

عوائد إخضاع الأنشطة الرقمية لضريبة

القيمة المضافة في القانون المصري

الباحث

محمد سعد الدين أحمد غزال

باحث دكتوراه - مدير بمصلحة الضرائب

ms5450386@gmail.com

ملخص البحث

إستهللنا البحث بتمهيد عن إمكانية إخضاع الأنشطة الرقمية لضريبة القيمة المضافة ومدى مواكبة القانون لها، وعرضنا البحث من خلال مطلبين، فتناولنا في المطلب الأول من البحث سبل إخضاع الأنشطة الرقمية للضريبة والعوائد المرجوة منها، والذي إستعرضنا من خلاله تلك الأليات التي ينبغي استخدامها لإخضاع الأنشطة الرقمية لضريبة القيمة المضافة، تلاها بيان للعوائد المرجوة من إخضاع تلك الأنشطة للضريبة علي القيمة المضافة، وتناولنا في المطلب الثاني مدى مواكبة أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة للأنشطة الرقمية، والذي طرحنا من خلاله أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة، وإستبيان لمدي ملائمتها للطبيعة والخصائص المميزة لتلك الأنشطة .

وقد إنتهى الباحث من خلال البحث إلي النتائج الآتية:-

١. قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتعديلات الواردة عليه لم تتطرق بشكل صريح لأمر إخضاع السلع والخدمات الرقمية لمظلة الضرائب علي القيمة المضافة، ولكن البناء التشريعي للقانون جاء يحمل في طياته وبصورة ضمنية تنظيمًا غير مباشر لتلك الإشكالية .

٢. المشروع الضريبي المصري عالج بعض أوجه القصور والإشكاليات التي أسفر عنها التطبيق العملي للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، والتي يري الباحث بأنها جاءت بمزيد من الأحكام لضبط وتنظيم فرض الضرائب علي أنشطة الاقتصاد الرقمي ومنتجاتها في مصر .

وقد إنتهى الباحث من خلال البحث إلي التوصيات الآتية:-

١. ضرورة وجود كيانات مؤسسية ينضم إليها مقدموا الخدمة أو السلعة من الأفراد المتعاملين بالأنشطة غير الرسمية لتعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة والشفافية والمحاسبة والمساءلة لتعظيم الإيجابيات وتقليل السلبيات التي يولدها هذا الاقتصاد غير الرسمي، مع قيام الدولة بتعزيز دور الأجهزة الرقابية، وعند النجاح في دمج قطاع التجارة الإلكترونية في الاقتصاد الرسمي يمكن أن يمثل هذا القطاع مصدرًا مهمًا من مصادر إيرادات الدولة .

٢. ضرورة إعادة النظر في أهمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مختلف الاقتصاديات من خلال مؤشر نسبة الاستثمار الأجنبي المباشر لتكوين رأس المال الثابت ومؤشر نسبة الرصيد المتراكم من الاستثمار الأجنبي المباشر للنتائج الداخلي الخام .

Summary

We began the research with an introduction to the possibility of subjecting digital activities to the value-added tax and the extent to which the law complies with it, and we presented the research through two requirements. In the first requirement of the research, we dealt with ways to subject digital activities to the tax and the desired returns from it, through which we reviewed the mechanisms that should be used to subject digital activities to the tax. Value-added tax, followed by a statement of the expected returns from subjecting these activities to value-added tax. In the second requirement, we discussed the extent to which the provisions of the value-added tax law are consistent with digital activities, through which we presented the provisions of Law No. 67 of 2016 issued regarding value-added tax, and a questionnaire on their suitability. The nature and distinctive characteristics of those activities.

1. Through the research, the researcher concluded the following results: Value-Added Tax Law No. 67 of 2016 and the amendments thereto did not explicitly address the issue of subjecting digital goods and services to the umbrella of value-added taxes, but the legislative construction of the law came to carry within it, implicitly, an indirect regulation of this problem.
2. The Egyptian tax legislator addressed some of the shortcomings and problems that resulted from the practical application of Law No. 67 of 2016 issued regarding the value-added tax through Law No. 3 of 2022 issued amending some provisions of the value-added tax No. 67 of 2016, which the researcher believes is It came with more provisions to control and regulate the imposition of taxes on digital economy activities and their products in Egypt.

Through the research, the researcher concluded the following recommendations:

- 1 .The necessity of having institutional entities to which service or commodity providers from individuals dealing in informal activities join, to work on applying the principles of governance, transparency, accounting, and accountability to maximize the positives and reduce the negatives generated by this informal economy, with the state strengthening the role of regulatory agencies, and upon success in integrating the sector. E-commerce in the formal economy This sector can represent an important source of state revenues.
- 2 .The necessity of reconsidering the importance of foreign direct investments in various economies through the index of the ratio of foreign direct investment to fixed capital formation and the index of the ratio of the accumulated balance of foreign direct investment to the gross domestic product.

عوائد إخضاع الأنشطة الرقمية لضريبة القيمة المضافة في القانون المصري

تمهيد وتقسيم:-

النظام الضريبي علي وجه العموم يقوم علي ركيزتين^(١) ألا وهما: الأولي:- العدالة الضريبية الأفقية Horizontal Equity ومفادها معاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، الثانية:- العدالة الضريبية الرأسية Vertical Equity ومفادها معاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية غير المتماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة، فضلا عن ذلك فإن النظام الضريبي يستهدف تحقيق مبدأ "التوظيف الضريبي" ومرجعه أن الضريبة لا توجد إلا لتحقيق هدف محدد وهو خدمة المجتمع من خلال الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المترتبة علي فرضها كما وكيفا، ووفق أقصى مساهمة لتحقيق الغرض من فرضها، ولا يمكن أن نتناسي هنا أن نجاح الضريبة في تحقيق الأغراض المفروضة من أجلها مرهون بأليات فرضها وتطبيقها بصورة صحيحة وسليمة تتفق من أهداف القوانين المنظمة لها وهو إستهداف تحقيق العدالة الضريبية .

ونظرا لأنه في غضون عام ٢٠١٢ وبسبب العديد من الثغرات الضريبية التي إستغلتها المؤسسات والشركات التي تعمل من خلال شركة Google في الكثير من الدول، أهدرت علي الدول ما يعادل ستون مليار دولار، فكان لزاما علي تلك الدول البحث عن أليات تقتضيها متطلبات تحقيق العدالة الضريبية لإخضاع الأنشطة الرقمية للضريبة^(٢)، وإتصالا لما تعرضت له تلك الدول من خسائر فقد جاءت جائحة كورونا المعروفة ب Covid - 19 والتي إستمرت لعدة سنوات متتالية ومن المتوقع استمراريتها خلال الأعوام المقبلة، فكانت تلك الجائحة وتأثيراتها الاقتصادية ولتداعياتها محط أنظار ودراسة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي إنتهت من خلال دراساتنها في هذا الشأن بتوقع إنخفاض أرباح الشركات متعددة الجنسيات وبالتالي ستقل معها تدفق رؤوس الأموال الأجنبية نظرا للانخفاض في الطلب المحلي علي منتجات تلك الشركات، وأنه وفقا للدراسة القائمة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تم إرجاع تخوف المستهلكين من الشراء وقت إنتشار تلك الجائحة إلي عدم إستقرار مصادر دخولهم التي تأثرت

(١) محمد السيد خلف إبراهيم، بحث عن العدالة الضريبية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، عام ٢٠١٩، ص ٩، ص ١١، متاح علي الرابط

<https://0810grgrnr.1104.y.https.search.mandumah.com.mplbci.ekb.eg/Search/Results?lookfor>

(2) Corkery, J., Forder, J., Svantesson, D., & Mercuri, E, 2013. Taxes, the internet and the digital economy . Revenue Law Journal, 231, 128،143 .

بالتبعية بسبب تلك الجائحة، وعلاوة على ذلك فإنه في الجانب الآخر يوجد إرتفاع في قيمة تكاليف التوريد في سلاسل القيمة الدولية، وجميع ذلك ما كان له عظيم الأثر في توجه المستهلكين نحو الاعتماد في مشترياتهم على المنتجات والخدمات الرقمية (1)، (2).

وتأثراً بما خلفته جائحة كورونا من أثار وتأثيرات جلية على الاقتصاديات كان لزاماً إعمال مبدأ التوظيف الضريبي المشار إليه سلفاً من خلال تقرير المزيد من المزايا والإعفاءات الضريبية للأنشطة الرقمية، حيث يظل الإهتمام بتشجيع دافعي الضرائب على الإعلان عن دخلهم الخاضع للضريبة ودفع ضرائبهم في صميم الأنشطة التي تمارسها إدارات الضرائب، وعليه تحاول هذه الإدارات التأثير على سلوك دافعي الضرائب، لاسيما من خلال الخطوات التالية:-

• مبادرات تحسين إمكانية الوصول إلى خدمات الضرائب: حيث تسعى الإدارات باستمرار إلى تحسين عمليات الإتصال، سواء كانت تتم عبر الإنترنت أو شخصياً أو عبر الهاتف، من أجل تسهيل توصيل دافعي الضرائب بخدماتهم ومساعدتهم على فهم إلتزاماتهم بشكل أفضل من خلال حملات توعية.

• الإهتمام المتزايد بالفحص الإلكتروني أو الرقمي: والذي من خلاله تقدم الإدارات الضريبية الخدمات بشكل رقمي متزايد، وتزداد أهمية الفحص الرقمي في تلك الحالات التي تستخدم فيها الإدارات الضريبية خبراتها والبيانات المتاحة لها لمنح دافعي الضرائب إمكانية الوصول إلى خدماتهم الخاصة إلكترونياً ، على سبيل المثال إستحدثت البرازيل نظام Normas، والذي يمكن تحميله على الهاتف .

• التعاون مع مقدمي الخدمات من خلال طرف ثالث: فهناك ثمة تزايد مضطرد في عملية دمج الخدمات والعمليات في الأنظمة التقليدية المستخدمة من قبل دافعي الضرائب في حياتهم اليومية، لما في ذلك من تحسين للإنبساط المالي وتقليل للعبء الإداري على رواد الأعمال ؛ وذلك نظراً لأن أنماط التعاون هذه أصبحت أكثر إنتشاراً وتعقيداً، حيث بدأت الإدارات الضريبية في تبني مناهج إستراتيجية لإدارة اللجوء لمقدمي الخدمات وتسهيل عملهم، لاسيما من خلال السماح لهم بالوصول إلى الأنظمة الداخلية لإدارة الضرائب، وذلك من خلال واجهات برمجة التطبيقات

(1) OECD. 2020, Foreign Direct Investment Flows in the Time of Covid,19. Paris,France.

(2) Zekos, G . 2005 . Foreign Direct Investment in a digital economy . European Business Review, 171, 52,68 .

API، على غرار تلك المستخدمة في النرويج وروسيا والمملكة المتحدة، حيث تم اعتمادها لتسهيل الإتصال بين الأنظمة والأشخاص والأشياء من دون إتصال مباشر⁽¹⁾ .

وفي ذلك الأمر هناك رأي فقهي أشار إلي أنه من الصعوبة إخضاع الأنشطة الرقمية وما تنتجه من سلع وخدمات للضريبة نظرا للتكلفة الباهظة التي يستلزمها الأمر، وذلك علي الرغم من أن هناك بعض الإتجاهات والأراء الحديثة التي تنادي بفرض الضرائب علي المنتجات والأنشطة الرقمية التي تنتجها عظمي الشركات، وأسائدهم في ذلك أن تلك الشركات تحقق أرباحا طائلة تخرج عن نطاق المظلة الضريبية وهو ما يتسبب معه أضرارا للأنظمة الضريبية وإيراداتها من الضرائب التي تستهدف خدمة المجتمع في جميع المناحي الحياتية، فضلا عن ذلك فإن جميع الشركات والمؤسسات الرقمية هي من قبيل المؤسسات والشركات العظمي صاحبة أرقام الأعمال الضخمة وسيكون بمقدورها تحمل الإلتزامات العباءة الضريبية، وكذلك سيكون بمقدورها تحمل مسؤولياتها المجتمعية في ذلك الشأن، ومن قبيل تلك الشركات والتي لديها قبول لفكرة الإخضاع الضريبي لأنشطتها الرقمية شركة Amazon، وأخيرا أستند ذلك الإتجاه إلي أن المستهلك للمنتج والخدمة الرقمية لن تكون هناك معارضة من قبله علي تحمل العبء الضريبي المحمل علي السلعة أو الخدمة الرقمية وذلك نظرا لأن لديه إعتياد علي تحمل ذلك العبء والإلتزام بأداءه، وبالتالي فإن معارضته أمر غير وارد⁽²⁾ .

وذلك ما يدفع الباحث إلي إستبيان إمكانية إخضاع الأنشطة الرقمية لضريبة القيمة المضافة ومدى مواكبة القانون لها، والعوائد التي ستتحقق من إخضاعها من خلال المطالبين الأتئين:-

المطلب الأول :- سبل إخضاع الأنشطة الرقمية للضريبة والعوائد المرجوة منها .

المطلب الثاني :- مدى مواكبة أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة للأنشطة الرقمية .

المطلب الأول

سبل إخضاع الأنشطة الرقمية

للضريبة والعوائد المرجوة منها

فرض الضرائب علي أنشطة ومنتجات الاقتصاد الرقمي بلا شك هو من العوامل التي ستساهم في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية وبالأخص في ظل عمليات الرقمنة والتطوير علي الأنظمة الضريبية القائمة، ولكن جني ثمار تلك الجباية لن يكون بالأمر اليسير علي أي نظام ضريبي،

⁽¹⁾ راجع في ذلك، الإستجابة الرقمية: كيف غيرت "كورونا" إدارة النظم الضريبية في اقتصادات الدول؟، مركز المستقبل للأبحاث والدراسات المتقدمة، في ٣٠/٣/٢٠٢٢، علي الرابط

<https://futureuae.com/ar,AE/Mainpage/Item/7208/>.

⁽²⁾ Corkery, J., Forder, J., Svantesson, D., & Mercuri, E, 2013. Taxes, the internet and the digital economy . Revenue Law Journal, 231,p 128,143 .

حيث أن جباية الضرائب علي تلك الأنشطة وتوفير أليات تحصيلها والضوابط الحاكمة لتلك الأليات ستتكد أمامه الأنظمة الضريبية نفقات باهظة نظير تلك الجباية وألياتها، وفي أحد التقارير الصادرة عن البنك الدولي في عام ٢٠٢٠^(١) تم طرح تساؤل مفاده ما الذي ستحتاجه البلدان لجني فوائد الرقمنة والمشاركة الكاملة في الاقتصاد الرقمي العالمي؟، وقد جاءت الإجابة بذات التقرير بأن أي نظام ضريبي يحتاج للأمر التالية حتي يجني عوائد الرقمنة وفرض الضرائب علي الأنشطة الرقمية وهي :-

- سد الفجوة الرقمية العالمية: لأنه حتى مع إنتشار التقنيات الجديدة بسرعة في جميع أنحاء العالم، لم يستخدم مليارات الأشخاص الإنترنت مطلقاً .
- التحضير لوظائف الغد: الابتكار يغير جذرياً طبيعة العمل: لأن هناك وظائف جديدة تظهر، وأخرى تتطور للمنافسة في مجال الاقتصاد الرقمي، حيث ستحتاج البلدان إلى إعطاء الأولوية للتعليم وبناء المهارات الرقمية لقوتها العاملة مع إنشاء شبكات أمان فعالة لدعم تلك التحولات.
- تطوير أنظمة رقمية آمنة ذات موثوقية: مع تحول العالم إلى عالم رقمي، أصبح تعزيز القدرات في مجالات مثل الأمن السيبراني وحماية البيانات الشخصية أكثر أهمية من أي وقت مضى.
- وقبل التطرق لمدي توافر تلك الأليات في النظام الضريبي المصري يتعين علي الباحث أن يشير إلي الوضع الراهن للأنشطة الرقمية والتجارة الإلكترونية في مصر، ونسترشد في ذلك بما تم الإشارة إليه في ذلك الشأن بالورقة البحثية الصادرة عن مركز المعلومات ودعم إتخاذ القرار بمجلس الوزراء المصري^(٢)، والتي تحمل عنوان «التجارة الإلكترونية في مصر... فرص مستقبلية وتحديات راهنة»، حيث أشارت الورقة البحثية إلى عدد من النقاط الهامة يوليها الباحث بالعرض علي النحو التالي:-

١. أن عدد مستخدمي الإنترنت في مصر قد بلغ أكثر من ٧٥ مليون مستخدم في جميع المحافظات، وتصل فترة الاستخدام اليومي إلى ٨ ساعات، وبالرغم من أن هناك ٤٨ مليوناً من مستخدمي الإنترنت قاموا بشراء سلعة أو خدمة أون لاين، فإن ٢,٤% فقط منهم قاموا باستخدام

(1)The World Bank.2020. Digital Development. Retrieved, 06 12,2021 from <https://www.worldbank.org/en/topic/digitaldevelopment/overview>

(٢) ورقة بحثية صادرة عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء المصري بعنوان «التجارة الإلكترونية في مصر... فرص مستقبلية وتحديات راهنة»، الموقع الرسمي الإلكتروني لمجلس الوزراء المصري، سبتمبر ٢٠٢٢ . المنشورة في ٢١/٠٩/٢٠٢٢ علي الموقع الإلكتروني للمصري اليوم، علي الرابط

<https://www.almasryalyoum.com/news/details/2696715>.

بطاقات بنكية لهذا الغرض، فضلا عن أن سوق التجارة الإلكترونية في مصر قد شهد إقبالا مؤخرًا من الشركات الكبرى، فشركة أمازون إفتتحت حديثاً مستودعها اللوجيستي على مساحة ٢٨ ألف متر مربع، وباستثمارات تتخطى المليار جنيه، بالإضافة إلي أن دخول شركات عالمية إلى السوق المصري يعطى ثقلاً ودفعة للتجارة الإلكترونية كونه يدعم المنافسة سواء بجذب العملاء أو العارضين إلى جانب توافر السلع المختلفة .

٢. أن حجم التجارة الإلكترونية في السوق المصرية قد بلغت ٩٣ مليار جنيه مصري، وفق بيانات جهاز تنمية التجارة الداخلية، كما من المتوقع أن ينمو هذا القطاع في مصر بنحو ٣٠% خلال عام ٢٠٢٢ ليصل نحو ١٢١ مليار جنيه مصري، فضلا عن أن هذه التقديرات تعكس فقط حركة البيع والشراء المسجلة، والتي تتم عن طريق المحافظ البنكية وكروت الدفع والإئتمان، وهي بلا شك لا تعكس حجم السوق ككل، فلا تزال الأرقام حول حجم معاملات التجارة الإلكترونية في مصر غير دقيقة وتقع أغلبها ضمن الاقتصاد الرسمي فقط .

٣. وهي من أهم النقاط التي ألفت الورقة البحثية عليها مزيدا من الضوء ما يتعلق بأهمية دمج القطاع غير الرسمي بمنظومة الاقتصاد الرسمي، حيث أكدت أن من شأن هذا الدمج زيادة الحصيلة الضريبية للدولة ؛ مما يقلل من اعتماد الدولة على الإقتراض الداخلي والخارجي لسد عجز الموازنة، ويضمن إدماج هذا القطاع أيضاً زيادة الناتج المحلي الإجمالي، إلى جانب زيادة نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، وتم التأكيد بالورقة البحثية علي أن وجود اقتصاد غير رسمي يضر بالمنافسة العادلة بين الشركات المنتمية لنفس القطاع، حيث تتحمل الشركات المسجلة عبئاً أكبر، مقارنةً بتلك غير المسجلة كتلك الأعباء المتمثلة في الضرائب والتأمين الصحي على العاملين والمتطلبات الرسمية الأخرى، كما أنه قد يكون من الأنسب القيام بدمج القطاع غير الرسمي بما في ذلك التجارة الإلكترونية في المنظومة الرسمية للاقتصاد المصري بشكل تدريجي عبر برنامج إصلاح هيكلي يتم تنفيذه على مراحل ويراعى فيه استهداف سلاسل الإمداد غير الرسمية، مع التوسع في استخدام قواعد بيانات شاملة ومدققة لكل الأنشطة الإنتاجية غير الرسمية وتحليلها، ووضع خطط إدماج تتواءم مع التوزيع الجغرافي والقطاعي للاقتصاد غير الرسمي، وزيادة توعية المواطنين بالمخاطر المحتملة من التعامل مع سلع مجهولة المصدر وأن التعامل مع كيانات الاقتصاد الرسمي سيكفل له الكثير من الحقوق والضمانات.

٤. وهو ما يتعلق بالإطار التشريعي والمؤسسي المنظم للتجارة الإلكترونية في مصر، وعراقيل دمج التجارة الإلكترونية بالنظام الضريبي المصري، والتي كان من أبرزها كون الدفع النقدي لا يزال مسيطراً، والحاجة في ظل تزايد استخدام التجارة الإلكترونية إلى التفريق بين مكان التوريد والمكان الذي توجد فيه المؤسسة، بحيث يمكن القول أن الإنترنت يوفر للبائعين التجاريين فرصاً للتهرب من ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى أن النقد الإلكتروني يمكن أن يكون مجهول المصدر ولا

يمكن تعقبه، فضلاً عن تأثير أي تغييرات في الضرائب على التجارة الإلكترونية على حجم المبيعات .

٥. قد أشارت الورقة البحثية إلى الإستراتيجية المقترحة والخطط المستقبلية التي ستقرها الدولة لأغراض تحفيز إخضاع التجارة الإلكترونية لضريبة القيمة المضافة في إطار تجارب الدول الناجحة حيث تم التأكيد على ضرورة التمييز في هذا الصدد بين التجارة الإلكترونية في السلع الملموسة، والتجارة الإلكترونية المرتبطة بسلع وخدمات رقمية غير ملموسة والتي يعد فيها الأمر أكثر تعقيداً، خلاف ذلك فإن الضرورة تستدعي أولاً قبل التطبيق جمع البيانات والمعلومات عن أنشطة الاقتصاد الرقمي في مصر، وإنشاء قواعد بيانات خاصة تتضمن حجم وأشكال تلك الأنشطة وطبيعتها ومعدلات نموها وتقدير معدلات أرباحها، ثانياً وجود تكامل بين الإطار التشريعي والتطور التقني، وتشجيع موردي السلع والخدمات الرقمية للمحليين على التسجيل في وحدة مستقلة على أن يكون التسجيل إلكترونياً وتطبق في هذا الشأن إجراءات مبسطة للغاية، مع التأكيد على دور جهاز حماية المستهلك في حماية المواطن المصري من أي عمليات إحتيال.

وهنا يرى الباحث أن ما تستهدفه الدولة المصرية في هذا الشأن من إستراتيجيات وخطط هو إستهداف محمود من الدولة ومنهاج طموح من جانبها ويحتاج إلي إرادة جادة لتحقيقه وإنجازه، وعلي الرغم من أن الدولة وضعت جانب من تلك الخطط والإستراتيجيات وأدخلته حيز التنفيذ إلا إنه ما زال أمامها جزء كبير عليها أن توفر التمويل اللازم لتنفيذه وإبرازه لحيز الوجود .

٦. حيث أوصت الورقة في ختامها على ضرورة وجود كيانات مؤسسية ينضم إليها مقدموا الخدمة أو السلعة من الأفراد المتعاملين بالأنشطة غير الرسمية لتعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة والشفافية والمحاسبة والمساءلة لتعظيم الإيجابيات وتقليل السلبيات التي يولدها هذا الاقتصاد غير الرسمي، مع قيام الدولة بتعزيز دور الأجهزة الرقابية، وعند النجاح في دمج قطاع التجارة الإلكترونية في الاقتصاد الرسمي يمكن أن يمثل هذا القطاع مصدراً مهماً من مصادر إيرادات الدولة .

ووفقاً لتلك الورقة البحثية فإن النظام الضريبي المصري وهو في سبيل فرض الضرائب علي أنشطة ومنتجات الاقتصاد الرقمي وبالأخص في ظل تزايد أعداد مستخدمي شبكة الإنترنت في مصر والتي وصلت نسبتهم بحسب تقرير منظمة UNCTAD عن مؤشر التجارة الإلكترونية B2C لعام ٢٠٢٠، حيث بلغ عدد المشتريين عبر الإنترنت نحو ٧% من إجمالي مستخدمي الإنترنت في مصر لعام ٢٠١٩ مقارنة بـ ٣% عام ٢٠١٧، ونحو ٢,٤% من إجمالي السكان، كما تقدم ترتيب مصر العالمي في مؤشر التجارة الإلكترونية ليصبح ١٠٧ من بين ١٥٢ دولة مقارنة بالترتيب ١١٣ عام ٢٠١٨ والترتيب ١٤٤ للعام ٢٠١٦، وأنه وفقاً لمؤشر موقع الخدمات العالمية ٢٠٢١ الصادر عن شركة A.T Kearney العالمية، والذي يخضع فيه ترتيب الدول لعدة اعتبارات تشمل

مدخلات الشركات ونشاط الخدمات الإلكترونية والمبادرات الحكومية لتعزيز هذا القطاع، إحتلت مصر المرتبة الـ ١٥ عالمياً والأولى في منطقة الشرق الأوسط وإفريقيا من بين ٦٠ دولة (١) .

(شكل رقم ١)



المصدر إعداد الباحثة / قمر أبو العلا والتي أعدته بالاعتماد على نتائج مؤشر التجارة

الإلكترونية للأونكتاد - مركز ربح للدراسات الإستراتيجية - علي الرابط

<https://rcsseypt.com/5709>.

ووفقا لما سبق فإن خطي النظام الضريبي المصري في هذا الشأن كانت ولا زالت بغرض جني مكاسب الاقتصاد الرقمي من خلال فرض الضرائب على أنشطته ومنتجاته والتي ستؤثر بالزيادة علي حصيله الإيرادات الضريبية بكل تأكيد، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا ما هي التكاليف التي ستكبتها الدولة المصرية واقتصادها وهي في سبيل إخضاع الأنشطة الرقمية ومنتجاتها للضرائب؟ وواقع الحال وفق تقرير إحصائيات مصر الرقمية عام ٢٠٢٢ أن هناك ٧٥,٦٦ مليون مستخدم للإنترنت في مصر في يناير ٢٠٢٢، وأن معدل إنتشار الإنترنت في مصر بلغ ٧١,٩٪ من إجمالي السكان في بداية عام ٢٠٢٢، ويشير تحليل Kepios إلى أن مستخدمي الإنترنت في مصر زادوا بمقدار ١,٤ مليون + ١,٩ بالمائة بين عامي ٢٠٢١ و ٢٠٢٢، حيث تكشف أرقام المستخدمين هذه أن ٢٩,٥٥ مليون شخص في مصر لم يستخدموا الإنترنت في بداية عام ٢٠٢٢، مما يعني أن ٢٨,١ في المائة من السكان ظلوا غير متصلين بالإنترنت في بداية العام، ومع ذلك تستمر المشكلات المتعلقة بـ COVID-19 في التأثير على البحث في اعتماد الإنترنت، لذلك قد تكون الأرقام الفعلية لمستخدمي الإنترنت أعلى مما تشير إليه هذه الأرقام المنشورة (٢) .

(١) الباحثة / قمر أبو العلا، بحث بعنوان هل تتأثر التجارة الإلكترونية في مصر بقرار فرض الضرائب؟، بمركز ربح الإلكتروني للدراسات الإستراتيجية، منشور في ١٠/١٠/٢٠٢١، علي الرابط

<https://rcsseypt.com/5709>.

(٢) راجع في ذلك تقرير إحصائيات مصر الرقمية عام ٢٠٢٢ - المنشور في ٠٣/٠٥/٢٠٢٢، علي الرابط

<https://businesshub.blog/>.

ووفقاً لتقرير صادر من شركة إنتربرايز فنشرز لإعداد وتطوير المحتوى الإلكتروني تم الإشارة بموجبه أن مصر تساهم في قفزة لقطاع التجارة الإلكترونية عام ٢٠٢٠، إذ أجبرت جائحة "كوفيد-١٩" العملاء على التوجه للتسوق عبر الإنترنت، وأنه وفقاً لدراسة جديدة نشرت مؤخراً بارتفاع قيمة قطاع التجارة الإلكترونية في المنطقة بنسبة ٥٢% بقيمة بلغت ٢٢ مليار دولار بحلول نهاية عام ٢٠٢٠، جاءت نسبة ٨٠% منها من مصر والسعودية والإمارات، بحسب ما كشفته ومضة ومركز ليجاتوم للتنمية وريادة الأعمال في معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا، وقد عززت تلك القفزة نمو الخدمات اللوجستية والتكنولوجيا المالية: الزيادة في التسوق عبر الإنترنت جعلت خدمات التوصيل والدفع عبر الإنترنت ضرورية لإتمام عمليات الشراء، وفي عام ٢٠٢٠، زادت استثمارات التكنولوجيا المالية لأكثر من الضعف على أساس سنوي بما يزيد عن ٧٨ مليون دولار خلال العام، وقد مكن إنتشار شركة فوري للمدفوعات الإلكترونية، التي أصبحت أول شركة تكنولوجيا مصرية تتجاوز قيمتها السوقية مليار دولار العام الماضي، العملاء ممن ليس لديهم حسابات بنكية من إتمام معاملات عبر الإنترنت بسهولة أكبر، فيما نما بالتوازي قطاع توصيل الخدمات لتلبية الطلب المتزايد، وهو ما سرع من وتيرة تبني التقنيات الجديدة لتحسين البنية التحتية للخدمات اللوجستية^(١).

ووفقاً للبيانات السابقة وعلي سبيل الافتراض لو أن حجم التجارة الإلكترونية المقدر في عام ٢٠٢٠ والبالغة ٢٠٧ مليار دولار أمريكي كلها متعلقة بتجارة المنتجات الرقمية بالإضافة إلى قيمة الإعلانات على الإنترنت، وأن متوسط هامش الربح للشركات المنتجة للمنتجات المتداولة إلكترونياً والإعلانات ٢٥%، فإن مقدار الضريبة المستحقة على دخول تلك الشركات في مصر معدل ٢٢,٥ % ستبلغ تقريبا ٢,٦ مليار جنيه مصري، وسوف تبلغ قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة بافتراض أن تلك المنتجات غير معفاة وتخضع لأعلى سعر بنسبة ١٤% أي بما يعادل ٦٠٢ مليار جنيه مصري، أي أن حصيللة الضرائب من ضرائب دخل وقيمة مضافة سوف تبلغ ٨,٨ مليار جنيه مصر أي ما يقارب من ٠,٩% من حصيللة الضرائب المتوقعة لعام ٢٠٢١^(٢).

وقد توقع البعض تعرض تلك للزيادة مستقبلاً وذلك بالتزامن مع المستجدات والتطورات التي تطرأ على التجارة الإلكترونية، ولكن يجب أن يوضع في الاعتبار أن قيمة التجارة الإلكترونية السابقة من الوارد ألا تكون جميعها تجارة منتجات رقمية وكذلك يتعين أن نفترض أن تلك التجارة ليست كلها لشركات أجنبية لا تخضع للضرائب في مصر، فضلاً عن ذلك فإن هامش الربح

(١) تقرير صادر عن شركة انتربرايز فنشرز لإعداد وتطوير المحتوى الإلكتروني شركة ذات مسؤولية محدودة، سجل تجاري رقم ٨٣٥٩٤، ٢٠٢٢ Enterprise Ventures LLC ©، منشور في ٢٠٢١/٠٣/٢١ على

الموقع <https://enterprise.press/ar/stories/2021/03/21>

(٢) عبدالحليم شاهين، د. عمرو محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٢١.

لبعض المنتجات قد يقل عن ٢٥٪ بكثير، حيث أن بعض تقارير التجارة الإلكترونية تشير إلى أن متوسط حجم تجارة المنتجات الرقمية تقريبا ٤٧٪ من قيمة التجارة الإلكترونية في كل من الأردن ولبنان والكويت، والمملكة العربية السعودية، والامارات العربية المتحدة، كما يشير تصنيف فئات المنتجات التي يتم شراؤها من خلال الإنترنت في مصر الى تركيز أغلب عمليات الشراء على المنتجات ذات الوجود المادي^(١)، والإشكالية هنا ليست في إخضاع تلك المنتجات للضريبة على القيمة المضافة والضريبة الجمركية، ولكن تتعد الإشكالية في كيفية إخضاع أرباح مصنعي تلك المنتجات للضريبة علي الدخل، فضلا عن ذلك فإن هناك تباين في أسعار فئات الضرائب علي القيمة المضافة، حيث أنه ليس جميع المنتجات تخضع لسعر ضريبة القيمة المضافة ١٤٪، فهناك ما يخضع لسعر ٥ % و ١٠٪ وهناك ما هو معفي، وهناك ما هو غير خاضع، وأخيرا فإن حجم الإنفاق الإعلاني عبر الإنترنت يبلغ نسبة ٤٪ من إجمالي حجم الإنفاق الإعلاني التقليدي^(٢)، ويبلغ حجم التهرب الضريبي إلى أكثر من نحو ٤٠٠ مليار جنيه سنويا، وهناك توقعات بأن حجم ما يتم إنفاقه على الإعلانات والتجارة الإلكترونية يزيد على ٥٠ مليون دولار سنويا دون أن تخضع للمعاملة الضريبية، ومرجع ذلك أن غالبية الشركات العاملة في مجال الإعلانات الرقمية لا تخضع لقانون الضرائب الحالي، وذلك لأن غالبيتها لا يوجد مقر لها في مصر مثل فيسبوك وجوجل وتويتر، وهو ما يفرض صعوبة قيام الحكومة بتحصيل ضرائب على الإعلانات المنشورة عليها وبخاصة أن مصر بها ما يزيد على ٤٩ مليون مستخدم للإنترنت، وبلغ عدد مستخدمي التواصل الاجتماعي ٣٥ مليون، حيث زادت نسبة الإقبال على التجارة الإلكترونية في السوق المصرية بمتوسط مرجح يبلغ ٨,٨% فيما بلغ حجم سوق التجارة الإلكترونية في مصر مستوى ٦,١ مليارات دولار^(٣).

ومن زاوية أخرى ففناك مؤثرات برزت علي الساحة الدولية فرضت تغيرات في جانبي الاستهلاك والإنتاج وتحديدا في سلوكيات المستهلكين، وكان من أبرز تلك المؤثرات جائحة كورونا الشهيرة ب Covid-١٩، والتي كان لها الأثر الأكبر في تحجيم لحركة الإنتاج العامة من خلال تأثيرها على المعروض من الكوادر البشرية والأيدي العاملة، وتحديدا من خلال تأثيرها علي صحة

(1) Al Khalidi, F., Abdalla, N., Soudodi, O., & Syed, S.2015 . State of Payments 2015. Dubai United Arab Emirates : Payfort.

(2) Kamel, S.2015 . Electronic Commerce Challenges and Opportunities for Emerging Economies : Case of Egypt.In CONF,IRM.

(3) د. عادل عبدالصادق، البحث عن سيادة الدولة: الضرائب على التجارة والإعلانات الإلكترونية، دوريات، قضايا استراتيجية، علي المركز العربي لأبحاث الفضاء الإلكتروني ACCR، علي الرابط

http://accronline.com/article_detail.aspx?id=29302.

العمال وقدرتهم على الحركة والانتقال، فضلا عن تأثيراتها الجلية على أنشطة منشآت ومؤسسات الأعمال، وضعف عناصر تحقيق الدخل بها وتوليدده، وهو بالتبعية ما جعل هناك قصور وإضعاف للطلب على السلع والخدمات وتقليص المعروض منها وعدم الإقبال علي مستلزمات الإنتاج، وتقييد للسيولة النقدية المتداولة، وبلا شك فإن لجميع تلك النتائج والمؤثرات الأثر العظيم في التأثير علي قدرة الحكومات في تحصل إيراداتها الداعمة للخزانة العامة بها ومن ضمنها الإيرادات الضريبية، وذلك ما حدي بالحكومات والأنظمة الضريبية إلي التحرك بمساعي جادة وجهود حثيثة نحو البحث عن البدائل التي من شأنها تعويض ما فاتها من خسائر بإيراداتها، وكان الاقتصاد الرقمي وأنشطته هو الحل الأمثل لذلك الطريق، إلا إنه ينبغي التنويه أن ذلك الاقتصاد وفق واقع الحال غير مقتصر علي التجارة الإلكترونية فقط للسلع الملموسة وغير الملموسة، وأن تطوره بالصورة الحالية لا تعني أن جميع السلع الملموسة ستتحول إلى سلع رقمية، بل أن المصانع ستظل في وجوده تنتج السلع الملموسة بمصانعها القائمة، غير أن الاقتصاد الرقمي قد يفرض واقعا جديدا من خلال توفير خدمات لوجستية إلكترونية، حيث سيتم من خلالها رقمنة جميع جوانب وعوامل الإنتاج والاستهلاك التي يمكن رقمنتها، وبالتبعية فإن الاستثمار الأجنبي المباشر بكافة أشكاله التي تظهر بها الشركات متعددة الجنسيات سيعتمد قوامه على توافر البنية التحتية الإلكترونية بجانب مزايا الموقع وتوافر العمالة الرخيصة وعالية المهارات (1).

ومفاد ذلك أن نماذج الأعمال تأثرت بعوامل الاقتصاد الرقمي وبالتبعية بجائحة كورونا وتأثيراتها، وذلك ما كان ينبغي علي الدول النامية إدراكه والتعامل مع مستجداته وأهمية التوجه للتأقلم مع الاقتصاد الرقمي وما يفرضه من رقمنة للأعمال والأنشطة التجارية والتي من خلالها كان تداول السلع والخدمات أصبح بالأمر اليسير دون التقييد باستضافة بعض الدول للاستثمارات الخاصة بالشركات والمؤسسات التي تنتج تلك السلع والخدمات (2).

خلافا لذلك فإن السماح باستخدام العملات الرقمية وما في مثلها والتي لا تخضع للسلطات الرقابية للحكومات، من الأمور التي ساهمت ويسرت من عقد صفقات التجارة الإلكترونية البعيدة المنال عن الإخضاع الضريبي، وعلي الرغم من ذلك فإن فكرة فرض الضرائب على أرباح ومنتجات الأنشطة الرقمية ما زالت مطروحة ومحل دراسات بغرض تقنينها، وأن القول بغير ذلك مع التمسك بعدم فرض الضرائب -سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة قيمة مضافة على الاقتصاد

(1) Zekos, G. 2005. Foreign direct investment in a digital economies . European Business Review , 17 1 , P 52، 68 .

(2) Eden, L. 2016. Multinationals and Foreign investment Policies in a digital world In EI 5 Initiative International Centre for Trade and Sustainable Development and World Economie Forum Geneva.

الرقمي وأنشطته الرقمية من شأنه الترسخ لعدم عدالة المنافسة بين الشركات التي تمارس ذات الأنشطة، والاقتصاد الرقمي وأنشطته بما يحتويه من أليات تقنية وتكنولوجية حديثة ومتطورة يساهم في توجيه خطط الاستثمار الإجنبي من خلال التوجيه بتحويل العمليات الدولية للشركات متعددة الجنسيات وتأثير الشركات الأجنبية المنتسبة على البلدان المضيفة، حيث تحقق الشركات متعددة الجنسيات الرقمية حوالي ٧٠% من مبيعاتها في الخارج، مع وجود ٤٠% فقط من أصولها خارج بلدانها الأصلية، وهو ما ينتهي بنا إلى أن اعتماد تلك التقنيات الرقمية يمكن أن يؤدي إلى تقليص أعداد تلك الاستثمارات وإعادة توطينها من جديد^(١).

ويري الباحث أن الاستثمار الأجنبي المباشر وبكونه أحد أهم مصادر التمويل الإجنبي لأي خطط تنمية بالدول النامية علي إطلاقه وذلك حال مقارنته بمصادر التمويل الأجنبية الأخرى كالمعونات والقروض الخارجية، ما يجعلنا أن نعيد النظر في أهمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مختلف الاقتصاديات من خلال مؤشر نسبة الاستثمار الأجنبي المباشر لتكوين رأس المال الثابت ومؤشر نسبة الرصيد المتراكم من الاستثمار الأجنبي المباشر للنتائج الداخلي الخام . وقد تصاعدت خلال العقد الأخير من القرن الماضي أهمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة للدول النامية، وذلك للأسباب الأتية^(٢) :-

- أنها تعتبر كأحد مصادر رأس المال والخبرات الإدارية.
- أنها تعتبر كأحد وسائل توطين التكنولوجيا والنفوذ إلى الأسواق العالمية.
- أنها تعتبر كنتيجة للتغيرات الأساسية التي طرأت علي هيكل الاقتصاد العالمي.
- أنها أكبر مصدر للموارد المالية الخارجية اللازمة للتنمية في الدول النامية.
- يكون البلد أكثر تنافسية كلما كانت قدرته أكبر علي جذب الاستثمارات الأجنبية.
- تحولت الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى ميدان لتنافس كبير بين الدول.

ويمكن تحسين جاذبية الدول للاستثمارات الأجنبية من خلال إجراء بعض التعديلات منها مثلا: فتح قطاعاتها الاقتصادية، تقديم العديد من التسهيلات والامتيازات والحوافز، توفير سياسات تجارية وأسعار صرف لحماية الصناعات الناشئة، وتزداد أهمية الاستثمار الأجنبي كمصدر من مصادر التمويل في الحالات التي يتم فيها توجيه عوائد ذلك الاستثمار بصورة مثالية ولأغراض تمويل الخطط التنموية، وذلك ما يفرض علي صانعي السياسات الاقتصادية ضرورة الموازنة بين إخضاع أرباح ومنتجات الأنشطة الرقمية لتحقيق العدالة بالنظام الضريبي وزيادة الحصيلة

(1) UNCTAD. 2017. Investment and the Economy, Key Messages World Investment Report .United Nations Geneva.

(2) راجع في ذلك أسماء أمين، ما أنواع الاستثمار الأجنبي - تعرف عليها، موقع اليوم السابع الإلكتروني، في ٢٠٢٣/٠٣/٠٨، علي الرابط <https://www.youm7.com/story/2023/3/8/>

الضريبية من جانب وبين ضرورة أن يراعى ذلك الإخضاع الإمكانات والأليات المتاحة لديهم لتطبيق ذلك الإخضاع من جانب آخر، مع مراعاة وضع الضمانات الكفيلة بحماية الاستثمارات الأجنبية وعدم الإضرار بها سواء كانت عوامل جذب تلك الاستثمارات بوسائل تقليدية أو رقمية، خاصة وأنه خلال الفترة ١٩٩٧-٢٠١٩ بلغ متوسط معدل نمو الاستثمارات الخارجة ٥٥,١% وهو أكبر من متوسط معدل نمو الاستثمارات الداخلة البالغة ٢٠,٤%، إلا إنه تجدر الإشارة إلي أنه حتى الآن لم يصل حجم الاستثمارات الأجنبية بمصر لما هو مستهدف له (١)، (٢) .

المطلب الثاني

مدي مواكبة

أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة للأنشطة الرقمية

قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتعديلات الواردة عليه لم تنطرق بشكل صريح لأمر إخضاع السلع والخدمات الرقمية لمظلة الضرائب علي القيمة المضافة، ولكن البناء التشريعي للقانون جاء يحمل في طياته وبصورة ضمنية تنظيما غير مباشرة لتلك الإشكالية، إلا إنه وفقا لأحكام ذلك القانون يكون إخضاع السلع والخدمات للضريبة بوجه عام يحكمه شرطا يتعلق بحد التسجيل لدي مصلحة الضرائب المصرية وتحديدًا بضريبة القيمة المضافة، وبدون تحقق ذلك الشرط لن يكون بمقدور مصلحة الضرائب المصرية فرض ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات بوجه عام، ومن مقتضيات ذلك الشرط (٣) وجوب التسجيل لدي مصلحة الضرائب حال بلوغ قيمة المبيعات مبلغ خمسمائة ألف جنيها، وهو ما يعني بمفهوم المخالفة أن هناك إعفاء من تلك الضريبة في جميع الأحوال التي لم تتجاوز قيمة المبيعات ذلك الحد المقرر في القانون . ويرري الباحث هنا أن العمومية التي جاءت بها أحكام وقواعد القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضرائب علي القيمة المضافة جاءت صريحة ولم ينص من خلالها علي سلع أو خدمات بعينها، وإنما جاءت عامة مجردة من أي تحديد وواسعة النطاق، بما يفرض علينا عدم

(1) UNCTAD. 2021.2020. UNCTAD STAT. United Nations Geneva . Retrieved 0515,2021 From <http://unctadstat.unctad.org>.

(٢) راجع في ذلك تقرير صادر عن وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري، ٢٠١٩، بشأن خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للعام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠، العام الثاني من خطة التنمية المستدامة متوسطة الأجل للأعوام ٢٠١٨/٢٠١٩، ٢٠٢١/٢٠٢٢، الصادرة بالقانون رقم ٨٠ لسنة ٢٠١٩، والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٥ مكرر د في ٢٦/٠٦/٢٠١٦، والمتاح علي موقع منشورات قانونية، علي الرابط

<https://manshurat.org/node/60670>.

(٣) راجع في ذلك نص المادة السادسة عشر من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٣٥ مكرر ج، في ٠٧/٠٩/٢٠١٦ .

التضييق عند تفسيرها، وبما يعني أيضا أن تلك النصوص كما هي تنطبق علي السلع والخدمات التقليدية فإنه يتم إنزال أحكامها وقواعدها علي السلع والخدمات الرقمية، ومن مظاهر الإخضاع الضريبي للمنتجات السلعية والخدماتية المتولدة عن الأنشطة الرقمية في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الآتي :-

– حيث أخضعت السلع والخدمات للسعر العام للضريبة بواقع ١٣% عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و١٤% اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨^(١) [على أن يخصص نسبة ١% من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية]، واستثناءً مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ٥% وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، كما تخضع للضريبة بسعر صفر السلع والخدمات^(٢) التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد، كما تخضع للضريبة بسعر صفر السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب، وهنا إخضاع السلع والخدمات للضريبة جاء بلفظه العام دون ثمة تحديد ودون تقييد أو اشتراط لنوع السلعة أو الخدمة ويستوي هنا إذا كانت تقليدية أو رقمية، ويتفسير أوسع فإن نطاق الإخضاع للضريبة ساوي بين السلع الرقمية والتقليدية متي كانت محلية وسواء كان لها تواجد مادي أو لم يكن لها تواجد شريطة أن يتم استهلاك تلك السلع خارج حدود الدولة المصدر في الأسواق والمحال الدولية، ويكون سعر الضريبة هنا صفر %.

– وتعد الواقعة المنشئة للضريبة في القانون^(٣) هي واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية، كما تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من إستيرادها بما في ذلك ما يكون محلاً للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وذلك عند الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها .

(١) راجع في ذلك نص المادة الثالثة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة .

(٢) راجع في ذلك نص المادة السادسة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة.

(٣) راجع في ذلك نص المادة الخامسة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة.

وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون، أما بالنسبة للخدمات المستوردة فتستحق الضريبة عليها بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أيًا كانت الوسيلة التي تؤدي بها، ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، شريطة أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك، ويعد من قبيل واقعة البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، كما تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة، لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن^(١) شريطة عدم الإخلال بأحكام القانون الأخرى في فرض الضريبة .

ويعتبر الاستيراد بغرض الإتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد، وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي، وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هذه المادة والمادة السادسة من هذا القانون.

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي وهو في سبيل إخضاع المنتجات الرقمية للضريبة علي القيمة المضافة الواردة من الخارج فرق بين حالتين ألا وهما :-

الأولى:- الحالة التي يتم فيها إستيراد المنتجات الرقمية الأجنبية من الخارج أو من المناطق الحرة، شريطة أن يكون لها تواجد مادي وأن يتم استهلاكها محلياً، فهنا يتم معاملة تلك المنتجات ضريبياً بذات المعاملة المقررة للمنتجات التقليدية، أي يتم إخضاعها بسعر ١٤% وذلك بجانب الضريبة الجمركية المقررة عليها حال تجاوزها إلي السوق المحلية، إلا إذا كانت معفاة أو مقرر لها سعر ضريبي خاص .

الثانية:- الحالة التي يتم فيها إستيراد المنتجات الرقمية الأجنبية من الخارج دون أن تجتاز حدود الأسواق المحلية، شريطة أن يكون لها تواجد مادي وأن يتم استهلاكها فقط داخل المناطق الحرة، فهنا يتم معاملة تلك المنتجات ضريبياً بذات المعاملة المقررة للمنتجات التقليدية، أي يتم إخضاعها بسعر صفر % المادة السادسة من القانون .

(١) راجع في ذلك نص المادة السابعة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة.

والقانون قد تناول أحقية المسجل في خصم ما سبق وأن قام سداذه أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات، وذلك طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية^(١)، والمقصود هنا هو المواد والمنتجات الوسيطة التي تدخل في إنتاج السلعة أو الخدمة النهائية تقليدية كانت أو رقمية، وسواء كان لها تواجد مادي أو ليس لها، شريطة أن يتم استهلاكها بالسوق المحلية فهنا يتم إخضاعها للضريبة بسعر ١٤%، إلا إذا كانت معفاة أو مقرر لها سعر ضريبي خاص كما الحال بالنسبة للسلع المدرجة بالجدول المرفق بالقانون، وهنا يتاح خصم الضريبة المقررة على تلك السلع من قيمة المنتج النهائي الذي دخلت في إنتاجه، ويستوي الأمر هنا بين ما إذا كان المنتج النهائي تقليدياً أو رقمياً .

وبالنسبة للسلع والخدمات بما في ذلك المنصوص عليها في الجدول المرفق للقانون^(٢) فتفرض عليها الضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص، حيث يكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون، ويكون سعر ضريبة الجدول صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ولا تفرض ضريبة الجدول مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة، ولا يعد تغييراً في حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التفتية أو الطحن، مع عدم الإخلال بإستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرفق، وذلك كله ما لم ينص في الجدول على خلاف ذلك^(٣).

ويري الباحث هنا أن المشرع الضريبي قرر أن يعامل المنتجات الرقمية المحلية ضريبياً بذات المعاملة الضريبية المقرر للمنتجات التقليدية حال تواجدها الفعلي مادياً وحال استهلاكها محلياً، حيث أخضعهما بسعر ضريبي ١٤% المقرر بالمادة الثالثة من القانون، إلا أن ذلك السعر مرهون بآلا تكون تلك المنتجات الرقمية معفاة أو مقرر لها سعر ضريبي خاص كما هو شأن السلع المدرجة بالجدول المرفق بالقانون ومشار إليه بالمادة السادسة والثلاثون من القانون .

(١) راجع في ذلك نص المادة الثانية والعشرون من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

(٢) راجع في ذلك نص المادة الثانية من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

(٣) راجع في ذلك نص المادة السادسة والثلاثون من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

وأخيرا فإنه من خلال النصوص المشار إليها سلفا محل الدراسة ووفقا لما يراه الباحث بأن
المشرع الضريبي علي الرغم من مساواته في الإخضاع بين المنتجات التقليدية والرقمية، إلا إنه
هناك تفرقة وتمييز غير مقصود يحتاج إلي إعادة النظر في التشريع الضريبي لقانون الضريبة علي
القيمة المضافة لوضع آليات جديدة تواكب المستجدات الجديدة والمتطورة علي الأنشطة الرقمية
ومنتجاتها لإزالة مظاهر هذا التمييز والتفرقة والتي يمكن أن نجمها، بالتفرقة الجارية بين المنتجات
الرقمية المحلية ونظيرتها الأجنبية ممن ليس لهما تواجدا ماديا ملموسا ويتم استهلاكهما بالأسواق
المحلية، وهنا نجد التفرقة والتمييز في المعاملة الضريبية يتجليان علينا من خلال أن المنتجات
الرقمية المحلية يتم إخضاعها بسعر ضريبي ١٤% شأنها في ذلك شأن المنتجات التقليدية ما لم
تكن معفاة أو خاضعة لسعر ضريبي خاص كما أشرنا سلفا، في حين أن المنتجات الرقمية
الأجنبية يصعب إخضاعها لمظلة الإخضاع الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة نظرا لما
تتميز به تلك السلعة من إمكانية إجتيانها للأسواق المحلية دون العبور والمرور علي القيود
والحواجز الجمركية والضريبية والحدودية .

وفي خطوة من المشرع الضريبي لمعالجة بعض أوجه القصور والإشكاليات التي أسفر عنها
التطبيق العملي للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بشأن الضريبة علي القيمة المضافة هذا من
جانب، ومن جانب آخر نظير تداعيات صدور قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة
٢٠٢٠ والذي علي أثره تم إلغاء عددا من النصوص القانونية الوارد النص عليها بقانون الضريبة
علي القيمة المضافة، ومراعاة من الشارع الضريبي للبعد الاجتماعي وثيق الصلة ببعض الخدمات
الحوية التي تمس المجتمع في ظل التحديات والتداعيات العالمية، وكذلك في إستجابة منه
للملاحظات المسطرة بباطن تقرير لجنة الخطة والموازنة بشأن قانون الضريبة علي القيمة المضافة،
كان من الضروري إجراء بعض التعديلات علي قانون الضريبة علي القيمة المضافة، والتي ظهرت
إلي حيز الوجود من خلال القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي
القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والذي تم نشره بالجريدة الرسمية في ٢٦/٠١/٢٠٢٢ بالعدد ٣
مكرر.

ويري الباحث بأن تلك التعديلات جاءت بمزيد من الأحكام لضبط وتنظيم فرض الضرائب
علي أنشطة الاقتصاد الرقمي ومنتجاتها في مصر، وسيتم توضيح ذلك من خلال عرض الباحث
لتلك التعديلات وبيان مدي ملائمتها لإحكام الرقابة علي تلك الأنشطة علي النحو التالي بيانه:-

أولاً:- حيث تناول القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ في مادته الأولى بالنص علي^(١) إستبدال نصوص المواد السادسة، السابعة، السابعة عشر، الفقرة الرابعة من المادة الثانية والعشرون، السابعة والعشرون، الثلاثون، الواحدة وثلاثون، الثانية وثلاثون من قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بالنصوص الآتية:-

١. حيث أخضع القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ للضريبة بسعر صفر^(٢) السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلي خارج البلاد، كما تخضع للضريبة بسعر صفر السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة عدا سيارات الركوب .

ويري الباحث أنه بموجب التعديل الوارد بالمادة محل التعليق تم معاملة السلع أو الخدمات محل التصدير للخارج من المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، أو الواردة إليها، ذات المعاملة الضريبية للسلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة للخارج أو الواردة إليها، بحيث يتم إخضاعها للضريبة بسعر صفر، ومرجع منح تلك الميزة هو رغبة المشرع في تشجيع الاستثمار بتلك المناطق ذات الطبيعة الخاصة من خلال عدم تحميل السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات بالضريبة علي القيمة المضافة .

٢. كما تستحق الضريبة وفقاً لذات القانون^(٣) علي ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلي المناطق والمدن والأسواق الحرة، والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن، وفي القانون يعد الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، كما تستحق الضريبة علي ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلي السوق المحلية داخل البلاد، وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي .

(١) راجع في ذلك نص المادة الأولى من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، المنشور في الجريدة الرسمية، العدد ٣ مكرر هـ في ٢٦/١٠/٢٠٢٣ .

(٢) راجع في ذلك نص المادة السادسة من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

(٣) راجع في ذلك نص المادة السابعة من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

ويري الباحث أن ما ورد بالنص المعدل بمثابة جسر يمتد من خلاله ويكتمل ما تم من تعديلات بالمادة السادسة محل تناولنا بالعرض سلفاً، حيث بموجب النص المعدل تمتد المعاملة الضريبية لمشروعات المناطق والمدن الحرة للمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، وذلك من حيث إستحقاق الضريبة علي السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة الواردة بغرض الاستهلاك المحلي بالمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة عند الإفراج عنها من الجمارك، وفي المقابل فإن الإستيراد بغرض الإتجار داخل نطاق تلك المناطق يعد في حكم الاستهلاك المحلي، وأنه حال خروج تلك السلع بحالتها من حدود ونطاق تلك المناطق لداخل البلاد وتحديداً إلي الأسواق المحلية، فإن الضريبة محل الخضوع لا تحسب إلا علي أساس قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها، وخلافاً لذلك فإنه يتم إخضاع المعاملات التي تتم بين الشركات والمؤسسات داخل تلك المناطق الاقتصادية فيما بينهما للضريبة، وكذلك ما يتبعها من تداول للسلع داخل حدود تلك المناطق بغرض الإتجار.

٣. بالنسبة للشخص غير المقيم وغير المسجل بالمصلحة^(١) ويقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر، التقدم بطلب للتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الذي تحدده اللائحة التنفيذية، ويجب علي الأشخاص الاعتباريين الذين لا يبيعون سلعاً أو لا يقدمون خدمات خاضعة للضريبة، ولكنهم يخضعون للإلتزام بحساب الضريبة علي الخدمات المستوردة وفقاً للفقرة الثانية من المادة ٣٢ من هذا القانون التقدم بطلب للمصلحة من أجل التسجيل لأغراض نظام التكلفة العكسي، وتسري أحكام هذه المادة علي الخدمات خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام تسجيل الموردين المبسط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة ويسري علي السلع خلال مدة لا تجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا النظام .

ويعد التكلفة العكسي من الاساليب المستحدثة في تحديد وعاء الضريبة من التعاملات الخاضعة للضريبة علي القيمة المضافة، ولعل التوصيات التي قدمها مؤتمر جمعية الضرائب الدولية The International Fiscal Association IFA، بجمهورية التشيك في ٤ ديسمبر ٢٠١٥، بضرورة الإتجاه نحو تطبيق أسلوب التكلفة العكسي والذي لاقى القبول لدى العديد من الدول في تطبيق هذا الاسلوب لقياس التعاملات الخاضعة للضريبة علي القيمة المضافة من الخدمات، ومن ملخص نتائج هذا المؤتمر طبقت دولة التشيك أسلوب التكلفة العكسي علي

(١) راجع في ذلك نص المادة السابعة عشر من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

جميع التعاملات التي يتم توريدها من غير المقيمين للمقيمين مع السماح بخصم الضريبة باعتبارها من المدخلات عند تقديم الاقرار الضريبي^(١) .

ويري الباحث بأن المادة المعدلة جاءت صراحة بتنظيم لأحكام وقواعد فرض ضريبة القيمة المضافة علي أنشطة التجارة الإلكترونية، وخير ما فعل المشرع المصري في هذا الشأن حينما أقر نظام للتسجيل بالضريبة وتحصيلها بشكل يتسم بالمرونة والبساطة متخليا عن اشتراطه السابق بوجوب تعيين ممثل قانوني والذي أثبت عدم جدارته وفاعليته في مجتمع الضريبة الرقمية، وأهم ما يميز ذلك التعديل توافقه مع المعايير والاشتراطات العالمية التي تفرضها تطبيقات التجارة الإلكترونية ومتطلبات المؤسسات العالمية الكبرى، وبموجب ذلك التعديل تم إلزام كل شخص غير مقيم وغير مسجل بمصلحة الضرائب يقوم ببيع سلعة أو بأداء خدمة خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد وليس لديه منشأة دائمة في مصر يمارس نشاطه من خلالها، بضرورة التقدم بطلب للتسجيل بنظام تسجيل الموردين الذي سنتناوله اللائحة التنفيذية بالتحديد والتنظيم، وعن الفقرة الثانية من المادة المعدلة فقد أوجبت بالالتزام علي عاتق الأشخاص الاعتباريين ممن لا يباشرون بيعا لسلع أو أداء لخدمات خاضعة للضريبة ولكن خاضعين للإلتزام بالضريبة علي الخدمات المستوردة، بضرورة التقدم بطلب لمصلحة الضرائب للتسجيل بها لأغراض نظام التكاليف العكسي، أما عن الفقرة الأخيرة من تلك المادة فقد حددت صراحة نطاق سريانها خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام التسجيل المبسط المقرر في الفقرة الأولى من تلك المادة، كما تسري أيضا أحكامها علي السلع خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا النظام، ووفقا لنص الفقرة الأولى من المادة السابعة عشر فإنه لا يسري الخصم الضريبي علي حالات التسجيل المبسط ومرجع ذلك أن نظام تسجيل الموردين المبسط مطبق علي أشخاص مكلفين غير مقيمين، فضلا عن كونه نظام مدفوعات فقط حيث أن الضريبة المسددة علي المدخلات تم سدادها بالخارج، وهو ما كان يستدعي إخراجها من مظلة الخصم الضريبي وعدم سريانه عليها، ولا يسري الخصم الضريبي المشار إليه سلفا وفقا لأحكام القانون^(٢)، علي ما يأتي:

• ضريبة الجدول، سواء علي سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

• ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

(١) د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم - مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية كلية التجارة - جامعة بني سويف، المجلد ٤ - العدد ٢ - ديسمبر ٢٠١٦، ص ٥ .

(٢) راجع في ذلك نص الفقرة الرابعة من المادة الثانية والعشرون من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

• السلع والخدمات المُعفاة. حالات تسجيل الموردين المبسط الواردة في الفقرة الأولى من المادة السابعة عشر من هذا القانون.

ويري الباحث هنا أن المشرع الضريبي قد إستحدث بالمادة الثانية من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢^(١)، أحكاما يندرج بها بعض المفاهيم الجديدة للأغراض الضريبية^(٢)، ومن تلك المفاهيم يتضح أيضا أنه في تلك الحالة التي يتم تسجيل الأشخاص الاعتبارية ممن لا يبيعون سلعا أو لا يقدمون خدمات خاضعة للضريبة إلا إنهم خاضعين للإلتزام بالضريبة علي الخدمات المستوردة، فهنا يسري بشأنهم كافة أحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة شأنهم في ذلك شأن المسجلين الطبيعيين، كما يمتد هذا السريان إلي الموردين غير المقيمين.

وتتفيذا لأحكام القانون فقد حددت اللائحة التنفيذية إجراءات التسجيل بنظام تسجيل الموردين المبسط للشخص غير المقيم وغير المسجل بمصلحة الضرائب، الذي يؤدي خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد، ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر، على النحو الذي يسهم في إخضاع تعاملات التجارة الإلكترونية للضريبة من خلال هذا النظام المبسط، بدلاً من النظام القائم على تعيين ممثل قانوني، بما يتوافق مع المعايير العالمية ومتطلبات الشركات الأجنبية، ويتسق مع تطبيقات التجارة الإلكترونية، وقد نصت اللائحة التنفيذية أيضا على إلزام هذا الشخص غير المقيم وغير المسجل، بالتقدم بطلب التسجيل بنظام تسجيل الموردين المبسط على البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية، أو من يمثله على النموذج المقرر، ويتم مراجعة البيانات وإخطار مقدم الطلب عبر البريد الإلكتروني، في حالة عدم استيفائها لاستكمالها، ثم إصدار رقم تسجيل لهذا الشخص غير المقيم، وشهادة تسجيل بالنموذج المحدد، ويتم إخطاره بذلك.

وتأكيدا علي ذلك فإن التفسيرات التي أشارت اليها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD لمفهوم التكاليف العكسي في عام ٢٠٠٦، توضح بصورة لا تقبل الجدل مدى أهميته في

(١) راجع في ذلك نص المادة الثانية من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

(٢) حيث أضاف تعريفات جديدة للمادة ١ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة "التعاريف"، نصها الآتي: المسجل غير المقيم: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لا يعتبر مقيماً في مصر ويعد ملزماً بالتسجيل بضرريبة القيمة المضافة، وإحتسابها عند إتمام عمليات بيع السلع وعند تقديم الخدمات المستوردة للعملاء غير المسجلين في مصر. نظام تسجيل الموردين المبسط: نظام يسمح بتسجيل الموردين من غير المقيمين علي نحو مبسط تحدده اللائحة التنفيذية .

نظام التكاليف العكسي: نظام يلتزم بمقتضاه المنتفع بالسلعة أو الخدمة بأداء الضريبة مباشرة إلي المصلحة بدلاً من الإلتزام الواقع علي مورد السلعة أو مقدم الخدمة غير المقيم، وذلك في الأحوال المقررة في هذا القانون.

التأثير على العدالة الضريبية وكيفية تجنب الضريبي وليس التهرب، لخضوع التعاملات بين الأشخاص المقيمين وغير المقيمين للضريبة على القيمة المضافة، على النحو الذي يؤثر بصورة إيجابية في زيادة الموارد العامة للدولة (١) .

(شكل رقم ٢)

دُكَّانُ الضَّرَائِبِ ®	
المعاملة الضريبية للتكليف العكسي في ضوء قانون -٣- لسنة ٢٠٢٢	
الحالة الثاني	الحالة الاولى
مقدم الخدمة: شخص غير مقيم وغير مسجل متلقي الخدمة: شخصية اعتبارية لا تباع سلعة او تقديم خدمة خاضعة للضريبة	مقدم الخدمة: شخص غير مقيم وغير مسجل متلقي الخدمة: شخص مقيم وغير مسجل ولا يمارس نشاط
الموضوع	الموضوع
يقوم الطرف الأول بأداء خدمة خاضعة للضريبة للطرف الثاني	يقوم الطرف الأول ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة للطرف الثاني
المعاملة الضريبية	المعاملة الضريبية
الالتزام علي مقدم الخدمة التقدم بالتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الالتزام علي متلقي الخدمة علي متلقي الخدمة التقدم بالتسجيل لأغراض نظام التكليف العكسي	الالتزام علي مقدم الخدمة التقدم بالتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الالتزام علي متلقي الخدمة لا يوجد أي التزامات تجاه الشخص الذي لا يمارس أي نشاط
<ul style="list-style-type: none"> • ويسري الاحكام سالفة على الخدمات خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام تسجيل الموردين المبسط. • وعلى السلع خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا القانون. 	
E-mail: Dokkan-Eldraib@hotmail.com	Mobile:01226670794

المصدر أستاذ/ مصطفى عبدالقادر المحاسب القانوني - المعاملة الضريبية للخدمات المستوردة "التكليف العكسي" - الموقع الإلكتروني دكان الضرائب - متاح علي الرابط <https://t.me/dokkaneldraib> .

(شكل رقم ٢)

دُكَّانُ الضَّرَائِبِ ®	
المعاملة الضريبية للتكليف العكسي في ضوء قانون -٣- لسنة ٢٠٢٢	
الحالة الرابعة	الحالة الثالثة
مقدم الخدمة: شخص غير مقيم وغير مسجل متلقي الخدمة: شخصية اعتبارية لازمة للنشاط	مقدم الخدمة: شخص غير مقيم وغير مسجل متلقي الخدمة: مسجل غير لازمة لنشاطه - جهة حكومية هيئة عامة -هيئة اقتصادية - جهة اخري
الموضوع	الموضوع
يقوم الطرف الأول بأداء خدمة خاضعة للضريبة للطرف الثاني ولازمة لنشاطه الخاضع.	يقوم الطرف الأول بأداء خدمة خاضعة للضريبة للطرف الثاني
المعاملة الضريبية	المعاملة الضريبية
الالتزام علي مقدم الخدمة التقدم بالتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الالتزام علي متلقي الخدمة يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الخدمة. ويسري بشأنها احكام الخصم الواردة بالمادة "٢٢" من القانون.	الالتزام علي مقدم الخدمة التقدم بالتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الالتزام علي متلقي الخدمة يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الخدمة. ما لم يكن الشخص غير المقيم مسجلاً بنظام تسجيل الموردين المبسط
E-mail: Dokkan-Eldraib@hotmail.com	Mobile:01226670794

المصدر أستاذ/ مصطفى عبدالقادر المحاسب القانوني - المعاملة الضريبية للخدمات المستوردة "التكليف العكسي" - الموقع الإلكتروني دكان الضرائب - متاح علي الرابط <https://t.me/dokkaneldraib> .

٤. ويكون علي المستفيد المسجل لدي المصلحة من الخدمات التي يؤديها أو يبيعه لشخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة وفقا لأحكام القانون (٢) وغير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة

(١) د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم - مرجع سابق، ص ٥ .

(٢) نص المادة الثانية والثلاثون من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، الإلتزام بحساب الضريبة المستحقة علي تلك الخدمات وسدادها وتوريدها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بيع الخدمة وأداءها ما لم يكن الشخص غير المقيم مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط، ويجب علي الأشخاص الإعتباريين الذين يخضعون لنظام التكاليف العكسي الوارد بالفقرة الثانية من المادة السابعة عشر من هذا القانون ويقومون باستيراد الخدمات حساب الضريبة المستحقة علي تلك الخدمات وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توريد الخدمة ما لم يكن الشخص غير المقيم وغير المسجل والذي يقوم بتقديم الخدمة مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط .

ويري الباحث بأن المادة قبل التعديل وكذلك المادة بعد التعديل هو تمثيل وتجسيد لعملية التكاليف العكس، والتي إستهدفت في النص المعدل تجنب إلزام الأشخاص المكلفين غير المقيمين بالتسجيل بضريبة القيمة المضافة أو تحصيل ضريبة القيمة المضافة بموجب النظام المبسط للتحصيل من الموردين حال قيامهم بتقديم خدمات مستوردة للأشخاص الإعتباريين وذلك نظراً لأن نشاطهم يخرج عن نطاق ضريبة القيمة المضافة، مع النص علي إلزام الأشخاص الإعتباريين الذين يخضعون لنظام التكاليف العكسي الوارد النص عليه بالفقرة الثانية من المادة السابعة عشر من القانون، ويقومون بإستيراد الخدمات بحساب الضريبة المستحقة علي تلك الخدمات وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توريد الخدمة ما لم يكن الشخص غير المقيم وغير المسجل والذي يقوم بتقديم الخدمة مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط .

٥. كما نص القانون ^(١) علي عدم إستحقاق تحصيل الضريبة علي السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي حال تحصيلها بمعرفة المسجل غير المقيم .

وكذلك يري الباحث أن مفاد تلك الفقرة تقريرها بعدم إستحقاق الضريبة علي السلع المستوردة حال ثبوت تحصيلها بمعرفة المسجل غير المقيم، وذلك تأسيساً علي أن تلك السلع تخضع للضريبة بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط، وهو الأمر الذي يستدعي عدم تحصيل ضريبة القيمة المضافة في المنفذ الجمركي تارة أخرى تفادياً لعدم وقوع إزدواجية في التحصيل .

وإستناداً لمبادئ الدليل الدولي للضريبة علي القيمة المضافة، قد أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ^(٢) بنموذجين يستهدف بهما إخضاع المنتجات الرقمية الأجنبية المستهلكة محلياً والتي ليس لها تواجد مادي للضريبة بغرض إزالة ثمة تشوهات أو معوقات بالسوق المحلي يكون من شأنها أن تمثل تهديداً واضحاً لفرص نمو المنافسين المحليين وبالتبعية ترتفع احتمالات

(١) تابع نص المادة الثانية من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ الصادر بتعديل بعض أحكام الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ .

(٢) د. عبدالحليم محمود شاهين، د. عمرو فتحة حنفي محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١٠٩ .

إغلاقهم، والنموذجين محل الطرح عمادهما الإلتزام الطوعي لدي كل من المنتج أو المستهلك، ذلك بخلاف نموذج ثالث قائم علي دور الوطاء في الإلتزام بأداء الضريبة وهما :-

النموذج الأول: نموذج الإلتزام الطوعي للمنتج Producer Compliance Model وهو ما توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالأخذ والعمل به ومفاده قيام المنتج بسداد دين الضريبة وتوريدها للدولة طوعية عقب بيع المنتج الرقمي، كما هو الحال في دول الإتحاد الأوروبي من خلال التسجيل علي نافذة ("Moss" "One – Stop – Shop") Mini (1) .

النموذج الثاني: نموذج الإلتزام الطوعي للمستهلك Consumer Compliance Model ومفاده قيام المستهلك بسداد دين الضريبة وتوريدها للدولة طوعية عقب شراءه للمنتج الرقمي (2) . ويرى البعض (3) أن كلا النموذجين يصعب تطبيقهم في الدول النامية بوجه عام والتي تقل فيها درجة الإلتزام الضريبي Tax Compliance للممولين، وعند هذا الإلتزام وعلي فرضية أن المنتج ينتمي إلي دولة متقدمة وتنتمي لديه ثقافة الإلتزام الضريبي الطوعي فإنه لا يوجد ما يجبره علي الإمتثال طوعية لقواعد و أحكام قانون بلد آخر يختلف عن بلده الأم وبالأخص أنه مطالب في هذه الحالة بالتعامل مع العديد من الإدارات الضريبية وتنظيمات فنية ضريبية من مختلف دول العالم، وهو ما يستدعي أن يكون مقدار الضريبة أقل من تلك المفروضة علي نظائرها التقليدية هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن هناك بعض الإشكاليات الناجمة من التطبيق كإشكالية رد المنتج وإسترجاع المقابل بعد سداد الضريبة، فضلا عن ذلك فإن الشركات التي إمتثلت لتلك الأفكار مثل Booking، Uber Airbnb ، جميع منتجاتها لها تواجد ملموس، بعكس شركات أخرى ليس لمنتجاتها تواجد ملموس مثل شركة Spotify, Amazon، حيث أن الحجز علي ممتلكات وأصول الشركات الرقمية الأجنبية الغير ممتثلة لتحصيل الضريبة علي منتجاتها داخل البلد الراغب في تحصيل الضريبة بناء علي حكم قضائي قد لا يجدي نفعا أو فعالية في بعض الأحيان، ومرجع ذلك أنه قد لا يكون للشركة الرقمية الأجنبية أية ممتلكات داخل الدولة التي تباع فيها منتجات تلك الشركات.

النموذج الثالث: نموذج تحصيل الوطاء للضريبة Intermediary Collection Model ومفاده أن عبء تحصيل الضريبة ينتقل من علي عاتق البائع إلي وسيط يقوم بالتحصيل والتوريد

(1) لمزيد من البيانات عن تلك النافذة راجع Remeur ,C .2015 Tax Policy in the EU، علي الرابط

<https://www.europarl.europa.eu>

(2) May, S . 2016 . Applying the GST to imported digital products and services : Problems and solutions . Tax Specialist , 19 3 , 110،116 .

(3) د. عبدالحليم محمود شاهين، د. عمرو فتيحة حنفي محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١١٠ .

للضريبة مثل الناقل - الوكيل التجاري - منصة التجارة الإلكترونية - الوسيط المالي - المشغل البريدي، إلا أن نجاح ذلك النموذج مرهون بالتواجد المادي والفعلي للمنتج الرقمي، أو التواجد للوسيط ذاته في الدولة التي تفرض الضرائب (١) .

(١) د.مصطفى محمود عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي : هل هو ضرورة أم رفاهية، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ECES، ورقة عمل رقم ١٩٥، يونيو ٢٠١٨، ص

الخاتمة

بعد أن أتممت البحث على الصورة التي رجوتها لا يبقى إلا أن أثني على الله تبارك وتعالى بما هو أهله، وعلى ما تفضل به عليّ من إتمام هذا البحث، المهم في عنوانه، المتواضع في مادته، والتوصل من خلاله إلي ما أظن أنه الصواب فيما تعرضت إليه من مسائل تخص أثر رقمنة الاقتصاد على الضرائب غير المباشرة بالتطبيق على الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، ويكونها أداة من الأدوات الاقتصادية الحديثة، وهي الرقمنة الاقتصادية، ويحضرني هنا قول القاضي الفاضل أستاذ العلماء البلغاء عبدالرحيم البيساني وهو يعتذر إلي العماد الأصفهاني عن كلام إستدركه عليه " إنه قد وقع لي شيء وما أدري أوقع لك أم لا؟ وها أنا أخبرك به، وذلك إني رأيت أنه لا يكتب أحد كتابا في يومه إلا قال في غده: لو غير هذا لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل"، وهذا أعظم العبر، وهو دليل علي إستيلاء النقص علي جملة البشر.

حيث تحنلّ "الرقمنة الاقتصادية" مركزا حيويا في النظم الاقتصادية الحديثة، وتعدّ من أهمّ الموضوعات التي تشغل بال المتخصصين في مختلف أنحاء العالم؛ إذ تلعب أليات الرقمنة الاقتصادية دورا مهما في الاقتصاد الوطني، حيث تفرض علينا واقعا جديدا يخلق فرصا كثيرة لمراجعة القوانين وتطويرها، فلن يكون هناك تحول رقمي جدي دون أن يسبقه تهيئة البيئة المحتوية له، وبمعني أكثر شمولاً وتحديدا لن يكون العمل علي إنشاء الحكومة الإلكترونية عملا جديا دون تهيئة البيئة القانونية الداعمة لعمل تلك الحكومة والمنظمة لدورها ومسؤولياتها.

وتؤدي الرقمنة الاقتصادية دورا مؤثرا في الإسراع بعجلة التنمية الاقتصادية، وزيادة الاستثمار الإنتاجي الفعال، خاصة إذا توفر المناخ المناسب في الدول التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بمختلف الأنشطة الاقتصادية، ولما كانت التنمية الاقتصادية تتطلب من أجل الإسراع بها رقمنة جميع الأعمال الاقتصادية، ويتوقف ذلك على كافة عوامل تهيئة البنية التحتية بما يناسب أعمال الرقمنة، لتنشيط مجالات الاستثمار العام والخاص، وتنشيط الاقتصاد القومي ككل، فقد قامت الحكومة المصرية علي مدار السنوات القليلة السابقة بإصدار كثير من التشريعات الاقتصادية التي تتناسب مع تهيئة البنية التشريعية لأعمال الرقمنة؛ وذلك لأغراض مواكبة الطفرات الاقتصادية العالمية ولتنشيط عجلة الإنتاج والاقتصاد في ظل اقتصاد رقمي.

ويتطرق هذا البحث إلى أكثر المواضيع التي تشغل فكر المهتمين بالاقتصاد الرقمي، والمتعاملين في حقله، وخاصة المستثمرين وجميع أطراف المجتمع الداخلي سواء كانوا أفرادا عاديين أو مستثمرين، وكذلك المكلفين والممولين ودافعي الضرائب، على حد سواء، وهي الرقمنة الاقتصادية بوصفها إحدى الأدوات الاقتصادية الحديثة، وهل وصلت المنظومة الضريبية إلي التطور المأمول في ظل أعمال التحول الرقمي أم لا؟

حيث اتضح لنا أن المشرع في قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، قد رسخ كما سبق وأن أوضح الباحث العديد من المبادئ والقواعد التي من شأنها أن تقودنا إلى إصلاحات في مجال الإدارة الضريبية، بما يضعنا أمام إدارة ضريبية حديثة تعزز الإمتثال الضريبي، وتقوم علي الإستفادة من التقنيات الرقمية، والتوسع في الخدمات الضريبية التقنية، وهو ما سيقفل بالقطع من فجوة الإمتثال والتهرب الضريبي وتكاليف التحصيل، الأمر الذي سيؤدي إلى تحرير مزيد من الموارد الإدارية التي يمكن استغلالها بشكل أفضل في الوظائف الأساسية مثل التدقيق والمراجعة والرقابة، فضلا عن هيكله الإدارات الضريبية على أساس وظيفي ومنحها درجة من الاستقلالية، مع إدارة فعالة ومساءلة، وتمكينها من بناء خدمات ضريبية حديثة وفعالة، بما يؤدي إلى تعزيز كفاءة الإمتثال الضريبي، كما أن القانون ساهم في تبسيط العمليات الإدارية وتقديم المساعدة والمشورة بشأن المسائل الضريبية والمحاسبية لدافعي الضرائب، خاصة الشركات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة، وبناء الثقة بين المكلفين والإدارات الضريبية، وتقوية قدرات الرقابة وإدارة المخاطر، لأغراض تقليل تكلفة الإمتثال الضريبي.

قائمة المراجع

أولاً:- الكتب

١. عبدالحليم شاهين، د. عمرو محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٢١.

ثانياً:- الدوريات

١. محمد السيد خلف إبراهيم، بحث عن العدالة الضريبية، كلية الحقوق جامعة المنوفية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، عام ٢٠١٩ .
٢. مقال عن "الاستجابة الرقمية : كيف غيرت "كورونا" إدارة النظم الضريبية في إقتصادات الدول؟، منشور علي موقع مركز المستقبل للأبحاث والدراسات المتقدمة .
٣. ورقة بحثية صادرة عن مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء المصري بعنوان «التجارة الإلكترونية في مصر... فرص مستقبلية وتحديات راهنة»، الموقع الرسمي الإلكتروني لمجلس الوزراء المصري، سبتمبر ٢٠٢٢. المنشورة في ٢١/٠٩/٢٠٢٢ علي الموقع الإلكتروني للمصري اليوم .
٤. الباحثة / قمر أبو العلا، بحث بعنوان هل تتأثر التجارة الإلكترونية في مصر بقرار فرض الضرائب؟، بمركز رع الإلكتروني للدراسات الإستراتيجية .
٥. تقرير إحصائيات مصر الرقمية عام ٢٠٢٢ - المنشور في ٠٣/٠٥/٢٠٢٢ .
٦. تقرير صادر عن شركة انتربرايز فنشرز لإعداد وتطوير المحتوى الإلكتروني شركة ذات مسئولية محدودة، منشور في ٢١/٠٣/٢٠٢١ .
٧. د. عادل عبدالصديق، البحث عن سيادة الدولة: الضرائب على التجارة والإعلانات الإلكترونية، دوريات، قضايا استراتيجية، علي المركز العربي لأبحاث الفضاء الإلكتروني ACCR .
٨. أسماء أمين، مقال بعنوان "ما أنواع الاستثمار الأجنبي - تعرف عليها"، موقع اليوم السابع الإلكتروني، في ٠٨/٠٣/٢٠٢٣ .
٩. تقرير صادر عن وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري، ٢٠١٩، بشأن خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للعام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠، العام الثاني من خطة التنمية المستدامة متوسطة الأجل للأعوام ٢٠١٨/٢٠١٩، ٢٠٢١/٢٠٢٢، الصادرة بالقانون رقم ٨٠ لسنة ٢٠١٩، والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٥ مكرر د في ٢٦/٠٦/٢٠١٦ .
١٠. د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم - مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية كلية التجارة - جامعة بني سويف، المجلد ٤ - العدد ٢ - ديسمبر ٢٠١٦ .

١١.د.مصطفى محمود عبدالقادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ECES، ورقة عمل رقم ١٩٥، يونيو ٢٠١٨ .

ثالثاً: - المراجع الأجنبية

1. Al-Khalidi, F., Abdalla, N., Soudodi, O., & Syed, S.2015 . State of Payments 2015. Dubai United Arab Emirates :Payfort.
2. Corkery, J., Forder, J., Svantesson, D., &Mercuri, E, 2013. Taxes, the internet and the digital economy . Revenue Law Journal, 231 .
3. Kamel, S.2015 . Electronic Commerce Challenges and Opportunities for Emerging Economies : Case of Egypt.In CONFIRM .
4. Eden, L. 2016. Multinationals and Foreign investment Policies in a digital world In El 5 Initiative International Centre for Trade and Sustainable Development and World Economic Forum Geneva.
5. May, S .2016 .Applying the GST to imported digital products and services : Problems and solutions . Tax Specialist, 193 .
6. OECD 2020, Foreign Direct Investment Flows in the Time of Covid-19. Paris, France.
7. TheWorld Bank.2020 , Digital Development. Retrieved,06 12,2021.
8. UNCTAD. 2017. Investment and the Economy, Key Messages World Investment Report .United Nations Geneva.
9. UNCTAD. 2021-2020. UNCTAD STAT, United Nations Geneva.
- 10.Zekos, G . 2005 . Foreign Direct Investment in a digital economy . European Business Review, 171.