Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, (31/12/2021);Vol. 17, No. 56, Part (3): 56-73
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.17.56.3.4

Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
ISSN: 1813-1719 (Print)

The impact of the digital economy on the tax accounting system analytical study

Assist. Prof. Dr. Kubra Mohamed Taher
College of Administration and Economics
University of Mosul
kubraa_mhamd@uomosul.edu.iq

Lecturer: Manal Naji Alsabaawi
College of Administration and Economics
University of Mosul
manal.bap242@student.uomosul.edu.iq

Abstract:

The research deals with the tax accounting process considering the digital economy environment by highlighting the concept of digital tax and its characteristics and the impact of the digital economy environment on the structure of the tax system. As well as the impact of the digital economy environment on the structure of the tax system, as well as the impact of digital platforms on the tax system, the most important challenges facing taxation on the digital economy, treatments, and solutions to the problems of taxing digital transactions, and then the requirements of tax accounting in the digital environment. The research reached several conclusions, the most important of which are that Digital platforms affect the tax system and tax treatment due to work without a tangible physical presence, heavy reliance on intangible assets, dependence on big data, active user participation in value creation and others, and there are many challenges and problems facing taxation on digital transactions, the most important of which is the difficulty of determining jurisdiction Taxation, the ease of profit transfer, and the ambiguity of the digital economy The research reached a set of recommendations, the most prominent of which is encouraging digital companies to comply with tax through flexible systems and tax payment methods by adopting installment payments, following up on the commitment of these companies and providing full support by the authorities related to the transactions of digital companies, such as media and communications bodies, banks and regulatory authorities, to enable tax management of subjecting digital companies to tax compliance.

Keywords: tax accounting, digital tax, digital economy, tax knowledge, digital currencies.

Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, (31/12/2021);Vol. 17, No. 56, Part (3): 56-73
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.17.56.3.4

أثر الاقتصاد الرقمي على نظام التحاسب الضريبي/دراسة نظرية

أ.م.د. كبرى محمد طاهر
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

م. منال ناجي السبعاوي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يتطرق البحث الى عملية التحاسب الضريبي في ظل بيئة الاقتصاد الرقمي من خلال تسليط الضوء على مفهوم الضريبة الرقمية وخصائصها وأثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي، ويهدف البحث الى التعرف على مفهوم الاقتصاد الرقمي وانعكاساته على مفهوم وخصائص الضريبة الرقمية وقواعد وأسس فرض الضريبة في البيئة الرقمية وكذلك أثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي فضلا عن أثر المنصات الرقمية على النظام الضريبي واهم التحديات التي تواجه فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي والمعالجات والحلول لمشكلات فرض الضرائب على التعاملات الرقمية ومن ثم متطلبات التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية، وتوصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها أن المنصات الرقمية تؤثر على النظام الضريبي والمعاملة الضريبية بسبب العمل بدون وجود مادي ملموس والاعتماد الكثيف على الأصول غير الملموسة والاعتماد على البيانات الضخمة ومشاركة المستخدم النشط في خلق القيمة وغيرها، كما ان هناك العديد من التحديات والمشاكل التي تواجه فرض الضرائب على التعاملات الرقمية والتي أهمها صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي وسهولة تحويل الأرباح وغموض الاقتصاد الرقمي، كما توصل البحث الى مجموعة من التوصيات ابرزها تشجيع الشركات الرقمية على الامتثال الضريبي من خلال الأنظمة المرنة وطرق تسديد الضريبة من خلال اعتماد تقسيط المبالغ ومتابعة التزام هذه الشركات وتوفير الدعم الكامل من قبل الجهات ذات العلاقة بتعاملات الشركات الرقمية كهيئات الاعلام والاتصالات والبنوك والجهات الرقابية، لتمكين الإدارة الضريبية من اخضاع الشركات الرقمية للامتثال الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التحاسب الضريبي، الضريبة الرقمية، الاقتصاد الرقمي، المعرفة ضريبية، العملات رقمية.

المقدمة

يعود مفهوم الضريبة بجذوره إلى زمن بعيد عاصر كثير من المجتمعات والحضارات وإن كان غير معروف عند العرب والمسلمين آنذاك، وأخذ هذا المفهوم بالتطور على مر العصور والأزمنة فهو يمثل مورداً اقتصادياً يجب أن تحصل عليه الدولة لأنه يسهم في حل الكثير من المشاكل المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها، ومع ظهور الاقتصاد الرقمي وتحول التعاملات الى شبه الكترونية والكترونية بالكامل ومن ثم رقمية، ظهرت الكثير من التحديات التي تتعلق بفرض الضرائب على التعاملات التي تحدث في بيئة الاقتصاد الرقمي، في ظل الغياب التام للمنشأة الدائمة وصعوبة اثبات التعاملات والتي ازداد تعقيدها في ظل الاقتصاد الرقمي، الا ان المنظمات المهنية والمحاسبية كان لها الدور الفاعل لإيجاد الحلول والمعالجات بالإضافة الى الكثير من الحلول الفردية التي تبنتها العديد من دول العالم، والتي تهدف جميعها الى الوصول الى حل مشترك لفرض الضريبة على التعاملات التي تحدث في بيئة الاقتصاد الرقمي.

Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, (31/12/2021);Vol. 17, No. 56, Part (3): 56-73
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.17.56.3.4

المبحث الأول: منهجية البحث

١. **مشكلة البحث:** وتتمثل مشكلة البحث في التساؤلات الاتية:
- ما هو أثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي.
- ماهي متطلبات التحاسب الضريبي في بيئة الاقتصاد الرقمي.
- ماهي قواعد وأسس فرض الضريبة في البيئة الرقمية.

٢. **أهمية البحث:** تتأتى أهمية البحث من أهمية موضوع الضرائب بوصفها تمثل مورا هاما من موارد الدولة، والتي تأثرت في ظل التحول الرقمي، الذي يتطلب الوقوف على المعالجات الضريبية للتعاملات الرقمية لمواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الاقتصاد الرقمي.

٣. **هدف البحث:** يهدف البحث الى التعرف على الاتي:
- مفهوم الاقتصاد الرقمي وانعكاساته على مفهوم خصائص الضريبة الرقمية.
- أثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي.
- متطلبات التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية.
- أثر المنصات الرقمية على النظام الضريبي.

٤. **فرضية البحث:** يبنى البحث على الفرضيات الاتية:
- تؤثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي.
- تؤثر بيئة الاقتصاد الرقمي على متطلبات نظام التحاسب الضريبي.
- تؤثر بيئة الاقتصاد الرقمي على قواعد وأسس فرض الضريبة في البيئة الرقمية.

٥. **منهج البحث:** من اجل تحقيق اهداف البحث تم اعتماد المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالرسائل الجامعية والبحوث والدوريات وشبكة الاتصالات الدولية (الانترنت) التي تناولت موضوع البحث.

٦. **هيكل البحث:** تضمن البحث الفقرات الاتية:
- أولا: مفهوم الاقتصاد الرقمي وانعكاساته على الضريبة الرقمية.
- ثانيا: قواعد وأسس فرض الضريبة في البيئة الرقمية.
- ثالثا: أثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي.
- رابعا: أثر المنصات الرقمية على النظام الضريبي.
- خامسا: التحديات التي تواجه فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي.
- سادسا: المعالجات والحلول لمشكلات فرض الضرائب على التعاملات الرقمية.
- سابعا: متطلبات التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية.

المبحث الثاني: الجانب النظري

أولاً. مفهوم الاقتصاد الرقمي وانعكاساته على الضريبة الرقمية: مع ظهور وانتشار الاقتصاد الرقمي والذي يقصد به أنه "الاقتصاد الذي يعتمد على التقنيات الرقمية بكافة أشكالها والذي يغطي أساسا جميع الأعمال الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وكافة جوانب الحياة التي تدعمها شبكة الأنترنت وتكنولوجيا الاتصالات الرقمية الأخرى والذي قد يتحقق فيه غياب المنشأة الدائمة واعتماد التعاملات الرقمية بشكل كلي" وهيمنته على كل مفاصل الحياة وتحول التعاملات الى تعاملات رقمية بالكامل ظهرت الحاجة الى اعتماد الضريبة الرقمية لضمان تحقيق العدالة الضريبية وإخضاع التعاملات الرقمية للضرائب اسوة بالتعاملات التقليدية.

وفيما يتعلق بالضريبة الرقمية فهو يشير إلى الضريبة التي يتم فرضها بسعر ثابت على اجمالي الإيرادات السنوية لخدمات الشركات الرقمية والتي تم اقتراحها من قبل المفوضية الأوربية في مارس ٢٠١٨ (عقل وطه، ٢٠١٩: ٢١٥).

أما رقمنة الضرائب فهي تعني ببساطة استعمال التكنولوجيا أو الأجهزة الإلكترونية لحساب الضرائب ودفع الضرائب وتسجيل قاعدة بيانات دافعي الضرائب من بين أمور أخرى، من أجل تعزيز نظام ضريبي فعال، وفي الآونة الأخيرة ازداد الاعتماد على الضرائب الرقمية التي أثبتت نجاحها في بعض البلدان المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وأستراليا وغيرها، وكذلك يقدم نظام الضرائب الرقمية حلولاً متعددة لنظام الضرائب في تنزانيا، ووجد أن دافعو الضرائب بشكل عام أكثر تقبلاً للضرائب الرقمية، لأن العملية برمتها مريحة ومرنة لأنها لا تتطلب زيارات إلى مكتب الضرائب أو الانتظار في طابور لا نهاية له للحصول على شهادة التخليص الضريبي، حتى الحكومة ككل ستستفيد من تطبيق هذا النظام حيث سيكون لديها القدرة على إعداد ميزانيتها بشكل صحيح على أساس الدخل المتوقع، حيث أن لديها سجلات تاريخية وقاعدة بيانات توضح اتجاهات المدفوعات التي ستتم خلال السنة، كما يمكن أيضا استعمال النظام من قبل الحكومة لقياس مستوى قبول الجمهور للتغييرات في قوانين الضرائب ومعدلاتها واستجاباتهم للتغييرات (Liganya, 2020: 1).

أما فيما يتعلق بخصائص الضريبة الرقمية فيمكن القول انها يجب أن تكون إجبارية فيما لو فرضت بقانون وتعليمات وانها التزام من قبل الأفراد للدولة لتقديم المنافع للمجتمع وأنها تستحصل لصالح الدولة من قبل الأفراد العاملين في الأنشطة الرقمية وانها دورية كما هو الحال في الضريبة التقليدية، وقد ظهرت الحاجة لرقمنة الضريبة بسبب الكثير من المتغيرات في البيئة الرقمية الناتجة عن البلوك تشين والتعاملات الرقمية كالأصول الرقمية والمشفرة والعقود الذكية والعملات المشفرة فضلا عن الأرباح والخسائر الناتجة عن هذه التعاملات كلها سوف تغير في الهيكل المالي للمنشآت التي تتعامل بهذه التقنيات، وهذا من ثم يترتب عليه ضرائب لا يمكن تجاهلها إذا ما اردنا تحقيق العدالة الضريبية مما يتطلب وضع تشريعات وقوانين تحدد الالية التي يتم بواسطتها احتساب الضريبة عن مثل هذه التعاملات من خلال أساليب تقنية حديثة تكافئ هذه التعاملات أي من خلال "رقمنة الضريبة" أي احتساب الضريبة بطريقة تقنية آلية بناءً على البيانات التي يتم توفيرها من خلال إقرارات ضريبية إلكترونية وفق قوانين محددة مسبقا، وهناك الكثير من العوامل التي بموجبها يصبح رقمنة الضرائب على التعاملات الرقمية أمراً في غاية الأهمية منها:

أ. ظهور الأصول والعملات الرقمية والعقود الذكية التي يترتب عليها تعاملات نقدية لا يمكن تجاهلها.
ب. تقنية البلوك تشين التي يمكن الاعتماد على بياناتها في احتساب الضرائب بشكل رقمي آلي اعتمادا على البيانات التي تتوفر من خلالها.
ج. التحول الرقمي وتغير الكثير من المفاهيم والتعاملات في كافة نواحي الحياة.

وتتم رقمنة الضرائب من خلال الآتي: (brown, 2021: 1)

١. رقمنة تحصيل الضرائب: في بعض الأحيان تستعمل المصطلح للإشارة إلى رقمنة إدارات الضرائب، لأنها تعمل على تحسين قدرتها على جمع المزيد من المعلومات الضريبية واكتساب مزيد من الأفكار حول المواقف الضريبية والمالية لدافعي الضرائب مع تحول إدارات الضرائب، فإن المتطلبات التي تفرضها تغير شكل الرقمنة لدافعي الضرائب والمستشارين وكل من يشارك في تشغيل أنظمة الضرائب.

٢. رقمنة الوظيفة الضريبية: نتحدث أيضا عن رقمنة الوظائف الضريبية، حيث تتبنى الشركات الرقمية الضرائب للامتثال لمتطلبات التقارير الإلكترونية الجديدة، ولكن الأهم من ذلك هو الإفادة من الأتمتة لجعل وظائفها الضريبية تعمل بشكل أكثر دقة وكفاءة.

ومجال التركيز الرئيس في موضوع الرقمنة والتي تجعل من الممكن للشركات الوصول إلى الأسواق في البلاد التي قد يكون فيها الحضور المادي قليل نسبيًا، والتي بموجب القواعد الضريبية الدولية الحالية التي تخصص حقوق الضرائب على الأعمال الأرباح على أساس التواجد المادي، يمكن أن يعني هذا أنه من الممكن لشركة مقيمة في دولة (دولة الإقامة) أن تولد إيرادات كبيرة في دولة أخرى (دولة المصدر) دون دفع مبلغ كبير من ضريبة الشركات في دولة المصدر، كما نقلت الرقمنة والتغيير الكبير والمستمر الناتج عنها عالم الضرائب إلى النقطة التي أصبحت فيها الرؤية والجودة والقدرة على تحليل بيانات المعاملات أمرًا بالغ الأهمية كما أن السلطات الضريبية تكتسب فوائد واضحة من خلال الوصول إلى بيانات المعاملات بشفافية أكثر تفصيلاً عن حسابات ومعاملات دافعي الضرائب فيمكنهم استعمال تحليلات البيانات للتحقق من جودة بيانات دافعي الضرائب ومقارنتها بمعايير الصناعة ويمكنهم أيضا الجمع بين تحليلات البيانات وأدوات أخرى لمراجعة البيانات عبر دافعي الضرائب لتحديد الأنماط العريضة واكتشاف مجالات مخاطر عدم الامتثال ومن ثم استعمال هذه المعلومات لتحديد حالات للتدقيق وتحسين عمليات إدارة الديون وتصميم اتصالات دافعي الضرائب لتشجيع الامتثال وبينما تركز السلطات الضريبية رقمنتها نحو البيانات والتحليل، تبحث الشركات بشكل متزايد عن حلول تقنية يمكنها من ضمان جودة بيانات الامتثال بالنسبة للعديد من الوظائف الضريبية، حيث تساهم جودة البيانات الضريبية ووضوحها في تحسين دقتها وكفاءتها بشكل كبير، لكن الامتثال الضريبي الأفضل ليس سوى البداية، هذا الجانب من الرقمنة الضريبية هو أحد العوامل الرئيسة لإعادة تشكيل نماذج التشغيل الضريبي في المستقبل وعلى الرغم من صعوبة التنبؤ بالمستقبل، فمن المرجح أن تتحول الطريقة التي يتم بها تنظيم الوظائف الضريبية وتشغيلها استجابة لثلاث مجالات رئيسة (Gillis 2019: 1)

١. الامتثال المؤتمت :نظرًا لأن التقدم مثل الذكاء الاصطناعي والروبوتات يتم تطبيقه بشكل متزايد على الضرائب، فإن أتمتة العمليات تسمح للوظائف الضريبية بأتمتة وزيادة الأنشطة المعيارية، مما يحرر فرق الضرائب من مهام الامتثال الروتينية كما سيشهد المستقبل مشاركة الناس في عملية الامتثال بشكل مؤتمت وطوعي.

٢. مهارات أوسع لأصحاب الضرائب :قد يقوم اختصاصيو الضرائب داخل الشركة بعمل أقل من خلال الامتثال الضريبي، لكنهم سيواجهون مطالب جديدة لتحسين عمليات جمع البيانات عبر المؤسسة المالية والعمل مع البيانات والأدوات التحليلية لتحويل المعلومات المالية إلى إحصاءات قابلة للتنفيذ، وسوف تسعى الشركات في المستقبل إلى نوع جديد من خبراء الضرائب يتمتعون بمعرفة واسعة بالتكنولوجيا والضرائب والمحاسبة لتحسين جودة بيانات مؤسستهم وصنع القرار.

٣. مزيد من المركزية :مع استمرار مركزية الوظائف المالية والضريبية، من المرجح أن تدرك منظمات المستقبل المزيد من الفوائد التقليدية التي تجلبها المركزية، بما في ذلك التوحيد والكفاءة وخفض التكاليف .ومع ذلك، فإن ظهور أنظمة ضريبية رقمية بالكامل من المرجح أن يثير مخاطر تشغيلية معقدة جديدة وستضطر الشركات للاستجابة بهياكل تعزز الاتصال عبر الشركات وتسمح بتنفيذ الأنظمة والعمليات التي تضمن جودة البيانات ذات الصلة بالضرائب.

ثانياً. قواعد وأسس فرض الضريبة في البيئة الرقمية: وفي إطار البحث عن معالجات وحلول لتحديات فرض الضريبة الرقمية تم إقرار مجموعة من المبادئ الضريبية التي يجب اتباعها في ظل الاقتصاد الرقمي، والتي أقرتها فرقة العمل المعنية بالاقتصاد الرقمي (CFA) وهي هيئة فرعية تابعة للجنة الشؤون المالية تأسست في سبتمبر ٢٠١٣ لتنفيذ العمل، بهدف إعداد تقرير لتحديد القضايا التي أثارها الاقتصاد الرقمي والإجراءات الممكنة لمعالجتها وتتمثل هذه المبادئ بالآتي: (https://www.oecd.org/)

١. الحياد: يجب أن تسعى الضرائب إلى أن تكون محايدة ومنصفة بين أشكال التجارة الإلكترونية وبين أشكال التجارة التقليدية والإلكترونية ويجب أن تكون قرارات العمل مدفوعة باعتبارات اقتصادية وليست ضريبية. كما يجب أن يخضع دافعو الضرائب في حالات مماثلة والذين يقومون بمعاملات مماثلة لمستويات مماثلة من الضرائب.
٢. الكفاءة: يجب تقليل تكاليف الامتثال لدافعي الضرائب والتكاليف الإدارية للسلطات الضريبية إلى أقصى حد ممكن.
٣. اليقين والبساطة: يجب أن تكون القواعد الضريبية واضحة وسهلة الفهم حتى يتمكن دافعو الضرائب من توقع العواقب الضريبية قبل أية معاملة، بما في ذلك معرفة متى وأين وكيف يتم حساب الضريبة
٤. الفعالية والإنصاف: يجب أن ينتج عن الضرائب المبلغ الصحيح للضريبة في الوقت المناسب. يجب التقليل من احتمالية التهرب الضريبي وتجنبها مع الحفاظ على تدابير المواجهة متناسبة مع المخاطر التي تنطوي عليها.
٥. المرونة: يجب أن تكون أنظمة الضرائب مرنة وديناميكية لضمان مواكبة التطورات التكنولوجية والتجارية.

حيث إن هذه المبادئ لا تزال صالحة اليوم ويمكن أن تشكل إذا استكملت حسب الضرورة الأساس لتقييم الخيارات لمواجهة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي، فضلا عن عمل الفريق الاستشاري التقني المعني بأرباح الأعمال المتعلقة بإسناد الأرباح إلى المنشآت الدائمة، ومكان مفهوم الإدارة الفعالة وقواعد المعاهدة.

ثالثاً. أثر بيئة الاقتصاد الرقمي على هيكل النظام الضريبي: من أكثر التحديات التي تواجه فرض الضرائب على الشركات الرقمية هي مشكلة قصور هيكل النظام الضريبي ومستوى التقدم التقني، وقد تمثل هذا القصور في ثلاث فجوات رئيسة: (عبدالله، ٢٠٢١: ٢٧٧)

١. الفجوة التشريعية: والتي تمثلت في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق وطبيعة المعاملات التجارية التقليدية في معالجة المعاملات التجارية الرقمية، ولهذا لابد من إعلان الدول المتخلفة عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة بما يتوافق وطبيعة التعاملات الرقمية.
٢. الفجوة الإدارية: وهي تتعلق بإمكانيات الإدارة المختصة بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية والتي يجب عليها استعمال التقنيات والابتكارات لضمان مستوى اعلى من كفاءة أداء النظام الضريبي في مجال حصر وفحص وتحصيل الضرائب.
٣. الفجوة المفاهيمية: يعاني المجتمع الضريبي من قصور في فهم المعاني والمفاهيم المتعلقة بالمعاملات الرقمية كفجوة تحديد طبيعة بعض السلع والمنتجات مثل برامج الحاسوب الآلي والصور والتسجيلات الموسيقية وغيرها.

رابعاً. أثر المنصات الرقمية على النظام الضريبي: يشير مصطلح المنصات الرقمية إلى نماذج الأعمال التي تخلق القيمة من خلال الاتصال والتفاعل عبر الأنترنت بين مجموعتين أو أكثر من المجموعات المختلفة من الموردين والمستهلكين عادة مثل منصات:

Airbnb, Uber, Deliveroo, Alibaba, Amazon, Xing, Rabbit, Task, Facebook, Netflix, Google, Twitter.

كلها منصات رقمية لكن لديها نماذج أعمال مختلفة وتتفاعل مع المستعملين النهائيين والشركات الأخرى بطرق مختلفة وفق هدف كل منصة وتطبيقاتها التي تعتمد عليها ومصادر الحصول على الدخل وقواعدها في إدارة الموردين والمحتوى وعلاقتها مع المستهلكين ويمكن توضيح خصائص المنصات الرقمية التي تؤثر على النظام الضريبي والمعاملة الضريبية من خلال الآتي: (عقل وطه، ٢٠٢٠: ٢٦٣)

١. **العمل بدون التواجد المادي:** تتعامل المنصات الرقمية مع عملائها عبر الأنترنت دون أن يكون لها وجود فعلي (المنشأة الدائمة) والذي يمثل تحدياً للتشريعات الضريبية المبنية بالأساس على فرضية أن ضرائب الدخل تفرض من خلال الوجود المادي، وتثير نماذج الاعمال الرقمية مشكلتين مختلفتين رغم ارتباطهما.

المشكلة الأولى هي: التحاليل الضريبية من جانب الشركات الرقمية متعددة الجنسية، أي اللجوء إلى أساليب قانونية لنقل الأرباح من الأماكن التي يمكن أن تخضع فيها لمعدلات ضريبية أعلى إلى أماكن سوف تخضع فيها لمعدلات ضريبية أقل، **والمشكلة الثانية** هي: التنافس الضريبي بين الدول أي اللجوء إلى فرض معدلات ضريبية منخفضة وغيرها من الامتيازات الضريبية ليكون البلد أكثر جاذبية للاستثمار وأقل عرضة لأنشطة التحايل الضريبي التي تنقل الأرباح المقيدة في الدفاتر والسجلات إلى الخارج.

٢. **الاعتماد الكثيف على الأصول غير الملموسة:** تعتمد المنصات الرقمية بشكل كبير على الأصول غير الملموسة مثل: براءات الاختراع والعلامات التجارية والبرمجيات وعناصر الملكية الفكرية الأخرى التي يصعب تقدير قيمتها، وهذا يعني أن الدخل المنسوب اليهم يمكن نقله بسهولة إلى البلدان منخفضة الضرائب وعلى خلاف الأصول الملموسة، فإن نقل الأصول غير الملموسة عبر الحدود لا يتطلب سوى عقد واحد فحسب على تكنولوجيا البلوك تشين، ولهذا تقوم الشركات صاحبة المنصات الرقمية بنقل أرباحها إلى أي وجهة تريدها والإفادة من البلدان التي تنخفض فيها معدلات الضرائب المفروضة للغاية، وتستند هذه الشركات على طرق قانونية مستفيدة من استعمال ما يسمى "التسعير التحويلي" حيث تضع الشركة الام أسعار المعاملات بين الخدمات والاعمال التجارية بين أنشطة وأقسام وفروع نفس الشركة بطريقة مبالغ فيها الغرض منها رفع التكلفة وهميا وضمان تسجيل الأرباح في الدول التي ينخفض فيها المعدل الضريبي بدلا من المكان الذي حقق فيه النشاط الاقتصادي أرباحا بالفعل، وعلى سبيل المثال استطاعت شركة Google في عام ٢٠١٧ نقل مبلغ ١٩,٩ مليار يورو (٢٢,٧ مليار دولار) من خلال شركة صورية هولندية إلى برمودا وفي نفس العام دفعت شركة Facebook ٧,٤ مليون جنيه إسترليني (٩,٦ مليون دولار) فقط بوصفها ضرائب في بريطانيا رغم تحقيقها إيرادات بمبلغ ١,٣ مليار إسترليني هناك.

٣. **الاعتماد على البيانات الضخمة ومشاركة المستخدم النشطة في خلق القيمة:** تتحكم المنصات الرقمية في قواعد ضخمة من البيانات، كما تمتلك القدرة على تتبع حركة البيانات وتخزينها ونقلها

مما يتيح لها فرصة استثمار هذه البيانات وتوظيفها في تحقيق أرباح طائلة من خلال معرفة تفضيلات المستخدمين ومن ثم استعمالها في عمليات التسويق المختلفة، وبالنتيجة حتى في حالة امتلاك المنصة الرقمية لمنشأة دائمة فإن قواعد توزيع الأرباح لا تتعرف على الأنواع الجديدة من القيمة التي يمكن ان تنتجها الشركات الرقمية في بلدانها السوقية ويمكن للشركات الرقمية أن تستمد قيمة كبيرة من المشاركة الفعالة لمستخدميها والبيانات التي يولدها المستخدمون ومن تأثيرات شبكة الأنترنت لا يتم التعرف على أي من هذه القيمة من خلال قواعد توزيع الأرباح الحالية، فسيطرة شركات Google وFacebook على سوق الإعلانات الرقمية تم بالفعل من خلال امتلاك هذه الشركات لبيانات المستخدمين والعمل على تجميعها وتحليلها ثم تسويق المنتجات بكفاءة فائقة.

٤. **الاعتماد على مفهوم "تقاسم السلعة":** يعتمد نموذج العمل الذي تعمل عليه المنصات الرقمية على مفهوم تقاسم السلعة والذي يعني أن يحصل المستهلك على السلعة عند احتياجه لها وليس من الضروري أن يمتلكها، وهو ما يمنحها الميزة التنافسية في السوق فالمستهلكون اليوم يبحثون عن الشركات التي تسهل وتخفض كلفة تقديم الخدمة ولهذا تختلف المنصات الرقمية بشكل كلي عن التجارة الإلكترونية، لأن المنصات الرقمية ليست امتدادا للمتاجر الإلكترونية فهي تعتمد **أولا** على التطبيقات الرقمية بوصفها أداة إدارية متعددة الوظائف وبديل عن الإدارة البشرية لخطوط الإنتاج، **وثانيا** إعادة تعريف العمال بوصفهم رواد اعمال يعملون لحسابهم مع تحميلهم جزءا أساسيا من تكلفة الاستثمار الثابت في عملية الإنتاج وحرمانهم الحقوق التي كفلتها قوانين العمل، **وثالثا** المنصات الرقمية موقع إلكتروني لجمع البائع والمشتري في موقع واحد على الأنترنت بينما المتجر الإلكتروني يقوم على بيع علامة تجارية معينة على موقعه الإلكتروني ويكون المخزون مملوكا لصاحب الموقع فحسب.

٥. **الطبيعة التدميرية للمنصات الرقمية:** حيث تقوم معظم المنصات الرقمية بشكل أساس على تدمير أنماط الإنتاج التقليدية لها، وهو شرط أساس لفرض سيطرتها على السوق وعلى سبيل المثال فقد خرجت الكثير من وكالات الحجوزات والرحلات السياحية ومكاتب تأجير السيارات والعقارات التي تعمل وفق الطرق التقليدية من السوق بعد ان حلت محلها الشركات التي تعمل وفق نموذج الأعمال الرقمي وتقدم خدماتها عبر الأنترنت باستعمال الخوارزميات والذكاء الصناعي والتي جعلت المستهلك أكثر قدرة على معرفة التفاصيل والخيارات المتعددة.

٦. **الاستقلالية والمؤسسية:** وتتمتع المنصات الرقمية بالاستقلالية والسيادة المؤسسية ومن ثم فإن بعضها لا يخضع لسيادة الدول ولا تنطبق عليها التشريعات والإجراءات التنظيمية اللازمة للشركات الأخرى من حيث دفع الضرائب ورفع الدعاوي القضائية ومنع الممارسات الاحتكارية وهو الأمر الذي تحاول الدول حاليا تجاوزه من خلال التنظيم والتشريع.

٧. **الاعتماد على نظام الند-للند واخفاء التبادلات:** تقوم المنصات الرقمية على نظام الند-للند والذي يساعد في اقتناء أو توفير أو مشاركة إمكانية الوصول للسلع والخدمات التي يتم تسهيلها من خلال مجتمع قائم على المنصات الرقمية مثل شركة أوبر لمشاركة النقل من خلال تطبيق على الهواتف الذكية يعمل بوصفه حلقة وصل بين الأفراد وشركة Air BNB التي تقدم خدمات تأجير وتبادل وتشارك الغرف والشقق في مختلف انحاء العالم علما انها لا تمتلك أي فندق أو عقار.

خامساً. التحديات التي تواجه فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي: نتجت عن تعاملات الاقتصاد الرقمي العديد من التحديات فيما يتعلق بفرض الضرائب على هذه التعاملات والتي تمخضت عن

خصوصية هذه البيئة واختلاف تعاملاتها عن الاقتصاد التقليدي القائم على التعامل الحقيقي الملموس والمدعم بالأدلة الثبوتية المصدقة من جهات رسمية مما جعل عملية التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية تواجهها العديد من التحديات.

كما أن التحديات والمشاكل التي تواجه فرض الضريبة على التعاملات الرقمية تأخذ اتجاهين بعضها على المستوى النظري والبعض الآخر على المستوى التطبيقي ومن أبرز تلك التحديات الآتي: (عقل وطه، ٢٠١٩: ٢٠٥)

أ. صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي: حيث تقوم بعض الشركات الرقمية بتجنب مفهوم المنشأة الدائمة من خلال ممارسة أنشطتها في دولة أخرى من خلال وكيل بالعمولة مستغلة ثغرة في قانون الضريبة مفادها أن الوكيل لا يعدّ منشأة دائمة إلا إذا كان يحق له ابرام العقود باسم الشركة، هنا تلجأ الشركة إلى تفويض الوكيل للقيام بجميع الأعمال التابعة لها ما عدا إبرام العقود على أن يتم ارسالها للتوقيع في مقر الشركة الرئيس في الخارج وهذا ما يمنع الدولة من فرض الضريبة على أرباح الشركة ماعدا فرض ضريبة على عمولة الوكيل لا على أرباح الشركة نفسها فضلا عن استثناء القانون أنشطة التخزين والتسليم والعرض وتجميع المعلومات من تعريف المنشأة الدائمة والتي تعد ركنا محوريا في اقتصاد المنصات.

ب.سهولة تحويل الأرباح: حيث تعتمد نماذج الأعمال الرقمية التي يقوم عليها الاقتصاد الرقمي على الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والبرمجيات والتي يصعب تقدير قيمتها كما يسهل نقلها عبر الحدود باستعمال العقود لذا تقوم الشركات الرقمية بنقل أرباحها إلى مناطق ذات معدلات ضريبية اقل بطرق قانونية.

ج. غموض مصطلح الاقتصاد الرقمي: لكي يخضع الاقتصاد الرقمي للضريبة لابد ان يكون مفهومه واضحا من الناحية القانونية، إلا أن المفهوم لايزال غير محدد بشكل كافٍ من الناحية القانونية مثلا تحاول البنوك استعمال الأدوات الرقمية في تحسين الاعمال التقليدية ومن ثم التشابك وصعوبة الفصل بين الأنشطة الاقتصادية التقليدية والاقتصاد الرقمي وهو ما يفرض صعوبة في الوصول إلى معاملة ضريبية موحدة لكل أنشطة الاقتصاد الرقمي ويجعل تحديد القاعدة الضريبية أمرا صعبا.

د. عدم وجود نصوص قانونية صريحة بخضوع الاقتصاد الرقمي للضرائب.

ه. صعوبة حصر المجتمع الضريبي.

و. صعوبة تحديد الوعاء الضريبي الخاص بالاقتصاد الرقمي.

ز. صعوبة إلزام شركات التكنولوجيا الرقمية بالضريبة المستقطعة.

ح. عدم توافر الخبرات الكافية لفرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي.

وترى الباحثة أنه يمكن تقسيم التحديات التي تواجه فرض الضرائب على تعاملات الاقتصاد الرقمي بشكل أساسي على ثلاثة أنواع هي:

١. التحديات التقنية: وتتمثل بالتحديات المتعلقة بالبنى التحتية لبعض البلاد وقدرتها على إدارة الضرائب رقميا وخاصة البلدان النامية، حيث ان عملية التحاسب الضريبي عن التعاملات الرقمية عملية معقدة تتطلب إمكانيات وقدرات هائلة تتمثل في الإمكانيات المادية المتمثلة بالتقنيات الحديثة والمتقدمة وكذلك في تأهيل القائمين على الإدارة الضريبية ومعرفتهم التقنية والقدرة على تتبع بيانات الشركات التي تعمل ضمن حدود الدولة من خلال تعاملاتها الرقمية ووجودها الرقمي ضمن

حدود البلد، والمعرفة التقنية بالأصول الرقمية والعملات المشفرة ونظام البلوك تشين المعتمد من قبل بعض الشركات الرقمية.

كما يطرح موضوع المعاملة الضريبية لأنشطة وعمليات البلوك تشين عدة مشكلات بعضها على المستوى النظري والآخر على المستوى التطبيقي، فمن الجانب التطبيقي هناك صعوبة في اسقاط تطبيق التشريعات الضريبية الحالية على تطبيقات البلوك تشين، اما من الجانب النظري فهناك مشكلة غياب المفاهيم والقواعد الضريبية التي تأخذ في الاعتبار خصائص تكنولوجيا البلوك تشين ومن أهم المشكلات والتحديات التي تواجه أنشطة وعمليات البلوك تشين الآتي: (حامد وإبراهيم، ٢٠١٩: ٣٧٣)

أ. مشكلة الاخضاع أو الاعفاء لأنشطة وعمليات البلوك تشين للضرائب.
ب. عدم وجود معاملة ضريبية محددة لإيرادات التنقيب عن العملات المشفرة.
ج. عدم وجود معاملة ضريبية محددة لمكاسب أو خسائر تعاملات العملات المشفرة.
د. عدم وجود معاملة ضريبية محددة للاحتفاظ بالعملات المشفرة.
ه. عدم وجود معاملة ضريبية محددة لنشاط الانقسام في شبكة البلوك تشين.
و. عدم وجود معاملة ضريبية محددة لأنشطة العرض الأولي للعملة.
ز. عدم وجود معاملة ضريبية محددة للدفع بالعملات الرقمية مقابل السلع والخدمات.
ح. عدم وجود معاملة ضريبية محددة للتبرع بالعملات المشفرة.
ط. عدم وجود معاملة ضريبية محددة لاستعمال العقود الذكية.
ي. وكذلك صعوبة حصر الممولين الذين يمارسون معاملات تجارية مالية من خلال شبكة البلوك تشين.

لذا فمن الضروري لمواجهة هذه التحديات توافر المعرفة التقنية لدى الإدارة الضريبية والتعليم المستمر ومواكبة المستجدات والتمكن من التعامل معها.

٢. التحديات التشريعية والتي تعتمد على العناصر الخاضعة للضرائب في بيئة الاقتصاد الرقمي في ظل وجود العديد من المتغيرات وكيفية التعامل معها والتي تشمل: (Olbert & Spengel, 2019: 3)

أ. الضرائب المباشرة مقابل الضرائب غير المباشرة: في تقريرها النهائي حول "معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي" في عام ٢٠١٥، تقر منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بأن أهم التحديات التي تنشأ في الاقتصاد الرقمي هي كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة ويبدو أن هناك تحديين رئيسين في تحصيل الضرائب المباشرة، لا سيما ضرائب دخل الشركات **الأول** انه يمكن للشركات الرقمية الوصول إلى الأسواق الأجنبية دون وجود ايرادات خاضعة للضريبة وفقًا للمعايير التقليدية السائدة (على سبيل المثال، من خلال شركة تابعة محلية أو وجود مادي كافٍ لإنشاء منشأة دائمة)، **والثاني** أنه يُفترض على الشركات الرقمية أن تنخرط في أنشطة تحويل أرباح تعتمد على الأصول المحمولة وغير الملموسة إلى حد أكبر من الشركات التقليدية ونتيجة لذلك، يحدد التقرير أن مشكلة تآكل القاعدة وتحويل الأرباح (BEPS) تتفاقم مما يمثل تحدياً ضريبياً في أن الشركات الرقمية قادرة على تحديد نقاط مبيعاتها في دول ذات الاستهلاك الضريبي المنخفض لتقليل ضريبة القيمة المضافة (أو ضريبة السلع والخدمات) وكذلك فرض ضرائب الاستهلاك على أساس مبدأ المنشأ، أي إن الالتزام الضريبي ينشأ في البلد الذي يوجد فيه مزود

الخدمات أو السلع الرقمية، ويتم التركيز في الوقت الحالي إلى حد كبير على قضية تحويل الأرباح وحصة عادلة من ضرائب الدخل (المباشرة) في موقع السوق على الرغم من أن التقديرات التجريبية تشير إلى حساسية ضريبية منخفضة نسبيًا للأرباح التي أبلغت عنها الشركات متعددة الجنسيات في البلدان المتقدمة، كما تلاحظ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقريرها عن BEPS إلى أن هذه النتائج التجريبية قد تقلل من الحجم الاقتصادي الحقيقي لتحويل الأرباح المدفوع بالضرائب والذي يصعب قياسه بطبيعته، وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، في المقابل، من الواضح أن مليارات الإيرادات معرضة للخطر عندما (لا) تجمع ضرائب الاستهلاك (على سبيل المثال، تبلغ فجوة ضريبة القيمة المضافة المقدرة أكثر من ١٥٠ مليار يورو في الاتحاد الأوروبي في ٢٠١٥ ولذلك يبقى السؤال هو لماذا لم تتناول المفوضية الأوروبية ضرائب الاستهلاك في مقترحات سياستها الحالية في تقريرها المؤقت لعام ٢٠١٨، وتدعي منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أن العديد من الدول الأعضاء قد نجحت في معالجة هذه التحديات.

ب.التعاملات الصريحة لدافعي الضرائب مقابل التهرب الضريبي: تنص منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على أن المعايير الضريبية الدولية الحالية ربما لم تواكب التغيرات في ممارسات الأعمال التجارية العالمية، ولا سيما في مجال الأصول غير الملموسة وتطوير الاقتصاد الرقمي، في حين أن النقاش الحالي حول السياسة يشير بالتأكيد إلى العديد من نقاط الضعف الأساسية في النظام الحالي لفرض الضرائب على الشركات في الاقتصاد الرقمي، فإن القلق العام يكمن في دافعي الضرائب (الشركات) وسلوكهم في تقليل الضرائب حيث إن تقليل الضرائب (على الشركات)، الذي يُصنف غالبًا في الأدبيات "تجنب الضرائب" هو نتيجة أية معاملة لها تأثير على المسؤولية الضريبية الصريحة للشركة من خلال الإفادة من أي سلوك غير قانوني الذي تمارسه الشركات فيما يسمى "بالتخطيط الضريبي" والذي يعني دفع أقل ضريبة ممكنة وتتراوح أنشطة التخطيط الضريبي هذه من الأنشطة الحقيقية التي تفضل الضرائب (أي الاستثمار في بلد منخفض الضرائب أو الأصول منخفضة الضرائب) إلى أنشطة مصطنعة أكثر تستهدف على وجه التحديد لتقليل الضرائب (على سبيل المثال، التسوق بموجب المعاهدة من خلال الشركات القابضة). وهنا من المهم التمييز بين الأنشطة الحقيقية وأنشطة التخطيط الضريبي المنظمة قانونًا عند تقييم السياسة الحالية وسلوك الشركة ومقترحات الإصلاح. وتبحث الدراسات الحديثة في مقارنة الاستثمارات التقليدية مع الاستثمارات في الاقتصاد الرقمي ومتوسط معدلات الضرائب للاستثمارات الافتراضية المربحة في نماذج الأعمال الرقمية وتقارن الأعباء الضريبية الفعالة للاستثمارات الهامشية والمربحة في أصول نماذج الأعمال التقليدية (الآلات والمباني الصناعية والمخزون والأصول المالية والملكية الفكرية المكتسبة) مع تلك الاستثمارات في نماذج الأعمال الرقمية (البرامج المطورة والمكتسبة ذاتيًا، وأجهزة تكنولوجيا المعلومات، والملكية الفكرية المطورة والمكتسبة ذاتيًا)، ومن ثم لا ينبغي إلقاء اللوم على الشركات التي تمارس التجنب الضريبي إذا كانت التزاماتها الضريبية المبلغ عنها تعاني من انخفاض، لأنه من الواضح أن صانعي السياسات يعتزمون اتخاذ مثل هذه القرارات لأن الاستثمار الأجنبي المباشر بشكل عام والاستثمارات في التقنيات الرقمية من المتوقع أن تحفز النمو الاقتصادي وتزيد من معدلات التوظيف، على سبيل المثال تقدم الحكومة الأيرلندية والحكومة الإيطالية حوافز ضريبية تبلغ حوالي ١٣ مليار يورو لتحفيز الاستثمار في إجراءات المنصات الصناعية الرقمية فإذا انخرطت الشركات في هذا السلوك فيجب مكافحته

بتدابير مكافحة التجنب من خلال تطوير التشريعات ذات الصلة على مدار العقود الماضية وتنفيذها في قانون الضرائب المحلي وفقًا لخطة عمل BEPS والتوجيهات الصادرة عن المفوضية الأوروبية ومع ذلك، فإن مثل هذا التخطيط الضريبي الصارم لا يتعلق بالاقتصاد الرقمي فحسب لذا يجب تطبيق التدابير ذات الصلة بالتساوي لجميع قطاعات الاقتصاد.

ج. تآكل القاعدة وتحويل الأرباح (Base Erosion and Profit Shifting) (BEPS): هو ذلك الاصطلاح الذي أطلقته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تستغل الفجوات وعدم التطابق في القواعد الضريبية لتحويل الأرباح بشكل مصطنع إلى مواقع منخفضة الضرائب أو بدون ضرائب حيث يكون النشاط الاقتصادي قليلاً أو معدوماً وعلى الرغم من أن بعض المخططات المستعملة قانونية، فإن معظمها غير قانوني، وهذا يقوض نزاهة الأنظمة الضريبية وسلامتها لأن الشركات التي تعمل عبر الحدود يمكن أن تستعمل نظام BEPS للحصول على ميزة تنافسية على الشركات التي تعمل على المستوى المحلي، علاوة على ذلك عندما يرى دافعو الضرائب أن الشركات متعددة الجنسيات تتجنب بشكل قانوني ضريبة الدخل، فإنها تقوض الامتثال الاختياري لجميع دافعي الضرائب وتعدّ هذه الاستراتيجيات ذات أهمية كبرى بالنسبة للبلدان النامية بسبب اعتمادها الكبير على ضريبة دخل الشركات، وخاصة من الشركات متعددة الجنسيات. ومن ثم ترى OECD منذ بداية العمل على مشروع BEPS أنه من المهم إشراك البلدان النامية في جدول الأعمال الضريبي الدولي لضمان حصولها على الدعم لتلبية احتياجاتها الخاصة وقد شاركت البلدان النامية منذ بداية مشروع BEPS الذي يناقش أكثر من ٨٠ بلداً نامياً وغيره من البلدان غير الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OECD وبلدان في غير مجموعة العشرين، التحديات التي تطرحها استراتيجيات BEPS من خلال المشاركة المباشرة في لجنة شؤون المالية العامة، والاجتماعات الإقليمية بالشراكة مع منظمات الضرائب الإقليمية، وقد طورت OECD خمسة عشر أسلوباً لكي تقوم الأنظمة الضريبية بالحيلولة دون حدوث التجنب الضريبي من قبل الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات عن طريق تحويل أرباحها إلى الدول النامية التي يعدّ نظامها الضريبي غير كفوء في معالجة الضرائب الدولية بخصوص تلك الشركات الكبرى، بحيث قامت OECD بعمل خمسة عشر إجراءً لتزويد الحكومات بالأدوات المحلية والدولية اللازمة للتعامل مع .BEPS وقد أصبح لدى البلدان الآن بالفعل الأدوات اللازمة لضمان فرض الضرائب على الأرباح في الحالات التي يتم فيها تنفيذ الأنشطة الاقتصادية التي تحقق الأرباح حيث يتم إنشاء القيمة الحقيقية للضرائب الدولية التي تسعى الشركات متعددة الجنسيات للتخلص منها عن طريق استراتيجياتBEPS.

وتقوم دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ودول مجموعة العشرين والدول النامية التي شاركت في تطوير حزمة BEPS بوضع إطار ضريبي دولي حديث يتم بموجبه فرض ضريبة على الأرباح حيثما يحدث النشاط الاقتصادي وإنشاء القيمة الضريبية التي سيتم المحاسبة عليها. وسيتم تنفيذ العمل لدعم جميع البلدان المهتمة بتطبيق هذه القواعد وتطبيقها بطريقة متسقة ومتماسكة، ولا سيما تلك التي يشكل بناء القدرات المالية لها أهمية كبيرة، ومن ثم، فإن مفهوم "تآكل القاعدة" للغايات الضريبية هو استعمال التدابير المالية والتخطيط الضريبي لتقليل حجم أرباح الشركة الخاضعة للضريبة في بلد ما، يتم تحقيق ذلك في كثير من الأحيان عن طريق هيكلة

الدخل للحصول على معاملة ضريبية أكثر ملاءمة أو عن طريق إيجاد طرق لشطب نفقات النشاط الاقتصادي مقابل الدخل الخاضع للضريبة، (سلمان، ٢٠١٩: ١)

ومن الموثق جيدًا أن الشركات تحدد موقع الأصول غير الملموسة استراتيجيا مثل قيمة براءات الاختراع في البلدان منخفضة الضرائب. الفهم الشائع هو أن الشركات الرقمية تعتمد بشكل كبير على الأصول غير الملموسة ومع ذلك، غالبًا ما تختلف هذه الأصول غير الملموسة عن تلك الواردة في البيانات المالية أو التي يتم قياسها في إحصاءات براءات الاختراع والعلامات التجارية ويمكن أن تأخذ شكل رأس المال التنظيمي والبرامج والمنصات المطورة ذاتيًا والبيانات المعالجة، من بين أمور أخرى نموذجًا نظريًا وبعض الأدلة التجريبية المتسقة على أن التجارة الإلكترونية تقلل من تكلفة تحويل الدخل وتمكن الشركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة من خفض معدلات الضرائب الفعالة التي تم الإبلاغ عنها وفقًا لمعايير GAAP وبصرف النظر عن ذلك، لا يوجد شيء عن التحول القوي للدخل في الاقتصاد الرقمي، أي ما إذا كانت الشركات تستخدم الأصول غير الملموسة المذكورة أعلاه بشكل استراتيجي لتسهيل تخطيط ضريبة الدخل (Grinberg, 2018: 91)

ويعد تحصيل الضريبة أكثر مراحل إدارة الضرائب تحديا خاصة لمعاملات الضرائب التي تخص غير المقيمين والتي تتحمل مخاطر التهرب الضريبي بشكل أكبر بسبب عدم التزام الشركات غير المقيمة وتحويل أرباحها إلى الملاذات الضريبية، باستعمال التخطيط الضريبي والآثار الناتجة عنه، لذلك تلجأ بعض الدول إلى اتباع الامتثال الضريبي الطوعي من خلال إعطاء المكلف الحق في تقديم إقراره الضريبي وتصنيف أنشطتهم التجارية مما يعزز الامتثال الضريبي وكذلك للحد من مخاطر الإجراءات التعسفية من جانب الإدارات الضريبية. (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021: 69)

د. فضلا عن الكثير من التحديات الناتجة عن قصور التشريعات وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الرقمية في بعض البلدان وخاصة البلدان النامية عن التعامل مع البيئة الرقمية كما هو الحال في الاقتصاد التقليدي سواء فيما يخص الضرائب المحلية أو الضرائب الدولية عابرة الحدود.

٣. التحديات المهنية: كل مهنة لها منظمات محلية ودولية تنظم التعليمات والقواعد والمعايير الخاصة بها ولازالت المعايير المحاسبية لم تحدد بشفافية حدود التعاملات الرقمية فيما يتعلق بالضرائب في هذه البيئة، بسبب طبيعة بيئة الاقتصاد الرقمي المتغيرة بشكل دائم ومستمر واتسامها بعدم الثبات، إلا أن الكثير من المنظمات المهنية والمحاسبية تعمل بشكل دؤوب لإصدار معايير تنظم عملية التحاسب الضريبي في ظل الاقتصاد الرقمي وبالفعل فقد أصدرت بعض الارشادات التي تأمل ان يتم اعتمادها بوصفها معاييراً ثابتة ومعتمدة.

٤. تحديات سياسية: تتمثل بتأثير قرارات صانعي السياسات على الاقتصاد الرقمي وبالنتيجة على الضرائب الرقمية وضرورة التعامل قانونيا مع المخالفات ومنع الملاذات الضريبية التي تستعملها بعض الشركات بوصفها نوعاً من أنواع التخطيط الضريبي لدفع أقل ضريبة ممكنة تحت غطاء القانون، ومحاولتها في إخفاء الدخل والأصول في الخارج وقدرة الدولة على التعامل مع المخالفات الضريبية ومحاسبة المسؤولين عنها.

٥. تحديات لوجستية: ناتجة عن تحركات الأشخاص والسلع والخدمات عبر الحدود وجميع التعاملات اليومية المختلفة بكافة تفاصيلها.

سادساً. المعالجات والحلول لمشكلات فرض الضرائب على التعاملات الرقمية: يمكن تبويب خيارات فرض الضرائب على التعاملات الرقمية إلى خيارات الحل الفردي وخيارات الحل الدولي وكما يأتي: (عقل وطه، ٢٠١٩: ٢٠٩)

١. خيارات الحل الفردي: والتي تتمثل في التدابير المقترحة والمطبقة عمليا إلى حد ما من جانب واحد والتي هي حلول فورية قصيرة الأجل غير متفق عليها دوليا تستهدف بشكل أساس فرض الضرائب على الاقتصاد الرقمي بالمفهوم الضيق حيث انها تعتمد على الفصل بين نماذج الاعمال الرقمية ونماذج الاعمال غير الرقمية وتتضمن هذه الخيارات التدابير الآتية:

أ. الضريبة المستقطعة من المنبع على المعاملات الرقمية: وتقع مسؤولية الاستقطاع من المنبع على كل شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الدولة، وذلك على المبالغ التي تدفع لغير المقيم مقابل المعاملات الرقمية المنجزة كليا أو جزئيا في الدولة، ويتم توريد هذه الاستقطاعات إلى السلطات الضريبية وتتمثل مشكلة هذه الضريبة في انها تفرض عبئا إداريا إضافيا على المشتري/المستفيد من الخدمة الرقمية، حيث سيصبح المشتري مسؤولا عن جزء من التزامات البائع ومن ثم رفض الشركات الأجنبية المقدمة للخدمات الرقمية هذه الضريبة مما ينقل عبئها إلى المستفيدين من هذه الخدمات فضلا عن مشكلة الفصل بين المعاملات الرقمية والمعاملات غير الرقمية (مع الأخذ بنظر الاعتبار أنه على المدى الطويل سيكون الاقتصاد بأكمله رقميا) وفي التطبيق العملي يمكن أن تسبب هذه الضريبة مشكلة للبنوك التي تدير معاملات الدفع، وأن اختلاف معدلات الضريبة المستقطعة من قبل البلدان المختلفة التي تقدم مثل هذه الضريبة يمكن أن يؤدي إلى الازدواج الضريبي وتفاقم بيئة الأعمال في البلاد وتدفع الشركات التي تستخدم المعاملات الرقمية إلى ان تحول أنشطتها إلى أخرى، وفيما يتعلق بالسلطات الضريبية تعد عملية إدارة هذه الضريبة معقدة للغاية في ظل تعدد الاتفاقات الضريبية الثنائية وقد تم اعتماد هذه الضريبة في اليابان بنسبة ٨% على الخدمات الرقمية عبر الحدود للعملاء في حين فرضت الأرجنتين ضريبة استقطاع بنسبة ٣% من سعر الخدمات على الأنترنت.

ب.ضريبة الأرباح المحولة: قدمت المملكة المتحدة في أبريل ٢٠١٥ ضريبة الأرباح المرحلة لمعالجة التهرب الضريبي من الشركات متعددة الجنسية واستهدفت هذه الضريبة الشركات التي تقوم بتحويل أرباحها إلى دول الملاذات الضريبية أو إعادة الاستثمار في الخارج من خلال فرض ضريبة بنسبة ٢٥% على الأرباح التي يتم تحويلها بشكل مصطنع من المملكة المتحدة، وعلى الرغم من كون نطاق الضريبة واسع للغاية إلا أن أهم الشركات التي تطبقها على معاملاتها شركة غير تابعة للمملكة المتحدة تبيع السلع والخدمات لعملاء المملكة المتحدة حتى لو تم تسليم المنتجات الرقمية عبر الأنترنت فحسب أو شركة غير تابعة للمملكة المتحدة لديها كيان مقره في المملكة المتحدة ويقدم خدمات مثل المبيعات أو التسويق أو المكتب الرئيس أو شركة غير بريطانية لديها موظفون يؤدون أنشطتهم في المملكة المتحدة أو شركة مقرها المملكة المتحدة لها عمليات في الخارج.

ج.ضريبة المعادلة: حيث قدمت حكومة الهند عام ٢٠١٦ ضريبة معادلة بمعدل ٦% من اجمالي إيرادات المعاملات الرقمية بما في ذلك الإعلان عبر الأنترنت وتوفير مساحة أو أي مرفق آخر للإعلان الرقمي على ان يتم خصم الضريبة من قبل المتلقي في الهند وكان الهدف من هذه الضريبة حل مشكلة فرض الضرائب على دخل الشركات الرقمية متعددة الجنسيات وتخصم هذه الضريبة

من ضريبة الدخل لشركات التكنولوجيا الرقمية في الهند وتتميز هذه الضريبة بطبيعتها المباشرة فهي لا تحتاج إلى تغطية الاتفاقيات الضريبية والهدف منها هو حل المعاملة غير المتكافئة للشركات الأجنبية والمحلية.

د. ضريبة الخدمات الرقمية: نشرت المفوضية الأوربية في مارس ٢٠١٨ مقترحاً بفرض الضريبة على الخدمات الرقمية في الاتحاد الأوربي استهدف في الأساس إيرادات الخدمات الرقمية التي تحققها الشركات متعددة الجنسيات العاملة في التكنولوجيا للعملاء داخل حدود الاتحاد الأوربي دون ان تدفع حصة عادلة من الضرائب والتي تسمح نماذج أعمالها بسحب الأرباح المكتسبة رقميا إلى مناطق تتوافر فيها الضرائب منخفضة وتبقى هذه الضريبة سارية إلى أن يتم التوصل لاتفاق عالمي حول كيفية التعامل ضريبيا مع الاقتصاد الرقمي الا أن هذا الاقتراح لم يحصل على موافقة الاتحاد الأوربي مما دفع العديد من الدول إلى إيجاد حلول أخرى حيث قامت فرنسا بفرض ضريبة على الخدمات الرقمية بنسبة ٣% من اجمالي الإيرادات المتأتية من النشاطات الرقمية التي تشمل مستخدمين فرنسيين إلى جانب الإيرادات المتأتية من بيع الإعلانات الرقمية أو تقديم وساطة إلكترونية وكذلك إيطاليا قامت بتطبيق ضريبة مشابهة في بداية يناير ٢٠٢٠، وهناك قرابة ٤٠ دولة مختلفة منها استراليا والمكسيك ونيوزلندا وكوريا الجنوبية وإسبانيا والنمسا وجمهورية التشيك وتركيا في مراحل مختلفة من الاستعداد للضرائب من هذه النوعية أو فرضها على منصات التواصل الاجتماعي ومحركات البحث الإلكتروني والأسواق الإلكترونية.

٢. خيارات الحل الدولي: وتتمثل خيارات الحل الدولي في مقترحات اصلاح الإطار الضريبي الدولي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهي حلول طويلة الأجل تقوم على ركيزتين أساسيتين: الأولى تعتمد على أساس انهاء مبدأ الضرائب على الدخل وفقا للحضور المادي للبلاد بينما تقوم الثانية على هدف إيقاف المنافسة الضريبية وتحويل الشركات لأرباحها إلى دول ذات ضرائب اقل والتي تعني تعديل جوهري في الإطار الضريبي الدولي لمواجهة تحديات فرض الضرائب على المعاملات الرقمية.

سابعاً. متطلبات التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية: أصبحت شركات تكنولوجيا المعلومات الضخمة تهيمن على الاقتصاد العالمي من خلال نماذج أعمالها المميزة كما أن هذه الشركات تحتفظ بأرباحها الضخمة في البلدان ذات معدلات الضرائب المنخفضة أو في الملاذات الضريبية لأغراض التهرب الضريبي، وأنها لا تدفع ضرائب كافية في البلدان التي يوجد فيها مستهلكوها وحيث تنشأ أرباحها ولا تهيمن شركات تكنولوجيا المعلومات العملاقة والمعروفة مثل Google وAmazon وFacebook وApple على المشهد التقني فحسب بل على الاقتصاد ككل بشكل متزايد وعلى الرغم من ذلك تقدر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن شركات تكنولوجيا المعلومات الكبيرة تتجنب الضرائب من ١٠٠ مليار دولار إلى ٢٤٠ مليار دولار سنويًا، أي ما يعادل ٤٪ إلى ١٠٪ من عائدات ضرائب الشركات العالمية، كما مكّن الاقتصاد الرقمي الشركات من تقديم الإعلانات وجذب العملاء من خلال الخدمات عبر الحدود باستعمال منصات الأنترنت فلم يعد المستهلكون بحاجة إلى شراء تسجيلات أو أقراص مضغوطة للاستماع إلى موسيقى البيتلز ويمكنهم الاستماع إلى هذه الموسيقى من خلال خدمات التنزيل .ونتيجة لذلك، فقدت البلدان المستهلكة الأساس امكانية تحصيل ضرائب الشركات من مشغلي الأعمال الذين يقدمون الخدمات، وعانت من انخفاض إيراداتها الضريبية (Shigeki, 2019: 1)

وترى الباحثة أن التحاسب الضريبي في البيئة الرقمية يتطلب مجموعة من العناصر الواجب توافرها لضمان فاعلية التحاسب الرقمي وهي كالآتي:

١. تشريعات ضريبية وتعليمات تتسم بالمرونة الكافية تلائم بيئة الاقتصاد الرقمي والمتغيرات التي طرأت عليها.
٢. بنية تحتية للأعمال الإلكترونية للإدارة الضريبية لتمكينها من متابعة اعمالها كشبكات الأنترنت والاتصالات والأجهزة والبرامج اللازمة.
٣. كادر متخصص ومسلح بالمعرفة التقنية والمهنية اللازمة لعملية التحاسب الضريبي.
٤. متابعة رقابية داخلية وخارجية على الإدارة الضريبية والجهات الخاضعة للتحاسب الضريبي مؤهلة لمثل هذه التعاملات بامتلاكها المعرفة التقنية والمهنية اللازمة.
٥. رقمنة الإدارة الضريبية من خلال توفير دعم تقني للإدارات الضريبية من قبل قطاعات تكنولوجيا المعلومات والقطاعات الرقمية من خلال توفير البرامج والمنصات التي تدعم عملية التحاسب الضريبي.
٦. دعم الجهات الحكومية المختصة كالبنوك من خلال عمليات الدفع الإلكتروني وتوفير المتطلبات اللازمة.
٧. الاستعانة بخبراء وممثلي دول رائدة في مجال تحصيل الضريبة الرقمية.
٨. نشر الوعي في المجتمع الضريبي حول أهمية رقمنة الضرائب بالاعتماد على التقنيات المبتكرة في مجال الضرائب ومواكبة التقدم في مجال الضرائب.

ثامناً. الاستنتاجات والتوصيات:

أ. الاستنتاجات:

١. تعني رقمنة الضرائب استعمال التكنولوجيا أو الأجهزة الإلكترونية لحساب الضرائب ودفع الضرائب وتسجيل قاعدة بيانات دافعي الضرائب من بين أمور أخرى، من أجل تعزيز نظام ضريبي فعال.
٢. تتمثل الفجوة التشريعية في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق وطبيعة المعاملات التجارية التقليدية في معالجة المعاملات التجارية الرقمية، ولهذا لابد من إعلان الدول المتخلفة عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة بما يتوافق وطبيعة التعاملات الرقمية.
٣. تتمثل الفجوة الإدارية بإمكانيات الإدارة المختصة بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية والتي يجب عليها استعمال التقنيات والابتكارات لضمان مستوى اعلى من كفاءة أداء النظام الضريبي في مجال حصر وفحص وتحصيل الضرائب.
٤. تعني الفجوة المفاهيمية قصور المجتمع الضريبي في فهم المعاني والمفاهيم المتعلقة بالمعاملات الرقمية كفجوة تحديد طبيعة بعض السلع والمنتجات مثل برامج الحاسوب الآلي والصور والتسجيلات الموسيقية وغيرها.
٥. تؤثر المنصات الرقمية على النظام الضريبي والمعاملة الضريبية بسبب العمل بدون وجود مادي ملموس والاعتماد الكثيف على الأصول غير الملموسة والاعتماد على البيانات الضخمة ومشاركة المستخدم النشط في خلق القيمة وغيرها.
٦. هناك العديد من التحديات والمشاكل التي تواجه فرض الضرائب على التعاملات الرقمية والتي أهمها صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي وسهولة تحويل الأرباح وغموض الاقتصاد الرقمي.

٧. تؤدي المعرفة الضريبية إلى امتثال ضريبي والتي تتحقق من خلال معرفة مسؤوليات دافعي الضرائب وحقوقهم والوعي بالعقوبات وتقديم تحديثات بشأن التغييرات في التشريعات الضريبية وتشجيع الأفراد وحثهم على دفع الضرائب.
٨. تمثل التشريعات المواكبة لبيئة الاقتصاد الرقمي اهم متطلبات نظام التحاب الضريبي فضلا عن الكوادر المؤهلة والبنية التحتية اللازمة والجهات المختلفة الداعمة للعملية التحاسب الضريبي.

ب.التوصيات:

١. تأهيل الإدارة الضريبية التأهيل العلمي والتقني لتكون قادرة على التعامل مع أنشطة وعمليات الشركات الرقمية.
٢. توفير الدورات التدريبية والتعليم المستمر في ظل الاقتصاد الرقمي المتغير لمواكبة التطورات المتتابعة في هذا الاقتصاد.
٣. توفير الإمكانيات المادية من حيث البنية التحتية والأجهزة والمعدات والمنصات الرقمية والبرامج الداعمة لعمل الإدارة الضريبية والتدريب عليها بشكل مستمر.
٤. توفير قاعدة بيانات متكاملة لدى الإدارة الضريبية وتحديثا باستمرار بالرجوع الى مسجل الشركات لمعرفة الشركة التي يجب محاسبتها ضريبيا وحصر الشركات المتهربة ضريبيا ليتم ملاحقتها قانونيا وتطويعها بالطرق القانونية للخضوع للضريبة.
٥. الاعتماد على الكوادر الكفؤة الحاصلة على مستويات معينة من التدريب والمعرفة التقنية والمهنية وتشجيعا من خلال الحوافز المادية والمعنوية المتمثل بدرجة عالية من الاستقلالية والخصوصية او من خلال ارتباطها المباشر بجهات عليا في الدولة.
٦. اعتماد معايير حوكمة وتكنولوجيا المعلومات في إدارة تعاملات الشركات الرقمية وتحديثها لتتلاءم والتغييرات المستمرة في الاقتصاد الرقمي بحيث تكون دائما ملائمة لواقع التعاملات في الشركات الرقمية من خلال وضع حدود لهذه التعاملات وهو تحدي كبير للإدارة الضريبية في ظل ضعف الكوادر العاملة في الإدارة الضريبية في إدارة التعاملات الرقمية المتطورة وتطبيقاتها الحديثة.
٧. وضع هيكل للحوافر الضريبية المقترحة لدعم وتشجيع الاقتصاد الرقمي وتجنبا لانخفاض الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات في الاجل الطويل وتطوير نشاط المنصات الرقمية لمواكبة التطورات وتشجيع التقدم والابتكار.
٨. متابعة الشركات التي لديها تعاملات رقمية وحصرها وفرض توثيق الأمور القانونية المتعلقة بتسجيل هذا النوع من الشركات والمشروعات لدى مسجل الشركات بالاعتماد على الجهاز المعلوماتي وهيئات الاعلام والاتصالات التي تتعامل مع هذا النوع من الشركات.
٩. تشجيع الشركات الرقمية على الامتثال الضريبي من خلال الأنظمة المرنة وطرق تسديد الضريبة من خلال اعتماد تقسيط المبالغ ومتابعة التزام هذه الشركات.
١٠. توفير الدعم الكامل من قبل الجهات ذات العلاقة بتعاملات الشركات الرقمية كهيئات الاعلام والاتصالات والبنوك والجهات الرقابية، لتمكين الإدارة الضريبية من اخضاع الشركات الرقمية للامتثال الضريبي.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. البار، عدنان مصطفى، (٢٠٢٠)، المحاسبة السحابية، تجمع مشرفي المعلومات العرب، https://www.arab-cio.org/
٢. حامد، سمحي عبد العاطي وإبراهيم، أحمد محمد، (٢٠١٩)، إطار مقترح للمعاملة الضريبية لأنشطة وعمليات تكنولوجيا البلوك تشين في مصر: دراسة اختبارية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد ١، العدد ٢، جامعة قناة السويس.
٣. سلمان، جواد نبهان، (٢٠١٩)، تآكل القاعدة وتوزيع الأرباح (Beps): https://maqam.najah.edu/
٤. عبدالله، آمال علي إبراهيم، (٢٠٢١)، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية (مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري)، مجلة البحوث المالية، مجلد ٢٢، العدد الأول، جامعة بورسعيد.
٥. عقل، يونس حسن وطه، محمد حارس، (٢٠١٩)، مدى إمكانية فرض ضريبة الخدمات الرقمية على الاقتصاد الرقمي في مصر، دراسة اختبارية، المجلة العلمية للدراسة المحاسبية، جامعة قناة السويس، العدد الثاني.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. brown, brad, (2020), Tax departments are driving innovation. Innovation is driving transformation. https://home.kpmg/.
2. Gillis, Tim, (2019), Digitization of tax, Global Head of Tax Technology and Innovation, https://assets.kpmg/.
3. Grinberg, Itai, (2019), International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate, https://papers.ssrn.com/.
4. icaew, (2018), cash and digital payments in the new economy: call for/evidence, https://www.icaew.com.
5. liganya,Bhoke Salome, (2020), taxation of e. commerce prospects and challenges for Tanzania, Adissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the Award of the degree of master of Business Administration in Corporate Management (MBA-CM) of Mzumbe University.
6. Lucas-Mas, Cristian Óliver & Junquera-Varela, Raúl Félix, (2021), Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency, 1 International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank.
7. oecd, (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, https://www.oecd-ilibrary.org/.
8. Olbert, Marcel & Spengel, Christoph, (2019), Taxation in the Digital Economy-Recent Policy Developments and the Question of Value Creation, https://madoc.bib.uni-mannheim.de/51302/1/dp19010.pdf.
9. shigeki, Morinobu, (2019), How Should the Digital Economy Be Taxed, https://www.nippon.com/.