

**”المشاكل الضريبية للإعلان الرقمي في مصر**

**مقارنة ببعض النظم الضريبية الاجنبية”**

**بحث مقدم الى**

**المؤتمر العلمي الرابع بكلية الحقوق – جامعة طنطا**

**بعنوان ”القانون والاعلام”**

**٢٣ – ٢٤ ابريل ٢٠١٧**

**مقدم من**

**د / ياسر عوض عبد الرسول**

**استاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد**

**وكيل المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي برأس البر**

## ملخص الدراسة

أصبح الاهتمام المتصاعد بتطبيق الضرائب على الإعلانات الرقمية والتجارة الإلكترونية يمثل مكانة بارزة على المستوى العالمي، ولذا فقد حظي هذا الموضوع باهتمام رجال الضرائب في مصر كدولة عضو في منظمة التجارة العالمية، كما حظي باهتمام كل المعنيين بالضرائب في مصر، حتى لا يضيع حق الدولة في الضريبة المستحقة على الأرباح المتحققة من إبرام تلك الصفقات والإعلانات المتداولة عبر مواقع التواصل الاجتماعي وغيرها من مواقع الانترنت.

وقد رصدت الدراسة أهم الصعوبات التي تواجه قيام الادارة الضريبية في مصر بتطبيق الضرائب على الاعلانات الرقمية على مواقع التواصل الاجتماعي، كعدم خضوع المقرات الرئيسية لمواقع التواصل الاجتماعي للقانون الضريبي المصري لوجودها في دول اخرى ، وكذا الوجود الافتراضي للإعلانات الرقمية ، وقصور التشريع الضريبي ، رغم نجاح دول اخرى في تطبيق الضرائب على الاعلانات الرقمية كإنجلترا وفرنسا.

وأكدت الدراسة على صعوبة مراقبة مأموريات الضرائب ووزارة المالية لشركات الدعاية والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر مواقع التواصل الاجتماعي، وتطور آليات المراقبة والتحصيل كي تتحصل على ضرائب من خلال هذه الإعلانات.

كما أكدت على أن فرض ضرائب على الإعلانات الرقمية، يتطلب أولاً إحصاء كامل لعدد المنتجات والسلع التي يتم نشرها عبر هذه المواقع، والتأكد عما إذا كانت هذه المنتجات يتم إنتاجها داخل مصر، وهل شركات الإعلان التي تعلن على الانترنت تتواجد بمصر من عدمه؟.

## **Summary**

**The interest in the application of taxes on digital advertising and E-commerce has become a prominent place on the global level, and has therefore attracted the attention of tax officers in Egypt as a member state of the World Trade Organization, and has attracted the attention of all those concerned with taxes in Egypt, so as not to lose the right of the state in the tax Due on the profits generated from the conclusion of such transactions and advertisements circulating through social networking sites and other Internet sites.**

**The study identified the most important difficulties facing the tax administration in Egypt to apply taxes on digital advertising on social networking sites, such as the lack of subordination of the headquarters of the social networking sites of the Egyptian tax law to their presence in other countries, as well as the virtual presence of digital advertising and the lack of tax legislation. In the application of taxes on digital advertising such as England and France.**

**The study stressed the difficulty of monitoring the tax authorities and the Ministry of Finance for advertising companies that publish their advertisements through social networking sites, and the development of monitoring and collection mechanisms to obtain taxes through these advertisements. She also stressed that the imposition of taxes on digital advertising, first requires a complete enumeration of the number of products and goods that are published through these sites, and to ascertain whether these products are produced in Egypt, and whether advertising companies that advertise online exist in Egypt or not?.**

تعد التجارة الإلكترونية **Electronic Commerce** أو الرقمية ظاهرة اقتصادية تضم عمليات البيع والشراء والتفاوض وعقد الصفقات وتوزيع السلع والخدمات، وما يتطلبه ذلك من اعلانات الكترونية، مما جعلها نشاطاً تجارياً إلكترونياً كاملاً يتم وينفذ من خلال شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) ، إلا أن تنفيذ هذا النشاط التجاري الإلكتروني يتم من خلال مسار إلكتروني غير مرئي ، وبالتالي تصبح شبكة المعلومات الدولية هي الوسيط الوحيد لتنفيذ تلك التجارة الإلكترونية .

وقد فرض الإعلان الإلكتروني واقعاً إعلامياً جديداً بكل المقاييس، حيث انتقل بالإعلام إلى مستوى السيادة المطلقة من حيث الانتشار، واختراق كافة الحواجز المكانية والزمنية والتنوع اللامتناهي في الرسائل الإعلامية والمحتوى الإعلامي، لما يملكه من قدرات ومقومات الوصول والنفاذ للجميع، وامتداده الواسع بتقنياته وأدواته واستخداماته وتطبيقاته المتنوعة - على الفضاء الإلكتروني المترامي الأطراف بلا حدود أو حواجز أو فوارق.

ويعتبر الاقتصاد الافتراضي نتيجة لتداخل أو تشابك مجموعة من الظواهر، التي من أبرزها ثورة الاتصالات و"انفجار" المعلومات، كما أنه يعتبر المحرك الأساسي الذي حول المجتمع إلى مجتمع جديد يدعى مجتمع المعلومات . ولعله ليس ضرباً من المغالاة أو التحيز إذا ما قلنا أن ثورة المعلومات حولت المعرفة إلى مورد أساسي من الموارد الاقتصادية، وبذلك أصبح الاستثمار في مجال المعلومات والتقنية أحد عوامل الإنتاج، كما أن المعرفة وتقنية المعلومات بدأت تحل محل رأس المال والطاقة كمورد قادرة على زيادة الثروة، وبذلك أصبح الآن قطاع المعلومات قاطرة التنمية والتطور الاقتصادي في مختلف دول العالم. فقد تمكنت التجارة الإلكترونية من فرض نفسها كأساس قوي في النظام الجديد للتجارة العالمية.

ويقوم الاقتصاد الافتراضي على أسواق ومنشآت افتراضية تلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الرقمية الإلكترونية.

وقد تسببت ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بتقديم أساليب وطرق الترويج للمنتجات والخدمات. حيث، تسعى الدول المتقدمة اقتصادياً إلى تحريرها وإزالة الحدود والقيود الجمركية لتعزيز التجارة الخارجية التي تمكن المستهلك أينما كان من الطلب الفوري للسلع والخدمات. وفي المقابل، استغلت بعض الدول الأخرى عوائد الاقتصاد الجديد وقامت بتهيئة اقتصادياتها ومؤسساتها للاستفادة القصوى منه. كما وضعت أنظمة تسعى إلى زيادة الحصيلة الجمركية لواراداتها، تجسدت في شكل رسوم جمركية.

وعليه، فإنه من الصعوبة بمكان في اقتصاد المعرفة تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد الحقيقي . ويعتبر تحصيل الضرائب من أهم الجوانب القانونية التي تترجم تدخل الدولة وهيمنتها على المؤسسات الاقتصادية. وباعتبار تحصيل الضرائب يشكل مورداً هاماً من الموارد المالية للدولة ، وأن التجارة الإلكترونية تتميز بسيطرتها على التجارة الحقيقية، فإنه يبدو أن اقتران التجارة الإلكترونية بتحصيل الضرائب سيشكل مورداً هاماً من موارد الدولة، يتميز بالزيادة المستمرة، التي تتناسب وحجم التبادل التجاري الإلكتروني، حيث يستدعي ذلك وضع سياسة تحصيل ضريبي تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الإلكتروني الرقمي.

وقد أصبحت قضية فرض الضرائب على إعلانات مواقع التواصل الاجتماعي كجوجل وفيس بوك، أحد أبرز القضايا على الساحة، خاصة في ظل تصريحات وزارة المالية المصرية بأنها تفكر في الأمر وتبحث "فرض رسوم"، وسط مطالبات بسرعة تشريعات تضمن حق الدولة في ضرائب على إعلانات "فيس بوك" و"جوجل" ، لا سيما وأن خبراء تكنولوجيا معلومات، واقتصاد، أكدوا ضرورة إحصاء عدد الإعلانات التي يتم نشرها عبر مواقع التواصل الاجتماعي، وتطوير آليات المراقبة والتحصيل للإعلانات على مواقع التواصل الاجتماعي .

### مشكلات الدراسة:

الحقيقة أن موضوع الدراسة يموج بالإشكاليات التي تسعى الدراسة لعرضها ومحاولة تقديم حلول ومقترحات لعلاجها ، لعل من أهم هذه الإشكاليات:

- أن هناك صعوبة في فرض ضرائب على الاعلانات الرقمية في مصر لأن المقررات الرئيسية لموقع جوجل وفيس بوك خارج مصر، وبالتالي فإن الرقابة على أموال الإعلانات في تلك المواقع تعد صعبة.
- صعوبة مراقبة مأموريات الضرائب ووزارة المالية لشركات الدعاية والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر مواقع التواصل الاجتماعي، وتطور آليات المراقبة والتحصيل كي تتحصل على ضرائب من خلال هذه الإعلانات.
- كما أن فرض ضرائب على الإعلانات التي تنشر على جوجل وفيس بوك، يتطلب أولاً إحصاء كامل لعدد المنتجات والسلع التي يتم نشرها عبر هذه المواقع، والتأكد عما إذا كانت هذه المنتجات يتم إنتاجها داخل مصر، وهل شركات الإعلان التي تعلن على فيس بوك وجوجل تتواجد بمصر من عدمه؟ ، وتلك صعوبات أخرى.

### أهمية الدراسة:

تكمُن أهمية الدراسة في أن الاهتمام المتصاعد بالإعلانات الرقمية والتجارة الإلكترونية أصبح يمثل مكانة بارزة على المستوى العالمي، ولذا فقد حظي هذا الموضوع باهتمام رجال الضرائب في مصر كدولة عضو في منظمة التجارة العالمية، كما حظي موضوع تحصيل ضرائب على الإعلانات الرقمية على اهتمام كل المعنيين بالضرائب في مصر، حتى لا يضيع حق الدولة في الضريبة المستحقة على الأرباح المتحققة من إبرام تلك الصفقات والإعلانات المتداولة عبر الشبكة، حيث تلعب تلك الشبكة دوراً هاماً في تبادل السلع والخدمات.

وعلي ذلك فمن المفروض أن يكون لمصر وجود على خريطة التجارة الإلكترونية العالمية لتعظيم صادراتنا، ونظراً لما تشير إليه التقديرات من زيادة نسب التهرب الضريبي للمتعاملين عبر شبكة الانترنت عاماً بعد عام، أصبحت هذه المشكلة من أهم وأصعب المشكلات التي تواجه رجال الضرائب في العالم ومنها مصر. إذ أن التطور الذي تشهده الإعلانات الرقمية يعد أحد التحديات أمام الفكر الضريبي التقليدي. كما أنه يثير الكثير من التساؤلات حول المعاملة الضريبية للإعلانات والصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية، وماهية المشكلات المحاسبية الناتجة للضريبة العامة على المبيعات في ظل التجارة الإلكترونية.

والحقيقة أنه في كل بلاد العالم تخضع التجارة الإلكترونية، أو ما يسمى "الاقتصاد الرقمي"، ومن بينها الإعلانات الرقمية لقواعد وضوابط ضريبية، إلا في مصر، فهذا النوع من التجارة تسوده الفوضى والعشوائية، ولا ضابط له أو رابط، والمستفيد شركات هلامية ووهمية، معظمها غير مرخص ولا يخضع لأي قانون، ويربح الملايين سنوياً، ولا يسدد أي ضرائب.. والتجارة الإلكترونية تشمل تنفيذ وإدارة كل الأنشطة التجارية المتعلقة بالبضائع والخدمات بواسطة التحويل النقدي عبر الإنترنت والأنظمة التقنية الحديثة، وكذلك شركات الخدمات الإلكترونية مثل شركات «أوبر وكريم»، التي تخضع لتطبيق إلكتروني خاص..

ومع زيادة وتوسع حجم هذه التجارة يوماً بعد آخر في مصر أصبح تدخل الدولة لتنظيمها أمراً ضرورياً بل حتمياً، حماية لحقوق الدولة والمجتمع.. وهي الحقوق التي تذهب الآن لشركات عالمية ولا تستفيد منها مصر بالشكل الأمثل ومن بينها «جوجل» و«الفيسبوك».. فمعظم الإعلانات التي تخضع لضريبة الدمغة والإيرادات على النت التي لا يتم تحصيلها ولا حتى يوجد جهاز مسئول عن مراقبتها ومتابعتها ضريبياً، وهي وإن كانت خاضعة لشركات عالمية إلا أن هذه الشركات لها فروع في مصر، ويجب أن تخضع للقانون المصري، طالما أنها تعمل على أرض مصرية.. كما أن العائد الضريبي من هذه الإعلانات والتجارة الإلكترونية يمكن أن يسهم بجزء كبير في سد عجز موازنة الدولة، على نحو ينبغي معه وضع قانون واضح ومحكم ينظم هذا النشاط التجاري الجديد ويعطى الحق لمصلحة الضرائب تحصيل ضريبة مهما كان حجمها أو قيمتها عن كل تعامل أو اعلان تجارى إلكتروني محلى أو عالمي.

- المبحث الاول: ماهية الإعلان الرقمي وأهم جوانبه.
- المبحث الثاني: آليات تطبيق الضرائب على الاعلانات الرقمية.
- المبحث الثالث: الضرائب على الاعلانات الرقمية في بعض الانظمة الضريبية الاجنبية.
- المبحث الرابع: الضرائب على الاعلانات الرقمية في مصر.

## المبحث الاول

### ماهية الإعلان الرقمي وأهم جوانبه.

تتنافس الشركات الكبرى فى جميع أنحاء العالم تنافساً محموماً للإنفاق على الإعلانات على شبكة الإنترنت ومواقع التواصل الاجتماعي بشكل يتجاوز الإنفاق على الإعلانات التلفزيونية بحلول عام ٢٠١٧ لأول مرة فى التاريخ، حيث يتوقع أن تنمو الإعلانات على شبكة الإنترنت بمعدل أكثر من ٣ أضعاف عنها فى عام ٢٠١٦، وهذا بسبب زيادة الطلب على الإعلانات فى وسائل الاعلام الاجتماعية، بالإضافة إلى مواقع الفيديو ومحركات البحث الشهيرة، وستقوم وكالات الإعلان بالإنفاق على شبكة الانترنت بشكل يتجاوز التليفزيون بمراحل خلال العامين القادمين<sup>(١)</sup>.

ومن الملاحظ ان هناك زيادة اهتمام من قبل المعلنين بعالم الإنترنت الذى يقدم وسائل متنوعة للترويج للمنتجات بشكل لا تمتلكه الوسائل الأخرى، وقد تصاعد حجم الإعلان العالمي على الإنترنت خلال عام ٢٠١٦ بسبب عدد من الأحداث الهامة مثل بطولة كرة القدم الأوروبية والانتخابات الرئاسية الأمريكية.

### ما هو الإعلان الرقمي:

الإعلان الرقمي أو الإلكتروني عبارة عن حملات دعائية تقام على شبكة الإنترنت العالمية بتنوع بتنوع الأساليب والطرق ، فتأتي تارة على شكل بنرات دعائية في المواقع المشهورة والمواقع الدعائية وتارة على شكل رسائل بريدية مكثفة<sup>(٢)</sup>.

١ - اسراء يسري " إعلانات الإنترنت تتفوق على التلفزيون بحلول عام ٢٠١٧ " ، اليوم السابع الإلكتروني ، ٢١/٣/٢٠١٦ م ، <http://www.youm7.com>

٢ - عبير الرحباني : الاعلام الرقمي (الإلكتروني) ، دار اسامة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢ ، ص٤٨.

## مميزات الإعلان الرقمي<sup>(٣)</sup>:

- قلة تكاليف الحملة الاعلانية الرقمية إذ أن تكلفة أكبر حملة اعلانية على الإنترنت تقل من ٤٠% إلى ٢٠% عن تكاليف الحملة الاعلانية بالطرق التقليدية.
- سرعة انتشارها إلى أعداد كبيرة تصل إلى الملايين وبأوقات قصيرة مقارنة بغيرها من الطرق الدعائية.
- إمكانية التفاعل الفوري مع الإعلان الرقمي، حيث يمكن للمشاهد أن يشاهد معلومات أكثر عن المنتج، ويرسل معلوماته ليتم الاتصال به، أو حتى إمكانية أن يشتري السلعة فوراً. وذلك بدوره يزيد من المبيعات ويقلل من تكاليف عمليات ما قبل البيع.
- دقة قياس فاعلية الحملة الإلكترونية أكثر من غيرها.
- إمكانية توجيهها إلى الشريحة المستهدفة بطرق أدق من شقيقاتها.
- إمكانية استخدام الوسائط المتعددة كالصور المتحركة والأصوات.
- المرونة في سحب أو تغيير الإعلان بسهولة حتى بعد البدء بالحملة الدعائية.
- التحكم بالبرنامج الزمني للحملة الدعائية من حيث ظهوره في وقت معين من اليوم أو أيام محدد من الأسبوع.

وجدير بالذكر أن عصر وسائل الإعلانات التقليدية مثل الملصقات واللوحات والطباعة قد أفل ، لتحل محلها تقنية الإعلانات الرقمية عن طريق وحدات عرض مثل البلازما والكريستال السائل (LCD) أو البروجكتر أو شاشات التلفزيون العادية أو أي شاشة رقمية. حيث أشارت الدراسات الحديثة أن شبكات الإعلانات الرقمية توصل الإعلان بطريقة لا يمكن للملصقات واللوحات ايصالها للجمهور<sup>(٤)</sup>.

وتلك التقنية تساعد على عرض الإعلانات المختلفة عن طريق الشاشات الموجودة بطريقة رقمية باستخدام الإنترنت أو أي شبكة داخلية. حيث يمكن عرض الإعلانات والارشادات والتعليمات مباشرة وتغييرها في أي لحظة من قبل ادارة المواقع الإلكترونية. ومن فوائدها إمكانية التحكم بمحتوى الإعلان ووقت الإعلان عن طريق وحدة تحكم مركزية باستخدام الإنترنت والشبكات (Internet & Networking) حيث يمكن تغيير

٣ - راجع تفصيلاً : منصور خالد خوجة : الكمبيوتر والتكنولوجيا لنقل المعلومات سمة اللفية الثالثة . مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية

: عدد خاص :الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات في التعليم العالي ، ٢٠١١ ، ص ١٩٢ ، وعبير الرحباني ، المرجع السابق ، ص ٤٩ .

٤ - ياسر بن بندر المطيري "تقنية الإعلانات الرقمية Digital Signage " ، جريدة الرياض ، الخميس ١١ رمضان ١٤٢٩ هـ -

١١ سبتمبر ٢٠٠٨م - العدد ١٤٦٨٩ .

المحتويات مباشرة واستخدام الشاشات في حالات الطوارئ لبث الإعلان مباشرة. كذلك إمكانية جدولة عرض الإعلانات بحسب توقيت محدد<sup>(٥)</sup>.

وتوفر هذه التقنية الحديثة إمكانية تحويل النشرات الورقية إلى صيغ رقمية وعرضها على الشاشات بطريقة تجذب المشاهد، وبذلك يتم توفير قيمة طباعة نشرات إضافية. إضافة إلى قابلية عرض محتوى مختلفة في نفس الوقت لكل شاشة داخل المبنى الواحد. وتعد خاصية تعدد محتوى الإعلان بتقسيم الشاشة إلى عدة شاشات مختلفة وإمكانية توحيدها وتغييرها فقط بضغطة زر من أبرز خصائص هذه التقنية، كما يمكن إضافة شريط للأخبار أو شريط للأسهم أو الطقس في الشاشة وإضافة رقم صفوف الانتظار للمراجعين بالإدارة. مع إمكانية بث أي حدث للجمهور مباشرة مثل (لقاءات صحفية، معلومات جديدة، الخ)، هذه جملة من العديد من المميزات والفوائد التي تقدمها هذه التقنية<sup>(٦)</sup>.

إن شبكة الإعلانات الرقمية **Digital Signage Network** هي الطريقة الاحداث عالمياً لتوصيل المحتوى بأسرع وسيلة وأكثر جاذبية وللتواصل مع رواد المراكز التجارية في لحظة الاعلان. ويمكن تحديث محتوى الشاشة عن طريق نظام تحكم مركزي باستخدام الانترنت.

كما أنه بالإضافة للمحتوى الاعلاني الرقمي الجذاب والمتجدد في لحظتها هناك محتوى مسل وذو فائدة معلوماتية للجمهور (مثل الاخبار العالمية والمحلية والرياضية والاقتصادية) وأيضا رسائل التوعية للمجتمع. كما يوفر النظام امكانية البث التلفزيوني المباشر لحدث معين وتقسيم الشاشة لبث أكثر من محتوى في التو واللحظة أو اضافة شريط اخباري على المحتوى لبث رسالة معينة<sup>(٧)</sup>.

## جدول رقم (١)

### أعداد مستخدمو الانترنت والسوشيال مديا على مستوى العالم

خلال عامي ٢٠١٥ / ٢٠١٦

- ٥ - احمد الخضر " الإعلام الرقمي يدفع عجلة التحول الى نموذج "المدينة الذكية" ، مقال على شبكة الانترنت بتاريخ ٥/٧/٢٠١٤ ، على الموقع الالكتروني : <https://aitnews.com>
- ٦ - د / حمدي بشير على " الاعلام الرقمي واقتصاديات صناعته " ، ورقة عمل مقدمة للمنتدى الاعلامي السنوي السابع للجمعية السعودية للإعلام والاتصال ، بعنوان "منتدى الاعلام والاقتصاد - تكامل الادوار في خدمة التنمية" ، الرياض ١١ - ١٢ ابريل ٢٠١٦ .
- ٧ - حسين عبد الجليل الغروي "اقتصاديات البيانات والمعلومات المحاسبية" ، رسالة دكتوراه ، الاكاديمية العربية في الدانمارك ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٢ . ص ٢٦ .

على مستوى العالم	عام ٢٠١٦	عام ٢٠١٥	نسبة الزيادة	النسبة الى عدد السكان
عدد السكان	٧.٣٩٥ مليار	٧.٣٩٥ مليار	١٠%	---
مستخدمو الانترنت	٣.٤١٩ مليار	١.٩٧٠ مليار	٤٦%	٤٧%
مستخدمو السوشيال مديا	٢.٣٠٧ مليار	٢.٠٨٨ مليار	١٠%	٤٦%
مستخدمو الموبايل	٣.٧٩٠ مليار	٣٦٤٩ مليار	٤%	٥١%
مستخدمو السوشيال مديا في الموبايل	١.٩٦٨ مليار	١.٦٨٥ مليار	١٧%	٢٧%

المصدر: عمار محمود " احصائيات التسويق في العالم والشرق الاوسط ومصر ٢٠١٦ " ، ٢٩ ،

٢٠١٦/٦/م. على الموقع الالكتروني: <https://ae.linkedin.com>

### بعض الحقائق عن أنظمة الاعلانات الرقمية<sup>(٨)</sup>:

- المشاهد يكون أكثر تقبلاً لحملات التوعية والارشاد من خلال أنظمة الاعلانات الرقمية في المراكز التجارية.
- نسبة تذكر الاعلان عبر شبكة الاعلانات الرقمية في المراكز التجارية هي ٥٧% بالمقارنة مع نسبة تذكر الاعلان في التلفزيون وهو ٢٤% .
- مشاهدو الاعلان عبر الشاشات الرقمية يتذكرون الاعلان أكثر من ٥ الى ١٠ مرات في حالة رؤيته في لوحة اعلان ثابتة.

### جدول رقم (٢)

#### ترتيب بعض الدول من حيث التسوق عبر الانترنت

٨ - Alexander, Alison Alexander and others (eds): Media Economics,(Mahwah, New Jersey :Lawrence Erlbaum Associates, Inc., Third Edition, 2014, p 34.

خلال عام ٢٠١٦

ترتيب الدول	اسم الدولة	نسبة التسويق على الانترنت
١	المملكة المتحدة	٧٧ %
٢	المانيا	٧٤ %
٣	كوريا الجنوبية	٧٢ %
٤	الولايات المتحدة الامريكية	٦٦ %
٥	فرنسا	٦٤ %
٦	الامارات	٦٢ %
٧	استراليا	٦٢ %
٨	كندا	٦٠ %
٩	اسبانيا	٥٧ %
١٠	سنغافورا	٥٧ %
١١	هونج كونج	٥٧ %
١٢	اليابان	٥٥ %
١٣	الارجنتين	٥٣ %
١٤	بولندا	٥٣ %
١٥	ماليزيا	٥٠ %
١٦	ايطاليا	٤٨ %
١٧	روسيا	٤٨ %
١٨	تركيا	٤٥ %
١٩	البرازيل	٤٤ %
٢٠	الصين	٤٤ %
٢١	تايلاند	٤٤ %
٢٢	المملكة العربية السعودية	٤١ %
٢٣	فيتنام	٣٧ %
٢٤	المكسيك	٣١ %

٢٥	الفلبين	٢٩ %
٢٦	اندونيسيا	٢٧ %
٢٧	جنوب افريقيا	٢٧ %
٢٨	الهند	٢٣ %

المصدر : عمار محمود ، ذات المرجع السابق.

### مزايا الاعلان الرقمي<sup>(١)</sup>:

- لا يتطلب ملاءة مالية معينة أو حجم معين للشركة.
- تكلفته قليلة جداً بالمقارنة بالإعلان التلفزيوني وغيره من الاعلانات.
- سهولة قياس عدد المتابعين والمشاهدين للإعلان من مستخدمي الانترنت.
- الحصول على تقارير ونتائج فورية ودقيقة.
- إمكانية التحسين المستمر للاستراتيجية الإعلانية.
- تحسين سمعة العلامة التجارية للمعلن.
- اتساع السوق وكبر حجمها لكونها سوق عالمية.
- سهولة وسرعة الانتشار والتوسع.
- سهولة التحكم وعدم الازعاج من الغير.
- امتداد زمن عرض الاعلان دون تكلفة باهظة.

### وسائل الاعلان الرقمي :

وهذه الوسائل هي عديدة ومتطورة على شبكة الانترنت ، ويمكن ان نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر<sup>(١٠)</sup>.

٩ - سعد بن محارب المحارب " الاعلام الجديد في السعودية ، دراسة تحليلية في المستوى الاخباري للرسائل النصية القصيرة " ، الكويت ، جداول للنشر والتوزيع ، ٢٠١١. ص ١٦ وما بعدها.

١٠ - Julia Heidemann, and (Others):" Online Social Networks : A Survey of a Global Phenomenon", Discussion Paper,(Augsburg: University of Augsburg, Research Center Department of Information Systems,2012),pp.1-10 Finance & Information Management,

- المواقع والصفحات الالكترونية: بعضها اخبارية كمواقع الصحف وبعضها تجارية واقتصادية لعرض السلع وبيعها ، وصفحات دينية وترفيهية وتعليمية . . . الخ.
- المراسلات البريدية: مثل بريد " Yahoo " و " Gmail " و " Hotmail "، ويمكن من خلالها ارسال المخاطبات والمراسلات والرد عليها ، وهي وسيلة سهلة وسريعة وغير مكلفة.
- مواقع المحادثة: ويمكن من خلالها اجراء المكالمات والمحادثات الفورية مثل "سكاي بي" و "الفيبر" و "الواتس أب" وهي وسيلة سهلة وغير مكلفة.
- المدونات: هي وسيلة للكتابة ونشر الافكار والآراء الخاصة ، وتختلف عن المذكرات الحقيقية في انها تستخدم الانترنت كوسيلة ، ويمكن من خلالها تلقي تعليقات القراء ، وبعضها يختص بنقل الاخبار بمختلف انواعها ، بعضها الاخر يختص بأمر شخصية ويومية.
- مواقع التواصل الاجتماعي: مثل "الفيس بوك" و"تويتر" و "اليوتيوب" ويمكن من خلال التواصل الاجتماعي والسياسي والثقافي والإعلامي ، وهي وسائل واسعة الاستخدام والانتشار ، ويمكن من خلالها نقل ونشر الاخبار ومشاركة الصور والفيديوهات... الخ.

### أشكال الاعلان الرقمي (١):

- إعلان بانر: يتيح هذا الشكل استخدام صور مختلفة الأحجام في الحملة الاعلانية سواء متحركة أو ثابتة.
- إعلان نصي: وهو الإعلان التقليدي الذي يعتمد على النص فقط.
- إعلان HTML: وهي ميزة تتيح استخدام أنماط منسقة من الإعلانات بعيداً عن الأشكال الافتراضية للإعلان.
- إعلان فيديو: يمكن من خلاله استخدام الفيديو الترويجي في الحملة الاعلانية.

١١ - ووفقاً لإحصائيات تمت على أكثر من ١٢٠ شركة خدمات إعلانية في الولايات المتحدة قامت بها شركة BrightRoll، جاءت النتائج صادمة للبعض إذ أن الإعلانات التي تتم عبر الشبكات الاجتماعية ومحركات البحث أو شركات الخدمات الاعلانية، تحقق تفاعلاً أكبر من قبل المستخدم بنسبة تخطت الـ ٧٠% عن إعلانات التلفاز....

للمزيد ، راجع : محمود بركات " ٧٠% من المستثمرين يفضلون الإعلان على شبكة الإنترنت" على الموقع الالكتروني:

<https://www.seo-ar.net>

## وتنقسم الاعلانات الرقمية إلى نوعين<sup>(١٢)</sup>:

١- الاعلانات الطبيعية : ويطلق عليها (STANDARD ADS) ويكون لها مساحات ثابتة ومحددة كالإعلانات النصية ، ويكون بها نص فقط و ٩٩% من تلك الأنواع تقوم بها محركات البحث.

٢- الاعلانات الغنية : ويطلق عليها "Rich Media Ads" وهي غير محددة ولها حركات مختلفة وتكلفتها اعلى من الاعلانات الطبيعية وشكل الاعلانات اما طولية أو عرضية أو اعلى الصفحة أو اسفل الصفحة.

وتستخدم اشكال مختلفة في تنفيذ تلك الاعلانات منها الفلاش أو الجيف أو التكتست، موضحا أن تنفيذ الاعلان يتم على مرحلتين الأولى تصميم الاعلان، وهي مرحلة صعبة لأن كل موقع وله شروطه في حجم الاعلان والمساحة المطلوبة حيث يتم قياس حجم الاعلان بالبيكسل. وهناك من المعلنين من يقوم بعمل الاعلان بنفسه أو اسناده الى وكالة متخصصة.

وتتم محاسبة المعلنين على الانترنت بأكثر من طريقة وهذا حسب طلب الشركة المعلنه فمنها<sup>(١٣)</sup>:

- ما يسمى بـ CPM - Cost per impression ، وهذه الطريقة تتم المحاسبة حسب عدد مرات ظهور الاعلان.
- ما يسمى بـ CPC - Cost per Click ، وتتم المحاسبة بعدد مرات الضغط على الاعلان، وهذا النوع يعتمد عليه محركات البحث أكثر مثل ياهو وجوجل.
- ما يسمى بـ CPL- Cost per lead ، وهو عبارة عن اعلان يتم لعمل استبيان او ملئ طلب معين فلا تتم المحاسبة إلا في حالة ملئ تلك البيانات.
- ما يسمى بـ CPA - Cost per action يتم حساب الاعلان حسب تنفيذ فعل معين.
- اعلانات الـ spot ويعتمد على ظهور الاعلان لفترة محددة شهر أو اكثر حسب رغبة العميل.

والحقيقة أنه توجد الكثير من المشاكل التي تواجه تلك الصناعة بمصر من اهمها ، قلة اهتمام وكالات الاعلانات الكبرى بتلك الصناعة ، وعمل أبحاث في ذلك إضافة إلى قلة المحتوى على الانترنت ، وعدد

١٢ - المصري اليوم " طفرة مرتقبة في عائدات الإعلانات على الانترنت في مصر " ، ٢٠١٠/٢/١٠ ، على الموقع الالكتروني :

<http://kenanaonline.com>

١٣ - محمد المهيري مدير شركة (CONNECT ADS) المتخصصة في الاعلانات على شبكة الانترنت والتابعة لشركة لينك دوت نت ، ذات المقالة السابقة.

الشركات التي تقدم محتوى قانوني (اغاني او افلام أو غيره من المصدر الأصلي ) لا تتعدى الـ ٦ شركات والتي بدورها تحافظ على حقوق الملكية الفكرية ، وهذا له اهميته لزيادة المحتوى لأنه سيؤثر بالإيجاب على نسبة الاعلانات على الانترنت ، ويعطى تشجيع أكثر للمعلنين مع التوعية المستمرة لهم بأهمية وجود اعلاناتهم على شبكة الانترنت<sup>(٤)</sup>.

### جدول رقم (٣)

#### ترتيب أهم مواقع التواصل الاجتماعي من حيث عدد المستخدمين

خلال عام ٢٠١٦

ترتيب الدول	اسم الموقع	عدد المستخدمين بالمليار
١.	FACEBOOK	١٤٤٠
٢.	WHATSAPP	٩٠٠
٣.	FB MESSENGER	٨٠٠
٤.	TUMBLR	٥٥٥
٥.	INSTAGRAM	٤٠٠
٦.	TWITTER	٣٢٠
٧.	SKYPE	٣٠٠

١٤ - كما ان هناك صعوبة في توجيه الاعلانات لمنطقة معينة بداخل مصر أي حسب الـ IP ADRESS (نطاقات الانترنت) وذلك لأن تلك النطاقات غير موحدة، موضحا أن اعلانات الانترنت الآن تنافس الاعلانات الطبيعية ( راديو، تلفزيون، اعلانات شوارع ) بأوروبا وأمريكا وهذا لن يتم بمصر إلا بعد فترة طويلة متفائلا بزيادة نسبة الدعاية على الانترنت نظرا للزيادة الكبيرة لعدد المستخدمين.... للمزيد ، راجع : محمد المهيري ، ذات المقالة السابقة.

٢٤٩	VIBER	.٨
٢١٢	LINE	.٩
٢٠٠	SNAPCHAT	.١٠
١٠٠	PINTEREST	.١١
١٠٠	BBM	.١٢
١٠٠	LINKEDIN	.١٣

المصدر : محمود عمار ، ذات المرجع السابق.

### الإعلان الرقمي على مواقع التواصل الاجتماعي في مصر:

كشفت دراسة (١٥) على أن عدد مستخدمي الفيس بوك في مصر وصل إلى ٢٨ مليون مستخدم خلال عام ٢٠١٥ بما يمثل ٣١% من عدد السكان ويزيادة عن عام ٢٠١٤ بلغت ١٧% . وأظهرت الدراسة أن مصر تعتبر الدولة الأولى عربيا في استخدام الموقع، بنسبة ٤٧ر٢٩ % من عدد مستخدمي الموقع في الدول العربية، تلتها السعودية والجزائر والعراق بنحو ٤٥ر١٠ %، ثم المغرب ٣ر١٠ % ، وأشارت إلى أن ٥٢% من المستخدمين في مصر أقل من ٢٥ سنة، بينما ٣٠% بين ٢٥ و٣٤ سنة، و١٨% أكبر من ٣٥ سنة، ٦٥% منهم ذكور، و٣٥% منهم إناث، و٨٢% منهم يستخدم المحمول في الدخول إلى الإنترنت.

وتتكون الدراسة من ٣ اجزاء رئيسية ، هي خصائص مستخدمي الفيسبوك في مصر من حيث أنواعهم وفئاتهم العمرية، وطرق استخدامهم ، وكيفية تفاعلهم مع الإعلان الإلكتروني والذي يتم إلقاء الضوء عليه لأول مرة في مصر. وقد أظهرت الدراسة أن مصر هي الأولى عربيا في استخدام "الفيسبوك"، حيث تصل نسبة مستخدميهم لنحو ٤٧ر٢٩% من عدد مستخدمي الفيسبوك في الدول العربية، يليها السعودية ثم الجزائر

١٥ - تتناول الدراسة خصائص مستخدمي "فيس بوك" في مصر من حيث أنواعهم وفئاتهم العمرية، وطرق استخدامهم، ولأول مرة في مصر كيفية تفاعلهم مع الإعلان الرقمي .....

للمزيد ، راجع : احمد ناجي " دراسة : ٢٨ مليون مستخدم للفيسبوك في مصر منهم ٥٢% أقل من ٢٥ عاما"، التقرير السنوي السادس بعنوان "رؤى للتسويق الإلكتروني في مصر"، والذي أطلق بمركز الإبداع التكنولوجي التابع لهيئة تنمية تكنولوجيا المعلومات "أيتيدا" بالتعاون مع شركة "إيمار كتينج إيجيبت"، على الموقع الإلكتروني : <http://www.fedcoc.org.eg>

والعراق بنحو ١٠.٤٥%، ثم المغرب ١٠.٠٣%، وأوضحت أن هناك ٢٨ مليون مستخدم للفيسبوك في مصر بنسبة ٣١% من عدد السكان بزيادة عن العام الماضي بلغت ١٧% (١٦).

كما أكدت الدراسة أن ٥٢% من مستخدمي الفيسبوك في مصر أقل من ٢٥ عاماً ، فيما تصل نسبة المستخدمين الذين تتراوح أعمارهم بين ٢٥ و ٣٤ عاماً إلى ٣٠% وتراجع هذه النسبة لتصل إلى ١٨% في الفئة العمرية الأكبر من ٣٥ عاماً، موضحاً أنه وفقاً للدراسة فإن ٨٢% من مستخدمي الفيسبوك يستخدمون الموبيل في الدخول إلى الأنترنت.

كما أن الإنترنت بات بالنسبة للمستخدمين في مصر على قدر عالٍ من الأهمية حيث كشفت الدراسة أن ٧٢% من المصريين أكدوا أنهم لا يستطيعون الحياة بدونه ، ومثلت مواقع التواصل الاجتماعي وعلى رأسها "الفيسبوك" النشاط اليومي الأول لنحو ٩٣% منهم، حيث يقضى نحو ٤٤% منهم على الأقل ساعة يومياً على الفيسبوك، ونحو ٥٢% منهم أقل من ٣٠ دقيقة، بينما لا تتجاوز نسبة من لا يستخدمون الموقع يومياً ٣% (١٧).

وأكدت الدراسة أن ٩٩% منهم يعبرون عن إعجابهم بمنشورات الآخرين، و ٩٧% يقومون بمشاركتها، و ٩٨% منهم يقومون بالتعليق عليها، كما يشارك ٩٨% من مستخدمي الفيسبوك في صفحات شخصية أو رسمية لأفراد أو مؤسسات و ٩٤% يشاركون في مجموعات.

كما أظهرت الدراسة أن ٦٣% من مستخدمي الأنترنت يعتبر الإعلانات الإلكترونية جذابة، فيما يتابعها ٣٤% منهم ، ويثق بها ٢١% فقط من المستخدمين ، وأن المستخدمين يثقون بشكل أكبر في الإعلانات التي تظهر ضمن محركات البحث المختلفة ، يليها الإعلانات التي تظهر على مواقع التواصل الاجتماعي ثم الإعلانات التي تنشر بواسطة رسائل الموبيل النصية (١٨).

وفي دراسة احدث اجريت خلال عام ٢٠١٦ تقدمت نسب استخدام مصر للإنترنت والتسويق الالكتروني كثيراً عن الدراسة السابقة في ظل عدد السكان البالغ ٩٢.٤٥ مليون نسمة ، كما يوضح الجدول التالي:

١٦ - أحمد ناجي ، ذات المرجع السابق .

١٧ - وأوضحت الدراسة إلى أن "الدرشة" اهم الأنشطة التي يقوم بها مستخدم الفيسبوك في مصر والذين يبلغ نسبتهم ٩٧% ، فيما يقوم ٩١% بنشر صور شخصية، و ٨٩% يدخلون للنشر أو التدوين، و ٦٨% فقط يقومون بنشر فيديوهات شخصية، خوفاً من استخدامها بشكل سيئ من قبل مستخدمين آخرين ..... للمزيد ، راجع : اسامة البيديوي ، ذات الدراسة السابقة.

١٨ - وكشفت الدراسة أن قطاع الاتصالات أكثر القطاعات التي يثق المستخدم في إعلاناتها ، يليها الأجهزة المنزلية، ثم قطاع التكنولوجيا... راجع : أحمد ناجي ، ذات المرجع السابق.

## جدول رقم (٤)

### عدد مستخدمو الانترنت والسوشيال مديا في مصر

خلال عام ٢٠١٦

بيان	عام ٢٠١٦	النسبة الى عدد السكان
مستخدمو الانترنت	٤٨.٣٠ مليون نسمة	٥٢ %
مستخدمو السوشيال مديا	٢٨ مليون نسمة	٣٠ %
مستخدمو الموبايل	٩٤.٠٠ مليون نسمة	١٠٢ %
مستخدمو السوشيال مديا في الموبايل	٢٣ مليون نسمة	٢٥ %

المصدر : محمود عمار ، ذات المرجع السابق.

## المبحث الثاني

### آليات تطبيق الضرائب على الاعلانات الرقمية

الواقع أن موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية وما تتطلبه من اعلانات رقمية يُنظر له من زاويتين مختلفتين: فمن جهة يرى البعض أن إخضاع الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت إلى ضرائب أو رسوم يُعد كبحاً للنمو التكنولوجي<sup>(١٩)</sup>.

١٩ - تبنت الولايات المتحدة الامريكية هذا الاتجاه بهدف دعم وتشجيع التجارة الالكترونية ، حيث أقر الكونجرس الامريكي الاعفاء الضريبي للإنترنت **Internet tax Freedom act** ، الذي دخل حيز التنفيذ في اكتوبر ١٩٩٨ ، حيث أقر بموجبه على وقف الضرائب على

بينما يرى البعض الآخر<sup>(٢٠)</sup> أن الإعفاء الضريبي للتجارة الإلكترونية يؤدي إلى التقليل من أهم موارد الدولة، ذلك أن الأفراد والمؤسسات أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات التجارية على الإنترنت لنقص تكاليفها من حيث القيمة والزمن على حد سواء. أضف إلى ذلك، أن اقتصار الأنظمة الضريبية على التعاملات التجارية التقليدية دون الإلكترونية يجعل منها أنظمة ضريبية محدودة الكفاءة.

كما يطرح موضوع الجباية الافتراضية إشكاليات، إحداهما على المستوى النظري والأخرى على المستوى التطبيقي. فمن الجانب التطبيقي، هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين المألوفة والجارية على التجارة الإلكترونية، أما من الجانب النظري، نجد مشكل غياب المفاهيم والقواعد الجبائية التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية<sup>(٢١)</sup>.

وتكمن المشكلة في صعوبة حساب ضرائب الاقتصاد الرقمي وغير الرسمي عموماً بنسبة تصل ٧٠%، وبالتالي لا بد من آلية فاعلة للرقابة وتحصيل حق الدولة من الرسوم والضرائب على هذه الأنشطة خاصة عند تسجيل مبيعات لمنتجات أو خدمات أو معلومات أون لاين<sup>(٢٢)</sup>.

ولعله من قبيل المقترحات قيام البنوك بتحصيل نسبة من الفيزا كارد على أي تعامل بين المشتري والبائع عبر الإنترنت وإرسالها إلى مصلحة الضرائب وفق اتفاقيات مع الدول والشركات المقدمة خدمات دولية عبر "تطبيقات النت والموبايلات الذكية" مع الاستفادة بتجارب دولية في هذا المجال لدعم الاقتصاد القومي في وقت يحتاج فيه لزيادة الدخل خاصة إن كان أحد الأطراف المتعاملة على أرض مصر حتى لو أصل الشركة أو المؤسسة ليس لها مقر بها. رغم وجود مشكلة كبيرة بالاقتصاد الرقمي بشكل عام لأن هناك شركات يتم من خلالها حجز الفنادق وتذاكر السفر ولا تملك أي وحدة عينية مما يسبب مشكلات ضريبية على المستوى العالمي.

والحقيقة أن دول العالم تحاول محاربة التخطيط الضريبي الضار الذي تستخدمه الدول لتجنب دفع الضرائب، مما أفقد الدول النامية إيرادات ضريبية ضائعة بمقدار ١٠٠ مليار دولار<sup>(٢٣)</sup>.

---

الانترنت لمدة ثلاث سنوات تبدأ من أول أكتوبر ١٩٩٨ وحتى ٢١ نوفمبر ٢٠٠١.... للمزيد، راجع : محمد عدنان أمين زايد " التنظيم الضريبي للتجارة الإلكترونية ومقترحات لتبنيها في الواقع الفلسطيني"، رسالة ماجستير بكلية الدراسات العليا، بجامعة النجاح الوطنية، فلسطين، غير منشورة، ٢٠١٣، ص ٢٢١.

٢٠ - ميشال فلاح " قراءة تقنية و قانونية حول التجارة الإلكترونية و جباية الضرائب في مواجهة غير متكافئة"، على الموقع الإلكتروني :

<http://www.mohamah.net>

٢١ - للمزيد راجع : د / جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٣٥ وما بعدها.

٢٢ - ميشال فلاح، ذات المرجع السابق.

## مقارنة بين التعاملات التجارية التقليدية والالكترونية من الناحية الضريبية:

### أولاً: التعاملات التقليدية<sup>(٢٤)</sup>:

تتمثل أول نقطة تحكم في التجارة التقليدية عند الجمارك منذ دخول السلعة أراضي البلد، حيث يتم استيفاء رسوم الجمارك المقررة وفقاً لكمية ونوع السلعة . وتقوم الشركة، بعد استلام السلعة ، بتسجيلها في دفاترها المحاسبية الخاصة ، التي يتم تدوين حساباتها إلى حساب الأرباح والخسائر، حيث تقوم الشركة بدفع ضريبة وفقاً لذلك في نهاية السنة، ضريبة مباشرة، وفي المقابل تقوم بفرض سعر للسلعة يتضمن ضريبة المبيعات التي تحصلها من المشتري وتوردها إلى الحكومة (ضريبة غير مباشرة). وبالتالي فإن النظام التقليدي للسيطرة على المعاملات التجارية . داخلياً وخارجياً . يعتمد أساليب متعددة أهمها :

#### • نقاط الدخول والخروج:

يقصد بها فرض رقابة على نقاط الدخول والخروج من خلال الجمارك ، التي تضمن للدولة السيطرة على المعاملات مع العالم الخارجي عند تصدير أو استيراد سلع مادية .

#### • فرض قيد المعاملات التجارية:

تفرض معظم الدول قيد كافة المعاملات التجارية التي تقوم بها مؤسسات الأعمال. وعلى الرغم من اختلاف شروط القيد بالنسبة للمؤسسات الفردية الصغيرة من دولة إلى أخرى ، إلا أن كل الدول العالم تفرض على المؤسسات ذات الحجم المناسب لاقتصادها إمساك دفاتر منتظمة تسجل فيها كافة الوقائع والمعاملات التجارية .

#### • حق مراجعة وفحص دفاتر وسجلات القيد:

٢٣ - د / هند بداري "التجارة الالكترونية في مصر هل تخضع للضرائب"، ٦/٤/٢٠١٦ ، على الموقع الالكتروني:

<http://www.egynews.net>

٢٤ - للمزيد تفصيلاً ، راجع :

- د / جمال عبد المعطي وآخرون، الإنترنت والاستخدامات المتطورة، مطابع الكتاب المصري الحديث، القاهرة، ١٩٩٧ ، ص ١٨ .

- د / جلال الشافعي ، ذات المرجع السابق ، ص ٥٥ .

تتيح النظم الضريبية لمأموري الضرائب حق مراجعة وفحص دفاتر وسجلات القيد للمؤسسات والشركات المفروض عليها إمساك الدفاتر المنتظمة كأحد أدوات الضبط والتحقق الحكومي. ويحق لمأموري الضرائب فحص أصل كافة أو بعض القطاعات باستخدام الأوراق الأصلية المنشئة للمعاملة.

### • العقود التجارية والقانون التجاري:

تضمن الدول استيفاء العقود التجارية المكتوبة وبالتالي فقد ألزمت بطريقة غير مباشرة كافة المتعاملين تجارياً أن تتم تعاقداتهم من خلال تحرير عقود مكتوبة لتكون الأصل عند نشوء أي اختلاف في تنفيذ هذه العقود.

### ثانياً: التعاملات الإلكترونية(<sup>٢٥</sup>):

تختلف نظم وأساليب التجارة الإلكترونية في هذا السياق عن الأسلوب التقليدي في بعض الأوجه التي تجعل من العسير فرض نفس نظم الضبط الحالية ويتضمن ذلك:

### • استمرار نقاط الدخول والخروج:

ويتعلق الأمر بدورها في فرض السيطرة على المعاملات الخارجية للمؤسسات والشركات، إلا أن دورها سوف يقتصر على السيطرة على السلع المادية، وسيتقلص دورها في السيطرة على المعاملات في السلع غير المادية كالبرمجيات.

### • استمرار قيد المعاملات التجارية إلكترونياً:

تُحقق منظومة التجارة الإلكترونية، سواء بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، إمكانية غير مسبقة لإمساك دفاتر إلكترونية تسجل فيها كل المعاملات التجارية وبصورة منظمة للغاية.

### • استمرار حق فحص ومراجعة دفاتر القيد الإلكتروني:

٢٥ - راجع تفصيلاً كلاً من:

رأفت رضوان، رشا عوض وولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد ٢٠٠٢، ص ٢٢.

د / رمضان صديق، "الضرائب على التجارة الإلكترونية"، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١.

د / طارق عبد العال حماد، "التجارة الإلكترونية، المفاهيم - التجارب - التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والمالية"، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٧٦.

تحقق القوانين الحالية استمرار حق فحص ومراجعة دفاتر القيد، إلا أن صورة هذه الدفاتر تختلف في التجارة الإلكترونية، كما سيواجه مأمورو الضرائب بعدم وجود وثائق أصلية يمكن المراجعة عليها، مما يتطلب وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية تتناسب مع طبيعة التجارة الإلكترونية.

### • العقود الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني:

سوف تواجه جميع السلطات التشريعية في دول العالم مشاكل تتعلق بإثبات التعاقدات نظراً لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوقيع الإلكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقيق.

### • صعوبات خضوع الإعلانات التجارية الإلكترونية للضريبة الوطنية:

بين السيادة الوطنية والتجارة الإلكترونية حساب غير مسدد تتميز كل دولة من الدول بوجود مجموعة من القوانين والتشريعات، التي هي معمول بها بقوة القانون. غير أن التجارة الإلكترونية ألغت قيود الزمان والمكان، حيث نجم عن ذلك ما يعرف بالاقتصاد الافتراضي، الأمر الذي يؤدي إلى التداخل بين جملة من القوانين والتشريعات لدول ذات سياسات وقوانين مختلفة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة التوافق بين القوانين الضريبية<sup>(٢٦)</sup>.

ويدور الكثير من الجدل والنقاش حول فرض الضرائب على الدخل على صفقات التجارة الإلكترونية والإعلانات الرقمية المتعلقة بها ، والذي ينصبُّ على المبدأ الذي تفرض على أساسه هذه الضرائب، وهو مبدأ إقليمية الضريبة أم عالمية الإيراد، مما يسبب الكثير من المشاكل المتعلقة بفرض تلك الضرائب<sup>(٢٧)</sup>.

فمن المعلوم أن لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التي تقع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تُمدَّ نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها، الموجودين في الخارج، ويعرف ذلك بالسيادة الضريبية. وتحدد السيادة الإقليمية لكل دولة وفق قانونها الداخلي الذي يعتنق أحد مبدئين رئيسيين هما : مبدأ الإقامة ومبدأ الإقليمية<sup>(٢٨)</sup>.

٢٦ - هاني عبد القوي " احتسب الاعلام الرقمي قادم" ، ١٧/٧/٢٠١٢ ، مقال على الموقع الإلكتروني:

<https://arabia.googleblog.com>

٢٧ - د / جلال الشافعي "التجارة الإلكترونية والضرائب" ، كتاب الاهرام الاقتصادي ، العدد ١٩٨ ، ٦٠١ / ٢٠٠٤ م. ، ص ٧٠.

٢٨ - حول هذه المبادئ ، راجع تفصيلاً : د / عبدالهادي محمد مقبل ، المالية العامة ، ٢٠١٦ ، بدون ناشر ، ص ٤٥ وما بعدها.

فتعتمد الدولة التي تأخذ بمبدأ الإقليمية على جنسية الممول، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس يمنحها الحق في فرض الضريبة على جميع الدخل التي يحققها من مصادر داخل دولته أو خارجها، وهو ما يعرف بمبدأ عالمية الإيراد وتفرض الضريبة على غير المقيمين بالنسبة للدخل الذي تحقق من مصادر داخل الدولة فقط. وتأخذ بهذا المبدأ معظم الدول الصناعية ومن أهمها الولايات المتحدة الأمريكية. أما الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية فتعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، حيث لا تفرض الضريبة على الدخل التي تحقق من مصادر خارج حدود الدولة، وتأخذ بهذا الاتجاه غالبية الدول النامية<sup>(٢٩)</sup>.

والسؤال المطروح بالحاح، كيف يمكن تحديد حصة كل دولة من الدخل الذي تحققه المنشأة التي تعمل في التجارة الإلكترونية معتمدة على الاعلانات الرقمية على نطاق عالمي، بحيث يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على الجزء من الدخل الذي تحققه من مصادر ترجع إليها، وبما يضمن عدم تعرض هذه المنشأة لازدواج ضريبي، ينجم عن خضوعها لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل.

#### • مشكلات التحاسب الضريبي للإعلانات الرقمية:

يترتب على الوجود الافتراضي للإعلانات الرقمية، وعدم خضوع المقرات الرئيسية لمواقع التواصل الاجتماعي للقانون الضريبي المصري لوجودها في دول أخرى، بعض المشكلات المحاسبية الناتجة عن التطبيق للضرائب على الاعلانات الإلكترونية والصفقات الإلكترونية، مثل:

- اختفاء الوجود المادي للشركات والأشخاص التي تقدم الخدمة أو السلعة.
- اختفاء كافة أدلة الإثبات المستندية الورقية التقليدية وتحل محلها المستندات الإلكترونية غير المرئية، مما يعقد عملية التحاسب الضريبي ويزيد من فجوة التهرب الضريبي، أي أن التعاملات تتم بشكل آلي بين طرفي الصفقة.
- تباين التشريعات والقوانين الضريبية وغيرها من التشريعات والقوانين نتيجة البعد الدولي لضريبة المبيعات عبر شبكة الإنترنت.
- تباين المفاهيم والممارسات المحاسبية بين الدول في ظل التجارة الإلكترونية ومشاكل أخرى تتعلق بالإفصاح العادل والكافي عن هذه الصفقات في القوائم والتقارير المالية.

- الفقر المعلوماتي في الدول النامية ومنها مصر في كيفية التعامل مع مشاكل اعلانات التجارة الإلكترونية، وخاصة أن اعلانات تبادل السلع والخدمات إلكترونياً لم تظهر وتنشط إلا في السنوات العشر الاخيرة.
- افتقار أجهزة الضرائب في معظم الدول النامية ومنها مصر إلى استخدام الوسائل المتطورة بشكل يحقق لها الرقابة الفعالة على اعلانات تبادل السلع والخدمات إلكترونياً عبر شبكة الإنترنت .

### مشاكل تحصيل الضرائب على الاعلانات الرقمية:

يلاحظ أن المشاكل الجبائية المطروحة في ظل وجود الاعلانات الرقمية الإلكترونية تنصب على جانبين أساسيين: اعلانات التجارة الدولية واعلانات تجارة المنتجات الرقمية، التي لا يتم نقلها إلا عبر شبكة الإنترنت. وباستخدام مواقع الويب والبريد الإلكتروني يتم الجزء الأساسي من اعلانات التجارة الإلكترونية أو كلها ووسائل الدفع الإلكترونية، وتضع العمليات الإلكترونية صعوبات جمة أمام المفتش الضريبي والإدارة الضريبية.

فتوجد اعلانات لصفقات تتم "اون لاين" من ذوي الشأن بدون وسطاء، بينما صفقات أخرى تتم بدخول وسطاء مثل المصارف أو أجهزة خادمة، والسؤال المطروح: من هو الممول، وكيفية مخاطبته وعنوانه، كيفية تحديد معدل احتساب الضريبة ونوع الضرائب المفروضة عليه؟.

والحقيقة ان هناك عدد من التحديات تواجه الادارة الضريبية إزاء المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية ، من أهمها:

### • سيادة الدولة (٣٠)

استقر العرف التشريعي في أغلبية دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية والمقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة، وهذا حسب مبدأ الإقليمية. ولذلك، تحاول الشركات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الإنترنت، في هذا العالم الافتراضي بعيداً عن الواقع واقلية الدولة الذي تمارس الدولة سلطاتها بناء عليه.

### • العدالة الضريبية :

مع تزايد اختلاف مستويات الضرائب بين دول العالم، وفي إطار مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بدأ ظهور اختلال في تحقيق العدالة الضريبية<sup>(٣١)</sup>.

### • الإثبات الخطي:

تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابةً، أو ما يعرف بالتوثيق أو التدوين، وعلى هذا الأساس، فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ في الحسبان العمليات التي تتم إلكترونياً من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال. أضف إلى ذلك، تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الضريبية على معرفة محتوى المبادلات، وبالتالي قيمتها (ثمنها) ولا أيضاً أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقاً بالنسبة لتحصيل الضرائب. ثم إن تطور الإمضاءات الإلكترونية والأنظمة المركزية للدفع الإلكتروني، التي تتم مراقبتها من قبل المصارف ليس بإمكانه إرضاء الإدارة الجبائية.

ولا ننسى أنه، وعلى رغم دعوة العديد من الدول إلى عدم فرض الضرائب على التعاملات التجارية الإلكترونية بما فيها الاعلانات الرقمية، إلا أنه من الصعب الموافقة عليه لما يترتب عنه من تأثير سلبي على أحد أهم الموارد السيادية للدولة. ولا يكفي الاتجاه نحو فرض الضريبة على الفضاء الإلكتروني دون تحديد آليات عملها. بالإضافة إلى ما سبق، تثير التجارة الإلكترونية مجموعة من التحديات أمام النظم الضريبية القائمة. وهذه النظم قائمة على<sup>(٣٢)</sup>:

- أولاً : التشريع الضريبي ، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
- ثانياً : الإدارة الضريبية ، وهي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضرائب وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة الممولين.
- ثالثاً : شريحة المكلفين ، أي مجموع المواطنين الخاضعين للتشريع الضريبي، سواء كانوا أشخاصاً معنويين أو طبيعيين.

وفي ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تقنيات الاتصالات والمعلومات، والتي من بينها الاعلانات الرقمية للتجارة الإلكترونية، فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطورات تقنيات

٣١ - حول مفهوم ومكونات العدالة الضريبية ، راجع تفصيلاً : د / عبد الهادي محمد مقبل " المالية العامة والتشريع الضريبي " ، مطبعة جامعة طنطا ، ٢٠١٦ ، ص ٦٧ .

٣٢ - د / عبد الهادي مقبل ، ذات المرجع السابق ، ص ٦٩ وما بعدها .

المعلومات، مما يؤثر سلبياً على كفاءة الأداء الضريبي، حيث يواجه التشريع الضريبي الذي تم صياغته أساساً وفقاً لطبيعة اعلانات التعاملات التجارية التقليدية، قصوراً في معالجة الاعلانات الرقمية للتعاملات التجارية الإلكترونية، وذلك على ثلاث مستويات<sup>(٣٣)</sup>:

#### • على مستوى التشريع:

على الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها القومي للتجارة الإلكترونية وما تتطلبه من اعلانات رقميه، إلا أن ذلك لم يتواءم مع إعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة. ويتوجب على الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتلاءم وطبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية واعلاناتها الرقمية.

#### • على مستوى الإدارة الضريبية<sup>(٣٤)</sup>:

تلتزم الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي، وبذلك أصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى ممكن من كفاءة النظام الضريبي، غير أنها في ذات الوقت لا تزال تعاني قصوراً في أداء مهامها من حصر، فحص وتحصيل كافة أنواع الضرائب خصوصاً تلك المتعلقة بالإعلانات الرقمية وصفقات التجارة الإلكترونية.

#### • على مستوى المفهوم:

يعاني المجتمع الضريبي من وجود فجوة مفاهيمية وفي العمق، فعلى الرغم من تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصوراً في فهم المفردات الخاصة بها وما يترتب عنها من اعتبارات قانونية. ولعل أوضح مثال هو تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية، فقد يقوم الممول (المجتمع الضريبي) بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، وقد يقوم بطباعتها وتصبح بذلك منتجا ماديا. وتؤثر هذه الفجوات على كل من الإيرادات الضريبية للدولة وعلى نمو حجم التعاملات الإلكترونية<sup>(٣٥)</sup>.

٣٣ - قارب في ذلك ، د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٥٥ وما بعدها. وأيضاً : د / رمضان صديق محمد ، "الإدارة الضريبية الحديثة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٥ ، و د / رايح رتيب بسطا ، "الممول والإدارة الضريبية" ، القاهرة ، دار النهضة العربية .١٩٩١

34 - Christopher John Wales & Christopher Peter Wales , " Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report " Oxford University, Centre for Business Taxation , December , 2012. [www.sbs.ox.ac.uk/tax](http://www.sbs.ox.ac.uk/tax).

35 - - Christopher John Wales & Christopher Peter Wales , op cit.

## تقسيم صفقات التجارة الإلكترونية:

يمكن تقسيم الصفقات الإلكترونية إلى فئتين أساسيتين<sup>(٣٦)</sup>:

**الفئة الأولى :** تمثل تلك المنتجات التي يتم إتمام صفقاتها إلكترونياً بالكامل في جميع المراحل منذ الإعلان عنها حتى الانتهاء من تسليم السلعة أو أداء الخدمة ، بما في ذلك إتمام سداد قيمتها عن طريق وسائل الدفع الإلكترونية .

وتتضمن هذه الفئة كافة السلع والخدمات التي يمكن تحويلها في شكل بيانات ومعلومات رقمية ، حيث تشمل خمس مجموعات رئيسية هي سلع التسلية ، السفر ، الصحف ، والمجلات الإلكترونية ، الخدمات المالية ، خدمة البريد الإلكتروني ويدخل ضمن المجموعات السابقة برامج الكمبيوتر والألعاب والأفلام والموسيقى ، وخدمات الاستشارات والاستفسارات وغيرها ، وهي تمثل ما يطلق عليه السلع غير الملموسة أو الافتراضية.

**الفئة الثانية :** وهي تتمثل في المنتجات التي تتم صفقاتها إلكترونياً بشكل جزئي ، أي خلال مرحلة أو مرحلتين فقط من مراحل إتمام الصفقة ، ولكن لاستحالة أو لصعوبة تحويلها إلى ملفات إلكترونية أو بيانات رقمية فإنه يتم تسليمها بالطرق التقليدية وعبر المنافذ الجمركية العادية إذا كانت تنتقل من بلد لآخر .

ومن الواضح أن هذه القضية تتعلق فقط بالسلع أو الخدمات التي يمكن تبادلها من خلال شبكة الإنترنت التي تسمى بالسلع والخدمات القابلة للتبادل إلكترونياً، أي الفئة الأولى من الصفقات الإلكترونية هي التي تؤثر تأثيراً سلبياً على الدخل الحكومي من إيرادات الضرائب ، حيث أن هذه المنتجات يتم تبادلها في شكل رقمي مما يبعدها عن يد السلطات الضريبية فلا تتمكن من فرض الضريبة عليها ، وهي إلى حد ما ضئيلة كالبرمجيات ومواد النشر الإلكتروني والموسيقى وبرامج التدريب وغيره. ولكن بقية السلع والخدمات تسلم من خلال حدود الدولة وبالتالي لن تتأثر الجمارك بالتجارة الإلكترونية<sup>(٣٧)</sup>.

وعلى الرغم من الضالة النسبية لهذه الفئة من السلع والخدمات إلا أن الملاحظ أنها تنمو بطريقة متزايدة ومتسارعة ، ويبلغ معدل نموها السنوي ما بين ١٠ % إلى ٣٠ % سنوياً.

٣٦ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٥٧ وما بعدها.

٣٧ - ، "مساهمة التجارة الإلكترونية في تحقيق الميزة التنافسية" ، بتاريخ ٢٧/٥/٢٠٠٩ ، على الموقع الإلكتروني:

وإزاء ذلك تسعى بعض الدول إلى وضع أنظمة تتعلق بفرض ضرائب على السلع والخدمات التي يتم تبادلها عبر شبكة الإنترنت. وتتباين موقف الدول فيما بينهم حيث تتبنى الولايات الأمريكية المتحدة موقف دفاعي عن حرية التجارة وأعلنت إنها ستدافع عن حرية التجارة وعدم فرض رسوم جمركية جديدة على التجارة عبر الإنترنت في منظمة التجارة العالمية.

وقد وضعت مبادئ أساسية لأي ضرائب على مبيعات الإنترنت تتمثل في الاتي<sup>(٣٨)</sup>:

- عدم عمل تشوهات للنظام التجاري، وعدم فرض ضرائب جديدة.
- ضرورة اتسام النظام بالوضوح واليسر حتى تتمكن كل الدول من تطبيقه ، وتحمل التكاليف كل الدول المشاركة.
- توافق النظام مع الأنظمة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية والشركاء الدوليين في الوقت الحاضر.

ويمكن القول أن فرض ضرائب في بيئة التجارة الالكترونية بما فيها الإعلانات الرقمية قد يكون من أكثر العوامل المعيقة لتشجيع هذه الأنماط المستجدة من النشاط التجاري ، وهذا ما تظهره الدراسات البحثية المختلفة ، فقد أظهرت دراسة أجرتها مؤسسة Biz Rate منتصف ١٩٩٩ إن ثلاثة أرباع المشترين من خلال الشبكة سيقبلون حجم مشترياتهم إذا فرضت الحكومات ضرائب على هذه المشتريات ، وتبعاً للدراسة التي أجراها "ارنست اند يونج"<sup>(٣٩)</sup> للجنة الاستشارية الأمريكية والتي شملت ٧٠٠٠٠ مستطلع ، جميعهم من قاموا بالشراء عبر الشبكة ، وجاءت نتيجة الدراسة وفقاً للجدول التالي:

### جدول رقم (٦)

#### سلوك المستهلكين بالولايات المتحدة الأمريكية

#### ازاء أداء الضرائب على التجارة الالكترونية خلال عام ١٩٩٩

سلوك المستهلكين	النسبة
دفعوا ضريبة للحكومة عن مشترياتهم في المراحل أولى في تجربتهم في	٣٨ %

38 – Peter. G. W. Keen & Craig Balance : On Line Profits, A Manager's Guide to Electronic Commerce. 1997, pp. . 156 – 157

٣٩ – دراسة أجرتها مؤسسة Biz Rate منتصف ١٩٩٩ ، على الموقع الالكتروني: www.bizrate.com

الشراء الالكتروني .	
قرروا أنهم لم يدفعوا الضريبة على مشترياتهم بعد ذلك .	٨٨ %
أكدوا على أنهم سيقومون بإلغاء قرار الشراء عبر الشبكة إذا علم إن أسعار المشتريات تشتمل على ضريبة من أي نوع .	٥٥ %
أكدوا أنهم لم يدفعوا مطلقاً أية ضريبة على مشترياتهم .	٤٦ %
يعلمون إن الكونجرس الأمريكي يدرس إمكانية فرض الضريبة على التجارة الالكترونية .	٥٥ %
أكدوا على أنهم لن يشتروا مجدداً وبصورة قطعية من خلال الشبكة إذا ما فرضت الحكومة أية ضرائب .	٨ %

المصدر : دراسة BizRate على الموقع الالكتروني [www.bizrate.com](http://www.bizrate.com).

### المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية:

نفرق بين المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية المحلية والخارجية ، على النحو التالي :

#### أولاً : المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية المحلية:

ويقصد بالإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية المحلية ، اعلانات الانترنت بكافة أشكاله وصوره المتعلقة بتعاملات التجارة الالكترونية في السلع والخدمات بمختلف أنواعها التي تتم ما بين المتعاملين المصريين أو المقيمين بمصر أو المنشآت العاملة في مصر بعضها بعض ، وتخضع هذه الاعلانات للضرائب ، ويمكن تحصيل ضرائب عنها طبقاً للقانون. استناداً لمبدأ اقليمية الضريبة<sup>(٤٠)</sup>.

#### ثانياً : المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية الخارجية:

٤٠ - يقضي هذا المبدأ بامتداد سلطان الدولة على أراضيها بحيث تتناول الضريبة الاشخاص المقيمين عليها والاموال المستثمرة فيها ، فتسري الضريبة وفقاً لهذا المبدأ على كل منشأة تشتغل في مصر بصرف النظر عن جنسيتها ، بل ولو لم يكن صاحب المنشأة مستوطناً أو مقيماً في مصر . ويكفي أن يزاول نشاط تجاري أو صناعي على سبيل الامتهان والاستمرار ، فالعبرة بالواقعة المنشئة للضريبة ..... د / جلال الشافعي "التجارة الالكترونية والضرائب" ، كتاب الاهرام الاقتصادي ، العدد ١٩٨ ، أول يونيو ٢٠٠٤ ، ص ص ٦٩ - ٧٠.

ويقصد بالإعلانات الرقمية لصفقات التجارة الالكترونية الخارجية ، اعلانات الانترنت بكافة أشكاله وصوره المتعلقة بتعاملات التجارة الالكترونية في السلع والخدمات بمختلف أنواعهما التي تتم ما بين المتعاملين المصريين أو المقيمين بمصر أو المنشآت العاملة في مصر وغيرهم من الافراد والشركات والمنشآت الاجنبية خارج حدود مصر. في كافة أرجاء العالم ، سواء في شكل اعلانات صادرات أو واردات. وهي تخضع للضرائب . رغم صعوبة التطبيق . وفقاً للمبادئ الآتية:

### ١- فرض الضريبة على الاعلانات الرقمية طبقاً لمبدأ الإقليمية<sup>(٤١)</sup>:

يتعين ان يتحقق الايراد من مصدر داخل الدولة التي يقيم فيها المستفيد من الاعلان (المعلن) سواء تم ذلك عن طريق تواجد مادي للمنشأة في هذه الدولة ، أو وكيل له سلطة ابرام العقود .

غير أنه من الجدير بالذكر تلك الصعوبات التي تعترض المعاملة الضريبية بالنسبة لتلك الاعلانات المتعلقة بالصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية الخارجية ، حيث أنه قد لا يتحقق أي من تلك العناصر السابق التنويه عنها ، وذلك عندما تكون المنشأة المعلنه مقيمة في الخارج ، وليس لها وجود مادي في الدولة الاخرى ، فلا تستطيع الدولة أن تطالب بالضريبة على الدخل الذي يتحقق من مصادر داخل دولتها في هذه الحالة.

### ٢- فرض الضريبة على الاعلانات الرقمية طبقاً لمبدأ عالمية الايراد<sup>(٤٢)</sup>:

بمقتضى هذا المبدأ يتم فرض الضريبة على الدخل لكل ممول مقيم في الدولة التي تفرض هذه الضريبة أو أن ينتمي لجنسيتها ، بصرف النظر عن مكان تحقق الايراد ، الا أن تطبيق هذا المبدأ لن يمنع امكانية التهرب الضريبي عن طريق عقد الصفقات من خلال التجارة الالكترونية ، حيث يستطيع الممول ان يعقد الصفقة في دولة لا يقيم فيها أو لا يحمل جنسيتها بل يستطيع أن يبرم صفقة عبر جهاز الحاسب الالكتروني الشخصي أو الهاتف المحمول أثناء ركوب الطائرة او السفينة أثناء عبورها في طبقات الجو العليا أو منطقة اعالي البحار<sup>(٤٣)</sup>.

٤١ - حول تطبيق الضريبة وفقاً لمبدأ الإقليمية ، راجع تفصيلاً : د / عبد الهادي مقبل ، المرجع السابق ، ص ٤٧ وما بعدها .

٤٢ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ص ٧١ .

٤٣ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٢ .

ويتطلب تطبيق مبدأ عالمية الإيراد أن تكون لدى الدولة ادارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة، وأن تستخدم قاعدة بيانات حديثة ومتطورة وتمتلك من المهارات الفنية والادارية ما يجعلها قادرة على التعامل مع الانشطة الدولية، وهذا ما يصعب تحقيقه في مصر لما يتطلبه من أعباء مالية وادارية ضخمة.

ومن ثم لن يساعد تطبيق هذا المبدأ في حل هذه المشكلة ، حيث تظل هناك صعوبة في فرض الضريبة على الربح المحقق من صفقات عبر التجارة الالكترونية ، خاصة وان الدول التي تطبق مبدأ عالمية الإيراد لا تستغني بصفة نهائية عن مبدأ الاقليمية بالنسبة للمنشآت الاجنبية التي تحقق إيراداتاً على اراضيها<sup>(٤٤)</sup>.

### **ولذلك حاولت بعض الجهات والدول حل هذه المشكلة من خلال احد الاتجاهات الاتية:**

#### **الاتجاه الاول :**

تحديد المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية على اساس نفس القواعد التي تحل بها الصفقات التي تتم من خلال الاوامر البريدية، حيث يتم الاتصال بين المشتري والبائع عن طريق المراسلات البريدية دون ان ينتقل أي منهما الى الاخر، فتتم الصفقة بالتعاقد طبقاً لما يعرضه البائع من كتالوجات او رسومات تفصيلية يتضمنها الاعلان الالكتروني أو البريد الالكتروني. ويختار المشتري ما يفضله منها على ان تتم العملية دون ان يكون للبائع وجود مادي في دولة المشتري وتعتبر الدولة التي يوجد فيها البائع هي الدولة صاحبة الحق في تحصيل الضريبة<sup>(٤٥)</sup>.

#### **وقد انتقد هذا الاتجاه من زاويتين<sup>(٤٦)</sup>:**

١- أن الرسالة البريدية تتم بين بائع واحد ومشتري واحد ، بينما تعرض الصفقة من خلال التجارة الالكترونية عبر شبكة الانترنت الدولية لكافة الناس في جميع انحاء العالم دون تحديد مشتري معين في دولة معينة.

٢- لا تشمل الرسالة البريدية في الغالب سوى العملية التمهيديّة لإبرام الصفقة، حيث يتعين بعد الاطلاع على الرسالة البريدية وقبلها الاتفاق على نوعية البضاعة ومكان تسليمها ، بعكس الحال بالنسبة

٤٤ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

٤٥ - Peter. G. W. Keen & Craig Balance : On Line Profits, A Manager's Guide to Electronic Commerce. 1997, pp. . 156 – 157.

٤٦ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

لرسالة التجارة الالكترونية ، حيث تتضمن ابرام الصفقة في الحال من خلال الحصول على المعلومة أو التصميم بمجرد الضغط على ازرار الحاسب الالكتروني.

### الاتجاه الثاني:

تبنته منظمة التعاون الاقتصادي الاوروبي ( OECD ) حيث قامت بتفسير نموذج الاتفاقية الذي وضعته للحد من الازدواج الضريبي الدولي بما يتفق مع التطور في المعاملات الدولية ، حيث فسرت المادة الخامسة المتعلقة بالمنشأة الدائمة بأنه في حالة مزاوله النشاط عبر آلات اتوماتيكية بصفة رئيسية يمكن اعتبار المكان الذي توجد فيه هذه الآلات هو الدليل على وجود المنشأة الدائمة فيه<sup>(٤٧)</sup>.

وقد انتقد البعض هذا الاتجاه كونه لا يعد حلاً حاسماً لأساس فرض الضريبة على الدخل الناتج عن الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت ، اذ لا يكفي وجود حاسب الكتروني في دولة ما ليعتبر دليلاً على فرض الضريبة بمعرفة هذه الدولة ، فقد يكون للمشروع أكثر من حاسوب في أكثر من دولة يبيث نفس الرسالة . فضلاً عن ان الاخذ بهذا الحل يعطي دولة موطن الممول لا دولة مصدر الدخل الحق في فرض الضريبة<sup>(٤٨)</sup>.

### الاتجاه الثالث :

تبنته ادارة الخزنة العامة بالولايات المتحدة الامريكية ، حيث أصدرت عام ١٩٩٦ أول تقرير عن نظام الضرائب الحكومية التي تستحق على الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت ، حيث نص على أنه " كلما أمكن يجب تطبيق تشريعات الضرائب القائمة على الصفقات التي تتم عبر الانترنت ، وحماية الشركات من ان تخضع للضريبة في اقليمين أو دولتين عن نفس الصفقة"<sup>(٤٩)</sup>.

### الاتجاه الرابع :

٤٧ - د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٣.

٤٨ - د / رمضان صديق محمد "المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية اولى المشكلات الضريبية في القرن القادم" ، المؤتمر الضريبي الأول الذي أقامته مصلحة الضرائب العامة في ١٢ - ١٣ ديسمبر ١٩٩٨ ، ص ص ٢٣٢ - ٢٣٤.

٤٩ - وقد صرح ممثل الخزنة العامة بأن لديهم اتجاة بدعم تطور التكنولوجيا وعدم اعاققتها ..... للمزيد ، راجع : د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٤.

تبنته كل من ايطاليا وبلجيكا حين اعتبرتا ان شبكة الانترنت تماثل الطريق العمومي الذي لا تمتلكه دولة بعينها ، وبالتالي فإن كل دولة تستطيع أن تخضع للضريبة أي صفقة تتم عن طريق شبكة الانترنت ، وتمر عبر حدودها(°).

ومن الجدير بالذكر ان الاتجاهات الاربعة لم تقدم حلاً جزياً للمشكلة ، فما زال هناك العديد من اختلافات وجهات النظر حول الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الدخل التي تستحق على الارياح التي تنتج منها الصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية. وهل هذا الحق يكون للدولة التي بها البائع ام المشتري ، أم شبكة الانترنت أم الحاسوب.

### المبحث الثالث

#### الضرائب على الاعلانات الرقمية في بعض الانظمة الضريبية الاجنبية

حظي موضوع فرض الضرائب على الاعلانات الرقمية أهمية خاصة لدى الاوساط والمحافل الدولية ، لكن من وجهات نظر متباينة ، لارتباطه الى حد بعيد بفكرة فرض الضرائب على صفقات التجارة الالكترونية من

ناحية ، ولصعوبات التطبيق من ناحية اخرى .وعبر سطور هذا المبحث نشير الى وجهات النظر الدولية لبعض الانظمة الضريبية لدى بعض المنظمات الدولية ولدى بعض الدول .

### • منظمة التجارة العالمية :

يتمثل اتجاه منظمة التجارة العالمية ( WTO ) في هذا الحقل فيما عبر عنه التصريح الوزاري الصادر في ابريل ١٩٩٨ عن مجلس منظمة التجارة العالمية الذي طلب من المجلس العام للمنظمة اجراء دراسة شاملة وبناء برنامج بحثي لمعالجة هذه المسألة ، وكانت نتيجة توجهات المجلس العام ونشاطه الاتفاق على أنه " لا تفرض رسوم جمركية على التبادل الإلكتروني بكافة أشكاله".

والمطلوب من الاستراتيجية الوطنية للأعمال والتجارة والبنوك الالكترونية، دراسة تأثير الضرائب على النشاط الإلكتروني، وحالة التعارض بين مواقف المتحمسين للأعمال الالكترونية وحرس الاعمال التقليدية، ومعالجة ما تفرضه النصوص القائمة من ضرائب ورسوم في مختلف المناحي واتصالها بالأعمال الالكترونية بالنسبة للبائع والمشتري ومقدم الخدمة ومتلقيها ، والأهم من ذلك الموازنة بين حماية جهات الخدمة الوطنية وجهات الخدمة الدولية التي تملك قدرات تقديم الخدمة الالكترونية اكثر من المؤسسات الوطنية في الدول النامية<sup>(١)</sup>.

موقف منظمة التجارة العالمية من احتياجات البنية الاساسية للتجارة الالكترونية - منتجات وخدمات

#### تقنية المعلومات :

هناك أمور مختلفة بحاجة إلى الفحص في نطاق النظام القانوني للتجارة الدولية المقرر بموجب اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وما يرتبط منه بالتجارة الالكترونية، وهي تتعلق بأمور البنية الأساسية، والأمور المتعلقة بالنفاذ إلى الأسواق والمنتجات المرسله إلكترونياً، وتحرير التجارة، وتيسير التبادل التجاري، والاتجاه نحو المشتريات الحكومية من خلال استخدام التقنيات الإلكترونية، وكذلك الأمور ذات العلاقة بحقوق الملكية الفكرية والأمور التنظيمية من منظور منظمة التجارة العالمية<sup>(٢)</sup>.

إن تغطية عمليات تأمين خدمات الاتصال عبر الانترنت في التعهدات التي تمت بموجب اتفاقية الجاتس للنفاذ في الأسواق والتعامل الداخلي سوف يحتاج إلى إيضاح. ولا ينص تأمين خدمات الاتصال عبر الانترنت بوضوح في بعض الأحيان على الفارق بين تأمين خدمات الاتصال عبر الإنترنت وتأمين الخدمات الأخرى باستعمال الإنترنت كوسيط في التوريد. وفي هذا الخصوص فقد أصدر رئيس فريق العمل المعني بالاتصالات الاساسية مذكرة إيضاح في يناير ١٩٩٧ فحواها أنه في حالة عدم وجود إشارة إلى غير ذلك، فإن الالتزام

٥١ - رشيد همام ، "العقود والتجارة الالكترونية" ، ١٦ / ٤ / ٢٠١١ ، على الموقع الالكتروني :

<http://rachidcompta.boomwork.com>

٥٢ - Peter. G. W. Keen & Craig Balance. Op cit . 159.

المأخوذ على أي قطاع يفترض أن يغطي الخدمات المحلية وخدمات المسافات البعيدة والخدمات الدولية المقدمة لاستخدام العامة وغير العامة على المرافق أو على أساس إعادة البيع واستخدام أي وسائل تكنولوجية في التوريد<sup>(٥٣)</sup>.

### • الاتحاد الأوروبي:

حاول اجتماع دول الاتحاد الأوروبي ببروكسل المنعقد في نوفمبر ١٩٩٩ أن يصل إلى موقف موحد من مسألة الضريبة بسبب اختلاف قوانين أوروبا من هذه الجهة ، ولم يتحقق بعد التوافق المطلوب بين دول الاتحاد الأوروبي في هذا الشأن أن أي تنظيم للمعاملات الإلكترونية متصلاً بالعلاقة مع تنظيمات التجارة الدولية والتدابير الوطنية المنسجمة معها يتطلب ستة عناصر هي على التوالي :

- الالتزام بقواعد التجارة الدولية حسبما أقرتها دورة أوروغواي ١٩٨٦ - ١٩٩٤ .
- عدم المغايرة في المعاملة بين الوطني والأجنبي .
- الحيادة .
- التقنية بحيث تصاغ الأحكام المنظمة للمعاملات الإلكترونية في عبارات عامة لمجاراة التطور التقني المتنامي .
- اتباع المرونة في صياغة التشريع لتيسير المعاملات الإلكترونية دون اكتفاء باحترام ما هو من مبادئ فحسب ، وتبني أدنى قيود تجارية في التشريعات المعنية بالمعاملات الإلكترونية .
- الشفافية فيما يصدر عن قواعد تنظيمية ولائحية بحيث يتسنى للجمهور الاطلاع عليها وإبداء التعليقات المناسبة خلال مهلة معقولة قبل الإصدار وتسمى هذه المرحلة الاستطلاعية - (Standstill period) أي مرحلة الثبات - وذلك احتراماً لقاعدة الشفافية في التعامل لاسيما مع مثل هذه الموضوعات الشائكة.

والحقيقة العامة التي ترد أيضا في هذا المقام أن مشكلة التعريف الجمركية على المعاملات الإلكترونية لا تزال محل نظر وخلاف بين من يطالب الإعفاء منها كلية، ومن يطالب بفرضها على أي معاملة تتم من

---

٥٣ - ويتضمن الملحق الخاص بالاتصالات على بنود تم وضعها لحماية مستخدمي خدمات الاتصالات. ويتعلق لب هذه البنود الموجودة في الملحق بالاتصال بشبكات وخدمات نقل الاتصالات واستخدامها. وهذا يتطلب من كل عضو في الاتفاقية التأكد بأن أي مورد الخدمات لديه يسمح له باستخدام الشبكة المحلية للاتصالات في دولة أخرى عضو في نفس الاتفاقية.... للمزيد ، راجع : رشيد همام ، المرجع السابق.

خلال الإنترنت، وقد تعرض المؤتمر الوزاري الرابع (الدوحة نوفمبر ٢٠٠١) للأعضاء في منظمة التجارة العالمية في الإعلان الصادر لهذه المسألة تحديداً (٥٤).

## **اهم المسائل ذات الاثر على النظامين الضريبي والجمركي للتجارة الالكترونية في اتفاقيات التجارة**

### **الدولية ومسائل النفاذ الى الاسواق ( النقل والتبادل):**

ثمة تفريق بين الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات الجمركية (الجات) المنظمة لشؤون التجارة في البضائع ، وبين اتفاقية الخدمات (الجاتس) بشأن النفاذ الى الاسواق ، وهو تفريق ذو اثر على التجارة الالكترونية بوصفها اتجارا في الخدمات ، ومن أهمها:

- تحتوي اتفاقية الجات على واجبات عامة فيما يتعلق بالمعاملة الوطنية بشكل مخالف لتلك التي تعتمد على أي من الالتزامات المحددة التي تم ادراجها على مستوى القطاع كما هو الحال في الجاتس.
- تتضمن اتفاقية الجاتس حظراً عاماً على القيود الكمية، بينما تسمح اتفاقية الجات باستعمال القيود الكمية في الحالات التي ترغب الحكومات فيها الحفاظ على بعض حقوقها.
- تركز اتفاقية الجات على التجارة في السلع عبر الحدود ، وتغطي اتفاقية الجاتس أيضاً موضوع التجارة عبر الحدود ولكنها علاوة على ذلك تضع في الاعتبار التواجد التجاري في الدولة الاجنبية وحركة الاشخاص الطبيعيين كجزء من التجارة في الخدمات.

### **تحرير التجارة بموجب اتفاقية التجارة الدولية الخاصة بالخدمات (الجاتس) (٥٥):**

توجد أربع فئات متباينة في قطاعات الخدمات تتعلق بالتجارة الالكترونية:

- القطاعات التي تساعد على تطوير البنية الاساسية للتجارة الالكترونية مثل الاتصالات والخدمات المرتبطة بها.
- القطاعات التي يمكن فيها التوريد الفعلي للخدمات الكترونياً مثل قطاع الأعمال والترفيه والخدمات المالية.
- القطاعات التي تكون مكتملة لكافة انواع التجارة بما في ذلك التجارة الالكترونية مثل الخدمات البريدية والنقل.

٥٤ - حيث أشير إلى أن الأعضاء قد أحيطوا علماً بما تم من أعمال بواسطة المجلس العام والجهات المعنية الأخرى منذ الإعلان الوزاري في ٢٠ من مايو سنة ١٩٩٨ واتفقوا على الاستمرار في برنامج العمل في شأن التجارة الإلكترونية ، وأن ما تم من أعمال حتى الآن دلت على أن التجارة الإلكترونية قد ترتب عليها ظهور تحديات وفرص جديدة في التجارة لأعضاء في كل مراحل التنمية، ويقر الاعضاء بأهمية إنشاء ورعاية أفضل بيئة مشجعة للتطور المستقبلي للتجارة الإلكترونية ويكلفون المجلس العام بدراسة الاتفاقات المؤسسية المناسبة للتعامل مع برنامج العمل وأن يعد تقارير حول التطور اللاحق يقدم إلى المؤتمر الوزاري في دورته الخامسة ، وأن الأعضاء سيستمرون في ممارستهم الحالية بعدم فرض رسوم جمركية على النقل الإلكتروني حتى المؤتمر الخامس، وجدير بالذكر أن المؤتمر الوزاري في "سياتل" Seattle" بالولايات المتحدة الأمريكية لم يكن قد أفلح في التوصل إلى هذه النتيجة..... راجع : رشيد همام ، المرجع السابق.

٥٥ - موقع منظمة التجارة العالمية على شبكة الانترنت بتاريخ ٢/٤/٢٠١٧م : <http://www.wtoarab.org>

- القطاعات التي يمكنها الاستفادة من تدفق المعلومات الالكترونية من خلال تكلفة بحث منخفضة والتراسل السريع للمعلومات والمعالجة الآلية للنماذج الإدارية . وما يهمنا هنا من بنود اتفاقية الجاتس هي تلك المتعلقة في الأساس بالتوريد الإلكتروني للخدمات . وطريقتي التوريد ذات العلاقة الوثيقة بتوريد الخدمات عبر الانترنت هما التوريد عبر الحدود **Cross-border Supply** والاستهلاك الخارجي **Consumption abroad** .

### • الولايات المتحدة الأمريكية :

خلال الفترة الماضية تعرضت فيس بوك لهجوم كبير من قبل مصلحة الضرائب الأمريكية التي قالت إنها تريد من الشركة التكنولوجية العملاقة دفع ١.٧ مليون دولار كضرائب مستحقة متأخرة، بالإضافة إلى الفائدة عن عام ٢٠١٠، وربما سنوات التي تلتها، وقالت فيس بوك إن المبلغ التي تطالبه به مصلحة الضرائب الأمريكية يمكن أن يصل إلى مليارات. ووفقا لتقرير حديث من موقع **arstechnica** الأمريكي فطالبت شركة فيس بوك من محكمة الضرائب الأمريكية برفض اتهام مصلحة الضرائب للشركة بأنها تدفع أقل من قيمتها الملكية عندما تنقل إيراداتها إلى إيرلندا، حيث قالت فيس بوك أن القيمة التي تدفع عليها ضرائب هي ٥.٨ مليار دولار بينما أعلنت مصلحة الضرائب أنها تصل إلى ما يقرب من ١٤ مليار دولار<sup>(٥٦)</sup>.

وجدير بالذكر أن مؤشرات التحليل لاطار ومحتوى السياسة الضريبية تشير الى ان الموقف الأمريكي يقوم على قاعدة "اعمال الكترونية وتجارة الكترونية دون ضرائب" ، فقد تأسست اللجنة الاستشارية للتجارة الإلكترونية في أمريكا عام ١٩٩٨ ومنحت مهلة ثلاثة سنوات انتهت في اكتوبر ٢٠٠١ لكافة الشركات للعمل على الإنترنت دون ضرائب ، ثم ما لبثت مجددا ان مددت المهلة ، وبالرغم من اعادة طرح الموضوع على الكونجرس الا ان هذه الدعوات يعوزها الحماس اذ الاتجاه الغالب لا يزال ضد فرض اي نوع من الضرائب على التجارة الالكترونية<sup>(٥٧)</sup>.

٥٦ - وعلى الرغم من الضغوطات الكبيرة التي تتعرض لها شركة فيس بوك إلا أنها قالت في بيان حديث تم تقديمه لمصلحة الضرائب الأمريكية إنها غير مضطرة لدفع أي ضرائب إضافية عن السنوات الماضية، وهو الأمر الذي جعل البعض يتنبأ بمعركة ضرائب جديدة من المرجح أن توجب الجدل حول الثغرات الضريبية التي تستغلها شركات التكنولوجيا.... للمزيد ، راجع : اسراء حسني " فيس بوك": لن ندفع ضرائب إضافية للحكومة الأمريكية " ، جريدة اليوم السابع ، القاهرة ، ١٣ / ١٠ / ٢٠١٦ م ، على الموقع الالكتروني

<http://www.youm7.com>

٥٧ - رشيد همام ، المرجع السابق.

وجدير بالذكر أن الرئيس الأمريكي "بيل كلينتون" قد فرض ضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية عبر الإنترنت مؤيداً رفضه بقوله " كيف نذبح الإوزة التي تبيض ذهباً". لذلك أصدر الكونجرس الأمريكي ما يعرف بقانون الحرية الضريبية للإنترنت (The Internet Freedom Act) <sup>(٥٨)</sup>. الذي يتضمن النقاط الآتية:

آ - إعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب المحلية والفيدرالية.

ب - اعتبار الإنترنت منطقة تجارة حرة.

ج - تكوين لجنة استشارية مهمتها تحديد كيفية معالجة التجارة الإلكترونية ضريبياً.

وقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية في تغيير طرق المحاسبة الضريبية بتحصيل الضرائب على النشاط الذي تمارسه الشركة وليس محل إقامة الشركة <sup>(٥٩)</sup>.

**هناك ثلاث توجهات بشأن الضرائب على الإنترنت <sup>(٦٠)</sup>:**

### **التوجه الأول:**

يتميز هذا التوجه بالبساطة في طبيعته، فحسب تقرير Us framwork for global e-commerce، فإن الجباية على الإنترنت يجب أن تستجيب لأربعة مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها في نفس الوقت، وهي: الحياد، البساطة والشفافة، والملائمة.

### **التوجه الثاني :**

يرى هذا الاتجاه أن ظهور تحديات جديدة أمام النظام الضريبي على الإنترنت يجب أن يؤدي إلى إيجاد ضرائب جديدة وقواعد جديدة تختلف عن القواعد الضريبية التقليدية، حيث تم اقتراح ضرائب جديدة مثل ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على المبيعات، ضرائب على الدخل...

### **التوجه الثالث:**

---

٥٨ - وقد قرر الكونجرس الأمريكي سنة ١٩٩٨ وقف فرض ضرائب جديدة على التجارة الإلكترونية لمدة ثلاث سنوات ، تم مد هذا الايقاف من سنة ٢٠٠١ الى سنة ٢٠٠٣ حاول فيها الكونجرس الأمريكي دراسة امكانية جعل منع فرض الضرائب على الانترنت مستمراً ودائماً .... للمزيد ، راجع : د / جلال الشافعي "التجارة الالكترونية والضرائب" ، كتاب الاهرام الاقتصادي ، العدد ١٩٨ ، اول يونيو ٢٠٠٤ . ص ٦٧ .

٥٩ - د / هند بداري ، ذات المرجع السابق.

٦٠ - ميشال فلاح ، ذات المرجع السابق .

وهو كحل وسطي بين السابقين، والذي يتضمن احترام التقنيات الضريبية التقليدية مع الأخذ في الحسبان ظاهرة التجارة الإلكترونية واعلاناتها الرقمية، وهو توجه كثير الضبابية لأنه يترك هامشاً واسعاً لدور الضمير في التصاريح الضرائبية، وهذا أمر في غير محله طبعاً.

ويبدو هذا الجدل الجاد والمسهب حول إعفاء أو إخضاع التجارة الإلكترونية والاعلانات الرقمية للضرائب، اسهاماً يتجلى في إعفاء صفقات التجارة الإلكترونية من الضرائب لمدة تتراوح بين ٣ و ٥ سنوات. ويستند هذا الاسهام على حجة تشجيع رجال الأعمال في الدخول في صفقات عبر الشبكة العالمية للإنترنت، وهو ما يساعد على اللحاق بركب التكنولوجيا الحديثة وعصر الاتصالات من ناحية، كما واكسابهم الخبرة في عقد الصفقات إلكترونياً وما يرتبط به من التعرف والتدريب على الأمور المتعلقة بالتجارة الإلكترونية من ناحية أخرى<sup>(٦١)</sup>.

كما يستند الاسهام المذكور على تفادي الوقوع في إشكالية الازدواج الضريبي الذي قد يحدث نتيجة فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية. و نظراً لكون التجارة الإلكترونية تعتبر مجالاً حديثاً، فإن عملية فرض الضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاستقرار، وعليه فإن إعفاء مشروعات التجارة الإلكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية في الدول المتقدمة وأخذ ما يناسب الدول النامية منها، كما يمنح فرصة لتدريب الإطارات الجبائية (مفتشي الضرائب) على التعامل مع تكنولوجيا حديثة، من حيث الإعداد والحصص والفحص الضريبي<sup>(٦٢)</sup>.

أما في الجانب الآخر، فهناك توجه إلى فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية أسوةً بالتجارة التقليدية، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن إعفاء معاملات التجارة الإلكترونية من الضريبة مع إخضاع معاملات التجارة التقليدية للضريبة سوف يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة وهو أحد المبادئ الأساسية لفرض الضرائب أو الإعفاء منها أو تعديلها<sup>(٦٣)</sup>.

كما أن الصعوبات التي تواجه فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية سواء عند الحصر أو التدقيق الضريبي، لا يجب أن تقف حائلاً أمام إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة، ويمكن في هذا المجال

٦١ - ميشال فلاح، ذات المرجع السابق.

٦٢ - حول هذا المعنى راجع، د / جلال الشافعي، المرجع السابق، ص ٢٦ وما بعدها.

٦٣ - ميشال فلاح، ذات المرجع السابق.

مراعاة خصوصية التجارة الإلكترونية وذلك بوضع شروط وأسس خاصة متعلقة بالنماذج والمستندات والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتسم بوسائل إلكترونية للضريبة<sup>(٦٤)</sup>.

وأخيراً، فإن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية وإعلاناتها الرقمية مبكراً يتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي، وعرض المشكلات والصعوبات أمام تحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية.

وهناك رأي ثالث يتجه إلى ضرورة التفرقة بين نوعين من السلع والخدمات. النوع الأول هو الصفقات التي يتم فيها الاتفاق بين الطرفين إلكترونياً ولكنها يجب أن تسلم بالطرق التقليدية. ويتجه الرأي هنا إلى إخضاعها للمعاملة الضريبية العادية حسب القواعد العامة المطبقة في هذا الشأن. أما النوع الثاني فهو عند عقد الصفقة وإتمامها إلكترونياً كما في حالة خدمات المعلومات والبرامج ، ويتجه أنصار هذا الرأي إلى عدم خضوعها للضريبة تشجيعاً لحركة نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها، ولمنع الازدواج الضريبي، والأهم لصعوبة حصر هذه العمليات وفحصها<sup>(٦٥)</sup>.

صحيح أنها مساهمات قد تكون متضاربة أحياناً، إلا أنها تستند إلى حجج واقعية ومنطقية، وهنا تكمن صعوبة تفضيل واحدة على أخرى. هذا وقد استفاض خبراء أوروبيون سنة ١٩٩٦ ، حين اقترحوا إنشاء ضريبة على أساس كميات البايت (Bits) المتبادلة وهي ضريبة سهلة التطبيق ولكنها محفوفة بعدة نقائص، ومن بينها أنها لا تنطبق مع المبادلات غير التجارية على شبكة الإنترنت. واستند الموقف الأوروبي من الجباية الافتراضية على حرص دول الاتحاد على الدور الحيادي لجباية الضرائب، وهم الذين يدعون إلى وضوح نطاق الجباية وملاءمته، حيث تُعدُّ هذه الأخيرة أحد أهداف الاتحاد وشرطاً من شروط نجاح عملية الاندماج<sup>(٦٦)</sup>.

وقد اعتمدت الولايات المتحدة بدورها قانوناً للإعفاء الضريبي للإنترنت، حيث يعتبر هذا القانون أن الفراغ عبر اتصالات الشاشة تكون منطقة حرة بالنسبة للضرائب لمعظم الصفقات التي تتم لمدة ثلاث سنوات بعد العمل بهذا القانون، وذلك بإعطاء حكومات الولايات والمحليات زمناً معيناً لإعداد مجموعة متوافقة من القواعد الخاصة لضرائب الإنترنت<sup>(٦٧)</sup>.

64 - Peter. G. W. Keen & Craig Balance. Op cit . 159.

65 - Peter. G. W. Keen & Craig Balance. Op cit . 160.

٦٦ - ميشال فلاح ، ذات المرجع السابق.

٦٧ - يوسف يوسف "التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية"، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى ، القاهرة. ٢٠١١ ، ص

٤٣ وما بعدها.

وقد صدر هذا القانون بهدف وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي والإلكتروني وخلافه، فتكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت، حيث يعامل مبيعات البضائع على الإنترنت كنوع من الاتصالات. غير أن هذا القانون يجمد الضرائب على المعلومات لثمانى ولايات وهي: كوينتيك، لودا، أوهو، نيو مكسيكو، ساوث داكوتا، نورث داكوتا، ويسكونس وتينيس، حيث يوجد بها ضريبة فعلية على الإنترنت، ولكنها ضرائب متدنية تمثل شبه رسوم على التجارة الإلكترونية ومرتبطة بحجم المعلومات الرقمية التي يتم بثها، ويمكن إيقافها<sup>(٦٨)</sup>.

ويعتقد مؤيدو القانون أن الإعفاء الضريبي أساسى لنمو التجارة الإلكترونية، كما أن ضرائب متعددة على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية سوف تمنع النمو التكنولوجى. وحتى إذا وجدت فئة من الخدمات خاضعة للضريبة فى ولاية ما، فإن نوعا معينا من العمليات يمكن إعفاؤه من ضريبة المبيعات/الإنفاق، وبعض الإعفاءات ممكن تطبيقها على عمليات خاضعة للضريبة هي إعفاء مكونات الخدمات. وعلى الرغم من أن بعض الولايات يمكن أن تعفى الخدمات الإلكترونية من الضرائب فإن هذه الخدمات يمكن أن تخضع للضريبة عندما يستلم العميل ملكية شخصية ملموسة كجزء من صفقة. كذلك يلاحظ أن الإعفاءات يمكن أن تكون متاحة بدرجة أقل بالنسبة للمدخلات المشتراة لتقديم خدمات إلكترونية خاضعة للضريبة<sup>(٦٩)</sup>.

ولا يميز قانون الإعفاء الضريبي للإنترنت فى استخدام شبكة الانترنت، فهو يحمى كلا من البائع والمشتري من التزامات الضريبة الجديدة فى صفقات التجارة الإلكترونية، ويشمل هذا فرض ضرائب على البائعين من خارج الولاية على أساس فى الصفقات عبر (Nexus) أى الربط بين أجزاء نظام أو مجموعة أشياء. غير أنه من الصعب كثيرا تحديد العديد من أركان عقود البيع. فقد لا يعرف البائع موقع المشتري، ومن ثم فإن ضريبة المبيعات تكون مستحقة، كما أن موقع البائع يمكن أن يكون فى أى مكان فى العالم ، وبالتالي فإن التطابق الضريبي للبائع يمكن أن يكون صعب التحديد<sup>(٧٠)</sup>.

ومن ثم يمكن القول بأن القانون سيحظر إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت فى الولايات والمحليات، وهو لا يحظر جميع ضرائب المبيعات والإنفاق على التجارة الإلكترونية، ولكن يسمح فقط بضرائب الولايات والمحليات إذا كانت الضريبة مماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية مثل ما يكون من خلال الأوامر

68 – Peter. G. W. Keen & Craig Balance. Op cit . 161.

٦٩ – شكري العشماوي "التجارة الإلكترونية ومشكلات إخضاعها للضرائب"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد ٣٤، العدد ٤، ٢٠١٠، ص ٤٥.

٧٠ – يوسف يوسف، المرجع السابق، ص ٤٤.

البريدية والهاتفية. فهذا القانون يعمل على مساعدة أنشطة. الأعمال في تخفيض التكاليف ليكون قادرا على الوصول إلى سوق أوسع<sup>(٧١)</sup>.

ويُعتبر الإنترنت شبكة لا تُدار بمركزية وغير مُراقبة، وهذا ما يجعل متابعة التبادلات عملية معقدة، حيث يعتبر ذلك حاجزا أمام إمكانية التعرف على المكلفين بالضريبة. فتطرح المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية إشكاليات أساسيتان ، إحداهما على المستوى التطبيقي والأخرى على المستوى النظري. فمن الجانب التطبيقي ، هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين الجارية على التجارة الإلكترونية. أما من الجانب النظري، نجد مشكلة غياب المفاهيم والمبادئ والقواعد الجبائية التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية<sup>(٧٢)</sup>.

وبالرغم أن الدول والمنظمات الدولية تفكر في هذه المسائل، إلا أنه لم يُتخذ قرار معين بشأن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية. والواقع أن الدول حاليا تنظر إلى التجارة الإلكترونية على أنها شكل خاص من البيع بالمراسلة، غير أن ذلك يعتبر غير مرضي في نظر الكثير من الجهات التي ترى أن التجارة الإلكترونية يصاحبها العديد من الامتيازات والفرص والتي من بينها فعالية التمويل بالضريبة على المبادلات الافتراضية<sup>(٧٣)</sup>.

وجدير بالذكر أن نطاق ضرائب التجارة الإلكترونية يتسم بأنه غامض وغير مستقر ومقلق. ذلك لأن التجارة الإلكترونية غير ملموسة، وبالتالي لا توجد ثمة قواعد ضريبية حاليا، وعندما تتنوع ضرائب التجارة الإلكترونية في كل دولة فإن التأكد مما هو خاضع للضريبة ومن المسئول عن دفعها يكون أمرا معقدا، وتعتمد على الدولة التي نشأت منها، ويمكن فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية كخدمة اتصالات، أو خدمة معلومات أو خدمة حاسبات أو مزيجا مما سبق. فالخلط والتداخل في قانون الضرائب يمكن أن يسبب ازدواجا ضريبيا، كما أن هناك أنشطة أعمال كثيرة لا تُعرف حتى ما إذا كانت خاضعة للضريبة على المبيعات والصفقات عما تحققه عبر الإنترنت<sup>(٧٤)</sup>.

---

٧١ - الواقع أن حياذ الجباية يعتبر أمرا لا يزال في جدول النقاش من كلا جانبي الأطلسي. فرأي أوروبا هو نفسه رأي البلدان السائرة في طريق النمو وهو أن تُفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، في حين أن رأي كل من الولايات المتحدة واليابان يتجه إلى تفضيل حرية التجارة الإلكترونية على أساس أن ذلك يعد عاملا أساسيا لتحقيق عمليات النمو وتطوير التبادل التجاري..... للمزيد راجع : ميشال فلاح ، ذات المرجع السابق.

72 - Peter. G. W. Keen & Craig Balance. Op cit . 161

73- David R.T, the Impact of the Internet on the Taxation of International Transaction, Bulletin for International of Fiscal Documentation , vol. 50, No 11-12-1996 . pp526- 530

٧٤ - راجع : ميشال فلاح ، ذات المرجع السابق.

## • في بريطانيا:

يختلف موقف المجموعة الأوروبية عموماً عن الولايات المتحدة الأمريكية في بعض المبادئ مثل تطبيق الجماعة الأوروبية للتعريف المنسقة. كما ترى دول الجماعة الأوروبية أن سرعة التجارة الإلكترونية ربما تستلزم ضرائب جديدة يتم فرضها في حين أن الولايات المتحدة الأمريكية ترفض فرض ضرائب جديدة على التجارة عبر الإنترنت (٧٥).

وتشير إحصائيات منظمة التجارة العالمية إلى انخفاض متوسط التعريف الجمركية لأقل من ١٠% في معظم دول العالم على السلع القابلة للتبادل إلكترونياً باستثناء المغرب وتايلاند وكوريا والهند التي تضع تعريفية قدرها ٢٠%. ويبلغ إجمالي العائد المالي للدول من التعريف الجمركية للسلع والخدمات القابلة للتبادل إلكترونياً نحو ١% من إجمالي عائد التعريف الجمركية ونحو ٠.٠٣% من العائد المالي للدول وذلك باستثناء الصين التي تجمع أكثر من ١٠% من عائد التعريف الجمركية من هذه النوعية من السلع والخدمات، ومن ثم يتضح أن العائد المالي للتعريف الجمركية للمنتجات القابلة للتبادل إلكترونياً منخفض إلى حد كبير (٧٦).

وقد دفع موقع فيسبوك ٤,١٧ مليون جنيهه (٤,٦٣ مليون يورو) ضرائب شركات في بريطانيا في ٢٠١٥ كما أعلن بعد أن تعرض لانتقادات شديدة لدفعه ضرائب بقيمة ٤٣٢٧ جنيهه في البلاد في ٢٠١٤. وهذه الضرائب لا تمثل إلا أقل من ٢% من الإيرادات المالية المقدرة بـ ١١٢ مليون جنيهه التي أعلنت الشركة الأميركية أنها حققتها في بريطانيا للعام ٢٠١٥ وفقاً لحساباتها التي نشرت على موقع دائرة التسجيل التجاري البريطاني (٧٧).

٧٥ - صدر في بريطانيا قانون منع الاحتكار المسمى بقانون المنافسة الذي يوصي بحماية الإيرادات الضريبية السيادية من خطر الانخفاض ، عدم التسرع بمعالجة التجارة الإلكترونية ضريبياً ، السعي للتحويل إلى مجتمع يقوم على الأتمتة وتكنولوجيا المعلومات.... راجع ميشال فلاح ، ذات المرجع السابق.

٧٦ - ذات المقالة السابقة.

٧٧ - حيث ذكر المتحدث باسم موقع التواصل الاجتماعي "تفتخر لمواصلة تنمية نشاطاتنا في بريطانيا في ٢٠١٥ وبيجاد أكثر من ٣٠٠ وظيفة متخصصة"، بحسب فرانس برس. وتابع "دفع كافة الضرائب التي ينص عليها القانون البريطاني"، وكانت شركة فيسبوك قد أشارت استياء بعد أن تبين أنه دفع ضرائب شركات في ٢٠١٤ لا تتخطى ٤٣٢٧ جنيهه أي أقل من متوسط الضرائب والمساهمات الاجتماعية التي يدفعها عامل بريطاني أعزب بسيط..... للمزيد ، راجع : تقرير للبريئة نت بعنوان " فقزة ضخمة بضرانب فيسبوك في بريطانيا.. هل تكفي؟

من ٤ آلاف لـ ٤ ملايين إسترليني لم تشكل سوى ٢% من الإيرادات " ، ١٠ / ١٠ / ٢٠١٦ م ، على الموقع:

<http://www.alarabiya.net>

وفي مارس ٢٠١٦ أعلن أنه فيس بوك أنه سيتوقف عن تمرير مبيعات الإعلانات عبر أيرلندا لكبرى شركات الإعلانات التي تستخدم الموقع الشهير. ونسبة الضريبة على الشركات في أيرلندا ١٢,٥% بين الأدنى في الاتحاد الأوروبي، في حين أنها في بريطانيا (٢٠%). وقد تصدرت المشهد مسألة انخفاض قيمة الضرائب التي تدفعها بعض المؤسسات متعددة الجنسيات، فعادت إلى الواجهة في مطلع ٢٠١٦ في بريطانيا بعد إبرام اتفاق بين الإدارة المالية وشركة جوجل العملاقة، وبموجب الاتفاق تعهدت جوجل أن تدفع للخزانة البريطانية ١٣٠ مليون جنيه من الضرائب المتأخرة للفترة الممتدة بين عامي ٢٠٠٥ و ٢٠١٥<sup>(٧٦)</sup>.

ومعلوم أن موقع التواصل الاجتماعي الفيس بوك، إلى إدارة موقعها من أيرلندا التي تعتبر إحدى دول الملاذات الضريبية، والتي تفرض ضرائب بنسبة منخفضة جدا عن الإيرادات التي تحققها الشركات العاملة على أرضها تصل إلى نسبة ١٢.٥%<sup>(٧٩)</sup>.

### • في أستراليا :

أعلنت الحكومة الأسترالية مؤخراً، عن بدء تطبيق القانون الجديد المخصص لشركات التكنولوجيا ومواقع التواصل مثل: "جوجل" و "فيسبوك" على دفع الضرائب في أستراليا على أساس الإيرادات التي يحققونها في البلاد. ويستهدف القانون ، الذي يطلق عليه اسم "ضريبة جوجل"، الشركات العالمية التي يتجاوز دخلها السنوي مليار دولار أمريكي<sup>(٨٠)</sup>.

وقد أكد وزير الخزانة الأسترالي "سكوت موريسون" للبرلمان: إن التغييرات في النظام الضريبي ستساهم في تلقي الدولة نحو ملياري دولار أسترالي؛ أي ما يعادل ١.٥ مليار دولار أمريكي خلال هذه السنة الضريبية من الشركات متعددة الجنسيات. وقد حولت الحكومة مكتب الضرائب الأسترالي السلطة والموارد لإنجاز المهمة، مُشيراً إلى أن فيسبوك ستدفع الضرائب الأسترالية في أستراليا وليس في أيرلندا، فالشركات متعددة الجنسيات بدأت في التخلي عن الهياكل القديمة وإعادة هيكلتها وفقاً لتطورات العصر<sup>(٨١)</sup>.

٧٨ - تابع ذات المقالة السابقة .

٧٩ - هاني الحوتى ، مقال بعنوان " بعد قرار بريطانيا.. المالية تدرس فرض ضريبة على "فيس بوك".. وتعد قائمة بمواقع التجارة الإلكترونية لتحصيل المليارات الضائعة على الدولة.. وهاني دميان: التهرب الضريبي يلحق ضرراً جسيماً بالاقتصاد المصري " ، جريدة اليوم السابع ، القاهرة ، ٤ / ٣ / ٢٠١٦ م ،

٨٠ - سكوت موريسون " أستراليا تجبر «فيسبوك» و«جوجل» على دفع ضرائب مالية " ، موقع المصدر تك الإلكتروني بتاريخ ٢٠ / ٣ / ٢٠١٧ م ، على الموقع <http://www.almasdar-tech.com>

٨١ - سيدنى سليمان " أستراليا تجبر فيس بوك و«جوجل» على دفع الضرائب المستحقة" ، جريدة فلسطين اليوم ٢٢ / ٣ / ٢٠١٧ م ، <http://www.palestinetoday.net>

وعندما اقترح القانون فى أوائل عام ٢٠١٥، قالت الحكومة إن هناك ٣٠ شركة عالمية لم تدفع سوى ضرائب ضئيلة أو معدومة على أرباح عملياتها الاسترائية، إذ تواصل الشركات العالمية توجيه مليارات اليورو من الأرباح إلى أيرلندا لتجنب الضرائب، وفقا لتقرير صدر مؤخرا عن منظمة أوكسفام أيرلندا<sup>(٨٢)</sup>.

وقد أصبحت السلطات الأوروبية فى الآونة الأخيرة تتبع تهجا أكثر صرامة تجاه الاتفاقات المبرمة بين الشركات متعددة الجنسيات والدول الأعضاء فى الاتحاد الأوروبي . وفى الشهر الماضى وافق وزراء مالية الاتحاد الأوروبي على اجراءات جديدة لإغلاق بعض الثغرات الضريبية التى مكنت الشركات متعددة الجنسيات العاملة فى كل من دول الاتحاد الاوروبى والدول غير الاعضاء فى الاتحاد الاوربى من تجنب دفع الضرائب ، ومن المقرر أن تدخل القواعد الجديدة، حيز التنفيذ فى عام ٢٠٢٠، ومعالجة النظام الذى تستخدمه الشركات لتقليل التزاماتها الضريبية الإجمالية<sup>(٨٣)</sup>.

### • فى تركيا :

يعتزم مكتب الإيرادات فى وزارة المالية التركية باتخاذ خطوات لفرض ضريبة على المواقع الإلكترونية لشبكات التواصل الاجتماعى وتنفيذ إجراءات أخرى متعلقة بالتجارة الإلكترونية بما فيها الاعلانات الرقمية. وبتنفيذ هذه الإجراءات سيتمّ التعامل مع كلّ المواقع الافتراضية على أنّها "أماكن عمل" ومع الناشرين فى شبكات التواصل الاجتماعى على أنّهم "دافعوا ضرائب إلكترونيًا"<sup>(٨٤)</sup>.

علاوةً على ذلك، سيشرط التعديل الجديد لقانون الإجراءات الضريبية أن يتمّ فرض ضريبة على الدخول التى تُحصّلها مواقع شبكات التواصل الاجتماعى التى لا تملك مكاتب فى تركيا. ومع هذه الخطوة الجديدة من قبل وزارة المالية، سيتمّ فرض ضريبة على أى شركة تُعلن على موقع تويتر ولم تفتح مكتبًا لها فى تركيا.

ويتجاوز حجم التجارة الإلكترونية ٤٠ مليار ليرة تركية (ما يعادل ١٥ مليار دولار) سنويًا، فيما يرصد مكتب الإيرادات فى وزارة المالية حاليًا شبكات التواصل الاجتماعى بالإضافة إلى مواقع التجارة الإلكترونية. وقد

٨٢ - سكوت موريسون ، ذات المرجع السابق .

٨٣ - سيدنى سليمان ، المرجع السابق .

٨٤ - ديلي صباح " حزمة من الضرائب الإلكترونية قريبًا فى تركيا " ، جريدة ترك بروس التركية ، ٢٠١٥/٤/١٥ ، على الموقع الإلكتروني

أُرسلت إشعارات إلى الأطراف التي تكسب دخلاً من خلال التجارة الإلكترونية، وسيتم تضمين الدخل المكتسب إلكترونياً في إطار قانون ضريبة الدخل<sup>(٨٥)</sup>.

كما سيُشمل القانون مصطلح "أماكن العمل الإلكترونية"، ووفقاً لذلك، سيتم فرض ضريبة على أي إعلانات تُنشر على هذه المواقع من قبل الشركات الموجودة في تركيا. وسيقوم دافع الضريبة بدفع ضريبة القيمة المضافة لمكتب الإيرادات على أنها "ضريبة قيمة مضافة معكوسة". كما يُشرف مكتب الإيرادات على سوق الإعلانات الإلكترونية، ويقوم بتحذير الشركات التي تحاول التهرب من الضرائب من خلال التجارة الإلكترونية. إضافة إلى أن أي موقع للتجارة الإلكترونية لا يملك مستوى معيناً من الأمان سيتم إيقافه حتى يستوفي المتطلبات<sup>(٨٦)</sup>.

وفي الوقت الذي يُقدّر فيه حجم السوق الإلكتروني في تركيا بمليار دولار، فإن معظم هذه المبالغ يتم تحويلها خارج تركيا دون أن تُفرض عليها رسوم ضريبية. وتتلقى شبكات التواصل الاجتماعي مثل غوغل، وفيسبوك، وتويتر، ولينكدن وغيرها رسوماً على الإعلانات التي يقومون بنشرها من خلال شركات البطاقات الائتمانية<sup>(٨٧)</sup>.

وفقاً لاتفاقيات منع الازدواج الضريبي، فإن هذه الشركات لا تدفع ضرائب في الدول التي تجني دخلاً فيها وفي الدول التي تتواجد فيها مقراتها. وحسب تدقيق مكتب الإيرادات، فإن دخل الإعلانات الإلكترونية الذي تجنيه جوجل يقارب ٤٥ مليار دولار، نصفها من دول أوروبية و ١,٥-٢ مليون دولار من تركيا. ومع هذه الخطوة، سيتم تضمين دخل الإعلانات الإلكترونية في نطاق دخل الخدمة.

وينظر مكتب الإيرادات في معلومات تبادلات بطاقات الائتمان التي تلقاها من البنوك كما يصل إلى الشركات من خلال مؤسسات الخدمات اللوجستية والبريد السريع. إلى جانب المتابعة المباشرة، من خلال برنامج رقمي يُدعى (Xenon) يُراقب التجارة الإلكترونية للشركات، ويسجل التبادلات الإلكترونية من أي نوع

٨٥ - محمد عوض "تركيا تعترم التنازل عن ضرائب ثلاث سنوات مقبلة"، موقع آخر ساعة ٢٠/١٠/٢٠١٦ م، على الموقع الإلكتروني

<http://www.hour-news.net> :

٨٦ - دبلي صباح، ذات المقالة السابقة.

87 - Smith, Thomas W.. "Constructing A Human Rights Regime in Turkey: Dilemmas of Civic Nationalism and Civil Society.": 4. "One of the darkest events in Turkish history was the Wealth Tax, levied discriminatory against non-Muslims in 1942, hobbling Armenians with the most punitive rates." August 29 - September 2, 2011.

بشكل أوتوماتيكي. ومع التعديل الجديد، سيترتب على أي إعلان لبيع منزل أو عن أرض على الإنترنت رسوم ضريبية<sup>(٨٨)</sup>.

وسوف يقوم الخبراء في مكتب الإيرادات بتحديد طبيعة المنتجات المباعة على أنها تجارية أو غير تجارية. كما سيراقب المشتريين من هذه المواقع ومقدار الربح، ويُرسل إشعارات إلى من يجني دخلاً من خلال المبيعات الإلكترونية<sup>(٨٩)</sup>.

وتُحلّل الخطة التي حدد لاستكمالها بحلول نهاية ٢٠١٦، ما إذا كان الاقتصاد الرقمي يُهدّد الهيكلية الضريبية الدولية. وبالمقابل سيتمّ تطبيق هيكليات ضريبية وإجراءات جديدة في نقاط يُعتقد أنها إشكالية.

### • في ألمانيا :

نجحت ألمانيا في فرض ضرائب على شركة "جوجل" ، حيث حكمت المحكمة العليا الألمانية بأحقية الصحف الألمانية في اقتسام عائدات أرباح شركة جوجل لأنها تستغل وتوظف المحتوى الصحفي في بث إعلاناتها ودعايتها ، كما أن هناك دول أخرى نجحت في ذلك . وتواجه ذلك بتحدي مقتضيات اتفاقية التجارة العالمية "الجات" والتي ألزمت الدول بتحرير التجارة والأسواق ، إلى جانب إن تلك الشركات هي شركات أمريكية ومن ثم يتمّ تحصيل ضرائبها من قبل وزارة الخزانة الأمريكية ومن ثم تبقي إعادة فرض ضرائب عليها تدخل في حماية اتفاقيات عدم الازدواج الضريبي<sup>(٩٠)</sup> .

## المبحث الرابع

### الضرائب على الإعلانات الرقمية في مصر

ينفق المصريون سنوياً أكثر من ٢٥٠ مليون دولار على إعلانات الفيس بوك، وأن الفيس بوك مع توسعته المستقبلية سيتحول مع الوقت إلى فجوة اقتصادية جديدة تختفي فيها العملة الصعبة عبر ما يدفعه

٨٨ - ديلي صباح ، ذات المقالة السابقة.

٨٩ - ويُعنون الفصل الأول من "خطة العمل لتعرية القاعدة وتحويل الأرباح ( Action Plan for Base Erosion and Profit

Shifting) " بفرض ضريبة على الاقتصاد الإلكتروني (taxing the digital economy) ."

٩٠ - د / عادل عبد الصادق " إعلانات الانترنت ومستقبل الصحافة في ظل التحول الرقمي " ، المركز العربي لأبحاث الفضاء الالكتروني ،

٢٣/٢/٢٠١٧ ، على الموقع الالكتروني : <http://accronline.com>

المصريون مقارنة بما يدفعه أقرانهم في الدول العربية والأفريقية، حيث تنفق مصر أضعاف غالبية الدول العربية والأفريقية، حيث تنفرد مصر بصدارة الاشتراك في الفيس بوك بحوالي ٢٧ مليون مستخدم<sup>(١)</sup>.

تمثل حصيلة الإيرادات الضريبية في مصر النصيب الأكبر من الموارد العامة للدولة والتي تمثل نسبة كبيرة من جملة الموارد السيادية المتاحة لخزانة الدولة ، وتتزايد أهمية الحصيلة الضريبية سنه بعد أخرى في ظل التزايد المستمر في الفجوة بين الإيرادات العامة ومتطلبات الأنفاق العام سنويا ، الأمر الذي يضاعف من المسؤولية علي أجهزة الضرائب المختلفة ، ويتطلب منها تكثيف جهودها لتحقيق الحصيلة المستهدفة منها بموازنة الدولة ، كما يرفع من أهمية التخطيط العلمي لرفع مستوى كفاءة الأداء وتحقيق اعلي معدلات الأداء للعمل الضريبي . ويتكون الجهاز الضريبي المصري من ثلاث مصالح هي:

- مصلحة الضرائب العامة.
- مصلحة الضرائب علي المبيعات.
- مصلحة الجمارك .

ويواجه النظام الضريبي في مصر الآن و في العالم بصفة عامة العديد من المشكلات التي تعوق أو تحد من تحقيق الحصيلة المستهدفة ، ومنها مشكلات التهرب الضريبي وقد زادت حدة هذه المشكلة مع توقيع مصر علي اتفاقية تحرير التجارة الدولية والتزامات مصر بتطبيق بنودها . ومن الآثار التي نجمت عن تلك الاتفاقية التجارة الإلكترونية ، التي نجمت أيضا عن ثورة المعلومات (٩٢) .

وتعتبر التجارة الإلكترونية إحدى الأساليب والنظم الحديثة في إتمام وتنفيذ المعاملات والصفقات التجارية ، ويشير مصطلح التجارة الإلكترونية (Electronic Commerce) بأنها نتيجة مباشرة لاستثمار الطاقات الذهنية والقدرات الفكرية ، أي أن التجارة الإلكترونية تشير إلى عملية تصميم وتنفيذ شراء وبيع السلع والخدمات وتبادل البيانات والمعلومات والخبرات عبر شبكة الإنترنت ، حيث يتم إعداد صفحات على شبكة الإنترنت - التي تعد بمثابة ثمرة ثورة المعلومات والتطور المذهل في تكنولوجيا شبكات الاتصال وتعدد المعرفة . تعرض عليها السلع والخدمات<sup>(٩٣)</sup>.

٩١ - محمود بسيوني " حق الدولة الضائع في ارباح فيس بوك وجوجل! " ، جريدة روز اليوسف الالكترونية ، بتاريخ ١٣/٣/٢٠١٦ ، على

الموقع الالكتروني : <http://www.rosaelyoussef.com>

٩٢ - الوفد الالكتروني " التجارة الإلكترونية خارج سيطرة مصلحة الضرائب " السبت، ١٧ سبتمبر ٢٠١٦ <http://m.alwafd.org>

٩٣ - عبد الفتاح بيومي حجازي "النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية" ، الكتاب الاول ، نظام التجارة الالكترونية وحمايتها مدنياً ، الطبعة الاولى ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٢ وما بعدها.

والتجارة الإلكترونية أداة حديثه لعولمة التجارة ، تعمل على خلق فرص عظيمة لكل من يستطيع استخدامها بكفاءة وفاعلية ، وقد أدركت العديد من الدول أهمية الدخول إلى عصر التجارة الإلكترونية تطلعا لزيادة الصادرات ، ودعم قدرتها التنافسية ، والوصول إلى المستهلك العالمي عن طريق التسوق الإلكتروني، ومما لا شك فيه أن مثل هذا التطور يلقي بظلاله ليس فقط على التجارة في السلع والخدمات ، ولكن يمتد إلى سلوك الأفراد والقوانين المختلفة مثل قوانين الضرائب والقوانين الجمركية والملكية الفكرية<sup>(٤٤)</sup> .

كما يلقي هذا التطور بظلاله أيضاً على العلاقات الاقتصادية بين الدول بعضها البعض وعلى المكاسب التي تعود على كل منها ، فنظرا لتأثيرات شبكة الانترنت ومدى اتساعها العالمي ، فإن نطاق السيادة الوطنية تتداخل بصوره متزايدة ، الأمر الذي يضيف أهمية خاصة على السياسات التي تصلح في هذا المجال ، كما أن القوانين ونظم الضرائب والتعريف الجمركية تتشابه بصوره متزايدة مع النظم في بلدان أخرى ، وقد توحى ضغوط السوق الدولية بإعادة النظر في نظم الضرائب الحالية ومدى ملائمة تلك النظم مع نظام التجارة الإلكترونية، لذا تحظى التجارة الإلكترونية بأهمية كبيرة لدى الدول المختلفة ومنها مصر<sup>(٤٥)</sup>.

وتتأهب مصلحة الضرائب المصرية لحصر جميع الشركات التي تتعامل عن طريق التجارة الإلكترونية لنعرف إذا كانوا مسجلين ولهم ملفات لدى مصلحة الضرائب أم لا، ومن لديه ملف ضريبي يتم التعرف على مدى ما تمثله قيمة حجم التجارة له ، والذي ليس له ملف ضريبي يتم فتح ملف ضريبي له، حيث أن التجارة الإلكترونية لها أنواع كثيرة على حسب كل نشاط وبحسب إمكان الحصول على البيانات الخاصة بها، ويوجد أنشطة خاصة بتجارة سلع مستوردة دخلت عن طريق الجمارك أو تجارة منتج محلي صنع داخل البلد من خلال مصنع مسجل في الضرائب العامة.. بينما التجارة الإلكترونية الخاصة بالبرمجيات والخدمات غير الملموسة، فهذه التي يتم البحث فيها الآن، لأن قانون القيمة المضافة نص على التكيف العكسي، وينص على أن المورد الأجنبي يكون له ممثل داخل مصر ويسدد الضريبة المستحقة على هذه الخدمات، أو أن متلقى الخدمة نفسه هو الذي يقر عنه ويسدد عنه الضريبة، فإذا تم تفعيل هذا القانون تستطيع الإدارة الضريبية أن تضع قبضتها على الشبكة العنكبوتية من التهرب الضريبي، وتخص التجارة الدولية والتجارة الإلكترونية<sup>(٤٦)</sup> .

والحقيقة أن مصلحة الضرائب المصرية لديها جهاز مكافحة تهرب وجهاز حصر يتعامل مع التجارة العادية والتجارية الإلكترونية، ويتم حصر المتعاملين بالطرق التي تتناسب مع كل نشاط منهم، حيث أن قانون

٩٤ - جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٧٨ .

٩٥ - عبد الفتاح بيومي حجازي ، المرجع السابق ، ص ٣٥ .

٩٦ - د / عبد المنعم مطر (رئيس مصلحة الضرائب المصرية) ، مقال بالوفد الالكتروني تحت عنوان "التجارة الالكترونية خارج سيطرة

مصلحة الضرائب" ، ١٧/٩/٢٠١٦م ، <http://m.alwafd.org>

القيمة المضافة ينص على دفع ضرائب إلزامية على التجارة الإلكترونية، كما ان هناك قانون خاص بالضرائب على الاعلانات بما فيها الاعلانات الرقمية.

### الضرائب على الاعلانات في التشريع المصري:

وفقاً للمادة ٦٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٢. تستحق ضريبة نسبية بواقع (٢٠%) من أجر الإعلان وكذلك من تكلفته بحسب الأحوال ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون عناصر حسابها.

### ويعتبر إعلاناً كل إعلام أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة، ويشمل ذلك<sup>(٩٧)</sup>:

- الإعلانات التي تعرض على لوحات دور السينما أو شاشات العرض أو القنوات التلفزيونية الأرضية أو الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.
- الإعلانات التي تذاع بالراديو أو القنوات الفضائية المسموعة.
- الإعلانات التي تقام في الطرقات العامة أو أسطح أو واجهات العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل المختلفة .
- الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع في مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها .

### الاعلانات المعفاة من الضرائب في مصر<sup>(٩٨)</sup>:

الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطات العامة ، أو لتنبية الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح ، أو للتوعية بصفة عامة ، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية .

٩٧ - راجع تفصيلاً المادة ٦٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٢

٩٨ - المادة ٦٤ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة ، الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ، المعدل بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٢ .

- الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات والمعاهد الحكومية.
- إعلانات البيوع الجبرية.
- الإعلانات الخاصة بالانتخابات.
- إعلان طالب الحصول على عمل.
- الإعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.
- الإعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.

من حق مصر اسوه بدول كثيرة بدأت في محاسبة مواقع التواصل الاجتماعي على ارباحها من استخدام مواطنيها ، فبحسب تقرير نشرته هيئة الاذاعة البريطانية "بى بى سى " ستقوم شركة فيس بوك بدفع ملايين الدولارات للمملكة المتحدة عن معظم ارباحها من الاعلانات التي تقوم بها الشركات البريطانية على موقع التواصل الاجتماعي وجراء إصلاح جذري للهيكل الضريبي يتماشى مع الاليات المطبقة في بريطانيا ، وهو ما يحدث في الهند وقبلها في الامارات وهى الدول التي بدأت تراجع علاقتها الاقتصادية بمواقع التواصل الاجتماعي ، حيث يلجأ الفيس بوك، إلى إدارة موقعها من إيرلندا التي تعتبر إحدى دول الملاذات الضريبية والتي تفرض ضرائب بنسبة منخفضة جدا عن الإيرادات التي تحققها الشركات العاملة على أرضها تصل إلى نسبة ١٢.٥ % (٩٩).

وجدير بالذكر أنه بعد ما تداولته تقارير حديثة لوكالة "رويترز" عن مساعي المسؤولين الحكوميين فى إندونيسيا نحو فرض ضرائب على الشركات العالمية لشبكة الإنترنت.. والتهديد بحجب تلك الشركات حال عدم دفع الضرائب المستحقة، يبرز تساؤل مهم حول إمكانية سعى الحكومة المصرية لفرض رسوم على الشركات العاملة فى مصر مثل "فيس بوك وجوجل"، واختلف الخبراء حول ذلك، فبعضهم يرى أن تلك الشركات تدفع رسوما نظير تأسيس مقرات لها بمصر، وآخرون يخالفون ذلك بصعوبة فرض ضرائب عليها وعلى نشاطها على شبكة المعلومات (١٠٠).

## تحدد الإشكاليات الضريبية للتجارة الإلكترونية في أحد الاحتمالات الآتية:

٩٩ - محمود بسيوني ، المرجع السابق.

١٠٠ - اسلام اسعيد " هل تفرض مصر رس

وما على "جوجل وفيس بوك" مثل إندونيسيا؟. " ، اليوم السابع ٢٠١٦/٣/٤ ، <http://www.youm7.com>

- قد ينتمي طرفي التعامل التجاري الإلكتروني لبلد واحد (تجارة إلكترونية داخلية) حيث يمكن حصر هؤلاء الأشخاص ويمكن مراقبة انسياب السلع والخدمات (تجارة منظورة) ويمكن ضبطها ضريبياً ومعالجتها بالضريبة المناسبة، مثل ضريبة الدخل<sup>(١٠١)</sup> . وهذا النوع من الأنماط التجارية الإلكترونية يطلق عليه بعض تسمية الصفقات التجارية الإلكترونية ، حيث يتم التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونياً إلا أنها تسلم بطرق تقليدية عبر المنافذ الجمركية<sup>(١٠٢)</sup>.
- وقد ينتمي طرفي التعامل التجاري الإلكتروني (بائع ومستهلك، مصدر ومستورد) لبلدين مختلفين أو طرفين ينتميان لبلدين مختلفين ، وطرف ثالث ينتمي لبلد آخر التجارة غير المنظورة)، هذا الشكل من التعامل التجاري الإلكتروني يخلق تحدياً نوعياً أمام النظم الضريبية نظراً لصعوبة ضبطه ومراقبته، ولكن لابد من متابعة انسياب السلع والخدمات من خلال المنافذ الجمركية للدولة ومعالجتها بالرسوم الجمركية لها برأي بعض منهم إلا أن هذا الرأي يصطدم بالضغط العالمي لتحرير التجارة وإزالة القيود الجمركية كما يرى الباحث، لذلك لابد من التوجه نحو فرض ضريبة المبيعات (رسم الإنفاق الكمالي) مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذه السلع ودرجة كماليتها أو ضرورتها بهدف التخفيف عن المستهلك والحفاظ على مستوى معيشتة<sup>(١٠٣)</sup>.
- وقد يكون طرفي التعامل التجاري الإلكتروني مؤسستين أجنبيتين ووسيط محلي (وكيل بالعمولة) ، حيث لا يتعدى دور الوسيط (الوكيل) تقريب وجهات النظر وتوفير القبول والرضا بينهما فيما يتعلق بمواصفات هذه السلع والخدمات. إن عمولة وكلاء البيع يمكن أن تعالج بضريبة الدخل، إلا أن المشكلة تكمن في صعوبة حصر موضوع التكلفة (موضوع الضريبة) نظراً لغياب المستندات الورقية التي تثبت تحقق الواقعة. وهذا النوع من التجارة الإلكترونية يمثل تحدياً أمام المشرع الضريبي عالمياً<sup>(١٠٤)</sup>.
- وقد تتمثل اشكالية التجارة الإلكترونية في نمط تجارة الخدمات والاستشارات الإلكترونية لاسيما الطبية، المحاسبية، القانونية، الحقوقية، الصحف والمجلات، الخدمات المالية، الألعاب- المباريات وغيرها، التي تتم من خلال شبكة الإنترنت، هذا ما يعرف بالصفقات الإلكترونية الكاملة كونها تتم منذ الإعلان عنها وحتى التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونياً، لذلك تعرف بالسلع غير الملموسة أو السلع الافتراضية<sup>(١٠٥)</sup>. ويعتبر هذا النمط من التجارة الإلكترونية من أعقد وأصعب الأنماط في المعالجة الضريبية لها حيث تفتقر

١٠١ - د / رافت رضوان ، " عالم التجارة الإلكترونية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، ١٩٩٩، ص ٣٤٨.

١٠٢ - د. محمد شريف توفيق، د. نعيم فهم حنا، "أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبي عنها"، بحث منشور على الإنترنت. ص ٤٨.

١٠٣ - د. أحمد منير نجار، إشكالية البعد الضريبي في التجارة الإلكترونية، جامعة فيلادلفيا، ٢٠٠٢، ص ١٠.

١٠٤ - حول هذا المعنى ، راجع : د / جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ١١٢.

١٠٥ - د / محمد شريف توفيق ، ونعيم حنا ، المرجع السابق ، ص ٤١.

إلى المستندات والتسجيل في الدفاتر والوجود المادي (المكاني) لممارستها على اعتبار أن مزاوله هذه المهنة يمكن أن تتم عبر شبكة الإنترنت من دون وجود مكان تجاري خاص بها.

• كما قد يتمثل نمط التجارة الإلكترونية بين مؤسسات الأعمال والحكومة أو بين المستهلكين والحكومة، حيث يعتبر من أسهل أنماط التجارة الإلكترونية معالجةً بضريبة الدخل نظراً، لأن الحكومة ممثلة بمؤسساتها المختلفة تعتبر طرفاً فيها ويمكن حصر حجم المبيعات أو حجم الإنفاق وتقدير الأرباح الصافية الناتجة عنها بصورة أو بأخرى<sup>(١٠٦)</sup>.

• إن المعالجة الضريبية للتجارة الإلكترونية يمكن أن تؤدي إلى الازدواج الضريبي المحلي (الإقليمي) الذي يعرف على أنه فرض أكثر من ضريبة واحدة على ذات المكلف وعلى ذات المكان خلال المدة نفسها داخل إقليم جغرافي واحد، أما الازدواج الضريبي الدولي فهو فرض أكثر من ضريبة من قبل عدة دول على ذات المكلف وعلى المطرح نفسه خلال دورة مالية واحدة<sup>(١٠٧)</sup>.

• إن تجنب الازدواج الضريبي محلياً يعتبر أمراً سهلاً من خلال تطبيق نظام الضرائب النوعية، حيث يخضع كل مصدر نوعي من مصادر الدخل الضريبية لضريبة نوعية خاصة به، وبالمقابل يحتاج تجنب الازدواج الضريبي الدولي إلى إبرام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي دولياً<sup>(١٠٨)</sup>.

• لكن نظام التجارة الإلكترونية وإلغاء الرسوم الجمركية والحدود الاقتصادية بين الدول من خلال تحرير تجارة السلع والخدمات يجعل من المعالجة الضريبية محلياً أو عالمياً مسألةً شائكة، إذا ما أخذنا بعين الاعتبار إمكانية منع الازدواج الضريبي محلياً أو دولياً على اعتبار أن هناك تحديات موضوعية قانونية تواجه هذه المسألة، لاسيما فيما يتعلق باعتماد مبدأ إقليمية الدخل أو مبدأ عالمية الإيراد، حيث يرى بعض أن الإنفاق على شراء سلع استهلاكية ذات طبيعة كمالية تعتبر مطرحاً لضريبة الإنفاق بالمقابل، فإن قيمة مبيعات الشركة من هذه السلع تعتبر مطرحاً لضريبة الدخل من قبل الدولة التي يوجد فيها مقر الشركة، لذلك نلاحظ أن الصفقة تكون خضعت لمعالجتين ضريبتين، مما قد يؤدي إلى انكماش في حجم التجارة الإلكترونية، وهذا ما يتنافى مع تحرير التجارة وتنميتها<sup>(١٠٩)</sup>.

لذلك يمكن القول أن المعالجة الضريبية لأنماط التجارة الإلكترونية يقع بين مبدأي الإقليمية الضريبية وعالمية الإيراد (التبعية السياسية للمكلف)، فبينما يركز مبدأ الإقليمية الضريبية على فرض الضريبة على مكان

١٠٦ - د / رأفت رضوان ، المرجع السابق ، ص ٣٤٩.

١٠٧ - د / عبد الهادي مقبل ، المرجع السابق ، ص ٢٤٥ وما بعدها.

١٠٨ - د / عبد الهادي مقبل ، المرجع السابق ، ص ٢٤٦ وما بعدها.

١٠٩ - د / ابراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي ، " إطار مقترح للتعدلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم التجارة الإلكترونية، دراسة نظرية ميدانية.، ص ٢٢٩.

تحقق الدخل بغض النظر عن جنسية المكلف به ، ويحرم الدولة من ضريبة يمكن فرضها على شخص يحقق دخلاً عبر خدماته على شبكة الإنترنت من خلال عمله كوسيط بين مؤسسات أكانت تقع مراكزها خارج حدود بلده على اعتبار أن تحقق الدخل يرتبط بمكان وجود المنشأة، نلاحظ أنه على العكس من ذلك فإن عالمية الإيراد يسمح بفرض ضريبة على دخل المواطن بغض النظر عن منشئه سواء تحقق داخل الدولة أو خارجها عالمياً .

### الوضع التشريعي في مصر :

وتعاني البيئة الضريبية في مصر عدة فجوات تتعلق بالضرائب على الإعلانات الالكترونية ، أهمها:

#### ١ - الفجوة التشريعية (١١):

يواجه التشريع الضريبي الذي تمت صياغته وفقاً لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية، قصوراً في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية. وبعبارة أخرى، فإن هناك فجوة تشريعية. وعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها القومي للتجارة الإلكترونية، إلا أن ذلك لم يتواءم مع إعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية السائدة، وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق مع طبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.

#### ٢ - الفجوة الإدارية:

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي(الممولين). وبذلك يصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الضريبي. ولكن الإدارة الضريبية لازالت تعاني قصوراً في أداء مهامها، من حصر وفحص وتحصيل الضرائب. فلم تشهد الإدارة الضريبية تطوراً في أساليب ونظم العمل المستخدمة للقيام بمهامها، أي أن هناك فجوة إدارية.

#### ٣ - الفجوة المفاهيمية:

يعاني المجتمع الضريبي في مصر من وجود فجوة مفاهيمية. فعلى الرغم من تطور حجم المعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات الخاصة بها، وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية. ولعل أوضح مثال على الفجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الصوتية. فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية. وقد يقوم بطباعتها وبذلك تصبح منتجاً مادياً.

وتفرض هذه الفجوات الثلاث عدداً من التحديات في مواجهة النظام الضريبي المصري.

وجدير بالذكر أن لجنة الاتصالات بالبرلمان المصري كانت قد تقدمت بمقترح قانون لتطبيق الضرائب علي الإعلانات المنشورة عبر شركة "جوجل" ومواقع التواصل الاجتماعي "فيس بوك" وتويتر"، في خطوة نحو تحقيق «عوائد ضريبية للخزانة العامة». كان هذا المقترح سبقه دعوي قضائية من أحد المحامين المصريين، يطالب فيها بتعليق نشاط مواقع التواصل الاجتماعي في مصر، وعلى رأسهم "فيس بوك" لإجبارهم على الترخيص داخل مصر وتحصيل ضرائب على إعلاناتهم (١١).

ولعل الهدف الأساسي وراء تمرير هذا المقترح هو زيادة موارد الخزانة العامة للدولة، عن طريق تطبيق المادة ٦٠ من قانون الدمغة ١١١ لسنة ١٩٦٨ والمعدل لسنة ٢٠٠٨، والذي يلزم الدولة بفرض ضرائب دمغة علي الإعلانات الخاصة بالتليفزيون والفضائيات وشبكة المعلومات الدولية مؤكداً أن هذه القوانين تُطبق في العديد من الدول كبريطانيا وإسرائيل، والتي سعت خلال السنوات الماضية من تعظيم حجم مواردها الاقتصادية من خلال تطبيق هذه القوانين الناجحة.

وتنص المادة ٦٠ من قانون الدمغة ١١١ لسنة ١٩٦٨، والمعدل لسنة ٢٠٠٨ علي أحقية الدولة في فرض ضريبة بمقدار ١٥% من أجر الإعلان أو تكلفته، والتي تشمل الإعلانات المعروضة علي لوحات دور السينما، أو التي تُذاع علي الراديو، والتي تُقام في الطرق العامة، وأسطح أو واجهة العقارات وكذلك الإعلانات التي تُنشر فيما يُطبع ويوزع داخل مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والنشرات الدورية علي اختلاف أنواعها، وكذلك الإعلانات التي تُذاع علي القنوات الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة (١٢).

ولعل الأمر يتشابه مع القانون المصري الذي يلزم الصحف الورقية في مصر بدفع ١٥% من قيمة الإعلانات المنشورة فيها للحكومة، وهو الأمر ذاته الذي نطالب به أن يسري علي هذه المواقع الكبرى كما يسري علي الصحف المصرية" متوقعاً أن يتجه البرلمان المصري للموافقة علي إقراره خلال الأيام المقبلة بعد مناقشة مواده التي لن تخرج عما تضمنه قانون الدمغة.

١١١ - عمرو التهامي " هل تستطيع الحكومة المصرية فرض ضرائب علي إعلانات "جوجل وفيس بوك" في مصر؟" ، اليوم السابع ،

<http://www.al-monitor.com> ، ٢٠١٦/٧/١٧ م ،

١١٢ - من شأن التفاوضي عن تطبيق القانون إهدار للمال العام، والمسئولية الأكبر لهذه الإهدار تقع علي وزير المالية الذي يتقاعس عن إدراج هذه الشركات ضمن قائمة دافعي الضرائب " مؤكداً أن تطبيق القانون لن يكون له علاقة بالرقابة علي المحتوى المنشور للإعلانات أو بفرض أعباء علي المستخدم، وأن الهدف الرئيسي من ورائه اقتصادي فقط لصالح البلد في المقام الأول ..... للمزيد ، راجع : عمرو التهامي ، ذات المقالة السابقة.

والحقيقة أن مواقع التواصل الاجتماعي وجوجل أصبحت هي المستحوذ الأول على سوق الإعلانات في مصر خلال الفترة الأخيرة، وهي المسألة التي تمثلت نتائجها في تراجع دور الوكالات الإعلانية والصحف المصرية، والإضرار بالمؤسسات الصحفية لصالح هذه الشركات الأجنبية التي تُدر أرباحاً خيالية من وراء نشر هذه الإعلانات".

كما أن تحصيل مستحقات الدولة الضريبية مثل باقي دول العالم المتحضر ليس عيباً، أو جريمة، بل الجريمة الأكبر في حق البلد هو تجاهل تطبيق القوانين، وإهدار مليارات الجنيهات علي الخزينة العامة نتيجة عدم تطبيق القوانين".

لكن تظل هناك صعوبة في تطبيق مثل هذا القانون علي أرض الواقع، لاعتبارات تتعلق بعدم وجود مقار رئيسية لهذه الشركات العالمية داخل مصر، وأن خدمات هذه الشركات يتم تأديتها خارج مصر .

كما أن الضرائب يتم فرضها علي أموال تدخل شركات أو مؤسسات مُسجلة داخل مصر، بينما أرباح هذه الشركات ليس لها صلة من قريب أو بعيد بهذا الأمر ، حيث أن المسألة تتعلق في المقام الأول بإعادة تعريف مُحدد ومنضبط لمفهوم الضريبة حتي نستطيع إزالة الغموض والجدل بشأن هذا الأمر.

والحقيقة أن هذه قضية جدلية، تُثار من سنوات عديدة داخل دول عديدة وبالأهم المتحدة، وعجزت الأمم المتحدة عن الوصول لتسوية قانونية فيها" موضحاً أن الذي يمكن دراسته هو فرض رسوم ضريبية علي المعاملات التجارية الإلكترونية. كما أن الصعوبة في تطبيق مثل هذا القانون تتمثل كذلك في أمور تقنية لها صلة بالكيفية التي تنشر من خلالها الوسائل المُعلنة إعلاناتهم علي هذه المواقع (١٣).

كما أن مثل هذا القانون كأغلب القوانين السابقة التي سعي البرلمان لتمريرها مؤخراً، تهدف في المقام الأول إلي توسيع الصلاحيات الممنوحة للأجهزة التنفيذية داخل الدولة في مراقبة المحتوى المنشور علي هذه المواقع ، حيث أن السبب الظاهري هو تحصيل موارد مالية من وراء تمرير القانون، بينما أغلب الظن من وراءه هو ضمان السيطرة المادية علي محتوى الإعلانات المُعلن عليها في هذه المواقع .

كما أن وزارة الاتصالات كانت تعترض علي العديد من مُقترحات مشاريع قوانين تتشابه مع هذا القانون خلال السنوات الأخيرة، لمعرفتها بصعوبة تطبيق هذا القانون، موضحاً أن الشركات الكبرى تتعامل مع هذه المُقترحات بمنطق التجاهل، لإدراكها استحالة تطبيق هذه القوانين .

وتظل الحقيقة الوحيدة وهي صعوبة تطبيق الضرائب فعلياً علي الاعلانات الرقمية عبر الانترنت ووسائل التواصل الاجتماعي لعدد من الاسباب أهمها:

- أن هناك صعوبة في فرض ضرائب على الاعلانات الرقمية في مصر لأن المقرات الرئيسية لموقع جوجل وفيس بوك خارج مصر، وبالتالي فإن الرقابة على أموال الإعلانات في تلك المواقع تعد صعبة.
- صعوبة مراقبة مأموريات الضرائب ووزارة المالية لشركات الدعاية والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر مواقع التواصل الاجتماعي، وتطور آليات المراقبة والتحصيل كي تتحصل على ضرائب من خلال هذه الإعلانات.
- كما أن فرض ضرائب على الإعلانات التي تنشر على جوجل وفيس بوك، يتطلب أولاً إحصاء كامل لعدد المنتجات والسلع التي يتم نشرها عبر هذه المواقع، والتأكد عما إذا كانت هذه المنتجات يتم إنتاجها داخل مصر، وهل شركات الإعلان التي تعلن على فيس بوك وجوجل تتواجد بمصر من عدمه؟ ، وتلك صعوبات أخرى.

### خاتمة الدراسة

في ختام هذه الدراسة الموجزة عن الاشكاليات الضريبية للإعلان الرقمي في مصر استعرضت الدراسة من خلال اربع مباحث متتاليه تناولت في المبحث الاول ماهية الإعلان الرقمي وسماته ، كما تناولت في المبحث الثاني آليات تطبيق الضرائب على الاعلانات الرقمية ، وفي المبحث الثالث تناولت الدراسة الضرائب على الإعلانات الرقمية في بعض الأنظمة الضريبية الأجنبية ، وفي المبحث الرابع والأخير الضرائب على الاعلانات الرقمية في مصر .

### وقد خلصت الدراسة الى بعض النتائج الهامة ، لعل أهمها ما يلي:

- أن الاعلان الرقمي أو الالكتروني عبارة عن حملات دعائية تقام على شبكة الإنترنت العالمية بتنوع الأساليب والطرق.
- إن شبكة الإعلانات الرقمية هي الطريقة الاحدث عالمياً لتوصيل المحتوى بأسرع وسيلة وأكثر جاذبية وللتواصل مع رواد المراكز التجارية في لحظة الاعلان.
- يترتب على الوجود الافتراضي للإعلانات الرقمية ، وعدم خضوع المقرات الرئيسية لمواقع التواصل الاجتماعي للقانون الضريبي المصري لوجودها في دول أخرى، بعض المشكلات المحاسبية الناتجة عن التطبيق للضرائب على الاعلانات الالكترونية والصفقات الإلكترونية.

- هناك عدد من التحديات تواجه الإدارة الضريبية إزاء المعاملة الضريبية للإعلانات الرقمية ، من أهمها : سيادة الدولة ، العدالة الضريبية ، الاثبات الخطي .
- يواجه التشريع الضريبي الذي تم صياغته أساساً وفقاً لطبيعة اعلانات التعاملات التجارية التقليدية، قصورا في معالجة الاعلانات الرقمية للتعاملات التجارية الإلكترونية، سواء على مستوى التشريع أو مستوى الإدارة الضريبية أو مستوى المفاهيم والاصطلاحات.
- نظرا لكون التجارة الإلكترونية تعتبر مجالا حديثا، فإن عملية فرض الضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاستقرار.
- للمعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية إشكاليات أساسيتان، إحداهما على المستوى التطبيقي وهي أن هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين الجارية على التجارة الإلكترونية. وثانيهما على الجانب النظري، نجد مشكلة غياب المفاهيم والمبادئ وقواعد التحصيل التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية.
- تعتبر بريطانيا وفرنسا من الدول التي نجحت في تطبيق ضرائب على اعلانات مواقع التواصل الاجتماعي خاصة "فيس بوك" ، بينما لا تزال الإدارة الضريبية المصرية عاجزة عن اخضاع الاعلانات عبر مواقع التواصل الاجتماعي للضريبة.
- وفقاً للتشريع المصري تستحق ضريبة نسبية بواقع ( ٢٠%) من أجر الإعلان بما في ذلك الاعلان الرقمي، وكذلك من تكلفته بحسب الأحوال. وفقاً للمادة ٦٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ٢٠١٢.
- ترجع صعوبة فرض ضرائب على الاعلانات الرقمية في مصر، لأن المقررات الرئيسية لموقع جوجل وفيس بوك خارج مصر، وبالتالي فإن الرقابة على أموال الإعلانات في تلك المواقع تعد صعبة.
- صعوبة مراقبة مأموريات الضرائب ووزارة المالية لشركات الدعاية والإعلان التي تنشر إعلاناتها عبر مواقع التواصل الاجتماعي، وتطور آليات المراقبة والتحصيل كي تتحصل على ضرائب من خلال هذه الإعلانات.
- كما أن فرض ضرائب على الإعلانات التي تنشر على جوجل وفيس بوك، يتطلب أولاً إحصاء كامل لعدد المنتجات والسلع التي يتم نشرها عبر هذه المواقع، والتأكد عما إذا كانت هذه المنتجات يتم إنتاجها داخل مصر، وهل شركات الإعلان التي تعلن على فيس بوك وجوجل تتواجد بمصر من عدمه؟ ، وتلك صعوبات أخرى.

## كما خلصت الدراسة إلى بعض المقترحات التي قد تساهم في تقديم بعض الحلول للإشكاليات الضريبية للإعلانات الرقمية في مصر:

- أن يتم تطوير التشريعات الضريبية للدولة لصياغة نموذج ضريبي يمكنها من تحديد سيادتها على الدخل المحقق من الصفقات والإعلانات الإلكترونية الرقمية، ولا يتم التقيد بالتعريف المعمول به حالياً للمنشأة الدائمة أو اشتراط الوجود المادي أو ضرورة توافر مبدأ اقليمية الضريبة أو مبدأ عالمية الإيراد كأساس لفرض الضريبة علي المعاملات الدولية.
- انشاء شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلي على مستوى مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب علي المبيعات ومصلحة الجمارك، وربطها بشبكة الانترنت، والتنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيما بينها بالنسبة للإعلانات الرقمية والصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية.
- الزام البنوك والمؤسسات المالية بضرورة اخطار مصالح الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم عن طريقها بين المشروعات ، سواء كان اطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة او خارجها، والزام البنوك والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بين المشروعات بأن تحجز نسبة معينة من هذه التحويلات تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريدها إلي مصلحة الضرائب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التحويل ، بحيث يجب أن يقترن السداد بتقديم بيان موقع عليه من البنك او المؤسسة المالية يوضح به نوع كل من هذه التحويلات.
- كما يجب علي كل بنك او مؤسسة مالية بتحويل مبالغ ما بين المشروعات أن تكلف طالب التحويل بتقديم بيان موقع عليه منه يوضح نوعية وقيمة هذه التحويلات واسبابها، كما يتعين علي البنوك والمؤسسات المالية اخطار مأموريات الضرائب المختصة بهذا البيان.
- أننا لسنا في حاجة إلى فرض ضرائب جديدة، والمفروض أن يتم الخصم من المنبع، نظراً لوجود رقابة من مباحث الإنترنت لكنها غير مفعلة حتى الآن.. ويمكن من خلال مباحث التهرب الضريبي السيطرة على هذا النشاط، لكن للأسف لا يوجد أحد يعمل وكل جهة في البلد تعمل بمفردها ولا يوجد تنسيق بين الجهات المعنية، ووزارة التجارة والصناعة مغيبة عن هذا النشاط.
- لابد أن يكون هناك تنسيق بين وزارات الداخلية والمالية والتجارة والصناعة. ولابد من توفير كوادر مؤهلة للتعامل مع هذا النشاط، فالمشكلة الأساسية أننا ليس لدينا كوادر مدربة أو تفهم التعامل الإلكتروني جيداً. الكل يتخذ الموضوع هواية فقط، والمتخصصون غير دارسين.
- تحتفظ وزارة التجارة بسجل معلومات مستقل يسجل المستوردين والتجار، على أن يراقب البنك المركزي كل هذه الخطوات.

- هناك العديد من القوانين موجودة فى مصلحة الضرائب ولكنها لم تقم بتفعيلها أو استخدامها، فقانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٧ به العديد من النصوص التى يمكن تطبيقها على التجارة الإلكترونية، إذا كانت هناك نية صادقة من المسؤولين لحماية حقوق وموارد الدولة
- يجب على مصلحة الضرائب أن تعرف ما نوعية العملية التى تتم بالتجارة الإلكترونية لتعرف ما موقفها الضريبي، وهل هي عملية خاضعة للضريبة أم غير خاضعة أم معفاة.. وفى هذه الحالة يجب الرجوع إلى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للنشأطين التجاري والصناعي.. موضحاً أنه مهما اختلفت المسميات للعمليات التجارية، سواء تجارة فاكهة أو حبوب أو إلكترونية، لا يجوز أن نضع لكل مسمى قانوناً خاصاً به وحده، مؤكداً أن القانون الخاص بالتجارة الإلكترونية موجود ولم يفعل لأن القائمين عليه لا يفهمونه للأسف.
- كما أنه لا فرق فى القانون بين التجارة العادية والتجارة الإلكترونية والكل يخضع لشرائح معينة.. وإذا كان يمارسها فرد تؤخذ الضريبة على دخل الشخص الطبيعي بشرائحتها، وإذا كان يمارسها شركة، تؤخذ عليه ضريبة على أرباح شركات الأموال التى تسمى الآن وفقاً للقانون المصري الجديد الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية يعد مشكلة كبيرة، حتى فى أمريكا لا يزال الأمر محل خلاف، وحجم التعامل مع التجارة الإلكترونية حتى الآن بمصر لا يزال محدوداً، والتجارة الإلكترونية على رغم أنها أصبحت واقعاً منذ عشرين عاماً إلا أن الدول التى اخترعتها وأول هذه الدول الولايات المتحدة الأمريكية، لا تتعامل مع العالم الخارجي إلا بقدر ٢٠٪ من حجم التجارة الإلكترونية، والباقي معاملات داخلية، لأنها تخشى وجود مواقع نصب أو شركات وهمية أو أشخاص يصعب السيطرة قانونياً عليهم، إذا تعرضت شركاتهم إلى عمليات نصب، مشيراً إلى أن حجم التعامل فى البيع والشراء من خلال التجارة الإلكترونية ما زال فى حدود ضيقة، لأن هذه الوسائل الإلكترونية تم استخدامها بشكل أكبر فى التواصل الاجتماعي، وبالتالي كلفة علاج جهاز ضريبي مدرب ومؤهل، ومزود بأجهزة تكنولوجية، هنا ستكون التكلفة أعلى من الإيراد المتوقع.
- ضرورة الاستفادة من تجارب الدول الكبرى التى ينتشر فيها بكثرة هذا النوع من التعاملات الإلكترونية، وأن يتم تزويد مصلحة الضرائب بالإمكانات والأجهزة والآلات التى تعينها على ذلك، حيث تعاني الإدارة الضريبية من عدم كفاءة، بدليل وجود متأخرات لم تتمكن من تحصيلها، إضافة إلى نسبة تهرب كبيرة جداً، وهنا يلزم وضع تشريع لتنظيم التجارة عن بعد، أو ما يسمى «التجارة الإلكترونية» يمكن من خلاله تحديد حقوق وواجبات كل متعامل.

- ضرورة قيام الإدارة الضريبية بتبني أساليب الرقابة الحديثة والتي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في متابعة وضبط أنشطة التجارة الإلكترونية مثل استخدام برمجيات معينة ذات مناعة كبيرة تركيب في مواقع التجارة الإلكترونية وتكون موصولة بالإدارات الضريبية عبر شبكة الإنترنت بحيث يتم إشعار هذه الإدارات بكافة عمليات البيع التي تتم من خلال هذه المواقع.
- عقد الاتفاقيات الضريبية مع الدول الأخرى لضمان جباية وتحصيل الضرائب والحد من فقدانها وخاصة ما يتعلق بالضرائب على الاستهلاك (ضريبة القيمة المضافة).
- إعادة تأهيل البنية التحتية لدوائر الضريبة والعمل على تبني النظم والأساليب الإدارية المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة وإحلالها مكان الأنظمة التقليدية
- تكمن المعالجة الضريبية لأنماط التجارة الإلكترونية بين مبدأي إقليمية الضريبة وعالمية الإيراد (التبعية السياسية للمكلف).
- حظر وحجب الموقعين لحين إصدار تراخيص لهما، وتسجيل وتوثيق بيانات مستخدمي الفيس بوك والتويتر سواء ببطاقة الرقم القومي أو برقم الهاتف المحمول أو بكود سري أو أي آلية تكنولوجية مناسبة، وذلك لتحديد المسؤولية الجنائية إذا ما تم ارتكاب أي جريمة بواسطة الموقعين كونهما من وسائل النشر والاتصال.
- وبالنسبة للحسابات التي يتم إنشائها بالخارج يجب أن يقوم الموقعين أو الدولة بوضع كود الدولة المسجل فيها هذا الحساب بجوار أسم المستخدم أو أي علامة تدل على أن الحساب مسجل بالخارج حتى يتخذ المستخدم المصري حذره ، ويتحمل مسؤولية تعامله مع هذا الحساب الخارجي المجهول .

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع بالعربية:

- ابراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي ، " إطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم التجارة الإلكترونية، دراسة نظرية ميدانية.
- احمد الخضر " الإعلام الرقمي يدفع عجلة التحويل الى نموذج "المدينة الذكية" ، مقال على شبكة الانترنت بتاريخ ٥/٧/٢٠١٤ ، على الموقع الالكتروني : <https://aitnews.com>
- أحمد منير نجار، إشكالية البعد الضريبي في التجارة الإلكترونية، جامعة فيلادلفيا، ٢٠٠٢ .
- احمد ناجي " دراسة : ٢٨ مليون مستخدم للفيس بوك في مصر منهم ٥٢% أقل من ٢٥ عاما"، التقرير السنوي السادس بعنوان "رؤى للتسويق الإلكتروني في مصر"، والذي أُطلق بمركز الإبداع التكنولوجي التابع لهيئة تنمية تكنولوجيا المعلومات "أيتيدا" بالتعاون مع شركة "إيمار كتينج إيجيبت"، على الموقع الالكتروني : <http://www.fedcoc.org.eg>
- اسراء حسني " فيس بوك": لن ندفع ضرائب إضافية للحكومة الأمريكية " ، جريدة اليوم السابع ، القاهرة ، ١٣ / ١٠ / ٢٠١٦ م ، على الموقع الالكتروني <http://www.youm7.com>
- اسراء يسري " إعلانات الإنترنت تتفوق على التلفزيون بحلول عام ٢٠١٧ " ، اليوم السابع الالكتروني ، ٢١ / ٣ / ٢٠١٦ م ، <http://www.youm7.com>
- اسلام اسعيد " هل تفرض مصر رسوما على "جوجل وفيس بوك" مثل إندونيسيا؟. " ، اليوم السابع ، ٤ / ٣ / ٢٠١٦ م ، <http://www.youm7.com>

- تقرير للعربية نت بعنوان " قفزة ضخمة بضرائب فيسبوك في بريطانيا.. هل تكفي؟
- جلال الشافعي "التجارة الالكترونية والضرائب" ، كتاب الاهرام الاقتصادي ، العدد ١٩٨ ، أول يونيو ٢٠٠٤ .
- جلال الشافعي، "أساليب الفحص الضريبي الحديثة" ، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- جمال عبد المعطي وآخرون، "الإنترنت والاستخدامات المتطورة"، مطابع الكتاب المصري الحديث، القاهرة، ١٩٩٧ .
- حسين عبد الجليل الغروي "اقتصاديات البيانات والمعلومات المحاسبية" ، رسالة دكتوراه ، الاكاديمية العربية في الدانمارك ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٢ .
- حمدي بشير على " الاعلام الرقمي واقتصاديات صناعته " ، ورقة عمل مقدمة للمنتدى الاعلامي السنوي السابع للجمعية السعودية للإعلام والاتصال ، بعنوان "منتدى الاعلام والاقتصاد . تكامل الادوار في خدمة التنمية" ، الرياض ١١ - ١٢ ابريل ٢٠١٦ .
- حول هذه المبادئ ، راجع تفصيلاً : د / عبدالهادي محمد مقبل ، المالية العامة ، ٢٠١٦ ، مطبعة جامعة طنطا .
- دراسة أجرتها مؤسسة Biz Rate منتصف ١٩٩٩ ، على الموقع الالكتروني [www.bizrate.com](http://www.bizrate.com):
- ديلي صباح " حزمة من الضرائب الإلكترونية قريباً في تركيا" ، جريدة ترك بروس التركية ، ٢٠١٥/٤/١٥ ، على الموقع الالكتروني : <http://www.turkpress.co>
- رابح رتيب بسطا ، "الممول والإدارة الضريبية" ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٩١ .
- رأفت رضوان ، " الضرائب في عالم الاعمال الالكترونية" ، مجلة تشرين المصرية، مجلد ١١ ، العدد ٥ ، ٢٠٠٠ .
- رأفت رضوان ، " عالم التجارة الإلكترونية" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات، ١٩٩٩ .
- رأفت رضوان، رشا عوض وولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية"، مجلة التنمية والسياسات. الاقتصادية، العدد ٢٠٠٢ .

- رشيد همام ، "العقود والتجارة الالكترونية" ، مقال بتاريخ ١٦ / ٤ / ٢٠١١ ، على الموقع الالكتروني : <http://rachidcompta.boomwork.com>
- رمضان صديق محمد "المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية اولى المشكلات الضريبية في القرن القادم" ، المؤتمر الضريبي الأول الذي أقامته مصلحة الضرائب العامة في ١٢ - ١٣ ديسمبر ١٩٩٨ .
- رمضان صديق محمد ، "الادارة الضريبية الحديثة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٢٠٠٥ .
- رمضان صديق محمد ، "الضرائب على التجارة الإلكترونية"، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١ .
- سعد بن محارب المحارب " الاعلام الجديد في السعودية ، دراسة تحليلية في المستوى الاخباري للرسائل النصية القصيرة" ، الكويت ، جداول للنشر والتوزيع ، ٢٠١١ .
- سكوت موريسون " أستراليا تجبر «فيسبوك» و«جوجل» على دفع ضرائب مالية " ، موقع المصدر تك الالكتروني بتاريخ ٢٠ / ٣ / ٢٠١٧ م ، على الموقع <http://www.almasdar-tech.com>
- سيدنى سليمان " أستراليا تجبر فيس بوك وجوجل على دفع الضرائب المستحقة" ، مقال منشور بجريدة فلسطين اليوم ٢٢ / ٣ / ٢٠١٧ م ، على الموقع الالكتروني: <http://www.palestinetoday.net>
- شكري العشماوي "التجارة الإلكترونية ومشكلات إخضاعها للضرائب"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد ٣٤ ، العدد ٤ . ٢٠١٠ .
- طارق عبد العال حماد، "التجارة الإلكترونية، المفاهيم - التجارب - التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والمالية"، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٢ .
- عادل عبد الصادق " إعلانات الانترنت ومستقبل الصحافة في ظل التحول الرقمي" ، المركز العربي لأبحاث الفضاء الالكتروني ، ٢٣ / ٢ / ٢٠١٧ ، على الموقع الالكتروني : <http://accronline.com>
- عبد الفتاح بيومي حجازي "النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية" ، الكتاب الاول ، نظام التجارة الالكترونية وحمايتها مدنياً ، الطبعة الاولى ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ .
- عبد المنعم مطر (رئيس مصلحة الضرائب المصرية) ، مقال بالوفد الالكتروني تحت عنوان "التجارة الالكترونية خارج سيطرة مصلحة الضرائب" ، ١٧ / ٩ / ٢٠١٦ م <http://m.alwafd.org>
- عبير الرحباني : الاعلام الرقمي (الالكتروني) ، دار اسامة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢ .

- عمرو التهامي " هل تستطيع الحكومة المصرية فرض ضرائب علي إعلانات "جوجل وفيس بوك" في مصر ؟" ، اليوم السابع ، ٢٠١٦/٧/١٧ ، <http://www.al-monitor.com>
- محمد شريف توفيق، نعيم فهيم حنا، "أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبي عنها"، بحث منشور على الإنترنت.
- محمد عدنان أمين زايد " التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية ومقترحات لتبنيها في الواقع الفلسطيني" ، رسالة ماجستير بكلية الدراسات العليا ، بجامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، غير منشورة ، ٢٠١٣ ، ص ٢٢١ .
- محمد عوض "تركيا تعزم التنازل عن ضرائب ثلاث سنوات مقبلة" ، موقع آخر ساعة ٢٠/١٠/٢٠١٦ م ، على الموقع الالكتروني : <http://www.hour-news.net>
- محمود بركات " ٧٠ % من المستثمرين يفضلون الإعلان على شبكة الإنترنت" على الموقع الالكتروني: <https://www.seo-ar.net>
- محمود بسيوني " حق الدولة الضائع في ارباح فيس بوك وجوجل! " ،جريدة روز اليوسف الالكترونية ، بتاريخ ٢٠١٦/٣/١٣ ، على الموقع الالكتروني : <http://www.rosaelyoussef.com>
- المصري اليوم " طفرة مرتقبة في عائدات الإعلانات على الانترنت في مصر " ، ٢٠١٠/٢/١٠ ، على الموقع الالكتروني : <http://kenanaonline.com>
- مقال بعنوان "مساهمة التجارة الالكترونية في تحقيق الميزة التنافسية" ، بتاريخ ٢٧/٥/٢٠٠٩ ، على الموقع الالكتروني: [mody.talk4her.com](http://mody.talk4her.com)
- مقال بعنوان "من ٤ آلاف لـ ٤ ملايين إسترليني لم تشكل سوى ٢% من الإيرادات" ، ١٠/١٠/٢٠١٦ م ، على الموقع الالكتروني: <http://www.alarabiya.net>
- منصور خالد خوجة : "الكومبيوتر والتكنولوجيا لنقل المعلومات سمة الالفية الثالثة" ، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية : عدد خاص :الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات في التعليم العالي ، ٢٠١١ .
- موقع منظمة التجارة العالمية على شبكة الانترنت بتاريخ ٢/٤/٢٠١٧ م : <http://www.wtoarab.org>
- ميشال فلاح " قراءة تقنية وقانونية حول التجارة الالكترونية وجباية الضرائب في مواجهة غير متكافئة" ، على الموقع: <http://www.mohamah.net>

- هاني الحوتى ، مقال بعنوان " بعد قرار بريطانيا.. المالية تدرس فرض ضريبة على "فيس بوك".. وتعد قائمة بمواقع التجارة الإلكترونية لتحصيل المليارات الضائعة على الدولة.. وهاني دميان: التهريب الضريبي يلحق ضررا جسيما بالاقتصاد المصري " ، جريدة اليوم السابع ، القاهرة ، ٤ / ٣ / ٢٠١٦ م ،
- هاني عبد القوى " احترس الاعلام الرقمي قادم " ، ٢٠١٢/٧/١٧ ، مقال على الموقع الالكتروني: <https://arabia.googleblog.com>
- هند بداري "التجارة الإلكترونية في مصر هل تخضع للضرائب"، ٢٠١٦/٤/٦ ، على الموقع الالكتروني <http://www.egynews.net>:
- الوفد الالكتروني " التجارة الإلكترونية خارج سيطرة مصلحة الضرائب" السبت، ١٧ سبتمبر ٢٠١٦ <http://m.alwafd.org>
- ياسر بن بندر المطيري "تقنية الإعلانات الرقمية Digital Signage" ، جريدة الرياض ، الخميس ١١ رمضان ١٤٢٩ هـ ، ١١ سبتمبر ٢٠٠٨ م ، العدد ١٤٦٨٩ .
- يوسف يوسف "التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية"، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى ، القاهرة. ٢٠١١ .

### ثانياً : المراجع بالإنجليزية :

- Alexander, Alison Alexander and others (eds): Media Economics,(Mahwah, New Jersey :Lawrence Erlbaum Associates, Inc., Third Edition, 2014..
- Christopher John Wales & Christopher Peter Wales, " Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report ' Oxford University, Centre for Business Taxation , December , 2012.  
[www.sbs.ox.ac.uk/tax](http://www.sbs.ox.ac.uk/tax).
- David R.T, the Impact of the Internet on the Taxation of International Transaction, Bulletin for International of Fiscal Documentation, vol. 50, 11-12-1996.
- Julia Heidemann, and (Others):" Online Social Networks: A Survey of a Global Phenomenon", Discussion Paper,(Augsburg: University of Augsburg, Research Center Finance & Information Management, Department of Information Systems,2012.
- Peter. G. W. Keen & Craig Balance: On Line Profits, A Manager's Guide to Electronic Commerce. 1997.
- Peter. G. W. Keen & Craig Balance: On Line Profits, A Manager's Guide to Electronic Commerce. 1997.

- **Smith, Thomas W. "Constructing A Human Rights Regime in Turkey: Dilemmas of Civic Nationalism and Civil Society.": 4. "One of the darkest events in Turkish history was the Wealth Tax, levied discriminatory against non-Muslims in 1942, hobbling Armenians with the most punitive rates.". August 29 - September 2, 2011.**