الضرائب على التجارة الالكترونية
– المشكلات وآليات الإخضاع–

د الحو اس.زواق – جامعة محمد بوضياف(المسيلة).

د ولهي بوعلام – جامعة محمد بوضياف(المسيلة).

الملخص: أثرت الثورة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في السنوات الأخيرة على أنشطة المؤسسات الاقتصادية. وكان أبرز هذه الآثار ظهور ما يسمى بالتجارة الإلكترونية وتحدياتها أمام المؤسسات والنظم الضريبية التقليدية التي لا تتوافق قواعدها مع خصائص هذه التجارة. لذا تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المشاكل الناشئة عن المعاملات التجارية الإلكترونية للمنتجات المادية والمنتجات الرقمية والحلول الضريبية المقترحة.

Abstract: The revolution in information and communications technologies (ICTs) in recent years has affected the activities of economic institutions. The most prominent of these effects was the emergence of so-called e-commerce and its challenges to traditional tax institutions and systems whose rules did not conform to the specifics of such trade. This study attempts to highlight the problems arising from e-business transactions for physical products, digital products and proposed tax solutions.

المقدمة.

أحدثت الثورة التكنولوجية تحولات عميقة في مجال المعاملات الاقتصادية، فظهرت التجارة الإلكترونية وما أتاحته من فرص أمام المؤسسات الاقتصادية من تسهيل النفاذ إلى الأسواق الجديدة وإجراء تعاملاتها سواء تلك المرتبطة بالمنتجات المادية أو المنتجات الرقمية. كما شكلت هذه التجارة تحديا جديدا للسياسة الضريبية يتعلق بكيفية جعل تعاملاتها تحت طائلة الاخضاع الضريبي، لذا سوف نحاول من خلال هذه الدراسة التعريف بكل ما يتعلق بهذا النوع من التجارة و آليات إخضاعها للضريبة من خلال المحاور التالية:

- **أولا.مفهوم و خصائص التجارة الإلكترونية؛**
- **ثانيا.الضرائب على التجارة الإلكترونية بين الأنصار و المعارضين؛**
- **ثالثا. مشكلات اخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة؛**
- **رابعا. المعالجة الضريبة للمعاملات الإلكترونية.**

أولا.مفهوم وخصائص التجارة الإلكترونية.

يختلف مفهوم و خصائص التجارة الالكترونية عن التجارة التقليدية مثل ما سنوضحه فيما يلي:

1.تعريف التجارة الالكترونية: لقد أثارت التجارة الإلكترونية اهتمام الكثير من الباحثين و الهيئات فكانت موضوعا لمحاولات تعريفها و توصيفها من قبلهم، من بينها:

أ– **تعريف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية:** عرفتها على أنها " هي عمليات بيع أو شراء السلع و الخدمات التي تجريها مؤسسة أو شخص أو إدارة أو أي هيئة عمومية أو خاصة عن طريق الشبكة الالكترونية[1]

ب– **تعريف منظمة التجارة العالمية:** عرفتها على أنها "مجموعة العمليات التجارية المتكاملة (خدمات و منتجات) التي تتعامل معها كافة الفعاليات من مؤسسات وشركات وأفراد، والتي تعتمد على المعالجة الإلكترونية صوتا و صورة و نصوصا و التي يتم توفيرها من خلال شبكة الانترنيت."

2.خصائص التجارة الإلكترونية: تتميز التجارة الإلكترونية بالعديد من الخصائص أبرزها:

أ– **الانفصال عن الموقع الجغرافي (المكان):** حيث يمكن للمؤسسة الاقتصادية إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من خلال شبكة الانترنيت من أي موقع جغرافي و ذلك نتيجة:

– أن مقر المعلومات الخاص بالمؤسسة يمكن أن يكون في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على أدائها؛

– طبيعة الانترنيت لا تضمن أن تكون العلاقة أو الربط بين العنوان الإلكتروني والإقامة والموقع المادي لأي طرف في المعاملة.

هذا ما يصعب على الاتفاقيات الضريبية تطبيق الاخضاع الضريبي على هذه لمعاملات.

ب– **تسهيل المبادلات التجارية الدولية** : حيث تساعد على التعاون داخل المنظمات، الأمر الذي يؤدي إلى تكثيف التجارة بين الدول، و ربما يكون ذلك دافعا للمؤسسات على زيادة حجم أعمالها في الخارج، كما ينجم عن التعاون داخل المنظمات تسهيل تقديم الخدمات من مختلف الدول ومن المستشارين الموجودين في أكثر من دولة، كما تسهل من التفاوض على المستوى الدولي؛

ج– **التقليل من عدد الوسطاء في المعاملات:** لا سيما في بعض أنواع التجارة الإلكترونية على غرار البرمجيات التجارية حيث تسهل عملية البيع المباشر للبرمجيات في شكل رقمي من المصمم إلى المستهلك دون المرور بحلقة البيع التقليدية من المنتج إلى تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة إلى المستهلك، و لكن غياب هولاء الوسطاء يمثل تحديا جديدا للإدارة الضريبية نظرا للدور الهام الذي كان يقوم به هولاء الوسطاء في التجارة التقليدية كآليات رقابة من جهة، وتحصيل بعض أنواع الضرائب من جهة أخرى؛

د– **إمكانية رقمنة بعض المنتجات:** هناك العديد من المنتجات التي يمكن تبادلها إلكترونيا مثل البرمجيات وكل المعلومات المكتوبة والصور وأشرطة الفيديو ...الخ، وهذا التحول من الشكل المادي للمعاملات التجارية إلى

الشكل الرقمي يفرض في المجال الضريبي ضرورة إبراز العديد من القضايا المرتبطة بتصنيف الدخول وكيفية المعالجة الضريبية لها سواء تعلق الأمر بالقوانين الضريبية المحلية أو الاتفاقيات والمعاهدات الضريبية؛

هـ- ظهور و سائل جديدة للدفع: لقد رافق التجارة الإلكترونية العمل على ايجاد وسائل دفع وتسوية المعاملات في مختلف أشكال الدفع الإلكتروني التي يصطلح عليها النقد الإلكتروني، غير أن هذه الأشكال الجديدة للدفع عقدت من عملية تتبع مسار استخدام هذا النوع من النقود خصوصا في المجال الضريبي؛[2]

و- غياب المستندات الورقية للمعاملات: حيث بالإمكان اتمام صفقة تجارية كاملة بدء من التفاوض إلى الاستلام دون تبادل مستندات ورقية، وذلك بفتح سجل إلكتروني بين أطراف العملية التجارية.[3]

ثانيا.الضرائب على التجارة الإلكترونية بين الأنصار والمعارضين.

اثار وجود التجارة الإلكترونية إشكالية أساسية للأنظمة الضريبية، تتعلق بما إذا كان هذا النوع من المعاملات التجارية هو بمثابة نمو وتطور للتجارة التقليدية أم هو شكل جديد للتجارة يستدعي الأمر اخضاعها للضريبة سواء من خلال تكييف القواعد الضريبية مع خصوصياتها أو اخضاعها لأنظمة خاصة أو إبقائها خارج دائرة الضريبة.

وقد أفرز النقاش حول إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة اتجاهين، بين مؤيد و معارض و حاول كل اتجاه الاستناد إلى الحجج و المبررات التي تدعم موقفه.

1.حجج مؤيدي الضرائب على التجارة الإلكترونية : تجلت في كون اخضاعها للضريبة يعد ضروريا لمعالجة بعض التشوهات الضريبية الناجمة عن هذه التجارة وأبرز هذه الحجج:

أ- يمكن استخدام الضرائب على التجارة الإلكترونية في معالجة المشكلات المترتبة عن هذه التجارة، كإلغائها لبعض الوظائف و المهن...الخ؛

ب- تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية؛

ج- تعويض نقص الحصيلة الضريبة بفعل تآكل الوعاء الضريبي التقليدي نتيجة زيادة المبيعات والتسليمات عبر الخط.

2.حجج معارضي الضرائب على التجارة الإلكترونية: ركزت على إمكانية إعاقة الضريبة لهذا النوع من التجارة، صعوبة تطبيقها عمليا، وتسببها في إحداث بعض المشاكل الضريبية:

أ– إعاقة نمو التجارة الإلكترونية: ففرض الضرائب على التجارة الإلكترونية يعيق نموها وتطورها خاصة في المراحل الأولى لظهورها. وهناك[4]من أعتبر ذلك على أنه لا يعد رفضا لمبدأ فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية و إنما دعوة لتأجيل فرضها؛

ب– صعوبة تطبيقها عمليا: و يرجع ذلك إلى:

– عدم القدرة على تطبيق القواعد التقليدية للضريبة على التجارة الإلكترونية كمبدأ الإقليمية و مبدأ المؤسسة المستقرة؛

– صعوبة مراجعة ومراقبة معاملات التجارة الإلكترونية لارتباط ذللك بالإطلاع على الحياة الخاصة للأفراد وانتهاك الحريات الفردية، إضافة إلى الصعوبات التقنية والوسائل الواجب توفرها لدى الإدارة الضريبية للقيام بالرقابة؛

– إمكانية الوقوع في فخ الازدواج الضريبي نتيجة فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية؛

– الغموض وعدم الاستقرار الذي يطبع الضرائب على التجارة الإلكترونية نتيجة حداثتها، يضاف إلى ذلك عدم تمكن مستخدمي الإدارة الضريبية من التعامل بكفاءة مع تكنولوجيا الإعلام والاتصال؛

– الضعف والقصور الحاصل في التشريعات الضريبية للدول المتخلفة في مجال الضرائب على التجارة الإلكترونية.[5]

ج–تشجيع النمو الاقتصادي: فلهذه التجارة آثار اقتصادية مهمة على الدول لاسيما في مجال تحقيق النمو والحد من الركود والتضخم وزيادة الانتاجية والحد من البطالة.

ثالثا. مشكلات إخضاع المعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة.

تعددت العقبات التي تعترض الإخضاع الضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية فمنها ماهو مرتبط بخصوصية وطبيعة معاملاتها، ومنها ماهو مرتبط بالتشريع الضريبي وسيادة الدولة كما سنوضحه فيما يلي:

1.المشكلات المرتبطة بخصوصية وطبيعة معاملات التجارة الإلكترونية: إن معاملات التجارة الإلكترونية ليست من طبيعة واحدة فهي تختلف باختلاف طبيعة السلعة أو الخدمة، و يمكن التمييز على الأقل بين:

أ– منتجات تباع عبر الانترنيت: يتم تسليمها ماديا وفق الطرق التقليدية للشحن والتسليم، وهي بالتالي تخضع للضرائب والرسوم المطبقة في الدول أين يتم استلامها واستهلاكها؛

ب– منتجات رقمية يتم تبادلها إلكترونيا: تثير مشكلات بخصوص كيفية فرض الضرائب والرسوم عليها لا سيما الضرائب على استهلاكها؛

ج- إدارة النشاط الاقتصادي وتقديم الخدمات على الخط: تثير مشكلات تتعلق بفرض الضرائب على الدخل المتولد من هذه الأنشطة والخدمات.[6]

لكن بغض النظر عن التباين في طبيعة هذه المعاملات يعترض فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية العديد من المشكلات منها عدم مواكبة وانسجام التشريعات الضريبية القائمة مع طبيعة هذه التجارة، والخوف من أن يؤدي فرض الضرائب عليها إلى زيادة سلوك التهرب الضريبي.

2.المشكلات المرتبطة بسيادة الدولة ونظامها الضريبي وتشريعاته:

أ- سيادة الدولة: المعروف في التشريعات الضريبية لغالبية دول العالم هو خضوع المؤسسات المحلية والأجنبية المقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات داخل الدولة، وهذا ما يدعى بمبدأ الاقليمية (التواجد المكاني) ولذلك قد تحاول المؤسسات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الانترنيت.[7]

ب- مشكلة الحصر الضريبي: مصدر هذه المشكلة هو أن جزء من التجارة الإلكترونية يعتبر غير منظور، فمفهوم التجارة الإلكترونية متعدد الأبعاد، فهي تأخذ أشكال ومستويات عديدة، فقد تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين أو بين المؤسسات التجارية والمؤسسات الحكومية. وقد يتم ذلك داخل الدولة الواحدة أو بين الدول أو بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي، و قد تتمثل في استشارات إدارية أو قانونية أو محاسبية أو ضريبية أو هندسية.[8]

ج- قصور العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنية المعلومات: أكثر ما يستدعي الاهتمام عند مناقشة تحديات التجارة الإلكترونية على الأنظمة الضريبية هي تلك العلاقة الموجودة بين هيكل النظام الضريبي و بين مستوى التقدم التقني، وبصفة عامة فإن هيكل النظام الضريبي يعتمد على ثلاث دعامات رئيسية هي:

ج-ا)- التشريع الضريبي: يشمل مجموعة التعليمات والنصوص القانونية والتشريعات المتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم اجراءات وأساليب تحصيلها، وإدارة النزاعات بين ادارة الضرائب والممول سواء على المستويين الاداري أو القضائي؛

ج-ب)- الإدارة الضريبية: هي الجهة التي يُعهد اليها تطبيق التشريع الضريبي ومتابعة الممول قصد تحصيل الضرائب بأشكالها المختلفة؛

ج-ج)- المجتمع الضريبي: يشمل كل الممولين الخاضعين للتشريع الضريبي من أشخاص طبيعيين ومعنويين.[9]

برز في ظل التجارة الإلكترونية قصورا في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستجدات تقنيات المعلومات مما سيؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، وتمثل القصور في وجود ثلاث فجوات هي:

- **الفجوة التشريعية:** تجلت في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة التعاملات التجارية التقليدية في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، وحتى و إن أعلنت بعض الدول عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية، فإن ذلك لم يترافق مع الإعلان بالبدء في الاصلاحات التشريعية اللازمة، ما يجعل تلك الدول مطالبة بضرورة تقييم قوانينها ونظم تشريعاتها السائدة، بغية إجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق مع طبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية؛
- **الفجوة الإدارية:**لأن الإدارة الضريبية هي المختصة في تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية في ظل الحرص على حماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي على قدم المساواة، يصبح لزاما عليها استخدام الابتكارات لضمان أعلى مستوى من كفاءة أداء النظام الضريبي، غير أن هذا قد يصطدم مع القصور المسجل في أداء الإدارة الضريبية لمهامها في مجال حصر وفحص وتحصيل الضرائب بكافة أنواعها، خاصة إذا لم تشهد الإدارة الضريبية تطويرا في أساليب ونظم العمل التي تستخدمها للقيام بمهامها؛
- **الفجوة المفاهيمية:** رغم التطور الذي عرفه حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، لايزال المجتمع الضريبي يعاني قصورا في فهم المفاهيم والمفردات المتعلقة بها وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية، من ذلك فجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية غيرها، فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الانترنيت وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، ولكن قد يقوم بطباعتها فتصبح منتجات مادية.[10]

تضع هذه الفجوات الثلاث النظام الضريبي في مواجهة العديد من التحديات، فهي تؤثر على كل من الإيرادات الضريبية للدولة من جهة، و نمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.

د- مشكلة تحقيق العدالة الضريبية: في ظل تباين مستويات الضرائب بين دول العالم، ونتيجة مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، ظهر اختلال في تحقيق العدالة الضريبية مبني على أساس تكنولوجي، لأنه سيصعُب فرض ضريبة على المؤسسات الأفراد ذوي المكاسب المرتفعة ، لما يتمتعون به من مرونة في نقل نشاطهم إلى دول أخرى يقل فيها العبء الضريبي.[11]

هـ– مشكلة الازدواج الضريبي: استخدمت الكثير من الدول فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال تواجده ماديا أو عن طريق ممثل له أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولة النشاط عن طريق هذا الكيان، ونظرا لأن ظهور التجارة الإلكترونية أصبح يهدد هذا المبدأ، حيث أضحى بإمكان المؤسسة ممارسة نشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي أو ممثل مقيم لمقدم السلعة أو الخدمة في الدولة مصدر الدخل، مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات والصفقات التي تتم على صعيد محلي أو دولي، و قد أدى هذا الوضع الى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية وتعطي لنفسها الحق في فرض الضرائب، ما يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة، لأن الدولة مصدر الدخل ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل ودولة الموطن (موطن الشركة) ترى أيضا أن لها حق فرض الضريبة؛ ما ينجم عنه فرض الضريبة على الصفقة الواحدة في الدولتين، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض حجم التجارة الإلكترونية[12] ويزيد من العبء الضريبي على المؤسسات.

3.المشكلات المرتبطة بطبيعة الضريبة: تختلف هذه المشاكل باختلاف طبيعة الضريبة:

أ– المشكلات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة و المبادئ التوجيهية لها: ترتبت هذه المشكلات عن صعوبة تحديد طبيعة المنتجات ومكان استهلاكها.

أ–أ) – المشكلات المرتبطة بالضرائب غير المباشرة:من المشكلات التي قد تثار في هذا المجال:

– طرح وجود منتجات ومعلومات مرقمنة إشكالية فرض الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، لأنه يقود إلى طرح التساؤل حول طبيعة هذه المنتجات فيما اذا كانت نوعا ثالثا من المنتجات أم تقديما للخدمات، وهذا له أثره في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الجمركية؛

– كيفية تحديد مكان الاستلام والاستهلاك أي المكان الذي يجب فيه الاخضاع للضريبة.

أ–ب)– المبادئ التوجيهية لفرض الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك:في اطار السعي لإيجاد حلول لهذه المشاكل تم إعداد مجموعة من المبادئ التوجيهية لهذا النوع من الضرائب عند انعقاد مؤتمر أوتاوا سنة 1998،تمثلت في:

أ–ب–أ)– بخصوص التبادلات عبر الحدود: تمثلت المبادئ في:

- فرض الضرائب على الاستهلاك في الدولة التي يتم فيها الاستهلاك، ويجب أن يخضع ذلك لتوافق دولي حول الشروط التي يتم بموجبها اعتبار سلعة أو خدمة كما لو أنها استهلكت في دولة معينة؛
- عدم معالجة تقديم منتجات مرقمنة في اطار الضرائب على الاستهلاك كما لو أنه تقديم سلعة؛
- عند قيام مؤسسات أو هيئات أخرى بحيازة خدمات أو سلع معنوية في دولة ما من قبل موردين بالخارج، يتعين لجوء الدول إلى التصفية الذاتية والتقييم الذاتي أو إلى أية آلية أخرى مكافئة إذا كان ذلك يسمح لها بالمحافظة فورا على الوعاء الضريبي وكذا تنافسية الموردين الوطنيين.[13]

أ-ب-ب)- بخصوص مكان الاستهلاك: تم تحديد المبادئ التوجيهية التالية:

- بالنسبة للمعاملات بين المؤسسات، فمن الأفضل معالجة الخدمات غير المادية كما لو أنها أستهلكت في مكان تواجد المؤسسة الموجهة اليها وتعتبر فيه حاضرة تجاريا؛
- بالنسبة للمعاملات بين المؤسسات والمستهلكين يتم اعتماد مكان الإقامة العادية للزبون، وفي حالة وجود مستهلك يقيم في أكثر من دولة، فإن مكان الاستهلاك هو المكان الذي يقضي فيه أكبر قدر من وقته.[14]

أ-ب-ج)- بخصوص آليات تحصيل الضريبة على الاستهلاك: يمكن اعتماد خمس آليات لتحصيل هذه الضريبة، هي:

- **التقييم الذاتي للضريبة / مع التصفية الذاتية:**حيث يقوم الشخص الموجهة اليه الخدمة بتحديد الضريبة الواجبة على الواردات من الخدمات والمنتجات غير المادية ودفع المبلغ إلى السلطات الضريبية الوطنية؛
- **تسجيل غير المقيمين:** من خلال إجبار المؤسسات غير المقيمة على التسجيل لدى سلطة قضائية وتتم لديها عمليات الفوترة وتحصيل الضرائب على الاستهلاك لتوجهها بعد ذلك إلى سلطة البلد؛
- **فرض الضرائب على المنبع وتحويلها:** حيث تقوم المؤسسات بتحصيل الضرائب على الاستهلاك على الصادرات نحو غير المقيمين لتقوم بعد ذلك بدفع الضرائب المحصلة إلى سلطاتها الضريبية الوطنية على أن تقوم هذه الاخيرة بتحويلها للسلطات الضريبية لبلد الاستهلاك؛
- **تحصيل الضرائب من طرف ثالث موثوق مثل الوسطاء الماليين:** إذ يقوم الطرف الثالث بتحصيل الضرائب على الاستهلاك على المدفوعات التي تتم بين الزبائن والموردين للمنتجات الرقمية ثم يحولها للدولة مكان الاستهلاك؛

– **الخيار المعتمد على التكنولوجيا و/ أو تسهيلات التكنولوجيا:** يتجلى في استخدام برمجيات ذات مناعة عالية لحساب الضريبة آليا على المعاملات وتحويلها لبلد المقصد، ويتطلب ذلك تعاونا دوليا لتركيب هذا النوع من البرمجيات.[15]

ب– **الضرائب المباشرة (على الدخل) والمبادئ التوجيهية لها:**تسمح القواعد الإقليمية بفرض ضرائب على الأنشطة التجارية المحققة عبر الانترنيت من قبل مؤسسة أجنبية نتيجة التوفيق بين تطبيق التشريع الضريبي الداخلي وبعض الاتفاقيات الضريبية المستوحاة من الاتفاقية النموذجية لدول منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية والتي تقر الإخضاع الضريبي للمؤسسات الأجنبية بالتواجد المادي لها فوق القطر الوطني عن طريق منشأة دائمة. وهنا تثار إشكالية ما إذا كان مزود معلوماتي (Serveur) يمثل منشأة دائمة ومستقرة.

ب–أ)– **المبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** على هذا الصعيد أقرت لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية المبادئ التوجيهية التالية:

– أن موقعا الكترونيا، لطبيعته غير الملموسة لا يمكن لوحده تكوين منشأة دائمة؛

– لا يمكن عموما لمؤسسة خدمات الإنترنيت تكوين عون مستقل مرتبط بمؤسسة أخرى، و من ثم لا يمكن اعتبارها منشأة دائمة لهذه الأخيرة؛

– لا يمكن لمزود معلوماتي يأوي موقعا للتجارة الإلكترونية، بهذا الاعتبار فقط، أن يكون منشأة دائمة لمؤسسة تمارس أنشطة بواسطة هذا الموقع،لأن عملية تخزين البرمجيات والمعطيات المحصلة لموقع ليس من أثرها أن تضع المزود تحت تصرف المؤسسة.وفي هذه الحالة يمكن اعتبار المزود كمنشأة دائمة للمؤسسة حتى ولو لم يكن هناك من ضرورة لأي شخص في هذا المكان لتشغيل التجهيزات إذا كان مستغلا ومملوكا للتاجر الافتراضي في حد ذاته وإذا كان يتمتع بالصفة الثابتة؛

– لا يمكن أن توجد منشأة دائمة لما يتعلق الأمر بالأنشطة الثانوية أو التحضيرية مثل ضمان ربط الاتصال بين الممون والزبون، القيام بالإشهار، جمع المعطيات عن السوق، وتقديم المعلومات. ما لم تشكل هذه الأنشطة جزءا أساسيا من النشاط التجاري للمؤسسة.[16]

ما تطرحه التجارة الإلكترونية أيضا هي معضلة تصنيف الدخول المتولدة عن النشاط التجاري الذي لم يكون موضوع اهتمام من قبل التشريعات الصادرة في الفترة التي لم تكن فيها التجارة الالكترونية موجودة.

ب–ب)– **المبادئ المقترحة في مؤتمر أوتاوا:** قدم فوج العمل الاستشاري المنبثق عن مؤتمر أوتاوا اقتراحا باعتبار المدفوعات التي تتم من اجل الحصول على خدمات التحميل أو الاستخدام للمنتجات الرقمية على أنها مداخيل

للمؤسسة. وقدمت في هذا المجال ثمانية و عشرين نوعا من الخدمات كنماذج للخدمات التي قد تقدم الكترونيا وطبيعة المداخيل ذات الصلة بها.[17]

4.المشكلات المرتبطة بإثبات العقود والمعاملات والمجتمع الضريبي: تضم هذه المشكلات ما يلي:

أ- المشكلات المرتبطة بإثبات العقود والمعاملات: تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط الإثبات الكتابي للتعاملات(التوثيق) وعلى هذا الأساس فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ بالحسبان العمليات التي تتم إلكترونيا 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 أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقا بالنسبة لجباية الضرائب. ثم إن تطور الإمضاءات الإلكترونية والأنظمة المركزية للدفع الإلكتروني التي تتم مراقبتها من قبل المصارف ليس بإمكانه إرضاء الإدارة االضريبية.[18]

هذه التحديات فرضت ضرورة مراعاة العديد من النقاط عند صياغة أي من السياسات المستقبلية الخاصة بالضرائب لا سيما المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية:

- الاتساق مع اسس التجارة العالمية وعبر السلطات القضائية المختلفة؛
- الحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى؛
- تجنب الازدواج الضريبي؛
- التقليل من نفقات الالتزام أو الاذعان الضريبي؛
- الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ بها، بالإضافة الى سهولة القواعد المتبعة.[19]

ب- المشكلات المرتبطة بالمجتمع الضريبي: تتجلى في عدم مواكبة الممولين لمنطق الضرائب على التجارة الإلكترونية بمراجعة المفاهيم واستيعاب الإجراءات والتدابير ذات الصلة بما يؤسس لبروز ثقافة ضريبية جديدة، وهذا دفع بالدول الصناعية تحت ضغط التطور الذي تعرفه هذه التجارة إلى إعداد قوانين وتشريعات تحكم معاملات هذه التجارة، وتضبط حقوق الدخول إلى شبكة الانترنيت. و وضع ضوابط لبيع المعلومات و الحصول عليها و تداولها.

رابعا. المعالجة الضريبة للمعاملات الإلكترونية: ظهرت العديد من الآراء و المقترحات الخاصة بالكيفية التي تتم بها المعاملة الضريبية لتعاملات التجارة الإلكترونية،[20] نحاول الوقوف على البعض منها فيما يلي:

1. الضريبة على حركة رؤوس الأموال والاستهلاك: تمثلت أهم المقترحات في هذا المجال في الآتي:

أ– **ضريبة توبين:** اقترحها جيمس توبين على حركة رؤوس الأموال من أجل الحد من المضاربات وتطايرية النقود وإعادة توجيهها نحو الاستثمار طويل المدى، وقد لاقت هذه الضريبة اهتماما من قبل صندوق النقد الدولي وكانت موضوعا لعديد من دراسات قام بها خبراؤه انتهت إلى تراجعه عن معارضتها والاعتراف ببعض مزاياها، وهذا ما أدى بالعديد من الوكالات التابعة للأمم المتحدة إلى تبنيها والدعوة إلى تطبيقها؛[21]

ب– **الضريبة على الاستهلاك:** فحوى هذا المقترح هو التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث تساعد هذه الضريبة في تحصيل الضرائب من المتهربين من دفعها بما في ذلك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الانترنيت، حيث سيقومون بإنفاقها بشكل ما. من الأفكار التي طرحت للنقاش في هذا المجال هي امكانية فرض الضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنيت عن طريق اضطلاعها بدور الوسيط بين الحكومة والمستهلكين، حيث تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الانترنيت ثم فرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة، وتقوم بعد ذلك بتحويلها إلى الحكومة.وقد أثيرت بشأن هذه الفكرة العديد من الملاحظات المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن.كما أنها ستتسبب في زيادة الأعباء على المستهلكين، فإضافة إلى دفعهم ثمن السلعة والخدمة سيجدون أنفسهم مطالبين بدفع ضريبة إلى هذه الشركات، ما يؤدي في النهاية إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية، خاصة عند فرض أعباء ضريبية مرتفعة.[22]

2. الضريبة على الانتقال الإلكتروتي للبيانات وهجرة الأدمغة: من الضرائب المقترح تطبيقها في هذا المجال:

أ– **ضريبة البايت Bit tax**: هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم معاملات الانتقال الإلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية البيتس الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها.[23] تم تقديم هذا المقترح لأول مرة في نادي روما عام 1994، لتكون بعد ذلك محل اهتمام مجموعة من الباحثين من بينهم Arthur cordell، وقدمها برنامج الأمم المتحدة للإنماء في تقريره السنوي لعام 1999 من أجل مقاومة الشرخ أو الفجوة الرقمية.[24]

رغم اعتبار الكثير من المهتمين هذه الضريبة على أنها من أفضل الحلول المقترحة في هذا المجال الإ أنها لم تسلم من الانتقاد كونها تنطوي على العديد من العيوب منها:

– **خضوع المستهلك لازدواج ضريبي:** إذ يقوم بدفع الضريبة على القيمة المضافة عند اقتنائه الأجهزة الإلكترونية المختلفة التي يستخدمها في عملية تبادل ونقل المعلومات، بالإضافة إلى ضريبة البايت عند استخدامه لهذه

الأجهزة في تبادل المعلومات. و هذا يتسبب في فقدان الانترنت وأجهزة نقل البيانات الأخرى لميزة انخفاض الكلفة؛

- **تراجع نمو الانترنت:** وما يتبع ذلك من انخفاض في الأنشطة والأعمال المتوقع انبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة التي تستوعب العديد من فرص العمل؛
- **الاعتداء على خصوصية الفرد:**إن تتبع تدفق البيانات و رصدها بهدف فرض الضريبة عليها يعد نوعا من أنواع الاعتداء على الخصوصية؛
- **ارتفاع الكلفة:** ينطوي هذا النظام الجديد على العديد من التكاليف والتعقيدات التي قد تؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل التي تزيد نفقات إصلاحها عن الايرادات المتوقع تولدها عن هذا النظام.[25]

ب- الضرائب على الأدمغة : يتم تحصيلها من الدول المهاجر اليها لصالح الدول مصدر الهجرة، وتعمل هذه الضريبة على التقليل من هجرة الأدمغة ودعم التعليم والتكوين العالي في الدول النامية.

و قد قدم هذا الاقتراح لأول مرة من قبل برنامج الأمم المتحدة للإنماء عام 2001 بعد قيام بعض الدول بتسطير برامج للهجرة، تستهدف استقطاب الكفاءات في مجال الاعلام الآلي و تكنولوجيا المعلومات.[26]

الخاتمة: لقد أظهرت الدراسة التحديات الكبيرة التي فرضتها التجارة الالكترونية على الأنظمة الضريبية بإلغائها الحدود الجغرافية للدول، كما أنه على الرغم من عدم وجود اتجاه دولي موحد لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية وتكييف النظم الضريبية وفقا للمستجدات التكنولوجية، لكن يعرف العالم الكثير من المحاولات سواء من قبل الدول أو المنظمات بهدف ايجاد آليات ضريبية تتماشى مع طبيعة التجارة الالكترونية. وفي هذا الاطار توصلت إلى مجموعة من النتائج وقدمت جملة من التوصيات نوجزها في التالي:

أ. النتائج:

- التجارة الالكترونية هي استخدام الوسائل الالكترونية في كافة مراحل المعاملات التجارية.
- تعود صعوبة اخضاع معاملات التجارة الالكترونية لغياب الحدود المكانية والزمانية بين طرفي المعاملة وغياب المستندات والوثائق الورقية.
- عدم ملائمة النظم الضريبية التقليدية لخصوصيات التجارة الالكترونية.
- صعوبة تجسيد وتطبيق الآليات المقترحة لإخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضريبة.

ب. التوصيات: إن ما يمكن تقديمه من توصيات هو:

- ضرورة العمل على اصلاح التشريعات والنظم الضريبية بما يجعلها متلائمة مع خصوصيات التجارة الالكترونية.
- ضرورة اقامة شبكة ربط بين البنوك والمؤسسات المالية والمصالح الضريبية وكل الهيئات للتمكن من رصد المعاملات التجارية والتحويلات المالية المنجزة عن طريق الانترنيت.
- إن إلغاء التجارة الالكترونية للحدود الجغرافية للدول يتطلب صياغة نظام ضريبي دولي وإقامة شبكة معلوماتية محلية ودولية بهدف تبادل المعلومات المتعلقة بالمعاملات التجارية الالكترونية بين مختلف دول العالم.

الهوامش

[1] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان(الأردن)، 2011، ص 179.
[2] نفس المرجع ، ص 182-183.
- سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب(سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص587.
[3] كامل عبد ربه أبو معيلش، ضريبة الدخل في ظل التجارة الالكترونية(المشكلات المحاسبية و الحلول المقترحة)، رسالة ماجستير، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2009،، ص 28.
[4] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 184.
[5] كامل عبد ربه أبو معيلش، مرجع سابق، ص 62.
[6] عبد المجيد قدي، مرجع سابق ، ص 185.
- راجع:أحلام علي الشيخ، الدخل الخاضع للضريبة في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006، ص81.
[7] حماد طارق عبد العال، التجارة الإلكترونية، المفاهيم و التجارب،...، الدار الجامعية، القاهرة، 2003، ص 695.
- م.م سهاد كشكول، أثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 18، العدد 68، 2012، ص 469.
[8] فهيم حنا وآخرون، أساليب تنفيذ عمليات التجارة الالكترونية والتحاسب الضريبي، مؤتمر التجارة الالكترونية – الافآق والتحديات، المجلد الأول، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، جوان 2002، ص 48.
– م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 469.
[9] رأفت رضوان ومن معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني في : www.arab-api.org/images/publication/pdfs/144/144_j2-2.pdfتم التحميل بتاريخ 11. 09. 2017.
- عبد الوهاب دادن، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية، النقاشات، المشاكل، والتحديات، في: مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 3، 2004، ص 165.
[10] خيري مصطفى كتانه، أثر المعلواتية والعولمة والانترنيت في تكييف نظم المعلومات الادارية(مع إشارة خاصة لدائرة ضريبة الدخل في الأردن)، أطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين، السودان، 2003، ص 204-205.
- سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص591.
[11] العشماوي عثمان و آخرون، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007، ص 596.
- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.
[12] عبد الهادي ابراهيم عبد الحفيظ، اطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحول الى عالم التجارة الإلكترونية، في:مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، المجلد 9، العدد 2، 1999، ص 207.
- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.
[13] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 187.
[14] نفس المرجع، ص 188.
[15] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 188.
[16] نفس المرجع، ص 189.
[17] لمعرفة انواع هذه الخدمات راجع عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 190-191.
[18] عبد الوهاب دادن، مرجع سابق، ص 165.
- العشماوي عثمان و آخرون، مرجع سابق، ص 596.
- م.م سهاد كشكول، مرجع سابق، ص 470.
[19] رأفت رضوان و من معه، الضرائب في عالم الأعمال الإلكتروني في:مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد (2) العدد (2) ،المعهد العربي للتخطيط، الكويت، جوان 2002.
[20] بداية الاهتمام بالضرائب على التجارة الالكترونية كانت بقرار لجنة الشؤون الضريبية لدى منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية في جوان 1995 بفتح النقاش جول القضايا الضريبية ذات الصلة بالتجارة الالكترونية. و تم عقد مؤتمر في أفريل 1997 في جامعة هارفارد حيث تم تبادل الآراء حول الضرائب على التجارة الالكترونية.ثم تم عقد مؤتمر Turku بفنلدا ما بين 19-20 نوفمبر 1997 و كان موضوعه يتعلق بكيفية تحديد المبادئ العامة و استعراض المشكلات الى يمكن أن تواجه التجارة الالكترونية. ليتبع ذلك بعقد مؤتمر أتاوا بكندا ما بين 7-9 أكتوبر 1998 تحت عنوان " عالم بلا حدود: تجسيد قدرة التجارة الالكترونية العالمية" و قد عالج هذا المؤتمر الحلول المطروحة بحضور وزراء دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، القطاع الخاص والمنظمات ذات الطابع الاجتماعي و كانت أرضية النقاش هي نتائج مؤتمر Turku.
- راجع عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 186، 192، 193، 194.
[21] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 192.
[22] رأفت رضوان و من معه، مرجع سابق.
[23] نفس المرجع.
[24] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 192.
[25] رأفت رضوان و من معه، مرجع سابق.
[26] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 192.