



مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟

د. مصطفى محمود عبد القادر*

ورقة العمل رقم ١٩٥

يونيو ٢٠١٨

* رئيس مصلحة الضرائب المصرية الأسبق، وخبير الضرائب الدولية بالإسكوا، الأمم المتحدة.

المخلص

تعرض الورقة لطبيعة أنشطة الاقتصاد الرقمي وما تفرضه من تحديات أمام النظم الضريبية القائمة، وبناء عليه تم تقييم المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي في كل من قانوني ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وبيان مدى قصورهما عن فرض ضريبة الدخل والقيمة المضافة على الأنشطة الرقمية. كما تستعرض الدراسة أهم الجهود الدولية الحديثة في مجال فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي وأخيرا الإجراءات المحددة التي يتعين على الحكومة المصرية اتخاذها من أجل تطبيق أكثر فاعلية للضريبة على الأنشطة الرقمية.

Abstract

This working paper addresses digital economy activities and the challenges they pose to the existing tax systems. The study assesses the tax treatment of digital economy activities as per law no. 91/ 2005 and its amendments, and law no. 67/ 2016, which proved to be ineffective in terms of imposing the income tax and value added tax on digital activities. It also examines the international experiences in imposing taxes on digital economy activities and specific measures that the Egyptian government should take for more effective taxation of these activities.

مقدمة

يشكل نشاط الاقتصاد الرقمي تحدياً للنظم الضريبية الوطنية في كل من الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة بعد أن أصبحت القواعد التقليدية، وبصفة خاصة في مجال الضريبة على الدخل قاصرة عن مواجهة الآليات التي تستخدمها الشركات دولية النشاط، في مجال التخطيط والتجنب الضريبي نتيجة عملية التحول للمعلومات وتكنولوجيا الاتصالات، فكان من الضروري إعادة النظر في المعايير التقليدية التي تقوم بفرض الضريبة في المكان الذي لا يتم فيه مزاوله النشاط أو خلق القيمة مما شكل تشوهاً ضريبياً وفتح الباب على مصراعيه للتخطيط الضريبي.

وقد أصبح التجنب والتخطيط الضريبي خطراً يهدد العالم كله، ليس فقط في مجال فقدان الحصيلة الضريبية، ولكن أيضاً في الإخلال بمبادئ المنافسة العادلة بين المشروعات في مجال التجارة الدولية.

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

ولا يكون ذلك مطلوباً على مستوى الدولة الواحدة، بل يجب أن يتم على مستوى العالم ككل. من هنا أثارت أنشطة الاقتصاد الرقمي، بما تتسم به من طبيعة خاصة جعلتها تتغلب على كل القواعد والمعايير التقليدية المتعلقة بفرض الضريبة، العديد من المشكلات الضريبية التي وفرت مناخاً خصباً للتجنب الضريبي، الأمر الذي جعل عنوان الإجراء الأول في مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting الذي تم تحت مظلة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالتعاون مع مجموعة العشرين هو "التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي the Tax Challenges of the digital economy" كمحاولة لمواجهة الممارسات الضريبية التي تقوم بها الشركات العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي بالإضافة إلى محاولة التوزيع العادل للحصيلة الضريبية التي يتعين تحصيلها على الأرباح التي تحققها هذه الشركات ليتم توزيعها وفقاً لمعيار مكان حدوث النشاط الاقتصادي وخلق القيمة، سواء تعلق الأمر بالضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة.

وقد تناولت هذه الورقة أهم الملامح المتعلقة بمكافحة التجنب الضريبي للشركات العاملة في مجال أنشطة الاقتصاد الرقمي وفقاً لما توصلت إليه المؤسسات الدولية، سواء في صورة طلب تعديلات في التشريعات الضريبية الداخلية أو نماذج التفاوض بشأن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل أو في صورة توصيات كما هو الحال في الضريبة على القيمة المضافة.

وقد تناولنا في الفصل الأول الملامح الأساسية للاقتصاد الرقمي من المنظور الضريبي، وتناولنا في الفصل الثاني القواعد الضريبية التقليدية في مجال الضريبة على الدخل وأوضحنا كيف أن هذه القواعد باتت لا تلائم طبيعة أنشطة الاقتصاد الرقمي ثم عرضنا للجهود الدولية الحديثة في مجال الضريبة على الدخل وأهم التوصيات التي يجب تطبيقها في الحالة المصرية. وتناول الفصل الثالث بالتحليل تحديات فرض ضريبة القيمة المضافة في ضوء ظهور نوع جديد من الأصول غير الملموسة، كالكتب الإلكترونية وتطبيقات الكمبيوتر، وأشرنا إلى الجهود الدولية في هذا الصدد وختمنا بأهم التوصيات الواجب اتخاذها في الحالة المصرية.

الفصل الأول: الملامح الأساسية للاقتصاد الرقمي من المنظور الضريبي

مما لا شك فيه أن نجاح المنظومة الضريبية بما تتضمنه من مبادئ، داخلية أو دولية، يتوقف على ذاتية أو طبيعة النشاط الاقتصادي الخاضع لتلك المبادئ. لذلك يطرح الانتشار الواسع لأنشطة الاقتصاد الرقمي^(١) المزيد من التحديات أمام قواعد فرض الضريبة على المستوى الداخلي أو الدولي. ولما كان فرض الضريبة لا بد أن يكون في المكان الذي يتم فيه مزاوله النشاط الاقتصادي وخلق القيمة economic activity take place and value creation، من هنا كان لا بد من البحث عن قواعد ضريبية جديدة لإحكام السيطرة على المنظومة الضريبية في مجال الاقتصاد الرقمي التي عادة ما يكون الحق في فرض الضريبة، وفقا للقواعد التقليدية، بعيداً عن مكان مزاوله النشاط أو خلق القيمة الأمر الذي كان عنوان الإجراء الأول من إجراءات تآكل الوعاء وتحويل الأرباح.

ويتكون الاقتصاد الرقمي من الأسواق التي تقوم على التكنولوجيا الرقمية التي تسهل بيع السلع أو الخدمات من خلال التجارة الإلكترونية^(٢) ولكي يتم تحديد القواعد الجديدة في فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي، لا بد من تحديد الخصائص التي تنتم بها أنشطة الاقتصاد الرقمي التي من أهمها: ^(٣)

-
- (١) تتمثل المبادئ أو الشروط الأساسية الشاملة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية وفقا لما انتهى إليه مؤتمر Ottawa المطلوب تطبيقها عند فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية في:
- الحياد neutrality: يجب أن تكون قواعد فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية وبين الأشكال الأخرى التقليدية والإلكترونية محايدة وعادلة. ويجب أن يكون الدافع للنشاط هو الدافع الاقتصادي وليست الاعتبارات الضريبية. ويجب أن يخضع الممولون الذين يقومون بصفقات مماثلة في مواقف مماثلة لقواعد ضريبية مماثلة.
 - الكفاءة efficiency: بمعنى أن تكون تكلفة الالتزام الضريبي على كل من الممول والإدارات الضريبية عند أقل حد ممكن.
 - اليقين والبساطة certainty and simplicity: يجب أن تكون القواعد الضريبية واضحة، ومن ثم يمكن للممول أن يتنبأ بالآثار الاقتصادية قبل الإقدام على الصفقة. بمعنى متى وأين وكيفية حساب الضريبة.
 - الفاعلية والعدالة effectiveness and fairness: أن يتم تقدير المبلغ المناسب في الوقت المناسب ويجب تخفيض احتمالات التهرب والتجنب الضريبي إلى أقل حد ممكن ووضع الإجراءات المناسبة لمواجهة المخاطر المعنية.
 - المرونة flexibility: يجب أن تكون نظم فرض الضريبة مرنة وفعالة لضمان أن تحافظ على التطورات التجارية والتكنولوجية.
- O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy – Action (1) – Final Report – 2015 - Introduction to tax challenge of the digital economy. P. 17.
- (٢) O.E.C.D. Hearing the digital economy 2012
- (٣) لمزيد من التفصيل – انظر
- O.E.C.D. / G20 – opcit – P. 64 - 73.

أولاً: إمكانية الانتقال *Mobility*

ويتحقق ذلك فيما يتعلق بـ (١) : اعتماد أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل كبير على الأصول المعنوية *intangible assets*، (٢) المستخدمين *Users*، (٣) طبيعة الوظائف التجارية التي ترتبت عليها وهو انخفاض عدد العمالة اللازمة لمزاولة أنشطة الاقتصاد الرقمي، علاوة على المرونة التي تتمتع بها تلك الشركات في تحديد مكان السيرفر *Server*^٧ والوسائل الأخرى اللازمة لأداء النشاط الاقتصادي.^٧

ويعد تطوير الأصول المعنوية، بما يتطلبه ذلك من الموارد اللازمة لمصاريف البحث والتطوير المتعلقة بابتكار برامج جديدة أو تحديث البرامج القائمة واستغلال هذه الأصول المعنوية، هو العنصر الأساسي في أنشطة الاقتصاد الرقمي. علاوة على ذلك، إن الاستثمار في هذه الأصول، ومنها برامج السوفت وير، هو المساهم الأساسي في خلق القيمة والنمو الاقتصادي للشركات العاملة في الاقتصاد الرقمي.

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

وفيما يتعلق بالمستخدمين، تتسم أنشطة الاقتصاد الرقمي أيضاً بإمكانية انتقال المستخدمين، بمعنى إمكانية أن يكون العميل شخصاً مقيماً في دولة معينة يقوم بشراء برنامج من دولة ثانية على أن يتم استخدام التطبيق أو البرنامج في دولة ثالثة. علاوة على اعتماد أنشطة الاقتصاد الرقمي على عدد قليل من الموظفين مع إمكانية نقل الوظائف التجارية بمعنى قدرة المؤسسة على إدارة عملياتها على المستوى الدولي على أساس متكامل من مكان رئيسي يكون بعيداً عن المكان الذي يتم فيه مزاولة النشاط أو الذي يوجد فيه الموردون أو العملاء، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية. ومن الأمثلة على ذلك الخدمة التي تقدمها شركة أوبر لتوفير خدمة النقل لمستهلكي خدمات النقل التي تقدمها السيارات المستخدمة لهذا الغرض والمملوكة لأشخاص آخرين مع وجود السيرفر في مكان معين بعيداً عن الدول التي يكون فيها ضريبة أو يكون فيها سعر الضريبة عالياً أو الاحتفاظ بالسيرفر في ملاجئ ضريبية.

(١) انتهت الجهود التي قامت بها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى أن المنشأة الدائمة [المعيار الذي وفقاً له يكون لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة] تكون في المكان الذي يوجد فيه الخادم *Server* وبشرط أن يكون كائناً في مكان معين لفترة كافية من الوقت لكي يكون ثابتاً داخل معنى الفقرة الأولى من المادة الخامسة بشأن المنشأة الدائمة.

- O.E.C.D. Commentary – 2014 – condensed version – Model Tax convention on income and on capital - Art.5 - Electronic commerce.

(٢) لمزيد من التفصيل حول جهود منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي انظر: المبحث التاسع من الفصل الخامس من الباب الثاني بشأن التجارة الإلكترونية - اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية - دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ونموذج الأمم المتحدة - بدون جهة النشر - ٢٠١٢ - ص ٤٦١.

ثانياً، الاعتماد على البيانات ومشاركة المستخدمين

من المتعارف عليه اعتماد أنشطة الاقتصاد الرقمي على جمع البيانات عن العملاء والمستخدمين والموردين والتشغيل. وقد تكون هذه البيانات شخصية، وهي البيانات التي يتم الحصول عليها مباشرة من العميل أو يتم الحصول عليها عن طريق الاستدلال بناء على تحليلها مع بيانات أخرى. وقد تكون هذه البيانات غير شخصية. وفي جميع الأحوال يمكن الحصول على هذه البيانات بطرق مختلفة.

ثالثاً: تأثيرات الشبكة *Network effects*

يشير هذا المصطلح إلى إمكانية أن يكون هناك تأثير مباشر للمنفعة التي يحصل عليها المستخدمون الآخرون على قرارات المستخدمين الجدد. ومثال بسيط لذلك هو عند إدخال جهاز فاكس جديد. يعتمد المستخدمون عند شراء هذا الجهاز على الاستفادة من مزايا القرارات التي اتخذها المستخدمون السابقون في شراء جهاز الفاكس من خلال القدرة على تواصل هذه التكنولوجيا الجديدة مع شبكة موجودة مملوكة للأطراف المحتملين.

لذلك تعتمد أنشطة الاقتصاد الرقمي على الأصول المعنوية والاستخدام الضخم للبيانات massive use of Data (لا سيما البيانات الشخصية)، علاوة على الاعتماد واسع النطاق على نماذج الأعمال متعددة الجوانب التي تحصل على قيمتها من العوامل الخارجية التي تتولد من المنتجات الحرة أو المجانية generated from free products مما يؤدي إلى صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي الذي تحقق فيه مزاولة النشاط وخلق للقيمة.

الاقتصاد الرقمي والملامح الأساسية لنماذج الأعمال الجديدة

تعتمد كل القطاعات الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتدعيم الإنتاجية والحصول على نسبة أكبر من السوق وتخفيض تكاليف التشغيل.^{١٠} فقد غيرت هذه التكنولوجيا طرق إنتاج وتسليم السلع المباعة. علاوة على نماذج الأعمال المستخدمة في هذه الشركات للبدء في مزاولة هذه الأعمال. كما أدت إلى خلق وسائل جديدة للسداد بما فيها من أشكال جديدة من النقود الرقمية. على سبيل المثال، اعتمد تجار التجزئة نموذج أعمال البيع رقمياً عبر الإنترنت للسلع التقليدية مثل الكتب. كما سمحت للوسطاء بشراء وبيع السلع والخدمات مثل السيارات والمنازل. كما تضمنت نماذج الأعمال بيع منتجات رقمية كتحميل الموسيقى والأفلام والألعاب وغيرها من الخدمات التي تعتمد على تشغيل البيانات Data processing.

(١٠) لمزيد من التفصيل - انظر:

القطاعات التي تعمل في مجال التجارة الرقمية

تعددت القطاعات التي تعمل في أنشطة الاقتصاد الرقمي ومنها:

- البيع بالتجزئة: فقد مهد الاقتصاد الرقمي لتجار التجزئة بالسماح لهم بالحصول على أوامر شراء عبر الإنترنت [عادة ما يتم تنفيذها من مخزن أو متجر محلي Local Store] وجعل من السهل قيام تجار التجزئة بجمع وتحليل بيانات العملاء وتقديم الخدمات الشخصية والإعلان.
 - النقل والخدمات اللوجستية: تغير قطاع النقل والخدمات اللوجستية بالقطاع الرقمي الذي يمكنه من تتبع السيارة والشحن عبر القارات وتوفير المعلومات للعملاء والتسهيلات المتعلقة بتطوير عمليات التشغيل الجديدة في الوقت المناسب في القطاع الصناعي
 - الخدمات المصرفية: مهد الاقتصاد الرقمي للبنوك ومزودي خدمة التأمين والشركات الأخرى، بما فيها مزودي خدمات المدفوعات غير التقليدية، لتمكين العملاء من إدارة أموالهم وتنفيذ صفقاتهم وعرض منتجات جديدة عبر الإنترنت.
 - التصنيع والزراعة: قام الاقتصاد الرقمي بدعم تصميم وتطوير الإنتاج في المصانع علاوة على القدرة على مراقبة هذه عملية.
 - التعليم: ساعد الاقتصاد الرقمي على انتشار الجامعات وخدمات التعلم وخدمات التعليم الأخرى التي تمكن من تقديم كورسات ومنح شهادات علمية دون الحاجة إلى اللقاء وجهاً لوجه مع المؤسسة العلمية من خلال وسائل متعددة منها الكونفرانس أو البوابات الرقمية.
 - الصحة: أدى الاقتصاد الرقمي إلى ثورة في القطاع الصحي من خلال تمكين التشخيص عن بعد لتعزيز نظام الكفاءة والخبرة المرضية من خلال السجلات الصحية الإلكترونية بالإضافة إلى الإعلان عن الأدوية ووسائل العلاج الأخرى.
 - البث الإعلامي: أدى الاقتصاد الرقمي إلى التغيير في صناعة البث والإعلام بزيادة نطاق الموجات الإعلامية وبصفة خاصة من خلال منح منافذ لتسليم المحتوى الإعلامي الجديد.
- وتدخل كل هذه النماذج في نطاق تعريف التجارة الإلكترونية وفقاً لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بأنها "البيع أو الشراء للسلع أو الخدمات من خلال شبكة الكمبيوتر باستخدام طرق صممت خصيصاً لأغراض استلام أو إرسال الطلبات receiving or placing of orders، وليس من الضروري أن يتم الدفع أو التسليم النهائي عبر الإنترنت. ويمكن أن تتم الصفقة الإلكترونية بين المشروعات والعائلات أو الأفراد أو الحكومات وغيرها من المنظمات العامة أو الخاصة."^{٥)}

() O.E.C.D. / G20 - Base Erosion and Profit Shifting project - Opcit. P55.

وتبدو أهمية هذا الخصائص في إثارتها للعديد من الأسئلة الأساسية، منها كيفية قيام المشروعات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي بإضافة القيمة أو تحقيقها للأرباح؟ وكذلك كيفية ارتباط الاقتصاد الرقمي، كمنشآت، بمفاهيم مصدر الدخل أو الإقامة أو تصنيف الدخل لأغراض الضريبة؟ وفي ذات الوقت، يمكن أن تؤدي الطرق الجديدة في مزاولة الأنشطة من خلال الاقتصاد الرقمي إلى قدرة الشركة على إعادة تخصيص الوظائف الأساسية للنشاط وتبعاً لذلك، التوزيع المختلف لحقوق فرض الضريبة Taxing rights لصالح الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي. ويتطلب ذلك، ضرورة فحص، عن قرب، كيفية إضافة المؤسسات العاملة في الاقتصاد الرقمي للقيمة وتحقيق أرباحها لإمكانية تحديد ما إذا ولأي حد من الضروري أن نتكيف مع القواعد الحالية لكي نأخذ في اعتبارنا الملامح الخاصة لتلك ولمنع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح.⁽¹⁾

وتتعدد النماذج التجارية التي تعكس أنشطة الاقتصاد الرقمي ولكل نموذج من هذه النماذج الخاصة به والتي تعكس طبيعة هذا النشاط والعناصر التي يتكون منها كل نموذج. ومن أمثلة النماذج التجارية للاقتصاد الرقمي⁽²⁾

منصات إلكترونية مجانية free- of - charge platforms

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- خدمات مجانية free- of - chare services ويتم بمقتضى هذا النموذج عرض خدمات أساسية مجانية يكون الهدف الأساسي منها إنشاء قاعدة العملاء. ويتم تحقيق الدخل في هذه الحالة عن طريق عروض إضافية يتم تحصيل رسوم عليها أو يحصل عليها أي أشكال أخرى من العوائد أو الدخل.
- دور المنسق the Coordinator role: يجمع هذا النموذج أنشطة خلق القيمة للشركات المختلفة لمنتج جماعي لهذه الشركات يتم عرضه في المنصة على العملاء في أسواق ذات وجهين in two-sided markets وذلك لمجموعة مختلفة من العملاء بعضهم مجاني والبعض الآخر برسوم.
- مفهوم الطلب المتباين Differentiated demand: ويقصد به أن يكون أساس التصنيف هو عرض الطلبات على المستخدمين غير المتجانسين. وفي هذه الحالة يتم تحقيق الدخل من خلال مدفوعات صغيرة كبيرة الحجم.

ومن أمثلة ذلك، السحابة الصوتية Soundcloud وهي عبارة عن منصة لعمل العقود بين الفنانين ومعجبيهم. وفي هذه الحالة يمكن للفنانين تحميل المادة المسموعة مجاناً لمدة ثلاث ساعات. بينما تكون

(1) O.E.C.D. / G20 – opcit – P. 16.

(2) For more details. Look

P. 70-71. [https://www.fi.de/fileadmin/chapter-2016/2016-B3-En.B3. Business models of the digital economy](https://www.fi.de/fileadmin/chapter-2016/2016-B3-En.B3.Business%20models%20of%20the%20digital%20economy)

الرسوم في حالة تحميل مدة أكبر من المادة المسموعة أو تحميل أي ملف أكثر شمولاً. ومن الأمثلة الإضافية لهذا النموذج جوجل Google ولينكد إن LinkedIn أو إكسج.ج.

توجيه الخبرة لحشد من المستخدمين Experience-oriented crowd users

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- خبرة المستخدم User experience ويعني أن تكون خبرة العميل (العاطفية) في بؤرة استخدام الخدمة
- الحشد الجماعي crowdsourcing ويعني ذلك توجيه الأنشطة الرئيسية لخلق القيمة لهذا الحشد من خلال منافذ البيع
- القيمة المضافة من استخدام البيانات Value added from user data: ويقصد بها تحقيق دخل إضافي من تحليل بيانات العميل

ومن الأمثلة على ذلك بوابة البحث Researchgate وهي موقع أو شبكة اجتماعية من العلماء. وفي هذه الحالة يمكن للمستخدمين إجراء مناقشات مع الباحثين في مجالهم العلمي المتخصص وتحميل إصداراتهم العلمية. ومن الأمثلة أيضاً الفيسبوك وتويتر ويوتيوب وإنستجرام

المبيعات الإلكترونية المباشرة e-Direct sales

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- في التجارة التقليدية " trading-commerce " in classic يتم عرض السلع والخدمات من خلال الإنترنت
- البيع المباشر direct sale يعني أن يتم بيع السلع مباشرة للعميل بواسطة المنتج أي بدون وسطاء
- ومن أمثلة ذلك زلاندو Zalando وهو من التجار عبر الإنترنت متخصص في الأحذية والموضة ومن الأمثلة البديلة الأخرى أمازون أو على بابا

الإشتراكات لمستهلكين متباينين Subscriptions for differentiated consumers

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- الطلب المتباين differentiated demand
- الاشتراكات subscriptions: ويتطلب هذا النموذج القيام بمدفوعات دورية من المستخدم للمورد لفترة زمنية محددة. ويكون الاستخدام بطريقة مشروطة في العقد. ويكون عرض السلع في هذه الحالة رخيصاً لعدم وجود تكلفة

ومن الأمثلة على ذلك Babil الذي يعرض اشتراكات تعليم اللغة لفترة زمنية مقابل مدفوعات دورية ومن النماذج البديلة سبوتيفي Spotify وموسيقي أبل Apple Music أو نيتفليكس Netflix

المنصات المشتركة partnership platforms

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- السوق ذو الوجهين Two-sided market
- دور المنسق Coordinator role
- الطلب المتباين differentiated demand
- الشراكة partnership وتشير للعمولة المدفوعة نظير تمرير العملاء إلى أطراف ثالثة

ومن أمثلة ذلك ليفر هيلد بولز lieferheld pools التي تقوم بتأدية خدمات في المنطقة وتعرض للعملاء تمكينهم من الدخول على المنصة ومن الأمثلة من النماذج البديلة أيدلو Idealo وبلجر Billiger

منسقي منتجات الأفراد ذات الإنتاج الكبير coordinators of individualized mass products

ويحتوي هذا النموذج على العناصر التالية:

- دور المنسق coordinator role
- السوق ذو الوجهين Two-sided market
- تعني منتجات الأفراد ذات الإنتاج الكبير أن يتم الإنتاج بكميات كبيرة مع تصنيفها في ذات الوقت حسب احتياجات العملاء
- يتحقق الدخل من خلال "وظائف القطاعات العريضة cross-sectional functions عندما يتم عرض الخدمات أو المنتجات لجزء معين من سلسلة القيمة في صناعات مختلفة. وهكذا يكون العرض للفرد على المنصة التي يشكل عرض الفرد جزءاً منها ويكون الشريك المورد متاحاً.

ومن الأمثلة على ذلك، يقوم تيسر بيردز test Birds بعرض على العملاء تطبيق خاص بالفرد لاختبار الأداء الوظيفي للمواقع. ويتم تنفيذ النموذج التجاري بواسطة حشد. وفي هذه الحالة، تقوم وظائف تيسر بيرد كوسيط بين المستخدمين الذين يقومون بالاختبار وبين المستخدمين الذين يريدون أن يكون لديهم مواقع مختبرة. ومن الأمثلة البديلة التي يشملها هذا النموذج هوبز ثلاثي الأبعاد 3D Hubs وماك إكس واي زد Make XYZ أو مايك تايم Mike time.

والواضح من النماذج السابقة لأنشطة الاقتصاد الرقمي الحرية الكاملة للشركات العاملة في نطاق الاقتصاد الرقمي في تحديد مقر الإقامة والذي يكون عادة جنات ضريبية أو الدول التي تمنح معاملة ضريبية تفضيلية، علاوة على أن الأمر لا يحتاج أي صورة من صور التواجد المادي في المكان الذي يتم فيه مزاوله النشاط أو خلق القيمة، أي المكان الذي يتم فيه بيع السلعة أو استهلاك الخدمة مع مراعاة أن المسألة كما سبق الإشارة لا تتجاوز أكثر من تطبيق أو أصل معنوي مع مجموعة من المستخدمين.

وأمام القواعد التقليدية في مجال فرض الضريبة المعمول بها حالياً، والتي سنتناولها كل في موضعها، جاء فرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق من ممارسة النشاط الرقمي بعيداً عن مكان مزاوله النشاط وتحقيق القيمة. ومع حرية الشركات في تنظيم نشاطها بشكل يحقق لها المعاملة الضريبية التفضيلية التي تؤدي إلى تخفيض الضريبة إلى أقل حد ممكن، من هنا خصصت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الإجراء رقم (1) من خطة تآكل الوعاء وتحويل الأرباح Base erosion and profit shifting بعنوان "تناول التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي Addressing the tax challenges of the digital economy".

الفصل الثاني: مكافحة التجنب الضريبي والاقتصاد الرقمي في مجال ضريبة الدخل

تتميز الضرائب المباشرة ومن بينها الضريبة على الدخل بذاتية خاصة، ذلك أن الضريبة على الدخل هي ضريبة مباشرة تفرض على الدخل عند الحصول عليه، علاوة على أنها يمكن أن تفرض على أساس التمييز الشخصي وفقاً لمبدأ الإقامة residence based taxation الذي يقوم على أساس فرض الضريبة على المقيمين في الدولة وفقاً لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد. كما يمكن أن تفرض الضريبة وفقاً لمبدأ مصدر الدخل source based taxation وهو ما يطبق بشكل أساسي على الدخل التي يحققها غير المقيمين في الدولة مصدر الدخل.

ويترتب على أحقية دولة الإقامة في فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها المقيم خارج إقليم الدولة إمكانية حدوث ازدواج ضريبي، لذلك كانت هناك حاجة ماسة إلى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في مجال الضريبة على الدخل لدعم الاستثمارات الأجنبية، وبالتالي تطلب الأمر تنظيم الحق في فرض الضريبة على الدخل على الشركات دولية النشاط الذي يتم على أساس العلاقة بين التشريع الضريبي الداخلي في دولة الإقامة أو المصدر وبين اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، سواء بالنسبة للأرباح التي يحققها المقيمون في جمهورية مصر العربية عن نشاطهم في الخارج أم بالنسبة للأرباح التي يحققها غير المقيمين

عن نشاطهم في جمهورية مصر العربية في حالة وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي مع الدولة الأخرى.٥٠

أولاً: القواعد التقليدية في مجال فرض الضريبة على الدخل

سبق الإشارة إلى أن الدول تعتمد في ممارستها للسيادة الضريبية على طبيعة الشخص الخاضع لها، ويعتمد فرض الضريبة على المقيمين وفقاً للمعيار الشخصي أو الالتزام الضريبي غير المحدود المرتبط بفكرة الإقامة Residence Based Taxation. ووفقاً لذلك يكون للدولة الحق في فرض الضريبة وفقاً لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد. على أن ذلك لا يمنع الدولة من تطبيق مبدأ الإقليمية أو عدم فرض الضريبة على الإطلاق، لأن فرض الضريبة يرجع إلى ظروف الدولة وكيفية توفير مواردها الاقتصادية لتمويل النفقات العامة والمزايا الاجتماعية، كما هو حال الدول التي لديها ثروات طبيعية.٥١

على العكس من ذلك، تعتمد السيادة الضريبية التي تباشرها الدولة على غير المقيمين وفقاً للمعيار الموضوعي أو الالتزام الضريبي المحدود limited tax liability الذي يتمثل إما في مبدأ الإقليمية أو مصدر الدخل، وهذا ما سيتم التركيز عليه في هذه الورقة لارتباطه بشكل مباشر بنشاط الاقتصاد الرقمي الذي تقوم به الشركات دولية النشاط الذي لا يكون لهم تواجد مادي في جمهورية مصر العربية.

أ. قواعد فرض الضريبة على المقيمين

تعتمد جمهورية مصر العربية في فرض الضريبة على المقيمين بها على المعيار الشخصي، ووفقاً لهذا المعيار تفرض الضريبة على المقيمين على أساس مبدأ عالمية الدخل أو الإيراد، أي فرض الضريبة على كافة ما يحققه هذا الشخص من دخل خلال الفترة الضريبية، سواء تحقق هذا الدخل في جمهورية مصر العربية أم خارجها، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن الصفقات عابرة الحدود مع التزام دولة الإقامة، ومنها

(٥٠) تقوم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بتحديد قواعد توزيع الاختصاص الضريبي الذي يقوم على إما منح دولة متعاقدة واحدة، وهي دولة الإقامة، الحق الشامل exclusive right في فرض الضريبة وفقاً لحقوق فرض الضريبة في التشريعات الضريبية الداخلية، كما هو الحال في حالة المنشأة الدائمة. أو منح دولة متعاقدة واحدة الأولوية في ممارسة حق فرض الضريبة وفقاً لتشريعاتها الضريبية الداخلية مع الاحتفاظ بحق فرض الضريبة للدولة المتعاقدة الأخرى residual taxing right.

ويتم استخدام قواعد توزيع مستقلة أخرى لبعض بنود الدخل استثناءً من مفهوم المنشأة الدائمة ومنها:

- الدخل من الأموال العقارية [أو الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأموال] يكون لدولة المصدر وهي الدولة الكائن بها العقار الحق في فرض الضريبة

- تعتمد الدول في فرض الضريبة على عائد الاستثمارات الخارجة مثل توزيعات الأرباح والعوائد والإتاوات، التي لا تخصم عند تحديد التكاليف واجبة الخصم، على أساس فرض الضريبة على إجمالي الدخل مع وضع حد أقصى لسعر الضريبة في دولة المصدر.

علاوة على ذلك، عند منح الاتفاقية لدولة المصدر الحق في فرض الضريبة يكون على دولة الإقامة الالتزام بمنح الممول تخفيف ضريبي (الإعفاء أو الائتمان الضريبي)، مع مراعاة استخدام طريقة الانتماء الضريبي العادي بالنسبة للإيرادات الخاضعة لنظام الضريبة المستقطعة من المنبع حتى إذا كانت الاتفاقية تأخذ بطريقة الإعفاء.

(٥١) لمزيد من التفصيل – انظر للباحث:

- المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع الضريبي المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي – الجزء الأول – بدون دار نشر – ٢٠١٦ – من ص ٤٨ حتى ٥٥.

جمهورية مصر العربية، بتجنب الإزدواج الضريبي الناتج عن خضوع هذه الأرباح للضريبة في دولة المصدر.

وعادة ما يتم منح المقيمين ائتمان ضريبي بقيمة الضريبة المدفوعة في الخارج على ذات الدخل وذلك في حدود الضريبة الداخلية المستحقة على ذات الدخل [مبدأ الائتمان الضريبي العادي ordinary Tax Credit] وذلك لضمان عدم إضرار الدخل المحقق في الخارج بالضريبة الداخلية المستحقة على الدخل ذو المصدر الأجنبي.

ويلاحظ أيضاً أن تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على المقيمين يكون وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي، سواء فيما يتعلق بقواعد فرض الضريبة أو تحديد الوعاء الخاضع للضريبة أو الحوافز، أو سواء فيما يتعلق بالإيرادات المحققة داخل حدود الدولة أو خارج حدود الدولة، مع مراعاة الالتزامات الواردة في الاتفاقية التي تقيّد حق الدولة في فرض الضريبة وفقاً لكل اتفاقية على حدة والتي قد يكون لدولة المصدر الحق الحصري في فرض الضريبة أو قد يكون الحق في فرض الضريبة لدولتي الإقامة والمصدر معاً مع التزام دولة الإقامة كقاعدة عامة بتجنب الإزدواج الضريبي الناتج عن خضوع الإيرادات المحققة في الخارج للإزدواج الضريبي القانوني نتيجة خضوعها للضريبة في الداخل والخارج.

والواضح من ذلك أنه فيما يتعلق بالشركات العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي المقيمة في الدولة، ومنها جمهورية مصر العربية، لا تنثور أي مشكلة من حيث إمكانية فرض الضريبة على كافة ما تحققه الشركة المقيمة من إيرادات في الداخل والخارج، إذ يكون لتلك الدولة الحق في فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات الناتجة عن بيع السلع أو الخدمات في الداخل أو الخارج، ولكن تبدو المشكلة فيما يتعلق بكيفية سيطرة النظام الضريبي ذاته على هذه الكيانات، علاوة على قدرة السلطات الضريبية على الحصول على المعلومات اللازمة عن نشاط هذه الشركات، سواء من الداخل أو من الخارج من خلال التعاون مع السلطات الضريبية في الدول الأخرى وفقاً للمادة السادسة والعشرين من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي.^(٧)

ب. قواعد فرض الضريبة على غير المقيمين

مما لا شك فيه أن الاستثمارات الداخلة، هي عبارة عن استثمارات يقوم بها أشخاص غير مقيمين في جمهورية مصر العربية، وتعد جمهورية مصر العربية هي الدولة المضيفة للاستثمار. ويختلف طبيعة هذا الاستثمار، وفي هذه الحالة يتعين التمييز بين حالتين:

(٧) تسمح المادة السادسة والعشرين من النماذج الدولية التي اعتمدت عليها جمهورية مصر العربية في النموذج المصري لاتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي بشأن تبادل المعلومات اللازمة، لتطبيق أحكام الاتفاقية أو أحكام القوانين الداخلية للدولتين بشأن الضرائب على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة أو أي ضريبة أخرى اعتباراً من عام ٢٠٠٠.

الحالة الأولى: حالة الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال إنشاء كيانات اقتصادية مستقلة في الدولة المضيفة للاستثمار. وفي هذه الحالة، تطبق القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على المقيمين على الكيان ذاته وفقاً لما تمت الإشارة إليه سابقاً، إذ أن الكيان الذي يتم تأسيسه في جمهورية العربية أو أن تكون مركز الإدارة الفعلي يعد مقيماً بصرف النظر عن مكان إقامة المساهمين. لذلك يتعين في هذه الحالة التمييز بين خضوع أرباح ذلك الكيان الاقتصادي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد وبين خضوع المستثمر الأجنبي ذاته المقيم في الخارج للضريبة على توزيعات الأرباح أو الأرباح الرأسمالية وفقاً للمادتين (٥٦)، (٥٦ مكرر) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، لأن لكل منهما شخصيته المستقلة.

الحالة الثانية: الاستثمارات الداخلة دون إنشاء كيان اقتصادي مستقل، وفي هذه الحالة يكون للدولة الحق في فرض الضريبة على توزيعات الأرباح أو الأرباح الرأسمالية التي يحصل عليها المساهمون في هذه الشركات في ضوء معيار مصدر الدخل وفقاً لذات المادتين المشار إليهما بعاليه مع مراعاة الدخل التي يمكن أن تتحقق من الإيرادات الأخرى الواردة بالاتفاقيات. وفي هذه الحالة تقوم قاعدة فرض الضريبة على غير المقيمين على أساس مصدر الدخل، لذلك لا يخضع للضريبة غير المقيم إلا إذا كانت الدولة هي مصدر الدخل. ويتعين عند تحديد مصدر الدخل التمييز بين قواعد تحديد المصدر الواردة في المادة (٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته التي يتم تطبيقها فقط على المستثمرين المقيمين في دول ليس بينها وبين الدول المضيفة للاستثمار اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي. وبين قواعد تحديد مصدر الدخل الواردة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي^{١٠} على المستثمرين المقيمين في دول بينها وبين الدول المضيفة للاستثمار اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي^{١١}. مع مراعاة أنه في حالة اختلاف قاعدة المصدر في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عن قاعدة المصدر في التشريع الضريبي الداخلي، تطبق قاعدة المصدر الواردة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، كما هو الحال فيما يتعلق بمقابل الخدمات أو ما يحصل عليه الفنان أو الرياضي وفقاً لحكم البندين (٣)، (٤) من المادة (٥٦) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحسب الأحوال.

وعادة ما يتم في هذه الحالة التمييز بين الدخل الإيجابية التي يتم تحديد وعائها على أساس صافي الدخل أو الإيراد [الدخل من المرتبات وما في حكمها أو النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني] وبين

(١٠) يقوم التقسيم الرئيسي لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على تحقيق الوظائف التالية:

- مواد تتناول نطاق وتطبيق الاتفاقيات النموذجية
- مواد تتناول الاختلاف في فرض الضريبة بين الاختصاصات الضريبية المتعاقدة
- مواد تمنح الممول التخفيف الضريبي Tax relief
- مواد تتناول منع التجنب والتهرب الضريبي
- مواد تتناول بعض المسائل الاستثنائية miscellaneous مثل المساعدة الإدارية

(١١) لمزيد من التفصيل انظر للباحث:

المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الثالث بشأن تحديد مصدر الدخل - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية - مرجع سابق ص ٥٠٣.

الدخول السلبية التي يتم تحديد وعائها على أساس إجمالي الدخل أو الإيراد [توزيعات الأرباح والعوائد والإتاوات وإيرادات الثروة العقارية^(١)] مع مراعاة أن الدخل السلبي يتحول إلى دخل إيجابي إذا ارتبط بنشاط منشأة دائمة.

وتتعامل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، التي تعتمد عليها غالبية الدول المتقدمة والنامية، مع ظاهرة الازدواج الضريبي من خلال إعادة تخصيص حقوق فرض الضريبة Taxing right بين الدول المتعاقدة.^(٢)

ويدخل تخصيص حق فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي ضمن القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على أرباح الأعمال business income الواردة في المادتين الخامسة بشأن تعريف المنشأة الدائمة والمادة السابعة بشأن أرباح نشاط الأعمال من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تتطلب مزاولة النشاط من خلال منشأة دائمة. وتعتبر المنشأة الدائمة بالنسبة للنشاط التجاري أو أرباح الأعمال هي الإجراء الذي يتم من خلاله قياس مستوى التواجد الاقتصادي للمشروع الأجنبي حتي يتسنى منح حق فرض الضريبة لدولة المصدر، أي الدولة المضيفة للاستثمار، وفي حدود الأرباح التي يمكن نسبتها للمنشأة الدائمة. ووفقاً لما انتهت إليه الشروح والتعليقات يشترط للقول بوجود منشأة دائمة في دولة المصدر عند مزاولة النشاط الرقمي أن يكون مكان السيرفر أو الخادم هو إقليم الدولة وهذا ما يمكن أن تحدده الشركة ذاتها ويكون بعيداً عن مزاولة النشاط وخلق القيمة مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن ويمنع الدولة التي يتم مزاولة النشاط أو خلق القيمة من فرض الضريبة

ت. المعاملة الضريبية لنشاط الاقتصاد الرقمي في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

سبق الإشارة إلى أن نشاط الاقتصاد الرقمي له ذاتية خاصة تختلف عن الأنشطة التقليدية الأخرى، وبصفة خاصة، اعتماده بشكل كبير على الأصول المعنوية intangible assets والمستخدمين وطبيعة الوظائف التجارية التي ترتب عليها انخفاض عدد العمالة اللازمة لمزاولة أنشطة الاقتصاد الرقمي، علاوة على المرونة التي تتمتع بها تلك الشركات في تحديد مكان السيرفر^(٣) Server والوسائل الأخرى اللازمة

(١) تعد إيرادات الثروة العقارية من قبيل الدخل السلبية، إذا أن تأجير هذه العقارات لا يتطلب أي جهد أو نشاط من مالك هذه العقارات، إلا أنه نظراً للطبيعة الخاصة لهذه العقارات من قابليتها للإهلاك وتكلفة الصيانة المرتبطة بها، لذلك تتم المعاملة الضريبية لهذه الإيرادات على أساس صافي الدخل إما من خلال تحديد تكلفة حكومية كنسبة من الإيرادات أو منح صاحب العقار الحق في المحاسبة على أساس فعلي، وهذا ما أخذ به القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ واستمر العمل به حتى انتهاء العمل بالقانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ في السنة الضريبية ٢٠٠٤، واعتباراً من عام ٢٠٠٥ تحدد إيرادات تأجير الوحدات على الأساس الحكمي فقط.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر للباحث: المبحث الأول من الفصل الأول من الباب الثالث بشأن تحديد مصدر الدخل - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية - مرجع سابق - ص ٤٩٥.

(٣) انتهت الجهود التي قامت بها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى أن المنشأة الدائمة تكون في المكان الذي يوجد فيه الخادم وبشرط أن يكون كائناً في مكان معين لفترة كافية من الوقت لكي يكون ثابتاً داخل معنى الفقرة الأولى من المادة الخامسة بشأن المنشأة الدائمة.

- Art.5 Electronic commerce. 42.4 2010. O.E.C.D. Commentary.

لأداء النشاط الاقتصادي، مما جعل القواعد التقليدية لفرض الضريبة قاصرة عن ملاحقة أنشطة الاقتصاد الرقمي.

وستركز هذه الورقة على القواعد التقليدية المتعلقة بفرض الضريبة على الشركات غير المقيمة في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالنشاط التجاري أو الصناعي أو ما يعرف بأرباح الأعمال التي يدخل في نطاقها نشاط الاقتصاد الرقمي الذي تزاوله الشركات غير المقيمة مع مراعاة ممارسات هذه الشركات في إستغلال المعاملة الضريبية لأماكن التخزين أو التسليم أو العرض أو تجميع المعلومات أو نشاط الوكلاء المستقلين أو التابعين في التشريع الضريبي المصري واتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي التي أبرمتها جمهورية مصر العربية في تجنب الضريبة بالتخلص منها والخضوع بعيداً عن الأماكن التي يتم فيها مزاوله النشاط وخلق القيمة.

وقد حدد البند (٢) من المادة (٤٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته النطاق المكاني للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة، حيث نص على أن "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان الغرض منها.

وتسري الضريبة على:

– الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر. والغرض الرئيسي من استعمال مفهوم المنشأة الدائمة في التشريعات الضريبية الداخلية أو الاتفاقيات الدولية لتجنب الإزدواج الضريبي هو تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على أرباح أي مؤسسة مقيمة في الدولة المتعاقدة [دولة الإقامة] عند مزاولتها لنشاط تجاري أو صناعي في الدولة المتعاقدة الأخرى [دولة المصدر]. ووفقاً لأحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أو المادة السابعة من النماذج الدولية أو الاتفاقيات التي أبرمتها جمهورية مصر العربية^{١٠} لا يمكن للدولة المتعاقدة الأخرى أن تفرض الضريبة على أرباح مؤسسة الدولة المتعاقدة التي تحققها في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى إلا إذا زاولت هذه المؤسسة نشاطها في تلك الدولة الأخرى من خلال منشأة دائمة.

وهذا ما أكدته البند (٢) من المادة (٤٧) من أنه لا يجوز فرض الضريبة على أرباح الأعمال التي تحققها الشركات غير المقيمة في جمهورية مصر العربية إلا إذا زاولت هذه الشركات نشاطها من خلال منشأة دائمة وفقاً للتعريف الوارد في المادة (٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(١) تنص الفقرة الأولى من المادة السابعة من النماذج الدولية والنموذج المصري بشأن أرباح الأعمال على أن "تخضع الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدين للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يكن المشروع يزاول نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى من خلال منشأة دائمة كأنه بها. فإذا كان المشروع يزاول نشاطاً على النحو السابق، فإن أرباح المشروع يجوز أن تخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى وفقاً لحكم هذه الفقرة، لكن فقط في حدود ذلك القدر من الربح المنسوب إلى هذه المنشأة الدائمة.
(٢) لمزيد من التفصيل – انظر

كذلك تضمن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٤) تعريفاً للمنشأة الدائمة بأنه "يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص:

(أ) محل الإدارة.

(ب) الفرع.

(ج) المبنى المستخدم كمنفذ للبيع.

(د) المكتب.

(هـ) المصنع.

(و) الورشة.

(ز) المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.

(ح) المزرعة أو الغراس.

(ط) موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع. ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:

1. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
2. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
3. الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
4. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
5. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

- للباحث - المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع الضريبي المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي - مرجع سابق - ص ١٢٦ حتى ٢٠٦.

6. الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوّل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.

7. الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة

دائمة للأخرى^(٧).

ويلاحظ على هذا التعريف مايلي:

1. أن هذا التعريف هو ذاته التعريف الوارد بالنموذج المصري للاتفاقيات الثنائية بشأن تجنب الازدواج الضريبي، باستثناء ما ورد بهذا التعريف من استبعاد المدد الزمنية لمواقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع، لذلك فإنه يعد بمثابة تنازل عن السيادة الضريبية لمصر مقدما حتى مع الدول التي لم يبرم معها اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي. ذلك أن ما تيسر عليه التشريعات الضريبية المقارنة

- (٧) تتمثل القواعد المتعلقة بفرض الضريبة وفقا لمفهوم المنشأة الدائمة وفقا للمادة الخامسة من نموذجي الـ O.E.C.D. & U.N. في الأتي: -
- تتناول الفقرة الأولى التعريف العام للمنشأة الدائمة وهي المقر أو المكان الثابت الذي يتم من خلاله مزاوله كل نشاط المشروع أو بعضه.
 - تتناول الفقرة الثانية توضيح ما يعد من قبيل المنشأة الدائمة، وتشمل الأنشطة التي تحتاج إلى الاستقرار المكاني والذي توجد معه المنشأة الدائمة من اليوم الأول لمزاوله النشاط كما هو الحال في الفرع والمصنع والورشه ومحل الإدارة وهو ما يعرف بالمنشأة الدائمة المادية fiscally PE.
 - تتناول الفقرة الثالثة تحديد المقصود بالمنشأة الدائمة المرتبطة بمواقع البناء أو الإنشاء Construction Sites أو مشروع التركيب Installation أو التجميع Assembly، ومتى يعتبر النشاط منشأة دائمة، ويعتمد مفهوم المنشأة في هذه الحالة على معيار المدة duration test فلا توجد المنشأة الدائمة إلا إذا استمرت هذه المواقع لمدة تزيد عن اثني عشر شهراً وفقاً لتعريف منظمة O.E.C.D. و ستة أشهر وفقاً لتعريف منظمة U.N. ويمتد تطبيق هذه الفقرة في نموذج U.N. لتغطية بعض الخدمات سواء فيما يتعلق بالخدمات الإشرافية المرتبطة بمواقع البناء أم مشروع الإنشاء أم التجميع، أم تأدية الخدمات الاستشارية التي تستمر لمدة ستة أشهر خلال فترة اثني عشر شهراً وهي ما يطلق عليها المنشأة الدائمة للمشروع Project PE.
 - تتناول الفقرة الرابعة بيان قائمة الاستثناءات الواردة على مفهوم المنشأة الدائمة List of Exceptions أو ما يعرف بالقائمة السلبية Negative List، والتي تستبعد عدداً من المقار أو الأماكن الثابتة (وفقاً لحكم الفقرة الأولى) من مفهوم المنشأة الدائمة لعدم مزاوله نشاط مولد للربح بشكل مباشر للمشروع، وإنما يغلب على نشاط هذه المقار أو الأماكن الثابتة الطابع التمهيدي أو المساعد ومن أهم هذه المقار التي تستخدمها الشركات العامة في نشاط الاقتصاد الرقمي هي أماكن التخزين أو التسليم وفقاً لما سوف نبينه فيما بعد.
 - تتناول الفقرة الخامسة اعتبار أن وكيل المؤسسة Enterprise's agent التابع يعد منشأة دائمة للمؤسسة، بشرط أن يتمتع بسلطة إبرام العقود ويمارسها عادة في تلك الدولة. وقد أضاف نموذج U.N. الحالة التي تحتفظ فيها المؤسسة عادة بمخزون من السلع أو البضائع يسلم منه بانتظام سلع أو بضائع المؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فتعد في حكم المنشأة الدائمة وفقاً لحكم الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٥) من نموذج U.N.، وهي ما يطلق عليها Agency PE.
 - تتناول الفقرة السادسة من نموذج O.E.C.D. والسابعة من نموذج U.N. التوضيح كقاعدة عامة بأن الوكيل المستقل لا يشكل منشأة دائمة للمؤسسة التي تمثله بشرط أن يعمل ذلك الوكيل في نطاق نشاطه العادي، ويمتد تطبيق هذه الفقرة في نموذج U.N. ليعد الوكيل المستقل أيضاً منشأة دائمة إذا كانت أنشطة الوكيل مكرسة كلياً أو شبه كلي للعمل باسم المؤسسة وأن الشروط بين الوكيل والمؤسسة في علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط بين المؤسسات المستقلة، وهي تدخل في نطاق المنشأة الدائمة للوكيل Agency PE.
 - تتناول الفقرة السادسة من نموذج الأمم المتحدة أن نشاط التأمين، باستثناء نشاط إعادة التأمين، يعد منشأة دائمة، إذا كان التأمين على مخاطر داخل إقليم الدولة أو وجود ممثل لتحصيل الأقساط على إقليم الدولة.
 - تتناول الفقرة السابعة من نموذج O.E.C.D. والثامنة من نموذج U.N. القاعدة المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة وهي أن كون شركة مقيمة في دولة تسيطر على شركة مقيمة في دولة أخرى أو تخضع لسيطرة هذه الشركة، لا يجعل في حد ذاته أيًا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.

هو التوسع في تحديد مفهوم المنشأة الدائمة، على أن يتم التقييد بشرط المعاملة بالمثل في حالة إبرام الاتفاقيات الثنائية أو المتعددة الأطراف.

2. أن مزاولة الشركات الأجنبية أو غير المقيمة لنشاط تجاري أو صناعي عن غير طريق منشأة دائمة لا يخضع للضريبة على الرغم من خضوع الأشخاص الاعتبارية المقيمة للضريبة عن الأرباح التي تتحقق من نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وذلك يعد بمثابة ميزة يحصل عليها كافة الدول سواء أبرم معها اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي أم لا. ولذلك يخدم هذا التعريف بشكل كبير الشركات الدولية حتى المقيمة في دول لا يوجد بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقية استخدام.

3. استثنى هذا التعريف أماكن التخزين والعرض وتجميع المعلومات والتسليم دون سلطة إبرام العقود أو الوكيل المستقل من قبيل المنشأة الدائمة مما أتاح الفرصة للشركات العاملة في نطاق الإقتصاد الرقمي في مزاولة النشاط وخلق القيمة في جمهورية مصر العربية دون أن يكون لها التواجد في صورة منشأة دائمة، وبالتالي لا يكون لجمهورية مصر العربية الحق في فرض الضريبة.

1. أن هذا التعريف يجعل التشريع الضريبي المصري قاصرا عن مواجهة ظاهرة التجارة الإلكترونية E. Commerce التي كان على الأقل يتعين مواجهتها في التشريع الضريبي الداخلي لحين انتهاء المساعي الدولية المتعلقة بالمعاملة الضريبية المتعلقة بالاقتصاد الرقمي الذي يشمل بين طياته التجارة الإلكترونية والتي انتهت وفقا لما سنبينه بعد التعديلات التي تمت على الفقرات (٤)، (٥)، (٦) من النماذج الدولية لمواجهة استخدام الشركات العاملة في نطاق نشاط الاقتصاد الرقمي لتجنب الضريبي لنشاطها.

وعادة وفقا لما سنبينه فيما بعد، فإن أنشطة الاقتصاد الرقمي لا تستلزم لمزاولة نشاطها في الدول الأخرى ضرورة وجود مكان ثابت لمزاولة النشاط. وفي هذه الحالة، لا يتوافر مفهوم المنشأة الدائمة وفقا لحكم المادة (٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وكذلك وفقا للمادة الخامسة من نموذجي الـ O.E.C.D. & U.N. وبالتالي، لا تخضع للضريبة في دولة المصدر بينما يكون حق فرض الضريبة فقط لدولة الإقامة التي تتمتع في هذه الحالة بالحق الحصري في فرض الضريبة Exclusive taxing right علي كافة الأرباح المحققة في دولة الإقامة ودولة المصدر. مما يستلزم ضرورة إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وكذلك الفقرات (٤) بشأن القائمة السلبية، (٥) بشأن الوكيل التابع، (٦) بشأن الوكيل المستقل من النموذج المصري للمفاوضات في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي حتى يتواكب ذلك مع الجهود الحديثة في مكافحة التخطيط أو التجنب الضريبي.

ثانياً: الجهود الدولية الحديثة المرتبطة بالاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على الدخل

مما لا شك فيه أن المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، كما أشار إلى ذلك الإجراء رقم (١) من مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح BEPS يمثل تحدياً للنظم الضريبية، وكمحاولة للإقتراب من هذه الظاهرة تضمن الجزء الرابع من الوثيقة متعددة الأطراف هذه المسألة تحت عنوان التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة الذي يهدف إلى:

- توسيع المعيار المستخدم لاعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة
- تضيق نطاق إعفاءات الوكيل المستقل من مفهوم المنشأة الدائمة
- تقييد إعفاءات الأنشطة المحددة الواردة في الفقرة (٤) من تعريف المنشأة الدائمة التي تتضمن عدم اعتبار التسهيلات المستخدمة في تخزين وعرض وتسليم السلع والبضائع [بما فيها من مكافحة تقسيم المعيار لمنع تجزئة الأنشطة بين الكيانات القانونية المستقلة] من قبيل المنشأة الدائمة.
- إجراءات محددة لمنع استخدام معيار الاثني عشر كقاعدة للمنشأة الدائمة لمواقع البناء أو الإنشاء أو التشييد.()

لذلك قامت اللجنة المعنية بمشروع الـ BEPS بفحص عدد من القضايا ذات الصلة لضمان عدم استفادة الأنشطة الرئيسية في مجال الاقتصاد الرقمي بشكل غير ملائم من الاستثناءات الواردة في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة بشأن تعريف المنشأة الدائمة، أو ما يعرف بالقائمة السلبية.^٧ علاوة على ذلك، قامت اللجنة بتعديل الفقرتين الخامسة والسادسة من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي عندما يكون هناك ترتيبات صورية مرتبطة ببيع السلعة أو الخدمة الخاصة بشركة في مجموعة تؤدي فعلاً إلى إبرام العقود.^٨ ففي هذه الحالة يجب أن يتم اعتبار أن التعامل قد تم بمعرفة الشركة ذاتها.^٩

وتتيح هذه الجهود للدول أن تُدخل أي من البدائل، المشار إليها، في قوانينها الداخلية كضمان إضافي ضد تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، بشرط أن تقوم الدول باحترام التزاماتها الواردة في اتفاقيتها الحالية أو في اتفاقياتها الضريبية الثنائية. ويتطلب اعتماد هذه البدائل كإجراءات قانونية داخلية التقييم الإضافي لها من

(١) قامت جمهورية مصر العربية بالتوقيع للانضمام إلى الوثيقة أو الاتفاقية متعددة الأطراف بتاريخ ٢٠١٧/٦/٧، وبمجرد اتخاذ الإجراءات المتعلقة بالتصديق وفقاً للإجراءات الدستورية، تكون هذه النصوص سارية وفقاً للاتفاقيات التي تختارها جمهورية مصر العربية بالتطبيق عليها والمشار إليها فيما بعد بشرط اختيار الدولة الأخرى تطبيق هذه النصوص أيضاً.

(٢) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy – Action (1) – Final Report – 2015 – P.144.

(٣) من أمثلة ذلك، قيام العاملين في شركة تابعة لبائع أصول منقولة عبر الإنترنت أو مزود لخدمات الإعلان عبر الإنترنت عادة بالدور الرئيسي في إبرام العقود مع العملاء الكبار لهذه السلع أو الخدمات، وأن تتم هذه العقود بشكل روتيني دون تعديلات جوهرية من الشركة الأم. ففي هذه الحالة يجب أن يؤدي هذا النشاط إلى وجود منشأة دائمة للشركة الأم.

(٤) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project opcit. – 2015 – P.145.

أجل توفير توضيح إضافي بشأن التفاصيل، علاوة على تبني البعض لضمان تناغم هذه القواعد مع الالتزامات القانونية الدولية الحالية.^{٧٠}

أ. الوكيل التابع والتجنب السوري لحالة المنشأة الدائمة من خلال ترتيبات الوكيل المفوض والاستراتيجيات المماثلة

تنص الفقرة (٥) من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي^{٧١} على "استثناء من أحكام الفقرتين (١) و(٢)، إذا كان شخص، بخلاف الوكيل المستقل والذي تنطبق عليه الفقرة (٦)، ويعمل نيابة عن مشروع ويملك ويمارس عادة في تلك الدولة سلطة إبرام العقود باسم المشروع، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في تلك الدولة فيما يتعلق بأي أنشطة يقوم بها هذا الشخص لحساب المشروع، ما لم تقتصر الأنشطة التي يقوم بها هذا الشخص على تلك المشار إليها في الفقرة (٤)، والتي إذا ما تمت ممارستها من خلال مكان ثابت للعمل، لا تجعل هذا المكان الثابت للعمل منشأة دائمة طبقاً لأحكام تلك الفقرة.^{٧٢}

ويعكس الشرط المتعلق بممارسة الوكيل عادة لسلطة إبرام العقود المبدأ المعني في الفقرة (٥)، وهو أنه لكي ينظر إلى المؤسسة على أنها تحتفظ بمنشأة دائمة، فلا بد أن يكون التواجد الذي تحتفظ به المؤسسة في الدولة المتعاقدة أكثر من مجرد التواجد المؤقت أو العابر، وعندئذ يخضع هذا التواجد للضريبة في تلك الدولة. وتعتمد الممارسة المعتادة لسلطة إبرام العقود للوكيل على طبيعة العقود والنشاط الرئيسي. ومن غير الممكن وضع معيار دقيق للتكرار precise frequency test. وعلى الرغم من ذلك، تعتبر العوامل المنصوص عليها في الفقرة (٦) عوامل ذات صلة لعمل ذلك التحديد.^{٧٣}

وقد وسعت الفقرة (ب) من المادة الخامسة التي أضيفت وفقاً لنموذج الأمم المتحدة، من نطاق المنشأة الدائمة كأثر لاستبعاد تسليم البضائع من الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب) من الفقرة (٤) من ذات النموذج مع اعتبار الوكيل الذي يحتفظ برصيد من السلع ليسلم منه بانتظام منشأة دائمة يعد منشأة دائمة في حكم الفقرة (٢) من المادة الخامسة من نموذج الأمم المتحدة.^{٧٤}

(٧٠) لمزيد من التفصيل انظر - للباحث - المبحث الخامس من الفصل الخامس من الباب الثاني بشأن الوكيل التابع والمنشأة الدائمة - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية - المرجع السابق - ص ٤٣٦.

(٧١) تنص الفقرة (٥) من المادة (٥) من نموذج الأمم المتحدة بشأن الوكيل التابع على أنه "استثناء من أحكام الفقرتين (١) و(٢)، إذا كان شخص، بخلاف الوكيل المستقل والذي تنطبق عليه الفقرة (٧) ويعمل في إحدى الدولتين المتعاقبتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة المذكورة أولاً فيما يتعلق بأية أنشطة يقوم بها هذا الشخص لحساب المشروع، إذا كان هذا الشخص:

(أ) يملك ويمارس عادة في تلك الدولة سلطة إبرام العقود باسم المشروع، ما لم تقتصر الأنشطة التي يقوم بها هذا الشخص على تلك المشار إليها في الفقرة (٤)، والتي إذا ما تمت ممارستها من خلال مكان ثابت للعمل، لا تجعل هذا المكان الثابت للعمل منشأة دائمة طبقاً لأحكام تلك الفقرة؛

(ب) أو لا يملك تلك السلطة، ولكنه يحتفظ عادة في الدولة المذكورة أولاً بمخزون من السلع أو البضائع يسلم منه بانتظام سلع أو بضائع نيابة عن المشروع.

Art.5 Para.5.33.1. 2010. (٧٢) O.E.C.D. Commentary.

(٧٣) يتضمن نموذج الأمم المتحدة حكماً إضافياً بأن الوكيل التابع يعد منشأة دائمة حتى لو لم تكن لديه هذه السلطة، ولكنه يحتفظ عادة في الدولة الأولى بمخزون من البضائع والسلع يسلم منها بانتظام سلع أو بضائع باسم المؤسسة.

ويرى البعض أنه عادة ما يؤخذ في الاعتبار، عند تطبيق المادة، عند تحديد ما إذا كان للشخص سلطة إبرام العقود داخل معنى الاتفاقية ذاتها، التصرفات الفعلية للأطراف المتعاقدة ولا يتقرر ذلك فقط بالإشارة إلى القانون الخاص private law. فمن الممكن ألا يعد الشخص وكيلاً تابعاً وفقاً للقانون الخاص (قانون العقود)، ومع ذلك يعد منشأة دائمة (وبناء على ذلك لا يمنع الدولة المعنية من فرض الضريبة) حتى لو كان هذا الوكيل يعمل بأكثر طاقته في نشاط تلك المؤسسة. ويتحقق ذلك عندما يكون مسموحاً للشخص بالتفاوض في العقود فقط حتى يصل إلى مرحلة إنجاز العقد وتوقيعه، ولكن يكون التوقيع النهائي لشخص آخر من المركز الرئيسي للمؤسسة في الدولة المتعاقدة الأخرى. وتعد هذه التجزئة الرسمية لمسئوليات أعمال التفاوض من ناحية والسلطة القانونية من ناحية أخرى التفاضلاً حول فرض الضريبة tax circumvention. وفي هذه الحالة، تعد المنشأة الدائمة موجودة في هذه الحالة بصرف النظر عن الشروط الرسمية عند تطبيق قاعدة الجوهر قبل الشكل Substance should prevail over form. ^(٥)

بينما على الوجه الآخر أدى الاعتماد في تحديد المنشأة الدائمة على نص الفقرة (٥) من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على سلطة الوكيل في إبرام العقود إلى التجنب السوري لحالة المنشأة الدائمة، ويتم ذلك عن طريق تجزئة نشاط الشركة بين التفاوض حول إبرام الصفقة وبين التوقيع على العقود. لذلك لجأ العديد من الشركات إلى منح السلطة للتفاوض لبعض الأشخاص بينما يكون التوقيع للآخرين في خارج حدود الدولة مما يفتقد لشرط أساسي في اعتماد وجود المنشأة الدائمة وهو سلطة إبرام العقود.

وتقوم الملامح الأساسية للجزء الرابع، كما وردت في المادة الثانية عشر من الوثيقة متعددة الأطراف، بشأن مدى اعتبار الوكيل التابع منشأة دائمة على توسيع نطاق المنشأة الدائمة للوكيل التابع لتؤكد وجود منشأة دائمة حتى في حالة قيام الوكيل فقط بالدور الرئيسي الذي يؤدي إلى إبرام العقود. لذلك تضمنت الفقرة الأولى من المادة الثانية عشر من الوثيقة أو الاتفاقية متعددة الأطراف ^(٦) اعتبار أن الشخص الذي يعمل بالنيابة عن المؤسسة، وفي قيامه بذلك، يقوم عادة بإبرام العقود، أو يلعب عادة الدور الرئيسي الذي يؤدي

(٥) Klaus Vogel - Klaus Vogel On Double Tax Convention. Kluwer Law international - London The Hague - Boston - P. 321.

(٦) تنص الفقرة (١) من المادة الثانية عشر من الوثيقة متعددة الأطراف على "استثناء من نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تعرف مصطلح "المنشأة الدائمة" ومع مراعاة الفقرة (٢)، إذا كان شخص يعمل في الكيان السياسي المتعاقد في الاتفاقية الضريبية المغطاة بالنيابة عن المؤسسة، وفي قيامه بذلك، يقوم عادة بإبرام العقود، أو يلعب عادة الدور الرئيسي الذي يؤدي إلى إبرام العقود التي يتم إبرامها بشكل نمطي بدون أي تعديلات جوهرية من المؤسسة، وأن تكون هذه العقود:

(أ) باسم المؤسسة؛ أو

(ب) لنقل ملكية أصل مملوك للمؤسسة أو لمنح الحق في استعماله أو أن يكون لتلك المؤسسة الحق في استعمال؛ أو

(ج) لتأدية خدمات بواسطة هذا المؤسسة

يعتبر أن للمؤسسة منشأة دائمة في ذلك الكيان السياسي المتعاقد بالنسبة لأي أنشطة يتعهد بها هذا الشخص لصالح المؤسسة ما لم تكن هذه الأنشطة، إذا قامت المؤسسة بتأديتها من خلال مكان ثابت للنشاط لتلك المؤسسة الكائنة في ذلك الكيان السياسي المتعاقد، لا تكون سبباً في أن يعد المكان الثابت للنشاط منشأة دائمة وفقاً لتعريف المنشأة الدائمة الوارد في الاتفاقية الضريبية المغطاة [كما يتم تعديلها وفقاً لهذه المعاهدة].

إلى إبرام العقود التي يتم إبرامها بشكل نمطي بدون أي تعديلات جوهرية من المؤسسة، وأن تكون هذه العقود:

(أ) بإسم المؤسسة؛ أو

(ب) لنقل ملكية أصل مملوك للمؤسسة أو لمنح الحق في استعماله أو أن يكون لتلك المؤسسة الحق

في استعمال؛ أو

(ج) لتأدية خدمات بواسطة هذا المؤسسة

وفي هذه الحالة يكون للمؤسسة منشأة دائمة في تلك الدولة، ما لم تكن هذه الأنشطة، إذا قامت المؤسسة بتأديتها من خلال مكان ثابت للنشاط لتلك المؤسسة الكائنة في ذلك الكيان السياسي المتعاقد، لا تكون سبباً في أن يعد المكان الثابت للنشاط منشأة دائمة وفقاً لتعريف المنشأة الدائمة الوارد في الاتفاقية الضريبية المغطاة.

ويؤثر هذا التعديل على وجود المنشأة الدائمة في حالة منح الوكيل سلطة إبرام العقود أو في حالة قيامه بالدور الأساسي الذي يؤدي إلى إبرام العقود التي يتم إبرامها بشكل روتيني دون تعديلات جوهرية على الشركات التي يكون لها كبار مسؤولين تنفيذيين senior executives أو مندوبي بيع أو متعهد يقوم بأنشطة مرتبطة بإبرام العقود في الدولة الأخرى.

ووفقاً للفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر^٧ يستبدل نص الفقرة (١) من المادة الثانية عشر من الوثيقة المشار إليه بعاليه بنصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة وفي الحدود التي توضح فيها هذه النصوص الشروط التي وفقاً لها يتم اعتبار أن المؤسسة لديها حكماً منشأة دائمة لوكيل تابع^٨.

وليس المقصود من الفقرة (١) من المادة الثانية عشر أن تطبق على النص أو جزء منه على المؤسسة التي يكون لها حكماً منشأة دائمة لأي سبب بخلاف السلطة في إبرام العقود التي تكون ملزمة لمؤسسة أخرى. ومنها على سبيل المثال، وجود منشأة دائمة للوكيل التابع وفقاً لحكم الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة من نموذج معاهدة منظمة الأمم المتحدة لعام ٢٠١١ الذي ينص على أن يعتبر للشخص حكماً منشأة دائمة إذا كان الشخص يضمن طلبات المؤسسة. ولا تتأثر هذه الأحكام بتطبيق المادة الثانية عشر في هذه الحالة^٩.

(٧) تنص الفقرة (أ) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر من المعاهدة على " (أ) يستبدل تطبيق الفقرة (١) بنصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تشير إلى الشروط التي يعد للمؤسسة وفقاً لها منشأة دائمة في الكيان السياسي المتعاقد [أو أن يعد للشخص منشأة دائمة في الكيان السياسي المتعاقد] بالنسبة لأي نشاط يتعهد به، أي شخص، بخلاف الوكيل ذا الطابع المستقل، لحساب المؤسسة، ولكن فقط في الحدود التي تتناول فيها هذه النصوص الموقف الذي يمارس فيه هذا الشخص، عادة، سلطة إبرام العقود في ذلك الكيان السياسي المتعاقد باسم المؤسسة."

(٨) O.E.C.D. Explanatory statement to multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base erosion and profit shifting Item 163.

(٩) O.E.C.D. Opcit. Item 163.

ولا تعد المادة الثانية عشر من الوثيقة من معايير الحد الأدنى^٧ التي يلزم الموافقة عليها أو استبدالها بنصوص بديلة، لذلك تسمح الوثيقة لأي طرف أن ينسحب من تطبيق هذه المادة، ومن ثم لا يتم تطبيق هذه الفقرة إلا في الحالة التي يختار فيها الطرفان أو الدولتان المتعاقدتان في الاتفاقية تطبيق المادة الثانية عشر. ومما لا شك فيه أن عدم اختيار الدول التي تحتضن هذا النوع من الشركات دولية النشاط العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى عدم تطبيق هذه المادة. لذلك اختار بعض الدول ومنها جمهورية مصر العربية لا يضمن تطبيق هذه المادة على الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي.

ويترتب على ذلك، ووفقاً للوثيقة أو الاتفاقية متعددة الأطراف، إذا كانت المفاوضات التي تتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم بيعها عبر شبكة الإنترنت تتم في جمهورية مصر العربية من خلال أي شخص أو حتى من خلال شركة تابعة يعد في هذه الحالة أن هناك منشأة دائمة وتخضع للضريبة وفقاً لهذا التعديل، بشرط اختيار دولة الإقامة للشركة دولية النشاط على تطبيق هذه المادة.

موقف جمهورية مصر العربية من الحكم المشار إليه

اختارت جمهورية مصر العربية تطبيق حكم الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر من الوثيقة، واعتبرت أنه وفقاً لحكم الفقرة (٥) من المادة الثانية عشر من المعاهدة،^٧ أن الاتفاقيات التالية تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر. وتم تحديد رقم المادة والفقرة لكل من هذه النصوص فيما بعد في الأجزاء التالية.^٧ لذلك يستبدل نص الفقرة (١) من المادة

(١) تتضمن الوثيقة متعددة الأطراف بعض النصوص التي لا يقبل الانضمام للوثيقة دون الموافقة عليها أو اختيار نصوص بديلة تحقق ذات هدف هذه النصوص. وهذه النصوص التي تشكل الحد الأدنى من المعايير لا يجوز لأي طرف التحفظ على تطبيقها.

(٢) تنص الفقرة (٥) من المادة الثانية عشر على أن "يقوم كل طرف، لم يتم بتقديم التحفظ المشار إليه في الفقرة (٤)، بإخطار المودع لديه بما إذا كانت أي من اتفاقياته الضريبية المغطاة تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٣)، بالإضافة إلى رقم المادة والفقرة المتعلقة بأي من هذا النص. وتطبق الفقرة (١) بالنسبة لنص الاتفاقية الضريبية المغطاة فقط إذا قامت كل الكيانات السياسية المتعاقدة بتقديم هذا الإخطار بالنسبة لهذا النص".

(٣) بيان الاتفاقيات المخطر بها والتي تحتوي على النص المشار إليه هي:

رقم الاتفاقية بالقائمة	الكيان السياسي المتعاقد الآخر	النص
(١)	ألبانيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢)	الجزائر	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣)	النمسا	الفقرة (أ) من المادة الرابعة
(٤)	البحرين	الفقرة (٥) من المادة السادسة
(٥)	بيلا روسيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٦)	بلجيكا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٧)	بلغاريا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٨)	كندا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٩)	الصين	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٠)	قبرص	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١١)	جمهورية التشيك	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٢)	الدنمارك	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٣)	أثيوبيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٤)	فنلندا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٥)	فرنسا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٦)	جورجيا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٧)	ألمانيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة

الثانية عشر من الوثيقة بالنص الوارد بالاتفاقيات التي قامت جمهورية مصر العربية بالإخطار بها، وفقا لما هو محدد بالجدول الموضح بالهامش، مع مراعاة ما سبق الإشارة إليه من أنه لا يمكن تطبيق الفقرة (١) من المادة الثانية عشر من الوثيقة إلا إذا إختارت الدولة المتعاقدة الأخرى الطرف في المعاهدة تطبيق هذا النص.

ب. الوكيل المستقل والتجنب السوري لحالة المنشأة الدائمة من خلال ترتيبات الوكيل المفوض والاستراتيجيات المماثلة.

تنص الفقرة (٦) من المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي^(١) بشأن الوكيل المستقل على أنه "لا يعتبر أن للمشروع التابع للدولة المتعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة

(١٨)	اليونان	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٩)	المجر	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢٠)	الهند	الفقرة الفرعية (i) من الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢١)	أندونيسيا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢٢)	العراق	الفقرة (٤) من المادة الرابعة
(٢٣)	أيرلندا	الفقرة الفرعية (٤) من الفقرة (٣) من المادة الرابعة
(٢٤)	إيطاليا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢٥)	اليابان	الفقرة (٤) من المادة الثالثة
(٢٦)	الأردن	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢٧)	كوريا الجنوبية	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢٨)	الكويت	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢٩)	لبنان	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣٠)	ليبيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٣١)	ماليزيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣٢)	مالطا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣٣)	موريشيوس	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٦) من المادة الخامسة
(٣٤)	المغرب	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٣٥)	هولندا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣٦)	النرويج	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٣٧)	باكستان	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٣٨)	فلسطين	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٣٩)	بولندا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٠)	رومانيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٤١)	روسيا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٢)	صربيا	الفقرة الفرعية (١) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٣)	سنغافورة	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٤)	جنوب أفريقيا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٥)	أسبانيا	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٦)	السودان	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٧)	السويد	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٨)	سويسرا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٤٩)	سوريا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٥٠)	تونس	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٥١)	تركيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٥٢)	أوكرانيا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٥٣)	الإمارات العربية المتحدة	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٥٤)	المملكة المتحدة	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٥٥)	اليمن	الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الخامسة

(١) لمزيد من التفصيل انظر - للباحث - المبحث السادس من الفصل الخامس من الباب الثاني بشأن الوكيل المستقل والمنشأة الدائمة - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية - المرجع السابق ص ٤٤٦.

الأخرى لمجرد قيامه بنشاط في تلك الدولة من خلال سمسار، أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي صفة مستقلة، شريطة أن يعمل هؤلاء الأشخاص في حدود عملهم المعتاد.^٧

ووفقاً لهذه الفقرة يدخل الشخص في نطاق الفقرة (٦) من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، أي أنه لا يعد منشأة دائمة للمؤسسة التي يعمل بالنيابة عنها، ومن ثم لا يكون للدولة التي فيها الوكيل المستقل الحق في فرض الضريبة، إلا إذا توافر الشرطين الآتيين:

- أن يكون الشخص مستقلاً عن المؤسسة استقلال قانونياً واقتصادياً في آن واحد.
- وأن يتصرف في حدود أنشطته العادية عندما يكون هذا الشخص ممثلاً للمؤسسة.^٨

ويجب ملاحظة أن الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركة التابعة بصفقتها مساهماً فيها ليست من العوامل ذات الصلة في تقدير التبعية أو غير ذلك من الأعمال التي تقوم بها الشركة التابعة بصفقتها وكيلاً للشركة الأم. ويكون ذلك متوافقاً مع القاعدة المنصوص عليها في الفقرة (٧) من المادة الخامسة^٩. ولكن، كما توضح الفقرة (٤١) من التعليقات، فإن الشركة التابعة يمكن أن تعتبر وكيلاً تابعاً للشركة الأم عند انطباق ذات المعايير المطبقة على الشركات غير المرتبطة.^{١٠}

وقد أضاف نموذج الأمم المتحدة الجزء الثاني^{١١} من هذه الفقرة التي تتطلب لاعتبار الوكيل "تابعاً أو غير مستقل" النظر بعين الاعتبار إلى مجمل أعماله التجارية والمالية بين المؤسسة والوكيل، وأن يتبين أن هذه العلاقات تختلف عن العلاقات المتوقعة بين المشروعات المستقلة. وبالتالي، لا يتغير مركز الوكيل من مستقل إلى غير مستقل بمجرد خفض عدد المؤسسات التي يعمل لصالحها كوكيل مستقل إلى مشروع واحد.^{١٢}

لذلك لجأت العديد من الشركات إلى استخدام الوكيل المستقل الذي يكرس كل نشاطه أو معظمه لصالح شركة أو مجموعة شركات مرتبطة في مزاولة أنشطة الإقتصاد الرقمي. وهو ماتناوله الجزء الرابع بشأن الوكيل المستقل. وتقوم الملامح الأساسية للجزء الرابع في الوثيقة متعددة الأطراف على توسيع نطاق مدى

(٧) تنص الفقرة (٧) من نموذج الأمم المتحدة على أنه "لا يعتبر أن للمشروع التابع للدولة المتعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد قيامه بنشاط في تلك الدولة من خلال سمسار، أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي صفة مستقلة، شريطة أن يعمل هؤلاء الأشخاص في حدود عملهم المعتاد. ومع ذلك، إذا كانت أنشطة هذا الوكيل تباشر كلياً أو في أغلبها نيابة عن هذا المشروع، وتم وضع أو فرض شروط بين هذا المشروع والوكيل تختلف تجارياً ومالياً عن تلك الشروط الموضوعية بين مشروعين مستقلين، فإنه لا يعتبر وكيلاً مستقلاً في مفهوم هذه الفقرة"

Art.5 Para.6.37. 2010. (J) O.E.C.D. Commentary.

(٨) تنص هذه الفقرة على: "إن مجرد كون شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدين تسيطر على أو تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو تزاوّل نشاطاً في تلك الدولة الأخرى (سواء عن طريق منشأة دائمة أو خلاف ذلك)، لا يجعل في حد ذاته أيّاً من الشركتين منشأة دائمة للأخرى."

Art.5 Para.6.38.1. 2010. (J) O.E.C.D. Commentary.

(٩) يلاحظ أن الفرق بين كل من نموذج O.E.C.D. ونموذج U.N. ينحصر في الجزء الثاني من هذه الفقرة الذي ينص على اعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة بشرط توافر الحالتين الآتيتين:-

- إذا كان نشاطه مكرساً كلياً أو معظمه باسم المشروع.
- أن يتم وضع أو فرض شروط بين هذا المشروع والوكيل تختلف تجارياً ومالياً عن تلك الموضوعية بين مشروعين مستقلين.

(١٠) U.N. Commentary. 2011. Article 5 Para. 5 Subpara. B 31.

اعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة لتعتبر أن الوكيل الذي يكرس كل نشاطه أو معظمه لصالح شركة أو مجموعة شركات مرتبطة ارتباطاً وثيقاً يشكل منشأة دائمة.

وقد نصت الفقرة (٢) من المادة الثانية عشر أن "لا تطبق أحكام الفقرة (١) إذا كان الشخص يعمل في الكيان السياسي المتعاقد الآخر في الاتفاقية الضريبية المغطاة بالنيابة عن مؤسسة الكيان السياسي المتعاقد الآخر الذي يزاول النشاط في الكيان السياسي المتعاقد المذكور أو لـ كوكيل مستقل ويعمل لحساب المؤسسة في المجال الطبيعي لنشاطه. ومع ذلك، إذا كان الشخص يعمل بشكل حصري أو شبه حصري بالنيابة عن مؤسسة أو أكثر مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً، لا يعتبر هذا الشخص وكيلاً مستقلاً داخل معنى هذه الفقرة بالنسبة لهذه المؤسسة." (٧)

والواضح أن تعديل البندين (٥) و(٦) من المادة الخامسة بشأن الوكيل التابع والوكيل المستقل من المادة الخامسة يتناول الترتيبات الصورية المرتبطة ببيع السلع أو الخدمات لشركة في مجموعة شركات دولية تقوم بإبرام العقود. ففي هذه الحالة يتم اعتبار أن إبرام هذه العقود قد تم بمعرفة الشركة. على سبيل المثال، عند قيام العمالة المرتبطة بالتسويق لشركة تابعة محلية بلعب الدور الرئيسي في إبرام العقود فيما يتعلق بعدد كبير من عملاء هذه السلعة أو الخدمة وأن هذه العقود تبرم بشكل روتيني ولا يتم تعديلها من قبل الشركة الأم. ففي هذه الحالة تعد هناك منشأة دائمة للدولة الأم.

ووفقاً لحكم الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر (٧) يستبدل تطبيق أحكام الفقرة (٢) المادة الثانية عشر من الوثيقة بنصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تتناول الوكيل المستقل. ويعني ذلك أنه من الضروري لتطبيق هذه المادة أن تتضمن الاتفاقية المتعلقة بالدولة المتعاقدة نصاً يتعلق بالوكيل المستقل.

ويترتب على ذلك، ووفقاً للوثيقة أو الاتفاقية متعددة الأطراف إذا كانت المفاوضات التي تتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم بيعها عبر شبكة الإنترنت تتم في جمهورية مصر العربية من خلال أي وكيل مستقل

(٧) تنص الفقرة (١) من المادة الخامسة عشر من الوثيقة متعددة الأطراف في تعريف الشخص المرتبط ارتباطاً بأنه "لأغراض نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تم تعديلها بالفقرة (٢) من المادة الثانية عشر [التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة من خلال ترتيبات الوكيل المفوض والاستراتيجيات المماثلة]، والفقرة (٤) من المادة الثالثة عشر [التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة من خلال إعفاءات نشاط محدد] أو الفقرة (١) من المادة الرابعة عشر [تجزئة العقود]، يعد الشخص مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالمؤسسة إذا كان بناء على كل الحقائق والظروف ذات الصلة يسيطر شخص على الآخر أو أن يكون كليهما تحت رقابة ذات الأشخاص أو المؤسسات. وعلى أي حال، يعتبر الشخص مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالمؤسسة إذا كان الشخص يمتلك، بشكل مباشر أو غير مباشر، أكثر من ٥٠% من الحصص المستفيدة في الشخص الآخر [أو، في حالة الشركة، أكثر من ٥٠% من إجمالي قيمة أسهم الشركة أو حقوق التصويت أو من حصص المستفيدة في الشركة] أو إذا كان شخص آخر يمتلك، بشكل مباشر أو غير مباشر، أكثر من ٥٠% من الحصص المستفيدة [أو في حالة الشركة، أكثر من ٥٠% من إجمالي قيمة أسهم الشركة أو حقوق التصويت أو حصة الملكية المستفيدة في الشركة] في الشخص والمؤسسة."

(٨) تنص الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر من المعاهدة على أن "يستبدل تطبيق أحكام الفقرة (٢) بنصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تنص على أنه لا يعد للمؤسسة منشأة دائمة في الكيان السياسي المتعاقد بالنسبة لأي نشاط يتعهد به الوكيل المستقل لحساب المؤسسة."

أو حتى من خلال شركة تابعة يعد في هذه الحالة أن هناك منشأة دائمة وتخضع للضريبة وفقاً لهذا التعديل، بشرط اختيار دولة الإقامة للشركة دولية النشاط على تطبيق هذه المادة.

ونظراً لأن المادة الثانية عشر من الوثيقة لا تعد من معايير الحد الأدنى التي يلزم الموافقة عليها أو استبدالها بنصوص بديلة، لذلك تسمح الوثيقة لأي طرف أن ينسحب من تطبيق هذه المادة. ومما لا شك فيه أن عدم اختيار الدول التي تحتضن هذا النوع من الشركات دولية النشاط العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى عدم تطبيق هذه المادة. لذلك اختار بعض الدول ومنها جمهورية مصر العربية لا يضمن تطبيق هذه المادة على الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي.

موقف جمهورية مصر العربية من الحكم المشار إليه

اختارت جمهورية مصر العربية تطبيق حكم الفقرة (ب) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر من الوثيقة متعددة الأطراف. واعتبرت أنه وفقاً لحكم الفقرة (٦) من المادة الثانية عشر من المعاهدة^{١٠} أن الاتفاقيات المشار إليها بالهامش تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٣) من المادة الثانية عشر. وتم تحديد رقم المادة والفقرة لكل من هذه النصوص في الأجزاء التالية^{١١}. لذلك يستبدل

(١) تنص الفقرة (٦) من المادة الثانية عشر من المعاهدة على أنه "يجب على كل طرف، لم يقم بإبداء التحفظ المشار إليه في الفقرة (٤)، أن يخطر المودع لديه بما إذا كانت أي من اتفاقياته الضريبية المغطاة تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٣)، بالإضافة إلى رقم المادة والفقرة المتعلقة بأي من هذا النص. وتطبق الفقرة (٢) بالنسبة للنص الوارد في الاتفاقية الضريبية المغطاة فقط إذا كانت كل الكيانات السياسية المتعاقدة قامت بتقديم هذا الإخطار بالنسبة لذلك النص." (٢) بيان الاتفاقيات المخطر بها والتي تحتوي على النص المشار إليه هي:

رقم الاتفاقية بالقائمة	الكيان السياسي المتعاقد الآخر	النص
(١)	ألبانيا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٢)	الجزائر	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٣)	النمسا	الفقرة (٥) من المادة الرابعة
(٤)	البحرين	الفقرة (٦) من المادة السادسة
(٥)	بيلا روسيا	الفقرة (٦) من المادة الخامسة
(٦)	بلجيكا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٧)	بلغاريا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٨)	كندا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٩)	الصين	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٠)	قبرص	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١١)	جمهورية التشيك	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٢)	الدنمارك	الفقرة (٦) من المادة الخامسة
(١٣)	أثيوبيا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٤)	فنلندا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(١٥)	فرنسا	الفقرة (٦) من المادة الخامسة
(١٦)	جورجيا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٧)	ألمانيا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٨)	اليونان	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(١٩)	المجر	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٢٠)	الهند	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢١)	أندونيسيا	الفقرة (٧) من المادة الخامسة
(٢٢)	العراق	الفقرة (٥) من المادة الرابعة
(٢٣)	أيرلندا	الفقرة (٨) من المادة الخامسة
(٢٤)	إيطاليا	الفقرة (٥) من المادة الخامسة
(٢٥)	اليابان	الفقرة (٥) من المادة الثالثة

نص الفقرة (٢) من المادة الثانية عشر من الوثيقة بالنص الوارد بالاتفاقيات التي قامت جمهورية مصر العربية بالإخطار بها، وفقاً لما هو محدد بالجدول الموضح بالهامش، مع مراعاة ما سبق الإشارة إليه من أنه لا يمكن تطبيق الفقرة (٢) من المادة الثانية عشر من الوثيقة إلا إذا اختارت الدولة المتعاقدة الأخرى الطرف في المعاهدة تطبيق هذا النص.

ت. التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة وإعفاءات النشاط المحدد

نظراً لإساءة استخدام الشركات العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي لنص الفقرة الرابعة من المادة الخامسة بشأن تعريف المنشأة الدائمة^(١) التي قامت بتعداد الأنشطة التجارية التي يتم التعامل معها على أنها استثناءات من مفهوم المنشأة الدائمة وفقاً للتعريف العام المنصوص عليه في الفقرة (١). ووفقاً لهذا الاستثناء لا تعتبر الأنشطة التحضيرية أو المساعدة preparatory and auxiliary character المنصوص عليها ومنها أنشطة التخزين أو التسليم أو العرض أو تجميع المعلومات من قبيل المنشأة الدائمة،^(٢) وحتى إذا كانت

غير موجودة بالجدول		
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	كوريا الجنوبية	(٢٧)
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	الكويت	(٢٨)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	لبنان	(٢٩)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	ليبيا	(٣٠)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	ماليزيا	(٣١)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	مالطا	(٣٢)
الفقرة (٨) من المادة الخامسة	موريشيوس	(٣٣)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	المغرب	(٣٤)
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	هولندا	(٣٥)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	النرويج	(٣٦)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	باكستان	(٣٧)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	فلسطين	(٣٨)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	بولندا	(٣٩)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	رومانيا	(٤٠)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	روسيا	(٤١)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	صربيا	(٤٢)
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	سنغافورة	(٤٣)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	جنوب أفريقيا	(٤٤)
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	أسبانيا	(٤٥)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	السودان	(٤٦)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	السويد	(٤٧)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	سويسرا	(٤٨)
الفقرة (٦) من المادة الخامسة	سوريا	(٤٩)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	تونس	(٥٠)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	تركيا	(٥١)
الفقرة (٧) من المادة الخامسة	أوكرانيا	(٥٢)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	الإمارات العربية المتحدة	(٥٣)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	المملكة المتحدة	(٥٤)
الفقرة (٨) من المادة الخامسة	اليمن	(٥٥)

(١) لمزيد من التفصيل - أنظر

- للباحث - المبحث الرابع من الفصل الخامس من الباب الثاني بشأن الأعمال التمهيدية والمساعدة - اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية - المرجع السابق - ص ٤٢٣.

(٢) يلاحظ أن هذه المرافق أو الأنشطة المشار إليها في الفقرة (٤) في قائمة الاستثناءات لا تعد من قبيل مفهوم المنشأة الدائمة حتى إذا استوفت كل الشروط المنصوص عليها في الفقرة (١). وتعفى هذه الأنشطة من فرض الضريبة عليها كمنشأة دائمة للأسباب الآتية:

هذه الأنشطة يتم مزاولتها من خلال مكان ثابت للنشاط. وتعد الصفة المشتركة لهذه الأنشطة أنها بصفة عامة أنشطة ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة.^٧

وفي ضوء ما انتهى إليه تقرير الخطوة السابعة بشأن التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة بأن الأنشطة الواردة في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة^٨ بشأن تعريف المنشأة الدائمة التي كان ينظر إليها فيما سبق باعتبارها أنشطة ثانوية أو تمهيدية Preparatory and auxiliary أصبحت في ظل الاقتصاد الرقمي من الأنشطة الاقتصادية الأساسية وأنه من غير الممكن الاستفادة من هذه الاستثناءات من خلال تجزئة الأنشطة الاقتصادية بين الكيانات المرتبطة ارتباطاً وثيقاً. على سبيل المثال، الاحتفاظ بمخزن محلي كبير الذي يوجد به عدد جوهري من العاملين لأغراض تخزين البضاعة التي يتم بيعها online للعملاء بواسطة بائع online للمنتجات المادية physical products يشكل منشأة دائمة لذلك البائع.

لذلك كان من الضروري تعديل الفقرة (٤) من المادة (٥) لضمان تقييد تطبيق أي من الأنشطة المشار إليها في الفقرة (٤) بالأنشطة التحضيرية أو المساعدة فقط، علاوة على عدم تمكين الشركات من الاستفادة من هذه الاستثناءات من خلال تجزئة الأنشطة التجارية بين المؤسسات المرتبطة ارتباطاً وثيقاً. ومن أمثلة ذلك، وجود مخزن كبير في الداخل به عدد جوهري من العاملين يعملون من أجل تخزين أو تسليم السلع المادية التي يقوم البائع ببيعها إلى العملاء عبر الإنترنت.^٩

وتقوم الفكرة الأساسية في مواجهة ممارسات الشركات الدولية متعددة النشاط على تقييد نطاق تطبيق إعفاءات الأنشطة المحددة المشار إليها في الفقرة (٤) من المادة الخامسة بشأن تعريف المنشأة الدائمة لتقتصر على الأنشطة التي تعتبر تحضيرية أو مساعدة، ليس بالنسبة لنشاط الشركة فقط ولكن بالنسبة لنشاط المجموعة ككل. علاوة على ذلك، لا يتم منح هذه الإعفاءات إذا تم تجزئة الأنشطة التي تشكل مكاناً ثابتاً للنشاط بين شركات المجموعة لتستوفي إعفاءات الأنشطة التحضيرية [على سبيل المثال، الأنشطة التي تتم

أولاً: أن قيام الدولة التي تم مزاوله النشاط فيها بفرض الضريبة لا يعد صحيحاً بشكل واضح لأن هذا النشاط لا يساهم بشكل مباشر في تحقيق الأرباح بالمقارنة بفرض الضريبة على الأنشطة التي يتم فيها مزاوله النشاط وتحقيق أرباح بشكل مباشر، ففي الحالة الثانية يكون مزاوله النشاط أكثر وضوحاً. ثانياً: الصعوبات والمشاكل الخاصة بتحديد حصة أرباح النشاط التي يمكن نسبتها إلى الأنشطة التمهيدية أو المساعدة، عند اعتبار هذه الأنشطة من قبيل المنشأة الدائمة. ثالثاً: علاوة على ذلك، إن الغرض من إعفاء مكاتب الشراء أو مخازن التوزيع والأنشطة المساعدة أو التحضيرية الأخرى هو أيضاً لتسهيل التجارة الدولية

- Klaus Vogel on Double Taxation Convention. Op. cit. P. 319.

() O.E.C.D. Commentary. 2010. Art. 5. Para. 4.21.

() تنص الفقرة (٤) من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على أنه "٧ استثناء من الأحكام السابقة لهذه المادة، لا تشمل عبارة "المنشأة الدائمة".

(أ) الانتفاع بالتسهيلات بغرض تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع التي تخص المشروع فقط؛

(ب) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المشروع فقط بغرض التخزين أو العرض أو التسليم؛

(ج) الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي تخص المشروع فقط بغرض تشغيلها بواسطة مشروع آخر؛

(د) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض شراء سلع أو بضائع أو تجميع معلومات للمشروع فقط؛

(هـ) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل بغرض القيام بأي نشاط آخر ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع فقط."

() O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy

– Action (1) – Final Report – 2015 – P.145.

خلال فترة زمنية قصيرة] أو المساعدة [الأنشطة التي تدعم دون أن يكون لها دور أساسي من النشاط التجاري للشركة].

ومع مراعاة أن الوثيقة متعددة الأطراف ليست بديلاً عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي القائمة وإنما يتم تطبيقهما جنباً إلى جنب مع مراعاة شرط التوافق. لذلك يتطلب الأمر التعرف على النصوص الواردة بالاتفاقية حتى يمكن الوقوف على الأهداف التي ترمي إليها الوثيقة متعددة الأطراف.

وتحقيقاً لذلك جاء نص المادة الثالثة عشر من الوثيقة متعددة الأطراف التي أتاحت للأطراف اختيار تطبيق أحد بديلين أو ألا تختار الدولة عدم تطبيق أي من البديلين^{١٠} ويقوم البديل (أ)^{١١} على أنه استثناء من نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تعرف مصطلح المنشأة الدائمة أنه لا يشمل مصطلح المنشأة الدائمة:

- الأنشطة المحددة المدرجة في الاتفاقية الضريبية المغطاة التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة [قبل تعديلها بهذه المعاهدة]، سواء كان هذا الاستثناء المحتمل من حالة المنشأة الدائمة يتوقف على ما إذا كان النشاط الموجود ذا طابع تمهيدي أو مساعد أم لا.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأغراض مزاوله أي أنشطة، غير الأنشطة المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ)، لحساب المؤسسة.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب).

وبشرط أن يكون هذا النشاط أو، في حالة الفقرة الفرعية (ج)، في مجمله لهذا المكان الثابت ذا طابع تمهيدي أو مساعد.

بينما يقوم البديل (ب)^{١٢} على أنه استثناء من نصوص الاتفاقية المغطاة التي تعرف مصطلح المنشأة الدائمة أنه لا يشمل مصطلح المنشأة الدائمة:

(١) تنص الفقرة الأولى من المادة الثالثة عشر على أنه "يجوز أن يختار الطرف تطبيق الفقرة (٢) [البديل (أ)] أو الفقرة (٣) [البديل (ب)] أو ألا يطبق أي من البديلين."

1. (٢) تنص الفقرة الثانية من المادة الثالثة عشر على البديل (أ) أنه "استثناء من نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تُعرف مصطلح " المنشأة الدائمة"، لا يشمل مصطلح المنشأة الدائمة.

(أ) الأنشطة المحددة المدرجة في الاتفاقية الضريبية المغطاة التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة [قبل تعديلها بهذه المعاهدة]، سواء كان هذا الاستثناء المحتمل من حالة المنشأة الدائمة يتوقف على ما إذا كان النشاط الموجود ذا طابع تمهيدي أو مساعد أم لا.

(ب) الإحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأغراض مزاوله أي أنشطة، غير الأنشطة المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ)، لحساب المؤسسة.

(ج) الإحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين (أ) و (ب).

بشرط أن يكون هذا النشاط أو، في حالة الفقرة الفرعية (ج)، في مجمله لهذا المكان الثابت ذو طابع تمهيدي أو مساعد. "

2. (٣) تنص الفقرة الثانية من المادة الثالثة عشر على البديل (ب) " استثناء من نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة التي تُعرف مصطلح (المنشأة الدائمة) ، لا يشمل مصطلح المنشأة الدائمة:

- الأنشطة المحددة المدرجة في الاتفاقية الضريبية المغطاة كالأنشطة التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة [قبل تعديلها بهذه المعاهدة]، سواء كان الاستثناء المحتمل من حالة المنشأة الدائمة يتوقف على ما إذا كان النشاط الموجود ذا طابع تمهيدي أو مساعد أم لا، وفي الحدود التي يظهر فيها صراحة من النص ذي الصلة في الاتفاقية الضريبية المغطاة أن النشاط المحدد لا يعد حكماً من قبيل المنشأة الدائمة بشرط أن يكون ذا طابع تمهيدي أو مساعد؛
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأغراض مزاوله أي أنشطة، غير الأنشطة المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ)، لحساب المشروع، بشرط أن يكون هذا النشاط ذا طابع تمهيدي أو مساعد.
- الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب)، بشرط أن يكون النشاط في مجمله للمكان الثابت للنشاط الناتج عن هذا المزيج ذا طابع تمهيدي أو مساعد.

وترتبط هذه المادة بشكل مباشر بعملية تخزين أو تسليم السلع أو عرضها أو تجميع المعلومات المرتبطة بعمليات البيع عبر الإنترنت. ووفقاً لهذه البدائل تخرج هذه الأنشطة المتعلقة بالتخزين أو التسليم أو العرض أو تجميع المعلومات المرتبطة بنشاط الاقتصاد الرقمي من نطاق الأنشطة ذات الطابع التمهيدي أو المساعد مما يؤدي إلى اعتبارها منشأة دائمة وفقاً للتعديلات الحديثة في الوثيقة متعددة الأطراف.

وفي هذه الحالة، في حالة أنشطة التخزين والتسليم والعرض وتجميع المعلومات: إذا قامت شركة غير مقيمة ببيع البضائع للعملاء في السوق المحلي من خلال منصة إلكترونية *online platform*. وكانت تقوم بتشغيل مخزن مؤجر به عدد ٢٥ عامل يتم من خلالها استلام الشحنات وتنفيذ التسليم باستخدام مزود خدمات تسليم المستقلين، وفقاً لتعليمات المركز الرئيسي. أو إذا كان للشركة غير المقيمة مكتب مستقل به ١٥ موظفاً مسؤولين عن التسويق وتجميع المعلومات عن العميل في السوق المحلي للدولة. وفي هذه الحالة لا يكون مجمل الأنشطة التي يتم مزاولتها في المكان الثابت للنشاط الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط الشركة ذات طابع تحضيرى أو مساعد، وأن هذا النشاط يخلق منشأة دائمة.

ويكون أثر تطبيق الفقرة (٢) أو (٣) من المادة الثالثة عشر من المعاهدة هو الحفاظ على الاستثناءات من الأنشطة المشار إليها في الفقرات الفرعية (أ) حتى (د) من الفقرة (٤) من المادة الخامسة من الاتفاقية

(أ) الأنشطة المحددة المدرجة في الاتفاقية الضريبية المغطاة كالأنشطة التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة [قبل تعديلها بهذه المعاهدة]، سواء كان الاستثناء المحتمل من حالة المنشأة الدائمة يتوقف على ما إذا كان النشاط الموجود ذو طابع تمهيدي أو مساعد أم لا، وفي الحدود التي يظهر فيها صراحة من النص ذي الصلة في الاتفاقية الضريبية المغطاة أن النشاط المحدد لا يعد حكماً من قبيل المنشأة الدائمة بشرط أن يكون ذا طابع تمهيدي أو مساعد؛

(ب) الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط فقط لأغراض مزاوله أي أنشطة، غير الأنشطة المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ)، لحساب المشروع، بشرط أن يكون هذا النشاط ذا طابع تمهيدي أو مساعد.

(ج) الاحتفاظ بمكان ثابت للنشاط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب) فقط، بشرط أن يكون النشاط في مجمله للمكان الثابت للنشاط الناتج عن هذا المزيج ذا طابع تمهيدي أو مساعد. "

الضريبية المغطاة، وجعل هذه الأنشطة خاضعة لشرط أن يكون النشاط ذا طابع تمهيدي أو مساعد. ويكون ذلك صحيحاً سواء أخذ الكيان السياسي المتعاقد مركزاً بأن الاستثناءات في الفقرات الفرعية من (أ) حتى (د) من الفقرة (٤) من المادة الخامسة من الاتفاقية الضريبية المغطاة تعتبر في حد ذاتها استثناءات من حالة المنشأة الدائمة، أو أن تتخذ مركزاً بأن تكون هي بالفعل محتملة بأن تعد من الأنشطة ذات الطابع التمهيدي أو المساعد.^(٧)

يضاف إلى ذلك، تم إدراج قاعدة لمكافحة تجزئة النشاط anti-fragmentation rules لضمان عدم قيام الشركات بتجزئة نشاطها التجاري إلى عمليات أصغر لكي تستوفي القاعدة الجديدة من إعفاءات النشاط المحدد. وبناء على ذلك لا يكتفى عند تحديد الإعفاء بالنظر إلى نشاط الشركة ذاتها ولكن يتم النظر إلى نشاط مجموعة الشركات ككل. وبصفة خاصة في الأنشطة التي ينتقل فيها الموظفون بشكل دولي. لذلك تضمنت الفقرة (٤) من المادة الثالثة عشر التأكيد^(٧) على أن هذا الأمر لا يقتصر فقط على نشاط الشركة ذاتها بل يمتد ليشمل الأماكن التي تستخدمها المؤسسة ذاتها أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً تراول نشاطها في ذات المكان أو أي مكان آخر في ذات الدولة على أن:

- يعد هذا المكان أو المكان الآخر منشأة دائمة للمؤسسة أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً وفقاً لتعريف المنشأة الدائمة في نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة؛ أو
- ألا يكون النشاط في مجمله الناتج عن مزيج الأنشطة التي يتم مزاولتها بواسطة المؤسستين في ذات المكان أو بواسطة ذات المؤسسة أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً في المكانين، ذا طابع تمهيدي أو مساعد.

وبشرط أن تعد الأنشطة التجارية التي يتم مزاولتها بمعرفة المؤسستين في ذات المكان أو بواسطة المؤسسة أو مؤسسات مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً في المكانين، وظائف مكملة وتعد جزءاً من التشغيل المتكامل للنشاط. وتعد هذه الفقرة تطبيقاً لقاعدة مكافحة تجزئة النشاط an anti-fragmentation rule التي لا تسمح بالاستثناءات المتعلقة بهذه الأنشطة [بما فيها تلك الأنشطة ذات الطابع التحضيري أو المساعد] إذا كانت الأنشطة التي يتم مزاولتها في الدولة بواسطة مجموعة الشركات المختلفة تمثل جزءاً من التشغيل

(٧) O.E.C.D. Explanatory statement to multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base erosion and profit shifting Item 171.

(أ) تنص الفقرة (٤) من المادة الثالثة عشر من الوثيقة متعددة الأطراف على أن "لا يطبق نص الاتفاقية الضريبية المغطاة [كما يتم تعديلها بالفقرة (٢) أو (٣)] التي توضح قائمة الأنشطة المحددة التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة لأي مكان ثابت للنشاط تستخدمه المؤسسة أو تحتفظ به إذا كانت المؤسسة ذاتها أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً تراول أنشطة تجارية في ذات المكان أو أي مكان آخر في ذات الكيان السياسي المتعاقد، و... (١) أن يعد هذا المكان أو المكان الآخر منشأة دائمة للمؤسسة أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً وفقاً لتعريف المنشأة الدائمة في نصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة؛ أو

(ب) ألا يكون النشاط في مجمله الناتج عن مزيج الأنشطة التي يتم مزاولتها بواسطة المؤسستين في ذات المكان أو بواسطة ذات المؤسسة أو مؤسسة مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً في المكانين، ذا طابع تمهيدي أو مساعد. بشرط أن تعد الأنشطة التجارية التي يتم مزاولتها بمعرفة المؤسستين في ذات المكان أو بواسطة المؤسسة أو مؤسسات مرتبطة بها ارتباطاً وثيقاً في المكانين، وظائف مكملة وتعد جزءاً من التشغيل المتكامل للنشاط."

التجاري المتكامل cohesive business operation ولا تعتبر في مجملها تحضيرية ومساعدة. ٧) ولا يتم تطبيق هذه الفقرات في حالة تحفظ الدولة المتعاقدة في التطبيق وفقاً لحكم الفقرة (أ) من المادة الخامسة. لذلك يشترط اختيار الدولة الأخرى الطرف في الاتفاقية تطبيق هذه المادة. ٧)

ووفقاً لذلك لا تعد الأنشطة المشار إليها في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة منشأة دائمة حكماً إلا إذا كانت الأنشطة ذات طابع تمهيدي أو مساعد فقط. ولا تعد هذه الأنشطة ذات طبيعة تمهيدية أو تحضيرية إذا كانت ذات طبيعة جوهرية سواء لنشاط الشركة ذاته أو شركة أخرى مرتبطة. ٧)

وتبدو المشكلة الرئيسية في تطبيق هذه النصوص، ليس في اعتبار النشاط منشأة دائمة، ولكن المشكلة الحقيقية التي تخشاها الدول المتقدمة في تبني هذه المادة هو في كيفية تحديد الأرباح في هذه الحالة، أي في كيفية نسبة الأرباح إلى المنشأة الدائمة، إذ أن الأمر لا يتعلق فقط بفكرة توسيع مفهوم المنشأة الدائمة، بل يتعلق بكيفية التطبيق والآثار المرتبطة بالتزام السلطات الضريبية في هذا الشأن، مما قد يدفع العديد من الدول وبصفة خاصة التي لديها شركات تستفيد من هذه الأحكام من التحفظ على تطبيق هذه المادة. لذلك يتوقف أهمية نجاح هذه المنظومة في تحديد الآلية المتبعة في التشريعات الضريبية الداخلية التي يتم بها تطبيق هذه المنهجية من خلال كيفية تحديد الأرباح التي يمكن نسبتها إلى المنشأة الدائمة. (ع)

علاوة على ذلك، لا تعد المادة الثالثة عشر من الوثيقة من معايير الحد الأدنى التي يلزم الموافقة عليها أو استبدالها بنصوص بديلة للانضمام للمعاهدة، لذلك تسمح الوثيقة لأي طرف أن ينسحب من تطبيق هذه المادة، ومن ثم لا يتم تطبيق هذه الفقرة إلا في الحالة التي يختار فيها الطرفان تطبيق المادة الثانية عشر. ومما لا شك فيه أن هناك مشكلة في كيفية نسبة الأرباح في هذه الحالة إلى المنشأة الدائمة.

لذلك ظهر من حفل التوقيع المبدئي في يونيو ٢٠١٧ أن أكثر من ستين دولة، بما فيها المملكة المتحدة، لن تدخل التعديلات المرتبطة بتغييرات المنشأة الدائمة للوكيل. كما أنه من المرجح أن تكون نسبة الأرباح

() Deloitte LLP is the United Kingdom affiliate of Deloitte NWE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL and Deloitte NWE LLP do not provide services to clients. Please see <http://www.deloitte.com/about> to learn more about our global network of member firms.

(أ) تنص الفقرة (٥) من المادة الثالثة عشر من الوثيقة متعددة الأطراف على أنه "يجوز للطرف أن يحتفظ بالحق في:

(أ) عدم تطبيق هذه المادة بالكامل على اتفاقياته الضريبية المغطاة،

(ب) عدم تطبيق الفقرة (٢) على اتفاقياته الضريبية المغطاة التي تنص صراحة على أن قائمة الأنشطة المحددة لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة إذا كان أي من الأنشطة ذو طابع تحضيرية أو مساعد فقط؛

(ج) عدم تطبيق الفقرة (٤) على اتفاقياته الضريبية المغطاة.

(د) يري البعض من أعضاء اللجنة المعنية أن هذا التطبيق لن يوفر فكرة اليقين للممول لذلك يروا أنه يمكن تناول المخاوف بشأن الاستخدام غير السليم للإعفاءات المرتبطة بنشاط محدد من خلال قواعد مكافحة تجزئة النشاط وهذا ما تعكسه نصوص البدائل الواردة في الفقرة (٢) من المادة الثالثة عشر من الوثيقة متعددة الأطراف.

(هـ) أصدرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في ٢٢ يونيو ٢٠١٧ مشروعاً للمناقشة بشأن كيفية نسبة الأرباح للمنشأة الدائمة، تؤكد فيه أهمية مبدأ الكيان المستقل لتحديد الأرباح التي يتم نسبتها للمنشأة الدائمة التي يتم خلقها كنتيجة لتغييرات مستوى المنشأة الدائمة permanent establishment threshold وفقاً لمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح، ويشمل هذا الدليل عدداً محدوداً من الأمثلة حول كيفية تطبيق هذا الأسلوب.

للمكان الثابت للمنشآت الدائمة أكثر صلة وأن هناك دليلاً في مشروع المناقشة على هذا السيناريو. يضاف إلى ذلك أن ذلك سوف يضع ضغطاً أكثر على الحاجة إلى فاعلية وتفعيل الإجراءات المتعلقة بالاتفاق المتبادل لضمان تخفيف الازدواج الضريبي وأن يتم تشجيع الاستمرار في التجارة عابرة الحدود. (٧)

موقف جمهورية مصر العربية من الحكم المشار إليه

الإخطار باختيار النصوص البديلة

اختارت جمهورية مصر العربية وفقاً للفقرة (٧) من المادة الثالثة عشر (٧) من المعاهدة تطبيق البديل (أ) وفقاً للفقرة (٢) من المادة الثالثة عشر (٢).

الإخطار بالنصوص الموجودة في قائمة الاتفاقيات المغطاة

اعتبرت جمهورية مصر العربية وفقاً للفقرة (٧) من المادة الثالثة عشر من المعاهدة أن الاتفاقيات التالية تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥) من المادة الثالثة عشر. وتم تحديد رقم المادة والفقرة لأي من هذه النصوص بعد (٧) وبناء على ما سبق يستبدل نص البديل (أ) وفقاً للفقرة (٢)

(٧) Deloitte LLP, opcit. <http://www.deloitte.com/about>.

(٧) تنص الفقرة (٧) من المادة الثالثة عشر من المعاهدة على أنه "على أي طرف يختار تطبيق أي بديل وفقاً للفقرة (١) أن يخطر المودع لديه باختياره لهذا البديل. ويجب أن يشمل هذا الإخطار أيضاً قائمة اتفاقياته الضريبية المغطاة التي تحتوي على النص المشار إليه في الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة (٥)، بالإضافة إلى رقم المادة والفقرة لأي من هذا النص. ويتم تطبيق أي من البدائل بالنسبة لنصوص الاتفاقية الضريبية المغطاة فقط إذا اختارت كل الكيانات السياسية المتعاقدة أن تطبق ذات البديل وأن تقوم بذلك الإخطار بالنسبة لذلك النص."

(٨) بيان الاتفاقيات المخطر بها والتي تحتوي على النص المشار إليه هي:

رقم الاتفاقية بالقائمة المغطاة	الكيان السياسي المتعاقد الآخر	النص
(١)	ألبانيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢)	الجزائر	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٣)	النمسا	الفقرة (٣) من المادة الرابعة
(٤)	البحرين	الفقرة (٤) من المادة السادسة
(٥)	بيلاروسيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٦)	بلجيكا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٧)	بلغاريا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٨)	كندا	الفقرة (٣) من المادة الخامسة
(٩)	الصين	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٠)	قبرص	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١١)	جمهورية التشيك	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٢)	الدنمارك	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٣)	أثيوبيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٤)	فنلندا	الفقرة (٣) من المادة الخامسة
(١٥)	فرنسا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٦)	جورجيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٧)	ألمانيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٨)	اليونان	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(١٩)	المجر	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢٠)	الهند	الفقرة (٣) من المادة الخامسة
(٢١)	أندونيسيا	الفقرة (٤) من المادة الخامسة
(٢٢)	العراق	الفقرة (٣) من المادة الرابعة

من المادة الثالثة عشر الموجود في الوثيقة متعددة الأطراف بالنص الوارد بالاتفاقيات التي قامت جمهورية مصر العربية بالإخطار بها وفقاً لما هو محدد بالهامش. مع مراعاة ما سبق الإشارة إليه من أنه لا يمكن تطبيق الفقرة (٢) من المادة الثالثة عشر من الوثيقة إلا إذا اختارت الدولة المتعاقدة الأخرى الطرف في المعاهدة تطبيق هذا النص.

ث. التوصيات في مجال الضريبة على الدخل

رأينا أن المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي وفقاً للقواعد الضريبية التقليدية، علاوة على سمات الاقتصاد الرقمي، أدت إلى تخفيض الحصيلة الضريبية، وبصفة خاصة، في دولة المصدر مع الإخلال بمبدأ المنافسة العادلة مع الموردين بالداخل، مما فتح الباب على مصراعيه للشركات العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي للتجنب الضريبي. كما أن المعاملة الضريبية للاقتصاد الرقمي تمثل تحدياً، كما

الفقرة (٥) من المادة الخامسة	أيرلندا	(٢٣)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	إيطاليا	(٢٤)
الفقرة (٣) من المادة الثالثة	اليابان	(٢٥)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	الأردن	(٢٦)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	كوريا الجنوبية	(٢٧)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	الكويت	(٢٨)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	لبنان	(٢٩)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	ليبيا	(٣٠)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	ماليزيا	(٣١)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	مالطا	(٣٢)
الفقرة (٥) من المادة الخامسة	موريشيوس	(٣٣)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	المغرب	(٣٤)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	هولندا	(٣٥)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	النرويج	(٣٦)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	باكستان	(٣٧)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	فلسطين	(٣٨)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	بولندا	(٣٩)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	رومانيا	(٤٠)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	روسيا	(٤١)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	صربيا	(٤٢)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	سنغافورة	(٤٣)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	جنوب أفريقيا	(٤٤)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	أسبانيا	(٤٥)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	السودان	(٤٦)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	السويد	(٤٧)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	سويسرا	(٤٨)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	سوريا	(٤٩)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	تونس	(٥٠)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	تركيا	(٥١)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	أوكرانيا	(٥٢)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	الإمارات العربية المتحدة	(٥٣)
الفقرة (٣) من المادة الخامسة	المملكة المتحدة	(٥٤)
الفقرة (٤) من المادة الخامسة	اليمن	(٥٥)

أشار إلى ذلك الإجراء (١) من مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح الذي جاء بعنوان "تناول التحديات الضريبية في الاقتصاد الرقمي، لذلك توصي الورقة بالتالي:

مما لا شك فيه أن القواعد المتعلقة بفرض الضريبة وكيفية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومنح المعاملة الضريبية التفضيلية من اختصاص التشريع الضريبي الداخلي. على عكس اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تختص بتحديد السيادة الضريبية أو ما يعرف بقواعد التخصيص أو منح حق فرض الضريبة بين الدول المتعاقدة. لذلك يتعين أولاً قبل تطبيق الاتفاقية معرفة مدى خضوع الإيرادات للضريبة وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي. وإذا كان الإيراد خاضعاً للضريبة وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي يتعين الرجوع لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمعرفة ما إذا كان حق جمهورية مصر العربية في فرض الضريبة مقيداً أم لا.

ولما كانت المشكلة الحقيقية التي يواجهها فرض الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي تتمثل في كيفية تحديد نسبة الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمي، ومن ثم للشركات دولية النشاط لذلك يتطلب الأمر وضع قواعد بسيطة لخضوع السلع والخدمات التي تباع عبر نشاط الاقتصاد الرقمي، ومن هذه القواعد التي اقترحها التقرير ثلاث خيارات تتمثل فيما يلي:^(٥)

- أن يتم فرض الضريبة على الشركات العاملة في مجال نشاط الاقتصاد الرقمي على صافي الدخل الذي يتحقق من المبيعات الموجهة عن بعد من السلع والخدمات والأصول المعنوية الرقمية إلى عميل في الدولة بواسطة منتج أجنبي ليست لديه منشأة دائمة بها يمكن نسبة الدخل إليها وفقاً للقانون الداخلي، على أن النقد الذي يوجه إلى هذه الطريقة هو في كيفية تحديد نسبة الأرباح في هذه الحالة.^(٦)

(٥) لمزيد من التفصيل حول الآثار الاقتصادية لهذه البدائل – انظر:

- O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy – Economic incidence of the options to address the broader direct tax challenges of the digital economy – opcit - P.275 - 283.

(٦) وفقاً لهذا المقترح، تفرض الضريبة على الشركات على صافي دخل الأعمال، والذي يتم حسابه على أساس الفرق بين المتحصلات والتكاليف المرتبطة بالدخل. وفي حالة الدخل من الصفقات عابرة الحدود، تطبق معظم الدول مبدأ الإقليمية على الضريبة على الشركات، بمعنى أن يتم فرض الضريبة على الدخل الذي ينسب للنشاط الاقتصادي داخل الدولة (source - based Taxation) بينما يطبق عدد قليل من الدول الضريبة على أساس مبدأ عالمية الدخل أو الإيراد.

- أن يتم فرض ضريبة موازية (Excise tax) (ضريبة استثنائية) على المبيعات الموجهة عن بعد للسلع والخدمات والأصول المعنوية الرقمية للعملاء في الدولة بواسطة ذات الموردين الأجانب.^٧
- أن يتم فرض ضريبة مستقطعة من المنبع على إجمالي المتحصلات من المبيعات من السلع والخدمات والأصول المعنوية الرقمية الموجهة عن بعد من الموردين الأجانب.^٧
- في مجال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين جمهورية مصر العربية والدول الأخرى، سواء تعلق الأمر بتحديث اتفاقية قائمة أو إبرام إتفاقية جديدة، لا بد من تعديل النموذج المصري للتفاوض مع الدول الأخرى ليشمل الأحكام المشار إليها في الجزء الرابع من الوثيقة متعددة الأطراف بشأن التجنب السوري في حالة المنشأة الدائمة فيما يتعلق بالفقرات (٤) بشأن القائمة السلبية، (٥) بشأن الوكيل التابع، (٦) بشأن الوكيل المستقل من المادة الخامسة مع التأكيد على ضرورة تعديل تعريف المنشأة الدائمة أيضاً في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ حتى يتسنى فرض الضريبة أولاً وفقاً للتشريع الضريبي الداخلي وفقاً لما سبق الإشارة إليه.

الفصل الثالث: مكافحة التجنب الضريبي والاقتصاد الرقمي في مجال الضريبة على القيمة المضافة

على العكس من الضريبة على الدخل، يقوم فرض الضريبة غير المباشرة على أساس مبدأ عينية الضريبة الذي يهتم بالمادة الخاضعة للضريبة التي تُقيد بالحدود الإقليمية للدولة، لذلك تهتم الضريبة على القيمة المضافة بمكان استهلاك السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة تحت يد المستهلك النهائي، باعتبار أن المتحمل بالعبء الضريبي هو المستهلك النهائي مع مراعاة القواعد أو المعايير الدولية المتعلقة بفرض الضريبة ومنها مبدأ الوجهة destination principle الذي يقوم على أساس منح الدولة المستوردة، دون الدولة المصدرة، الحق في فرض الضريبة على السلع والخدمات الموجهة عن بعد.

(٧) الضريبة الاستثنائية أو ما يعرف في جمهورية مصر العربية بـ Excise Tax: وعادة ما تفرض هذه الضريبة على الكحوليات والدخان والبنزين والتأمين. وعادة ما يتم تصميمها كضريبة على الاستهلاك ولكن يكون البائع مسئول عن تحصيلها وتوريدها للسلطة الضريبية. وتشترك هذه الضريبة بشكل عام مع الضريبة على المبيعات، عدا أنه لا يمكن أن تختلف الضريبة الاستثنائية مع سعر المنتج المباع. بدلاً من ذلك، يمكن أن يتم فرضها على أساس خاص، مثل وزن الوحدة المباعة أو حجمها. ومع ذلك تتمتع الضريبة بالمرونة في التطبيق، ويمكن أن تشمل القيمة السوقية العادلة للمنتجات المباعة أو المتحصلات الإجمالية من المبيعات. كما يمكن تصميمها لتفرض في مرحلة واحدة في سلسلة الإنتاج [مثلاً، تاجر التجزئة في الدولة التي يحدث فيها الاستهلاك].

(٨) تعد الضريبة المستقطعة من المنبع المشار إليها في التقرير هي ضريبة في مفهومها، ويمكن تطبيقها على المبيعات الرقمية للعملاء في الدولة من الموردين غير المقيمين الذين ليس لهم منشأة دائمة. ويمكن الإشارة إليها على أنها ضريبة على إجمالي المتحصلات أو كضريبة الجدول على هذه المبيعات للعملاء. ويمكن تطبيقها على المبيعات للمستهلك النهائي أو يتم تحصيلها من الوسطاء الماليين الذين يقومون بتشغيل الصفقة المستخدم في دفع قيمة المشتريات الرقمية.

وتعتمد ورقة العمل في تويب هذا الفصل على منهجية مختلفة عن المنهجية المتبعة في الفصل الثاني، إذ سيكون البدء بالقواعد التقليدية والجهود الدولية في فرض الضريبة على القيمة المضافة لسببين:
الأول: اعتماد فرض الضريبة على القيمة المضافة على مبدأ الإقليمية ومن ثم لا مجال لإبرام اتفاقيات دولية لعدم إمكانية حدوث ازدواج ضريبي أو عدم الخضوع المزدوج بشرط مراعاة القواعد والمعايير الدولية المتبعة في هذا الشأن وهو ما سنتناوله أولاً.
الثاني: أن تقييم القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ يتطلب التعرف أولاً على الجهود الدولية وما انتهت إليه من معايير وقواعد دولية.

أولاً: القواعد التقليدية في فرض الضريبة على القيمة المضافة

تبدو أهمية القواعد المتعلقة بفرض الضريبة على القيمة المضافة، كما سبق الإشارة إليه، في أنها تفرض على أساس مبدأ الإقليمية، بمعنى أنها تفرض على إنتاج أو تداول السلع أو الخدمات تحت يد المستهلك النهائي. وقد ترتب على ذلك عدم الحاجة إلى وجود اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي لعدم إمكانية حدوثه من حيث المبدأ، على أن ذلك مشروطاً بتطبيق القواعد والمعايير الدولية المتعلقة بفرض الضريبة على القيمة المضافة، على أنه في حالة مخالفة تلك القواعد بما يؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي كما سنبينه فيما بعد تقع مسؤولية تجنب الازدواج الضريبي كقاعدة عامة على دولة الإقامة.
ويعتمد فرض الضريبة على القيمة المضافة على القواعد التي تنظمها التشريعات الضريبية الداخلية، وتقوم تلك القواعد على أن العبرة في فرض الضريبة على القيمة المضافة بمكان استهلاك السلعة أو الخدمة *place of consumption*، باعتبار أن العبء الضريبي لا بد أن يقع على عاتق المستهلك النهائي، ويعكس ذلك تطبيق مبدأ الوجهة *destination principle* الذي يترتب على تطبيقه ما يلي:

- تلتزم الدولة المصدرة بفرض الضريبة على الصادرات بسعر صفر، بمعنى أن يكون للمصدر الحق في استرداد أي ضريبة على القيمة المضافة المدفوعة على المدخلات المرتبطة بهذه الصادرات [يطلق عليها *free of VAT or Zero – rated*]، مما يترتب عليه تطهير السلعة أو الخدمة المصدرة من أي ضريبة مما يؤدي إلى دعم المنافسة الدولية.^(١)

(١) يحقق عدم منح الدولة المصدرة حق فرض الضريبة الحيات في مجال التجارة الدولية، باعتبار أنه لا توجد هناك أي ميزة من الشراء من اختصاص ضريبي يكون فيها السعر مخفض أو غير خاضع للضريبة.

■ يكون للدولة المستوردة الحق في فرض الضريبة على الواردات على أن تلتزم الدولة المستوردة بأن يكون فرض الضريبة على الواردات بذات السعر الذي تخضع له التوريدات المحلية من السلع والخدمات.

ويعتمد تطبيق مبدأ الوجهة على مجموعة من القواعد المعيارية التي تستخدم في تحديد مكان استهلاك السلعة أو الخدمة لتحديد الاختصاص الضريبي للدولة التي تفرض الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لما نبينه فيما بعد، مع التأكيد على أن اختلاف قواعد تحديد مكان استهلاك السلع أو الخدمات، وبصفة خاصة في مجال الخدمة، بين الدول أطراف الصفقة، قد يؤدي إلى بعض الآثار السلبية منها:-

- ازدواج ضريبي بمعنى خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة في كل من الدولة المصدرة والدولة المستوردة، أي الدولتين طرفا الصفقة عابرة الحدود^(١).
- عدم الخضوع المزدوج للضريبة الذي عادة ما يكون مقصوداً، في حالة عدم خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة في الدولتين طرفا الصفقة عابرة الحدود.
- الإخلال بمبدأ المنافسة الحرة والعادلة بين الكيانات الاقتصادية في مجال تحديدها لسعر السلعة أو الخدمة.

ولا تبدو أن هناك أي صعوبة في تطبيق مبدأ الوجهة على السلع التي تخضع للرقابة الحدودية من خلال المنافذ الجمركية بينما تبدو المشكلة الحقيقية في فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة. وفي هذه الحالة يتعين التمييز بين:

- تداول هذه الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي Business to Business، وفي هذه الحالة يتم تطبيق مبدأ التكلفة العكسي reverse charge الذي بمقتضاه ينتقل الالتزام بحساب الضريبة وتحصيلها وتوريدها للسلطة الضريبية من على عاتق المورد إلى المشتري.
- تبدو المشكلة الكبرى في حالة تداول هذه السلع والخدمات من كيان اقتصادي إلى عميل، ولا تعاني من هذه المشكلة الدول النامية فقط بل المتقدمة أيضاً وسوف نتناول بالتفصيل لاحقاً كيفية التعامل مع هذه المشكلة على مستوى الدولة.

(١) لتجنب الازدواج الضريبي الناتج عن تعارض القواعد المتعلقة بتحديد الاختصاص الضريبي، يجوز أن تختار الدولة المستوردة التي بها التواجد التجاري للعميل أن تقوم بعمل تصحيح مناسب مناظر بالضريبة المحصلة في الدولة الأخرى وفقاً لتطبيق ذلك المعيار.

وترجع الصعوبة في تحديد مكان توريد الخدمات والأصول المعنوية لعدة أسباب أهمها أنها لا تتطلب المرور على المنافذ الجمركية، كما هو الحال في السلع، وتقوم القواعد والمعايير الدولية المطبقة على ما يلي:

- أن القاعدة العامة في تحديد مكان التوريد ومن ثم فرض الضريبة هو مقر النشاط الدائم للكيان الاقتصادي أو محل الإقامة المعتاد بالنسبة للشخص الطبيعي
- ونظراً لأن هذه القاعدة العامة قد تؤدي إلى بعض النتائج غير المناسبة، لذلك هناك بعض المبادئ المساعدة وهي:

- معيار الأداء المادي للخدمة: place of fiscal performance ويكون ذلك في الحالات التي يتم فيها تأدية الخدمة في حضور مؤدي الخدمة ومستهلك الخدمة وتستهلك في ذات الوقت، كما هو الحال في الخدمة الفندقية.
- معيار مكان استهلاك أو الانتفاع بالخدمة place of consumption: ويكون ذلك في حالة الخدمات التي تتم عن بعد كما هو الحال في خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونياً
- المكان الكائن به العقار أو الأصول المنقولة: ويكون ذلك في حالة الخدمات المرتبطة بعقار كما هو الحال في توريد خدمات من قبل خبراء أو وكلاء عقاريين. وكذلك توريد خدمات تشمل إعداد وتنسيق وتنفيذ أعمال البناء والهدم والصيانة والتحويل والأعمال الأخرى المماثلة.

وتبدو أهمية تطبيق هذه القواعد مع أنشطة الاقتصاد الرقمي الذي تشكل عقبة كبرى أمام النظم الضريبية، وبصفة خاصة في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى عميل في الخدمات أو الأصول المعنوية، الأمر الذي دعى إلى قيام المؤسسات الدولية ومن بينها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بوضع دليل دولي يتعين الاسترشاد به لتحقيق التوافق بين النظم الضريبية الداخلية في الدول المختلفة بهدف الحفاظ على المنافسة في مجال التجارة الدولية.

ونظراً لأهمية التعرف على المعايير الدولية قبل تناول موقف التشريع الضريبي المصري في القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، لذلك نتناول في الفصل التالي معايير فرض الضريبة على القيمة المضافة على الصفقات عابرة الحدود التي هي أساس نشاط الاقتصاد الرقمي في مجال الخدمات والأصول المعنوية، علاوة على التعرف على بعض الجهود الدولية في الضريبة على القيمة المضافة حتى يمكن الاستئناس بها في تقييم القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

ثانياً: الجهود الدولية في الضريبة على القيمة المضافة

سبق الإشارة إلى أن المشكلة الحقيقية في الضريبة على القيمة المضافة لا تكون مع السلع باعتبار أن الضريبة على السلع المستوردة يكون عادة تحصيلها عن طريق السلطة الجمركية على المنافذ الجمركية، أما المشكلة الحقيقية تكون مع الخدمات والأصول المعنوية. وعلى الرغم من أنه لا توجد حاجة إلى اتفاقيات دولية في مجال الضريبة على القيمة المضافة^(١) لتخصيص حق فرض الضريبة، إلا أنه هناك مجموعة من القواعد الدولية يتعين الاستهداء بها في تحديد الاختصاص بفرض الضريبة على القيمة المضافة على الصفقات عابرة الحدود الداخلة أو الخارجة، سواء من خلال التجارة التقليدية أو من خلال نشاط الاقتصاد الرقمي لتحقيق مبدأ الحياد في مجال التجارة الدولية. ومن هذه الجهود الدليل الدولي الصادر عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في مجال الضريبة على القيمة المضافة بشأن الخدمات والأصول المعنوية للصفقات عابرة الحدود.^(٢)

N الجهود الدولية في الضريبة على القيمة المضافة في مجال الخدمات والأصول المعنوية

لقد كانت من أهم الجهود الدولية الصادرة في هذا المجال من المؤسسات الدولية الدليل الصادر عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ويعتمد هذا الدليل على تطبيق مبدأ الوجهة destination principle السابق الإشارة إليه لضمان أن الضريبة على التوريدات عابرة الحدود من الخدمات والأصول المعنوية تفرض بشكل نهائي فقط في الاختصاص الضريبي الذي يحدث فيه الاستهلاك النهائي للسلعة أو الخدمة. وبالتالي يتم الحفاظ على الحياد داخل نظام الضريبة على القيمة المضافة. وقد حدد البند (١/٣) من الدليل القاعدة العامة التي تنص على أنه "الأغراض فرض الضريبة على الاستهلاك، يجب أن تفرض الضريبة على الخدمات أو الأصول المعنوية وفقاً لقواعد الاختصاص الضريبي الذي يتم فيه الاستهلاك".

ويقوم مبدأ الوجهة على أساس الربط بين توريد الخدمات والأصول المعنوية وبين الاختصاص الضريبي المتوقع أن يحدث فيه الاستهلاك النهائي للخدمات والأصول المعنوية. ويتطلب تطبيق مبدأ الوجهة التمييز بين قواعد تحديد الاختصاص الضريبي في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي وبين قواعد تحديد الاختصاص في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي مع مراعاة أن الهدف من وضع قواعد تحديد الاختصاص بالنسبة للتوريدات من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي هو فقط تنظيم عملية تحصيل الضريبة وتحميلها على المستهلك النهائي. وفي هذا السياق، يجب أن تسهل قواعد فرض الضريبة الهدف النهائي من الضريبة، وهو أنه يجب أن تفرض على الاستهلاك النهائي.

(١) الاتفاقيات التي يمكن إبرامها في هذا الشأن يمكن أن تتعلق بتبادل المعلومات أو المساعدة الإدارية في تحصيل الضريبة
(٢) لمزيد من التفصيل - انظر

توريدات الخدمات والأصول المعنوية

ترجع صعوبة تطبيق مبدأ الوجهة فيما يتعلق بتوريدات الخدمات والأصول المعنوية إلى طبيعة الخدمات والأصول المعنوية ذاتها التي لا يمكن أن تخضع للرقابة الحدودية بذات الطريقة في السلع. لذلك كان لا بد من البحث عن وسيلة لتحديد الاختصاص الضريبي أو الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة التي من المتوقع أن يتم استهلاك الخدمة فيها. ولا يقتصر ذلك فقط على الخدمات التي تؤدي من مؤدي الخدمة للعميل ولكن تشمل أيضا الخدمات التي تؤدي من مؤدي الخدمة لكيان اقتصادي.

القاعدة العامة في التوريدات من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي

وفيما يتعلق بتداول الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي [وهو ما يعرف بالعميل في هذه الحالة] ينص البند (٢/٣) من الدليل على أنه: "لتطبيق البند (١/٣) للتوريدات من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي، يكون حق فرض الضريبة على التوريدات الدولية من الخدمات والأصول المعنوية للاختصاص الكائن فيه العميل *the customer's location*". وبعد العميل في هذه الحالة هو الوكيل المناسب appropriate proxy، ومن ثم يكون للدولة الكائن بها مكان نشاط العميل أو الوجود الدائم للنشاط permanent business presence الاختصاص في فرض الضريبة على القيمة المضافة على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية. ويكون للمورد المقيم في الدولة الأخرى الحق في خصم أو استرداد الضريبة على المدخلات من تلك الدولة الأخرى.

ويحدد الدليل كيفية تحديد هوية أو مكان العميل بالرجوع إلى الاتفاق التجاري business agreement، لذلك نص البند (٣/٣) من الدليل على أنه "لتطبيق البند (٢/٣)، عادة ما يتم تحديد هوية العميل بالرجوع للاتفاق التجاري"^٧ وعادة ما تطبق القاعدة العامة على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي، إذا كان للكيان القانوني مكان واحد single location entity

(٧) تبدو أهمية الاتفاق التجاري في أنه:

- يساعد كل من المورد والعميل والإدارة الضريبية في تحديد طبيعة وأطراف هذه التوريدات،
 - إذا كانت الصفة بين كيانات قانونية مستقلة، يتم تحديد العميل بمجرد معرفة مكان العميل،
 - يتكون من العناصر التي تحدد أطراف التوريد وحقوقهم والتزاماتهم فيما يتعلق بهذا التوريد، وعادة ما يتم تحديد هذه العناصر بالتفاهم المشترك. لذلك لا يعد اتفاقا تجاريا حكم المحكمة الذي يفرض التزامات على طرف أو أكثر،
 - يتعين لتحديد مكان فرض الضريبة أن يتم إظهار طبيعة التوريد، علاوة على تحديد المورد والعميل،
 - يمكن أن يكون الاتفاق التجاري مكتوباً كما يمكن أن يكون من خلال محادثة تليفونية أو في شكل إلكتروني electronic form مثل الإميل أو الشراء على الإنترنت online،
 - إذا كان للعميل أكثر من مكان واحد في أكثر من اختصاص ضريبي multiple location entity يتعين في هذه الحالة تحديد الأماكن التي يكون لها حق فرض الضريبة على هذه التوريدات،
- لمزيد من التفصيل - انظر:

O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital - economy – opcit – P.225-226.

ويشير محتوى استخدام الخدمة أو الأصول المعنوية في هذا السياق إلى استخدام النشاط التجاري ذاته للخدمة أو الأصول المعنوية لأغراض عملياته التجارية. وليس من المهم أن يكون الاستخدام حالاً أو بشكل مستمر أو مرتبط بشكل مباشر بمخرجات الصفقات أو تدعيم تشغيل النشاط بشكل عام. لذلك تهدف أي من المفاهيم السابقة المشار إليها بعاليه إلى ضمان أن يكون فرض الضريبة على توريد الخدمات والأصول المعنوية في الاختصاص الذي يكون فيه مكان منشأة العميل التي تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوي.

الاختصاص الضريبي في حالة تعدد استخدام الخدمة أو الأصل المعنوي

يحدد البند (٤/٣) من الدليل الاختصاص الضريبي في حالة تعدد استخدام الخدمة أو الأصل المعنوي فنص على أنه "لتطبيق الدليل (٢/٣)، عندما يكون للعميل منشآت في أكثر من اختصاص واحد، تكون حقوق فرض الضريبة للاختصاص (الاختصاصات) الكائن فيه المنشأة (المنشآت) التي تستخدم الخدمات أو الأصول المعنوية "

ووفقاً لهذا البند إذا كان للعميل أكثر من منشأة واحد في أكثر من اختصاص ضريبي، يكون الحق في فرض الضريبة للاختصاص أو الاختصاصات الضريبية التي توجد بها المنشأة أو المنشآت التي تقوم باستخدام هذه الخدمة أو الأصل المعنوي. ويتم الاعتماد على ثلاث معايير لتحديد مكان استخدام الخدمة أو الأصل المعنوي وهي:

- مفهوم الاستخدام المباشر ^{١)} direct use approach وتبدو المشكلة هنا في بعض الأحيان في حالة الأصول المعنوية التي يتعدد استخدامها في أكثر من اختصاص ضريبي multiple use
- مفهوم التسليم المباشر ^{٢)} direct delivery approach
- طريقة إعادة التحميل ^{٣)} recharge method ووفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد المنشأة التي تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوي من خلال الإشعارات المتعلقة بتحميل قيمة هذه الخدمة وفقاً للقواعد المحاسبية، كما هو الحال في حالة التعاقد على استخدام حق من حقوق الملكية بواسطة المركز الرئيسي لمصلحة فرع أو منشأة دائمة في دولة أخرى.

(١) يركز مفهوم الاستخدام المباشر Direct use approach بشكل مباشر على المنشأة التي تستخدم الخدمات أو الأصول المعنوية. وتبدو صعوبة تطبيق هذا المفهوم في الظروف التي لا يعرف فيها المورد، وربما لا يستطيع أن يعرف، أي منشآت العميل هي التي تستخدم الخدمة أو الأصل المعنوي أو في الظروف التي يكون فيها الاستخدام الفعلي غير معروف على وجه اليقين في وقت الاتفاق التجاري. وربما لا يكون هذا المفهوم كافياً لاستخدام الخدمة أو الأصل المعنوي في أكثر من منشأة في اختصاصات مختلفة (تعدد الاستخدام). لذلك قد يتسبب تطبيق هذا الأسلوب في صعوبات كبيرة في الالتزام لكل من الموردين والجمارك وربما يؤثر على كفاءة تحصيل الإدارة الضريبية.

(٢) يركز مفهوم التسليم المباشر direct delivery approach على المنشأة التي تستلم الخدمة أو الأصل المعنوي. ويمثل هذا المفهوم حل فعال بالنسبة للتوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي تستخدم عادة في مكان المنشأة التي تقوم بالتسليم [التوريد المادي physically supplied]. كما أنه عادة ما يكون كل من المورد والمستفيد على علم بالمكان الذي يتم فيه التسليم المباشر للخدمة أو الأصل المعنوي في وقت التوريد ووفقاً للاتفاق التجاري.

(٣) تركز طريقة إعادة التحميل recharge method على المنشأة التي تقوم بإعادة التحميل الداخلي للخدمات أو الأصول المعنوية بين الكيان متعدد الأماكن MLE. وفي هذه الحالة يتم إعادة التحميل وفقاً لضريبة الشركات أو المحاسبة أو أي ترتيبات تنظيمية أخرى. وتتطلب هذه الطريقة من الكيان متعدد الأماكن أن يقوم بإعادة التحميل داخلياً لتكلفة الخدمات أو الأصول المعنوية على المنشآت التي تستخدم هذه الخدمة أو الأصل المعنوي.

القاعدة العامة في التوريدات من كيان اقتصادي إلى عميل

سبق الإشارة إلى أن الهدف الأساسي من القاعدة العامة المتعلقة بالتوريدات من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي هو تسهيل تحقيق الهدف النهائي وهو تحميل الضريبة في المكان الذي يحدث فيه الاستهلاك النهائي، علاوة على ضمان عدم تحمل أي كيان اقتصادي بالضريبة على القيمة المضافة. بينما على الوجه الآخر، تعتمد قواعد تحديد مكان فرض الضريبة في حالة البيع من كيان اقتصادي إلى عميل على المكان الذي يتم فيه استهلاك الخدمة أو السلعة. وتقوم هذه القاعدة في تحديد مكان الاستهلاك على أساس المكان الذي يقيم فيه العميل إقامة معتادة consumer's usual residence.

ويتعين في هذه الحالة التمييز بين قاعدتين لتحديد مكان استهلاك الخدمة للعميل:

القاعدة الأولى: يكون مكان فرض الضريبة على التوريدات التي يتم أداءها مادياً ويمكن التعرف على مكان استهلاكها بسهولة والتي عادة يتم استخدامها في ذات الوقت والمكان الذي يتم فيه أداءها مادياً في حضور كل من الشخص الذي قام بتأدية الخدمة والشخص الذي يقوم باستهلاك الخدمة [on-the-spot supplies] التوريدات التي يتم أداءها واستهلاكها على الفور] في المكان الذي يتم فيه الأداء المادي للخدمة place of physical performance of services.

لذلك ينص البند (٥/٣) من الدليل على أنه: [لأغراض تطبيق البند (١/٣)، يكون للاختصاص الذي له الحق في فرض الضريبة على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية من كيان الاقتصادي إلى عميل في المكان الذي تؤدي فيه الخدمة مادياً إذا كان:

- يمكن التعرف بسهولة على مكان أداء الخدمة.
- عادة ما يتم استهلاكها في ذات الوقت وفي ذات المكان الذي يتم فيه أداءها مادياً
- تتطلب عادة الوجود المادي للشخص الذي يقوم بالتوريد والشخص الذي يستهلك الخدمة أو الأصل المعنوي في ذات الوقت والمكان إذا كان توريد هذه الخدمة أو الأصل الملموس تم أداءه مادياً]

ويعد مكان الأداء المادي للخدمة هو المعيار الملائم لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات التي تؤدي وتستهلك على الفور في المكان الذي يوجد فيه مؤدي الخدمة والمستهلك النهائي وعادة ما يشمل ذلك الخدمات والأصول المعنوية التي يسهل التعرف بسهولة على استهلاكها في المكان الذي يوجد فيه المستهلك ومؤدي الخدمة عند الأداء المادي للخدمة. ومن أمثلة هذه الخدمات [تصنيف الشعر والمساج والعلاج الطبيعي] وأماكن الإقامة والمطاعم ومتعهدي خدمات توريد الطعام catering service ودخول السينما والأداء المسرحي والاشتراك في المعارض التجارية والمتاحف والمعارض والجراجات وحضور المنافسات الرياضية.

القاعدة الثانية: ويكون تخصيص مكان فرض الضريبة على التوريدات الأخرى [الخدمات والأصول المعنوية الأخرى] التي لا يغطيها البند (٥/٣) من الدليل التي يتم فيها استهلاك الأصل المعنوي أو الخدمة الموجهة عن بعد. في محل إقامة المستهلك النهائي، أي للدولة التي يقيم فيها الشخص عادة.

لذلك ينص البند (٦/٣) من البديل على أنه "لأغراض تطبيق البند (٣/١) من الدليل يكون الاختصاص في فرض الضريبة على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي تتم من كيان اقتصادي إلى عميل بخلاف تلك التوريدات المشار إليها في البند (٥/٣)، للدولة التي يقيم بها الشخص إقامة عادية).

ومن أمثلة تلك التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي لا يغطيها البند (٥/٣) الخدمات الاستشارية والمحاسبية والقانونية والخدمات المالية والتأمينية وخدمات البث الإذاعي والاتصالات وتوريدات وصيانة البرمجيات إلكترونيا وتوريدات المحتويات الرقمية إلكترونياً [الأفلام والعروض التليفزيونية والموسيقية ... إلخ] وتخزين البيانات الرقمية digital data storage والألعاب الإلكترونية.

ويكون للعميل إقامة معتادة usual residence في الاختصاص الضريبي للدولة إذا كان يعيش بشكل منتظم أو كان لديه سكن دائم، ولا يعد الشخص مقيماً إذا كانت الإقامة مؤقتة أو كان زائراً ترانزيت [مثل السائح أو المشارك في تدريب أو مؤتمر].

مبدأ التكلفة العكسي

ويثير تحصيل الضريبة في حالة التوريدات التي تكون من مورد خارج الاختصاص بفرض الضريبة العديد من المشكلات. فوفقاً للقواعد التقليدية المطبقة في القوانين الضريبية الداخلية يكون مطلوباً من الكيان الاقتصادي غير المقيم التسجيل في الاختصاص الضريبي للدولة التي لها حق فرض الضريبة، علاوة على التزامه بتحميل الضريبة المستحقة وتحصيلها وتوريدها. ومن المعروف صعوبة ذلك على غير المقيم وتعقيده بالإضافة إلى العبء الكبير على غير المقيم للتوافق مع هذه الالتزامات كما أنه من الصعوبة على الإدارة الضريبية تنفيذ وإدارة ذلك.

لذلك يوصي الدليل بـ:

"ضرورة تطبيق مبدأ التكلفة العكسي reverse charge على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي إذا كان العميل كائناً في الدولة المتعاقدة الأخرى. والهدف من ذلك هو تخفيض العبء عن الإدارة الضريبية والمورد غير المقيم، وفي هذه الحالة يعفى المورد غير المقيم من أي التزامات تم تحديدها في قانون الضريبة على القيمة المضافة أو حسابها. وقد يتم إعفاء العميل [الكيان الاقتصادي] من حساب الضريبة وتوريدها وفقاً لتشريعها الضريبي الداخلي في الحالات التي يكون للممول الحق في الخصم الكامل للضريبة على المدخلات."

ونظراً لعدم فاعلية وكفاءة مبدأ التكاليف العكسي في تحصيل الضريبة في حالة التوريدات من كيان اقتصادي إلى عميل [الشخص الطبيعي المستهلك] بسبب تدني نسبة الالتزام في هذه الحالة لعدم وجود الحافز لدى العميل مع زيادة تكلفة التحصيل بالنسبة للصفقات منخفضة القيمة، تلجأ بعض الدول في ضوء توصية المنظمة إلى إعداد نظم تسجيل مبسطة لغير المقيمين في حالة البيع من كيان اقتصادي إلى عميل وفقاً لما يتم بيانه فيما بعد.

بعض الحالات التي تؤدي فيها القواعد العامة إلى نتائج غير مناسبة

يجب أن يتم الاعتراف بأنه في بعض الحالات تكون القواعد العامة المتعلقة بتحديد مكان فرض الضريبة وفقاً للدلائل ٢/٣، ٥/٣، ٦/٣ يمكن أن تؤدي إلى نتائج غير مناسبة، كما هو موضح بالبند (٧/٣) من الدليل. وأنه في هذه الأحوال هناك قواعد خاصة يمكن أن تؤدي إلى نتائج أفضل في الحالات التي تتوافر فيها الظروف التالية:

▪ الخدمات والأصول المعنوية التي عادة ما يتم توريدها لكل من الكيان الاقتصادي والمستهلك النهائي

▪ الخدمات التي تتطلب في بعض الأحوال الوجود المادي لكل من الشخص الذي يؤدي الخدمة والشخص المستفيد من الخدمة، كما يمكن التعرف على هذه الخدمات بسهولة.

وفي هذه الحالة، يؤدي تطبيق القاعدة العامة وهو المكان الذي يوجد فيه العميل، إذا كان الكيان الاقتصادي يقوم بتوفير الخدمات والأصول المعنوية بكميات صغيرة لعدد كبير من مستقبلي الخدمة في فترة قصيرة من الوقت [خدمات المطاعم]، إلى نتائج غير مناسبة. في هذه الحالة، قد يكون من المناسب استخدام وكيل آخر مبنياً على مكان الأداء المادي *place of physical performance*، الذي يمكن تطبيقه في هذه الحالة على التوريدات لكل من الكيان الاقتصادي أو العميل.

لذلك ينص البند (٧/٣) من الدليل على أنه "يجوز أن يتم تخصيص حقوق فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المتداولة دولياً التي يتم توريدها بين الأنشطة التجارية [من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي] بالرجوع لوكيل آخر بخلاف المكان الذي يوجد فيه العميل كما هو موضح في البند (٢/٣) من الدليل عندما يتوافر الشرطان التاليان:

1. لا يؤدي تخصيص حق فرض الضريبة بالرجوع إلى مكان العميل إلى نتائج مناسبة عند النظر إليها وفقاً للمعايير التالية:

- الحياد
- كفاءة الإدارة والالتزام

- اليقين والبساطة
- الفعالية
- العدالة

2. أن يؤدي الاعتماد على وكيل آخر بخلاف مكان العميل إلى نتائج هامة أفضل عند النظر إلى هذه المعايير

وبالمثل يمكن أن يتم تخصيص حقوق فرض الضريبة على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي يتم تداولها دولياً التي تتم من كيان اقتصادي إلى عميل بالرجوع إلى وكيل آخر بخلاف مكان الأداء كما هو موضح في البند (٥/٣) والإقامة العادية كما هو موضح في البند (٦/٣) عند عدم توافر الشرطين كما هو موضح في البندين (١)، (٢)."

بعض الحالات الخاصة إذا كانت الخدمة من كيان اقتصادي إلى عميل

- في بعض الحالات لا تؤدي القاعدة العامة المبينة على مكان الأداء المادي place of physically performance في حالة الخدمات والأصول المعنوية التي تؤدي على الفور on-the-spot- services and intangible assets إلى نتائج مناسبة^{١٠} إذا كان الأداء المادي للخدمة يتم في أكثر من اختصاص ضريبي ومن أمثلة ذلك النقل الدولي للأشخاص.
 - في الحالات التي يحدث فيها استهلاك الخدمة في مكان آخر بخلاف مكان الإقامة المعتاد للعميل the customer usual place of residence، فلن تكون القاعدة العامة المرتبطة بمكان الإقامة المعتاد للعميل للتوريدات للخدمات والأصول المعنوية التي لا يغطيها البند ٥/٣ من الدليل [البند (٦/٣) من الدليل] دقيقة بما فيه الكفاية في توقع مكان الاستهلاك النهائي.
- وتشمل هذه الأمثلة بعض الخدمات والأصول المعنوية التي يمكن تأديتها في مكان يتم التعرف عليه بسهولة وتتطلب الوجود المادي للشخص الذي يقوم باستهلاكها، ولكن لا تتطلب الوجود للشخص الذي يؤدي الخدمة. مثل خدمات الإنترنت internet access كما هو الحال في إنترنت كافي أو في لوبي الفندق. أو في كابينة التليفون لعمل مكالمات تليفونية أو دفع رسوم لمشاهدة قناة تليفزيونية في الفندق. وفي هذه الحالة من المنطقي أن نفترض أن يكون لدينا القدرة على معرفة المكان الفعلي للعميل في الوقت المحتمل للاستهلاك، وعندئذ يمكن للاختصاصات استخدام قاعدة المكان الفعلي للمستهلك the actual location of the consumer في وقت التوريد كوكيل لمكان الاستهلاك.

() O.E.C.D. and G20 finl report – addressing the tax challenge of digital economy – opcit - P. 250.

الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بشكل مباشر بالأصول المنقولة

يجوز لبعض الدول أن تعتمد على الأسلوب المبني على تحديد مكان الأصل المنقول لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بتلك الأصول. وعادة ما يكون استهلاك الخدمات في المكان الذي يتم فيه الاستعمال التجاري أو الاستهلاك النهائي لهذه الأصول. لذلك يعتبر مكان هذه الأصول هو المكان الذي يعتمد عليه في فرض الضريبة على القيمة المضافة. وتشمل الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بالأصل المنقول الخدمات التي تؤدي مادياً على أصل منقول محدد مثل الإصلاح أو التغيير أو صيانة الأصل أو إيجار بعض الأصول إذا كان يتم اعتبارها خدمة.

ويضمن هذا الأسلوب انعكاس قواعد فرض الضريبة بشكل دقيق على الخدمات التي تكون واضحة نسبياً في المكان الذي يتم فيه استهلاك الخدمة أو الأصل المعنوي، وبصفة خاصة في حالة الخدمات التي تكون من كيان اقتصادي إلى عميل. مثلاً، عادة ما يتم استهلاك الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بالأصول المنقولة التي يتم توريدها للمستهلك النهائي مثل خدمات الإصلاح في المكان الذي يكون كائناً فيه الأصل المنقول. لذلك في حالة الأصول المنقولة التي يتم شحنها للخارج لإصلاحها، عادة بعد تأدية الخدمات عليها وشحنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة في دولة الاستيراد وفقاً للقواعد الجمركية عند عبورها الحدود الجمركية. ويضمن ذلك أن تكون حقوق فرض الضريبة في الاختصاص الذي يتم فيه الاستهلاك عند نقل الأصل الملموس عبر الحدود الجمركية.

قواعد خاصة للتوريدات من الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بشكل مباشر بأموال عقارية

قد يكون من المناسب أيضاً الاعتماد على قواعد خاصة فيما يتعلق بالتوريدات من الخدمات أو الأصول المعنوية المرتبطة بالأموال العقارية. لذلك ينص البند (٨/٣) من الدليل على أنه "يجوز تخصيص حق فرض الضريبة بالنسبة للتوريدات التجارية الدولية من الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بشكل مباشر بالأموال العقارية *services directly connected with immovable property* في المكان الكائن فيه الأموال العقارية".^{١)}

ويدخل في نطاق توريد الخدمات والأصول المعنوية ما يلي:

- تحويل أو بيع أو تأجير أو الحق في استخدام أو الإقامة في أو التمتع أو استغلال أموال عقارية
- توريدات الخدمات التي تؤدي فعلياً ومادياً للعقار أو الأموال غير المنقولة ذاتها مثل التشييد أو تغيير أو صيانة الأموال العقارية

(١) لمزيد من التفصيل – انظر

- التوريدات الأخرى من الخدمات والأصول المعنوية التي لا تدخل في نطاق البندين السابقين ولكنها مرتبطة بشكل مباشر بالأموال العقارية.

التوصيف الإضافي لبعض القواعد الخاصة الملازمة للتوريدات من الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بشكل مباشر بالأموال العقارية

- يشمل مصطلح تحويل أو بيع أو تأجير أو الحق في استخدام أو شغل أو الإقامة أو استغلال الأموال العقارية كل أنواع استخدام الأموال العقارية. ولا يجب أن يفهم معاني هذه المصطلحات بالمعنى الضيق الوارد في القوانين المحلية.

- يغطي توريد الخدمات خدمات المقاولات أو تغيير أو صيانة الأموال العقارية، والخدمات التي تكون مادية بطبيعتها المرتبطة بالأموال العقارية، وهذا على عكس خدمات الملكية الفكرية، ذلك أن هذه الخدمات بطبيعتها تؤدي مادياً كما أنها تهدف إلى تغيير أو المحافظة على الحالة المادية للأموال العقارية. وتشمل هذه الخدمات المقاولات أو تجديد أو هدم أو دهان المباني أو تنظيف المباني من الداخل أو الخارج.

ب. الجهود الدولية في مجال الضريبة على القيمة المضافة في مجال الاقتصاد الرقمي
يعد تحصيل الضريبة على القيمة المضافة (الضريبة العامة على المبيعات) على الصفقات عابرة الحدود، وبصفة خاصة الصفقات التي تكون من كيان اقتصادي إلى عميل، ذا أهمية كبيرة. وفي هذا الخصوص، أوصت الدول بأهمية تطبيق مبادئ الدليل الدولي للضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة على الصفقات عابرة الحدود على التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية^٥ التي تتم من كيان اقتصادي إلى عميل الصادر عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي،^٦ علاوة على ذلك، هناك مجموعة من الأساليب الممكنة للتحصيل

() يعد مبدأ الوجهة destination principle هو المبدأ الحاكم في فرض الضريبة على الاستهلاك في مجال التجارة الإلكترونية (٢٠٠٣ ب). ووفقاً لهذا المبدأ تفرض الضريبة على الاستهلاك على المستهلك النهائي داخل الاختصاص الضريبي الذي يحدث فيه الاستهلاك حكماً. ولا تخضع الصادرات للضريبة مع السماح برد الضريبة على المدخلات [التي تكون خالية من الضريبة أو بسعر صفر]. كما تخضع الواردات للضريبة بذات المعاملة الضريبية للتوريدات الداخلية. وينص الدليل على أن:

■ التوريدات من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي: يجب أن يكون الاختصاص بفرض الضريبة على استهلاك التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي يتم توجيهها لتسليمها عن بعد that are capable of delivery from a remote الذي يكون مستفيد من الخدمات أو الأصول المعنوية تواجداً تجارياً به the recipient has located its business presence. ويشير الدليل إلى أنه يجوز للدولة، في ظروف معينة، أن تستخدم معيار آخر لتحديد المكان الفعلي للاستهلاك، إذا أدى المعيار الرئيسي إلى نتائج غير مناسبة، كما هو الحال في الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بالأصول المنقولة أو العقارية والتي يشار إليها فيما بعد بـ [التجاوز المعياري override criterion]

■ التوريدات من كيان اقتصادي إلى عميل: يجب أن يكون الاختصاص بفرض الضريبة على استهلاك التوريدات من الخدمات والأصول المعنوية التي يتم توجيهها عن بعد إلى مستفيد غير مقيم هو الاختصاص الضريبي الذي يكون فيه محل الإقامة المعتاد.

■ لا يطبق هذا الدليل على (١): الضريبة على الاستهلاك التي تطبق محلياً local tax consumption، (٢) التوريدات التي تتطلب أن يكون الكيان الاقتصادي مسجلاً في الاختصاص الضريبي لدولة العميل (٣): الخدمات التي لا يمكن توجيهها عن بعد [الإقامة بالفنادق والنقل وتأجير السيارات]. (٤) الخدمات التي يمكن التعرف على مكان استهلاكها بسهولة (٥) الخدمات التي يكون من المناسب تحديدها بواسطة مفاهيم أو أساليب أخرى، كما هو الحال في الخدمات والأصول المعنوية المرتبطة بالأصول المنقولة أو الأموال العقارية.

() لمزيد من التفصيل – انظر

O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy – opcit - from P. 162 to 164.

بكفاءة أكبر للضريبة على القيمة المضافة المستحقة على استيراد السلع منخفضة القيمة، التي كانت تمثل مشكلة بالنسبة للدول التي لديها حداً للإعفاء من الجمارك، متاحة للدول التي ترغب في إلغاء أو تخفيض مستويات الإعفاء للضريبة على القيمة المضافة، والذي يمكن استخدامه أيضاً في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات والأصول المعنوية من كيان اقتصادي إلى عميل.^(٧)

ب/١/ النماذج المقترحة لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تبدو المشكلة الأساسية المرتبطة بالإجراء (١) بشأن التحديات المتعلقة بالإقتصاد الرقمي هو (٧) كيفية ضمان التحصيل الفعال للضريبة على القيمة المضافة على الصفقات من السلع والخدمات عابرة الحدود. وكما أشار إلى ذلك التقرير المرتبط بالإجراء (١) بشأن التحصيل الفعال للضريبة على القيمة المضافة فإن هذا الدليل يوفر تحليلاً للأساليب الممكنة لتحسين كفاءة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة. كما يقوم التقرير بتقييم مجموعة البدائل المتاحة للحكومات لتتنظر في الإعتماد عليها في مواقفها الداخلية وتعرضها للمشكلات المرتبطة بإستيراد السلع منخفضة القيمة.^(٧)

وتتناول هذه الطرق المشكلة التي واجهت دول المنظمة في تحصيل الضريبة على السلع التي تكون إلى عميل، وتتمثل هذه المشكلة في وجود حد للإعفاء من الضريبة الجمركية بالنسبة للسلع مما لا يمكن معه تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، مما يؤدي إلى الإخلال بالمنافسة علاوة على فقدان الحصيلة الضريبية. لذلك إنتهت هذه الدراسة إلى توفير عدد من النماذج المقترحة لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة والتي يمكن تطبيقها أيضاً على الخدمات والأصول المعنوية ومنها:

أولاً: نموذج التحصيل التقليدي *traditional collection Model*

وفقاً للنموذج التقليدي، تقوم السلطات الجمركية بتحديد الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة مستحقة الدفع على كل شحنة من السلع على أساس الإقرار الجمركي للواردات. وعادة ما يتم تحصيل

(٧) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project - opcit – p. 148.

(٧) في ضوء أهمية المعلومات في الإقتصاد الرقمي: يؤدي فرض الضريبة على الواردات من السلع منخفضة القيمة إلى نقاط ضغط على أصحاب المصلحة تتعلق بتحصيل وتخزين البيانات التي يمكن الاعتماد عليها، وفي الوقت المناسب ليتم نقلها للإدارة الجمركية والضريبية، علاوة على نظم تطوير وإدارة تكنولوجيا المعلومات للتحقق من وإدارة تدفق المعلومات بين الأطراف المختلفة من أصحاب المصلحة ونقلها للسلطات الضريبية والجمركية. ويمثل التحدي الرئيسي لكل من الإدارات الضريبية والجمركية وأصحاب المصلحة فيما يتعلق بالواردات من السلع منخفضة القيمة اختلاف عملية تحصيل الرسوم الجمركية والضرائب على الواردات، التي يتم الإقرار عنها ببساطة وتوريدها بشكل دوري على أساس شهري أو ربع سنوي. ولكن بالنسبة لهذه السلع غالباً ما يجب أن يتم الإقرار ودفع هذه الضرائب على الواردات بشكل منفرد لكل بند مستورد. ويضع ذلك ضغطاً على كل الأطراف أصحاب المصلحة المعنيين بتحصيل الضريبة وتوريد الضريبة على الواردات. كذلك يمكن أن يكون لدى الناقل بعض المعلومات أو كلها، وخاصة، إذا كان الناقل هو الذي يقوم بإجراء الإفراج الجمركي مع مراعاة أن الناقل لا يستطيع أن يحدد إذا كان السعر أقل من السعر المدفوع أو المحايد أو أن مواصفات السلعة ليست الحقيقية. كما أن هناك بعض المعلومات التي تحصل عليها منصة التجارة الإلكترونية إذا كانوا وسطاء في الصفقة. كما يكون لدى الوسطاء الماليين بعض المعلومات وبصفة خاصة السعر المدفوع وهوية الدافع والمستفيد.

O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – opcit – P. 183/184. -

(٧) O.E.C.D. / G20 – opcit – P.182.

الضريبة على القيمة المضافة في ذات الوقت الذي يتم فيه تحصيل الضريبة الجمركية قبل الإفراج عن السلعة. وتقوم العديد من الدول بإعفاء السلع منخفضة القيمة من الضريبة على الواردات الجمركية والضريبة على القيمة المضافة نظراً لارتفاع التكلفة المرتبطة بتحصيل هذه الضريبة بالنسبة للإيرادات الضريبية التي يمكن تحصيلها من خلالها. وهناك وسيلتان للإفراج عن السلعة هما:

■ نظم نقل البيانات إلكترونياً *electronic data transmission systems* ووفقاً لهذه النظم تستطيع السلطات الجمركية لدولة الوجهة الحصول على البيانات المتعلقة بالصفقة قبل وصول البضاعة ويصاحب سداد الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة مما يسهل عملية الإفراج الفوري *[electronic pre-arrival declaration]* الإقرار الجمركي قبل وصول الشحنة مما يؤدي إلى رفع كفاءة ونسبة الالتزام بين البائعين وأصحاب المصلحة الأساسيين

■ المستندات وعملية الإفراج اليدوي في حالات الواردات *paper and manual processing of imports* والشحن البريدي *postal environment*. ويختلف الأمر في هذه الحالة عن الحالة السابقة حيث يتم الاعتماد بشكل كبير على المستندات الورقية. وقد أدى النمو المتزايد للتشغيل الإلكتروني للواردات إلى تسهيل الواردات لكل من الممول والإدارة الضريبية.

ويؤخذ على الطريقة التقليدية أنها عادة لا تكون فعالة لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة للسلع الأقل قيمة من حد الإعفاء الجمركي، وبصفة خاصة، في حالة غياب نظم تشغيل البيانات الإلكترونية *electronic data transmission systems* مما يؤدي إلى:

- فقدان جزء كبير من الحصيلة الضريبية
- الإخلال بالمنافسة بين الشركات المقيمة وغير المقيمة لصالح الشركات غير المقيمة
- تؤدي دائماً إلى الغش الذي يؤدي إلى زيادة الواردات من السلع منخفضة القيمة، بالإضافة إلى استحالة تحديد قيمتها بدقة [فيما إذا كانت أقل أو أكثر من حد الإعفاء الجمركي]

وتتوقف كفاءة تشغيل النظم التقليدية على:

- اتباع نظام الإقرار الإلكتروني المسبق ونظم تقدير الضريبة وتحصيلها لكي يحل محل عملية التشغيل اليدوي أو الورقي.
- تؤدي إلى توفير اليقين والبساطة بالنسبة للبائع بالإضافة إلى المرونة. (٧)

(1) نموذج تحصيل المشتري للضريبة *purchaser collection model*

وفقاً لنموذج تحصيل المشتري يمكن التمييز بين ثلاثة بدائل هما:

- الخياران الأوليان هما الإفراج المسبق pre-release
- الخيار الثالث هو الإفراج عن طريق البريد post release "

ويكون مطلوباً وفقاً لهذا النظام من المشتري أن يفصح ذاتياً عن التزامه الضريبي وسداد الضريبة المستحقة للسلطات الجمركية في وقت الإفراج عن السلعة. وفي حالة الربط الذاتي عند الإفراج عن السلعة عن طريق البريد يكون مطلوباً من المشتري أن يقوم بتوريد الضريبة دورياً أو بشكل سنوي مع إقرار الضريبة على الدخل. وأهم العيوب التي توجه إلى هذا النظام هو اعتماده على فكرة الربط الذاتي، وخاصة مع عدم وجود حافز لدى المشتري للإفصاح عن ذلك، مما يؤدي إلى انخفاض نسبة الالتزام الضريبي في هذا النظام بالإضافة إلى زيادة العبء على الإدارة الجمركية مع صعوبة الحصول على المعلومات^(٧)

ويعتمد هذا النظام على فكرة الربط الذاتي للمشتري وسداد الضريبة وعادة لا يوفر هذا النظام حلاً قوياً كافية لفعالية تحصيل الضريبة على السلع الأقل قيمة. وعادة ما يكون نسبة الالتزام في هذا الإلتزام أقل منها في حالة نظم تحصيل البائع للضريبة بالإضافة إلى ارتفاع التكلفة والتعقيد للإدارة الجمركية والإدارة الضريبية. مما يجعل من الصعب تنفيذ هذا النظام.^(٧)

نموذج تحصيل البائع للضريبة *Vendor collection model*

وفقاً لهذا النظام يكون الإلتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها على البائع غير المقيم، ويكون مطلوباً من البائع غير المقيم التسجيل لدى الإدارة الضريبية في الاختصاص الضريبي لدولة الوجهة وأن يقوم بتوريد الضريبة إلى السلطة الضريبية في دولة الوجهة. ويتطلب تطبيق هذا النظام أن يكون البائع على معرفة معقولة بالالتزامات الضريبية والمعلومات المطلوبة للتحصيل الصحيح وتوريد هذه الضريبة للسلطات الضريبية على الواردات من السلع منخفضة القيمة أو الخدمات والأصول المعنوية ولتسهيل تطبيق هذه الطريقة يتطلب مراعاة التالي:

- أن يتم تقديم الإقرارات الضريبية من البائع على فترات دورية، ومن الممكن أن تكون ربع سنوية مثلاً

(٧) هذا ما يأخذ به القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة. ولا يطبق هذا النظام على السلع لأنه كما سبق الإشارة لا يوجد إعفاء جمركي بالنسبة للسلع المستوردة، ومن ثم تتولى مصلحة الجمارك تحصيل الضريبة بالنسبة للشحنات من السلع في ذات الوقت الذي يتم فيه تحصيل الضريبة الجمركية.

(٧) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – opcit – P.206.

● التحدي الرئيسي في هذا النظام هو ضمان الالتزام من قبل البائع غير المقيم، ولدعم تطبيق هذا النظام يجب مراعاة ما يلي:

- تبسيط نظام التسجيل والالتزام الضريبي ومنها الإعتماد على عملية التشغيل الإلكتروني في نظام التسجيل والإقرارات الضريبية الدورية الإلكترونية ونظام السداد الإلكتروني ولا يسمح للبائع بخصم الضريبة على المدخلات في هذه الحالة، وهو ما سوف نتناوله في المطلب التالي.
- إذا كان البائع يتعامل مع أكثر من اختصاص ضريبي يمكن أن يعمل البائع من خلال one stop shop، على أن تلتزم تلك الدولة بتوزيع المتحصلات الضريبية وفقاً للاستهلاك في كل دولة على حدة ويعمل هذا النظام في الاتحاد الأوروبي منذ عام ٢٠٠٣
- نظام تسجيل والتزام مبسط مع تشغيل إجراءات ضريبية سريعة fast-track tax processing، ويقوم ذلك النظام على أساس منح إجراءات سريعة للسلع المتعلقة بالبائع في دولة الاستيراد، ذلك أن التسليم السريع يمثل حافزاً للبائع وميزة له.

ويرفع هذا النظام من كفاءة عملية التحصيل ومن ثم يعطي للحكومة الفرصة لإلغاء حد الإعفاء بالنسبة للسلع الأقل قيمة أو يخفض حد الإعفاء. ولكن يؤخذ عليه خلق عبء إضافي على البائع غير المقيم. ويجب تخفيض هذا العبء من خلال تبسيط إجراءات التحصيل والتسجيل والإقرار الضريبي على أن يكون إلكترونيا بالإضافة إلى ضرورة منح البائع حافز يتمثل في إجراءات الإفراج السريعة fast track processing وخطط الشحن الأكبر bulk shipper schemes وذلك لرفع نسبة الالتزام الضريبي لدى البائع. كما يتطلب تطبيق هذا النظام تغييرات مهمة في النظم وتعديل عملية تشغيل الجمارك والضرائب لتجنب الازدواج أو عدم الخضوع المزدوج غير المقصود.^(١)

نموذج تحصيل الوطاء للضريبة *intermediary collection model*

وفقاً لهذا النظام يتم نقل عبء تحصيل الضريبة على القيمة المضافة من على عاتق البائع غير المقيم إلى وسطاء معينين، ويتطلب تطبيق هذا النظام إعطاء الوسيط القدرة على تحصيل الضريبة على السلع وتوريدها قبل الاستيراد بدلاً من وقت الاستيراد، كما يجب منح الوسيط إجراءات تسجيل والتزام مبسطة بذات القواعد التي تطبق على البائع غير المقيم وفقاً لنموذج تحصيل البائع، ويعتمد تطبيق هذا النموذج على أنواع الوسطاء مثل الناقل والوكلاء التجاريين ومنصة التجارة الإلكترونية والوسطاء الماليين والناقل السريع Express carrier والمشغل البريدي postal operator وفي جميع الأحوال يتعين مراعاة ما يلي:

(١) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – opcit – P.206.

- تدعيم المشغل البريدي باستخدام التحصيل وعملية التحول بالإضافة إلى الإقرارات الإلكترونية وتعميم إقرارات مبسطة للبنود البريدية ويؤدي ذلك كله إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة إلى أقل حد ممكن
- يقوم الوسطاء الماليين، وفقاً لهذا النظام، بتحصيل الضريبة وتخزين البيانات المتعلقة بالصفقة، علاوة على المعلومات المتعلقة بالبائع والمشتري [الاسم والعنوان وتفاصيل الحساب البنكي] والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المؤسسات المالية التقليدية مثل بنوك التجزئة وشركات بطاقات الائتمان ويتطلب الاعتماد على الوسطاء الماليين ضرورة إحداث تغييرات جذرية في نظام تشغيل وجمع المعلومات.
- وفي النهاية يتطلب تطبيق هذه النظم التعاون والتنسيق بين الإدارات الضريبية لرفع كفاءة التحصيل للضريبة وضرورة تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية من حيث حجم الواردات والبيانات الأخرى المتعلقة بالبائع والمشتري.

ويتطلب نجاح تحصيل الضريبة بواسطة الوسطاء ضمان حد أدنى من الالتزام من البائع إلا أنه يؤدي إلى زيادة التكلفة التي يمكن نقلها على المشتري. وعادة ما ينجح هذا النظام بالنسبة للوسطاء الذين لهم وجود مادي في دولة الاستيراد [مثل البريد السريع ومشغل البريد والمنصة الإلكترونية المحلية] ويعد السبب في نجاح ما يكون لديها من البيانات الكافية عن البائع والمشتري بالإضافة إلى بيانات السلعة. إلا أن ذلك لا يمنع من ضرورة تعديل المنصة للنظام لكي تتمكن من تحصيل الضريبة وتوريدها لضمان مستوى مناسب من الكفاءة والفاعلية واليقين.^(٧)

التعاون الدولي في مجال الضريبة على القيمة المضافة في حالة الخدمات والأصول المعنوية المستوردة

على الرغم من أهمية تبسيط نظم التسجيل والالتزام المبسطة في تعزيز قدرة الموردين للخدمات والأصول المعنوية من غير المقيمين على الالتزام بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى العميل، إلا أنه لا بد من تدعيم قدرة وكفاءة السلطات الضريبية من خلال تعزيز التعاون الدولي في بين الإدارات الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة.^(٨)

ويركز التعاون الدولي في مجال الضرائب غير المباشرة على تبادل المعلومات والمساعدة في استرداد الضريبة وتقديم المساعدة الإدارية المتبادلة mutual administrative assistance، وتعد هذه

(٧) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – opcit – P.206.

(٨) يلاحظ أنه اعتباراً من التاسع والعشرين من إبريل ٢٠٠٠ أصبح من الواضح أن محتوى الفقرة الأولى من المادة السادسة والعشرين من النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بشأن تبادل المعلومات عدم تقييد المادة الثانية بشأن الضرائب المغطاة بتبادل المعلومات وفقاً لهذه المادة بخصوص الضريبة على الدخل أو رأس المال فقط، بل تمتد لتشمل تبادل المعلومات لكل أنواع الضرائب بما فيها الضرائب غير المباشرة.

▪ IFA – Exchange of information and cross-border cooperation between Tax Authorities. Volume 98b – Copenhagen congress – 2013.

هي الوسائل الأساسية في إنجاز تحصيل وتوريد الضريبة على الصفقات عابرة الحدود المتعلقة بالخدمات والأصول المعنوية التي تتم من خلال مورد غير مقيم إلى عميل. ويمكن أن يتم في هذه الحالة تبادل المعلومات من خلال التبادل التلقائي للمعلومات spontaneous exchanges of information^٧.

ب/٢ نظم التسجيل المبسطة لغير المقيمين

تدل الجهود المبذولة بواسطة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والمنظمات الدولية الأخرى، علاوة على التجارب الخاصة بالدول في الوقت الحالي على أن فاعلية وكفاءة تحصيل الضريبة في هذه الحالة يعتمد بشكل أساسي على ضمان تحصيل الضريبة على الصفقات عابرة الحدود من الخدمات والأصول المعنوية من خلال تسجيل المورد غير المقيم في الدولة التي يكون لها الاختصاص الضريبي. وقد انتهى دليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالنسبة لضريبة الاستهلاك المتعلقة بالتجارة الإلكترونية بالتوصية بأنه من الضروري أن تطلب الدول المستوردة من البائع أن يسجل نفسه ويحسب الضريبة في الاختصاص الضريبي لدولة الاستهلاك وأشارت إلى ضرورة استخدام نظام تسجيل مبسط وأن يكون حد التسجيل مؤدياً إلى تخفيض تكلفة الالتزام المحتملة^٨ وعلى الرغم من أن هذه النظم تتناول الضريبة على السلع دون حد الإعفاء الجمركي إلا أنها تتناول فعالية نظم التحصيل المقترحة في مجال التجارة الإلكترونية أو الاقتصاد الرقمي بشكل عام، سواء كان في مجال السلع أو في مجال الخدمات والأصول المعنوية^٩ لذلك تمت التوصية بالآتي:

- ضرورة وضع نظام تسجيل والتزام ضريبي مبسط لتسهيل الالتزام للمورد غير المقيم registration and compliance regime عند تنفيذ التحصيل بناء على ضرورة تسجيل المورد غير المقيم registration based collection mechanism
- يجب أن يعمل نظام تسجيل والتزام المورد غير المقيم في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى العميل للخدمات والأصول المعنوية بشكل مستقل وبعيدا عن النظام التقليدي للتسجيل والالتزام العادي، وبدون ذات الحقوق [استرداد الضريبة على المدخلات] أو الالتزامات [على سبيل المثال التقرير الكامل full reporting] كما هو الحال في النظام التقليدي. علاوة على ذلك، يجب أن يجمع هذا النظام بين البساطة وحاجة الإدارة الضريبية لضمان المتحصلات الإيرادية من حيث احتسابها وتوريد الضريبة.

(٧) O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – opcit – P.205.

(٨) لمزيد من التفصيل - انظر

O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy - opcit – P.221 -252.

(٩) لمزيد من التفصيل - انظر

O.E.C.D. / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – Opcit – 2015 – P.182 - 192. -

الملاح الأساسية لنظام التسجيل والالتزام المبسط للموردين غير المقيمين

تتمثل الملاح الأساسية لمساعدة الدول صاحبة الاختصاص في فرض الضريبة في تقييم وتطوير الإطار المتعلق بتحصيل الضريبة على الخدمات والأصول المعنوية التي تتم من مورد غير مقيم إلى عميل B to C ووضع نظام للتسجيل والالتزام بتطبيقه على غير المقيمين. كما يمكن تطبيق ذلك النظام في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي ويشير إلى مبدأ التناسب proportionality principle كدليل موجه لنظام التحصيل المبني على التسجيل للموردين غير المقيمين. كما يعتمد هذا النظام بصفة أساسية على استخدام التكنولوجيا التي يمكن أن تحقق صالح كل من الموردين والإدارة الضريبية وتتكون الملاح الأساسية لهذا النظام من خلال:

- تبسيط إجراءات التسجيل^(١)
- عدم رد الضريبة على المدخلات^(٢)
- إجراءات الإقرار^(٣)
- توريد الضريبة^(٤)
- إمساك الدفاتر^(٥)

(١) لا بد من الاعتماد على إجراءات بسيطة للتسجيل تكون حافزاً للمورد غير المقيم للانخراط والتعاون مع الإدارة الضريبية، ويجب أن تكون المعلومات المطلوبة محدودة بالمعلومات الضرورية ومنها:

- اسم الكيان الاقتصادي بما فيها الاسم التجاري
- اسم الشخص المسؤول عن التعامل مع الإدارات الضريبية
- عنوان التسجيل والعنوان البريدي للكيان الاقتصادي والشخص الذي يمكن الاتصال به
- رقم تليفون الشخص الذي يمكن الاتصال به
- العنوان الإلكتروني للشخص الذي يمكن الإتصال به
- مواقع URL للمورد غير المقيم التي يتم من خلالها ممارسة النشاط في الاختصاص الضريبي
- الرقم التعريفي الضريبي القومي، إذا كان تم منح المورد هذا الرقم في الاختصاص الذي يتم فيه مباشرة النشاط على أن تكون إجراءات التسجيل وتوفير هذه المعلومات إلكترونياً

(٢) من المنطقي للاختصاصات التي لها حق فرض الضريبة أن تقيد نطاق نظام التسجيل والالتزام المبسط لتحصيل الضريبة على القيمة المضافة على التوريدات من كيان اقتصادي إلى عميل عن طريق الموردين غير المقيمين بدون إتاحة منحهم حق رد الضريبة على المدخلات وفقاً للنظام المبسط. إذا كان مطبقاً، على أن ذلك لا يمنع من تطبيق رد الضريبة على المدخلات إذا كان تسجيل غير المقيم وفقاً للنظام التقليدي لإجراءات التسجيل والالتزام ورد الضريبة، كأن يكون له منشأة دائمة مثلاً.

(٣) يجب أن يسمح الاختصاص الضريبي لمورد الخدمات والأصول المعنوية غير المقيم بتقديم إقرار ضريبي مبسط يتضمن بيانات قليلة أقل تفصيلاً من بيانات الإقرار الضريبي في النظام المحلي، وفي هذه الحالة يجب تحقيق التوازن بين حاجة الكيان الاقتصادي إلى التبسيط وبين حاجة الإدارة الضريبية إلى التحقق من استيفاء المسجل لالتزاماته، ويجب أن تقيد هذه البيانات بما يلي:

- رقم التسجيل التعريفي للمورد
- الفترة الضريبية
- العملة، وإذا كان ذو صلة معدل تغيير العملة
- المبلغ الخاضع للضريبة في سعر الضريبة العام
- المبلغ الخاضع للضريبة في سعر الضريبة المخفض إن وجد
- إجمالي قيمة الضريبة المدفوعة

و يجب أن يكون للمورد الاختيار في تقديم الإقرار إلكترونياً حتى يتم تسهيل الالتزام للمورد غير المقيم.

(٤) يجب أن يسمح الاختصاص الضريبي للدولة التي لها حق فرض الضريبة بطرق السداد الإلكتروني التي تسمح للمورد غير المقيم بسداد الضريبة المستحقة وفقاً لنظام السداد الإلكتروني، على أن السداد الإلكتروني لا يؤدي إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي على المورد فقط ولكن أيضاً إلى تخفيض تكلفة الإدارة الضريبية. كما يجب أن تقبل بسداد الضريبة بالعملة الخاصة بشركائها التجاريين.

(٥) يجب أن تتمكن الإدارة الضريبية من ضمان صحة الضرائب التي تم فرضها وحسابها ويجب أن يشجع الاختصاص الضريبي الذي يكون له حق فرض الضريبة نظم إمساك الدفاتر الإلكترونية وخاصة بعد النمو المتزايد في استبدال المستندات الإلكترونية بالمستندات اليدوية. ويجب أن تعتمد هذه النظم على المعلومات الممكنة لدى المورد وهي نوع التوريد وبيانات التوريد والضريبة المدفوعة والمعلومات اللازمة لتحديد مكان الإقامة العادية للمستهلك النهائي

استخدام مؤدي الخدمة لطرف ثالث

يجب أن يتمتع التسجيل في هذه الحالة بالسهولة من خلال منح المورد الحق في تعيين طرف ثالث ليعمل بالنيابة عن المورد في القيام ببعض الإجراءات ويكون ذلك محتملاً مع المشروعات الصغيرة والمتوسطة التي تواجه بالتزامات مع الشركات دولية النشاط

تطبيق محتوى من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي

على الرغم من التوصية بتطبيق نظام التسجيل والالتزام المبسط للموردين في نظام التوريد من كيان اقتصادي إلى عميل للخدمات والأصول المعنوية من غير المقيمين، إلا أن هناك توصية بتطبيق نظام التكلفة العكسي على التوريدات التي تتم من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي على أن يجوز لبعض النظم أن تتجاوز عن تطبيق فكرة التكلفة العكسي في حالة التوريد من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي إذا كان من حق العميل الانتماء الضريبي الكامل لهذه الضريبة على المدخلات.

ثالثاً: المعاملة الضريبية لنشاط الاقتصاد الرقمي في ظل القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦

ينظم القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ أحكام الضريبة على القيمة المضافة الذي يمثل انتقالاً كاملاً للتطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المحلية أو المستوردة عدا الخدمات المعفاة والمنصوص عليها صراحة في جدول الإعفاءات المرافق للقانون. وتركز هذه الورقة على موقف هذا القانون من المعاملة الضريبية للخدمات والأصول المعنوية المستوردة وموقف الشركات غير المقيمة، وبصفة خاصة العاملة في نشاط الاقتصاد الرقمي.

ويقوم القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ على تطبيق مبدأ الوجهة^٦ destination principle، المعمول به على المستوي الدولي، أي منح الحق في فرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للدولة المستوردة

(٥) يجوز أن تتخلى الإدارات الضريبية عن شرط الفواتير بالنسبة للتوريدات التي تتم من كيان اقتصادي إلى عميل والتي تتم وفقاً لنظم التسجيل والالتزام المبسط وذلك في ضوء أن العميل في هذه الحالة ليس في حاجة إلى خصم الضريبة على المدخلات المدفوعة على هذه التوريدات. وإذا كانت الفواتير ضرورية، فيجب أن تسمح بإصدار الفواتير وفقاً لتعليمات الاختصاص الضريبي للدولة التي يوجد بها المورد أو قبول التوثيق التجاري commercial documentation الذي يصدر لأغراض أخرى غير أغراض الضريبة على القيمة المضافة.

(٦) نظراً للصعوبات التي تتعلق بتطبيق مبدأ الوجهة على الخدمات في التجارة الدولية، يوجد أسلوبان في تطبيق مبدأ الوجهة على الخدمات هما:
الأسلوب الأول: منح التخصيص الضريبي للدولة التي يوجد بها العميل

وفقاً لهذا الأسلوب يمنح الإختصاص بفرض الضريبة للدولة التي يقيم فيها العميل [established or located]، فإذا كان العميل يقيم في إختصاص ضريبي آخر عن الإختصاص الضريبي للمورد، يكون توريد الخدمة أو الأصول المعنوية خالياً من الضريبة أو بسعر صفر في الإختصاص الضريبي لدولة المورد، على أن يكون خاضعاً للضريبة في الإختصاص الضريبي لدولة العميل. وعملياً إذا كان العميل كياناً اقتصادياً مسجلاً، في هذه الحالة تطبق عادة في تحصيل الضريبة آلية التكلفة العكسي reverse charge والتي يتم بمقتضاها نقل الالتزام بتحصيل الضريبة من المورد إلى العميل. كما يكون لهذا العميل إذا كان كياناً اقتصادياً الحق في الحصول على إنتمان ضريبي بهذه القيمة ضمن المدخلات المتعلقة بهذه السلعة، وهذا هو الأسلوب الغالب والذي أخذ به القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

مع فرض الضريبة على الصادرات بسعر صفر حتي يكون للمكلف الحق في خصم الضريبة على المدخلات المرتبطة بالسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة في الدولة التي يزاول نشاطه بها.

ولا يثير تطبيق مبدأ الوجهة بالنسبة للسلع أية مشكلة باعتبار أن هذه الضريبة يتم تحصيلها بواسطة مصلحة الجمارك وهي الجهة التي يتعين أن تمر عليها السلعة المستوردة، سواء كان الاستيراد بواسطة كيان اقتصادي أو عميل آخر يكون مقر إقامته المعتادة جمهورية مصر العربية، لذلك سيركز هذا الفصل على الخدمات والأصول المعنوية المستوردة.

وبعد التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المحلية والمستوردة أُستحدث القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ مبدأ التكاليف العكسي Reverse charge. وتقوم فكرة التكاليف العكسي على نقل العبء في تحصيل الضريبة من مورد الخدمة غير المقيم إلى المستفيد من هذه الخدمة، سواء كان مسجلاً أم غير مسجلاً ليتولي حساب الضريبة على الخدمات المستوردة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب.

• تطبيق فكرة التكاليف العكسي والتزامات الشخص غير المقيم الذي يقوم بتوريد خدمات أو سلع في القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦

تناولت المادتان (١٧) و(٣٢) من القانون أهم الأحكام المتعلقة بتطبيق فكرة التكاليف العكسي والالتزامات المتعلقة بكل من مؤدي الخدمة غير المقيم والمستفيد من الخدمة. فقد نصت المادة (١٧) من القانون على أنه "يجب على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر، أن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسؤولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون، بما في ذلك التسجيل و سداد الضريبة والضريبة الإضافية وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون.

ويجب على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم قد قام بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المصلحة دون إدخال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم."

الأسلوب الثاني: منح التخصيص الضريبي للدولة التي يوجد بها المورد

ووفقاً لهذا الأسلوب يخضع للضريبة على القيمة المضافة توريد الخدمات أو الأصول المعنوية في الاختصاص الضريبي للدولة التي يقيم فيها المورد [located or established] حتى لو كانت الخدمة موداة في الخارج أو تم توريدها من عملاء أجانب. ويكون للعملاء المستفيدين من الخدمة الذين يقومون بنشاط خاضع للضريبة أن يقوموا باسترداد الضريبة المدفوعة في الاختصاص الضريبي لدولة المورد عن المدخلات من الخدمات والأصول المعنوية.

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي:

- إلزام كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، وليس له منشأة دائمة في مصر، بأن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسؤولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن هذا الالتزام يرتبط ببيع الشخص غير المقيم لسلعة أو أداء خدمة داخل جمهورية مصر العربية.^(٧)
- في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بتعيين ممثل أو وكيل عنه يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المصلحة.
- عدم الإخلال بحق المقيم، الذي يتعامل مع شخص غير مقيم لم يعين ممثلاً له أو وكيل عنه، في الرجوع على الشخص غير المقيم.^(٧)
- أن يكون ممثل الشخص غير المقيم أو الوكيل عنه مقيماً في جمهورية مصر العربية.^(٧) وهنا يثور التساؤل ماذا لو أراد الشخص غير المقيم أن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه غير مقيم كما هو الحال مثلاً في الشخص المسؤول عن الشحن أو البريد وفقاً لما سوف نبيئه فيما بعد.

ويلاحظ أيضاً أنه وفقاً لحكم المادة (١٧) من القانون يحدد الشخص غير المقيم ممثلاً له أو وكيلاً عنه. ويكون هذا الشخص مسؤولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في القانون، شأنه في ذلك شأن المسجل المقيم، وأهمها:

- الالتزام بإجراءات التسجيل
- الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها في المواعيد المنصوص عليها في القانون
- الالتزام بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة متضمنة كافة البيانات التي يحددها القانون واللائحة التنفيذية على الرغم من أن الشخص غير المقيم ليس له الحق في هذه الحالة في خصم الضريبة على المدخلات مثلاً في جمهورية مصر العربية. وليس هناك

(٧) وهنا يثور التساؤل، كيف يتم تنفيذ ذلك على السلع إذا كانت الشحنة تأتي عن طريق الجمارك التي تتولى بدورها تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، وخاصة أنه لا يوجد حد للإعفاء من الجمارك، باستثناء السلع التي تكون بصحبة راكب، وفقاً للقانون (٦٦) لسنة ١٩٨٦، فكيف يتسنى تطبيق ذلك.

(٨) كان حق المقيم في الرجوع على الشخص غير المقيم بالضريبة غريباً ومناسباً أن المسجل بحسب الأصل يقوم بخدمة للسلطات الضريبية في تسهيل تحميل العبء الضريبي على المستهلك النهائي، علاوة على أنه لا يوجد سيادة يمكن أن تباشرها السلطة الضريبية على غير المقيم، لذلك لا يمكن اعتبار الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو أداء خدمة عبر الإنترنت متهرباً وفقاً لنصوص القانون ذاته. علاوة على ذلك، فإن حق المقيم في الرجوع على غير المقيم يخالف الأعراف القانونية وطبيعة الضريبة التي يتحملها في الأصل المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، حتى ولو كان التعامل مع كيان اقتصادي في جمهورية مصر العربية، فكيف يمكن أن يطالب المستفيد من الخدمة وهو المحتمل وفقاً لنصوص القانون بتلك الضريبة من مورد هذه الخدمة الذي ينحصر دوره في تسهيل تحميل الضريبة على المستهلك النهائي!

(٩) تنص المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ على أنه "في تطبيق حكم المادتين رقمي (١٧) و(٣٢) من القانون يشترط أن يكون تعيين الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم وغير المسجل بالمصلحة بموجب توكيل رسمي أو عرفي مصدق عليه لدى السفارة المصرية في الدولة التي يقيم بها الموكل وأن يكون الوكيل أو الممثل مقيماً في مصر ومسجلاً لدى المصلحة أو لديه بطاقة ضريبية."

حاجة إلى كل المعلومات الواردة في الفاتورة الضريبية وفقاً للقانون، وإنما يكون له الحق في خصم الضريبة على المدخلات في دولته أي دولة المورد.

- يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية أو إلكترونية يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية بما فيها البيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها.
- الالتزام بتقديم إقرار شهري عن الضريبة وضريبة الجداول على النموذج المعد خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية.

كذلك نصت المادة (٣٢) من القانون على أنه "إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه. وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت.

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها."

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي:

- إذا كانت تأدية الخدمة غير لازمة لنشاط المسجل أو كانت لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أي جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه. ويعكس ذلك فكرة التكليف العكسي في التزام تلك الجهات في حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب وفقاً للقواعد وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- إذا كانت تأدية الخدمة لمسجل و لازمة لمزاولة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمات في ذات الوقت، بمعنى عدم التزامه بتوريدها إلى مصلحة الضرائب، على أن يتم تسويتها ضمن الإقرارات الضريبية التي يلتزم المسجل بتقديمها.

تحديد الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات والأصول المعنوية

نصت المادة (٥) من القانون على أن "تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أيًا كانت الوسيلة التي تؤدي بها. كما أضاف البند (٤) من المادة (٧) من

اللائحة التنفيذية أن "تستحق الضريبة على الخدمات المستوردة" ^٥ "بتحقق واقعة الاستفادة من الخدمة في مصر سواء أديت بمعرفة الشخص غير المقيم في مصر أو عن طريق مندوب عنه أو من خلال الوسائل الإلكترونية أو غيرها من الوسائل".

ويلاحظ على هذه النصوص ما يلي:

- أنها جعلت العبرة في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أي أن العبرة في أن يكون المستفيد من الخدمة، سواء كان شخصاً اعتبارياً أو طبيعياً في جمهورية مصر العربية.
- أنها جاءت خالية من التمييز بين نوعي الخدمة المشار إليهما في دليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وهي الخدمات التي تؤدي وتستهلك في ذات وقت أداء الخدمة وبين الخدمات الموجهة عن بعد. ذلك أن تأدية الخدمة جاء مطلقاً دون أن يتضمن التمييز بين الخدمات وفقاً لما هو وارد في الدليل المشار إليه.
- لم تحدد هذه المادة موقف الأصول أو الخدمات متعددة الاستخدام أو التي يتم تداولها بين منشآت متعددة في دول مختلفة.
- أنها جعلت التكاليف العكسي على المستفيد من الخدمة، سواء أكان كياناً اقتصادياً أو عميلاً، أي على المشتري حتى ولو لم يكن كياناً اقتصادياً.

تعريف الخدمات المستوردة

تضمنت اللائحة التنفيذية في المادة (١) منها تعريفاً للخدمة المستوردة بأنها "الخدمة المقدمة من شخص في الخارج إلى متلقيها في مصر سواء تم تقديمها من شخص غير مقيم بمصر وليس لديه منشأة دائمة بها أو مقيم في مصر ولكنه يقدمها من خارجها".^٥

والواضح أن هذا التعريف قد جاء قاصراً عن تغطية الحالات المختلفة لتأدية الخدمات، وفقاً للمعايير الواردة في دليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي مما فتح باب الاجتهاد والسلطة التقديرية على مصراعياها، مما قد يؤثر على نسبة الالتزام الضريبي الطوعي، وبصفة خاصة فيما يتعلق بالشخص

(٥) تم تعريف الخدمة المستوردة في المادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنها "الخدمة المقدمة من شخص في الخارج إلى متلقيها في مصر سواء تم تقديمها من شخص غير مقيم في مصر وليس له منشأة دائمة بها، أو مقيم في مصر ولكنه يقدمها من خارجها".

(٦) يميز دليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بين مبدئين هما:

- مكان الأداء المادي للخدمة هو المعيار الملزم لتحديد مكان فرض الضريبة على الخدمات التي تؤدي على الفور في المكان الذي يوجد فيه مؤدي الخدمة والمستهلك النهائي، وعادة ما يشمل ذلك الخدمات والأصول المعنوية التي يسهل التعرف بسهولة على استهلاكها في المكان الذي يوجد فيه المستهلك ومؤدي الخدمة عند الأداء المادي للخدمة. ومن أمثلة هذه الخدمات [تصنيف الشعر والمساج والعلاج الطبيعي] وأماكن الإقامة والمطاعم وخدمات الطعام catering service ودخول السينما والأداء المسرحي والإشتراك في المعارض التجارية والمتاحف والمعارض والجراجات وحضور المنافسات الرياضية. وتكون القاعدة في هذه الحالة أن يكون الاختصاص الضريبي في الدولة التي يوجد فيها المستهلك النهائي للخدمة.
- محل إقامة المستهلك النهائي، أي الدولة التي يقيم فيها أو المكان الذي يتم فيها استهلاك الأصل المعنوي أو الخدمة الموجهة عن بعد. وعادة ما يتم استهلاك تلك التوريدات من السلع والخدمات في وقت آخر بخلاف وقت أداء الخدمة.

غير المقيم وفقاً لما نبينه فيما بعد، كما قد يؤدي ذلك إلى الخضوع المزدوج للضريبة في الحالات التي يلتزم فيها المسجل الذي قام بسداد الضريبة على القيمة المضافة في الخارج مع رغبة الإدارة الضريبية في مصر بتحميله للضريبة بدعوى أن الاختصاص الضريبي لجمهورية مصر العربية.^٥

الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها

تنص المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ على أنه "في تطبيق أحكام المادة (٣٢) من القانون، يلتزم المستفيد من الخدمة المستوردة من غير المقيم وغير المسجل وليس له ممثل ضريبي في مصر أو وكيل عنه في مصر بحساب الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة، أو التي يقع بها محل إقامته المعتاد، بحسب الأحوال، على النموذج رقم (١١١) ض ق م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة.

ويطبق حكم الفقرة الثانية من المادة (٣٢) من القانون على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم، أو المركز الرئيسي في الخارج، إلى المنشآت التابعة لها أو إلى فروعها، وتكون للفروع والمنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليفها مقابل استفادتها منها."

ويتضح من هذه المادة ما يلي:

- أن العبرة في الخدمات والأصول المعنوية المستوردة من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي هو مكان العميل، أي مكان نشاط الكيان الاقتصادي، دون التمييز بين الأشكال المختلفة لتأدية الخدمات. وفي هذه الحالة، يتم حساب وتوريد الضريبة إلى مأمورية ضرائب القيمة المضافة المختصة التي يقع في دائرتها العميل أو الكيان الاقتصادي
- أن العبرة في الخدمات والأصول المعنوية المستوردة من كيان اقتصادي إلى عميل بمحل إقامته المعتاد في مصر، ويعني ذلك التزام أي مستفيد من الأشخاص الطبيعيين [الذين لا يزالون نشاطاً اقتصادياً] من الخدمات أو الأصول المعنوية المستوردة بحساب الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة التي يقع فيها محل إقامته المعتاد.

(أ) تضمن مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في مرحلته الأولى نصاً في الفقرة الثانية من المادة (٧) من مشروع القانون بشأن تعريف الخدمات المستوردة تنص على أنه "إذا قام شخص غير مقيم بتأدية الخدمات الاتية إلى شخص مقيم غير مسجل تعتبر كأنها حصلت في مصر وهي: (ت)الخدمات التي يتم تأديتها فعلياً في مصر من قبل شخص موجود في مصر بتاريخ تأدية الخدمة (ث)الخدمات المرتبطة مباشرة بملكات غير منقولة موجودة في مصر (ج) خدمات البث الإذاعي أو التلفزيوني (ح) الخدمات الإلكترونية (خ) خدمات تتألف من تطوير أو منح أو التفرغ أو التنازل عن حقوق التأليف، أو براءات الاختراع، أو التراخيص، أو العلامات التجارية، أو أي حق مماثل للاستخدام في مصر"

- أنه فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها الشركة الأم من المركز الرئيسي في الخارج إلى المنشآت التابعة أو إلى فروعها، يتعين التمييز بين نوعين من هذه الخدمات:

- الخدمات المقدمة التي تعكس تكلفة مباشرة على المنشآت التابعة أو الفروع، ففي هذه الحالة يتعين خضوعها للضريبة وفقاً لأحكام القانون.
- الخدمات المقدمة التي تعكس تكلفة غير مباشرة، كما هو الحال في نصيب الفرع في مصروفات المركز الرئيسي، فإنها وفقاً لما استقر عليه العمل في الفقه الضريبي الدولي هي تكلفة حكومية أو افتراضية وليست فعلية، وبالتالي فإن الأصل أنه لا مجال لخضوعها للضريبة على الدخل أو القيمة المضافة^(١).

ويتضح من ذلك أن المعاملة الضريبية لخضوع الخدمات والأصول المعنوية المستوردة للضريبة على القيمة المضافة جاءت قاصرة عن استيفاء المعايير الدولية التي تنظم خضوع الخدمات أو الأصول المعنوية المستوردة، سواء فيما يتعلق بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة على أنواع الخدمات المختلفة وفقاً للوارد بدليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

علاوة على ذلك، عدم وجود نظام خاص مبسط لالتزامات الشخص غير المقيم الذي يرغب في تعيين ممثل له أو وكيل يخفف عنه عبء الالتزام الضريبي ويكون حافزاً له على الالتزام الطوعي كما هو الحال مثلاً في صورة مواعيد خاصة لتقديم إقراراته والسماح له بالتوريد أو السداد الإلكتروني. وأيضاً حجم البيانات الواردة في الفاتورة والتي قد تخالف بالتأكيد الفواتير المطلوبة في دولته. علاوة على ذلك، عدم الحاجة إلى كل البيانات الواردة في نموذج الفاتورة المشار إليها في اللائحة التنفيذية لعدم أحقيته في خصم الضريبة على المدخلات التي يتحملها في دولة المورد من الضريبة المستحقة لدولة المورد.

(١) لمزيد من التفصيل - انظر
- للباحث - اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقاً لأحدث النماذج الدولية بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ونموذج الأمم المتحدة - مرجع سابق - ص ٥٦٨.

رابعاً: التوصيات في مجال الضريبة على القيمة المضافة

من التحديات التي تناولتها اللجنة المعنية في تقريرها عام ٢٠١٤ في مجال الاقتصاد الرقمي هو كيفية تحصيل الضريبة على المبيعات على السلع والخدمات التي تكون دون حدود الإعفاء الجمركي في العديد من الدول، مما يؤدي إلى فقدان حصيلة كبيرة مع تشويهاها للمنافسة بالنسبة لتجار التجزئة داخل الدولة ذاتها بالإضافة إلى أنها تمثل تجنباً في مجال الضريبة على القيمة المضافة. مع مراعاة أن ذلك يمثل تحدياً، سواء تعلق الأمر بالسلع أو الخدمات أو الأصول المعنوية. ونرى في هذا الشأن:

- ضرورة إعادة النظر في تحديد الاختصاص الضريبي في حالة الخدمات والأصول المعنوية المستوردة وفقاً لما هو سابق الإشارة إليه في دليل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حتى يمكن رفع نسبة الالتزام الضريبي لدى المسجلين، حتى ولو كانوا من المسجلين المقيمين.^٥
- ضرورة استبدال نموذج تحصيل البائع collection vendor system بنموذج تحصيل المشتري purchaser collection system المعمول به في القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، مع أهمية وضع نظم مبسطة لإجراءات التسجيل والتحصيل والتوريدات والإقرارات الضريبية ورد الضريبة بالنسبة لغير المقيمين الذين يعملون في نطاق الاقتصاد الرقمي في ضوء ما انتهى إليه جهود المؤسسات الدولية.
- ضرورة التعاون الدولي مع السلطات الضريبية الأخرى ذات الصلة بالنشاط الرقمي في مجال تبادل المعلومات في مجال الضرائب غير المباشرة، مع مراعاة أهمية هذا الموضوع أيضاً بالنسبة للضريبة على الدخل، مع مراعاة أن العديد من الاتفاقيات التي أبرمتها جمهورية مصر العربية مع الدول الأخرى بشأن تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل أو رأس المال تتضمن، وبصفة خاصة بعد عام ٢٠٠٠، المادة السادسة والعشرين بشأن تبادل المعلومات بشأن الضرائب غير المباشرة، لذلك أن الأوان أن يتم التعاون المشترك بين كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل في تدعيم الإدارة القائمة في تطبيق ذلك.

(٥) تضمن مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في مرحلته الأولى نصاً في الفقرة الثانية من المادة (٧) من مشروع القانون بشأن تعريف الخدمات المستوردة تنص على أنه "إذا قام شخص غير مقيم بتأدية الخدمات الآتية إلى شخص مقيم غير مسجل تعتبر كأنها حصلت في مصر وهي:

1. الخدمات التي يتم تأديتها فعلياً في مصر من قبل شخص موجود في مصر بتاريخ تأدية الخدمة
2. الخدمات المرتبطة مباشرة بممتلكات غير منقولة موجودة في مصر
3. خدمات البث الإذاعي أو التلفزيوني
4. الخدمات الإلكترونية
5. خدمات تتألف من تطوير أو منح أو النقرغ أو التنازل عن حقوق التأليف أو براءات الاختراع أو التراخيص أو العلامات التجارية أو أي حق مماثل للاستخدام في مصر"

الملحق

نظراً لأهمية الموضوع ولتضمنه العديد من المصطلحات والتعابير الجديدة على القارئ وبصفة خاصة القارئ غير المتخصص، لذلك نود أن نعرض في بداية الورقة المعاني المتعلقة ببعض المصطلحات للتيسير على القارئ ولتحقق المنفعة من هذه الورقة وفقاً لما يلي:

- مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح base erosion and profit shifting: تم تنفيذ هذا المشروع بعد الأزمة المالية العالمية بالتعاون بين منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ومجموعة العشرين بهدف مواجهة الممارسات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات لتجنب الضريبة عن طريق تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة أو نقل الأرباح من الدول ذات سعر الضريبة العالي إلى الدولة ذات العبء الضريبي المنخفض باستخدام أسعار غير محايدة. ويتكون هذا المشروع من خمسة عشر إجراء من بينها الإجراء الأول ويتناول التحديات الضريبية في مجال الاقتصاد الرقمي والخامس عشر ويتناول الوثيقة متعددة الأطراف وهما مضمون هذه الورقة.
- أنشطة الاقتصاد الرقمي digital economy activities: الشبكة العالمية للأنشطة الاقتصادية والمعاملات التجارية أو المهنية التي يتم تنفيذها من خلال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات عبر الإنترنت.
- مبدأ التمييز الشخصي: بمقتضاه يتم التمييز بين أحكام فرض الضريبة وفقاً لطبيعة الشخص الخاضع للضريبة، لذلك يكون التقسيم الرئيسي لهيكل الضريبة هو الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مع التمييز في المعاملة الضريبية بين الشخص المقيم وغير المقيم.
- فرض الضريبة على أساس الإقامة residence based taxation: يعني أحقية دولة الإقامة في فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه الشخص المقيم، طبيعياً أم اعتبارياً، وفقاً لمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد بينما يكون حق فرض الضريبة على الدخل الذي يحققه غير المقيم فقط على أساس الدخل الذي يكون مصدره إقليم الدولة.^(١)

(١) وفقاً للقانون الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يخضع المقيمون من أصحاب المرتبات والأجور أو إيرادات الثروة العقارية وفقاً لهذا المعيار.

- فرض الضريبة على أساس مصدر الدخل source based taxation: يعني تخصيص حق فرض الضريبة على الدخل التي يكون مصدرها إقليم الدولة بصرف النظر عن مقر إقامة الممول ويكون ذلك إذا أرادت الدولة أن تفرض الضريبة على المقيمين وفقا لهذا الأساس^(١).
- مبدأ الوجهة destination principle: يطبق في حالة الضريبة على القيمة المضافة ويقوم على أساس منح الدولة المستوردة حق فرض الضريبة على القيمة المضافة، مع التزام الدولة المصدرة بفرض الضريبة بسعر صفر مما يؤدي إلى تحرير السلعة من الضريبة في الدولة المصدرة لدعم المنافسة الدولية.
- مبدأ الائتمان الضريبي العادي ordinary tax credit: يقوم مبدأ الائتمان الضريبي على أنه لتجنب الازدواج الضريبي الدولي الناتج عن خضوع الدخل التي يحققها المستثمر المصري في الخارج للضريبة في جمهورية مصر العربية مرة ثانية، أن يتم خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة على الدخل المحقق في الخارج من الضريبة الوطنية المستحقة على إجمالي الدخل المحقق في مصر [بما فيه الدخل المحقق في الخارج] بشرط ألا يزيد خصم الضريبة الأجنبية عن نصيب الدخل الأجنبية من الضريبة الوطنية المحسوبة.
- الدخل الإيجابية active income: هي الدخل التي يتطلب تحقيقها أداء عمل أو مزاولة نشاط، كما هو الحال في إيرادات المرتبات وما في حكمها أو النشاط التجاري والصناعي أو إيرادات المهن الحرة وغير التجارية، وعادة يتم فرض الضريبة عليها بعد خصم التكاليف واجبة الخصم أو الإعفاءات كما في حالة المرتبات.
- الدخل السلبي passive income: هي الدخل التي لا تتطلب أي جهد أو أداء عمل لتحقيقها، كما هو الحال في توزيعات الأرباح أو العوائد أو الإتاوات أو إيرادات الثروة العقارية، وعادة ما تخضع هذه الدخل للضريبة على أساس إجمالي الإيراد مع استثناء إيرادات الثروة العقارية. مع مراعاة أن الدخل السلبية تتحول إلى دخل إيجابي إذا ما ارتبطت بنشاط، كما هو الحال في عوائد الودائع أو القروض التي تحصل عليها المؤسسات المصرفية.

(١) وفقا للقانون الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يخضع المقيمون من أصحاب النشاط التجاري والصناعي والمهني والأشخاص الاعتباريون وفقا لمعيار عالمية الدخل أو الإيراد.

- الأصول المعنوية intangible assets or property: هي الأصول غير المادية التي لها قيمة اقتصادية أو الأصول غير النقدية التي ليس لها جوهر مادي non-monetary asset without physical substance في مجال البنوك.
- الخدمات المعنوية intangible services: عادة ما يتم استخدام هذا المصطلح للدلالة على الخدمات مثل المحاسبة والاتصالات والإعلان التي يتم اعتبارها مؤداة في المكان الذي يوجد فيه العميل والتي يطبق عليها قاعدة التكلفة العكسي في مجال الضريبة على القيمة المضافة.
- عدم الخضوع المزدوج double non-taxation: يعني ذلك عدم خضوع الدخل للضريبة على الدخل في دولتي الإقامة والمصدر معاً بينما يعني في الضريبة على القيمة المضافة عدم خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة في كل من الدولة المصدرة والدولة المستوردة.
- من كيان اقتصادي إلى كيان اقتصادي B to B: تعني أن يتم تداول السلعة أو الخدمة بين كيانات تقوم بمزاولة نشاط اقتصادي تجاري أو مهني، سواء في حالة الصفقات عابرة الحدود بين دولتين أو داخل الدولة الواحدة.
- من كيان اقتصادي إلى عميل B to C: تعني أن يتم تداول السلعة أو الخدمة بين كيان اقتصادي هو المورد وبين عميل لايزاول نشاطا اقتصاديا يكون هو عادة المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة.
- المقر أو الوجود الدائم للنشاط permanent business presence: أي مقر ثابت أو دائم للعمل يتم فيه مزاولة النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني يتم من خلاله توريد أو تلقي السلع أو الخدمات كما هو الحال بالنسبة للفروع.
- محل الإقامة المعتاد consumer's usual residence: يكون للشخص الطبيعي الذي لا يتوافر له مقر نشاط أو وجود تجاري دائم.
- مكان الأداء المادي place of physical performance: يستخدم هذا المصطلح في الضريبة على القيمة المضافة للتعبير عن الخدمات التي يتم أداؤها في حضور مؤدي الخدمة والعميل وتستهلك في ذات الوقت كما هو الحال في الخدمات الفندقية أو المطاعم
- قاعدة المكان الفعلي للمستهلك the actual location of the consumer في وقت التوريد كوكيل لمكان الاستهلاك: تستخدم هذه القاعدة بالنسبة للخدمات التي تؤدي عن بعد كما هو الحال في خدمات الإنترنت أو كابينة التليفون.

- مبدأ التكاليف العكسي reverse charge: يقوم مبدأ التكاليف العكسي على نقل العبء في حساب الضريبة وتحصيلها من مورد الخدمة غير المقيم إلى المستفيد من هذه الخدمة، سواء كان مسجلاً أم غير مسجل ليتولى حساب الضريبة على الخدمات المستوردة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب مع مراعاة أحقية المسجل الذي يزاوّل نشاطاً من خصم هذه الضريبة ضمن المدخلات.
- المكلف: يستخدم هذا المصطلح في الضريبة على القيمة المضافة للتعبير عن المسجل وهو الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة ويكون مزاولاً لنشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو مستورداً.
- الوثيقة أو الاتفاقية متعددة الأطراف: هي الوثيقة التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالتعاون مع مجموعة العشرين وفقاً للإجراء الخامس عشر من مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، وتم فتح باب التوقيع عليها في نهاية عام ٢٠١٦ وقامت جمهورية مصر العربية بالتوقيع عليها في ٢٠١٧/٦/٧ وتتضمن تعديل بعض أحكام الاتفاقيات التي أبرمتها جمهورية مصر العربية بهدف مكافحة الممارسات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات بهدف مكافحة التجنب الدولي للضريبة.
- الاتفاقية الضريبية المغطاة: مصطلح يعبر عن الاتفاقيات الضريبية التي اختارتها الدول عند توقيعها على الوثيقة متعددة الأطراف من بين اتفاقياتها التي أبرمتها لكي يتم تعديلها بموجب الوثيقة أو الاتفاقية الضريبية المغطاة بعد القيام بإجراءات التصديق عليها.
- كيان سياسي متعاقد: تم ترجمة مصطلح contracting jurisdiction بكيان سياسي متعاقد لأن هذا المصطلح وفقاً للاتفاقية يشمل الدولة الطرف في المعاهدة State التي يكون لها الحق في إبرام الاتفاقية بذاتها أو is non-State Jurisdiction أي كيان غير حكومي يكون طرفاً آخر مسئول عن علاقاته الدولية ويكون طرفاً في المعاهدة في ذات الوقت، وحيث إن كل منهما يشكل كياناً سياسياً مستقلاً، لذلك تمت الترجمة إلى كيان سياسي للتعبير عن أي منهما.
- القائمة السلبية للمنشأة الدائمة: يقصد بها الفقرة الرابعة من المادة الخامسة من النماذج الدولية بشأن الأماكن التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة وفقاً للنماذج الدولية وهي التخزين والعرض والتسليم للسلع مما لا يمكن فرض الضريبة عليها وهذه الأماكن هي التي تستخدمها الشركات العاملة في مجال الاقتصاد الرقمي للتجنب الضريبي الدولي.
- التجنب الصوري لحالة المنشأة الدائمة artificial anti-avoidance of permanent establishment: تعكس الإجراء السابع من تآكل الوعاء وتحويل الأرباح الذي تناول استخدام

الشركات دولية النشاط مفهوم القائمة السلبية والوكيل التابع والوكيل المستقل الوارد في المادة
الخامسة بشأن المنشأة الدائمة للتجنب الصوري لفكرة المنشأة الدائمة.

قائمة المراجع العربية

▪ د. مصطفى محمود عبد القادر على

- اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية – دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ونموذج الأمم المتحدة – بدون دار نشر – ٢٠١٢ .
- المعاملة الضريبية لأرباح النشاط التجاري والصناعي في التشريع الضريبي المصري بالتطبيق على معايير المحاسبة المصرية واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي – بدون دار نشر – ٢٠١٦ .

Ben Terra – Julie Kajus – European VAT Directives – Volume 1 – 2013.

Deloitte LLP is the United Kingdom affiliate of Deloitte NWE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL and Deloitte NWE LLP do not provide services to clients. Please see <http://www.deloitte.com/about> to learn more about our global network of member firms.

<https://www.fi.de/fileadmin/chapter-2016/2016-B3-En-B3-Business-models-of-the-digital-economy>.

IFA – Exchange of information and cross-border cooperation between Tax Authorities. Volume 98b – Copenhagen congress – 2013.

Klaus Vogel: Klaus Vogel On Double Tax convention – Kluwer Law international – London- The Hague – Boston.

Multilateral Convention to implement Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting – 2015.

OECD. Model tax convention on income and on capital – condensed version – 2010.

———. Commentary. Model Tax convention on income and on capital – condensed version – 2014.

———. Explanatory statement to multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base erosion and profit shifting – 2015.

OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting project – addressing the tax challenges of the digital economy – Action (1) – Final Report – 2015.

———. Base Erosion and Profit Shifting project – opcit - Chapter 4 -The digital economy, new business models and key features – 2015.

U.N. Model double taxation convention between developed and developing country -2011.