وأعلنت أنها ستواصل من وظائفها الحالية التي تقضى بعدم فرض رسوم جمركية على البث الإلكتروني (فرج، 2010، الصفحات 300-301).

(ثالثاً) **ضريبة المكافئ (Equivalent Tax):** اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ضريبة المكافئ أو المعادل، وترى المنظمة أن هذه الضريبة يمكن أن تكون بديلاً لمواجهة تحديات فرض الضريبة المباشرة على المعاملات الرقمية. ولقد سميت بالمكافئ أو المعادل، لأنها تهدف إلى تحقيق التكافؤ أو المساواة بين الأجانب والوطنيين في فرض الضريبة. وتفرض هذه الضريبة عندما يكون للمشروع الأجنبي وجود اقتصادي كبير في دولة معينة، لتوجيه نطاق الضريبة إلى الشركة التي تحافظ على تفاعل هادف ومستدام مع المستخدمين أو العملاء في بلد معين عبر الإنترنت، بحيث يكون لهذه الشركة علاقات أو ثقل بالدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة عليها (صديق، 2020، الصفحات 359-362).

وبالتالي يعتمد إطار العمل الضريبي الدولي الجديد على مبدأ أن أرباح الشركة يجب أن تخضع للضريبة في البلدان التي تخلق فيها قيمة، بحيث يكون للبلد الحق في فرض ضرائب على أرباح الشركة الناتجة عن الأنشطة والمشاريع البشرية والابتكار الذي يحدث في نطاق ولايته القضائية، بصرف النظر عن مكان بيع سلع الشركة وخدماتها في نهاية المطاف (Treasury, 2018, p. 4).

فعندما صدور حكم يقضى بأن تفسير عبارة المنشأة الدائمة، لا يشمل موقع الويب، إلا إذا كان كلاً من الخادم والموقع الذي يستضيفه هذا الخادم موجوداً في نفس الدولة، ومن ثم قضى بأنه لا يحق للهند فرض ضريبة إعلانات على شركة جوجل، لذا قامت الحكومة الهندية بفرض ضريبة المكافئ عام 2016 بواقع (6%) على أي مدفوعات تتم من مقيم بالهند إلى غير مقيم بها، وتخصم هذه الضريبة من المنبع، ويوردها المقيم إلى الإدارة الضريبية. وتفرض هذه الضريبة على القيمة الإجمالية للسلع أو الخدمات الموردة.

وتذهب بعض الآراء إلى أن هذه الضريبة لا تعتبر من ضرائب الدخل؛ لأنها لا تتخذ الدخل وعاء لها، ولا تعتبر من ضرائب القيمة المضافة؛ لأنه لا يتحمل عبؤها المستهلك النهائي، ومن ثم يمكن اعتبارها ضريبة من نوع خاص، كما أنها تعرض المنشآت الرقمية لخطر الازدواج الضريبي حين تفرض دولة المصدر ضريبة التكافؤ على السلع والخدمات الرقمية، التي تحجز من المنبع، وتفرض دولة الإقامة ضريبة الشركات على دخلها من ذات النشاط، وهو بيع السلع والخدمات الرقمية (صديق، 2020، الصفحات 359-362).

(رابعاً) الضريبة المحجوزة من المنبع (Tax withheld at source): تعتبر الضرائب التي تحجز من المنبع إحدى الطرق التي تمارس بها دول مصدر الدخل سلطتها في فرض الضريبة؛ حيث تفرض الدول ضرائب تحجز من المنبع، أي عند دفع الدخل أو الإيراد، وذلك بالنسبة لأنواع معينة من المبالغ التي تدفع إلى الأجانب غير المقيمين في تلك الدولة. وهي تفرض على أجمالي الإيراد دون خصم أي تكاليف، وبالتالي هي ضريبة نهائية، وليس على مستلم الإيراد التزام بتقديم إقرار ضريبي في الدولة التي يوجد بها دافع الإيراد، وقامت بخصم الضريبة المستحقة على هذا الإيراد من المنبع.

وقد تبين من المشاورات العامة للدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 2017 أنها مؤيدة لضريبة الاستقطاع من المنبع عن المعاملات الرقمية (katsufumi, January 2021, p. 4). ومن ثم تتجه الدراسات الحديثة إلى تطبيق هذه الضريبة بالتوسع في تعريف المبالغ التي ينطبق عليها هذا النظام، حيث أدخلت بعض الدول في نظام الضريبة المستقطعة من المنبع دخلاً كانت تقليدياً تعامل على أنها أرباح عادية، (صديق، 2020، الصفحات 362-368) كما هو الحال في اليونان والفلبين، والتي أخضعت للضريبة المستقطعة من المنبع المدفوعات مقابل البرمجيات باعتبار أنها من قبيل الخدمات (صديق، 2020، الصفحات 362-368)، وبالتالي تهدف هذه الضريبة إلى تحصيل الإيرادات الضريبية من الكيانات الأجنبية غير الموجودة فعلياً في الولاية القضائية الضريبية، التي لا يمكن الوصول إليها عن طريق نظام ضريبة الشركات في تلك الولاية القضائية (Haslehner, 2019, pp. 112-113).

واتجهت إيطاليا عام ٢٠١٨ نحو استخدام الضريبة المحجوزة من المنبع، ويطلق عليها ضريبة الويب على الدخل الذي يتولد من مصدر في إيطاليا، ثم جاء قانون الموازنة العامة الإيطالي الصادر عام ٢٠١٩ بمسمى جديد لهذه الضريبة، وهو الضريبة على الخدمات الرقمية الإيطالية وتخضع لهذه الضريبة المعاملات الرقمية المنفذة بشكل فردي أو على مستوى المجموعة، من خلال ممول خاضع للضريبة، في إطار نشاطه الاقتصادي، سواء كان مقيماً في إيطاليا أو غير مقيم بها، وتفرض هذه الضريبة بسعر 3%، وتحسب بصفة دورية، على أساس ربع سنوي، وهي من قبيل الضرائب غير المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال.

وكذلك طبقت المملكة المتحدة اعتباراً من عام ٢٠١٥ ضريبة على الأرباح المحولة بسعر 25% وتعرف هذه الضريبة بضريبة جوجل GoogleTax وذلك كردع محاولات التجنب الضريبي. كما أصدرت أستراليا قانون الضريبة على الأرباح المحولة اعتباراً من عام ٢٠١٧، وقيل في تبرير هذه الضريبة أنها لا تستهدف الاقتصاد الرقمي تحديداً، ولكنها تشمل الشركات دولية النشاط التي تحقق دخلاً نتيجة إبرام تعاقدات مع العملاء عن بعد. وطبقت الولايات المتحدة هذه الضريبة، اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨ على الشركات المقيمة في الولايات المتحدة،

والمنشآت الدائمة لغير المقيمين، وهي ضريبة إضافية تفرض بجانب الضريبة على الدخل المفروضة على الشركات، وبسعر ١٠ % على الوعاء الضريبي المعدل (صديق، 2020، صفحة 362).

كما أنه طبقاً للمادة (56) من قانون الضريبة العامة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت المقيمة في مصر، والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر، لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها. وتلتزم المنشآت بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة في أول يوم عمل نال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

كما أنه طبقاً للمادة (68) من نظام الضريبة العامة على الدخل السعودي رقم 1 لسنة 1425 هـ، فإنه يجب على كل مقيم بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة، ممن يدفعون مبلغاً مالياً لغير مقيم استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية 5 %، أتأوه أو ريع 15%، أتعاب إدارة 20%، أي دفعات أخرى 15%، ويجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة تسديد المبلغ المستقطع للهيئة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.

بيد أن هذه الضريبة تلاقى معارضة من حكومات الدول التي تنتمي إليها الشركات الرقمية العملاقة كجوجل وأمازون، وأهمها الولايات المتحدة الأمريكية، فضلاً عن انتهاك هذه الضريبة لقواعد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تفرض الضريبة على الشركات الأجنبية عند توافر شروط معينة، منها الوجود المادي من خلال المنشأة الدائمة أو الوكيل التابع للمشروع الأجنبي، فضلاً عن أن هذه الضريبة تفرض على أساس إجمالي قيمة التعامل دون خصم أية تكاليف، مما قد يترتب عليه أن تكون قيمة الضريبة المستقطعة تزيد على معدل الربح الذي يحققه غير المقيم من معاملاته في الدولة دافعة الإيراد (صديق، 2020، الصفحات 364-377).

(خامساً) الضريبة على الاستهلاك (consumption tax) : هناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود والمعاملات الاقتصادية الرقمية ينبغي أن تطبق في الدولة التي يتم فيها الاستهلاك، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل جباية ضرائب الاستهلاك للمنتجات المادية عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود (على، 2015، الصفحات 78-79). حيث ذهب البعض إلى إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت (ISP)، بمعنى أن تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت، ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة، أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلكين (رضوان، 2000، صفحة 15).

معنى ذلك أن يتم التحول من الضريبة على الدخل إلى الضريبة على الاستهلاك وهو ما يوافق توجه (OECD)، حيث إن المكلفين لا يصبح بإمكانهم التهرب من دفع الضريبة فهم يدفعونها من خلال إنفاقهم على مشترياتهم (عبدالقادر و نرجس، ب.ت.، صفحة 21). وقد يواجه هذا المقترح صعوبة تتبع محطات الوصول والمنشآت الصحيحة للمعاملات الالكترونية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يشتري مستهلك أمريكي منتجاً رقمياً في هولندا من خلال مزود خدمات الإنترنت متواجد في إنجلترا. وقد اقترح البعض لمعالجة عملية تتبع التعاملات عبر

الحدود استخدام عناوين بروتوكول الإنترنت، والتي تستخدم في نقل البيانات من نقطة إلى أخرى، حيث تعتبر هذه العناوين جزءاً أساسياً لكل نقطة وصول للإنترنت (إسماعيل ه.، ب.ت.، صفحة 151).

وانطلاقاً من ذات المبدأ يقترح البعض إقامة نظام للإسكاف بالضريبة عن طريق الوسطاء الماليين، من خلال مؤسسات مالية موثوقة كالبنك أو شركات بطاقات الائتمان، وذلك عند وقت البيع في بلد المشتري أو البائع، ولا شك ان مثل هذا الاقتراح سيتطلب من تلك المؤسسات المالية الاحتفاظ بقاعدة بيانات ضريبية للدول المختلفة اضافة إلى تقديم الباعة المعلومات الضرورية حول مبيعاتهم والأطراف المعنية بعملية البيع، كأرقام حسابات البائع والمشتري وقيمة المبيعات وقيمة الضريبة وعنوان المشتري. وفي سبيل تحويل عوائد الضريبة أقترح البعض استخدام تلك المؤسسات المالية لدور مقاصة لهذا الغرض، وإن كان انشاؤها بين الدول المستقلة سيواجه صعوبات سياسية جمة (الشوابكة، 2007، صفحة 522).

تبدو هذه الفكرة واقعية من الناحية الفنية عندما يتم الدفع عن طريق بطاقة الائتمان، ونظراً لصعوبة اختراق المعاملات، يمكن إدخال نظام الفحص الإلكتروني الذي يربط صاحب البطاقة والبائع بالبنك. وللوصول إلى النتيجة المرجوة، يمكن للسلطات الضريبية أن تسعى جاهدة لدى الأجهزة المختصة، لحث موردي نظم الدفع الإلكتروني على تشغيل تلك النظم بالأسلوب الذي يسمح بالإجراء المحاسبي الذي يتفق وتدفق الأموال طبقاً للتشريعات السارية.

ومن الأفضل كذلك توسيع نطاق الإعلام، ويا حبذا لو تم إنشاء مواقع مخصصة لهذا الغرض. هذا بالإضافة إلى تشجيع الخطوة التي من شأنها تبسيط الإجراءات الإدارية بالنسبة لدافعي الضرائب، كتعميم البريد الإلكتروني والدفع الإلكتروني، وإنشاء شبكات واحدة على الإنترنت يمكن من خلاله تركيز وإتمام كافة الخطوات الضريبية. وتبقى مع ذلك عقبة مهمة ألا وهي التعرف على الملتزمين بدفع الضرائب الإلكترونية، يبدو الأمر صعباً أمام تعدد فرص انتحال الشخصية على الإنترنت، ولعل الحل يكمن في منح كل متعامل رقم معين وتسجيله يتضح منه العنوان وجهاز الحاسب الآلي المسموح له بالاتحاق بالشبكة (البشير مركمان، 2019، الصفحات 40-41).

ويمكن للتشريع الضريبي أن يجعل من المنصات الرقمية المكلف بتحصيل الضريبة من المنشآت والمستهلكين الذين يستفيدون من هذه المنصات في إنجاز معاملاتهم، وتوريدها وبذلك تحصل الخزنة العامة على إيرادات ضريبية من المنشآت الصغيرة والأفراد الذين يتزايدون بأعداد كبيرة يومياً على مواقع الإنترنت، كما يمكن إلزام المنصات الرقمية بتزويد الإدارات الضريبية بالمعلومات عن المنشآت المسجلة ضريبياً، وقد أصدرت فرنسا تشريعاً يلزم المنصات الرقمية بأن تخطر الإدارة الضريبية بمعلومات عن الدخول التي يحققها مستخدمو المنصات، على أن تشمل هذه المعلومات بيانات عن هوية المستخدم، وعنوان بريده الإلكتروني، وإجمالي المبالغ التي دفعت إليه عن طريق المنصة الرقمية، ونوع الدخل الذي تحصل عليه (صديق، 2020، صفحة 378).

وفي هذا السياق قامت الحكومة المصرية سنة 2019 بإخضاع عدد من منصات التجارة الإلكترونية العاملة داخل مصر إلى ضريبة القيمة المضافة، مثل أوليكس وجوميا وسوق دوت كوم. وتطبق الحكومة المصرية ضريبة القيمة المضافة، منذ صدور القانون 67 لسنة 2016، على السلع المباعة عبر المنصات الإلكترونية. ويتم تحصيلها إما عن طريق الشركة مباشرة إذا كانت مقيمة، أو عن طريق مصلحة الجمارك إذا كانت الشركة غير مقيمة.

كما بدأت الدول الأوروبية في فرض ضرائب المبيعات الخاصة بها على المعاملات الرقمية، أي ضريبة الخدمة الرقمية، ففي شهر نوفمبر 2020، أعلنت فرنسا أنها ستفعل قانون ضرائب الشركات الرقمية الذي اقترته في بداية عام 2020، ولكنها جمدها انتظاراً لنتائج مشاورات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وسيتم تطبيق القانون بأثر رجعي اعتباراً من شهر يناير 2020، ويفرض القانون ضريبة قدرها 3% على المداخل التي تجنيها الشركات الرقمية من السوق الفرنسية. كما اقرت الحكومة البريطانية قانون ضريبة الخدمات الرقمية، والذي يفرض على مزودي الخدمات الرقمية، مثل جوجل وفيسبوك ضريبة قدرها 2%، وهناك عدد كبير من الدول التي تعد لتشريع قوانين خاصة بها وبعضها في مراحل تشريعية متقدمة (وناس، 2020).

ويذهب المعارضون لهذه الضريبة إلى أنها تخالف التزامات الدول التي ترفضها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها مع الدول الأخرى، التي تفرض الضريبة على أرباح الشركة مرتين، مرة باسم الضريبة على الشركات، وأخرى باسم الضريبة على الأرباح المحولة، مما يشكل ازدواجاً ضريبياً متعمداً من الدول التي تفرض الضريبة على الأرباح المحولة، ولا عبء في هذا الشأن بالحجة التي تتذرع بها هذه الدول بأن الضريبة على الأرباح المحولة تختلف عن ضريبة الشركات، لأن كلا الضريبتين يفرض على الربح (صديق، 2020، الصفحات 375-377).

(سادساً) الضريبة على الإعلانات الرقمية: (Tax on digital advertising) التطور التكنولوجي السريع الذي يشهده العالم اليوم قد أدى بالمؤسسات إلى تغيير استراتيجياتها المعتمدة، ومحاولة مواكبة هذا التطور وذلك من خلال اعتماد التطبيقات الرقمية المساعدة في مختلف المجالات. خاصة وأن رواد هذه التكنولوجيا مثل مواقع التواصل الاجتماعي مثل (YouTube, Facebook, Google) وغيرها من المواقع الأخرى تزداد قوة وتطور. وقد تأثر بذلك مجال التسويق والترويج والدعاية والإعلان عن السلع والخدمات التي تقدمها المنشآت المتنوعة، حيث نجد أن هذا المجال قد عرف تغييراً واسعاً، إذ تأثرت بهذه التكنولوجيا سلوكيات الأفراد، المؤسسات، وحتى الدول (صدوقي و معروف، 2019، صفحة 9).

أخذت المجر بنظام الضريبة التصاعدي على الإعلانات الرقمية عام ٢٠١٤، ثم أجرت المجر تعديلاً على هذه الضريبة لتكون بسعر ثابت بواقع (7.5 %) على إيرادات الإعلانات التي تتجاوز مائة مليون فورنت مجري سنوياً. كما فرضت الهند ضريبة على الإعلانات عبر الإنترنت، اعتباراً من أول يونيو ٢٠١٦، وذلك بواقع 6% من قيمة الإعلانات التي تقوم بها المنشآت الهندية في مواقع الإنترنت الأجنبية.

وقد فرضت تركيا عام ٢٠١٨ ضريبة على الخدمات الإعلانية الرقمية عابرة الحدود، تخصم من المنبع من المبالغ التي تدفع إلى شركات الإعلانات غير المقيمة. كما وافق البرلمان النمساوي على أن تفرض ضريبة على الإعلانات الرقمية اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٠ بسعر (5%) على إيرادات الإعلانات الرقمية للشركات، التي تبلغ إيراداتها في جميع أنحاء العالم أكثر من ٧٥٠ مليون يورو، وإيرادات الإعلانات من النمسا أكثر من ٢٥ مليون يورو. وتطبق هذه الضريبة في النمسا على الإيرادات المتحققة في النمسا من خلال مبيعات المساحات الإعلانية عبر الإنترنت، بشرط أن يكون المستهدفون من هذه الإعلانات مستخدمي الإنترنت بالنمسا، ويتم عرضها على أجهزة هؤلاء بعنوان بروتوكول الإنترنت المحلي (IP) (صديق، 2020، الصفحات 386-402).

كما نص قانون ضريبة الدمغة المصري رقم 111 لسنة 1980 بعد تعديله عام ٢٠٠٨ في المادة 60 على فرض ضريبة دمغة بواقع ١٥ % من أجر الإعلان أو تكلفته. ويشمل ذلك الإعلانات المعروضة على لوحات دور السينما أو التي تذاع على الراديو، والتي تقام في الطرق العامة، وواجهات العقارات، وكذلك الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع داخل مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها، وكذلك الإعلانات التي تذاع على القنوات الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.

كما وافق مجلس النواب في يونيو 2018 ، على إضافة مادة إلى قانون الضرائب واحتساب ضريبة على إعلانات الشركات التي تقوم بها على مواقع التواصل الاجتماعي، وتشمل فيس بوك وجوجل. وتعكف وزارة المالية المصرية على إعداد دراسة خاصة بكيفية تحصيل ضرائب على إعلانات الإنترنت خلال الفترة المقبلة، بهدف تنظيم عمل التجارة الإلكترونية. وتم في مصر إصدار قرار وزاري بإنشاء كيان خاصة للمعالجة الضريبية لأنشطة التجارة الإلكترونية خلال العام 2021 (وناس، 2020، صفحة 10).

(سابعاً) الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعي (Tax on social media): تستخدم مواقع التواصل الاجتماعي للتواصل مع الآخرين عبر شبكة كبيرة تقدم خدمات قيمة. وأن مستخدمي هذه المواقع متعددو الفئات، فمنهم العائلات، والأصدقاء، والطلاب، والعملاء. وتزود هذه المواقع زوارها بالأخبار والمعلومات، والإعلانات، والعديد من الخدمات العامة والخاصة، كإنجاز المعاملات الحكومية، وتقديم الخدمات التعليمية والصحية، وشراء السلع، وإنجاز المشروعات الفردية أو الجماعية. وأن كثيراً ممن يستخدمون هذه المواقع يحصلون على خدماتها بالمجان، وخاصة الذين يستخدمون المنصات الكبرى، حيث تكفي هذه المنصات بالعوائد التي تحصل عليها من الإعلانات على مواقعها.

ومن ثم فإن الخدمة المجانية التي توفرها هذه المواقع تزيد من عدد المستخدمين لها يوماً بعد يوم، مما يجذب شركات الإعلان إليها، فتحصل على مزيد من إيرادات هذه الإعلانات (صديق، 2020، الصفحات 380-385). كما أن القيمة الناتجة عن استخدام البيانات الشخصية في الشركات الرقمية العملاقة على الإنترنت مثل Google، Facebook، YouTube هي "مربحة للغاية". لأنه لا توجد سلعة يتم إنتاجها، ولكن يتم تحقيق الأرباح عن طريق الإعلان حيث إن هذه الشركات لديها وصول إلى بيانات مستخدميها ويمكنها تحليلها. المعلنون ، الذين يرغبون في بيع سلعهم ، يستخدمون وسائل التواصل الاجتماعي أو محركات البحث للإعلان عنهم ، وهذه هي الطريقة التي يتم بها إنشاء القيمة (HADZHIEVA, 2016) .

اتجهت بعض الدول، إلى فرض ضريبة على استخدام مواقع التواصل الاجتماعي. فقد بدأت أوغندا فرض هذه الضريبة عام ٢٠١٨، بمبلغ ثابت عن كل يوم 200 شلن، بغض النظر عن الغرض من الاستخدام. بجانب ضريبة بسعر ١% على استخدام خدمة تحويل الأموال عن طريق التليفون المحمول. كما فرضت بنين في ٢٠١٨ ضريبة على خدمة رسائل التليفون المحمول والتحدث عبر الإنترنت مثل skype . وأعلنت زيمبابوي فرض ضريبة يومية تقدر بحوالي 0,03 دولار على المكالمات الصوتية عبر الإنترنت. وفرضت تنزانيا ضريبة تعرف بضريبة

المدونين إذ يلتزم بها المدونون ومشغلو قناة (YouTube) وأصحاب المواقع على الإنترنت مبلغ يعادل 900 دولار سنوياً مقابل النشر عبر الإنترنت.

كما ألزمت حكومة موزمبيق الصحفيين والأفراد والمؤسسات الإعلامية التي تستخدم المنصات الإعلامية الرقمية والتقليدية بالتسجيل للحصول على ترخيص اعتماد، مقابل اداء مبلغ يتراوح ما بين ٥٠٠ دولار إلى ٣٣٠٠ دولار أمريكي، على أن يجدد هذا الترخيص سنوياً. واقترح مجلس النواب بالمكسيك مشروع قانون لفرض الضريبة على الخدمات التي تقدمها المنصات الرقمية، إذ تفرض الضريبة على الكيانات غير المقيمة في المكسيك عن خدماتها التي تقدمها إلى أفراد أو أشخاص بالمكسيك عن طريق منصة رقمية.

عارض البعض هذه الضريبة، باعتبارها تفرض نوعاً من التقييد في استخدام الإنترنت، وتمنع الأفراد من الاطلاع على المعلومات، مما يتعارض مع حق الإنسان في المعلومات. كما أن هذه الضريبة أدت إلى تخفيض عدد المستخدمين للإنترنت، مما أدى إلى تقلص نشاط المنشآت الرقمية. لذا بادرت بنين بإلغاء هذه الضريبة بعد أيام محدودة من فرضها. كما أنه من المتوقع أن يؤدي انخفاض أعداد المستخدمين؛ بسبب الضريبة إلى تخفيض العوائد الاقتصادية التي تتحقق؛ بسبب التعامل الرقمي في بيع وشراء السلع والخدمات، مما يقلل أرباح المنشآت العاملة في هذا المجال، وبالتالي تقل الحصيلة الضريبية التي تعود إلى الدولة منها (صديق، 2020، الصفحات 380-385).

(ثامناً) إنشاء وكالة الضرائب العالمية (Establishment of the global tax agency): نظراً لغياب نظام قانوني ضريبي دولي وسلطة ضريبية عالمية، من ثم تضارب المصالح الاقتصادية الوطنية فيما يتعلق بمدى خضوع الأنشطة الاقتصادية الرقمية للنظم الضريبية الوطنية، حيث تطالب دول السوق بحقوق ضريبية جديدة على حساب تآكل القواعد الضريبية لبلدان الإقامة. في هذا السياق، نؤيد ما ذهب إليه البعض من اقتراح إنشاء وكالة ضرائب عالمية متخصصة على الإنترنت، والتي ستكون مسؤولة عن توفير الدعم الفني لإدارة الضرائب لجميع الدول الأعضاء فيها بشأن صياغة وتنفيذ ضريبة البيانات الرقمية في أراضيها.

نظراً لأن الاقتصاد الرقمي هو ظاهرة عالمية ويعمل مستخدمو الإنترنت في جميع أنحاء العالم، ستحتاج السلطات الضريبية الوطنية إلى الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالمعاملات الرقمية ونشاط الإنترنت لإدارة الضريبة على الأنشطة الاقتصادية الرقمية الجديدة. ويمكن تحديد مسؤوليات وكالة الضرائب العالمية من قبل وفد كل بلد، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي: مراقبة نشاط الإنترنت في جميع أنحاء العالم. تجميع جميع البيانات المتعلقة بالضرائب على المعاملات الرقمية في قاعدة بيانات واحدة. مركزية جميع إجراءات التسجيل الضريبي للشركات التي تمارس الأنشطة الرقمية في بوابة إلكترونية رسمية فريدة من نوعها. تقييم الحقوق الضريبية الرقمية حسب الولاية القضائية. التنسيق مع السلطات الضريبية الوطنية ومقدمي خدمات الإنترنت بشأن تحصيل وتنفيذ الضريبة على الأنشطة الرقمية. مساعدة السلطات الضريبية الوطنية في حل أي نزاعات ضريبية متعلقة بالضريبة على الأنشطة الرقمية. تقديم المساعدة الفنية للبلدان ذات القدرة الضريبية المنخفضة في السياسة الضريبية والضرائب إدارة الضرائب الرقمية.

سيكون لهذه الوكالة المتخصصة نظام داخلي خاص بها وتفويض من جميع الدول الأعضاء لتقديم الدعم الضريبي وتنسيق تبادل المعلومات مع المؤسسات المالية وموفرو خدمة الإنترنت. وستكون مجهزة بكل الوسائل

والموارد والصلاحيات اللازمة لإنجاز هذه المهمة. كما ستكون وكالة الضرائب العالمية مستقلة تماماً وحررة من أي نوع من التدخل الوطني والإقليمي والسياسي. في نفس الوقت ، سيكون بحاجة إلى الحصول على الدعم الكامل من المجتمع العالمي ولذا ويجب أن يتم إنشاؤها في إطار رعاية الأمم المتحدة (UN) كوكالة متخصصة جديدة مسؤولة عن معالجة التحديات الضريبية التي منتجة عن رقمته الاقتصاد (Lucas-mas & Junquera-Varela, 2020, pp. 85-88).

وقد أصبح إنشاء هذه الوكالة ضرورة حتمية، خاصة بعد توقيع 136 دولة لاتفاق عالمي في يونيو 2021 بعد سنوات شاقة من المفاوضات، حيث قضى الاتفاق على فرض ضريبة عالمية على الشركات "لا تقل عن 15%" كما نص الاتفاق على توزيع "أكثر عدلاً" للإيرادات الضريبية بين الدول التي تضم مقار الشركات وتلك التي تحتضن النشاط الفعلي حتى من دون وجود مادي لها. ويهدف الاتفاق العالمي غير المسبوق إلى إنهاء سباق مستمر منذ 4 عقود بين حكومات عديدة سعت لجذب الاستثمارات وتوفير فرص عمل، وذلك عن طريق خفض الضرائب بشدة للشركات متعددة الجنسيات، مما سمح لتلك الشركات باختيار أقل نسب ضرائب متاحة في دول الجنات والملاذات الضريبية.

خاتمة: عرض الباحث لهذه البحث في ثلاث مباحث متتالية، مسبقة بمقدمة ومتبوعة بخاتمة كما يلي: المبحث الأول: ماهية الاقتصاد الرقمي، موضحاً مفهومه، وأهميته، وخصائصه، وأنواعه. المبحث الثاني: مشكلات فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي. المبحث الثالث: المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

أهم النتائج:

- ترتب على نمو الاقتصاد الرقمي مشكلات عديدة للإدارة الضريبية، يدور معظمها حول عدم القدرة على تحديد هوية أطراف المعاملات التجارية الإلكترونية، وصعوبة تتبع التحويلات المالية وحصرها وتحديد المستفيد الفعلي منها وخاصة في ظل قوانين سرية الحسابات البنكية، وبالتالي صعوبة احتساب القيمة الخاضعة للضريبة، خصوصاً إذا كانت المعاملات قد تم تسويتها من خلال وسائل الدفع الإلكترونية.
- قصور الإدارة الضريبية في متابعة الأنشطة الاقتصادية الرقمية للشركات دولية النشاط، خاصة مع عدم التواجد المادي لتلك الشركات، مع ظروف عالمية الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، ولا مادية السلع والخدمات، في مثل هذه الأوضاع تجد تلك الشركات العديد من الفرص للتهرب من دفع الضرائب.
- توجد فجوة تشريعية واضحة، تجلت في قصور التشريع الضريبي، الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة التعاملات التجارية التقليدية، وبالتالي العجز الواضح في معالجة التعاملات الاقتصادية الرقمية، حتى وإن أعلنت بعض الدول عن برامجها الوطنية للتجارة الإلكترونية، ومن ثم فإن تلك الدول مطالبة بضرورة تقييم قوانينها وتشريعاتها الضريبية، بغية إجراء التعديلات الضرورية، أو صياغة تشريعات جديدة، تتوافق مع طبيعة التعاملات الاقتصادية الرقمية.
- توجد فجوة إدارية واضحة لدى الإدارة الضريبية المختصة بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية في العديد من الدول وخاصة الدول النامية، ويتضح ذلك في القصور المسجل في أداء الإدارة الضريبية لمهامها في مجال الحصر

والفحص وتحصيل الضرائب بكافة أنواعها، وعجزها عن مواكبة ومتابعة التطورات التكنولوجية العالمية وتطورات الأنشطة والتعاملات الاقتصادية الرقمية خاصة للشركات دولية النشاط.

- توجد فجوة مفاهيمية لدى المجتمع الضريبي الخاضع للتشريعات الضريبية، حيث لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات المستحدثة والمتعلقة بالاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، والأنظمة والتشريعات واللوائح التي تحكمها، وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية، قد تجعل الممول معرضاً للعقوبات القانونية.

أهم التوصيات:

- يوصى الباحث بإنشاء وكالة الضرائب الدولية التابعة للأمم المتحدة، لمساعدة الدول في متابعة الأنشطة الاقتصادية الرقمية، كما تتولى التنسيق بين الدول الاعضاء فيما يتعلق بتنفيذ وتحصيل الضريبة الرقمية، ومنع تضارب المصالح فيما يتعلق بمدى خضوع الأنشطة الاقتصادية الرقمية للنظم الضريبية الوطنية.

- يوصى الباحث بضرورة سرعة تعديل مجموعة القوانين والتشريعات الضريبية المتنوعة واللوائح الصادرة من الجهات المختصة، لتنظيم فرض الضرائب وتحديد أساليب تحصيلها بما يتفق مع حقيقة وواقع نمو وانتشار التعاملات الاقتصادية الرقمية.

- يوصى الباحث بضرورة سرعة تحديث الإدارة الضريبية، التي تتولى تطبيق وتنفيذ التشريعات الضريبية. وذلك حتى تستطيع مواكبة ومتابعة التطورات التكنولوجية الناتجة عن ثورة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والتعامل مع المنتجات الرقمية ونماذج الأعمال والأنشطة التي فرضها ظهور الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، ومن ثم تستطيع تحصيل الضرائب المتنوعة من الممولين المكلفين بها.

- يوصى الباحث بضرورة نشر الوعي الضريبي الرقمي بين الممولين، الخاضعين للتشريعات الضريبية، سواء أكان اشخاصاً طبيعية أو اشخاصاً اعتبارية، فعلى الرغم من تزايد نمو الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية، لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات المستحدثة والمتعلقة بالاقتصاد الرقمي كالفاتورة الضريبية الإلكترونية والإقرار الضريبي الإلكتروني والمحاسبة الضريبية الإلكترونية... الخ، ، وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية.

قائمة بمراجع ومصادر البحث

(أولا) الكتب العربية:

- أحمد السيد، عبد السلام مصطفى، الاقتصاد المعلوماتي والمعرفة الفنية والإبداع، الناشر الدار الجديدة للنشر والتوزيع عزوز عبد الله رقم 71 زرادة الجزائر، 2020.
 - الخوري، على محمد، المدفوعات الإلكترونية والعملات الرقمية، مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، جامعة الدول العربية القاهرة، 2021.
 - الشمري، محمد جبار طاهر، دور اقتصاد المعرفة في تحقيق النمو الاقتصادي، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة العراق، بدون تاريخ.
 - النسور، إياد عبد الفتاح ، أساسيات الاقتصاد الكلي، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2013.
 - صديق، رمضان ، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية القاهرة مصر، 2020.
 - صديق، رمضان، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية القاهرة، 2007.
 - صلاح، محمود أحمد عياد، الاقتصاد الرقمي، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع دسوق كفر الشيخ مصر، 2020.
 - كافي، مصطفى يوسف، النقود والبنوك الإلكترونية، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر، دمشق سوريا، 2011.
- (ثانياً) الرسائل العلمية:
- فرج، إسماعيل منصور، المعاملة الضريبية لأسلوب التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراة كلية الحقوق جامعة القاهرة.
 - زيار، حبيبة؛ بوجمعة، فاطمة، واقع وآفاق الضريبة الإلكترونية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل الجزائر، 2014.
- (ثالثاً) الدوريات المتخصصة:
- عبد الواحد، السيد عطية، التجارة الإلكترونية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، المجلد 8 العدد 16، 1999.
 - الشوابكة، ابراهيم كامل، ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية، دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد ٣٤ ، ملحق 2007، عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية.

- زواق، الحواس؛ بوعلام، ولهى، الضريبة على التجارة الإلكترونية، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر، بدون تاريخ.
- عبد القادر، بوغزة؛ نرجس، حميش، نحو حل مشاكل جباية التجارة الإلكترونية في إطار الجهود الدولية، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، الناشر بدون، التاريخ بدون.
- د. باسم أحمد عامر، العملة الرقمية "البيت كوين نموذجاً"، ومدى توافقها مع ضوابط النقود في الإسلام، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والدراسات الإسلامية الامارات العربية المتحدة، العدد 1 المجلد 16، 2019.
- الشافعي، جلال الدين عبد الحكيم، التجارة الإلكترونية والضرائب، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد 24 ، العدد 2، 2002.
- رضوان، رأفت، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، القاهرة مصر، المجلد 2 العدد 2، 2000.
- حسين، سلمان، التجارة الإلكترونية في الجزائر في ظل تداعيات جائحة كورونا، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد 01 السنة 2021.
- صدوقي، عقيلة؛ معروف، آمال؛ إبراز أهمية الأسواق الافتراضية في التجارة الدولية من خلال عملاق التجارة الإلكترونية AMAZO ، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 02 العدد 20 ، 2019، الجزائر.
- على، عزوز؛ جباية المعاملات الإلكترونية، مجلة الردة لاقتصاديات الاعمال، العدد 01، 2015، جامعة الشلف الجزائر.
- عواد، قبس حسن، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، مجلة الرافدين للحقوق بغداد العراق، المجلد ١٢، العدد ٤٣، ٢٠١٠.
- يحياوي، نعيمة، التجارة الإلكترونية وآثارها على اقتصاديات الأعمال، المجلة الجزائرية الاقتصادية، عدد 06، جوان 2017.
- بولنوار، مناد؛ زكريا، إلياس؛ حمزة، سايج؛ سمية، صلعة، الضريبة على التجارة الإلكترونية بين الفرض والإعفاء، مجلة اقتصاد المال والأعمال العدد 04، السنة 2020، المركز الجامعي نور البشير البيض، الجزائر.
- الدمرداش، محمود، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، كلية الشريعة والقانون دمنهور جامعة الأزهر، الناشر بدون، التاريخ بدون.
- الببلاوي، مي؛ عباس، عفاف، التجارة الإلكترونية وتحديات عصر العولمة، مصلحة الضرائب المصرية، بدون تاريخ.
- البشير مركان، محمد؛ الحلول المقترحة لفرض الجباية على التجارة الإلكترونية في الجزائر، الملتقى الدولي : الاتجاهات الحديثة للتجارة الدولية وتحديات التنمية المستدامة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ديسمبر 2019.
- عبد المنعم، هبة، قعلول، سفيان، اقتصاد المعرفة، دراسات اقتصادية العدد 51-2019، صندوق النقد العربي أبو ظبي.

- إسماعيل، هشام، ضرائب التجارة الإلكترونية بين الإعفاء والإخضاع، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الجلفة الجزائر.

(رابعاً) مراجع الانترنت:

- الفتلاوي، حيدر مجيد عبود، معوقات فرض الضريبة الجمركية على نشاط التجارة الإلكترونية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة العراق، بدون تاريخ، www.docudesk.com.

- إسماعيل، طارق عبد القادر، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة، www.amf.amf.org.ae.

- ستيوارت، كاثرين، العملة الرقمية ومستقبل المعاملات، 2017، مؤسسة RAND EUROPE، موقع www.randeurope.org.

- وناس، كريم، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في العالم العربي والشرق الأوسط، الاتحاد الدولي للصحفيين، 2020.

Publisher Anthony Bellanger, IFJ General Secretary INTERNATIONAL FEDERATION OF JOURNALISTS –Bruxelles / Belgique, <https://www.ifjarabic.org/>

- عبد القادر، مصطفى، مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، ورقة العمل رقم 195، يونيو 2018. [/http://www.eces.org.eg](http://www.eces.org.eg)

(خامساً) المراجع الأجنبية:

- Olbert, Marcel and Spengel, Christoph, **Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**, University of Mannheim, March 2019, Provided in Cooperation with: ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research, available at: <http://hdl.handle.net/10419/194870>.

- Robertson, Hon and Nash, Hon stuart, **Options for taxing the digital economy**, Policy and Strategy of Inland Revenue, PO Box 2198, Wellington 6140, First published, June 2019.

- Katsufumi, KURIHARA, **Taxation on the Digital Economy**, Issues on Implementation and Enforcement, Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.17, No.1, January 2021.

- Lucas-Mas, Cristian Oliver and Junquera-Varela, Raúl Félix, **Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency**, The World Bank 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, www.worldbank.org.

- Pistone, Pasquale, Weber, Dennis, **Taxing the Digital Economy**, The EU Proposals and Other Insights, August 2019, Postal address: P.O. Box 20237 1000 HE Amsterdam the Netherlands.
- Rukundo, Solomon, **Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries**, published by The International Centre for Tax and Development at the Institute of Development Studies, Brighton BN1 9RE, UK, 2020, Web: www.ictd.ac/publication.
- Haslehner, Werner and others, **Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform**, Published by: Kluwer Law International B.V. PO Box 316 2400 AH Alphen aan den Rijn the Netherlands, Website: irus.wolterskluwer.com.
- HADZHIEVA, Eli, **TAX CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY**. Economic and Monetary Affairs, A policy Department, European Parliament, 2016, www.europarl.europa.eu/studies.
- COLLIN, PIERRE AND COLIN, NICOLAS, **Task Force on Taxation of the Digital Economy**, JANUARY 2013, Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation, and the Digital Economy.
- Final Report, OECD/G20 **Base Erosion and Profit Shifting Project**, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, 2015.
- **Corporate tax and the digital economy**: position paper update, The National Archives, Kew, London TW9 4DU, this publication is available at www.gov.uk/government/publications, ISBN 978-1-912225-68-2 PU2156.
- UNCTAD: **Information Economy Report 2017: Digitalization, Trade and Development**, United Nations publication, Sales No. E.17.II.D.8, 2017, New York and Geneva.