

التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية

Tax challenges arising from the digital economy and efforts to address them with reference to the case of Arab countries

طالم صالح¹

¹ جامعة تيسمسيلت (الجزائر) ، talem.salah@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ القبول : 01 / 08 / 2022

تاريخ الاستلام: 01 / 06 / 2022

ملخص : تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على اهم التحديات الضريبية الناشئة عن تنامي نماذج الاعمال الرقمية تحت مظلة ما بات يعرف اليوم بالاقتصاد الرقمي، هذه النماذج التي ظهرت وتنامت بشكل لافت للانتباه خلال الأونة الاخيرة توازيا وتماشيا مع التطورات الحاصلة في التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصالات جعلت من الانظمة الضريبية المحلية والدولية في صورتها الحالية غير قادرة على التعاطي معها والسيطرة عليها، ومن ثم برزت مشكلة جوهرية امام رسمي السياسات المالية عرفت بظاهرة "التجنب الضريبي للاقتصاد الرقمي"، وللخوض في حيثيات الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باعتبارها اكثر المناهج استخداما في ميدان العلوم الانسانية والاجتماعية، فالجانب الوصفي منه كان لغرض الوقوف على الجوانب النظرية والأسس الفكرية المرتبطة بالموضوع، اما الجانب التحليلي فكان لغرض تحليل بعض البيانات والإحصائيات الواردة في فحوى الدراسة، اما النتائج المتوصل اليها فهي عديدة أبرزها وأهمها: - أن الاستمرار في تنامي الأنشطة الرقمية دون مراقبتها بتكييف لقواعد النظم الضريبية الحالية قد اضحى يشكل خطرا على استقرار المنظومة الاقتصادية برمتها، وذلك من حيث تآكل الاوعية الضريبية و المساس بقواعد المنافسة النزيهة فضلا عن الاخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية.. الخ

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي؛ التحصيل الضريبي؛ التآكل الضريبي؛ أنشطة الاقتصاد الرقمي؛
تصنيف Jel: O3 , H26 , H22 , H21

Abstract: This study aims to shed light on the most significant tax challenges arising from the growth of digital business models in the context of what has come to be known as the digital economy. These models that have emerged and developed considerably in recent times, with the development of information and communication technologies, have meant that local and international tax systems in their current form are not able to do deal with and control them, and as a result,

a fundamental problem has arisen for financial policy makers, known as the "digital economy tax avoidance" phenomenon, and in order to deepen the subject, the method of descriptive analysis was chosen because it is the most widely used method in the field of human and social sciences. The descriptive aspect for the theoretical aspects and fundamental thoughts related to the subject, and for the analytical aspect, it was in order to analyse the data and statistics used in this study. As for the results of this study, the main ones can be summarized as follows: -The continued growth of digital activities without being accompanied by an adaptation of the rules of the current tax systems has become a threat to the entire economic system, in terms of erosion of tax bases and compromise rules of fair competition; as violating the principle of social justice.

Keywords: tax system; tax collection; tax erosion; digital economy activities;

Jel classification code : H21 , H22 , H26 , O3

1- مقدمة:

ادت الطفرة التي شهدها قطاع التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات (NTIC) خلال الفترة الاخيرة الى ظهور انواع جديدة من نماذج الاعمال التي لم تكن موجودة من قبل ولم تعدها النظم الضريبية القائمة في شكلها الحالي، حيث اتاحت الفرصة امام منشآت الاعمال من تقديم منتجات مبتكرة و النفاذ الى اسواق جديدة وإجراء تعاملات تجاوزت الحدود الوطنية والإقليمية، بشكل ضاعف من نمو حجم الاعمال الرقمية وعلى رأسها نشاط التجارة الالكترونية.

خلقت هذه المستجدات تحديات امام النظم الضريبية المحلية والدولية القائمة، حيث لم تعد هذه الاخيرة قادرة على السيطرة على مختلف نماذج الاعمال المستحدثة واحتواءها داخل الدائرة الاقتصادية المعتادة وإخضاعها لقواعد النظم الضريبية المألوفة، وان البقاء على مثل هذا الوضع قد اصبح يشكل خطرا على المنظومة الاقتصادية برمتها، ليس فقط في مجال فقدان الحصيلة الضريبية وهجرة الاعمال صوب الملاذات الضريبية الآمنة، ولكن ايضا في مجال المساس بقواعد المنافسة النزيهة والإخلال بمبادئ العدالة الاجتماعية ما بين المشروعات سواء على المستوى الداخلي او على مستوى التجارة الخارجية.

وإدراكا من خطورة هذا الوضع وما سينجر عنه من تداعيات على المالية العامة للدول النامية والمتقدمة على حد سواء، سارعت الدول فرادى وجماعات وتوالت المبادرات والاقتراحات الهادفة الى تكيف النظم الضريبية القائمة بشكلها الحالي مع تحديات البيئة الرقمية الجديدة بشكل يضمن حق كل دولة في الحصول على حصتها العادلة من الضريبة، وفي هذا الصدد ظهرت مبادرات عالمية تمثلت في اهتمام مجموعة العشرين (G20) لتي كلفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ببحث ودراسة هذا الموضوع تحت مسمى مشروع " تاكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح"، وفي انتظار الوصول الى حلول ضريبية موحدة متفق عليها في اطار هذا المشروع، ظهرت مبادرات ومحاولات على المستوى الفردي، كان من اهمها مبادرة فرنسا المعروفة بالضريبة على الخدمات الإلكترونية ومبادرة الهند المعروفة بضريبة التكافؤ.

1-1: اشكالية الدراسة: تبحث هذه الدراسة في مختلف التحديات الضريبية الناشئة عن تنامي الانشطة الرقمية التي باتت تواجهها النظم الضريبية باعتمادها القواعد والأسس الحالية (التقليدية)، واهم المبادرات والجهود الوطنية والدولية المتخذة لاحتواء ومعالجة مثل هذه التحديات، وعليه فان السؤال الرئيسي الذي تدور حوله الدراسة يمكن صياغته على النحو التالي: ما هي الجهود المبذولة و المبادرات المتخذة محليا

ودوليا لأجل تعزيز كفاءة النظم الضريبية في ظل التحديات الضريبية الناشئة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي ؟

2-1: فرضيات الدراسة: كإجابة أولية عن الاشكالية المطروحة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- أحدث التحول الى الاقتصاد الرقمي نماذج اعمال رقمية حديثة لم تعدها النظم الضريبية من قبل؛
- تمخضت عن نماذج الاعمال الرقمية الحديثة تحديات ضريبية جعلت النظم الضريبية المحلية والدولية في صورتها الحالية غير قادرة على التعاطي معها؛
- تباينت الجهود المبذولة لمعالجة التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي مابين القطرية والدولية، وهي جهود تحتاج في الوقت الحالي الى المزيد من التسريع والتفعيل لغرض الحد من ظاهرة التجنب الضريبي.

3-1: اهمية الدراسة: تكتسي هذه الدراسة اهمية علمية وعملية، فمن الناحية العلمية تلقي الدراسة الضوء على الافكار والمبادئ الضريبية الجديدة التي يتناولها الفقه الضريبي ورسمي السياسات الضريبية في مختلف دول العالم بشأن معالجة مشكلة فرض الضريبة على المعاملات (الانشطة) الرقمية، اذ لم تعد المبادئ الضريبية التقليدية السائدة ملائمة لهذا النوع الجديد من الممارسات، واهمية عملية تسعى من خلالها الدراسة الى تبيان الواقع الضريبي المتعلق بالاقتصاد الرقمي سواء ما كان نتيجة المبادرات الفردية (القطرية) التي قامت بها بعض الدول للتجديد بفرض الضريبة على الانشطة الرقمية ومنها ما يعرف في الهند بضريبة التكافؤ، او ما يعرف في فرنسا بالضريبة على الخدمات الالكترونية، بجانب المبادرات الدولية كالمبادرة التي تبنتها مجموعة دول العشرين (G20) وعهدت الى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للبحث فيها ووضع الحلول التي يمكن توافيق الدول بشأنها وذلك في اطار ما يعرف بمشروع "تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح" الذي اختلفت رؤى الدول النامية والمتقدمة بشأنه.

4-1: اهداف الدراسة: نسعى من خلال تقديم هذه الورقة البحثية الى بلوغ الاهداف التالية:

- التعرف على مفهوم الاقتصاد الرقمي و تبيان اهم خصائصه من المنظور الضريبي؛
- عرض اهم ميادين و مجالات ممارسة أنشطة الاقتصاد الرقمي؛
- تشخيص اهم التحديات الضريبية الناشئة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي؛
- الوقوف على مختلف الجهود والمبادرات المحلية والدولية المتخذة لاحتواء التحديات الضريبية الناشئة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي؛
- استعراض جهود الدول العربية في مجال التعامل مع التحديات الضريبية الناشئة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي.

2: اطار مفاهيمي حول الاقتصاد الرقمي؛ حظي موضوع الاقتصاد الرقمي باهتمامات مراكز البحوث والمنظمات الدولية بحثا وتمويلا، نظرا لدوره المتزايد في دفع النمو الاقتصادي وتحسين القدرات التنافسية وتحقيق التنمية الشاملة والمستدامة، لذلك بات الانخراط فيه امرا ضروريا ليس فقط لمواكبة التطورات العالمية الحاصلة في مجال التكنولوجيا، ولكن ايضا للاستفادة من المزايا والحلول والابتكارات التي بات يوفرها في العديد من المجالات، وفيما يلي سنحاول اعطاء نظرة حول بعض المفاهيم المرتبطة به،

1-2: تعريف الاقتصاد الرقمي: لا يوجد تعريف موحد حتى الآن حول العالم بخصوص الاقتصاد الرقمي، إلا أن هناك محاولات من طرف بعض المنظمات الدولية المهتمة ومراكز الدراسات المتخصصة، نحاول أن نورد البعض منها فيما يلي:

- يعرف الاقتصاد الرقمي على أنه الاقتصاد الذي يوظف التقنيات الرقمية في تطوير الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية من خلال زيادة كفاءة انتاج السلع وانجاز الخدمات وتوفير فرص لخلق سلاسل قيمة جديدة (صندوق النقد العربي، 2021م، ص193).

- تعرف منظمة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الانكتاد) الاقتصاد الرقمي من خلال مكوناته، وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم مفهوم الاقتصاد الرقمي الى مفهوم ضيق ومفهوم واسع (صندوق النقد العربي، 2021م، ص193)؛ فأما تعريفه الضيق فهو يعبر عما يسمى بالقطاع الرقمي والذي يقصد به "البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات والقطاعات المنتجة لتقنية المعلومات والاتصالات وكذلك قطاع السلع والخدمات الرقمية والخدمات المبنية على المنصات الرقمية"، أما تعريفه الواسع فيقصد به: "استخدام التقنيات الرقمية، أو استخدام تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في انتاج وتوزيع السلع والخدمات".

- كما يطلق على الاقتصاد الرقمي بالاقتصاد المعرفي، أي الاقتصاد القائم على المعرفة سواء كان ذلك بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر، إذ تعتبر المعرفة هي المحرك الرئيسي للنمو الاقتصادي، وذلك من خلال استغلال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات واستخدام الابتكارات الرقمية لإنتاج السلع والخدمات ذات القيمة المضافة (رمضان صديق، 2020م، ص33).

2-2: خصائص الاقتصاد الرقمي من المنظور الضريبي: تتميز أنشطة الاقتصاد الرقمي بالعديد من السمات التي تميزها عن تلك الأنشطة التي تمارس في إطار الاقتصاد العادي، وفيما يلي سنحاول عرض البعض من هذه الخصائص ذات الارتباط الوثيق أو التأثير المباشر على عملية فرض الضريبة:

1-2-2: القدرة على التنقل (الحركية): يتيح الاقتصاد الرقمي مستوى غير مسبوق من القدرة على التنقل والحركية والمرونة (رمضان صديق، 2020م، ص49)، إذ جعلت الرقمنة الأصول غير الملموسة (المعنوية) أكثر أهمية من الأصول الملموسة (المادية)، مما جعل من المنتج الرقمي إمكانية نسخه ونقله عبر الحدود بألاف المرات وبأقل التكاليف وبأقصى سرعة، كما سمحت الرقمنة للشركات من تخفيض التكاليف الأساسية للأعمال واتاحت لها فرصة الاستفادة من انخفاض تكلفة القوى العاملة في العديد من دول العالم، مما اتاح للشركات العاملة في المنتجات الرقمية الوجود في الأسواق العالمية ومنافسة المنتجين المحليين، واخذت تتضاءل الصور التقليدية للمنتجات التي يمكن الحصول عليها رقمياً، حيث تقلص حجم بيع الصحف والكتب وأقراص الموسيقى والأفلام بعد أن أصبح في الامكان قراءتها أو الاستماع اليها عبر شبكات الانترنت.

2-2-2: غياب التعامل الورقي: لا ترتبط أنشطة الاقتصاد الرقمي بوجود أية وثيقة ورقية تثبت وقت أو مكان اتمام المعاملات وهو ما يشكل صعوبة امام النظم الضريبية التقليدية التي تعتمد على النماذج الورقية في اثبات المعاملات وتوثيق الحقوق والالتزامات... الخ، (محمود محمد الدرداش، بدون سنة نشر، ص13) لذي بادرت العديد من الحكومات في وضع قوانين خاصة بالتجارة الالكترونية تقر بحجية المحررات في اجراء المعاملات الالكترونية، لكنها تبقى في بداياتها الاولى والوصول الى حصرها املا بعيد المنال.

3-2-2: الاعتماد على البيانات: تخفض تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من تكلفة جمع وتخزين وتحليل البيانات بشكل مستمر وفقاً لما يعرف بقانون مور، (رمضان صديق، 2020م، ص52) مما يساعد على تقليل

تكلفة المعاملات وينعكس ذلك على تخفيض سعر المنتج فيقبل المستهلكون عليه، ويستخدم الاقتصاد الرقمي تكنولوجيا المعلومات التي تدار عن بعد، مما يمكن المنشأة العاملة في الاقتصاد الرقمي من ان تركز نشاطها في دولة معينة وتتلقى جميع اوامر البيع والشراء من دول العالم الاخرى، وتساعد البيانات التي يتم جمعها من المستخدمين الى تمكين المنشأة من الوصول الى العملاء وتحسين عملية اتخاذ قرارات البيع والشراء وتطوير المنتجات، وحسب ما جاء في تقرير مجلس التجارة والتنمية التابع للاونكتاد: " يوفر تدفق المعلومات الذي يتحقق بقيام المستهلك بالنقر على مفاتيح اجهزة اتصال والاطلاع على اسواق الانترنت قاعدة بيانات ضخمة تمكن المنتجين من تحليلها والتعرف على رغبات المستهلكين وتحديد المنتجات التي تلقى رواجاً، وقد ادى ذلك الى تطوير العديد من المنتجات وظهور العديد من الابتكارات والابداعات".

2-2-4: تأثير الشبكات: تؤدي الرقمنة الى انخفاض التكلفة الحدية للمنتجات مما يساعد المنشآت على البيع بسعر منخفض يمكنها من المنافسة التي تحقق لها ربحاً كبيراً نتيجة الانتشار الواسع عبر الشبكات (رمضان صديق، 2020م، ص51)، وتدخل المنشآت الرقمية في سياق شرس مع منافسيها لابتكار خطوط انتاج جديدة او تطوير المنتجات الحالية مما يجذب اليها الملايين من المستهلكين عبر العالم، وتستفيد المنشآت التي تزاوّل الأنشطة الرقمية من الفرص التي توفرها الشبكات او المنصات الرقمية، حيث يلتقي البائع والمشتري في سوق الانترنت ويستفيد كل منهما من الآخر مما تتحقق المصلحة للطرفين

2-2-5: عدم وجود علاقة مباشرة ما بين اطراف العقد: يتم التلاقي بين طرفي المعاملات الالكترونية من خلال شبكة الاتصال، وبالرغم من أن هذا النموذج ليس جديداً حيث شهدت التجارة الاستخدام المكثف لوسائل الاتصال الحديثة مثل الفاكس منذ زمن بعيد، إلا أن ما يميز أنشطة الاقتصاد الرقمي هو وجود درجة عالية من التفاعلية، فالسمة الرئيسية التي تهيمن على هذا النوع من نماذج الأعمال هو اعتماده على التقنية الحديثة والمتطورة لتذليل أية عقبات مادية أو قانونية في المعاملات الدولية والمحلية.

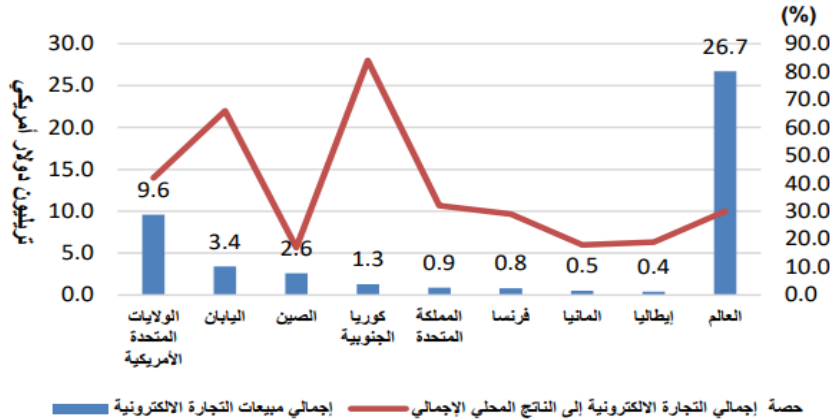
2-2-6: الطابع العالمي لأنشطة الاقتصادي الرقمي: تتميز أنشطة الاقتصاد الرقمي بطابع عالمي يتجاوز الحدود الجغرافية للدول، فأى مشروع تجارى يقدم سلع أو خدمات عبر الانترنت لا يعنى بالضرورة الانتقال إلى المنطقة الجغرافية التي يمارس فيها نشاطه، وبإمكان أي إدارة أن تدير مشروعاتها بكفاءة، دون شرط التواجد الفعلي في المكان الذي يمارس فيه النشاط، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية (محمود محمد الدمرداش، بدون سنة نشر، ص14).

2-2-7: تداخل أنشطة الاقتصاد الرقمي: تحت تأثير البيانات الضخمة وحيث تتراكم الآثار الشبكية لدى المتحركين الأوائل، تبرز درجة الاستقطاب في القاعدة الإنتاجية وغالباً ما يكون هناك تأثير مباشر للمنفعة التي يحصل عليها المستخدمون على قرارات المستخدمين الجدد علاوة على الاعتماد على نماذج الأعمال متعددة الجوانب التي تحصل على قيمتها من العوامل الخارجية التي تتولد من المنتجات الحرة أو المجانية.

2-3: مجالات أنشطة الاقتصاد الرقمي: أصبح الاقتصاد الرقمي في العصور الحديثة يشكل جزءاً هاماً من الاقتصاد العالمي، حيث مست مجالات استخدامات تطبيقاته العديد من النشاطات، ومن أهمها نجد:

2-3-1: التجارة الالكترونية: يقصد بالتجارة الالكترونية بيع أو شراء السلع أو الخدمات عبر شبكة الانترنت من خلال جهاز الكمبيوتر أو غيره من الأجهزة الذكية (الهاتف المحمول)، حيث يتم طلب البضاعة من خلال أوامر يصدرها العملاء عبر الانترنت، ويمكن ان تسلم هذه البضاعة عبر الانترنت خاصة (الكتب، الموسيقى، الافلام التي يمكن تحميلها عبر جهاز العميل)، أو بطرق التسليم التقليدية (كدخول السلعة عبر الموانئ أو التسليم من اليد الى اليد) (رمضان صديق، 2020م، ص40).

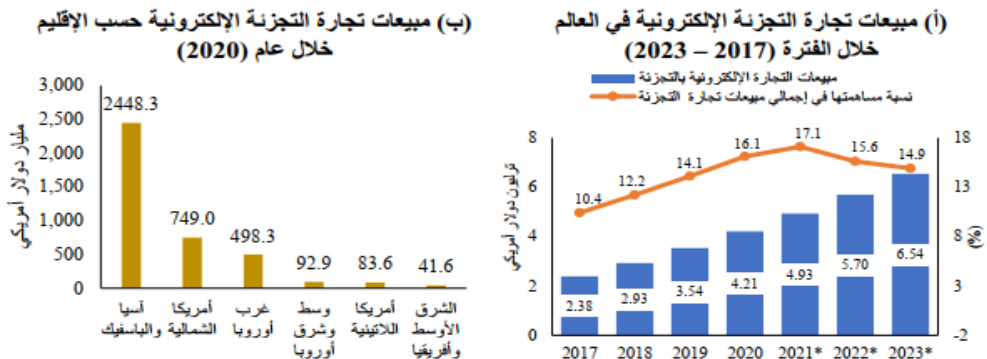
الشكل (01): مبيعات التجارة الالكترونية للدول ذات الحصة الأكبر عالميا لعام 2020



المصدر: جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، التجارة الإلكترونية، صندوق النقد العربي، ص21

ومن حيث القيمة التي بلغت عمليات التجارة الالكترونية، تشير منظمة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الانكتاد) في تقرير صادر لها في ماي من عام 2021م الى ان قيمة مبيعات التجارة الالكترونية ارتفعت الى حوالي 26.7 تريليون دولار امريكي لعام 2020م بما يعادل 30% من الناتج الاجمالي العالمي (جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، 2021، ص19)، حيث بلغت قيمتها فيما بين منشآت الاعمال (B2B) حوالي 21.8 تريليون دولار امريكي من اجمالي التجارة الالكترونية لعام 2020م، في حين بلغت قيمتها ما بين منشآت الاعمال والعملاء (B2C) 4.9 تريليون دولار امريكي لنفس العام، اما فيما بين العملاء (C2C)، فتشير التقديرات الى ان حجمها بلغ 440 مليار دولار امريكي في عام 2020، حيث استحوذت كل من الولايات المتحدة الامريكية واليابان والصين وكوريا الجنوبية على اعلى قيمة لأنشطة التجارة الالكترونية في عام 2020م، بحصة بلغت نحو 63% من اجمالي مبيعات التجارة الالكترونية عالميا.

الشكل (02): مبيعات تجارة التجزئة الالكترونية في العالم خلال الفترة 2017-2022م

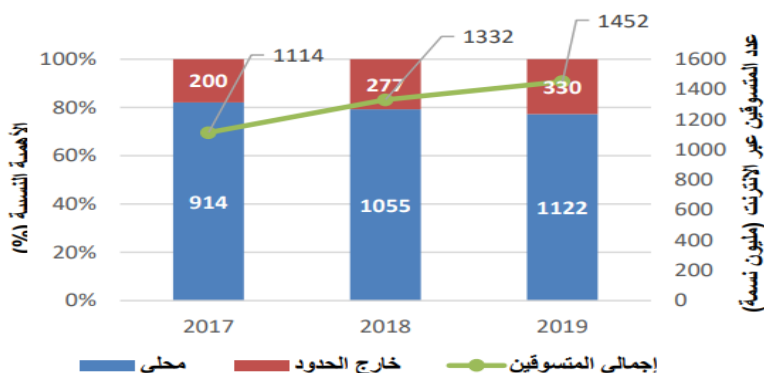


المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص9.

اما على صعيد تجارة التجزئة الالكترونية، تشير التقديرات الى ارتفاع حجم مبيعاتها في العالم الى نحو 4.2 ترليون دولار امريكي في عام 2020م (اي ما يمثل حوالي 16%) من اجمالي مبيعات تجارة التجزئة في العالم)، كما يتوقع ان يصل حجمها في العالم الى اكثر من 6.5 ترليون دولار امريكي مع مطلع عام 2023م (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص9)، كما هو موضح في الشكل 2.

2-3-2: التسويق الالكتروني: نما حجم التجارة الالكترونية بسرعة خلال السنوات القليلة الماضية لاسيما في اعقاب جائحة كوفيد 19، حيث بلغ عدد المتسوقين عبر الشبكة العالمية للمعلومات في العالم حوالي 1.5 مليار شخص في عام 2020م، وساهمت الجائحة في سرعة التحول نحو التجارة الالكترونية حيث سعى كل من الافراد والشركات الى التغلب على اجراءات الاغلاق من خلال التسوق عبر الشبكة العالمية للمعلومات، مما اعطى دفعا قويا لحركة التسوق الالكتروني، وفي هذا السياق تشير التقديرات الى ان حصة التسوق عبر الشبكة العالمية للمعلومات ارتفعت الى ما يشكل 17% من اجمالي مبيعات قطاع التجزئة على مستوى العالم لعام 2020م، وفيما يتعلق بتوزيع اجمالي عدد المتسوقين عبر هذه الشبكة يشير تقرير الائتاد الى ان نسبة التسوق المحلي بلغت 77% من اجمالي التسوق، في حين بلغ عدد المتسوقين عبر الحدود 23% من اجمالي المتسوقين الكترونيا. (جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، 2021، ص19).

الشكل رقم(03): اجمالي عدد المتسوقين الكترونيا محليا ودوليا على مستوى العالم



المصدر: جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، التجارة الالكترونية، صندوق النقد العربي، ص 19

2-3-3: الدفع الالكتروني: يعرف نظام الدفع الالكتروني على انه خدمات دفع تستخدم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات او اي الية يمكن من خلالها تحويل النقود الالكترونية من حساب الى حساب آخر، بغض النظر عن مكان المالك او صاحب الحساب (رمضان صديق، 2020م، ص40)، وتعتبر خدمات الدفع من عمليات الوساطة التي تساعد كلا من البائع والمشتري في دفع قيمة المعاملات عبر الانترنت، وذلك من خلال تحميل برنامج يربط العملاء بحساباتهم في البنوك، اذ يكون باستطاعة العملاء دفع مستحقاتهم الكترونيا عن طريق بطاقات الدفع في اي وقت ومن اي مكان، وتمكن البائعين من الحصول على مستحقاتهم دون حاجة للدفع النقدي، مما يوفر مزايا عديدة لكلا الطرفين، وتشمل خدمات الدفع حلول الدفع النقدي، والمحفظة الالكترونية وحلول الدفع عبر الهاتف المحمول.

4-3-2: الاعلان عبر الانترنت: يوفر الانترنت فرصة الاعلان عن السلع والخدمات لتعريف العملاء بها، كما يمتاز بخاصية تتبع كيفية تفاعل المستخدم مع الاعلانات، من خلال جمع البيانات وتحليلها وبالتالي يمكن اعتبار الاعلان عبر الانترنت خدمة تدخل في اطار التجارة الالكترونية (رمضان صديق، 2020م، ص42)، ويتميز الاعلان عبر الانترنت عن الاعلان التقليدي بأنه ينتشر متجاوزا حدود الزمان والمكان، فلا يحصره حيز في جريدة ورقية، ولا يمنع الاطلاع عليه بعده عن اي مكان من بقاع العالم، ولا يحول دون ظهوره فروق التوقيت، ويتاح طوال اليوم ليلا ونهارا، كما يمكن ان يستفيد الام الرقمي من بيانات مستخدمي المواقع والمنصات الرقمية التي يتم جمعها وتحليلها، وذلك للوصول الى الفئات المستهدفة من الاعلان، من خلال اعلانات موجهة حسب الاهتمام اي تلك التي تتوافق مع رغبات المستخدمين.

5-3-2: المنصات الشبكية: هي وسائط تمكن المستخدمين من التعاون والمساهمة في تطوير وتوسيع وتصنيف وتوزيع المحتوى الذي أنشأوه، وذلك بأشكال مختلفة من الوسائط والأعمال الابداعية (المكتوبة، الصوتية، المرئية او منها جميعا)، وتوفر هذه المنصات فرصة لمشاركة الافراد او المؤسسات لبعضهم البعض في انتاج او توزيع او استهلاك مواردهم سواء سلعية او خدمية، اي ان كل فرد يكون قادرا على تبادل وتشارك الاخر فيما يمتلكه (رمضان صديق، 2020م، ص46)، وكان لشبكات الانترنت والهواتف المحمولة اثر على نمو هذا النظام وترويجه من خلال ما يسمى بالاقتصاد التشاركي المعتمد على المنصات الالكترونية، حيث توفر هذه المنصات العديد من المميزات منها، قلة التكلفة وتحقيق عائد كبير وسهولة الاستخدام والكفاءة والراحة، وتتنوع هذه المنصات من صفحات او مجموعات تابعة لمواقع التواصل الاجتماعي، الى مواقع تطبيقات مستقلة بذاتها تقدم سلع او خدمات او مهارات، كما تقدم هذه المنصات العديد من المجالات الاخرى مثل الاستشارات القانونية او الرعاية الصحية او الخدمات التمويلية... الخ، ومن اشهر المنصات الرقمية العالمية نجد آبل (APPLE) وألفابيت (ALPHAPET) وجوجل ومايكروسوفت (MICROSOFT) وامازون دوت كوم (AMAZON.COM)... الخ.

6-3-2: متاجر التطبيقات: يقصد بالتطبيقات البرامج التي تصمم لتعمل على الهواتف الذكية وأجهزة الكمبيوتر اللوحي وغيرها من اجهزة الهاتف المحمول، اذ لم تعد هذه الهواتف مجرد اجهزة للاتصال فقط، بل تتعداها الى تبادل رسائل الوسائط المتعددة كالصور والفيديوهات، ونظرا للإمكانيات الهائلة التي تتيحها الهواتف الذكية اصبح بالإمكان استغلالها في تطبيقات عديدة، تفيد المستخدم كما تستغل تجاريا لتحقيق منافع متبادلة بين البائعين والمشتريين، ومن ثم تكون متاجر التطبيقات نوعا من المنصات الالكترونية التي من خلالها يستطيع المستخدم تنزيل البرامج والاستفادة من الاصول او البضائع غير المادية او الاصول غير الملموسة، وتتميز هذه المتاجر بتنوع مجالاتها الثقافية والفنية والاقتصادية.

3: التحديات الضريبية الناشئة عن ممارسة أنشطة الاقتصاد الرقمي: يعد فرض الضريبة على الاعمال الرقمية امر بالغ الصعوبة، كون هذه الاعمال يتم عبر حدود العالم دون قيود ودون رقيب، كما أنه يصعب في ظل البيئة الرقمية تتبع الصفقة او العملية، ومن ثم يصعب حصر قيمة الدخل، مصدره والمنطقة التي يتحقق فيها، فالأنظمة الضريبية التقليدية اصبحت عاجزة عن مواكبة التطورات الحاصلة في الاعمال الرقمية، ومع الابتكارات المتنامية في تقنيات المعلومات وما رفقها من ابتكارات في نماذج الاعمال نجد المفاهيم الضريبية قد تغيرت ومن ثم يصعب فرض الضرائب عليها، لذلك سنحاول من خلال هذا المحور التطرق الى اهم التحديات الضريبية الناشئة عن ظهور وممارسة هذا النوع من الأنشطة:

1-3: مشكلة الحصر الضريبي: ان التحدي الرئيسي لفرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي هي الطبيعة المتنقلة وغير الملموسة للسلع والخدمات الرقمية، حيث أدى إلى ظهور تلك المشكلة أن جزءا كبيرا من التجارة عبر الانترنت تتم بشكل غير منظور، وتأخذ أشكال وأبعاد ومستويات عديدة، فهي تتم بين

المؤسسات التجارية بعضها البعض (B2B) أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين (B2C) أو بين المستهلكين (C2C). كما أنه في ظل المعاملات الالكترونية لا مجال للالتزام بمسك دفاتر تجارية منتظمة، ولا وجود حتى لقوانين تنص على حق فحص هذه الدفاتر (آمال علي ابراهيم، 2021م، ص275)، كما ان اختلاف صورة الدفاتر الالكترونية عن الدفاتر التقليدية التي اعتاد المكلف بالفحص الضريبي على الاطلاع عليها تتطلب وجود اليات جديدة للمراجعة الضريبية وأساليب الفحص، فضلا عن اعداد اعوان جدد وتأهيلهم بشكل يجعلهم قادرين على فحص وتحصيل ومتابعة المعاملات الالكترونية لأنشطة الاقتصاد الرقمي.

2-3: مشكل تحديد المنشأة الدائمة: تقوم فكرة المنشأة الدائمة كأساس لفرض الضريبة في دولة المصدر لضمان ان المشروع الاجنبي لا يخضع للضريبة في الدولة ما لم يكن لهذا المشروع ارتباط اقتصادي كبير او مهم بين الدولة وهذا المشروع، ويشترط لوجود المنشأة الدائمة ان يكون للمشروع في الدولة مكان ثابت لمزاولة النشاط، وان تتم مزاولة النشاط من خلاله، وذهبت تفسيرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعبارة المنشأة الدائمة الواردة في المادة (05) من نموذج الاتفاقية الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي الى ان موقع الويب على الانترنت الذي يتكون من البرمجيات والبيانات الالكترونية لا يشكل بذاته اصلا ملموسا، ولذلك لا يمكن اعتباره مكانا لمزاولة النشاط حيث لا توجد التسهيلات المطلوبة لمزاولة الاعمال كالمباني او الماكينات او الآلات... الخ (رمضان صديق، 2020م، ص ص32-34)، وفي محاولة ثانية من قبل خبراء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتتواءم الاتفاقيات الضريبية مع التطور التكنولوجي وافقت الدول الاعضاء بالمنظمة على ان الوسائل المادية لشبكة الانترنت مثل جهاز الكمبيوتر او الخادم تؤدي الوظائف الأساسية التي تدل على وجود الممول، ومع ذلك فان المنشأة الرقمية تستطيع تجنب الضريبة من خلال نقل جهاز الكمبيوتر او الخادم الى بلد آخر ذي إعفاءات او تخفيضات ضريبية... الخ.

3-3: تآكل الوعاء الضريبي: تتمثل هذه المشكلة في لجوء الشركات الرقمية المتعددة الجنسيات لتجنب الضريبي من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظم الضريبية في الدول المختلفة، حيث تستغل هذه الشركات بعض الفجوات وعدم التطابق بين الانظمة الضريبية في مختلف الدول لتجنب دفع المستحقات الضريبية سواء من خلال التقليل من دخلها الخاضع للضريبة او تحويل أرباحها بطريقة غير مشروعة للدول التي تفرض ضرائب منخفضة وهو ما يسمى "بالملاذات الضريبية" (آمال علي ابراهيم، 2021م ص276)، حيث تشير تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الى ان ممارسات نقل الارباح وتآكل

القواعد الضريبية الوطنية يكلف الدول فقدان في الايرادات الضريبية يتراوح ما بين 100 الى 240 مليار دولار امريكي سنويا، وهو ما يعادل ما مابين 4 الى 10% من إيرادات ضريبة دخل الشركات العالمية، وتعتبر الدول الناشئة والنامية الأكثر تضررا من هذه الممارسات نظرا لاعتمادها الكبير على ضرائب دخل الشركات، وقد شكلت هذه الممارسات ضغطا على القواعد الضريبية الدولية التي لم تعد تواكب هذه التطورات، حيث اصبحت الفجوات وعدم التطابق بين الانظمة الضريبية تمثل ثغرة تنفذ منها الشركات الرقمية بحثا عن ملاذات ضريبية تفضيلية وتخلق من خلالها فرصا لتجنب الضريبي، مما يتطلب اتخاذ خطوات جريئة على المستويين المحلي والدولي لاستعادة الثقة في النظام الضريبي الدولي بشكل يضمن السيادة الضريبية وفرض ضرائب على الأرباح في أماكن حدوث الأنشطة الاقتصادية وخلق القيمة.

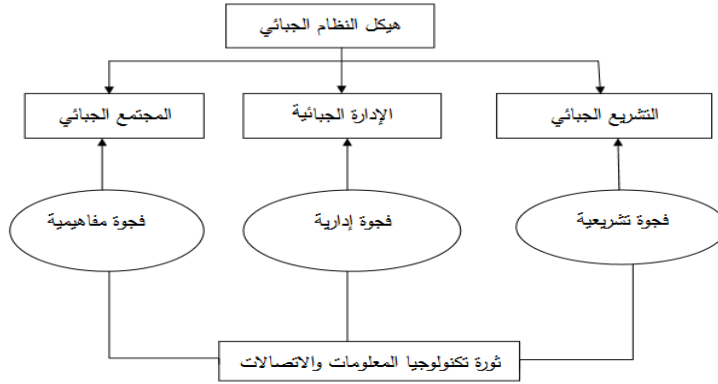
4-3: قصور هيكل النظم الضريبية التقليدية: تعد هذه المشكلة من اكثر التحديات التي تواجه عملية فرض الضريبة على الشركات والأعمال الرقمية (آمال علي ابراهيم، 2021م، ص277)، حيث يتضح من خلال الشكل الوارد أدناه ان هيكل النظام الضريبي يعتمد على ثلاث دعائم رئيسية هي:

1-4-3: التشريع الضريبي: وهو عبارة عن النصوص القانونية والتشريعات المتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم طرق وإجراءات وأساليب تحصيلها؛

2-4-3: إدارة الضريبة: وهي الجهة المختصة بتطبيق التشريع الضريبي ومتابعة الممولين لتحصيل الأنواع المختلفة من الضرائب؛

3-4-3: الوعاء الضريبي: ويشمل جميع الممولين الخاضعين للتشريع الضريبي سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

الشكل رقم (04): العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطبيقات الاقتصاد الرقمي



المصدر: عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية المشاكل والحلول، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، ص76

يتبين من الشكل أعلاه، ان القصور في العلاقة بين هيكل التنظيم الضريبي ومستوى التقدم التكنولوجي تتمثل في ثلاث فجوات رئيسية وهي الفجوة التشريعية وتتمثل في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة المعاملات التجارية التقليدية وعدم مرونته بما يتفق وطبيعة المعاملات التجارية الرقمية لذلك لا بد من اجراء اصلاحات ضريبية تتوافق وتواكب مستجدات المرحلة الراهنة؛ والفجوة الادارية فهي الاخرى يجب عليها استخدام تطبيقات التكنولوجيا الحديثة لضمان مستوى اعلى من كفاءة اداء النظام الضريبي خاصة في محال حصر وفحص وتحصيل الضرائب والفجوة الاخيرة وهي فجوة المجتمع الضريبي حيث يعاني من قصور في فهم بعض المفاهيم المتعلقة بأنشطة الاقتصاد الرقمي.

5-3: تحدي الثغرات القانونية: يتمثل مشكل استغلال الشركات الرقمية متعددة الجنسيات للثغرات القانونية في الدول التي تمارس فيها اعمالها من خلال ما يلي(آمال علي ابراهيم، 2021م، ص276):

1-5-3: ثغرة الأنشطة التحضيرية والمساعدة: حيث يكون للشركة تواجد مادي فعلي في دولة ما، وهذا التواجد يكون في شكل مخازن او مكاتب تسويق او لتجميع البيانات والمعلومات، وهي أنشطة لا تخضع للضرائب لأنها تعد من الأنشطة التحضيرية والمساعدة، وهو ما لا يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب عليها، حيث يعتبر القانون نشاط التخزين والتسليم وتجميع المعلومات من الأنشطة الثانوية.

2-5-3: ثغرة الوكلاء: احيانا تمارس الشركات الرقمية متعددة الجنسيات انشطتها في دولة ما من خلال وكيل تابع لها، كما تفعل شركة اوبر الان في مصر، فهذه الشركة ليس لها مقر ثابت في مصر، ولكنها تدير اعمالها من خلال وكيل تابع لها، ومن ثم لا يحق للدولة فرض الضريبة على ارباح هذا الوكيل، وانما تفرض ضريبة على العمولة التي تحصل عليها الشركة او الوكيل مقابل خدماته التي يقدمها للشركة الأم.

6-3: مشكلة توصيف الدخل المكتسب من المعاملات الرقمية: يثير النشاط الرقمي عددا من المشكلات التي تتعلق بالدخل الخاضع للضريبة (رمضان صديق، 2020 م، ص121)، ومن أهم هذه المشاكل نجد:

1-6-3: تحديد دولة اقامة المنشأة الرقمية: لقد انشأت التكنولوجيا الحديثة بيئة ادارية جديدة للشركات، اذ انها خلقت عالما افتراضيا يجعل من الصعب تحديد مكان مركز الادارة الفعلي لها، لأنه يمكن لمديرين متعددين يقيمون في اماكن مختلفة عقد اجتماعات واتخاذ قرارات ولا يمكن في هذه الحالة القياس على القواعد التقليدية لتحديد مركز الادارة الفعلي للمنشآت الرقمية، ولقد اقر الباحثون والمنظمات الضريبية صعوبة تحديد مقر اقامة الشركات لأغراض الضريبة على اساس معيار مركز الادارة الفعلي في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة ، ولقد اختارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) معيار الروابط الاقتصادية الذي يجعل دولة ما هي مقر اقامة الشركة، عندما يثبت ان هذا المكان ترتبط فيه الشركة بعلاقات اقتصادية أوثق من غيرها من الدول، والذي يثبت بعدد من القرائن، كان تكون هذه الدولة هي التي تستخدم فيها الشركة اكثر او اهم اصولها الانتاجية او غير ذلك من العوامل التي تجعل الشركة مرتبطة اقتصاديا بهذه الدولة اكثر من غيرها من الدول التي توجد بها.

2-6-3: تحديد دولة مصدر الدخل؛ مع انتشار الاعمال الالكترونية وتزايد الاعتماد على الانترنت في بيع وشراء السلع والخدمات وامكانية تحقيق الدخل في اكثر من دولة دون ان يكون للمنشأة وجود مادي فيها، قد يكون من الصعب الاعتماد على مبدأ مصدر الدخل كأساس لتحديد دولة فرض الضريبة، وخاصة عند تعذر تحديد هذه الدولة، او لسهولة انتقال المنشأة الدائمة بين الدول، وقدرة الشركات الرقمية الدولية على ابرام العقود والاتصال عن بعد من خلال الوسائط التكنولوجية، كما ان الاعتماد على الوكيل التابع كدليل على وجود المنشأة الدائمة لم يعد مفيد في ظل وجود ما يعرف بالوكيل الالكتروني.

3-6-3: توزيع الارباح الخاضعة للضريبة بين الدول: تثار مشكلة توزيع الارباح التي تحققها المنشآت الرقمية في الدول المختلفة ونصيب كل دولة من هذه الأرباح، وتفضل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اتباع طريقة المنشأة الشخصية المستقلة وظيفيا، وتعني ان تعامل المنشأة على انها طرف ثالث بالنسبة للمشروع الاجنبي الذي تتبعه ويطبق بشأن معاملاتها مبدأ السعر المحايد، وتفترض طريقة توزيع الارباح ان المنشأة التي تعمل في دولة معينة شخصية قانونية مستقلة عن الشركة الاجنبية التي تنتمي إليها ومن ثم يجب ان تتحدد المعاملات التي تتم بين هذه المنشأة والمشروع الاجنبي على انها معاملات تمت بين شخصين لا تربطهما علاقة ومن ثم تتحدد اسعار هذه المعاملات على اساس ما يعرف بالسعر المحايد.

4: جهود تعزيز كفاءة النظم الضريبية في ظل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي: ان اهتمام العالم بالاقتصاد الرقمي وتداعياته الضريبية قد بدأت منذ عام 1998م اثناء انعقاد مؤتمر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في أتوا بكندا تحت عنوان "التجارة الالكترونية؛ شروط الاطار الضريبي"، والذي خلص الى نتيجة مؤداها أن القواعد الضريبية الحالية كافية للتعامل مع أنشطة الاقتصاد الرقمي، غير أن التطور السريع الذي عرفه الاقتصاد الرقمي وما تولد عنه من نماذج أعمال حديثة أثبت أن هذه النتيجة غير صحيحة، وان القواعد الضريبية التقليدية أصبحت لا تتوافق مع الأنشطة الحديثة للاقتصاد الرقمي، وهو ما ادى الى تبني منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لمشروع "تآكل القواعد الضريبية وتحويل الأرباح" المقترح من قبل مجموعة الدول العشرين (G20)، والذي حاولت من خلاله بحث المشكلات و التحديات الضريبية التي باتت تهدد النظم الضريبية في عصر الاقتصاد الرقمي وذلك عبر العديد من الدراسات والأبحاث، ونظرا لاختلاف الآراء حول ما ورد في التقارير الصادرة عن هذه

للمنظمة بشأن هذا المشروع، اتجهت مجموعة من الدول الى اتخاذ اجراءات فردية (قطرية) في انتظار الوصول الى اجراءات دولية موحدة.

1-4: جهود تعزيز كفاءة النظم الضريبية على المستوى المحلي (القطري): في ظل غياب قواعد ضريبية ومعايير دولية للتعامل مع الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، وفي ضوء انتظار الدول حول العالم للوصول الى توافق دولي حول قواعد ضريبية جديدة تمكن من التصدي للتحديات في هذا المجال، اتجهت العديد من الدول الى اتخاذ اجراءات ومبادرات احادية الجانب في محاولة لتكييف نظمها الضريبية المحلية مع نماذج الاعمال الرقمية الجديدة (رمضان صديق، 2020م، ص ص 359-402)، نذكر من اهم هذه المبادرات ما يلي:

1-1-4: ضريبة المكافئ: اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) اقرار ضريبة المكافئ او المعادل، وترى المنظمة ان ضريبة المكافئ يمكن ان تكون بديلا لمواجهة تحديات فرض الضريبة المباشرة على المعاملات الرقمية، وسميت بضريبة المكافئ لأنها تهدف الى تحقيق التكافؤ أو المساواة بين الأجانب والوطنيين في فرض الضريبة، وتفرض هذه الضريبة عندما يكون للمشروع الاجنبي وجود اقتصادي كبير او مهم في دولة معينة، لتوجيه نطاق الضريبة الى الشركة التي تحافظ على تفاعل هادف ومستدام مع المستخدمين او العملاء في بلد معين عبر الانترنت، بحيث يكون لهذه الشركة علاقات واثق بالدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة عليها، وتفرض هذه الضريبة على القيمة الاجمالية للسلع او الخدمات الموردة.

2-1-4: الضريبة المحجوزة من المنبع: 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، أى عند دفع الدخل أو الإيراد مثل ارباح الأسهم فوائد الديون...الخ، وتتجه الدراسات الحديثة الى تطبيق هذه الضريبة على المنشآت الرقمية وذلك بالتوسع في تعريف المبالغ التي ينطبق عليها هذا النظام، من خلال التوسع في تعريف الاتاوات ليشمل فرض الضريبة التي تحجز من المنبع على الاتعاب مقابل تقديم الخدمات الفنية، والدخل الناتج عن الاعلانات عبر الانترنت وبعض الدخول الأخرى وأدخلت بعض الدول في نظام الضريبة المستقطعة من المنبع دخولا كانت تقليديا تعامل على انها ارباح عادية كما هو الحال في اليونان التي اخضعت للضريبة المستقطعة من المنبع المدفوعات مقابل البرمجيات باعتبار انها من قبيل الخدمات، وفي ماليزيا تفرض هذه الضريبة على المدفوعات مقابل استعمال الصور المرئية التي تنتقل عبر تكنولوجيا المعلومات والاتصالان وتم اعتمادها في ايطاليا من خلال قانون الموازنة العامة الصادر عام 2019م تحت مسمى الضريبة على الخدمات الرقمية الإيطالية حيث تخضع لهذا النوع من الضرائب كل المعاملات الرقمية الإيطالية المنفذة بشكل فردي او على مستوى المجموعة.

3-1-4: الضريبة على مواقع التواصل الاجتماعي: اتجهت العديد من دول العالم ومنها أوغندا وزامبيا وبنين إلى فرض ضريبة على استخدام مواقع التواصل الاجتماعي، وقد بدأت أوغندا فرض هذه الضريبة عام 2018م، تفرض بمبلغ ثابت عن كل يوم بغض النظر عن الغرض من الاستخدام، أى سواء كان مستخدم موقع الشبكة العالمية (الإنترنت) يسعى إلى الحصول على سلعة أو خدمة من المتاجر الإلكترونية أم انه لمجرد الاطلاع على الأخبار والتواصل مع الآخرين أو الحصول على المعلومات، بجانب ضريبة بسعر 1 % على استخدام خدمة تحويل الأموال عن طريق التليفون المحمول، كما فرضت بنين في سبتمبر 2018م ضريبة على خدمة رسائل التليفون المحمول (messaging) والتحدث عبر الإنترنت (skype) إذ رفعت تكلفة هذه الخدمات إلى حوالي 25% عن كل جيجا بايت، كما اقترح 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 عن طريق منصة رقمية.

4-1-4: الضريبة على الأرباح المحولة: اتجهت بعض الدول في السنوات الأخيرة نحو فرض ضرائب على الأرباح المحولة، أو تسعى إلى أن تفرض ضريبة باقل سعر ضريبي على الأرباح التي تتحول بشكل غير ملائم أو غير صحيح من دول المصدر، وتعتبر هذه الضريبة بمثابة وسيلة من وسائل الدول للحد من التجنب الضريبي، ويمكن تطبيق هذه الضريبة على كل من التجارة الرقمية والتجارة العادية، وطبقت بريطانيا هذه الضريبة اعتباراً من عام 2015م ولكن بسعر اعلى من الاسعار الضريبية على الأرباح الأخرى، حيث يبلغ سعر الضريبة على الأرباح المحولة 25%، في مقابل 19% سعر الضريبة على الأرباح العادية، وكانت تعرف هذه الضريبة بضريبة غوغل، وتهدف إلى ردع محاولات التجنب الضريبي، وسارت استراليا على نفس النهج حيث اصدرت قانون الضريبة على الأرباح المحولة اعتباراً من عام 2017م، وطبقت الولايات المتحدة الأمريكية هذه الضريبة اعتباراً من اول يناير 2018م في اطار مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ومنع اساءة استعمال المزايا الضريبية وفق قانون الخصومات الضريبية، وهي ضريبة اضافية تفرض بجانب الضريبة على الدخل المفروضة على الشركات وبسعر 10% من الوعاء الضريبي المعدل.

4-1-5: الضريبة على الروابط الرقمية: لا يكفي مجرد وجود المنشأة الرقمية في الفضاء السيبراني إخضاعها للضريبة، بل يجب أن يكون ذلك مصحوباً بممارسة انشطة إلكترونية كبيرة، ولا يمكن الاستدلال على هذا الوجود بالقواعد التقليدية التي تعتمد على المنشأة الدائمة الكائنة في دولة ما ليتقرر لهذه الدولة الحق في فرض الضريبة على المشروع الأجنبي الذي يمتلك المنشأة الدائمة، لأن المنشآت الرقمية ليست بحاجة لأن يكون لها وجود مادي في دولة معينة لمزاولة أنشطتها، ولذلك يجب الاعتماد على معيار أكثر واقعية لفرض الضريبة على المنشآت الرقمية يتلاءم مع نموذج أعمالها وكيفية مزاولتها للنشاط المولد للدخل الخاضع لضريبة، لذلك ظهر مفهوم الرابطة الضريبية التي تبرر حق دولة المصدر في فرض الضريبة على المنشآت الرقمية التي تحقق دخلاً أو ربها منها، فالرابطة الضريبية تعني في معناها التقليدي هي الوجود في دولة أو في مكان معين، تعطى الحق لهذا المكان في فرض الضريبة، اما في الاقتصاد الرقمي فيمكن أن تتحقق الروابط الضريبية من خلال:

- **رابط النقر (Click-through Nexus):** حيث يقوم المشتري بالنقر على الموقع فيحدث الاتصال المباشر بينه وبين البائع ويحصل البنك أو المؤسسة المالية في دولة المشتري على عمولة نتيجة تحويل قيمة المبيعات إلى خارج الدولة.

- **الرابط التابع (Affiliate Nexus):** ويتمثل في وجود منشأة مستقلة في الدولة ترتبط بأخرى في الخارج، بأن تقوم بتسليم مبيعات الشركة التي في الخارج إلى المشتري في داخل الدولة، ومن أمثلتها متاجر أمازون التي تمتلكها منشآت مستقلة عن شركة أمازون العالمية، وتقوم بتنفيذ مبيعات أمازون إلى العملاء الذين طلبوا هذه المنتجات عبر الإنترنت من موقع أمازون، في مقابل أن تحصل هذه المتاجر على عمولة نتيجة تنفيذ عملية البيع.

- **الرابطة الاقتصادية (Economic Nexus):** وتتمثل في أن للمنشأة الرقمية الأجنبية حجم أعمال أو إيرادات في دولة ما يدل على أن لهذه المنشأة ارتباط اقتصادي بتلك الدولة يبرر حقها في فرض الضريبة على المنشأة الرقمية، وغالباً ما يقرر التشريع الوطني لكل دولة الحد الأدنى من رقم أعمال أو إيرادات المنشأة الذي إن حققت المنشأة ما يزيد عليه في الدولة خضعت للضريبة فيها.

4-1-6: الضريبة على الاعلانات عبر الانترنت: انتشرت الاعلانات التي تظهر على مواقع الانترنت بكثافة كبيرة وأصبح الاعتماد عليها يتجاوز الاعتماد على الاعلانات التقليدية التي تظهر على صفحات الجرائد والمجلات... الخ، مما جعل هذه الاخيرة مهددة بفقدان موارد مالية هامة، وتسيطر شركات جوجل وفيس بوك على سوق الاعلانات عبر الانترنت في شكل احتكار ثنائي، ووفقا لآخر الإحصائيات اصبحت هاتان الشركتان تسيطر على حوالي ثلثي السوق العالمي للإعلان الرقمي، وأمام هذا النمو والاحتكار المتزايد في الاعلانات عبر شبكات الانترنت وما قد يترتب عنه من تآكل للأوعية الضريبية، سارعت الهيئات المختصة بالإعلام الى ضرورة فرض ضريبة او رسوم على الاعلان الرقمي، فمثلا في الولايات المتحدة الامريكية برز اقتراح بأحد الأمرين؛ اما ان تفرض ضريبة على دخل الاعلانات بسعر 2% تتحمله شركات الاعلان أو أن تفرض ضريبة مبيعات على خدمات الاعلان يتحملها من يشترون وقت الاعلان او المساحة الاعلانية تضاف الى سعر الاعلان، وفي بريطانيا يدعو "تحالف اصلاح وسائل الإعلام الى فرض ضريبة على رقم الاعمال او الارباح التي تحققها بعض قطاعات صناعة الوسائط الاعلامية مثل الاعلان عبر الانترنت، ومقدمي خدمات الانترنت، ومقدمي خدمات الهاتف المحمول على ان تستخدم حصيلة هذه الضريبة لتمويل وسائل الاعلام العامة.

4-1-7: الضريبة على الاقتصاد التشاركي: يعرف الاقتصاد التشاركي بأنه قيام الافراد بإنتاج او توزيع السلع والخدمات من خلال منصة تكنولوجية او تطبيق، حيث تقوم المنصة بجعل موردي السلع او مقدمي الخدمات بالقرب من مستهلكي هذه السلع او الخدمات، او بعبارة اخرى هو استخدام الناس للتطبيقات التكنولوجية عبر الانترنت في تأجير ممتلكاتهم ومواردهم ومهاراتهم، ويتشكل هذا الاقتصاد من ثلاث اطراف فاعلة هي: - مقدمو (عارضو) الخدمات الذين يشاركون بالأصول او الموارد او الوقت ؛ - طالبي (مستخدمي) هذه الخدمات ؛ - المنصات التشاركية او التعاونية التي تساهم في تقديم الخدمة).

و يتميز هذا النوع من نماذج الاعمال بأنه يمكن الاطراف من الانتفاع باستئجار الاصول بدلا من نقل ملكيتها، كما يفيد في خلق فرص العمل والحد من البطالة، و لهذا النوع من النشاط تداعيات على النظام الضريبي، فبجانب امكانه الافلات من الضريبة لعدم وجود قواعد ضريبية ملائمة له، فان من يحققون دخلا من هذه الانشطة هم غالبا من الافراد الذين يعملون ببعض الوقت.

4-2: جهود تعزيز كفاءة النظم الضريبية على المستوى الدولي: اكتسب الاهتمام بشأن الضرائب على الاقتصاد الرقمي زخما على المستويين الاقليمي والدولي خلال العقود الثلاث الأخيرة، وتضاعف هذا الاهتمام مع توسع نطاق عمل الشركات المتعددة الجنسيات التي اصبحت تمارس انشطتها في مختلف دول العالم، مما بات يشكل خطرا على القواعد الضريبية الوطنية بسبب استغلال هذه الشركات للفجوات الضريبية لغرض التهرب الضريبي، وقد ترجم هذا الاهتمام بتكليف دول مجموعة العشرين لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 2013م بدراسة هذه المشكلة التي اصبحت تعرف بمشكلة تآكل الوعاء وتحويل الارباح، الذي جاء ليهدف الى انشاء مجموعة موحدة من القواعد الضريبية المتوافق عليها دوليا للتعامل مع التحديات الضريبية الناشئة عن ممارسة أنشطة الاقتصاد الرقمي، وقد استجابت المنظمة لهذا التكليف، ووضعت خطة عمل متضمنة خمسة عشر إجراء، كان من اهمها ما يتعلق بالاقتصاد الرقمي، والكيانات القانونية الهجينة، وأوضاع المنشأة الدائمة بجانب موضوعات اخرى مثل اساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية، وقد استجابت لهذه الاجراءات العديد من الدول ووقعت على المعاهدة المتعددة الاطراف لتنفيذ اتفاقية ضريبية موحدة متعلقة باجراءات منع التآكل الضريبي وتحويل الارباح

والتي وصل عدد المنخرطين فيها حتى عام 2020م ما يقارب 94 دولة (رمضان صديق، 2020م، ص ص 280-300)، وسوف نقتصر فيما يلي على عرض الاجراءات التي تتصل مباشرة بموضوع دراستنا وهو الاقتصاد الرقمي:

1-1-4: مواجهة الاقتصاد الرقمي: بينت المنظمة ان لدى المنشآت التي تعمل في ظل الاقتصاد الرقمي فرصا لتآكل الوعاء ونقل الارباح من وجوه عدة، منها امكانية عدم اداء الضريبة او تخفيضها من خلال تجنب الوجود المادي في الدولة، اذ ان المعاملات التي تتم عبر الانترنت لا تحتاج وجودا ماديا، وبالتالي فان الدول التي تأخذ بمبدأ الإقامة كأساس لفرض الضريبة لن تستطيع فرض الضريبة في هذه الحالة، وتزداد حدة المشكلة في ظل الاقتصاد الرقمي، حيث تتمكن المنشآت الصغيرة من التنقل من بلد الى اخر دون حاجة لان تتواجد في مكان معين، ولا يختلف الحال بالنسبة للمنشآت الكبيرة مثل شركة جوجل وفيس بوك وحقت ارباحا هائلة دون ان تدفع الضرائب بما يتناسب مع هذه الأرباح، ونظرا لعدم وجود قواعد ضريبية تتعامل مع النموذج الاقتصادي الذي تعمل من خلاله هذه المنشآت اوصى المشروع بتجنب فرض ضرائب مباشرة جديدة على الاقتصاد الرقمي، كما اوصت المنظمة بان يكون الاختصاص بتحصيل الضرائب غير المباشرة لدولة المستهلك، وقد وافقت مجموعة العمل الفرعية المختصة بهذا الاجراء مع ضرورة تعديل الاستثناءات الواردة على المنشأة الدائمة والمنصوص عليها في الاتفاقيات الضريبية .

2-1-4: عدم التطابق الهجين او المختلط: يعنى هذا الاجراء بمواجهة مشكلة عدم وجود تطابق دولي حول توصيف الشكل القانوني للكيانات التي تتخذها المنشآت وخاصة ما يعرف بالكيانات الهجينة او المختلطة، وهي الكيانات القانونية التي ينظر اليها في بعض الدول نظرة تختلف عن نظرة الدول الأخرى فتكون كالهجين الذي ليس له شكل او مسمى واحد، مما يجعل نفس الكيانات يمكن ان تعامل معاملة ضريبية مختلفة بسبب اختلاف القواعد القانونية التي تطبقها كل دولة، و توصي المنظمة بإصدار قواعد تعالج مشكلة عدم التطابق بين الكيانات المحلية، وان تعدل احكام الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي لتحديد الكيانات الهجينة الدولية فلا تحصل على مزايا ضريبية بسبب عدم التطابق، ويجب على الدول التي تسعى الى معالجة هذا المشكل ان لا تبادر بتعديل تشريعاتها الضريبية دون الاخذ بعين الاعتبار لطبيعة القوانين الضريبية الأجنبية وان تضع القوانين التي تكون مقبولة من جانب كل الاطراف.

3-1-4: خصم فوائد القروض: تستخدم الشركات الدولية سياسة التمويل بالقروض لغرض الحصول على المزايا ضريبية المتمثلة في تخفيض الوعاء الضريبي، وقد تفضل الشركات الدولية الاقتراض لتمويل مشروعاتها بدل التمويل الذاتي لان الفوائد التي تدفعها هذه الشركات تخصم من وعاء الضريبة، مما يمنحها فرصة التلاعب بقيمة القرض وقيمة الفائدة للاستفادة من خصم الفوائد من وعاء الضريبة، وفي هذا الشأن توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بان ترفض الدول منح خصم للفوائد على القروض التي ترتبط بمعاملات معينة يشبه في انها تهدف الى تآكل وعاء الضريبة ونقل الأرباح وان يسمح بخصم هذه الفوائد في حدود معينة لا تتجاوزها، كان يتم اتباع طريقة تمزج بين المعدل الثابت مع استخدام معدل المجموعة والنهج المستهدف، وتقرح المنظمة ان يتراوح المعدل الثابت ما بين 10 و 30 % من ايرادات الشركة قبل الضريبة على العوائد واهتلاك الاصول المادية والمعنوية.

4-1-4: منع اساءة استعمال الاتفاقيات الضريبية: بالرغم من ان الغرض الاساسي لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي هو تشجيع الاستثمار من خلال تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الاجنبي ، ومع ذلك نجد من الشركات الاجنبية من يستغل هذه الاتفاقيات في تحقيق مكاسب ضريبية من خلال اساءة

استعمال النصوص الضريبية في خلق حالة من التجنب الضريبي على عكس الحقيقة مما يؤدي الى تآكل وعاء الضريبة ونقل الارباح بطريقة غير صحيحة، وفي هذا الخصوص تتناول مشروع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عددا من النصوص التي تمثل الحد الأدنى لمحاربة ظاهرة التسوق بالاتفاقيات واقتراح عدد من القواعد التي توصي الدول بوضعها في التشريع الوطني لمنع اساءة استعمال المزايا الممنوحة، ومنع الفرص التي تؤدي الى عدم اداء الضريبة او تخفيض الضرائب من خلال التهرب او التجنب الضريبي.

4-1-5: معالجة اوضاع المنشأة الدائمة: تعتبر المنشأة الدائمة ركنا اساسيا لتحديد مصدر الدخل الذي بسببه تفرض الضريبة على الدخل في الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة، ولذلك جاء تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتجنب الازدواج الضريبي ضيقا بالنسبة للمنشأة الدائمة ، حيث استبعد من هذا التعريف الحالات التي يكون للمشروع الاجنبي وكيلا او مخزنا... الخ، ونظرا لانتشار تطبيق نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقد حرمت العديد من الدول الكثير من ضرائب على دخول تحققت من مصادر لديها لعدم توافر المنشأة الدائمة بها، لذلك جاء مقترح المنظمة بالتوسع في اعادة ضبط مفهوم المنشأة الدائمة لمواجهة خطط الشركات دولية النشاط للتجنب المصطنع للضريبة والذي يتمثل في محاولة المشروع الاجنبي اخفاء وجوده في دولة مصدر الدخل لتفادي الخضوع للضرائب فيها وذلك من خلال استخدام الاستثناءات الواردة في تعريف المنشأة الدائمة مثل (الوكيل، المخزن، تجزئة المنتج... الخ)

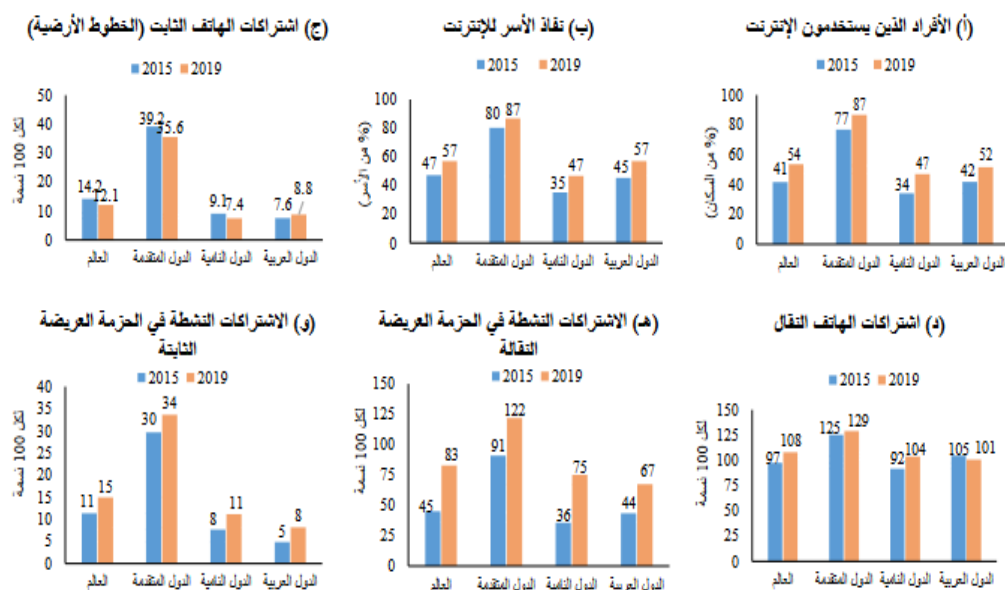
4-1-6: تحقيق الشفافية والافصاح: بالرغم من اهمية تبادل المعلومات للادارات الضريبية بين الدول لتحديد الوعاء الضريبي ومتابعة أنشطة المنشآت الدولية، إلا ان هناك عدد من المخاوف تتبناها نظرا لمحدودية المعلومات التي تملكها هذه الدول عن تلك الشركات وما يمكن ان تقدمه للدول الاخرى في هذا الشأن والقيود التي تفرضها التشريعات الوطنية بها والتي تحظر الافصاح عن معلومات مالية او بنكية للغير، فضلا عن ان بعض الدول ليس لديها شبكة كبيرة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي مما يقلل فرض تبادل المعلومات فيما بينها وباقي دول العالم، وفي هذا الشأن تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ان يكون لدى المنشأة الدولية ملفا رئيسيا تجمع فيه كافة بياناتها ومعلوماتها الضريبية عن كافة انشطتها تقدمه الى الدولة تقيم بها، وعلى هذه الدولة ان تتيح للدول الاخرى الاطلاع عليه متى طلبت ذلك.

5: قراءة في جهود الدول العربية كنموذج: ادى التحول الرقمي الى حدوث تغييرات جوهرية كبيرة في الطريقة التي تعمل بها الشركات، وبفضل ظهور نماذج اعمال جديدة اصبح بمقدور المنشآت تكوين روابط اقتصادية مع دول اخرى دون التواجد ماديا على اراضيها مما ساعدها على تفادي دفع الضرائب المستحقة عليها، ونتيجة ذلك اصبحت جميع الدول حول العالم تواجه عدة تحديات في ممارسة سيادتها الضريبية على أنشطة الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، والدول العربية شأنها شأن جميع الدول ليست بمنأى عن هذا التحدي، حيث تواجه صعوبات في تتبع أنشطة الشركات التي تنشط في المجال الرقمي وفرض الضرائب عليها، ومن خلال هذا المحور سنحاول ان نعرض اهم ملامح التحول الى الاقتصاد الرقمي في الدول العربية واهم التحديات الضريبية المطروحة أمامها والإجراءات المتخذة لاحتوائها.

5-1: ملامح التحول الى الاقتصاد الرقمي في الدول العربية: ساهم التحول الملحوظ الذي شهده سلوك المستخدمين للتقنيات الحديثة للمعلومات والاتصالات بشكل جوهري في تسريع وتيرة التحول الى الاقتصاد الرقمي في الدول العربية ليوافق بذلك التحولات التي حدثت على مستوى العالم، ويتجلى ذلك من خلال تطور مؤشرات النفاذ الى تقنيات المعلومات والاتصالات (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص7)، حيث تشير احصائيات عام 2019م الى ان اكثر من نصف سكان الدول العربية البالغ عددهم 428 مليون

نسمة بات يستخدم الانترنت بنسبة نفاذ تصل الى 52 مستخدم لكل مئة نسمة مقارنة مع المتوسط العالمي البالغ 54 مستخدم لكل 100 نسمة، كما بلغت اشتراكات الهاتف النقال حوالي 101 اشتراك لكل 100 نسمة مقارنة مع المتوسط العالمي الذي بلغ 108 اشتراك لكل 100 نسمة، كذلك بلغت الاشتراكات النشطة في الحزمة العريضة النقالة حوالي 67 اشتراك لكل 100 نسمة، مقارنة مع المتوسط العالمي الذي بلغ 83 اشتراك لكل 100 نسمة، بينما بلغت اشتراكات الهاتف الثابت حوالي 9 اشتراكات لكل 100 نسمة مقارنة مع المتوسط العالمي الذي بلغ 12 اشتراك لكل 100 نسمة، والشكل الموالي يوضح مؤشرات تطور النفاذ إلى تقنية المعلومات والاتصالات في الدول العربية مقارنة بالدول المتقدمة والدول النامية .

الشكل رقم(05): مؤشرات تطور النفاذ إلى تقنية المعلومات والاتصالات في الدول العربية

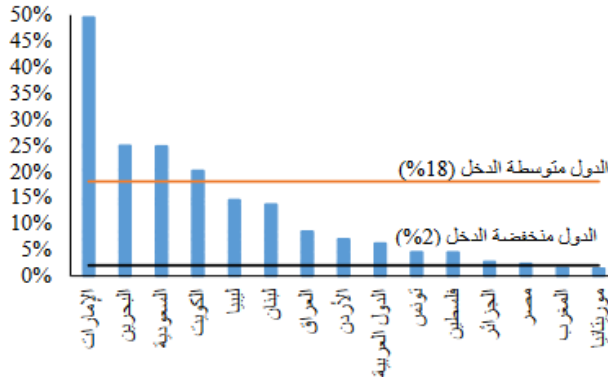


المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص 8 .

في ذات السياق اتاح ظهور نماذج اعمال جديدة قائمة على الرقمنة الى تجسير الهوة بين الاسواق مما ساعد على تسارع وتيرة نمو التجارة الالكترونية (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص 08)، حيث يشير مؤشر منظمة الانتكاد للتجارة الالكترونية لعام 2019م ان هناك اتجاه في المنطقة العربية للانفتاح نحو التجارة الالكترونية، حيث تشير التقديرات الى ان مبيعات التجارة الالكترونية قفزت الى اكثر من الضعف في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا لتصل الى حوالي 41.6 مليار دولار امريكي عام 2000م مقارنة بحوالي 18.7 مليار دولار امريكي لعام 2016م، وجاء ذلك مدفوعا بالتوجه نحو الشراء عبر الانترنت في عدد من الدول العربية، حيث تجاوزت نسبة المستخدمين الذين ينفذون عمليات الشراء عبر الانترنت في كل من الامارات، البحرين، السعودية والكويت نسبة 18% خلال عام 2019م، ويعود ذلك

د طالم صالح، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها
 أساسا الى تطور البنية التحتية الرقمية في هذه الدول، والشكل الموالى يوضح تطور عمليات الشراء عبر الانترنت لعدد من الدول العربية.

الشكل رقم (06): الشراء عبر الانترنت في عدد من الدول العربية لعام 2017م



المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص10.

كما ادى ظهور نماذج الأعمال الجديدة التي تستند إلى البيانات إلى بروز شركات تستطيع ممارسة أعمالها التجارية عن بُعد في أي دولة دون الحاجة إلى التواجد المادي الى نمو الاسواق الرقمية وتحقيقها لإيرادات مالية ضخمة، حيث تشير البيانات المتوفرة في هذا السياق الى ان الاسواق الرقمية اصبحت تحقق إيرادات على مستوى العالم تجاوز حجمها 8.2 ترليون دولار امريكي وفقا لإحصائيات 2020م، كما قدرت المكاسب المالية المحققة في اطار هذه الاسواق داخل الدول العربية بأكثر من 117.4 مليار دولار امريكي لنفس السنة (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص11)، كما يوضحه الشكل التالي.

الشكل رقم(07): حجم السوق الرقمي على الصعيد العالمي والعربي

(1) وسائل الإعلام الرقمية Digital Media	(2) الإعلان الرقمي Digital Advertising	(3) التجارة الإلكترونية E-Commerce	(4) الخدمات الرقمية E-services	(5) التقنيات المالية FinTech	(6) المنزل الذكي Smart Home
199.6	345.9	2,415.0	191	4,934.7	77.3
3.6	6.2	26.4	4.9	75.6	0.7
العالم (8,163.6)					
الدول العربية (117.4)					

المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص11

2-5: تحديات النظم الضريبية العربية في ظل التحول الى الاقتصاد الرقمي: أدى تطور نماذج الأعمال بشكل عام وتنامي الاقتصاد الرقمي بشكل خاص إلى ظهور شركات تعمل بطريقة مختلفة جوهريا عما كانت عليه في الوقت الذي وضعت فيه القواعد والمعايير الضريبية التقليدية، وقد أثار تنامي مثل هذه

2-5-1: التحدي المتعلق بالضريبة على الدخل: بالنسبة للمنشآت العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، لا تزال تواجه الدول العربية صعوبات في تطبيق الضرائب على الأرباح التي تجنيها الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي داخل أراضيها، حيث يوجد العديد من هذه الدول التي لا تطبق حالياً ضرائب على أرباح الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي غير المقيمة، ويعود ذلك بدرجة كبيرة كما أشير إليه سابقاً إلى غياب المعايير والقواعد الضريبية الدولية مقروناً مع عدم قدرة القواعد الضريبية الوطنية للدول العربية بوضعها الحالي على التعامل مع أرباح الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، حيث تتطلب المعالجة الضريبية لهذه الشركات من الدول العربية الاتجاه نحو أحد الخيارين؛ (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص22) أما الذهاب باتجاه تدابير وإجراءات مرحلية أحادية الجانب تمكن من السيطرة على الأنشطة الرقمية ضريبياً وهذا الخيار له تحدياته ومخاطره المرتبطة بقضايا الازدواج الضريبي والتزامات المعاهدات الضريبية الثنائية، أو التريث والانتظار لحين التوصل إلى توافق دولي حول قواعد ومعايير دولية توزع الحقوق الضريبية بصورة عادلة وتمكن الدول من ممارسة سيادتها الضريبية، وينطوي هذا الخيار كذلك على مخاطر تتمثل في تأخر التوصل إلى توافق دولي وتداعياته على التحصيل الضريبي.

الشكل (08): نطاق تطبيق الضرائب على أنشطة الاقتصاد الرقمي في الدول العربية

[illegible]

لا تطبق الضرائب على دخل الشركات القائمة على الرقمنة	تطبيق ضريبة غير مباشرة على المعاملات الرقمية	لا تطبق ضريبة غير مباشرة على المعاملات الرقمية
---	--	--

المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، *الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية*، صندوق النقد العربي، ص23.

2-2-5: التحدي المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة: تشير القواعد الدولية لضريبة القيمة المضافة إلى أن للدول الحق في ممارسة السيادة الضريبية وفرض الضرائب على السلع والخدمات الواردة إلى

أراضيها، ذلك لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحمل الضريبة، لذلك يكون حق فرض الضريبة للدولة التي تتم فيها عملية الاستهلاك، وتأسيسا على ما سبق فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات لا يشكل تحديا من حيث توزيع الحقوق الضريبية بالنسبة للدول العربية (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص 15). ولكن التحدي يكمن في الصعوبات المتعلقة بالإدارة الضريبية في ضوء تنامي التجارة الإلكترونية وعلى وجه الخصوص عمليات شراء الأصول غير الملموسة أو الرقمية مثل الكتب والأفلام وغيرها، فعلى سبيل المثال هناك صعوبة في إخضاع المعاملات المرتبطة بشراء الكتب الإلكترونية وغيرها من المنتجات والخدمات الرقمية إلى ضريبة القيمة المضافة وذلك بسبب صعوبة إخضاعها للرقابة الجمركية فضلا عن التحدي المتمثل في إدارة الالتزامات الضريبية الناتجة عن الحجم الكبير لمثل هذه المعاملات الإلكترونية.

3-2-5: التحدي المتعلق بالإدارة الضريبية: خلق الاقتصاد الرقمي تحديات للإدارة الضريبية في الدول العربية يدور معظمها حول (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص ص 15-16):

- عدم القدرة على تحديد طبيعة الأعمال الإلكترونية وتحديد العملاء، فمن حيث تحديد طبيعة الأعمال الإلكترونية قد تواجه الإدارات الضريبية صعوبة في التعرف على مختلف أنواع الأنشطة التي يغطيها الاقتصاد الرقمي ومن ثم ضبطها وتصنيفها وإخضاعها للقواعد الضريبية الوطنية، كذلك صعوبة التعرف على العملاء، حيث أن نشاطات الاقتصاد الرقمي تتجاوز الحدود المكانية مما يجعل من الصعب التعرف على هوية كل الأطراف المتعاقدة والمشاركة في الصفقات التي تيرمها المنشآت الرقمية؛
- صعوبات تتعلق بجمع المعلومات، إذ يعتمد ذلك على معرفة مكان الإقامة الدائمة للمنشأة المتواجدة خارج حدود الدولة ومدى احتفاظ السلطات الضريبية في الدولة التي تنشط فيها بسجلات حول المعلومات المتعلقة بنشاطها؛ وإمكانية الوصول إليها في إطار تبادل المعلومات الضريبية بين الدول؛
- صعوبة تتبع العمليات والتحويلات المالية وحصرها وتحديد المستفيد الفعلي منها وبالتالي احتساب القيمة الخاضعة للضريبة خصوصا إذا كانت المعاملات قد تم تسويتها من خلال وسائل الدفع الإلكتروني وخارج الحدود الوطنية؛

- صعوبة اثبات التعاقدات وأساليب التوقيع الإلكتروني مما يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقق.

3-5: جهود الدول العربية في مجال فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية: اكتسب موضوع معالجة التحديات الضريبية الناشئة عن رقمنة الاقتصاد أهمية كبيرة في ضوء حاجة الدول العربية لحماية قواعدها الضريبية وتعزيز العدالة الضريبية وإزالة التشوهات بما يؤدي إلى تعزيز المنافسة وحماية الاقتصاديات الوطنية، ولغرض مجابهة كل هذه التحديات انخرطت الدول العربية في مسارين، أحدهما يرتبط بالضرائب المباشرة والآخر بالضرائب غير المباشرة (طارق عبد القادر اسماعيل، 2021م، ص ص 26-30).

3-5-1: في مجال الضرائب المباشرة: هناك ثمة اتجاه في عدد من الدول العربية نحو التزيت لحيث الوصول إلى توافق دولي حول قواعد ومعايير تمكنها من ممارسة سيادتها الضريبية على الأرباح التي تجنيها الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي، حيث تركزت جهود غالبية الدول العربية في التخطيط لتدابير من شأنها أن تدعم الاستعداد لتطبيق ضريبة الدخل على الأرباح التي تجنيها الشركات المتعددة الجنسيات داخل اقتصادها حال الوصول إلى توافق دولي أو حالة التوصل إلى إجراءات ضريبية انفرادية، والجدول الموالي يوضح بعض الإجراءات التي اتخذتها بعض الدول العربية.

الشكل رقم (09): التدابير المخطط باطار تطبيق الضريبة على دخل الشركات الناشطة في المجال الرقمي في عدد من الدول العربية.

الدول	طبيعة التدابير والإجراءات المتخذة أو المخططة
الأردن	- التخطيط لتعزيز لتعاون مع شركات الدفع الإلكتروني لمراقبة الحوالات المالية من وإلى الشركات الرقمية.
الإمارات	- يتم دراسة المقترحات الواردة بالمحورين 1 و 2 المتعلقين بمعالجة تحديات الاقتصاد الرقمي المطروحة للتوافق عليها دولياً، والآثار غير المباشرة المتوقعة على الشركات الأجنبية في الدولة نتيجة تطبيقها ومدى تأثيرها في جذب الاستثمارات الأجنبية.
الجزائر	- لغرض دعم استغلال المعلومات ذات الطابع الجبائي يتم النظر في وضع إطار قانوني للاستغلال الأمثل للمعلومات، إضافة إلى وضع برمجيات خاصة لدعم عمليات الرقابة الجبائية.
السعودية	- دراسة جميع الخيارات التي يمكن تطبيقها لفرض ضريبة دخل على الشركات الرقمية غير المقيمة في حال تعثر المفاوضات على مستوى مجموعة العشرين وعدم التوصل إلى حل توافقي في هذا الصدد. من أبرز هذه الخيارات وأكثرها انتشاراً هي ضريبة الخدمات الرقمية (Digital Services Tax)، وهي ضريبة تفرض على الإيرادات بما يساوي هامش ربح معين ومعدل ضريبي محدد. من الممكن أن يشمل نطاق هذه الضريبة الشركات الرقمية الكبرى وخاصة الشركات الناشطة في مجال الإعلانات الرقمية ويمكن توسيعه ليشمل الأنشطة الرقمية الأخرى. - إجراء العديد من الإصلاحات في الإدارة الضريبية، أهمها بناء الكفاءات بتقديم دورات وتدريبات مكثفة للعاملين في الإدارة الضريبية والتخطيط لإنشاء أكاديمية في المملكة لتقديم العديد من الدورات التقنية في أكثر المواضيع تعقيداً في الضرائب وخاصة فيما يخص ممارسات تآكل الأوعية الضريبية ونقل الأرباح، أيضاً يجري العمل حالياً على بناء فريق مختص في ضرائب الاقتصاد الرقمي.
قطر	- مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الضريبية، تخضع الإتاوات والفوائد والعمولات، ومقابل الخدمات المنجزة كلياً أو جزئياً في الدولة والمدفوعة لغير المقيمين مقابل أنشطة غير متعلقة بمنشأة دائمة في الدولة لاستقطاع نهائي من المنبع بنسبة (5 في المائة) من المبلغ الإجمالي لها. يوقع جزاء مالي بنسبة تبلغ (2 في المائة) من مبلغ الضريبة المستحقة على كل مكلف لا يقوم بأداء الضريبة خلال المدة المقررة وفقاً لقانون الضريبة واللجنة التنفيذية، وكل شخص طبيعي أو معنوي لا يقوم بتوريد مبلغ الضريبة المستقطعة من المنبع في المواعيد المحددة.
مصر	- إجراء تعديل على قانون الضريبة على الدخل يشمل الضريبة على المعاملات الرقمية. - تطوير الإدارة الضريبية من خلال وضع هيكل إداري جديد.
المغرب	- هناك اهتمام بالمتابعة والمشاركة في إيجاد حلول دولية للتحديات الضريبية الناشئة عن الرقمنة. من جهة أخرى هناك سعي إلى دراسة تجارب الدول في هذا الإطار والاستفادة منها في تطوير الممارسات الداخلية. - تم إنشاء مكتب تابع لمديرية المراقبة متخصص في تتبع المعاملات الرقمية خاصة تلك المنجزة من طرف المنشآت الرقمية لإخضاعها للضرائب الواجبة بما فيها ضريبة الدخل، حيث يخضع دخل المنشآت الرقمية المقيمة عامة إلى الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل حسب طبيعتها.
اليمن	- التخطيط لمراجعة بعض النصوص في التشريع الضريبي، وحصر الشركات الرقمية، وتدريب وتأهيل الموارد البشرية، وتوفير التقنيات الحديثة، بما يتوافق مع التعاملات الإلكترونية الجديدة.

المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص28.

2-3-5: في مجال الضرائب غير المباشرة: استرشادا ببعض التوجيهات الصادرة عن بعض المنظمات والهيئات الدولية اتجهت الدول العربية الى تبني تدابير وإجراءات تمكنها من فرض سيطرتها الضريبية على السلع والخدمات الموجهة عن بعد عبر منصات التجارة الالكترونية والمنتجات غير الملموسة، و التجارب التي خاضتها بعض الدول في هذا المجال موضحة في الجدول التالي.

الشكل رقم(10): التدابير المخططة في عدد من الدول العربية بإطار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة في مجال الاقتصاد الرقمي

الدولة	نوع الضريبة ومعدلها	أساس فرض الضريبة
الأردن	- ضريبة المبيعات على السلع والخدمات غير المنظورة بنسبة 16%.	- تفرض على السلع والخدمات غير المنظورة. - تم اتخاذ إجراءات بخصوص الخدمات الرقمية، تتمثل في بناء منصة رقمية لتحويل الضريبة من الشركات الأجنبية الموردة للخدمات الرقمية بشكل طوعي، حيث سيتم دعوة هذه الشركات للتسجيل الطوعي بهذه المنصة وتوريد الضريبة بنسبة 16 في المائة عن كل خدمة يتم بيعها لأي مقيم داخل حدود الدولة. تستهدف المرحلة الأولى من إطلاق هذه المنصة توريد الخدمات الرقمية، بينما تستهدف الثانية توريد السلع. يفوق عدد الشركات التي سجلت طوعياً في المنصتين المذكورتين 2000 شركة. - استحداث نظام فوترة مركزي.
الإمارات	- ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الإلكترونية بنسبة 5%.	- تفرض على الخدمات الإلكترونية التي يتم تقديمها بشكل مباشر عبر الإنترنت أو شبكة إلكترونية أو سوق إلكتروني، بما في ذلك، توريد نطاقات المواقع الإلكترونية، استضافة مواقع إلكترونية وصيانة البرامج والمعدات عن بعد، توريد وتحديث البرمجيات، توريد الصور والنصوص والمعلومات إلكترونياً كالصور وحافظات الشاشة والكتب الإلكترونية، والوثائق والملفات الرقمية الأخرى، توريد الموسيقى والأفلام والألعاب عند الطلب، توريد المجالات على الإنترنت، توريد مساحات الإعلانات على موقع إلكتروني والحقوق المرتبطة بذلك الإعلان، توريد برامج البث السياسية أو الثقافية أو الفنية أو الرياضية أو العلمية أو التعليمية أو الترفيهية، بما في ذلك بث الأحداث، البث المباشر عبر الإنترنت، توريد خدمات الدراسة عن بعد، الخدمات ذات النوع المكافئ والتي لها غرض ومهمة مماثلة.
البحرين	- ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الإلكترونية بنسبة 5%.	- تفرض على الخدمات الإلكترونية منها على سبيل المثال الخدمات الموفرة أو التي تدعم شبكة إلكترونية، بما فيها المواقع الإلكترونية أو صفحة على الإنترنت، المنتجات الرقمية ومنها برامج الكمبيوتر وأية تغييرات أو تحديثات في برامج المعلوماتية، الخدمات الناتجة تلقائياً عن الكمبيوتر عبر الإنترنت أو شبكة إلكترونية، توريد المواقع الإلكترونية والاستضافة عبر الشبكة وصيانة البرامج والمعدات عن بعد عبر شبكة الإنترنت، توريد الصور البصرية مثل الصور أو النصوص التي يتم توريدها لياً وحافظات الشاشة والكتب الإلكترونية وغيرها من المستندات والملفات الرقمية، توريد الموسيقى أو الأفلام أو المسلسلات التلفزيونية أو الألعاب أو المجالات أو الصحف أو البرامج الأخرى عند الطلب، توفير خدمات الإعلان أو المساحات الاعلانية على المواقع الإلكترونية مع أي حقوق مرتبطة بالإعلان، توفير خدمات التعليم عبر الإنترنت.
الجزائر	- ضريبة القيمة المضافة بنسبة 9% أو 19% حسب نوع المنتجات الرقمية.	- تطبق على الكتب والمجلات وما شابهها نسبة تبلغ 9%، بينما تطبق على المنتجات المادية (سلع) نسبة تبلغ 19%. - توسيع نطاق قانون ضريبة القيمة المضافة ليشمل مبيعات الخدمات الرقمية.
السعودية	- ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية بنسبة 15%.	- تطبق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على توريدات التجارة الإلكترونية، وجميع الخدمات الإلكترونية التي تتم داخل المملكة بموجب الأحكام المتعلقة بمكان التوريد. - تم إصدار أدلة إرشادية خاصة بالمعاملات الرقمية التي تتم عن طريق الشركات المقيمة وغير المقيمة.
لبنان	- ضريبة القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية بنسبة 11%.	- تفرض الضرائب على العمليات التي تتم عبر الوسائل الإلكترونية وفقاً للقوانين القائمة أسوة بالعمليات غير الإلكترونية. كما يتم في هذا الصدد إعداد مشروع قانون خاص للتجارة الإلكترونية والذي يتضمن الأحكام الضريبية الخاصة بالمعاملات الرقمية.
مصر	- ضريبة القيمة المضافة بنسبة 14% بالنسبة للسلع والخدمات العابرة للمنافذ الجمركية.	- ضريبة القيمة المضافة وفقاً للأسعار والمعدلات المحددة بقانون الضريبة على القيمة المضافة على السلع العابرة للمنافذ الجمركية. - التخطيط لإجراء تعديلات على قانون ضريبة القيمة المضافة، بما يمكن من إلزام غير المقيمين الذين يقومون بمعاملات التجارة الإلكترونية بالضريبة.
المغرب	- ضريبة القيمة المضافة بنسبة 20%.	- تفرض على المعاملات الرقمية والتي تعتبر غالبيتها خدمات. - إنشاء مكتب متخصص في تتبع المعاملات الرقمية خاصة تلك المنجزة من طرف المنشآت الرقمية لإخضاعها للضرائب الواجبة بما فيها الضريبة على القيمة المضافة.

المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، ص30.

6- الخاتمة: أصبح الاقتصاد الرقمي واقعا لا يمكن إنكاره وأصبحت الأنشطة التي تمارس في إطاره تشكل حيزا لا يستهان به، حيث بلغت مبيعات التجارة الالكترونية في العالم بحسب تقديرات الأمم المتحدة لعام 2018م نحو 26 ترليون دولار أمريكي، واضحى يساهم الاقتصاد الرقمي بنحو 30% من اجمالي الاقتصاد العالمي وبنحو 25 % من نموه و يوفر ما يزيد عن 65 % من فرص العمل في البلدان المتقدمة، وتضاعفت الصادرات العالمية من الخدمات الرقمية بمقدار الثلاث اضعاف خلال الفترة من 2015 الى 2018م لتسجل نحو 50% من اجمالي صادرات الخدمات في العالم نهاية 2018م، و بمقابل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل متزايد، اضحت مشكلة التجنب الضريبي واخضاع المعاملات الرقمية للضريبة احد اهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية التقليدية، ليس فقط لما ينتج عنه من تآكل للأوعية الضريبية وتحويل الأرباح، لكن ايضا بسبب ما سيجر عنها من اضرار بالمنافسة العادلة بين المشروعات وتراجع في الحصيلة الضريبية والمساس بمبدأ العدالة الاجتماعية.

وإدراكا من دول المعمورة كافة والدول العربية خصوصا لخطورة مثل هذا الوضع، فإنها لم تتخلف عن الركب وراحت تسعى الى ايجاد الحلول وتبني المبادرات التي من شأنها حلحلة مثل هذا الوضع، حيث سارعت الى اتخاذ العديد من المبادرات واقتراح العديد من الحلول سواء على المستوى القطري بشكل فردي مثل ما فعلته دولة الهند بخصوص ضريبة التكافؤ و دولة فرنسا بخصوص الضريبة على المعاملات الرقمية، او على المستوى الدولي من خلال مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأمر من مجموعة الدول العشرين (G20) ضمن مشروعها لعام 2013م الموسوم "بتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح".

نتائج الدراسة: من ابرز ما توصلت اليه الدراسة نذكر ما يلي:

- افرز التحول الى الاقتصاد الرقمي ظهور نماذج اعمال جديدة يصعب في الوقت الحالي حصر اناطها وتتبع مساراتها وتحديد عوائدها؛
- عدم ملائمة التشريعات الضريبية القائمة محليا ودوليا للتحولات العميقة في المعاملات الرقمية، حيث يتحدى الاقتصاد الرقمي الممارسات الضريبية التقليدية بنماذج الاعمال الجديدة؛
- تتباين الجهود المبذولة لمعالجة التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي مابين القطرية والدولية، وهي جهود تحتاج في الوقت الحالي الى التسريع لتفادي المزيد من التهرب الضريبي.
- يمكن استفادة الدول العربية من تجارب الدول المتقدمة في تطبيق ضريبة مؤقتة على الاعمال الرقمية الى حين صياغة نموذج ضريبة دولية موحدة على الاعمال الرقمية تطبق على الجميع ؛

التوصيات: على ضوء النتائج الواردة أعلاه يمكن اقتراح بعض التوصيات للاسترشاد بها نذكر منها:

- جمع وبناء قواعد بيانات الكترونية متكاملة تحتوي على المعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطة الاقتصاد الرقمي؛
- تطوير الادارة الضريبية من خلال تطوير نظم المعلومات والربط الشبكي ورفع القدرات الفنية للموارد البشرية بما يرفع من كفاءتها ويعزز من قدراتها؛
- ضرورة توظيف واستخدام التطبيقات الحديثة والاعتماد عليها في رفع كفاءة النظم الضريبية؛
- بناء المهارات الرقمية وإعداد الدراسات والتخطيط للحلول الممكنة التي يمكن اللجوء اليها في حال لم يتم التوصل الى حل توافقي دولي في هذا الخصوص؛

بعض الممارسات الدولية في مجال التدابير والاجراءات المتخذة او المخططة
لاخضاع الانشطة القائمة على الرقمنة الى ضرائب الدخل

الدولة	الوضع الراهن للتشريع	تاريخ التطبيق	نوع الضريبة	المعدل	أساس فرض الضريبة
النمسا	تم الإصدار	يناير 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	5%	تُطبق الضريبة على الإيرادات المُحصلة من خدمات الإعلان على الواجهات الرقمية أو أي نوع من البرامج أو مواقع الإنترنت المقدمة في الدولة.
بلجيكا	تُفضل انتظار الحل التوافقي الدولي	متوقع التطبيق في عام 2023 إذا لم يتم التوصل إلى حل توافقي دولي	ضريبة الخدمات الرقمية	3%	تُطبق الضريبة على الإيرادات المُحصلة من النشاطات الرقمية التالية: - بيع مساحات إعلانية على منصة رقمية تستهدف مستخدمين مقيمين. - بيع بيانات المستخدمين الناتجة عن أنشطتهم أثناء استخدامهم منصة رقمية. - تقديم خدمات الوساطة الرقمية لمستخدمي منصة رقمية من خلال تسهيل تبادل السلع والخدمات بين هؤلاء المستخدمين.
البرازيل	مُقترح	يحدد لاحقاً	ضريبة الخدمات الرقمية	1%-3%-5%	تُطبق الضريبة على الإيرادات المُحصلة من النشاطات الرقمية التالية: - الإعلانات الرقمية التي تستهدف المستخدمين المقيمين في الدولة. - إتاحة منصة رقمية تسمح للمستخدمين للتفاعل بهدف تبادل السلع أو الخدمات مباشرة بين هؤلاء المستخدمين، إذا كان مستخدم واحد على الأقل يقيم في الدولة. - نقل البيانات من المستخدمين المقيمين في الدولة التي تم جمعها أثناء استخدام المنصة الرقمية أو التي تم إنشاؤها بواسطة هؤلاء المستخدمين.
كندا	التخطيط لسن تشريع	يحدد لاحقاً	ضريبة الخدمات الرقمية	3%	تُطبق الضريبة على الإيرادات المُحصلة من النشاطات الرقمية التالية: - توفير واجهة رقمية تمكن المستخدمين من الاتصال والتفاعل مع الآخرين، (خدمات الوساطة الرقمية). - تقديم خدمات للمعلنين من خلال طرح رسائل إعلانية تستهدف المستخدمين على واجهة رقمية استناداً إلى بيانات تم جمعها عنهم، وكذلك تم إنشاؤها بناءً على الاستشارة مع هذه الواجهة، (الخدمات الإعلانية القائمة على بيانات المستخدمين).
كوستاريكا	تم الإصدار	نوفمبر 2019	ضريبة على الدخل المُحقق من خدمات الإيجار المرتبطة بخدمات السياحة عبر المنصات الرقمية	-	- تُطبق الضريبة على الدخل المُحقق من تقديم خدمات الإيجار المتعلق بخدمات السياحة عبر منصات رقمية.

الدولة	الوضع الراهن للتتبع	تاريخ التطبيق	نوع الضريبة	المعدل	أساس فرض الضريبة
جمهورية التشيك	مُقترح	يُحدد لاحقاً	ضريبة الخدمات الرقمية	7% وربما تُخفّض إلى 5%	تُطّبق الضريبة على المُتَحَصِّلات من المصادر التالية: - الإعلانات الموجهة للمستخدمين عبر واجهة رقمية. - نقل البيانات الناشئة من ممارسة المستخدمين أنشطتهم على واجهة رقمية. - إتاحة واجهة رقمية متعددة الجوانب للمستخدمين تسهل من تبادل السلع والخدمات.
فرنسا	تم الإصدار	يناير 2019، لكن تم تأجيل التحصيل إلى نهاية عام 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	3%	تُطّبق الضريبة على نسبة من دخل الخدمات المُحقّق من: - توفير واجهة رقمية تمكن المستخدمين من إجراء الاتصالات والتفاعل مع الآخرين (الخدمات الرقمية الوسيطة). - تقديم خدمات للمعلنين تهدف إلى طرح رسائل إعلانية تستهدف المستخدمين على واجهة رقمية استناداً إلى بيانات تم جمعها عنهم، (إعلان الخدمات القائم على بيانات المستخدمين).
اليونان	تم الإصدار	يوليو 2019	ضريبة على دخل خدمات الإيجار المرقمة	-	تُطّبق الضريبة على الدخل المُحقّق من إيجارات الخدمات المُقدمة من خلال المنصات الرقمية.
هنغاريا	تم الإصدار	يوليو 2017		7.5% طبقت في يناير 2018	تُطّبق الضريبة على صافي الإيرادات السنوية الناشئة عن بث أو نشر الإعلانات عبر الإنترنت في الدولة.
الهند	تم الإصدار	أبريل 2016	ضريبة التعادل (Equalization Levy)	-	تُطّبق الضريبة على إجمالي مدفوعات الإعلان عبر الإنترنت.
إيطاليا	تم الإصدار	يناير 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	3%	تُطّبق الضريبة على إجمالي الإيرادات المُحققة من: - الإعلان على واجهة رقمية. - واجهة رقمية متعددة الأطراف تتيح للمستخدمين شراء/ بيع السلع والخدمات. - نقل بيانات المستخدمين الناتجة عن استخدامهم واجهة رقمية.
كينيا	تم الإصدار	نوفمبر 2019	ضريبة دخل على الدخل المُحقّق من نشاط رقمي	-	تُطّبق الضريبة على الدخل المُحقّق من خلال منصة رقمية تتيح التفاعل المباشر بين المُشترين والبائعين للسلع والخدمات.
المكسيك	تم الإصدار	يناير 2020	ضريبة مقطوعة (Withholding Tax)	-	تُطّبق الضريبة على المدفوعات لغير المقيمين مقابل خدمات رقمية معينة مثل تنزيل الصور والأفلام والنصوص والمعلومات والفيديو والصوت والموسيقى والألعاب ومحتوى الوسائط المتعددة الأخرى والأخبار عبر الإنترنت.
باكستان	تم الإصدار	يوليو 2018	ضريبة مقطوعة (Withholding Tax)	5%	تُطّبق الضريبة على المدفوعات مقابل الخدمات الرقمية المُقدمة من الخارج، مثل الإعلان عبر الإنترنت أو تصميم المواقع الإلكترونية أو إنشائها أو

الدولة	الوضع الراهن للتشريع	تاريخ التطبيق	نوع الضريبة	المعدل	أساس فرض الضريبة
بولندا	تم الإصدار	يوليو 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	1.5%	استضافتها أو صيانتها، أو توفير أي مرفق أو خدمة لتحميل المحتوى الرقمي أو تخزينه أو توزيعه، أو جمع أو معالجة البيانات المتعلقة بالمستخدمين في الدولة عبر الإنترنت أو أي منشأة لبيع السلع أو الخدمات عبر الإنترنت. تُطبق الضريبة على إجمالي الإيرادات المُحققة من: - خدمات الوساطة الرقمية. - الاتصالات السمعية والبصرية.
إسبانيا	تم الإصدار	متوقع في يناير 2021	ضريبة الخدمات الرقمية	3%	تُطبق الضريبة على إجمالي الإيرادات المُحققة من: - خدمات الوساطة الرقمية. - خدمات الإعلانات الرقمية.
تايواند	مُتّرح	يُحدد لاحقاً	ضريبة مقطوعة (Withholding Tax)	-	تُطبق الضريبة على الدخل المُحقق من تدفق التجارة الإلكترونية للسلع والخدمات في الدولة، متضمناً ذلك الإعلان عبر الإنترنت والألعاب والتسويق وغيرها.
تركيا	تم الإصدار	مارس 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	7.5%	تُطبق الضريبة على إجمالي الإيرادات المُحققة من خدمات الإعلان الرقمي، ومبيعات أي محتوى مسموع أو مرئي أو رقمي، والخدمات المُقدمة لتوفير وتشغيل منصة رقمية تُتيح الفرصة للتفاعل بين المستخدمين.
المملكة المتحدة	تم الإصدار	أبريل 2020	ضريبة الخدمات الرقمية	2%	تُطبق الضريبة على الإيرادات التي تتجاوز 25 مليون جنيه إسترليني والمُحققة من ثلاثة أنواع من الأنشطة الرقمية: - منصات التواصل الاجتماعي. - محركات البحث على الإنترنت. - الأسواق على الإنترنت.
أوروغواي	تم الإصدار	يناير 2018	ضريبة على الدخل المُحقق من خدمات رقمية	-	تُطبق الضريبة على دخل غير المقيمين من الخدمات الرقمية المُقدمة داخل الدولة.
زيمبابوي	تم الإصدار	يناير 2019	ضريبة على الدخل المُحقق من خدمات رقمية	5%	تُطبق الضريبة على أي مبالغ يتم تحصيلها من قبل منصات التجارة الإلكترونية.

المصدر: طارق عبد القادر اسماعيل، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، صندوق النقد العربي، ص 34-36.

قائمة المراجع :

- 01- رمضان صديق (2020م)، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، ط 6، دار النهضة العربية، مصر؛
- 02- محمود محمد الدمرداش (بدون سنة نشر)، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي، كلية الشريعة والقانون بدمهور، جامعة الأزهر، مصر.
- 03- محمود، عبير فاروق (2009)، دور الاقتصاد الرقمي في دعم التنمية مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 04- محمد محروس سعدوني ابراهيم (...)، الضريبة الالكترونية وأثار تطبيقها على الدول العربية-دراسة تحليلية، المجلة القانونية (مجلة دراسات وبحوث قانونية)،
- 05- عبد الحليم محمود شاهين، عمرو فتحة حنفي محمود (2021)، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتنمية،
- 06- جمال معتوق (2019م)، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الاول،
- 07- النجاوي، أكرم يوسف، وآخرون (2009م): التحاسب الضريبي عن التجارة الالكترونية، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين، العدد 74، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- 08- بوعزة و حميمش، عبد القادر، نرجس (2017)، نحو حل مشاكل جباية التجارة الالكترونية في إطار الجهود الدولية، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 02، الجزائر.
- 09- آمال علي ابراهيم (2021م)، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية، مجلة البحوث المالية، المجلد 22، العدد 1،
- 10- عزوز علي (2015م)، جباية المعاملات الالكترونية، المشاكل والحلول، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 01، شلف؛
- 11- طارق اسماعيل (2019م)، كفاءة التحصيل الضريبي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، العدد 52، صندوق النقد العربي، الامارات العربية المتحدة.
- 12- سفيان قعلول، الوليد طلحة (2020م)، الاقتصاد الرقمي في الدول العربية؛ الواقع والتحديات، دراسات اقتصادية، العدد 71، صندوق النقد العربي، الامارات العربية المتحدة؛
- 13- طارق عبد القادر اسماعيل (2012م)، الضرائب على الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، دراسات اقتصادية، العدد 81، صندوق النقد العربي، الامارات العربية المتحدة؛
- 14- جمال قاسم حسن، محمود غبد السلام (2021م)، التجارة الالكترونية، سلسلة كتيبات تعريفية، العدد 20، صندوق النقد العربي، الامارات العربية المتحدة.