

مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة

الدكتور رمضان صديق محمد
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد
كلية الحقوق - جامعة حلوان
والخبير بوزارة المالية / دولة الكويت

ملخص:

تعد التجارة الإلكترونية وسيلة مستحدثة لمزاولة النشاط، تتميز عن الوسائل التقليدية بعدد من الخصائص؛ من أهمها أنها تتجاوز حدود المكان والزمان، ولا تتطلب أن يوجد البائع والمشتري في حيز معين، كما يمكن أن يكون المنتج المبيع سلعة أو خدمة، يمكن الحصول عليها بالطرق المادية أو بالصورة الرقمية digital form.

ومن شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية أمراً صعباً - إن لم يكن مستحيلاً - وخصوصاً فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة، وتعيين مصدر الدخل، ونوعه، ومدى تطبيق أحكام المنشأة الدائمة الواردة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

وتتعرض هذه الدراسة لهذه المشكلات في إطار نظري مقارنة، كما تتناول بالدراسة أهم الحلول المقترحة، ومن بينها تطبيق الضريبة البديلة على الدخل أو ما يُعرف بالضريبة على الوحدات الرقمية Byte Tax.

مقدمة:

تعد التجارة الإلكترونية Electronic Commerce وسيلة مستحدثة لتبادل السلع والخدمات، عن طريق وسائط الاتصالات الحديثة، وأهمها الإنترنت

Internet. وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تخرق حاجز الزمان والمكان، ففي إمكان المنشأة التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية أن تتصل بعملائها على مدار الساعة، وفي أى مكان فى العالم، دون أن يتطلب منها أن تنتقل إلى هؤلاء العملاء من خلال إنشاء فروع لها، أو تعيين ممثلين أو وكلاء فى البلدان المختلفة^(١).

كما تتيح التجارة الإلكترونية نقل العديد من السلع، وتقديم كثير من الخدمات مباشرة وبصورة فورية إلى المشتري، بمجرد الضغط على أزرار جهاز الحاسوب^(٢)، دون حاجة إلى شحن البضاعة عبر وسائل المواصلات التقليدية، أو انتقال مقدم الخدمة _ أو المستفيد منها _ إلى البلاد الأخرى، وبذلك تتغير صورة السلع من شكلها المادى إلى الشكل الرقمى Digital Form.

وتستخدم التجارة الإلكترونية وسائل غير تقليدية لإبرام العقود أو الوفاء بالقيمة أو إثبات المعاملات، فهي تقلل الحاجة إلى المستندات الورقية، ويمكن أن تستغنى عن النقود التقليدية، وتحل بدلاً منها النقود الإلكترونية Electronic Money، وتعتمد على مخرجات الحاسوب فى الإثبات^(٣).

ومن شأن هذه التجارة أن تؤثر فى كثير من القواعد القانونية التى تطبق على التجارة التقليدية، وتحفز البحث فى كيفية التعامل معها، سواء فى مجال القانون المدنى أو التجارى أو الجنائى، وغيره من القوانين ذات الصلة.

ومن أهم القوانين التى يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبى، الذى يهتم بفرض وتحصيل الضريبة على الدخل الناتج من هذه التجارة، أو على التعامل فى السلع والخدمات التى تشملها، مما

(١) OECD: Dismantling the barriers to Global Electronic Commerce, Discussion paper, Paris, Sep. 1997.

(٢) Adaity Mattoo and Ludger Schuknecht: Trade policies for Electronic Commerce, World Bank, Policy Research Working Paper, No. 2380, Washington DC., June 2000, p. 10.

(٣) US Department of Treasury: An introduction to the Electronic Money Issues, Washington DC., 1996.

يثير البحث فى مدى ملائمة قواعد الضريبة التى تعتمد حالياً على الوجود المادى لمنشأة الممول، أو النقل المادى للسلعة فى تحديد وعاء الضريبة على الدخل أو على المعاملات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية، سواء أكانت ضريبة دخل أم ضريبة على المبيعات أم ضريبة جمركية.

وتقتصر هذه الدراسة على دراسة مشكلات فرض ضريبة الدخل على التجارة الإلكترونية، لما لهذه الضريبة من أهمية نظرية وعملية:

فمن الناحية النظرية يعتمد فرض ضريبة الدخل على عدد من المبادئ التى تقوم أساساً على فكرة الوجود المادى، ومنها تطبيق مبدأى الإقليمية وعالمية الإيراد، كما تتحدد سيادة الدولة فى فرض هذه الضريبة على وجود منشأة دائمة أو وكيل تابع فى هذه الدولة يزاوّل النشاط. وهذه المبادئ لا تلائم أسلوب التجارة الإلكترونية، مما يجعل فرض الضريبة عليها محاطاً بكثير من الصعوبات الفنية والقانونية، ويهدد بتوفير المجال أمام منشآت التجارة الإلكترونية للتهرب من الضريبة أو حتى تجنبها.

ومن الناحية العملية: فإن الطابع الدولى للتجارة الإلكترونية، وإمكانية قيام المنشآت الدولية بمزاولة نشاطها عبر الإنترنت، دون أن توجد بصورة مادية فى الدول الأخرى، يفقد الدول النامية فرصة تحصيل إيرادات ضريبة الدخل التى تحصلها من الفروع والمنشآت الأجنبية التى تعمل على أراضيها فى ظل التجارة التقليدية، ويجعل من تطبيق هذه الدول لمبدأ إقليمية الضريبة عاملاً من عوامل الخسارة الضريبية التى تتكبدها فى ظل التجارة التقليدية.

وتثير الضرائب الدولية على الدخل الناتج عن التجارة الإلكترونية عدداً من الموضوعات التى يتعين بحثها، ومن أولى هذه الموضوعات: تحديد السيادة الضريبية للدولة فى ظل التجارة الإلكترونية، أو بعبارة أخرى: تعيين الدولة صاحبة الحق فى فرض الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية:

- هل هى الدولة التى يقيم فيها الممول الذى حصل على هذا الدخل؟ أو الدولة التى تُعد مصدراً للدخل؟

- وما الوسائل التى يمكن الأخذ بها لتحديد الممول أو الدخل الخاضع للضريبة؟
 - وهل يمكن الاعتماد على القواعد المطبقة حالياً فى الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبى الدولى فى مجال التجارة الإلكترونية؟
 - وإذا رأت الدولة أن ضريبة الدخل الحالية يتعذر تطبيقها على التجارة الإلكترونية، فهل هناك ضريبة بديلة يمكن فرضها على هذا النوع من الدخل؟
- وللإجابة عن هذه الأسئلة، فقد قسمنا هذه الدراسة إلى أربعة مباحث، هى:
- المبحث الأول: قواعد تحديد السيادة الضريبية وفق التشريعات الداخلية للدول.
- المبحث الثانى: قواعد تحديد السيادة الضريبية على ضوء الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبى.
- المبحث الثالث: تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- المبحث الرابع: الضريبة البديلة عن ضريبة الدخل.

المبحث الأول

تحديد السيادة الضريبية فى التشريعات الداخلية

القواعد العامة

من المعلوم أن لكل دولة ذات سيادة الحق فى فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التى تقع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمتد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها الموجودين فى الخارج، ويعرف ذلك بالسيادة الضريبية.

وتتحدد السيادة الإقليمية لكل دولة وفق قانونها الداخلى الذى يعتنق أحد مبادئ رئيسين، هما مبدأ الإقامة، ومبدأ الإقليمية.

وتعتمد الدول التى تأخذ بمبدأ الإقامة على جنسية الممول أو اتخاذه للدولة مقراً لإقامته الدائمة فيها كأساس يمنحها الحق فى فرض الضريبة على جميع الدخول التى يحققها من مصادر داخل دولته أو خارجها، بما يعرف بمبدأ عالمية الإيراد World Wide Income، وتفرض الضريبة على غير المقيمين بالنسبة للدخل الذى تحقق من مصادر داخل الدولة فقط.

وتأخذ بهذا الاتجاه معظم الدول الصناعية المتقدمة^(٤)، ومن أهمها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

أما الدول التى تأخذ بمبدأ الإقليمية فتعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، فهى تفرض الضرائب على جميع الأشخاص: المواطنين والأجانب، وذلك على الدخل الذى يتحقق من مصادر داخل الدولة، ولا تفرض الضريبة على الدخول التى تتحقق من مصادر خارج حدود الدولة، ولو كان من حققها أشخاص ينتمون إلى جنسيتها أو مقيمون فيها.

(٤) France M. Horner and Jeffery Owens: Tax and the Web: New Technology, Old problems, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 11/12, 1996, pp. 517-519.

وتأخذ بهذا الاتجاه معظم الدول النامية، ومنها مصر على سبيل المثال. ويؤدى اختلاف الأساس الذى تعتمد عليه الدولة فى تحديد سيادتها الضريبية إلى تعرض الممول الذى يعمل فى أكثر من دولة إلى ازدواج ضريبي دولي International Double Taxation يؤثر سلباً في حركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، ويعوق تدفق الاستثمارات بين الدول، مما يضر بالاقتصاد العالمى ككل، لذلك بذلت الجهود الدولية للعمل على الحد من هذا الازدواج. وأسفرت هذه الجهود عن وضع نماذج دولية لاتفاقيات ثنائية تبرمها الدول فيما بينها للحد من الازدواج الضريبي، أو تأخذ ببعض أفكارها التشريعات الداخلية لكل دولة.

ومن أهم هذه الأفكار: تحديد المعنى الضريبي للمقيم الفرد أو الشركة، والاستعانة بالمنشأة الدائمة PERMANENT ESTABLISHMENT أو المكان الثابت FIXED PLACE فى تحديد مصدر الدخل.

ومن الملاحظ أن التجارة الإلكترونية التى تتجاوز بطبيعتها الدولة التى تنتمى إليها، وتنطلق غير عابئة بالحدود الجغرافية أو السياسية للدول، من شأنها أن تؤثر فى هذه الأفكار، حيث يصعب تحديد إقامة المنشأة، أو تعيين الدولة مصدر الدخل الناتج عن التجارة الإلكترونية، مما يدفع إلى التفكير فى وسائل تحديد السيادة الضريبية للدول فى ظل التجارة الإلكترونية.

وعلى أي حال، فإن معظم التشريعات الضريبية الداخلية للدول المختلفة تعتمد فى تحديد سيادتها الضريبية إما على أساس الإقامة، وإما على مصدر الدخل.

تقسيم

نبين فيما يلى أهم القواعد المتبعة فى تشريعات بعض الدول، ومنها مصر والكويت، لتحديد سيادتها الضريبية، ومدى تطبيق هذه القواعد على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية.

ونقسم تبعاً لذلك هذا المبحث إلى مطلبين: الأول يتناول قواعد تحديد دولة الإقامة، أما المطلب الثانى فيتناول قواعد تحديد دولة مصدر الدخل.

المطلب الأول

تحديد دولة الإقامة

تربط التجارة الإلكترونية الممول الذى يبيع منتجاته عبر شبكة الإنترنت بطرف آخر هو المشتري الذى قد يكون مقيماً فى دولة البائع نفسها، أو فى دولة أخرى.

ويمكن من خلال الشبكة القيام ببعض مراحل البيع، أو بجميع هذه المراحل، فقد يقتصر النشاط عبر الإنترنت على مرحلة الإعلان والدعاية، وتلقى طلبات الشراء، أما التسليم فيمكن أن يتم بصورة مادية، عن طريق شحن السلعة أو نقلها من مكان إلى آخر.

كما يمكن أن تتم عملية البيع كاملة عبر الإنترنت، شاملة دفع الثمن والتسليم بالوسائل الإلكترونية.

ولا تثير عمليات البيع التى يكون طرفاها من المقيمين فى الدولة مشكلة فى فرض ضريبة هذه الدولة التى ينتميان إليها، إذا أمكن حصر هذه العملية ضريبياً، فى حين يؤدى تجاوز العملية حدود الدولة، وصعوبة تتبعها من الناحية الإدارية إلى إمكان تهرب المنشأة من الضريبة فى دولة الإقامة، حيث يتعذر تحديد سيادة الدولة الضريبية على التجارة الإلكترونية، بسبب افتقاد الصلة أو ضعفها بين عناوين الإنترنت، والمواقع الجغرافية، إذ ليس من الصعب على الممول أن يسجل عنواناً بريدياً فى دولة معينة، فى حين تقيم المنشأة فى دولة أخرى.

وحتى عندما يكون هناك ارتباط بين العنوان والدولة، فمن الصعب إثبات أن الممول قد زاول النشاط بالفعل من خلال هذا العنوان فى هذه الدولة، وليس من مكان آخر فى دولة أخرى، حيث لا يحتاج الممول لمزاولة النشاط أو الارتباط بعنوان إلكترونى سوى هاتف يتصل من خلاله بالأقمار الصناعية التى تمكنه من الاتصال بأى شخص آخر فى أى مكان فى العالم^(٥).

(٥) Robert Gordon: The Tax on Internet, paper prepared to the seminar on :International E.Commerce in practice, Sponsored by Asia Pacific Diligence SDN., BHD, Kualalampur, Sep. 20, 1999.

كما يصعب الحكم على اعتبار الشخص مقيماً من الناحية الضريبية فى دولة معينة وفقاً للقواعد العادية التى تطبقها الدول، لأن هذه القواعد لا تفيد، أو لا تتواءم مع طبيعة التجارة الإلكترونية وآلياتها.

أسس تحديد دولة الإقامة

تميز التشريعات الضريبية عند تحديد مكان إقامة الممول بين الفرد (أو الشخص الطبيعي) والشخص الاعتبارى (أو الشركة).

أ - إقامة الفرد

يجرى غالباً تحديد مكان إقامة الفرد على أساس المدة الأطول التى قضاها فى الدولة، (أكثر من ٦ شهور فى السنة أو ما يجاوز ١٨٣ يوماً فى السنة)، باعتبار أن مكوث الممول هذه المدة الأطول فى دولة ما قرينة على أنه قد اختارها محلاً لإقامته، بغض النظر عن الدولة التى ينتمى إلى جنسيتها أو يُعد مواطناً فيها.

وإذا تعذر تحديد هذه المدة أمكن الاعتماد على معايير أخرى للدلالة على ارتباطه بالدولة التى يعد مقيماً فيها، كأن تكون هذه الدولة مقراً لمصالحه الرئيسية أو الحيوية، أو عندما يتخذ الدولة مقراً لمركز إدارة منشأته أو نشاطه^(٦).

(٦) انظر على سبيل المثال نص المادة (٣) من قانون الضرائب على الدخل المصرى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، والتى اعتبرت الممول مقيماً عادة فى مصر، إذا توافرت فى حقه أى من الحالات الآتية : ١- أن يقيم فى مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية. ٢- أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية. ٣- أن تكون مصر المركز الرئيس لإدارة نشاطه. ٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى. ٥- أن يكون من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج، وكانت دخولهم من خزينة الدولة. وقد استمدت هذه الحالات من نصوص الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبى التى أبرمتها مصر مع الدول المختلفة (انظر على سبيل المثال نص المادة ٤ من اتفاقية مصر وجمهورية ألمانيا).

ومن الملاحظ أن الاعتماد على معيار المدة الزمنية الأطول التي قضاها الفرد في الدولة ربما لا يلائم تحديد السيادة الضريبية على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية، بالنظر إلى عدم حاجة الممول في الغالب إلى أن ينتقل من الدولة التي يتوطن فيها إلى دولة أخرى لمزاولة نشاطه التجاري.

كما أن تحديد الدولة التي يكون له فيها مصالح رئيسة أو حيوية يبدو صعباً لما يتطلبه ذلك من متابعة لحجم نشاطه في تجارة الإنترنت مع هذه الدولة مقارنة بالدول الأخرى.

ب - إقامة الشركات

تتحدد دولة إقامة الشركات على أساس مكان تسجيلها، أو مكان إدارتها أو رقابتها.

ويُعد مبدأ مكان الإدارة أو الرقابة كمعيار لإقامة الشركة هو أكثر المعايير حساسية عن معيار مكان التسجيل، وذلك بسبب سهولة اختيار القائمين على الشركة دولة ما لتسجل الشركة وفقاً لقوانينها، لكونها هي الدولة التي تقدم أكثر المزايا الضريبية، في حين يدل الواقع على أن الشركة تدار بالفعل أو تزاوّل نشاطها في دولة أخرى.

لذا تستخدم معظم الدول معيار مكان الإدارة في تحديد إقامة الشركات. ويُعد أن الإدارة المركزية central management موجودة في الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيس Head Office أو موقع الشركة Corporate Seat، كما هو الحال في فرنسا وألمانيا واليابان، أو بـمكان اجتماع المديرين، كما هو الحال في كندا والمملكة المتحدة. أما الشركة التابعة الأجنبية فتعد مقيمة في الدولة التي يقيم فيها المساهمون المسيطرون أو المراقبون^(٧).

وقد اهتم القضاء الإنجليزي بمعيار الرقابة والإدارة Central Control and Management التي تنصب أساساً على سير نشاط الاستغلال، بخلاف الإدارة

Robert Gordon, op. Cit., p. 7

(٧)

المالية التي تعنى بالحق في توزيع الأرباح وزيادة رأس المال، التي تباشرها الجمعية العمومية، وقضى^(٨) بأن العبرة بالمكان الفعلي الذي تراقب أو تدار الشركة منه، لا بالمكان الذي يحدده نظامها الأساسي.

أما غير المقيمين فيخضعون للضريبة في الدولة، عن الدخل الذي يتحقق لهم من مزاوله النشاط فيها فقط، وفقاً لمبدأ مصدر الدخل.

وقد عدّ القضاء الكندي أن غير المقيم قد زاول نشاطه في كندا، عندما تكون كندا هي "مكان إبرام العقد أو المكان الذي تتم فيه مزاوله الأنشطة الرئيسية أو الأجزاء المتكاملة أو المتممة للنشاط"^(٩).

"Such the place where contracts are conclude or where activities are conducted, that are essential or integral parts of the business".

كما عدّ^(١٠) الدخل متحققاً في كندا؛ عندما يقوم الممول أو وكيله أو عاملوه بأعمال الحضر أو الحث على طلب عطاءات أو تقديمها، بغرض البيع في كندا.

"... which he or his - agent or servants solicits orders or offers any thing for sale in Canada".

وبرغم أنه من السهل تحديد المكان الذي سجلت فيه الشركة، فإن الصعوبة تكمن في تحديد المكان الذي تدار منه الشركة أو تراقب بالفعل.

وقد حدد الفقه الضريبي عدداً من المعايير التي تساعد على هذا التحديد، منها: مكان اجتماع المديرين ومجلس الإدارة، ومكان التفاوض على العقود، والمكان الذي يوجد فيه الشخص المسيطر: كالمدير الإداري أو المساهم المؤثر أو ذي النفوذ influential shareholder والمكان الذي ترسم أو توضع فيه سياسة الشركة، ومكان مركز الإدارة الفعلي.

(٨) قضية De Beers C. Gold Mines V. Howe, 1906.

(٩) قضية: Grainger & Son v. Gough Survey of Taxes (1896) A, C. 352 (H.L).

وقضية Green Wood v. Smith and Company (1922) I.A.C. 417 (HL).

(١٠) قضية: Sudden Valley Inc. v. Her Majesty the Queen, 76 D.T.C. 6448, (F.C.A).

وليس من الضروري الاعتماد على مكان تأسيس الشركة أو المكان المحدد فى عقد تأسيسها ليكون مقراً لها، أو المكان الذى طبق فيه القانون المتبع لإمسك دفاتها وسجلاتها، باعتبارهما من المعايير الشكلية التى قد تخالف واقع الشركة^(١١).

ومن الممكن فى ظل التطورات التكنولوجية أن يكون للشركة التى تزاوّل التجارة الإلكترونية أكثر من مكان لإقامتها، مما يثير تنازع كثير من الدول على السيادة الضريبية بشأنها، أو تفلت من الخضوع للضريبة فى أى منها.

وقد حاول بعض الكتاب^(١٢) البحث عن معيار مادي يُعتمد عليه فى تحديد المكان الذى تقيم فيه المنشأة التى تزاوّل التجارة الإلكترونية، فعدّ أن موقع المنشأة على الشبكة الذى تتم فيه جميع عمليات البيع، ولا يقتصر على مجرد الحظ والدعاية لمنتجاتها، يمثل مكان إقامتها، ويعطى الدولة التى ينسب إليها الحق فى فرض الضريبة بوصفها دولة الإقامة.

بيد أنه مما يعيب هذا المعيار أنه يشبه معيار محل التأسيس، بمعنى أنه يمكن أن يكون معياراً شكلياً تتحكم المنشأة فى تحديده بناءً على اعتبارات ضريبية، فتختار دولة تمنح مزايا ضريبية أو لا تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية لتكون موقعاً لها، برغم أن الحقيقة تدل على أنها تتخذ مكاناً آخر مقراً لإقامتها الفعلية.

ومن السهل فى ظل الإنترنت أن تعقد المنشأة اجتماعات مجلس إدارتها أو تتصل بأعضاء الجمعية العمومية أو تصدر التعليمات والقرارات المنظمة لسياسة الشركة عبر ما يعرف بمؤتمرات الفيديو video conferences أو اجتماعات المؤتمرات عن بعد teleconferencing meeting مما يقلل من أهمية الاعتماد

Clinton Hampel: E Commerce: Thinking Tax, Smith, Raworth & Mc Kenzie, (١١)
Road Town, Totola, available at <http://www.S-hrm.com>.

Clinton Hampel, op.cit.

(١٢)

على معيار مكان الإدارة الفعلية، أو مركز الإدارة والمراقبة فى تحديد إقامة الشركة^(١٣).

ويفضل آخرون^(١٤) الاعتماد على قواعد القانون المدنى فى تحديد أحكام العقود التى تتم بالمراسلة، إذ لا يختلف التعامل مع الإنترنت عن التعامل بالأوامر البريدية، فالعقد يعد نافذاً فى العقود التى تتم بالهاتف أو الفاكس فى الوقت الذى يحصل فيه القبول على إيجاب المتعاقد الآخر، ومن ثم تُعد دولة الإقامة هى الدولة التى تتلقى إشعارات القبول أو يبرم فيها عقد البيع، بغض النظر عن موقع الشركة على الشبكة، أو المكان الذى يوجد فيه الخادم Server الذى يستضيف الموقع.

ومما يعيب هذا المعيار النظر إلى واقعة إبرام العقد كأساس لتحديد موقع المنشأة برغم أن هناك معايير أخرى لا تقل أهمية عنه، منها جوهر التعامل أو المكان الذى تدار منه المنشأة بالفعل، فضلاً عن سهولة التحكم فى هذا المكان أو تغييره فى كل وقت بإرادة الشركة مما يسهم فى زيادة احتمالات التهرب الضريبى.

المطلب الثانى

تحديد دولة مصدر الدخل

يحق للدولة التى تكون مصدراً للدخل أن تفرض الضريبة على هذا الدخل وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة، الذى يستند إلى التبعية الاقتصادية.

ويرتبط مصدر الدخل أساساً بالحدود الجغرافية للدولة، فىكون الدخل ناتجاً من الدولة التى وقع النشاط المولد له داخل حدودها الجغرافية.

Volker Kabish: Tax aspects of international Economic Commerce, Legal Issues (١٣) Platform, ESPRIT Project, no. 27028, 2000, p. 3.

Clinton Hampel, op. Cit. (١٤)

بيد أن تحديد النشاط المولد لهذا الدخل ليس سهلاً، إذ يمكن أن يتولد الدخل من عدد من الأنشطة أو المهام التي تتم في أكثر من دولة، كأن يتم إبرام العقد في دولة، ويتم تنفيذه في دولة أخرى، ويكون القضاء التابع لدولة ثالثة هو المختص بنظر منازعات هذا العقد، لذا فإن العبرة بالمكان الذي يزاول فيه أكثر هذه الأنشطة أهمية من الناحية الاقتصادية للممول.

كما أنه يجب التمييز بين كون الممول يزاول نشاطاً (مع) الدولة، وكونه يزاول نشاطاً (في) الدولة، إذ إن الدخل يولد في الدولة التي يزاول النشاط فيها، لا في الدولة التي يزاول النشاط معها^(١٥). وأوضح الأمثلة على ذلك نشاط التصدير، حيث يتاجر المصدرون مع كثير من دول العالم، ولكن كل مصدر يزاول نشاط التصدير في دولة معينة هي دولة التصدير.

ومن ثم فإنه ليست كل عملية بيع ناتجة من منشأة أجنبية تُعد مولدة للدخل في الدولة التي تم البيع لصالح أحد المقيمين فيها، ما لم يثبت أن المنشأة الأجنبية قد زاولت النشاط في تلك الدولة.

وحتى لا تتوسع الدولة في تطبيق هذا المعيار على الدخل الذي ينتج عن مصادر منها، ولكن بصورة غير مباشرة، فقد تبنت القوانين الداخلية - والاتفاقيات الدولية - معياراً حاكماً لقصر فرض الضريبة على الدخل الذي ينتج مباشرة من مصادر داخل الدولة المعنية، ويتحقق ذلك إما عن طريق منشأة دائمة وإما عن طريق مكان ثابت للممول يوجد في الدولة، ويزاول النشاط الخاضع للضريبة فيها، ويعرف ذلك المكان بالمنشأة الدائمة permanent

(١٥) وقد أشار إلى هذه الحقيقة القاضي الأسترالي Lord Herchell في قضية Grainger and son v. Goh, 3 TC 462 بقوله:

"I think there is a broad distinction between trading with a country, and carrying on a trade within a country. Many merchants and manufacturers export their goods to all parts of the world, yet I don't suppose any one would dream of saying that their exercise or carry on their trade in every country in which their goods find customers".

Establishment وإما يتحقق الدخل فى الدولة من مزاوله النشاط عن طريق وكيل تابع للمنشأة الأجنبية، وإما من خلال دورة تجارية كاملة.

وتتيح التجارة الإلكترونية للمشروع الأجنبى أن يتعامل مع المستهلكين فى الدولة المضيفة، دون حاجة لأن يقيم له منشأة دائمة فى صورتها التقليدية كما تعرفها التشريعات أو الاتفاقيات الضريبية، حيث يمكن أن يتم تبادل الصفقات بين المشروع والعملاء بالكامل عبر الإنترنت، بما فى ذلك مراحل تقديم العروض، والموافقة عليها أو قبولها، ووضع شروط التعاقد والدفع.

ولا يكون المشروع الأجنبى فى حاجة إلى وجود وكلاء عنه أو موظفين له فى الدولة التى يتم البيع لعملائه المقيمين فيها، فلا يحتاج هذا العميل سوى أن يتصل بالخادم the server الذى يخزن معلومات الكمبيوتر الخاص بالبائع عليه، الذى يستخدمه المشروع الأجنبى لإجراء الصفقة على أى نوع من العمليات فى أى مكان فى العالم، وهذا من شأنه أن يقلل أهمية الاعتماد على المنشأة الدائمة فى تحديد السيادة الضريبية.

ومن الواضح أن مبدأ الإقليمية المحدد لمصدر الدخل لا يسعف الدولة فى منحها حقها الضريبى بالكامل على نشاط التجارة الإلكترونية، وخصوصاً عندما يتم البيع دون أن يكون للشركة الأجنبية أى وجود قانونى أو مادى فى دولة المشتري، وحين يتعذر إثبات أن البيع الإلكتروني يماثل البيع العادى، وخصوصاً إذا لم يترجم فى صورة سلعة مادية تدخل الدولة عبر منافذها الحدودية.

ومن السهل على المنشآت التى تعمل فى التجارة الإلكترونية أن توزع نشاطها على مراحل، تتم كل مرحلة من خلال موقع شبكة يوجد فى دولة، تختلف عن المرحلة أو المراحل الأخرى التى تتم من مواقع توجد فى دول أخرى، حيث يمكن أن تعرض «كتالوج» البضائع من خلال موقع معين، وتتلقى أوامر الشراء من موقع ثان، وتتفق على عمليات تسليم البضاعة ودفع الثمن من موقع ثالث، مما يتعذر معها اعتبار دولة ما هى مصدر الدخل، لوجود موقع للمنشأة فيها، الأمر الذى يدعو إلى البحث فى مدى أهمية كل موقع منها فى

توليد الدخل، لاعتبار دولة الموقع الذى يسهم فى النشاط الأكثر أهمية هى دولة مصدر الدخل.

كما تتعارض خاصية الديناميكية والحركة الدائبة للتجارة الإلكترونية مع ضرورة توافر شرط البقاء والدوام النسبى لمدة معقولة من الزمن فى الدولة للقول بوجود منشأة (دائمة) فيها، لما تتمتع به المنشآت التى تعمل فى التجارة الإلكترونية من قدرة على تغيير مواقعها وعناوينها على الإنترنت، بل اختيار موقع مالى لها فى دول الملاذات الضريبية tax havens التى توفر لها الإعفاء الضريبى، دون أن تحرم من القدرة على الاتصال بالعملاء فى أى مكان فى العالم^(١٦).

وتدق مسألة تحديد دولة مصدر الدخل بالنسبة للخدمات، حيث تتحدد غالباً دولة المصدر بالدولة التى تؤدى فيها الخدمة أو التى يقيم فيها المنتفع بهذه الخدمة، ولما كان تقديم الخدمات عبر الإنترنت لا يستلزم فى كثير من الحالات أن ينتقل مؤدى الخدمة من الدولة التى يقيم فيها إلى دولة المنتفع بها، كما يمكن أن يحصل المنتفع على الخدمة من خلال موقع لمقدم الخدمة يوجد فى دولة غير التى يقيم فيها، فإنه يثور التساؤل عن المعيار الذى يجب الاعتماد به لتحديد دولة مصدر الدخل بالنسبة للخدمات التى تتم عبر الإنترنت، والتى يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال التحميل على جهاز المنتفع.

ويعتقد^(١٧) أن أثر أداء الخدمة the result of the performance of the service هو الأكثر أهمية من المكان الذى تؤدى فيه، وخصوصاً إذا كانت هذه الخدمة تتعلق بمسائل إبداعية أو باستخدام عال للتخصص الفنى أو المعلوماتى، ومن ثم يمكن التعويل على مكان إبرام العقد أو مكان دفع مقابل الخدمة، ولكن هذين المعيارين لا يحلان المشكلة، حيث يمكن أن يبرم العقد أو يدفع المقابل إلكترونياً من خلال الإنترنت، ومن ثم تظل مشكلة تحديد مصدر الدخل قائمة،

Ann Fairpo: Taxation of Electronic Commerce: Residence, Tax Journal, May (١٦) 1998.

Australian Taxation Office, op. Cit. P. 91.

(١٧)

ولعله من الأفضل فى رأينا الاعتماد على مكان الانتفاع بالخدمة كأساس لتحديد دولة مصدر الدخل الخاضع للضريبة.

تحديد مصدر الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية فى التشريعات المقارنة

يتجه بعض الدول إلى الاعتماد على مكان وجود الخادم Server الذى ييسر اتصال موقع شبكة المشروع بالإنترنت، واعتباره الدليل على الدولة مصدر الدخل الذى يحققه المشروع نتيجة اتصال العملاء بالموقع، وممارسة التجارة الإلكترونية.

والخادم Server هو مجموعة من الملفات، فى جهاز كمبيوترى صغير، تكون مهمته توفير المنصة أو الرصيف الذى يستقر عليه موقع الشبكة حتى يمكن النفاذ عن طريقها عبر الإنترنت^(١٨).

ويمنح الخادم فرصة تحميل موقع المشروع على الشبكة، والذى يتضمن معلومات تجارية، أو «كتالوج» إلكترونى، كما يوفر إمكانية التحميل الفورى للمنتجات الرقمية إلى جهاز المستهلك، ومن ثم يعمل الخادم لأغراض المشروع، أو يسهم فى تحقيق دخله، بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

ويقصر بعض الدول، مثل النمسا^(١٩)، الحالات التى تُعد فيها الدولة التى يوجد فيها الخادم مصدراً للدخل، فى الحالات التى يكون الدخل ناتجاً عن نشاط المنشأة المولد للربح بصورة مباشرة، أى دخل البيع عبر الإنترنت، وألا يقتصر دور الخادم على مجرد الترويج لنشاط المنشأة عن طريق النشر أو الإعلان عن منتجاتها، أو القيام بدور تحضيرى أو مساعد كجمع طلبات الشراء أو معلومات عن الأسواق.

وفيما يلى بيان لاجتهادات بعض الدول فى تحديد مصدر الدخل على ضوء أحكام تشريعاتها الداخلية:

Volker Kabisch, op. Cit., p. 5.

(١٨)

Volker Kabisch, op. Cit, p. 73.

(١٩)

١ - أستراليا

ترى إدارة الضرائب الأسترالية The Australian Taxation Office (ATO) أن موقع الشبكة Web Site الذى يوجد على الخادم يتسم بأنه محدد المدة، وثابت فى المكان^(٢٠)، ومن ثم يمكن اعتباره منشأة دائمة، ويشكل مصدراً للدخل إذا كان هذا الموقع موجوداً فى أستراليا.

كما أن الخادم يدل على وجود ارتباط بين المنشأة ومنطقة جغرافية محددة، ويكفى للخضوع للضريبة وجود موقع الشبكة أو الخادم فى أستراليا، بغض النظر عن وجود موظفين فنيين للمنشأة الأجنبية فى هذه الدولة. ويسرى ذلك أيضاً عندما يؤجر المشروع خادماً من مزود خدمة الإنترنت المقيم فى أستراليا، إذا كان للمشروع الأجنبى سيطرة أو سلطة التصرف على مساحة محددة من طاقة الخادم المؤجر.

وفى حالة وجود البائع وموقع البيع فى دولتين مختلفتين يمكن أن نتجاهل هذا الموقع، وننظر إلى المكان الذى يقيم فيه البائع والذى يتم من خلاله التفاوض على العقد^(٢١). ولكن ذلك الاقتراح يمكن قبوله عندما يتضح أن موقع المنشأة ينجز المهام بصفة تلقائية أو أوتوماتيكية دون تدخل بشرى، كما هو الحال فى المواقع التى تقوم على عمليات النشر والدعاية أو تلقى طلبات الشراء فقط دون أن تتجاوزها إلى أعمال أخرى مؤثرة فى إبرام العقد.

٢ - كندا

رأت اللجنة الاستشارية للتجارة الإلكترونية The Canadian Advisory Committee on Electronic Commerce أن الخادم التابع للمشروع الأجنبى يزاوِل النشاط فى الدولة من خلال الدورة التجارية، وبذلك يقترب من الخصائص التقليدية للمنشأة الدائمة، فهو ذو مكان ثابت، يمكن اعتباره مكان مزاولة النشاط،

(٢٠) Australian Taxation Office: Tax and the Internet, August 1997, p. 46, available at: <http://www.ato.gov.au>

(٢١) Australian Taxation Office: Tax and the Internet, Second report, 1999,

وخصوصاً إذا كان هذا المكان يتم من خلاله تلقي طلبات البيع، دون أن يقتصر فقط على مجرد الإعلان أو النشر عن منتجات المشروع الأجنبي^(٢٢).

٣ - هولندا

ترى وزارة المالية في هولندا^(٢٣) أن الشركة الأجنبية التي تستخدم خادم شبكة تابعاً لها في هولندا لاستضافة موقعها، فإن هذا الموقع يكون مثل المنشأة الدائمة التي تحقق الدخل، بشرط أن تزاوِل الأنشطة الرئيسة من بيع وشراء عبر هذا الموقع، ولا يقتصر دوره على مجرد الإعلان أو القيام بأعمال ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة.

٤ - المملكة المتحدة

تتبنى المملكة المتحدة الرأي نفسه الذي تتبناه هولندا تقريباً، حيث يعتمد في تحديد مصدر الدخل على الخادم المستضيف للموقع، الذي يتم من خلاله إنجاز الأعمال أو الأنشطة الرئيسة، ولا يقتصر دوره على مجرد الأعمال ذات الطبيعة التحضيرية أو الثانوية المساعدة^(٢٤).

تحديد مصدر الدخل في القانون المصري

يتحدد مصدر الدخل بوجود المنشأة الدائمة في مصر، التي تدل على الوجود الجوهري للمشروع، مع توفير قدر من الدوام يتيح لها مزاولة النشاط، إما مباشرة، عن طريق فرع أو مكتب، وإما من خلال وكيل تابع له سلطة إبرام العقود.

(٢٢) CANADA: The Minister's Advisory Committee: Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, A Report to the Minister of National Revenue, April 1999, available at: <http://www.rc.gc.ca/ecommerce/>.

(٢٣) Volker Kabisch, op.cit., p. 30.

(٢٤) Inland Revenue and HM Custom And Exice dep.: Electronic Commerce: UK Policy on Taxation Issues, Joint paper, 6 October, 1998.

وقد أخذ القانون المصرى بمبدأ الإقليمية، وحدد مصدر الدخل الناتج من الإقليم المصرى على أساس أن هذا الدخل ينتج عن نشاط المنشأة الدائمة الموجودة فى مصر، منذ^(٢٥) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وحتى الآن.

وقد حرص القضاء المصرى على تأكيد ذلك، رافضاً اعتبار مصر دولة مصدر الدخل بالنسبة للعملية المنفردة^(٢٦) التى تقوم بها الشركة الأجنبية، دون أن يثبت وجود نشاط ثابت ومستمر لها فى مصر، أو أن يكون لها مكتب فرعى^(٢٧)، أو حتى ممثلون خاضعون لأوامرها^(٢٨).

(٢٥) نصت المادة رقم ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن "تستحق الضريبة - على الأرباح التجارية والصناعية - على أرباح كل منشأة مشغلة فى مصر". ويقابل ذلك الحكم نص المادتين ١٥، ١١١ من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٢٦) قضت محكمة النقض بأنه لا تخضع للضريبة المنشأة التى تزاوّل نشاط شراء القطن وتصديره للخارج الذى يقتصر على عملية واحدة. راجع: الطعن رقم ٨٠ لسنة ٢١، جلسة ٦/٣٠ / ١٩٥٣، مجموعة الخمسة وعشرين عاماً، بند ١٥٥، ص ٨١٠.

(٢٧) قضت محكمة النقض بأن قيام المنشأة الأجنبية بتحصيل أثمان تذاكر سفر الركاب، وأجور شحن البضائع وتفريغها من خلال شركة أخرى نظير عمولة، دون أن يكون للشركة الأولى مكتب فرعى بمصر، وأنها تباشر نشاطها فى عمليات النقل فى عرض البحار على سفنها التى تحمل علم الدولة التى تنتمى إليها لا تخضع للضريبة عن أرباح بيع التذاكر فى مصر التى تأخذ بمبدأ الإقليمية. راجع الطعن رقم ٥٩ لسنة ٢٣ ق، جلسة : ٢٠ / ٥ / ١٩٥٤، مجموعة الخمسة وعشرين عاماً، بند ١٥٩، ص ٨١١.

(٢٨) عدّت محكمة النقض أن المنشأة الأجنبية مشغلة فى مصر متى كان لها ممثلون خاضعون لأوامرها، أو كان لها فرع مستقر فيها، وتخضع من ثم مكاتب الشراء التى تنشئها الشركات الأجنبية للضريبة، حكمها فى ذلك حكم بيوت التصدير بالعمولة. : الطعون أرقام ٣٤٥ لسنة ٣٧ ق، جلسة ١٢/١٥ / ١٩٧٤، و ٣٥١ لسنة ٣١ ق جلسة ١١/٦ / ١٩٦٨، و ١٩٣ لسنة ٢٩ ق، جلسة ١١ / ٣ / ١٩٦٤، و ٣٢٨ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٢٢ / ٤ / ١٩٥٤.

د. أحمد محمود حسنى: قضاء النقض الضريبى، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٦، ص ١١٨.

وفى بعض الأحيان كان القضاء المصرى يتجاوز شرط المنشأة أو الوجود المكانى، معتمداً على فكرة الدورة التجارية الكاملة لاعتبار مصر دولة مصدر الدخل، فتخضع للضريبة المنشأة التى تزاوّل نشاطاً على وجه الاستمرار والاعتیاد لنشاط كملت دورته فى مصر (شراء ثم بيع) ولو لم يكن للممول الأجنبى كيان محلى قائم فى مصر^(٢٩).

تحديد مصدر الدخل فى القانون الكويتى

تشترط المادة الأولى من مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ الخضوع الهيئة المؤسسة (الشركة) الأجنبية للضريبة أن تزاوّل العمل أو التجارة فى الكويت. أى أن المشرع الكويتى يعتنق مبدأ الإقليمية فى تحديد سيادته الضريبية.

وقد أكد هذا النظر الفقه والقضاء الكويتى فى كثير من الحالات، وذلك حين رفض اعتبار المنشأة الأجنبية خاضعة للضريبة فى الكويت لمجرد إبرام العقد فى الكويت، إذا تم تنفيذه فى الخارج^(٣٠)، وبرغم عدم الإشارة فى المرسوم إلى المنشأة الدائمة فإن المعمول به هو مراعاة الوجود المادى للمنشأة الأجنبية فى الكويت من خلال منشأة أو عن طريق وكيل تابع.

وتطبق الاتفاقيات الضريبية التى أبرمتها الكويت مع الدول الأخرى مبدأ المنشأة الدائمة كأساس لخضوع الدخل الأجنبى للضريبة، وما لم تكن تعمل المنشأة الأجنبية فى الكويت مباشرة (عن طريق منشأة دائمة)، أو بصورة غير مباشرة (وكيل تابع له سلطة إبرام العقود) فلا يخضع هذا الدخل للضريبة فى الكويت^(٣١).

(٢٩) انظر: حكم محكمة النقض، فى الطعن رقم ٣٢٨ لسنة ٢٢ ق، جلسة ٢٢ / ٤ / ١٩٥٤، مجموعة الخمسة وعشرين عاماً، بند ١٥٦، ص ٨١١.

(٣٠) لمزيد من التفصيلات يراجع: مجموعة الفتاوى الصادرة عن الإدارة القانونية بوزارة المالية الكويتية عن السنوات من ١٩٩١ - ٢٠٠٠ (أعداد مختلفة).

(٣١) انظر على سبيل المثال المادة ٥ من الاتفاقيات التى أبرمتها دولة الكويت مع كل من: المملكة المتحدة، وألمانيا، وإيطاليا.

وبتطبيق هذه القواعد على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية في كل من مصر والكويت، فإنه يقع على الإدارة الضريبية عبء تحديد المنشأة الدائمة التي حققت هذا الدخل، وفي هذه الحالة يمكن الاسترشاد بالأفكار التي تبنتها إدارات الضرائب في الدول التي ذكرناها آنفاً، وخصوصاً تحديد الدولة التي يقع فيها الخادم الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة التي حققت هذا الدخل.

المبحث الثانى

قواعد تحديد السيادة الضريبية فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى

حالات الازدواج الضريبى

من المتوقع أن تتعرض المنشآت التى تعمل فى التجارة الإلكترونية على النطاق الدولى إلى الازدواج الضريبى، بل إلى تعدد الضرائب فى كثير من الأحيان، بالنظر إلى تنازع الدول على تحديد سيادتها الضريبية على الدخل الذى تحققه تلك المنشآت من مزاولة نشاط البيع إلى مستهلكين تابعين لهذه الدول، أو لأن لها وجوداً ما لمزاولة النشاط وتحقيق الدخل فيها.

وبسبب الأضرار الناتجة عن الازدواج الضريبى على تشجيع الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، نتيجة العبء الضريبى المتزايد على الممولين، فإن الدول تتجه بإرادتها المنفردة، أو بالاتفاقيات الثنائية إلى الحد من هذا الازدواج، عن طريق حصر سلطتها الضريبية، فى فرض الضريبة على الدخل الناتج عن نشاط المنشأة الدائمة أو المكان الثابت حسبما تعرفه الاتفاقية، أو منح المنشأة الوطنية ائتمناً ضريبياً، بخضم الضريبة الأجنبية foreign tax credit من إجمالى الضريبة الوطنية على الدخل ذى المصدر الأجنبى.

ويرجع فى تحديد المنشأة الدائمة إلى النماذج الاتفاقية، وأشهرها نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD، ونموذج الأمم المتحدة UN Model، ونموذج الولايات المتحدة الأمريكية US Model.

وتعكف حالياً منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD على مراجعة نموذجها للوقوف على مدى ملائمة أحكامه الخاصة بالمنشأة الدائمة فى مجال التجارة الإلكترونية^(٣٢).

(٣٢) OECD: Fiscal Affairs Committee: The application of the permanent establishment definition in the context of Electronic Commerce, Paris, 3 march 2000, available at: <http://www.e-commerce-tax.com>

تقسيم

نبين فيما يلى أهم أحكام المنشأة الدائمة فى النماذج الاتفاقية، ومدى تطبيقها على التجارة الإلكترونية، وذلك فى مطلبين هما:

- المطلب الأول: الأحكام العامة للمنشأة الدائمة.
- المطلب الثانى: تطبيقات فكرة المنشأة الدائمة الواردة فى الاتفاقيات الضريبية على التجارة الإلكترونية.

المطلب الأول

الأحكام العامة للمنشأة الدائمة

تناولت الاتفاقيات الضريبية الأحكام التفصيلية للمنشأة الدائمة، من خلال تبنى تعريف عام لها، وتوضيح أمثلة لما يعد من قبيل المنشأة الدائمة وما لا يعد كذلك، والحالات التى تأخذ حكم المنشأة الدائمة ولو لم يكن للمشروع الأجنبى وجود مادى فى الدولة.

ونبين ذلك فيما يلى:

١ - تعريف المنشأة الدائمة

تعرف الاتفاقيات الضريبية المنشأة الدائمة بأنها^(٣٣): "المقر أو المكان الثابت للعمل الذى يتم من خلاله مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً".

ويمكن أن نستخلص من هذا التعريف الشروط التى يجب توافرها للحكم على وجود المنشأة الدائمة^(٣٤)، وهى:

(٣٣) يرد هذا التعريف غالباً ضمن نص المادة الخامسة من الاتفاقيات الضريبية.

(٣٤) Avid Aage Skaar: Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: The concept of Permanent Establishment, in: Dr Irene J.J.Burgers and Rijkele Betten (eds.): The Taxation of Permanent Establishment, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) publications BV., Amsterdam, 1994, pp.10-34.

أ - وجود مكان للمشروع:

إن نقطة البدء فى التعرف إلى المنشأة الدائمة هى أن يكون لها وجود مادي فى الدولة، من خلال مكان أو محل فى هذه الدولة، سواء أكان مملوكاً لها أم تؤجره من الغير، أم تنتفع به بأى صورة من الصور، مادام هذا المكان موضوعاً تحت تصرف المنشأة.

ويمكن أن يتخذ هذا المكان صورة التسهيلات التى تمنح لمشروع أجنبى فى مكان معين لمزاولة النشاط، كالتصاريح، أو وجود الآلات أو المعدات التابعة له فيه^(٣٥).

ولا يشترط أن يكون المشروع الأجنبى قد حصل بالفعل على الترخيص اللازم لانتفاعه بهذا المكان، أو لم يكن مطلوباً منه ذلك، إذ يكفى أن يتوافر للمشروع الأجنبى قدر معين من المكان الذى يتيح له التصرف أو العمل، ولو كان يعمل بالمخالفة لقواعد الترخيص المعمول بها فى تلك الدولة.

ويكاد يمثل نشاط تأجير - أو إقراض - الأصول المعنوية (غير الملموسة) كحقوق المعرفة والتأليف إلى الغير وجوداً للمنشأة الدائمة للمشروع المؤجر - أو المقرض - من خلال المكان الذى يستغل فيه المستأجر - أو المدين - هذه الحقوق.

أما إذا اقتصر الأمر على مجرد إقراض الأصول الرأسمالية أو تأجيرها تأجيراً تمويلياً للغير، دون استبقائها فى مكان معين، أو دون متابعة له أو القيام بأعمال الصيانة، أو المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط استخدام هذه الأصول، فإن مجرد الإقراض أو التأجير لا يعد فى حد ذاته منشأة دائمة.

ولا يهم أن يقع هذا المكان الثابت فى السوق أو فى المنطقة الحرة أو المنطقة الجمركية للدولة، أو حتى يقع فى مكان تملكه منشأة أخرى.

ويرى بعض الباحثين^(٣٦) أن تستبعد من دائرة المنشآت الدائمة مظاهر الأنشطة التى تزاوُل من دون تنظيم مادي، كالنشاط الإعلامى التجارى من إذاعة

A.A. Skaar: Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty principle, Oslo/ (٣٥) Deventer, 1991.

(٣٦) د. مختار عبد الحكيم طلبه محمد: تحديد الربح الضريبى فى الشركات دولية النشاط، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٧، ص ٦٢.

أجنبية موجهة نحو بلد معين، أو مجرد قيام مشروع أجنبي بمنح تراخيص استغلال حق من حقوق الملكية الصناعية أو التجارية لصالح مشروع محلي.

ب - يجب أن يكون هذا المكان ثابتاً

يشترط ألا يكون احتفاظ المشروع الأجنبي بالمكان مؤقتاً، بل يجب أن يتمتع بدرجة معقولة من الدوام والاستمرار. وهذا يعنى ضرورة وجود رابطة معينة بين محل النشاط ومنطقة جغرافية محددة، ويشترط لهذا الدوام أن يكون هناك حد أدنى للمدة الزمنية التي يجب ألا يقل بقاء المكان في ذمة المشروع الأجنبي أو تحت تصرفه.

كما لا يكفي وجود آلات معينة يملكها المشروع للقول بأن له منشأة دائمة بدعوى أن لهذه الآلات محلاً ثابتاً هو وجودها تحت الشمس في تلك الدولة، ما لم تستقر هذه الآلات في مكان محدد معلوم^(٣٧). ومع ذلك يكفي مجرد وضع الآلات في المكان، ثم تركها تعمل تلقائياً أو أوتوماتيكياً للقول بوجود المنشأة الدائمة، حتى ولو لم يكن هناك شخص يرتبط بالمشروع الأجنبي يقوم بتشغيلها أو صيانتها.

وعلى هذا النظر رأى بعض الكتاب^(٣٨) أن ماكينات اللعب، Gaming Vending machines ومحطات تعبئة البنزين، التي تعمل أوتوماتيكياً، تُعد منشآت دائمة في الدول التي توجد فيها، إذ إنه على الرغم من أن هذه الماكينات تعمل دون تدخل بشري فإن هناك عنصراً بشرياً له الحق في استخدام المكان الذي توجد فيه هذه الماكينات.

(٣٧) رفض القضاء الهولندي اعتبار الآلات والماكينات دليلاً على وجود المنشأة الدائمة، (قضية: The Danish Administrative Tax Tribunal's decision, 1987) مشار إليها

في: Arvid Aage Skaar, op. Cit., p. 12.

(٣٨) Klaus Vogel: Klus Vogel on Double Taxation Treaties, Art. 5, pra. 35, (٣٨) Deventer/ Boston, 1991.

ج - أن يتوافر للمنشأة قدر من الدوام أو الاستقرار

يشترط ألا يكون النشاط الذى يزاوله المشروع الأجنبى فى دولة ما مؤقتاً بطبيعته، وإلا عُدَّ المكان الذى يتخذ لمزاولة هذا النشاط مؤقتاً كذلك، ويفتقد من ثم صفة الدوام والاستقرار المطلوبة.

وللحكم على ذلك ينبغى البحث فى طبيعة المشروع، لا فى المدة التى قضاها فى الدولة، فوجود محل تجارى أو مصنع يُعد ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاة صاحبه أو لتعسر أوضاعه المالية والتجارية.

وفى المقابل يُعد نشاط المعارض وأعمال السيرك المقبل من دولة أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية غير الدائمة، ولو استغرق وقتاً طويلاً نسبياً^(٣٩).

ويبدأ حساب المدة من بداية العمل الفعلى للمنشأة، وينتهى بانتهاء هذا العمل، إما بالتوقف عنه، وإما بتأجير المنشأة أو التصرف فيها إلى الغير.

د - أن تتم مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً من خلال هذا المكان الثابت

ويعنى هذا الشرط ضرورة وجود شخص يتمتع بقدر من الاستقلالية تمكنه من مزاولة نشاط المشروع عن طريق هذه المنشأة الدائمة.

ويعتقد بعض الفقهاء بضرورة أن تكون المنشأة الدائمة ذات طبيعة إنتاجية، أى أن تسهم فى تحقيق أرباح المشروع، وهو أمر تخلى عنه نموذج OECD باعتبار أن كل منشأة تسهم فى الواقع بتحقيق قدر من أرباح المشروع.

II - بعض أمثلة للمنشأة الدائمة

عددت النماذج الاتفاقية أمثلة لما تعد منشأة دائمة، تتمثل فى مقر الإدارة، والفرع والمكتب والمصنع والورشة والمزرعة أو المشتل، والمنجم أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.

OECD, Commentary, op.cit., Art. 5.

(٣٩)

وقد ورد مقر الإدارة فى عبارة مستقلة عن الفرع، للدلالة على أن أماكن مزاولة النشاط تمثل منشآت دائمة إذا توافرت لها الخصائص العامة للمنشأة الدائمة^(٤٠). وعُدت المناجم والمحاجر أو الأماكن الأخرى لاستخراج الثروات المعدنية من قبيل المنشآت الدائمة سواء تم الاستخراج فى المناطق البرية أو البحرية، أو داخل الدولة أو بنظام Off Shore. ومع ذلك يثير هذا النص مشكلات تحديد الدخل الذى يمكن نسبته إلى المنشأة القائمة بهذا النشاط.

وعدت الاتفاقيات أن موقع البناء أو مشروع التركيب يشكل فى حد ذاته منشأة دائمة إذا استمر مدة معينة تزيد على اثنى عشر شهراً فى السنة - على حد اقتراح نموذج OECD - فإذا لم يستمر هذه المدة فلا توجد منشأة دائمة حتى ولو كان هذا المشروع يتم من خلال مكتب أو ورشة عمل وفقاً لما تضمنته الفقرة الثانية من هذه المادة.

ويشمل تعبير موقع البناء أو مشروع التركيب - على سبيل المثال وليس الحصر - إنشاء الطرق والكبارى والقنوات، ومد خطوط الأنابيب والحفر، وإزالة الأوحال dredging.

وتدخل فى هذا النشاط أعمال التخطيط والإشراف لبناء الموقع أو تشييده، ولكن إذا كانت هذه الأعمال منفصلة عن عملية البناء والتشييد، أو قام بها ممول آخر، فإن شرط المدة لا ينطبق عليها.

وينظر فى اعتبار هذه العمليات نشاطاً لمنشأة دائمة إذا كانت تتم عبر مكتب أو فرع فى الدولة اعتاد على القيام بهذه الأنشطة للغير، أما إذا كان المكتب يقوم بأعمال التخطيط والإشراف لهذا الموقع فقط، فلا يمكن اعتباره منشأة دائمة وفقاً للتعريف الوارد فى الفقرة الأولى، لأن وجود هذا المكتب ذو طبيعة مؤقتة ولم يتوافر له قدر من الدوام والاستقرار المطلوب للمنشآت الدائمة.

(٤٠) Joel Nitikman: The meaning of Permanent Establishment in the 1981 US income tax treaty, Part 1, International Tax Journal, vol. 15, pp. 159-172.

III - ما لا يعد منشأة دائمة

يمكن أن يزاول المشروع الأجنبي نشاطه في الدولة من خلال مكان ثابت أو دائم، ومع ذلك لا يعد هذا المكان دليلاً على أن لهذا المشروع منشأة دائمة تعطى دولة المقر الحق في فرض الضريبة، وذلك إذا كان النشاط الذي يتم من خلال هذا المكان ذا طبيعة تحضيرية أو مساعدة، وليس مولداً بصورة مباشرة أو منتجاً للدخل.

ولأنه قد يصعب في كثير من الحالات تمييز الأنشطة ذات الطبيعة التحضيرية أو المساعدة عن الطبيعة الإنتاجية، فقد نصت نماذج الاتفاقيات الضريبية على الحالات التي لا يُعد فيها المكان الثابت دليلاً على المنشأة الدائمة، ومنها: الحالات التي يستخدم فيها المشروع الأجنبي التسهيلات الممنوحة له لاستخدامها في أعمال تخزين السلع أو البضائع المملوكة للمشروع أو عرضها أو تسليمها، أو عندما يكون غرض المشروع من احتفاظه بالمكان الثابت هو تخزين السلع أو البضائع التي يملكها أو عرضها أو تسليمها، أو الاحتفاظ بهذا المخزون لغرض تصنيعها بوساطة مشروع آخر، أو للقيام بأعمال شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات أو القيام بأعمال ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة للمشروع الأجنبي^(٤١).

وتذهب منظمة OECD إلى أنه يترتب على اعتبار المنشأة ذات طبيعة تمهيدية أو ثانوية عدم خضوع أصولها المنقولة للضريبة في حالة التصرف فيها عند انتهاء النشاط التمهيدي أو الثانوي في الدولة، فإذا قامت هذه المنشأة ببيع البضاعة التي قامت بعرضها عند انتهاء مدة العرض، فإن الإيرادات الناتجة عن هذا البيع لا تخضع للضريبة. أما إذا قامت ببيع بضاعة لم يسبق أن قامت بعرضها، أو تخرج عن نطاق العرض، فإن إيرادات بيع هذه البضاعة تخضع للضريبة^(٤٢).

I. J.J. Burger, Taxation and Supervision of Branches of International Banks, (٤١) Chap. 4, IBFD publications, Amsterdam, 1991.

OECD, Commentary, op. Cit

(٤٢)

وإذا تجاوزت المنشأة نشاط العرض والتسليم للبضاعة التابعة للمشروع الأجنبي، وقامت بجانب ذلك بعمليات خدمة ما بعد البيع، التي تتضمن تركيب قطع الغيار وأعمال الصيانة الدورية وغير الدورية، فإنه لا يمكن القول بأن هذه المنشأة تزاوّل أعمالاً تمهيدية أو ثانوية.

كذلك تخرج من اعتبار المنشأة ذات طبيعة تمهيدية أو ثانوية تلك المنشآت التي لا يقتصر تقديم خدماتها لصالح المركز الرئيس في الخارج، وإنما تقدم هذه الخدمات للمنشآت الأخرى سواء التي تنتمي إلى مجموعاتها نفسها (المنشآت الشقيقة) أو الغير. ومن أمثلتها^(٤٣) المنشآت التي تقوم بإجراء البحوث لدراسة السوق لصالح الغير، حيث لا يعد إنجاز هذه البحوث عملاً تمهيدياً وإنما هو نشاط يخضع للضريبة في الدولة التي توجد فيها المنشأة التي قامت بهذه البحوث.

VI - ما يدخل في حكم المنشأة الدائمة (الوكيل التابع)

عدت النماذج الاتفاقية في حكم المنشأة الدائمة الوكيل التابع الذي يكون له تفويض عام، يخول له التفاوض وإبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي، أو له حق البيع بانتظام لصالح المشروع الأجنبي أو نيابة عنه، أو يضمن طلبات شراء بشكل مطلق للمشروع الأجنبي، أو لمشروعات أخرى يهيمن عليها أو له مصلحة مسيطرة فيها، أو كان بحكم عمله يقوم في تلك الدولة - ولصالح المشروع الأجنبي - بتصنيع سلع وبضائع مملوكة للمشروع الأجنبي، أو ثبت أنه يعمل سمساراً أو وكيلاً بالعمولة أو وكيلاً آخر ذا وضع مستقل، ولكنه يكرس كل أعماله أو معظمها - أو كلها تقريباً لصالح ذلك المشروع الأجنبي.

ولا يكفي اعتباره وكيلاً تابعاً إذا كان قد أبرم عقداً نيابة عن المشروع الأجنبي لمرة واحدة دون أن تتكرر، أو كانت العقود التي أبرمها لا ترتبط

Arvid Aage, op. Cit., p.30.

(٤٣)

مباشرة بالنشاط موضوع البحث، كأن يقوم بتعيين موظفين للشركة الأجنبية للقيام بأعمال مختلفة.

ويُعد الوكيل تابعاً إذا كانت له سلطة التفاوض نيابة عن الشركة الأجنبية حتى ولو تم توقيع العقد في الخارج.

ولا يُعد وجود الوكيل عن الشركة الأجنبية في الدولة دليلاً على أنها تزاوّل نشاطاً في تلك الدولة إذا كان هذا الوكيل ذا وضع مستقل عنها، أو كانت تتعامل معه بوصفه سمساراً أو وكيلاً بالعمولة يعمل لها وللغير دون أن يخصها بالقدر الأكبر من نشاطه خلال السنة الضريبية^(٤٤).

ومن ثم لا يُعد السمسار أو الوسيط شخصاً تابعاً للمنشأة الأجنبية لمجرد أنه يتلقى أوامره من تلك المنشأة، مادامت تلك الأوامر في حدود ما يجري عليه العمل عادة بين السمسار وعميله. كما لا يعد الوكيل بالعمولة شخصاً تابعاً للمشروع الأجنبي مادام يزاول عمله باسمه وليس نيابة عن المشروع الأجنبي.

وفي المقابل، لا تُعد الشركة التابعة وسيطاً أو سمساراً ذا وضع مستقل عن المشروع الأجنبي، لأنه لا يكفي للدلالة على تبعيتها كونها جزءاً من رأس مال المشروع أو أن المشروع يسهم بجزء من رأسمالها.

وتؤكد النماذج الاتفاقية على أن الشركة التابعة تُعد في حد ذاتها شخصاً مستقلاً عن الشركة الأم من الناحيتين القانونية والاقتصادية، ومن ثم لا يُعد وجودها في حد ذاته دليلاً على أن الشركة الأم تزاوّل العمل عن طريقها في تلك الدولة ما لم يثبت وجود علاقة عمل فعلى بينهما.

(٤٤) John Avery Jones and David Ward: Agents as a permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention, European Taxation Review, vol. 33, 1993, pp. 154-178.

المطلب الثانى

تطبيقات فكرة المنشأة الدائمة فى مجال التجارة الإلكترونية

تعيين الوجود المادى للمنشأة

يذهب بعض الفقه إلى أن فكرة الوجود المادى للممول الذى يزاول نشاطه عبر الإنترنت ليست مشكلة جديدة، فقد أثبتت من قبل بالنسبة لأنشطة إبرام الصفقات عبر الأوامر البريدية، حيث تستخدم المنشآت الهاتف أو البريد فى الدعاية والإعلان والحض على الشراء Solicitation، وإتاحة الفرصة للمنتج لأن يبيع منتجاته فى دولة أخرى، دون أن يكون له وجود مادى فيها، وهو الأمر الذى لا يختلف كثيراً فى ظل الإنترنت، حيث يتصل البائع والمشتري من خلال موقع الشبكة لإبرام العمليات والصفقات، دون أن يكون لأحدهما وجود مادى فى دولة الآخر.

ولكن المشكلة تتعدد أكثر فى ظل تعاملات الإنترنت، بسبب الطبيعة التفاعلية له، والتي تعطى المستهلك الشعور بالثقة نفسه الذى يمنحه الوجود المادى للبائع، برغم عدم وجود مكان حقيقى للبائع، الذى يشتري منه المنتج عبر الإنترنت.

ففى التسوق عبر الإنترنت يتاح للمستهلك الاطلاع مباشرة على «كتالوجات» البيع بدلاً من تسلمها بالبريد، ويكون فى إمكان المتسوق عن طريق الاتصال المركزى on line shopping الاطلاع على أحدث التعديلات التى تتم يومياً على «كتالوجات» البيع، والأسعار المقابلة لها فى وقت الاطلاع ليلاً أو نهاراً، والمخزون المتاح منها.

ومع ذلك، تعتقد منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD بأنه يمكن تطبيق فكرة المنشأة الدائمة على التجارة الإلكترونية، مع شىء من التطوير الذى يلائم طبيعة ممارسة هذه التجارة وظروفها.

ومن ثم يجب البحث حول ماهية الدليل الذى يمكن الاستناد إليه فى إثبات أن كل نشاط التجارة الإلكترونية أو بعضه قد تم فى الدولة من خلال مكان ثابت له صفة الدوام؟ وهل يمكن الاعتماد فى ذلك على أن الدولة هى المكان الذى يوجد فيه موقع الشبكة أو الخادم المستخدم فى عرض منتجات المنشأة

الأجنبية وبيعها، أو أن المنشأة الأجنبية تستخدم جهاز الحاسوب الموجود فى الدولة لإدارة نشاطها كلياً أو جزئياً؟

ويدور النقاش حالياً حول مدى اعتبار أى من الوسائل التالية يعد دليلاً على وجود منشأة دائمة:

١ - الجهاز أو الآلة التى يتصل من خلالها العميل بالمنشأة.

٢ - موقع المنشأة على شبكة الإنترنت.

٣ - الخادم الذى يعمل من خلاله موقع المنشأة.

٤ - مزود خدمات الإنترنت.

ونبين ذلك فيما يلى:

١- الآلة الأتوماتيكية

نظر بعض الفقهاء إلى المكان الذى توجد فيه الآلة الأتوماتيكية التى يعمل من خلالها الإنترنت، على أنها المكان الذى هو مصدر الدخل الناتج عن التجارة الإلكترونية، ولكن أى آلة يمكن الاعتماد عليها فى هذا الشأن؟ وما مدى صحة هذا رأى؟

يبدو لأول وهلة أن جهاز الحاسوب Hardware Equipment الذى يقوم بتخزين موقع الشبكة الخاص بالمشروع، يشكل المكان الثابت للمشروع، ولكنه لا يكفى وحده لتقرير أن لهذا المشروع منشأة دائمة فى الدولة التى يوجد فيها هذا الجهاز، إذ يتطلب أن يتوافر فى المكان قدر من الثبات أو الدوام، وهو الأمر الذى يسهل على المشروع الإفلات منه، عن طريق الانتقال من خادم إلى آخر يوجد فى دولة أخرى، وفى حالة افتقاد عنصر الوقت المعقول يكون التخزين الذى تم فى الدولة مؤقتاً، والمنشأة الدائمة غير موجودة^(٤٥).

(٤٥) وعلى عكس ذلك يرى بعض الفقهاء أن التخزين المؤقت، أو قدرة انتقال الخادم من دولة إلى أخرى، لا يعنى عدم وجود منشأة دائمة فى تلك الدولة. انظر:

prague, Gray Herssey, Rachel: Letter to OECD Re Electronic Commerce, Inter tax, vol. 27, No. 2, 1999, pp. 40-41.

كما لا يكفي وجود جهاز الحاسوب المملوك للمشروع الأجنبي في الدولة كدليل على أن له منشأة دائمة تزاوّل النشاط في هذه الدولة من خلال جهاز الحاسوب، إذ لا يعدو أن يكون هذا الجهاز أحد التسهيلات facilities التي تستخدمها المنشأة الأجنبية، فلا يرقى إلى حد اعتباره منشأة دائمة، فضلاً عن إمكانية نقل هذا الجهاز من دولة إلى أخرى، دون أن يتأثر نشاط المنشأة بهذا النقل.

ورفض معظم أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الاعتماد على وجود الأجهزة، أو جهاز الحاسوب التابع للمشروع الأجنبي في الدولة للاستدلال على أن له منشأة دائمة فيها، لأنه في كثير من الحالات يمكن للمشروع الأجنبي نقل هذه الأجهزة إلى دول أخرى لا تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، أو تكون معدلاتها الضريبية عليها منخفضة^(٤٦).

كما لا يمكن اعتبار جهاز حاسوب المشتري هو المنشأة الدائمة للبائع، حتى في الحالة التي يحصل فيها المشتري على المنتجات الرقمية بطريقة التحميل مباشرة من موقع الشبكة الخاص بالبائع إلى حاسوبه، وذلك لافتقار سلطة البائع في السيطرة على حاسوب المشتري، كما أن عملية التحميل من الموقع إلى هذا الحاسوب تمت من خلال خادم يقوم بالاستجابة لطلب المشتري، ثم ينفصل هذا الخادم عن العميل^(٤٧).

وبناءً عليه لا يعد حاسوب المشتري مكاناً ثابتاً للبائع في دولة المشتري، كما أن تخزين بيانات البائع على الذاكرة العشوائية RAM لحاسوب المشتري عملية مؤقتة تفتقد الدرجة المعقولة للثبات أو الاستقرار^(٤٨).

ومن ناحية أخرى يشكك بعض الفقهاء في مدى الاعتماد على الآلات الأتوماتيكية التي تعمل تلقائياً، ودون تدخل بشري، في الحكم على وجود منشأة دائمة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ومنها الخادم الذي يعين على النفاذ إلى

(٤٦) OECD: Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in E- Commerce, Changes to the commentary on article 5, Paris, 2000, available at :[http:// www. oecd.org](http://www.oecd.org)

(٤٧) E. Abrams and Richard L. Doernerg: How electronic commerce works?, Tax notes International, 12 May 1997, p. 1583.

Volker Kabisch, op. Cit., p. 25.

(٤٨)

الإنترنت، وذلك على أساس أن الآلة التي تعمل أوتوماتيكياً لا تفقد صفتها كآلة لمجرد توافر بعض الذكاء الاصطناعي لديها، والذي يجعلها قادرة على استنباط نتائج محددة على ضوء خصائصها الفنية، والتي وضعت أساساً من قبل عنصر بشري. ولا يمكن للكيانات المنطقية (أو البرامج الجاهزة Software) - التي تستخدم للإعلان عن المنتجات وتلقى طلبات الشراء - اتخاذ قرار قبول الطلبات وتنفيذها من دون تدخل بشري، وإنما يقتصر دورها على مجرد الإعلام بأن أوامر الشراء المقدمة تتوافر فيها الشروط الموضوعية سلفاً من الممول لقبول الطلبات أو رفضها^(٤٩). ولكن الرأي الذي تعنتقه معظم الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD يرى أن هذه الآلات يمكن أن تمثل بذاتها دليلاً على وجود منشأة دائمة، ما دامت الأعمال التي تؤديها ذات طبيعة إنتاجية، ولا تقتصر على مجرد كونها من الأعمال الثانوية أو التمهيدية المساعدة^(٥٠).

(٤٩) Pierre Yves Bourtourault: International Tax Issues in Cyper space: Taxation of cross border electronic Commerce, France, Inter Tax, vol. 25, no. 4, 1997, pp. 137-138.

(٥٠) اختلف القضاء الأوروبي في مدى جواز اعتبار وجود الآلات الأتوماتيكية في الدولة دليلاً على وجود منشأة دائمة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ففي حين رأت محكمة الضرائب الفيدرالية الألمانية Federal Tax Court في قضية خط الأنابيب الذي يمر بالكامل داخل الأراضي الألمانية، ويتم نقل البترول من خلاله من هولندا إلى ألمانيا، دون أن يكون للشركة الهولندية التي تمتلك هذا الخط عمالاً في ألمانيا، أن مجرد وجود الخط في ألمانيا وقيامه بنشاط نقل البترول أوتوماتيكياً كافٍ للتدليل على وجود منشأة دائمة في ألمانيا للشركة الهولندية التي تمتلكه، لأنه لا يشترط في القانون الضريبي الألماني أن يتوافر لدى المنشأة العنصر البشري في الدولة التي توجد فيها.

انظر: BFH decision of 30 Oct. 1996, II R. 12/92, BS + Bi II 1997, An English (version is available at: <http://www.home.germany.net/101-274850/>)

في حين رأت محكمة العدل الأوروبية European Court of Justice في قضية Berkholz أنه لا يكفي مجرد وجود الآلات الأتوماتيكية التي تعمل في الدول للقول بأنها تمثل منشأة دائمة، إذ إن الوجود الدائم للمنشأة يقتضي توافر الوسائل الفنية والعناصر البشرية التي تديره.

انظر: Berkholz Case: ECJ of 4/7/1985, cited in: Volker Kabisch, op. Cit., p. 13.

٢- موقع الشبكة

يرى بعض الفقهاء^(٥١) أن موقع الشبكة على الإنترنت Internet Web site يتكون من خليط من البرامج الجاهزة والبيانات الإلكترونية التي لا تشكل بذاتها أصلاً مادياً ملموساً، ومن ثم لا تصلح لأن تكون منشأة دائمة، إذ ليس لموقع الشبكة وجود مادي^(٥٢).

كما لا يكفي وجود البرنامج الجاهز أو البيانات على هذا الموقع للقول بأن هناك تسهيلات عليه، يزاو من خلالها المشروع نشاطه، ذلك لأن دور الموقع لا يشكل أهمية كبيرة في إنجاز عمليات المنشأة، عند مقارنته بدور الحض والدعاية أو الحث على الشراء الذي يمكن أن يتم عبر الإنترنت، أو بوسيلة أخرى كالأوامر البريدية أو بالاتصال الهاتفي المعتاد، وهما من الأمور التي لم يقبل الكتاب التعويل عليهما كدليل على وجود المنشأة الدائمة.

ولا يسلم بعض الفقهاء^(٥٣) بهذا الرأي، إذ على الرغم من أن موقع الشبكة لا يشكل بذاته أى وجود مادي، ومن ثم لا يمكن وصفه بالمكان الثابت للمشروع كما تعرفه الاتفاقيات، ومن ثم لا ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة بمعناه الضيق، فإنه يمكن الاستدلال على المكان الثابت للمشروع من خلال النظر إلى الوظائف التي يؤديها المشروع في مكان معين، ولو لم يكن له وجود مادي فيها.

ومن ثم يمكن اعتبار موقع الشبكة هو المكان الثابت للمشروع الذي يدل على وجود المنشأة الدائمة، إذا كان يقوم بوظائف مهمة، مثل قبول أوامر العملاء وطلباتهم وتمكينهم من التعامل مع المتاجر الحقيقية والافتراضية لبيع السلع والخدمات عبر الإنترنت.

(٥١) Aaron Lukas, op. Cit

(٥٢) Albertina M. Fernandez: Business, tax Authorities work toward consensus on Electronic Commerce, Tax Notes International, Vol. 24 Nov. 1997, p. 1658.

(٥٣) Australian Tax Office, op. Cit., p. 97.

ولكن الصعوبة تكمن فى أن هذه الصفحة تظهر فى جميع شاشات الحاسوب المزودة بالإنترنت فى جميع دول العالم، كما أنها لا تقوم بكامل عمليات البيع والشراء، وإنما قد تستخدم فى عمليات الدعاية والعرض والتسليم، مما يجعلها تقوم بدور تمهيدى أو ثانوى، ولا تقوم بالنشاط الأساسى المولد للدخل، مما لا ترقى معه إلى حد اعتبارها منشأة دائمة.

وفضلاً عن ذلك، فإنه من الممكن أن يزاول المشروع نشاطه فى التجارة الإلكترونية من خلال موقع الشبكة الموجود فى دولة، والذى يعمل هو الآخر من خلال خادم فى دولة أخرى، ويستخدم موقع الشبكة فى تخزين المعلومات الخاصة بنشاط المشروع أو بالبضاعة الموجودة فى مخازنه.

٣ - الخادم

ينظر إلى الخادم Server الذى يشغل موقع الشبكة أو يخزنه على أنه آلة، إذا كان ثابتاً فى مكان معين، ويمكن اعتباره منشأة دائمة للمشروع فى هذا المكان، وخصوصاً فى الاتفاقيات الضريبية التى تنص على أن استعمال آلات جوهرية فى الدولة the use of substantial equipment يشكل بذاته منشأة دائمة للمشروع الأجنبى فى تلك الدولة.

بيد أن الشرط الأساسى المتمثل فى أن تكون هذه الآلات جوهرية لا ينطبق على الخادم، فهو لا يعدو كونه مجرد وسيلة لتخزين البيانات وعرضها، مما يجعله قائماً بدور تمهيدى أو ثانوى.

فضلاً عن إمكانية وجود هذا الخادم فى دولة غير الدولة التى توجد فيها المنشأة التى تستخدم موقع الشبكة عليه، كما يمكن أن يوجد على هذا الخادم كثير من المنشآت التى تستفيد منه فى تجارتها الإلكترونية، مما يصعب تحديد مصدر الدخل^(٥٤).

Goldberg Glicklich and Levin: Internet Sle pose Intrnational Tax Challenges, (٥٤) Journal of Taxation, No. 48, June 1996, p. 325.

ويرفض بعض الباحثين^(٥٥) اعتبار الخادم منشأة دائمة، لأنه في رأيهم مجرد مستودع أو مخزن يحتفظ به المشروع الأجنبي في الدولة التي يوجد فيها، ومن ثم يقوم بالدور نفسه الذي تقوم به المخازن التي تحتفظ بها المشروعات التي تزاول التجارة التقليدية بنظام الأوامر البريدية للاحتفاظ ببضائعها في الدول الأخرى، دون أن تعد هذه المخازن منشآت دائمة.

ويجب أن يكون الخادم لاعتباره منشأة تحت تصرف المشروع الأجنبي، وهو ما لا يتحقق إلا في حالة إذا ما كان هذا المشروع هو مالك الخادم، أو المستخدم الوحيد له، أو يستخدم وحده سعة محددة له على هذا الخادم، وهو أمر نادراً ما يتحقق. إذ في الغالب ما يستأجر المشروع خادماً يملكه شخص آخر يعمل عن طريق مزود خدمة الإنترنت ISP المحلي^(٥٦). وفي هذه الحالة يفقد المشروع سلطة التصرف the power of disposal على الخادم، حيث يكون لمزود الخدمة الحق في تنظيم مواقع التخزين على خادمه دون الرجوع إلى المشروع في حين لا يكون لهذا المشروع سوى مجرد الحق في التصرف right to dispose في منطقة أو سعة التخزين المؤجرة، دون أن يمتلك في هذه الحالة أصلاً ASSET في البلد التي يوجد فيه الخادم، ومن ثم لا يعد الخادم في هذه الحالة منشأة دائمة للمشروع المستأجر^(٥٧).

وعلى أساس هذا النظر، تتجه وزارة المالية الهولندية إلى اعتبار أن المنشأة التي تستعمل خادماً مستقلاً independent server موجوداً في الدولة قد زاولت النشاط في هذه الدولة من خلال هذا الخادم، باعتبار أن هذه المنشأة قد حققت دخلاً بفعل الوسائل التي توافرت لها في الدولة المعنية، ولكن بشرط أن يتجاوز هذا الخادم المستقل الدور الثانوي الذي يقتصر على أنشطة الدعاية وعرض المنتجات إلى قيامه بدور في إبرام الصفقات، وتسليم المنتجات.

Volker Kabisch, op. Cit., p. 21. (٥٥)

Anne Faribo: The problems of Identifying residence, Tax planning E. (٥٦)
Commerce Review, vol. 1, no. 3, 1999, p.13, p. 15.

Volker Kabisch, op. Cit., p. 7. (٥٧)

ويلاحظ أن الخادم لا يوفر شرط المكان الثابت الذى تتطلبه اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في جميع الظروف والحالات، إذ يمكن أن يوجد في مبنى يقع في دولة ما غير الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة التي تستخدم هذا الخادم، كما يمكن أن يقع الخادم في حاسوب محمول ينتقل في أماكن ودول مختلفة، ويستخدمه موظف متجول، بل قد يكون للمنشأة الواحدة عدد من المواقع على خوادم مختلفة في أماكن متعددة^(٥٨).

ويرى بعض الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية OECD أنه يجب التفرقة بين الخادم وموقع الشبكة التي تخزن عليه هذه المعلومات، حيث لا يشكل موقع الشبكة بذاته منشأة دائمة، كما لا يمكن اعتبار الخادم بذاته منشأة دائمة، لأنه ليست العبرة بوجود الخادم أو الموقع، بل العبرة بالبيانات والمعلومات التي تنقل من خلاله، ومن ثم يعد الخادم الخالي كالمبنى الخالي لا أهمية له من الناحية الضريبية. ولا يزيد الخادم عن كونه مجرد خط هاتفي أو خط بيانات أو مخزن للمكالمات call Storing أو أى أداة أخرى من أدوات تسجيل المعلومات أو آليات التفكيك والحل الميكانيكية dismantling mechanical machines، التي لا تُعد في حد ذاتها منشآت دائمة.

ويتفق هذا الرأي مع وجهة نظر الولايات المتحدة الأمريكية، المبنية على حكم القضاء الفيدرالي، الذي ذهب^(٥٩) إلى عدم أحقيتها في فرض الضريبة على نشاط الإذاعة التي تبث من دولة أخرى، على الرغم من أن ٩٠٪ من مستمعيها تقريباً من المقيمين في الولايات المتحدة الأمريكية، على اعتبار أن البث الإذاعي لا يصلح وحده كأساس لفرض الضريبة في الدولة التي لا يوجد للإذاعة القائمة بالبث رأس مال أو منشأة فيها، وهو الأمر الذي لا يختلف كثيراً عن استخدام خادم في دولة ما لنشر معلومات يضمنها موقع منشأة في دولة أخرى.

David Hardesty: Treasury comments on International Taxation of Digital (٥٨) products, available at: <http://www.Mshb.com/ec/110998.htm>.

(٥٩) قضية: *piedras Negras v. Commissioner*, cited in: Michael R. Mc Evoy: Feds. Suggest policies for Internet Commerce, *Researcher Business Journal*, Dec. 13, 1996.

وقد رفضت اللجنة المالية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هذا الرأي، على أساس أن البرامج الجاهزة Software والبيانات data يمكن تخزينها وتشغيلها من خلال خادم يوجد في مكان معين، ومن ثم فإن هذا الخادم يسهم في تحقيق الدخل من خلال الوظائف التي يؤديها للمشروع.

والعبرة في الاعتماد على هذا الخادم بطبيعة العمل الذي يقوم به، فلو كان العمل ذا طبيعة إنتاجية، أى يتم من خلاله إنجاز عمليات الشراء والبيع والتسليم عُدد منشأة دائمة، أما إذا اقتصرَت وظيفته على القيام بعمليات عرض البضائع والإعلان عنها وتلقى طلبات الشراء فقط، عُدد عمله تحضيرياً أو مساعداً لا يشكل منشأة دائمة، كما هو الحال بالنسبة لأدوات الاتصال الأخرى التي اتفق على عدم اعتبارها منشأة دائمة بسبب الطبيعة التحضيرية أو المساعدة لنشاطها.

وتجرى التفرقة بين موقع الشبكة والخادم الذى يخزن الصفحة التى تستعملها المنشأة، فقد تختلف المنشأة التى تشغل الخادم أو تمتلكه، عن تلك التى تزاوِل النشاط من خلال موقع الشبكة التى تستخدم هذا الخادم.

أو بعبارة أخرى، كثيراً ما تزاوِل المنشأة نشاط التجارة الإلكترونية على موقع شبكة يستضيفه خادم تابع لمنشأة أخرى تعرف بمزود خدمات الإنترنت (ISP) Internet Service Provider، ويكون ذلك فى مقابل مالى تحصل عليه المنشأة التى تمتلك هذا الخادم وتشغله، ويتحدد هذا المقابل على أساس مقدار اتساع أو حيز القرص المستخدم لتخزين البرنامج والبيانات المطلوبة لموقع المنشأة التى تزاوِل نشاط التجارة الإلكترونية، دون أن يكون للمنشأة الأخيرة سوى الحق فى تشغيل برنامجها، ولا يكون لها الحق فى امتلاك هذا الحيز أو الرقابة والسيطرة على تشغيل الخادم.

ولا يعنى هذا الوضع أن الخادم تحت تصرف المنشأة التى تزاوِل نشاط التجارة الإلكترونية، أو أن لها وجوداً مادياً على هذا الخادم، ذلك لأن موقعها على هذا الخادم لا يمكن اعتباره من الأصول المادية أو الملموسة، التى تعد دليلاً على الوجود المادى.

ويختلف الوضع فيما لو كانت المنشأة التي تزاوّل نشاط التجارة الإلكترونية تمتلك هذا الخادم، أو تستأجره، وتقوم بتشغيله فى تخزين البيانات الخاصة بموقعها عليه واستخدامها، وفى هذه الحالة يمكن القول بأن هذا الخادم يمثل منشأة دائمة لها، إذا توافرت الشروط الأخرى التى تتطلبها المادة (٥) الواردة بشأن تعريف المنشأة الدائمة فى النماذج الضريبية، والتى تتطلب أن يوجد الخادم فى دولة ما مدة كافية من الزمن ليتصف بالدوام.

ويقلل بعض الفقهاء من أهمية شرط بقاء الخادم مدة كافية من الزمن لوصفه بالمنشأة الدائمة، حيث تتعين التفرقة فى هذا الصدد بين الخادم، وبعض الآلات التى تعمل أوتوماتيكياً فى مزاولة النشاط، كآلات لعب القمار التى توجد فى مكان معين، وتستطيع أن تجرى الألعاب، وتحديد الفائزين أوتوماتيكياً، وهذه يلزم بقاؤها فى مكان ما مدة كافية من الزمن لاعتبارها منشأة دائمة، لأن لهذا المكان أهمية فى تعرف العملاء واتصالهم بها، وقد يترتب على تغيير مكانها أن تخسر بعض عملائها. وذلك على خلاف الخادم الذى لا يشكل أهمية للعملاء الذين يتعاملون مع المشروع القائم على التجارة الإلكترونية، ومن ثم فإن تغيير مكان الخادم لا يفقد هذا المشروع عملاءه.

ومع ذلك يعترض بعض الفقهاء^(٦٠) على اعتبار الخادم منشأة دائمة فى الدولة لأن العمليات التى يقوم بها قليلة جداً، ولا تتناسب مع الحجم الأكبر من العمل اللازم لمزاولة نشاط التجارة الإلكترونية الذى يتم من خلال عناصر بشرية وآلات ومعدات توجد فى دولة أخرى، هى دولة المركز الرئيس للمشروع الأجنبى، أو مكان إنتاج البضاعة المعروضة على الإنترنت أو تصنيعها.

بل من الممكن أن يوجد هذا الخادم فى الأقمار الصناعية التى تجوب الكرة الأرضية، ومن ثم يتعذر تحديد مكان معين يوجد فيه.

OECD: Committee on Fiscal Affairs: Electronic Commerce: A Discussion paper (٦٠) on Taxation Issues, at OECD Government / Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce, to be held in Hull, Quebec on 1 October 1998

ولكن هذا الرأى لا يجعلنا نتخلى تماماً عن فكرة اعتبار الخادم منشأة دائمة، وذلك لأن العبرة ليست فى حجم الأعمال التى تؤدى من المركز الرئيس أو أماكن الإنتاج والتصنيع، وإنما العبرة بكون وجود منشأة تسهم مباشرة فى تحقيق الدخل فى الدولة التى توجد فيها، كما أن تجوال الخادم عبر العالم من خلال القمر الصناعى الذى يعمل من خلاله لا يعنى تعذر تحديد مكان معين ينتمى إليه هذا الخادم، ولتكن فى هذه الحالة الدولة التى ينتمى إليها هذا القمر.

تمييز الأعمال التى تتم من خلال الخادم

ترى اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD أنه يجب النظر إلى الأعمال التى تتم من خلال هذا الخادم، وهل هى من الطبيعة الإنتاجية، أى التى تولد الدخل مباشرة؟ أو أنها من طبيعة الأعمال التحضيرية أو المساعدة التى لا ترقى بالخادم أو الآلة المستخدمة إلى اعتبارها منشأة دائمة؟

ومن قبيل الأعمال التى تعد ذات طبيعة تحضيرية ومساعدة: تقديم رابط اتصالات communication link شبيه بالخط الهاتفى بين موردي السلع ومستهلكيها، والقيام بأعمال النشر والدعاية، وبث المعلومات، وجمع بيانات عن السوق لصالح المنشأة.

والعبرة فى الحكم على نوع العمل أساسياً، أو تحضيرياً أو مساعداً، هو بالنظر إلى طبيعة نشاط المنشأة التى لها موقع على الشبكة التى يديرها الخادم، فإذا كان نشاطها الأساسى هو بيع البرامج الجاهزة أو المنتجات من السلع والخدمات فإن الأعمال السابق ذكرها تعد أعمالاً ذات طبيعة تحضيرية أو مساعدة، إذ إن الاتصال بين الموردين والمستهلكين لا يختلف عن أى اتصال آخر تجريه هذه المنشأة عن طريق خط هاتفى عادى لإنجاز معاملاتها، كما أن البيانات والمعلومات التى تحصل عليها والدعاية التى تقوم بها، كلها من قبيل الإعداد والمعاونة فى مزاولة النشاط الأساسى للمنشأة. وذلك على خلاف المنشأة التى يكون نشاطها الأساسى توفير خدمة الاتصال بالعملاء، فهى كمنشأة تعمل فى مجال الاتصالات تخضع للضريبة.

كذلك إذا قامت المنشأة بالدعاية والإعلان للغير، أو جمع المعلومات ودراسة الأسواق لصالح منشآت أخرى، عدّ هذا النشاط أساسياً، وأصبح دليلاً على وجود منشأة دائمة في الدولة التي يوجد فيها الخادم أو الجهاز الإلكتروني المستخدم في مزاوله النشاط.

٤ - مزود خدمات الإنترنت

يساعد مزود خدمة الإنترنت ISP على تمكين المشروعات من إنشاء مواقع لها على شبكة الإنترنت، وذلك بالاستفادة بالخادم الذي يملكه أو يستأجره مزود الخدمة، ويخصص للمشروع سعة معينة من ذاكرته لتخزين الملفات، ويحدد للمشروع عنواناً يستطيع من خلاله المستهلك النفاذ إلى الموقع والحصول على الخدمات التي يقدمها^(٦١).

ويقوم مزود الخدمة بأعمال أخرى، خلاف عمله الرئيس المذكور، منها^(٦٢): تقديم خدمات البريد الإلكتروني، وإنشاء غرف الحوار وصيانتها Chat Rooms، وحياسة أسماء النطاق Domain Names والبرامج الجاهزة الخاصة بمتصفح معين a specific browser software.

ويُعد مزود خدمات الإنترنت بذاته دليلاً على وجود المنشأة الدائمة في الدولة التي يوجد فيها، إذا كان يقوم بنشاط استضافة مواقع الشبكات لمنشآت أخرى على خوادمه الخاصة^(٦٣).

وفي الوقت نفسه لا يمكن اعتبار مزود خدمات الإنترنت وكيلاً عن المنشآت التي يستضيفها، بهدف فرض الضريبة على هذه المنشآت في الدولة التي يوجد فيها المزود، ذلك لأنه لا يمكن اعتبار مورد خدمات الإنترنت وكيلاً تابعاً لهذه المنشآت، في مفهوم الفقرة (٤) من المادة (٥) من نموذج الاتفاقية،

Volker Kabisch, op. Cit., p. 26.

(٦١)

Volker Kasbich., op. Cit., 149.

(٦٢)

Deloit & Touche LLP: Tax Notes International, 3 Nov. 1997, p. 1439.

(٦٣)

حيث ترتبط المنشأة الأجنبية مع مزود خدمة الإنترنت بعقد تقديم خدمات، لا يرقى إلى حد اعتباره وكيلًا عنها^(٦٤).

أى الوسائل يمكن الاعتماد عليها؟

يتضح مما تقدم أن الاعتماد على أى من الوسائل السابقة لا يكفى كدليل قاطع على وجود منشأة دائمة فى الدولة التى تزاوّل التجارة الإلكترونية، إذ إن أمر انتقال هذه المنشأة من الدولة سهل ميسور، ففى إمكانها أن تغيّر موقعها على الشبكة لتتبع دولاً أخرى، أو تستخدم خادماً آخر، أو جهاز حاسوب موجوداً فى دولة أخرى.

وفى رأينا: أنه استناداً إلى التعريف الحالى للمنشأة الدائمة الوارد فى المادة (٥) من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى، يمكن تحديد الدولة صاحبة الحق فى فرض الضريبة على المنشأة الأجنبية التى تتعامل فى التجارة الإلكترونية مع مستهلكين يقيمون فيها، وذلك بمراعاة الشروط الأساسية، وهى المكان الثابت، والمدة الكافية، والنشاط المولد للدخل مباشرة.

وبناءً عليه يُعد المشروع الأجنبى الذى يزاول نشاط التجارة الإلكترونية له منشأة دائمة فى الدولة فى الحالات التالية:

١ - إذا كان للمشروع الأجنبى مكان ثابت لمزاولة نشاط التجارة الإلكترونية كغيره من المشروعات التى تزاوّل نشاط التجارة التقليدية، إذ لا تزال المنشآت التى تعمل فى مجال التجارة الإلكترونية فى حاجة إلى وجود مادية فى دولة أو أكثر، وبخاصة التى تزاوّل أنشطة مادية لا يمكن مزاومتها بصورة رقمية كأنشطة التصنيع وتوريد الآلات والمعدات، وتقديم خدمات الصيانة والإصلاح وغيرها.

٢ - إذا كان المشروع يمتلك خادماً، أو يستأجر خادماً، ويشغله ليستضيف الموقع الخاص بنشاطه على الشبكة، وكان النشاط الذى يزاول من خلاله ذا

Global Information Infrastructure Commission: E. Commerce Taxation principle.

(٦٤)

طبيعة إنتاجية فى توليد الدخل، ولا يعد من الأنشطة التحضيرية أو المساعدة، فإنه يمكن اعتبار الدولة التى يوجد فيها هذا الخادم هى دولة مصدر الدخل. ولكن لا يمكن اعتبار الخادم بذاته وكيلًا عن المنشآت التى تعمل من خلاله لافتقاد شرط التبعية بينه وبين هذه المنشآت.

٣ - إذا كان المشروع الأجنبى يقوم بنشاط مزود خدمة الإنترنت فى الدولة، فإن هذا النشاط يخضع للضريبة، باعتبار أن نشاط استضافة المواقع وتشغيل الخوادم هو بذاته عملاً إنتاجياً مولداً للدخل.

٤ - إذا كان للمشروع الأجنبى آلات ثابتة (أجهزة حاسوب أو غيرها من الآلات التى تعمل أوتوماتيكياً)، والمستخدم فى مزاولة النشاط المولد للدخل، فإن وجود مثل هذه الأجهزة يُعد دليلاً على وجود المنشأة فى الدولة. ولا يشترط وجود أشخاص يقومون على تشغيل الأجهزة الأتوماتيكية المستخدمة فى مزاولة النشاط.

ومن الملائم النظر إلى الدور الذى تؤديه الأجهزة الإلكترونية فى الدولة لى ترقى إلى مستوى المنشأة الدائمة فيها، فلا تعد كذلك إذا كان دورها تمهيدياً أو تحضيرياً، وهو ما يتعين تقريره على ضوء كل حالة على حدة، كما يتعين كذلك أن يتوافر لهذه الأجهزة شرط الثبات، أى البقاء مدة معقولة من الزمن فى الدولة المعنية.

الوكيل التابع الرقمى فى التجارة الإلكترونية كمنشأة دائمة

تُعد الاتفاقيات الضريبية وجود وكيل تابع للمشروع الأجنبى له سلطة إبرام العقود فى حكم المنشأة الدائمة.

وبرغم أن تعبير الوكيل التابع يعنى الشخص القانونى legal person سواء كان فرداً أم شركة أم شخصية اعتبارية أخرى. وهو الأمر الذى يمكن وجوده فى التجارة الإلكترونية كما هو الحال فى التجارة التقليدية، وذلك حين يكون للمشروع الذى يزاول التجارة الإلكترونية وكيل تابع بالمعنى المذكور فى الدولة يبرم عقود الشراء والبيع وينجز الصفقات نيابة عن المشروع الأجنبى،

وفى هذه الحالة تنطبق عليه الشروط والأوضاع نفسها التى تنطبق على الوكيل التابع فى التجارة التقليدية لاعتباره منشأة دائمة.

ومع ذلك، يثور البحث فى بعض أليات الإنترنت التى تسهم فى مزاوله التجارة الإلكترونية، ومدى اعتبارها تقوم بدور الوكيل التابع للمشروع الأجنبى، ومن ثم يعد وجودها فى دولة مصدر الدخل دليلاً على وجود منشأة دائمة للمشروع الأجنبى فيها، ومن أهم هذه الآليات الكيانات المنطقية (أو البرامج الجاهزة software) التى تسهم فى أن يقوم موقع الشبكة التابع للمشروع الأجنبى بإجراء العمليات وتنفيذ الأوامر، حيث يكون فى إمكان المستهلك ملء بياناته من خلال نماذج الاستقصاء المبينة على الشبكة لتحديد طلباته.

واعتماداً على بيانات بطاقة الائتمان الخاصة بهذا المستهلك يقوم البرنامج الجاهز بقبول هذه الطلبات وتنفيذها، دون أى تدخل من المركز الرئيس للمشروع، وبذلك تكتمل الدورة التجارية اللازمة لإنجاز الصفقة^(٦٥).

وفى هذه الحالة يُعد بعض الفقهاء أن البرنامج الجاهز قد قام بدور الوكيل التابع، فى تلقى الطلبات وإبرام الصفقات نيابة عن المشروع الأجنبى، ومن ثم يُعد دليلاً على وجود منشأة دائمة، تطبيقاً لمفهوم الوكيل التابع الذى يأخذ حكم المنشأة الدائمة فى الاتفاقيات الضريبية، بشرط ألا يقتصر دوره على مجرد تلقى الطلبات، أو العرض أو التسليم.

وترى الإدارة الضريبية فى المملكة المتحدة أن مزود خدمة الإنترنت ISP الذى يوفر للمنشأة وسيلة النفاذ إلى الإنترنت، وحجز مساحة لموقعها على الشبكة يُعد فى حكم الوكيل التابع لهذه المنشأة، مادام قد تجاوز عمله الأنشطة التمهيديّة أو التحضيرية غير المنتجة للدخل مباشرة^(٦٦).

Henne Kenes, Inter tax, vol. 26, Issue 2, 1998, p. 54.

(٦٥)

Anne Faribo op. Cit, p. 14.

(٦٦)

صعوبة التسليم بوجود الوكيل الرقمي

لا يمكن التسليم بأن البرنامج الجاهز يقوم بالدور الذى يقوم به الوكيل التابع، كشخص قانونى له سلطة إبرام العقود، إذ إن هذا البرنامج ليس مفوضاً بالقبول أو الرفض وفقاً لكل حالة على حدة، بل هو يقوم بدور التأكد من توافر الاشتراطات المطلوبة لإنجاز الصفقة على ضوء بيانات العميل، كما أنه غير مسئول من الناحية القانونية عن أى تغيير أو إخلال بشروط الصفقة من قبل المشروع.

كما لا يمكن قبول ما تراه الإدارة البريطانية باعتبار مزود الخدمة وكيلاً تابعاً لأن الأعمال التى يقوم بها الخادم ربما لا تخص منشأة بذاتها، ومن ثم لا يمكن تحديد لأىها يتبع. ولو كانت تخص منشأة بذاتها، وهى المالكة له فإنه يصبح هو والمنشأة شيئاً واحداً.

كما أنه يصعب القول بأن للخادم سلطات قانونية ملزمة فى قبول طلبات الشراء أو رفضها، تلك التى ترد على موقع الشبكة الذى يستضيفه.

بدائل المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية على نشاط التجارة الإلكترونية

على الرغم من اجتهاد خبراء منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD فى البحث عن شىء ماضى يمكن الاستدلال عليه، لتحديد المنشأة الدائمة، والمتمثل فى الخادم أو مزود الخدمة أو الجهاز الأتوماتيكي، فإن ذلك لا يحول دون تهرب المنشآت التى تعمل فى مجال التجارة الإلكترونية من أداء الضريبة فى الدولة التى تحقق فعلاً دخلاً من اتصالها بالعملاء المقيمين فيها، ولا يمنع حتى تجنب هذه الضريبة، إذ من السهل أن تستخدم، أو تمتلك، المنشآت خوادم أو أجهزة أتوماتيكية، أو تستعين بمزود خدمة يوجد فى دولة لا تفرض ضرائب على هذا النشاط أو يفرض ضرائب منخفضة، بمقارنتها بالضرائب التى يمكن أن تفرض عليها فى الدول التى تنتمي إليها، أو تحقق الدخل فعلاً منها.

وقد رأى لذلك بعض الكتاب^(٦٧) أن فكرة المنشأة الدائمة لم تعد ملائمة لتحديد السيادة الضريبية في ظل التجارة الإلكترونية، ويبدل بعض الدول مساعيها للبحث عن معيار آخر لتحديد سيادتها الضريبية، ومن هذه البدائل:

أ - الاعتماد على نقاط الاتصال

وجد بعض الباحثين أنه يمكن الاعتماد على نقاط الاتصال التي تربط البائع بالمشتري في مجال التجارة الإلكترونية، حيث يتصل حاسوب المستهلك بموقع شبكة البائع من خلال وسائل مادية تسهم في هذا الربط، منها الأسلاك wires والموجهات routers والمحولات switch وغيرها، مما تتكون منه شبكات عمل الاتصالات communication networks، بحيث يؤدي وجود هذه الوسائل في دولة المصدر، أو مرورها في حدودها الجغرافية لأن يكون لها الحق في فرض الضريبة.

بيد أن هذه الوسائل، أو خطوط الاتصالات، لا يمكن الاعتماد عليها في تحديد السيادة الضريبية لدولة المشتري أو دولة مصدر الدخل لعدة أسباب منها^(٦٨):

١ - لا يملك البائع هذه الخطوط، إنما تملكها جهات أخرى، كالحكومة أو شركات الاتصالات، أو مزودي خدمات الإنترنت، ومن ثم فليس للبائع أى سلطة أو سيطرة مادية على هذه الوسائل، وليست لديه إمكانية تشغيلها. بل إن البائع ربما لا يعرف حتى أى موجه يستخدم؟ ومن ثم فإنه لا يمكن القول بأن هذه الخطوط تعمل تبعاً للبائع أو نيابة عنه.

٢ - لا تختلف خطوط الاتصالات التي تستخدم لربط البائع بالمشتري عبر الإنترنت أو في التجارة الإلكترونية عن غيرها من الخطوط التي تستخدم في

(٦٧) Skaar: Permanent Establishment - Erosion of Tax Treaty principle, 1991, p. 57, and: Richard Vann: Development in International Tax Law, 1996, cited in: Australian Tax Office, op. Cit., p. 106.

(٦٨) Allyn Yamanouchi: International Tax Issues affecting Electronic Commerce and Banking, Tax Notes International, 19 may 1997, p. 1621.

نقل المعلومات أو إبرام الصفقات فى التجارة التقليدية، التى تستخدم الهاتف أو الفاكس فى تلقى طلبات الشراء أو إبرام الصفقات، ولم يقل أحد بأن خط الهاتف أو الفاكس يُعد منشأة دائمة للبائع الذى يستخدمهما فى البيع والشراء.

ب - الاعتماد على حجم التجارة الإلكترونية

رأت استراليا التخلّى عن فكرة المنشأة الدائمة والنظر إلى حجم التجارة الإلكترونية التى زاولتها المنشأة فى دولة معينة منسوبةً إلى إجمالى تجارتها العالمية، فتعطى الدولة صاحبة النصيب الأكبر الحق فى فرض الضريبة على هذه المنشأة بغض النظر عن مكان مزاولتها للنشاط.

بيد أن هذا الاقتراح لا يسهل تطبيقه، إذ يحتاج إلى متابعة دقيقة لجميع عمليات المنشأة فى جميع دول العالم، كما يحرم كثيراً من الدول من حقها فى فرض الضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل فعلاً، ولأنه يتعارض مع أهمية تشجيع التجارة الإلكترونية كأداة لمزيد من حرية التجارة وانتقال السلع والخدمات بين دول العالم^(٦٩).

ج - الاعتماد على ضريبة تحجز من المنبع

اقترح بعض الباحثين^(٧٠) أن تفرض ضريبة تحجز من المنبع بسعر ثابت منخفض على الدخل الذى يتحقق من التجارة الإلكترونية بين دولتين بينهما اتفاقية ضريبية، على أن تخصم هذه الضريبة من إجمالى الضريبة المستحقة على المنشأة فى دولة الإقامة، وفقاً لمبدأ ائتمان دين الضريبة الأجنبية foreign Tax Credit، وبشرط ألا تطبق على الصفقات التى تبرم بين منشأتين (business to- business or B2B).

Ann Fairrho, op.cit

(٦٩)

Richard L.Doemberge: Electronic Commerce and International Tax Sharing, (٧٠) tax Notes International, 12 May 1997, p.1013-1017.

وهذا الاقتراح لم يحل المشكلة الرئيسة المتعلقة بمتابعة الدخل الخاضع للضريبة وتحديد ابتداءً.

د - تطبيق معيار الدورة التجارية الكاملة

وإزاء هذه الصعوبات، فقد تجد الدولة نفسها فى حاجة إلى الاعتماد على معيار بديل عن المنشأة الدائمة، وهو معيار الدورة التجارية الكاملة completely commercial circle الذى يمنح الدولة حق فرض الضريبة على المنشآت التى تزاوَل عمليات الشراء، ثم البيع كدورة تجارية كاملة فيها، دون حاجة لإثبات أن لها وجوداً مادياً فيها.

وقد عدّت هولندا أن الخادم الذى يقوم بأعمال البريد الإلكتروني، من استقبال وإرسال الرسائل البريدية المتعلقة بطلبات شراء المنتجات الرقمية، هو مصدر للدخل فى هولندا، على أساس أنه يقوم بدورة تجارية كاملة^(٧١).

ويلزم لتطبيق هذا المعيار على نشاط التجارة الإلكترونية متابعة دقيقة لجميع أنشطة المنشآت العاملة فى التجارة الإلكترونية لفرز العمليات التى تمثل دورة تجارية كاملة فى الدولة حتى تخضع للضريبة، مما يتطلب النص عليها صراحة فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى، للاستفادة من الأحكام الواردة فيها والمتعلقة بتبادل المعلومات لإمكانية كشف جميع العمليات وفرزها. وإن كانت نتيجة هذا الفرز يمكن أن تكون قليلة الأهمية، ما لم تحل مشكلة قدرة المنشأة على تشفير بياناتها عبر الإنترنت.

هـ - التخلي عن تطبيق مبدأ الإقليمية

ولعله من الملائم أن تحاول الدول النامية الخروج من دائرة تطبيق مبدأ الإقليمية فى مجال التجارة الإلكترونية، حتى تتمكن من فرض الضريبة على المنشآت المقامة فيها والتى تحقق دخلاً من نشاطها فى الخارج، تجنباً للخسائر الضريبية التى تنتج عن تطبيق هذا المبدأ، فى ظل قدرة المنشآت على صنع

Hans Keijer, Tax Planning International Review, vol. 25, 1998, p. 53.

(٧١)

وجود وهمى لها فى الملاذات الضريبية Tax Havens، برغم أنها تحقق دخلاً من تلك الدول، أو تنتمى بالفعل إليها.

وليس فى العدول عن تطبيق مبدأ الإقليمية، والأخذ بمبدأ عالمية الإيراد world wide income كبدل له ما يكلف الدول النامية أعباءً مالية وفنية باهظة لتطوير إداراتها الضريبية، بالكلفة نفسها التى يمكن أن تتحملها فيما لو طبق على التجارة التقليدية، إذ لا يتطلب الأمر سوى استخدام جيد لأجهزة الحاسوب رخيصة الثمن وتدريب العاملين عليها، ولكن الصعوبة هنا دستورية، ناجمة عن تطبيق مبدأ مغاير لما هو معمول به فى التجارة التقليدية، وما ينطوى عليه من تمييز لا يفضل الدستور، لأنه يمثل إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية.

وقد فضل بعض الكتّاب^(٧٢) التفكير فى فرض ضريبة جديدة ذات وعاء خاص تفرض على المعاملات الإلكترونية، وتكون بديلاً عن ضرائب الدخل والمبيعات التى ينحصر تطبيقها على التجارة أو المعاملات التقليدية، وتعرف الضريبة الجديدة بضريبة الوحدات الرقمية أو ضريبة البايـت Byte Tax، وهى موضوع المبحث الرابع.

Vito Tanzi: Globalization and the work of fiscal termites, Finance & (٧٢) Development Review, Vol. 38, No. 1, March 2001.

المبحث الثالث

تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تعدد صور الدخل

تحقق التجارة الإلكترونية دخلاً للمنشآت العاملة فيها، يتنوع ما بين الربح الناتج من النشاط التجارى المماثل لبيع السلع والخدمات فى التجارة التقليدية، والمبالغ الأخرى التى يمكن أن تحصل عليها هذه المنشآت نتيجة استغلال الغير لحقوق ملكيتها الفكرية، المتمثلة فى براءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات والأسماء التجارية التى ترتبط بالسلع والخدمات التى يتم الاتجار فيها عبر الإنترنت، وتعرف هذه المبالغ بالإتاوات Royalties.

وتقرر التشريعات الضريبية أحكاماً خاصة لفرض الضريبة على الإتاوات، تختلف عن التى تنقرر للربح التجارى أو الصناعى، وخصوصاً إذا كان متسلم الإتاوة غير مقيم فى الدولة الدافعة لها، ومن ثم تبدو أهمية التمييز بين عناصر الدخل الذى يتحقق بالتجارة الإلكترونية.

كما تقتضى طبيعة دولية نشاط التجارة الإلكترونية، أى أنه يفتح سوقاً عالمية أمام المنشآت تتجاوز حدود الدولة الواحدة، البحث فى طرق تقسيم الدخل الخاضع للضريبة بين الدول المختلفة، لتحديد حصة كل دولة من الضريبة التى تتناسب مع الدخل الذى تحقق من مصادر موجودة فيها.

ولذلك فإننا نقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

- المطلب الأول: عناصر الدخل الخاضع للضريبة.
- المطلب الثانى: تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة.

المطلب الأول عناصر الدخل الخاضع للضريبة

أهمية التمييز بين عناصر الدخل

ينقسم الدخل الناجم عن التجارة الإلكترونية إلى نوعين أساسيين:

النوع الأول: أرباح الأعمال Business Profits ويشمل أرباح النشاط الجارى من البيع والعمليات العارضة والأرباح الرأسمالية.

النوع الثانى: الإتاوات Royalties، ويقصد بها المبالغ التى تحصل عليها المنشآت مقابل استخدام، أو الحق فى استخدام، الأصول أو الأموال (المعنوية) أو غير الملموسة، مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف، واستخدام المؤلفات العلمية والأدبية، وغيرها.

وتهتم التشريعات الضريبية والاتفاقيات الدولية، بالتمييز بين هذين النوعين من الإيرادات، وذلك لاختلاف المعاملة الضريبية بينهما ؛ حيث تعامل أرباح الأعمال وفق القواعد والإجراءات المعتادة لفرض ضريبة الدخل، حيث تفرض الضريبة على صافى الربح السنوى، وبالأسعار الضريبية العادية، ويلزمها تقديم إقرار سنوى، وما يتبعها من إجراءات تحصيل مباشر من الممول وفق النظام المعتاد.

أما الإتاوات التى يحصل عليها شخص غير مقيم فى الدولة فإنها تخضع للضريبة على أساس إجمالى مبلغ الإتاوة، وتفرض عليها الضريبة بسعر خاص، ولا يلزم الانتظار مدة عام لحين تقديم الإقرار لتسوية الضريبة وتحصيلها، بل تدفع فى وقت الحصول عليها، وتحجز من المنبع تحت يد دافع الإتاوة، وهو غالباً المنتفع بالمنتج المتعلق بها.

ومع ذلك يمكن أن تعامل الإتاوات معاملة أرباح الأعمال نفسها إذا كانت ناتجة عن ارتباط فعلى لصاحب الحق فى الإتاوة والدولة التى يقيم فيها دافع

الإتاوة. أو بعبارة أخرى عندما تكون الإتاوة ناتجة عن نشاط منشأة دائمة للمشروع الأجنبي في الدولة التي يقيم فيها دافع الإتاوة.

وعلى هذا يسير التشريع الأمريكي^(٧٣)، حيث تفرض الضريبة بسعر خاص (٣٠٪) على إجمالي مبلغ الإتاوة التي يحصل عليها الممول من منشأة أجنبية في الخارج، وتخصم من المنبع^(٧٤)، ما لم تكن هذه الإتاوة ناتجة عن ارتباط فعلى effectively connected بين المرخص له والولايات المتحدة الأمريكية، تجعله في حكم من يزاول تجارة أو عملاً بالولايات المتحدة الأمريكية، وفي هذه الحالة تُعد الإتاوة من أرباح الأعمال وتخضع للضريبة بالسعر العادي، وعلى أساس الربح الصافي.

ويتحقق ذلك بشرطين^(٧٥): الأول: أن تنسب الإتاوة إلى مكتب أو مكان ثابت للممول موجود في الولايات المتحدة الأمريكية، أو تتحقق من ممارسة أنشطة معتادة تماثل نوع الدخل الذي تتحقق منه الإتاوة، ولو لم يمكن نسبة هذه الإتاوة إلى المكتب أو المكان الثابت.

والثاني: أن يثبت أن هذه الإتاوة قد تحققت من خلال المزاولة النشطة أو الفاعلة active conduct للتجارة والعمل.

ولما كان كثير من السلع المادية التي تتم في ظل التجارة التقليدية وتعامل المنشآت القائمة على الاتجار فيها على أنها تحقق أرباح أعمال، قد أصبحت في ظل التجارة الإلكترونية تتم بصورة غير مادية، ويحصل على إيرادات نتيجة

(٧٣) أما في مصر، فإن التمييز يتم على أساس التفرقة بين الإتاوة المتصلة بمباشرة المهنة، وتلك التي لا تتصل بمباشرة المهنة، فتخضع الأولى للضريبة بالأسعار وبالإجراءات العادية، في حين تخضع الثانية للضريبة على أساس مبلغ إجمالي وتخصم من المنبع، وفقاً لنص المادتين ١٨، و١١١ مكرر / ثالثاً، من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

IRC: 864 c (4) (B)

(٧٤)

IRC: 882 (a) (1).

(٧٥)

التصرف فيها أشخاص غير مقيمين فى الدولة التى يوجد فيها المنتفع أو المستهلك لهذه المنتجات، فإن البحث يجرى حول حقيقة الإيراد الذى تحصل عليه المنشأة من تجارتها الإلكترونية.

ويمكن أن يعتمد فى تحليل نوع الإيراد على أساس النظر^(٧٦) فى كونه مقابل لتوريد سلعة أو خدمة، أو لتقديم خدمة، أو لاستعمال، أو الحق فى استعمال، أصل أو مال غير مادي أو غير ملموس، أو لنقل المعرفة الفنية. ومن ثم يمكن اعتبار الإيراد الناتج من النوعين الأولين فقط من قبيل أرباح الأعمال، أما الإيراد المتحقق من الأنواع الأخرى فهو من قبيل الإتاوات^(٧٧).

وينادى بعض الكتّاب^(٧٨) بضرورة النظر إلى جوهر الصفقة لا إلى الشكل الذى تمت به، للحكم عما إذا كان الإيراد المتحقق منها ربح أعمال أم إتاوة.

ويضرب لذلك المثال التالى: قد يرغب العميل فى شراء ١٠ نسخ من كتاب معين، ويكون له أحد خيارين إما أن يشتري النسخ العشرة من المكتبة بالطريقة العادية، وتكون العملية بالنسبة للمكتبة ربح أعمال، وإما أن يحصل على نسخة من هذا الكتاب بالتحميل الإلكتروني من موقع الشبكة مباشرة إلى جهاز الحاسوب الخاص به، مع منحه الحق فى الحصول على ٩ نسخ طبق الأصل كذلك، ومن ثم فلن تختلف هذه الصفقة الإلكترونية عن سابقتها العادية فى أنها تتضمن ربح أعمال للمنشأة التى تزاوّل نشاط التجارة الإلكترونية.

ويهتم بعض الدول بوجود الترخيص باستعمال المال، أو الحق فى استعماله، الذى يستدل عليه بمدى تمتع المستهلك بسلطة التصرف فى الحقوق المعنوية المرتبطة بهذا المال، ومن ذلك ما قضت به المحكمة الفيدرالية الإدارية

Australian Tax Office, op. Cit, p. 114. (٧٦)

David Hardsty: International Taxation of Digital products and services, March 27, 2000, available at: www.ecommercetax.com. (٧٧)

International Chamber of Commerce (ICC): Tax issues and ramifications of electronic commerce, prepared by ICC Commission on taxation jointly with The Business and Industry Advisory Committee (BAIC) to the OECD, 15 sep. 1999. (٧٨)

فى النمسا^(٧٩) بأن نقل نسخة من البرنامج الجاهز إلى المشتري، دون أن تتضمن، أو يسبقها، تحويل المشتري سلطة التصرف فى الحقوق المعنوية المرتبطة بهذا البرنامج، تعد عملية بيع للبرنامج، والإيراد المتحقق منها هو إيراد بيع، وليس إتالة.

كما ربطت إيطاليا الإتالة بنقل الأعمال التى تتقرر لها حماية وفقاً لقوانين الملكية الفكرية بغض النظر عن طريقة النقل، أى سواء تم هذا النقل بالطرق التقليدية أو الإلكترونية^(٨٠).

ولا تفرق إسبانيا فى هذا الصدد^(٨١) بين الحقوق المعنوية التى تنقل لأغراض شخصية بالنسبة للمنقولة إليه، أو للاستغلال التجارى، على أساس أن مقابل هذه الحقوق فى جميع الحالات يُعد إتالة.

وفىما يلى تقسيم لأهم^(٨٢) صور النشاط المتعلق بالتجارة الإلكترونية إلى أرباح أعمال وإتالات، نبينه فى فرعين هما:

الفرع الأول أرباح الأعمال

تفرض الضريبة على صافى الربح الناتج من جميع صور الدخل التى تحققها المنشآت، ومنها العاملة فى التجارة الإلكترونية، سواء تعلق هذا الربح بدخل النشاط الرئيس أو الأرباح العارضة أو الأرباح الرأسمالية:

(٧٩) Austrian Federal Administrative Court (VWGH), Decision No. 87/14/001, OstZB, 1988, 327, of 24 Nov. 1987.

(٨٠) Italian Ministry of Finance: Circular no. 42 of 12 dec. 1981.

(٨١) Manuel Par'ón & Carlos Garabarro: Tax Planning International Review, Vol. 25, 1998, p. 17.

(٨٢) لمزيد من التفاصيل يراجع:

- OECD, The Technical Advisory Group :Treaty characterization issues from Electronic Commerce, Paris, 1999,

- OECD, The Technical Advisory Group Treaty Characterization of Electronic Commerce payment: Tax Treaty characterization issues arising from E-Commerce, Report to Working paper no. 1 of the OECD Committee of Fiscal Affairs, Paris, 1 Feb., 2001

ويتمثل الدخل الرئيس الناتج من التجارة الإلكترونية فى إيرادات البيع التى تحققها المنشآت التى توفر منتجاتها لمن يتسوق عبر الإنترنت، أو من خلال إنجاز صفقات بيع المنتجات أو تقديم الخدمات^(٨٣)، بغض النظر عن كيفية حصول المستهلك أو المشتري لهذا المنتج، أى سواء أكان يتسلمه مادياً كما هو الحال فى التجارة التقليدية، أم كان يتسلمه بالطريق الإلكتروني، أى من خلال تحميل هذا المنتج (برنامج جاهز أو معلومات ومعارف) إلى جهاز المستهلك أو المشتري مباشرة.

صور الدخل الرئيس

تتنوع الصور التى يمكن من خلالها أن يتحقق الدخل الرئيس للمنشآت العاملة فى التجارة الإلكترونية^(٨٤)، ومن أهم هذه الصور:

- ١ - بيع السلع أو تأجيرها، حيث يوجد كثير من المواقع التى تمكن المشتريين من انتقاء السلع المادية وطلبها ودفع ثمنها، ثم تسلمها بالطرق المادية، كتلك التى تتم بالنسبة للسلع التى تطلب وفق نظام الأوامر البريدية Mail orders. كما يمكن إنجاز المعاملة أو الصفقة بكامل مراحلها بالطريق الإلكتروني، إذ تسلم السلعة بالتحميل مباشرة إلى جهاز حاسوب المستهلك.

^(٨٣) يخرج عن نطاق البحث الممولون الذين يحققون دخلاً نتيجة تقديم خدمات أو أعمال لازمة لربط البائع بالمشتري إلكترونياً، كما هو الحال فى شركات الاتصالات التى توفر خطوط الاتصال عبر الهاتف أو الأقمار الصناعية مثل شركات الاتصالات أو هيئة الاتصالات الحكومية فى بعض الدول، أو التى توفر البنية الأساسية لهذه التجارة من خلال إنتاج الأجهزة الخادمة servers أو الموديم modem والمعايير reuters وغيرها مما يستخدم فى الاتصال عبر الإنترنت ومن أمثلتها شركات كومباك، وسيسكو، ومايكروسوفت، وصن مايكرو سيستمز، وأى بى إم، لأن هذه الشركات تزاوّل أنشطة من قبيل التجارة التقليدية، ومن ثم فهى ليست فى حاجة إلى أفراد معاملة ضريبية خاصة بها.

^(٨٤) OECD: Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers, op. Cit

ومن أهم السلع التي يمكن تسلمها رقمياً: البرامج الجاهزة والمجلات والكتب والمواد الفيلمية والغنائية والموسيقية وغيرها من المواد الترفيهية.

٢ - تقديم الخدمات: فعن طريق الإنترنت يمكن تقديم كثير من الخدمات، سواء أكانت خدمات بنكية، أم حجز تذاكر طيران أم غيرها من وسائل النقل، أم خدمات وسطاء الأوراق المالية، وتقديم النصائح الطبية، والاستشارات القانونية والمحاسبية وغيرها من الاستشارات المهنية.

٣ - تقديم المعلومات أو توريدها، إذ يمكن الحصول على البيانات والمعلومات بنظام الاتصال المباشر on line، حيث تتيح روابط الحاسوب مثل Lexis وNexis الاتصال بقواعد بيانات ضخمة، تمكن العميل من الحصول على البيانات التي يطلبها.

٤ - القيام بأعمال الدعاية والإعلان والنشر، التي تستغل شاشة الحاسوب للترويج على السلع والخدمات وغيرها من المنتجات للمنشآت والأفراد.

٥ - المشاركة في الألعاب: وبخاصة تلك الألعاب التي تتم بين لاعبين أو أكثر. ومن أمثلتها: ألعاب المقامرة والمراهنات، التي يمكن أن يشارك فيها اللاعبون طوال الأربع وعشرين ساعة، متصلين عبر الإنترنت، بأشهر النوادي والصالات المعروفة بمزاولة هذا النشاط.

الأرباح الأخرى

وبجانب الدخل الرئيس لنشاط التجارة الإلكترونية، يمكن للمنشآت أن تحقق صوراً أخرى من الدخل، تخضع للضريبة كغيرها من المنشآت التي لا تزال نشاط التجارة الإلكترونية، ومن هذه الصور الدخل أو الإيرادات العارضة والأرباح الرأسمالية.

وتختلف طبيعة هذه الدخل وفق طريقة الحصول عليها، فهي تعد من قبيل أرباح الأعمال إذا تمت من خلال الممارسة المعتادة لعمليات البيع دون أن يتعلق بها التصرف في الحقوق المعنوية التي تملكها المنشأة على السلعة أو

الخدمة موضوع البيع عبر الإنترنت. أما إذا كان الدخل ناتجاً عن تصرف في الحقوق المعنوية المحمية بحقوق الملكية الفكرية عدّ الدخل من قبيل الإتاوة.

ويمكن القول إن العمليات التالية تنتج ربح أعمال تخضع للضريبة وفق المعاملة العادية لحساب الضريبة، أى على أساس صافى ربح عمليات التجارة الإلكترونية:

١ - شراء السلعة بطريق التسوق عبر الإنترنت

يتم الشراء بعد تعرّف السلعة من خلال الاطلاع على «الكتالوج» الذي تعرضه المنشأة على موقع الشبكة، أما تسلم السلعة فيتحقق بالطريقة العادية (التسليم المادى)، دون أن يدخل فى تحديد ثمن السلعة مقابل استخدام «الكتالوج» المعروض على الإنترنت.

٢ - شراء الحق فى الترخيص باستعمال برنامج جاهز software أو غيره من المنتجات الرقمية.

يكون الشراء لمدة محدودة، ويتم تسلم البرنامج أو المنتج الرقوى إما مادياً، على «مودم» وإما من خلال قرص مدمج CD، وإما يتم تسليمه إلكترونياً، بطريق التحميل على جهاز الحاسوب الخاص بالعميل.

ويفرق بعض الباحثين بين طبيعة الإيراد حسب طريقة التسليم، ففي حين يوافق على اعتبار المبالغ المدفوعة نظير الترخيص للمنتج من قبيل الأرباح إذا تم التسليم على «مودم» أو قرص مدمج، ومن ثم يعامل فى هذه الحالة معاملة تأجير المعدات leasing of such equipment، على خلاف فى رأى فى مدى اعتبار «المودم» أو القرص المدمج من قبيل المعدات.

أما إذا تم تسليم المنتج إلكترونياً عن طريق التحميل على جهاز حاسوب العميل فإن المقابل يُعد إتاوة لأن العملية تتعلق بالترخيص لاستعمال أصول معنوية غير ملموسة.

بيد أن تحليل الصفقة وفقاً لجوهر العملية، يوضح أنه لا خلاف فى النتيجة بالنسبة للمستهلك أو العميل، فكلتا العمليتين، وبغض النظر عن طبيعة

تسلم المنتج، تضمنت ترخيصاً باستعمال المادة أو المحتوى الذى ينطوى عليه المنتج الرقمى، وأن الكيان المادى الذى تم به التسليم (البرنامج الجاهز أو القرص المدمج) ليس له قيمة فى إنجاز الصفقة. ومن ثم فإن العملية تنطوى - فى رأينا - على أرباح أعمال، أياً كانت طريقة استعمال المنتج، مادام الحق فى استعماله مقيداً لشخص الممول ولمدة محدودة من الزمن.

٣ - منح المستهلك ترخيصاً دائماً أو لمدة طويلة باستخدام برنامج جاهز أو منتج رقمى بمقابل.

ويتحدد هذا المقابل وفق عقد أو اتفاق بين المستهلك والمضيف host entity الذى يكون البرنامج الجاهز أو المنتج الرقمى محملاً على الخادم المملوك له، ويقدم الدعم الفنى له. ويحصل بمقتضاه هذا المضيف على مبلغ من المال نظير السماح للمستهلك بالنفذ إلى هذا البرنامج وتشغيل تطبيقاته من بعد.

ومن أوضح الأمثلة على ذلك: البرامج الجاهزة لإدارة المشروعات، كبرامج الرقابة المالية، ورقابة المخزون وإدارة شئون الأفراد، التى تسمح للمستهلك بالنفذ إلى البرنامج والاستفادة منه فى إدارة منشأته.

ويمكن أن يجدد العقد أو الاتفاق سنوياً، بالقيمة نفسها، أو بعد تعديلها. ولا يختلف الأمر فى اعتبار المقابل من أرباح الأعمال، حتى ولو كان العقد أو الاتفاق يسمح للعميل أو المستهلك بأن يصل إلى البرنامج ويشغله من على جهاز حاسوبه، أو بعد تحميله فى الذاكرة العشوائية للجهاز RAM، أو من على خادم المضيف (من على بعد).

٤ - قيام مزود الخدمة Internet Service provider بتوفير وسائل اتصال

تمكن المستهلك من الوصول التلقائى إلى البرنامج الجاهز الذى يستضيفه خادم مملوك لمزود الخدمة، أو الاتصال بمزودين آخرين للخدمة.

وتعد كذلك من قبيل أرباح الأعمال: المبالغ التى يدفعها مزود الخدمة كأتعاب أو رسوم ترخيص البروتوكولات، وخصوصاً التى تتعلق ببروتوكول

توفير التطبيقات ASP للبرنامج الجاهز، وتحدد هذه المبالغ على أساس نسبة من الإيرادات المحصلة من المستهلكين وفق عقد يتجدد سنوياً في الغالب.

٥ - سماح مزود الخدمة لصفحات المواقع المضيفة بشغل جزء من الخادم الذي يملكه.

ويتحدد المبلغ الذي يحصل عليه مزود الخدمة - في هذه الحالة - على أساس الوقت الذي يستغرقه الموقع الخاص بالمنشأة، دون أن يكون لمزود الخدمة أى حقوق تأليف ترتبط بمكونات الموقع.

٦ - سماح مزود الخدمة للعميل بالنفاذ إلى بياناته المحملة على خوادم يمتلكها المزود.

يمكن للمستهلك أو العميل التعامل مع هذه البيانات دون الحاجة إلى ترخيص بذلك من المزود، وقد يتاح كذلك للمتعاملين مع هذا العميل النفاذ إلى بياناته والاستفادة منها، كما هو الشأن بالنسبة للتاجر الذي يحمل بيانات مخزونه من السلع والبضائع على خادم مملوك لمزود خدمة بمقابل، بحيث يتمكن هو - أو أحد عملائه - من الاطلاع على هذا المخزون والوقوف على مدى كفايته لتلبية طلباتهم.

٧ - قيام مزود الخدمة بتقديم الدعم الفني المستمر (من خلال الاتصال المركزى بالشبكة on line).

ويشمل هذا الدعم: تقديم نصائح التركيب وكيفية حل المشكلات، وسبل الاتصال بالبريد الإلكتروني أو بالفنيين.

ويمكن أن يمتد ليشمل خدمات ما بعد البيع، كالصيانة والإصلاح.

٨ - سماح مزود الخدمة للعميل بالاستفادة من مستودع البيانات الذي يحتفظ به.

ويتاح للعميل أيضاً، البحث في هذا المستودع واسترجاع المعلومات التي يريدها، أو استخلاص أنواع، أو أنماط محددة، من البيانات، تجعله قادراً على التجميع السريع لأكبر قدر ممكن من البيانات.

كما يمكن أن يقدم المزود خدمة إضافية، تتمثل في تحليل البيانات أو المعلومات، دون أن يلتزم العميل الذي تلقى هذه المعلومات بالاحتفاظ بسريتها، ومن أمثلتها: التقارير الصناعية والاستشارية والخاصة التي ترسل إلكترونياً للمشاركين، أو يشتريها العميل ويحملها من «الكتالوج» بالاتصال المباشر on line بالشبكة للإطلاع على الفهرس الخاص بها.

٩ - الإعلان على الإنترنت الموجه إلى مستخدمى موقع معين.

ويمكن للمستخدم الاطلاع على هذا الإعلان بمجرد الضغط على أزرار الحاسوب للنفاذ إلى الموقع.

١٠ - الخدمات التي يقدمها المهنيون والاستشاريون.

حيث يمكن للمحامين والمحاسبين والمهندسين - مثلاً - تقديم خدماتهم لعملائهم بواسطة البريد الإلكتروني، أو عبر مؤتمرات الفيديو التي يوفرها الإنترنت.

١١ - توفير مزود الخدمة معلومات بصفة دورية لعملاء محددين.

وهذه المعلومات قد تكون ذات طبيعة خاصة، أو متخصصة، تتوافر وفق احتياجات طالبي هذه المعلومات.

١٢ - خدمة النفاذ إلى موقع الشبكة في نظير اشتراكات دورية.

ويدفع العملاء هذه الاشتراكات نظير التمتع أو الاستفادة مما يحتويه موقع الشبكة من مكونات رقمية تتضمن معلومات، ومواد ترفيهية: موسيقية أو رياضية أو فنية. وهذه المكونات تتطور وتجدد بصفة مستمرة.

ويتيح الإنترنت للمشاركين الدخول في ألعاب ثنائية أو جماعية، ومن بينها ألعاب القمار والمراهنات، التي تفرض عليها الدول ضرائب خاصة، كالضريبة على الدمغة في مصر^(٨٥)، وضريبة ألعاب الحظ في هولندا Tax on games of chance والتي من المتوقع أن تقل حصيلتها بانتشار هذه الألعاب على الإنترنت.

(٨٥) المادة رقم ٧٤ من قانون الدمغة المصرى رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل.

١٣ - قيام مشغل الموقع a web site operator بعرض «كتالوجات» التجار على الخوادم التى يملكها فى مقابل عمولة.

وذلك لإتاحة الفرصة أمام مستخدمى الموقع لاختيار المنتجات التى يرغبونها من هذه «الكتالوجات».

ويقتصر دور مشغل الموقع على مجرد عرض «الكتالوجات»، ونقل الأوامر من المستخدمين إلى التجار، دون أن يتجاوزها إلى إبرام عقود البيع، التى تبرم مباشرة بين طرفى البيع (المستخدم والبائع).

١٤ - توفير خدمة البيع بالمزاد.

يمكن أن يتيح مشغل الموقع لتجار السلع والخدمات فرصة عرضها وبيعها في المزاد، وذلك من خلال السماح لمستخدمى الموقع الدخول فى المزاد، دون أن يكون لمشغل الموقع أى علاقة تعاقدية بين المستخدم (أو المشتري) والبائع بالمزاد.

١٥ - توفير خدمة النفاذ إلى قاعدة بيانات لمادة مسموعة أو مرئية.

وهذه المادة يوفرها صاحب الإذاعة أو البرامج المرئية، بمقابل يدفعه المشتركون الراغبون فى الحصول على الخدمة.

١٦ - تحميل المنتجات المباعة عبر الإنترنت إلكترونياً.

حيث يطلب المستهلك من المنتج مباشرة السلعة التى اختارها من «الكتالوج» المعروض عبر الإنترنت، ويقوم المنتج بدوره بتسليمها إلى المستهلك بالطريق الإلكتروني، من خلال تحميل هذه السلعة على القرص الصلب Hard Disk الخاص بالمستهلك، أو بأى وسائط أخرى. ولا يتضمن ثمن السلعة مقابل الاطلاع على «الكتالوج» واختيار السلعة.

ويذهب بعض الباحثين إلى أن حقيقة التعامل فى هذه الحالة تبين أن ما دفعه المستهلك من مقابل إنما هو نظير حيازته الحق فى النسخة التى حملت إليه، أى أن المبلغ المدفوع هو مقابل استعمال، أو الحق فى استعمال، حق التأليف، مما يجعل الإيراد الناجم عنها إتاوة، لأن مثل هذه الصفقات الرقمية

لا تتضمن أصلاً مادياً أو مالياً ملموساً، ولا يصح النظر إلى النسخ أو التحميل على أنه عمل عارض، بل هو فى الواقع يمثل الصفقة كلها^(٨٦).

وهذا القول يجانب الحقيقة، لأن جوهر العملية هو بيع سلعة، كغيرها من السلع التى تباع أو تشتري فى التجارة التقليدية، ولا يختلف عنها سوى فى طريقة التسليم، حيث حصل المستهلك على السلعة بطريقة التحميل الإلكتروني، بدلاً من التسلم المادى.

ولا يجوز اعتبار طريقة التسليم سبباً لاختلاف المعاملة الضريبية للإيراد، يغير من كونه أرباح أعمال إلى إتاوة.

يؤكد ذلك ما ورد فى شروح منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD للفقرة (١) من المادة ١٤ (المتعلقة بالإتاوات) من نموذج الاتفاقية الضريبية^(٨٧)، بأن "طريقة نقل برنامج الحاسوب إلى المنقول إليه ليست أمراً مهماً، أو ذا مغزى، سواء حاز الشخص المنقول قرص الحاسوب CD المتضمن نسخة من البرنامج، أو حصل على نسخة من هذا البرنامج بالتحميل مباشرة إلى جهاز حاسوبه عن طريق الاتصال بالمودم. وهذا يعنى المساواة فى المعاملة الضريبية بين الصفقات المتشابهة، بغض النظر عن طريقة تسليمها، عملاً بمبدأ حيادية الضريبة".

الفرع الثانى الإتاوات

تعريف

عرفت المادة ٢/١٢ من نموذج اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى الذى وضعته منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD الإتاوة بأنها: "المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها، مقابل استعمال، أو الحق فى استعمال، حقوق النشر

OECD, op. cit.

(٨٦)

OECD: Model Tax Convention: Commentary, 1998, Art. 14.

(٨٧)

الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما، وأى براءة اختراع أو علامة تجارية، أو تصميم أو نموذج، أو خطة، أو تركيبة أو عملية "سرية"، أو مقابل استعمال، أو الحق في استعمال، المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية^(٨٨)، أو مقابل معلومات تتعلق بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية".

- payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial, or scientific experience .

والملاحظ أن هذا التعريف يتضمن عنصرين أساسيين هما^(٨٩):

العنصر الأول: الاستعمال، أو الحق في الاستعمال. وهذا يعنى التفرقة بين الاستعمال ونقل الملكية alienation، أو بين استعمال الأصل بذاته، أو أداء الخدمة عن طريق استعماله.

وعدّ شراح النموذج المذكور أن نقل الملكية بالكامل (لكل) الحقوق المتعلقة بالبرنامج الجاهز أو الكتب والموسيقا والفيديو تُعد عملية بيع، وتدخل إيراداتها ضمن أرباح الأعمال التي تحكمها المادة ٧ من الاتفاقية، وليست من قبيل

^(٨٨) وقد حذف استعمال المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية من التعريف الأخير للإتاوة الوارد في أحدث صيغ نموذج الاتفاقية الذي وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفقاً لمراجعته في ٢٩ أبريل ٢٠٠٠، انظر: OECD: Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, as they read on 29 April 2000, available at www.oecd.org)

ولا يزال نموذج الأمم المتحدة ونموذج الولايات المتحدة الأمريكية يُعدان مقابل استعمال هذه المعدات من قبيل الإتاوات.

راجع: Kees Van Raad (ed.): Model Income Tax Treaties, Kluwer publisher, Deventer, 1983, pp43-46.

Volker Kabisch, op. Cit, p. 57.

(٨٩)

الإتاوات، بغض النظر عن المدة التى يستغرقها نقل الملكية أو مكان نقلها أو الشكل أو الصورة التى يتم بها هذا النقل.

وذلك بخلاف المقابل الذى يحصل عليه مالك المال مقابل الترخيص للغير باستعمال هذا المال، حيث يعد مقابل الترخيص إتاوة Royalty.

ولا تؤثر طريقة نقل المعلومات فى طبيعة المقابل الذى يدفع نظير الحصول عليها، ولا بمدى حيازة الشخص المنقول إليه قرص الحاسوب Computer Disk، أو أن يتم النقل مباشرة على المقود الصلب Hard Drive لحاسوبه عبر رابط (مودم).

فلا خلاف إذن بين المقابل الذى يدفع للحصول على نسخة من هذه المعلومات يتم الحصول عليها من خلال رابط modium، أو بتحميل البيانات مباشرة على جهاز المستهلك، إذ إن النسخ من خلال الرابط أو التحميل هو جزء عارض أو مؤقت، لا يؤثر فى طبيعة العملية وكونها نقلاً للبيانات والمعلومات من شخص إلى آخر^(٩٠)، وأن ما يؤثر فى تحديد طبيعة هذا المقابل هو الحقوق المترتبة على هذا النقل للحكم على أن المقابل إتاوة أو إيراد يدخل ضمن أرباح الأعمال.

وأما العنصر الثانى: أى حق تأليف الأعمال الفنية والأدبية، فهو يرسم خطأً فاصلاً بين الأصل أو المال property، وبين الحق المحمى وفقاً لقوانين حق المؤلف أو حقوق الملكية الفكرية، التى تعنى بحماية حقوق التأليف، ويشمل هذا

(٩٠) ومع ذلك ترى قلة من الدول الأعضاء فى منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD أن هذه البيانات لم تكن موجودة أو متاحة بالنسبة للمستهلك ما لم يتم النقل عن طريق الرابط أو النسخ على المقود الصلب Hard Drive لجهاز حاسوب المستهلك، ومن ثم لا يُعد النسخ copying من خلاله أمراً عارضاً أو مؤقتاً، بل هو فى الواقع يشتمل على الصفقة كلها، ومن ثم يعد ما يدفع نظير الحصول على المعلومات هو مقابل استعمال، أو الحق فى استعمال، هذه البيانات. أى أن المقابل فى هذه الحالة يكون إتاوة، إذ يمثل الحق الذى منحه الممول إلى المستهلك بسماعه نسخ المعلومات المنقولة إليه بالوسيلة الملائمة.

الحق الأعمال الأدبية والموسيقية والفنية والتصوير الفوتوغرافي والسينمائي. ولا يشمل البرنامج الجاهز Soft ware الذى ينظر إليه على أنه عمل علمي^(٩١).

وإذا كان الغرض من الصفقة هو حصول المستهلك على المعلومات الرقمية، أياً كان نوعها، أعمالاً أدبية أو فنية أو غيرها، فإن الأمر يجب ألا يختلف عن الحالة التى يختار فيها المستهلك شراء هذه المعلومة بالطريقة التقليدية، عن طريق اقتناء كتاب أو شريط فيديو أو فيلم سينمائي، أو يحصل على نسخة منها بالطرق الإلكترونية.

ففى كلتا الحالتين لا يُعد المقابل الذى يدفع للبائع إتاوة، لأنه لم يتضمن نقلاً للحقوق المحمية بمقتضى قوانين المؤلف أو حقوق الملكية الفكرية، وذلك بغض النظر عن عدد النسخ التى يحصل عليها المستهلك عبر الطرق الإلكترونية، مادام حصوله على هذه النسخ مشروطاً باستعماله الشخصى، أو لأغراض منشأته. ولا تختلف هذه الحالة فى حقيقتها عن كون المستهلك قد اشترى كتاباً واحداً أو عدداً من الكتب بالطرق التقليدية.

أما إذا منح المستهلك الحق فى إعادة نسخ هذه المعلومات وبيعها للغير، فإن مقابل الحق فى هذه الحالة يُعد إتاوة، لأنه يتضمن استعمالاً، أو الحق فى استعمال، لمنتج مقرر له حماية وفقاً لقوانين الملكية الفكرية.

وباختصار، نستطيع أن نقرر مع آخرين^(٩٢): حيثما لا نحتاج إلى ترخيص لحيازة الحق أو استعماله فلا توجد إتاوة.

As no licence needs to be a Quired, No Royalties arise

وعلى هذا الأساس يُعد من قبيل الإتاوات:

- ١ - بيع الصور وغيرها من الوسائط إلى الغير لاستخدامها فى أغراض أخرى كأن تحمل الصورة إلكترونياً إلى أحد الناشرين - بناءً على طلبه - لاستخدامها كصورة غلاف كتاب أو مجلة يقوم على طبعه ونشره.

(٩١) E U: Council Directive no. 91/250/ EEC, of 14 May 1991, on: The legal protection of Computer programs.

(٩٢) A. H.M. Danels: Explanation of the Resolution, in International Fiscal Association (IFA): Tax treatment from Technology transfer, A Congress held on: New Delhi 1997, edited by Kluwer publisher, no. LxxxIb, 1997.

وفى هذه الحالة فإن المبلغ الذى يحصل عليه صاحب الصورة الإلكترونية يُعد إتاوة.

ويمكن أن يتجاوز حق الغير على هذه الصورة أو غيرها من المنتجات الرقمية مجرد استغلالها فى غرض معين إلى عدة أغراض، كأن يمنح مشترى الصورة حق إعادة نسخها صوراً كثيرة طبق الأصل، واستغلالها استغلالاً تجارياً. ومن ثم فإن المقابل الذى يحصل عليه صاحب الصورة الأصلية هو من قبيل الإتاوة، أما الإيرادات التى يجنيها الشخص من الاستغلال التجارى للصورة المنسوخة منها فتعد من قبيل أرباح الأعمال.

ويختلف الأمر لو كان صاحب الصورة أو المنتج الرقمية قد منح المشتري حق الإضافة والتعديل أو الحذف على مكونات هذا المنتج وبيعه للجمهور، حيث يذهب بعض الفقهاء إلى اعتبار المقابل نظير الحق فى هذه التغيرات من قبيل أرباح الأعمال، في حين يراها آخرون من قبيل الإتاوات.

٢ - تحديث البرنامج الجاهز وتقديم الدعم الفنى فى مقابل اشتراك دورى.

يرى بعض الكتاب أن هذا المقابل يُعد إتاوة، أما إذا تضمن الالتزام بالصيانة الدورية للبرنامج كان المقابل ذا طبيعة مختلطة بين الإتاوة وأرباح الأعمال، ويحكم على طبيعته على أساس العنصر أو الجزء الغالب فى تقدير المبلغ.

٣ - الحصول على معلومات سرية، أو غير قابلة لإذاعتها على الغير من دون إذن مسبق.

ومن أمثلتها: الأخبار والرسوم التخطيطية والبيانية ووصف العمليات الصناعية والتركيبات السرية، التى يمكن إتاحتها للعميل عبر الإنترنت فى مقابل مبلغ يدفعه لى يكون قادراً على النفاذ إلى البيانات المطلوبة.

٤ - نقل الحقوق المتعلقة بالبرامج الجاهزة للحاسوب Computer Software.

يعد المقابل الذى يحصل عليه صاحب الحق فى البرنامج الجاهز مقابل نقله للغير إتاوة، إذا كان هذا المقابل نظير استعمال، أو الحق فى استعمال،

حقوق التأليف المترتبة على هذا البرنامج، بما فى ذلك حقه فى نسخ البرنامج لأغراض التشغيل^(٩٣).

الدخل ذو الطبيعة المختلطة

فى حالة إذا ما حققت المنشأة دخلاً، يشكل فى الحقيقة مقابلاً لأكثر من نشاط تقوم به، بحيث يتضمن جزءاً من هذا الدخل إتاوات، والجزء الآخر إيرادات عادية أو أرباح أعمال، فإنه يثور التساؤل عن كيفية تطبيق نصوص الاتفاقيات الضريبية على هذا الدخل، وبخاصة إذا تعذر رد كل جزء من الدخل إلى طبيعته الخاصة.

أو بعبارة أخرى: هل يفضل معاملة كل الدخل على أنه إيراد تطبق عليه المادة (٧) الخاصة بأرباح الأعمال، أو يعد إتاوة تطبق بشأنه المادة (١٢) الخاصة بالإتاوات؟

وللإجابة عن هذا التساؤل يفضل شرح نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD معاملة الدخل كله على أساس العنصر الغالب، أو على أساس النشاط الرئيس الذى يستحوذ على الجزء الأكبر من الدخل. وفى هذه الحالة يمكن معاملة كامل الدخل إما أرباح أعمال، وإما إتاوة.

ويميل الاتحاد الأوروبى إلى هذا رأى، وقد اعتمدته محكمة العدل الأوروبية EJC فى حكمها الذى قضى^(٩٤) بأن نشاط وجبات توريد الطعام على سطح المعدة، والذى يتضمن أنشطة توريد وتقديم خدمات متنوعة تخضع لأحكام ضريبية مختلفة - فى مجال الضريبة على القيمة المضافة - يعامل مرة واحدة على أساس النشاط الغالب.

Tax Ruling TR 93 /12 Income Tax: Computer Software, Australia Tax Office, (٩٣) 1993.

Faaborg gelting Linien A/ S Case - 257/94 cited in: Volker Kabisch, op. Cit., p. (٩٤) 156.

ومن ثم فإنه يمكن النظر فى طبيعة النشاط الغالب الذى تقوم به المنشآت العاملة فى مجال التجارة الإلكترونية، وذلك عندما تقوم - مثلاً - بتقديم خدمة النفاذ إلى الإنترنت، وتحميل المنتجات الرقمية وبيعها، وتوفير خدمة البريد الإلكتروني، وبيع الحقوق المعنوية للأعمال الأدبية، على أساس الدخل الذى يمكن نسبته إلى الجزء الغالب أو الرئيس من النشاط^(٩٥).

ويلاحظ أن هذه المعاملة تختلف من سنة إلى أخرى حسب ما يقرره الفحص الفعلى لنشاط المنشأة سنوياً، وما يتقرر بناءً عليه، بشأن النشاط الغالب أو الرئيس، الذى تتحدد على أساسه المعاملة الضريبية الموحدة للدخل المختلط.

المطلب الثانى

تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة

مشكلة تقسيم الدخل

قد يمتد نشاط المنشأة الدائمة الكائنة فى دولة معينة إلى دول أخرى، وتحقق تبعاً لذلك أرباحاً، ترجع فى حقيقتها إلى أكثر من دولة.

وبناءً على هذا تتنازع الدول التى توجد فيها المنشأة الدائمة، أو التى تحقق أرباحاً من مزاولة نشاطها فيها، الحق فى فرض الضرائب على هذه الأرباح. ولكن يثور التساؤل حول أى هذه الدول صاحبة الحق فى فرض الضرائب على أرباح هذه المنشأة؟ وما القدر الذى يمكن لكل دولة أن تفرض الضرائب عليه؟

Westin: International Taxation of Electronic Commerce. Kluwer publisher, The (٩٥) Netherlands, 2000.

وقد اجتهد الفقه الضريبي في الإجابة عن هذا التساؤل^(٩٦)، كما تكفلت الاتفاقيات الضريبية بوضع القواعد التي يلزم اتباعها عند تقسيم الأرباح أو الدخول على الدول المختلفة، بحيث يشكل ذلك إطاراً عاماً ينبغي اتباعه على جميع المنشآت.

وتدق المسألة عند بحث كيفية تقسيم الأرباح أو الدخول التي تحققها المنشآت التي تعمل في التجارة الإلكترونية، سواء تلك التي تقوم بجميع عملياتها لإبرام الصفقات إلكترونياً، أو يقتصر عملها على بعض هذه العمليات إلكترونياً وبعضها الآخر يتم بالطرق التقليدية.

ونستعرض في هذا المطلب أولاً، وبإيجاز، القواعد العامة لتقسيم الأرباح، ثم نعرض لمشكلة هذا التقسيم بالنسبة للمنشآت التي تعمل في التجارة الإلكترونية:

أولاً: القواعد العامة لتقسيم الأرباح

تتنازع الفقه الضريبي نظريتان^(٩٧) لتحديد مقدار الأرباح أو الدخل الذي يمكن نسبته إلى منشأة دائمة مقيمة في دولة ما، ومن ثم يكون لهذه الدولة أن تفرض الضريبة على جميع هذه الأرباح أو الدخول.

وتعرف النظرية الأولى بنظرية قوة جذب المنشأة: التي تقوم على أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة تُعد هي مصدر الدخل الذي يتحقق منها، بغض النظر عما إذا كانت بعض عناصر هذا الدخل قد تحققت داخل هذه الدولة أو خارجها، وبغض النظر عما إذا كانت هذه العناصر ترتبط بنشاط المنشأة الدائمة أم لا.

وتبعاً لهذه النظرية فإنه يضاف إلى نتائج عمليات المركز الرئيس في البلد الذي توجد فيه تلك المنشأة الدائمة، ومنها على نحو خاص: ناتج عمليات البيع

(٩٦) Maurice H. Collins: Transfer Pricing: Analysis and comparison, IBFD publication, vol. IV, 1987.

(٩٧) S. Van Crombrugge: The determination of profits from Belgian and Permanent Establishment in the International Tax Law, 1988, pp. 400-403.

التي تتم بمعرفة المركز الرئيس، والإتاوات التي تدفع للمركز الرئيس نظير استخدام براءات الاختراع، ولو لم تظهر ضمن أصول المنشأة الدائمة.

وفى مقابل الاتجاه الموسع الذى أخذت به النظرية السابقة، تبرز نظرية أخرى تعرف بنظرية ارتباط الربح بنشاط المنشأة، وتقوم على أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة لها الحق فى أن تفرض الضرائب على عناصر الدخل التي يكون مصدرها هذا البلد، أو التي يمكن ردها أو نسبتها لنشاط المنشأة الموجودة فى تلك الدولة.

وبعبارة أخرى، ليس للدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أن تفرض الضرائب على عناصر الدخل ذات المصادر الخارجية، ولو ارتبطت بنشاط هذه المنشأة بصورة غير مباشرة. وتجد هذه النظرية تطبيقاً واسعاً لها، نلمسه فى نصوص الاتفاقيات الضريبية الثنائية للدول المختلفة، المستمدة من النماذج الاتفاقية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والنموذج الأمريكى US Model على نحو خاص، وذلك على الرغم من أن بعض الدول الأوروبية^(٩٨)، والولايات المتحدة الأمريكية تطبق النظرية الأولى فى تشريعاتها الداخلية^(٩٩)، أو فى بعض الاتفاقيات الضريبية الثنائية^(١٠٠).

(٩٨) ومن أمثلة ذلك : ما نصت عليه المادة رقم ٣/٣ من قانون الضرائب البرتغالى الصادر عام ١٩٨٩ Portuguese Tax Law بجواز فرض الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة الكائنة فى الدولة من الصفقات التي تمت فى الخارج، إذا كانت هذه الصفقات تشبه ما تتجر فيه من أنواع مماثلة فى الدولة.

(٩٩) ظلت الولايات المتحدة الأمريكية تطبق هذه النظرية مدة طويلة، حتى تم تعديل قانونها الضريبى عام ١٩٦٦، الذى اعتنق بعد ذلك نظرية ارتباط الربح بنشاط المنشأة.

راجع: H. David Rosenbloom, David K. Sutherland and Diane M. Ring: Taxation of Permanent Establishment, The United States, IBFD publication, Dec. 1994, pp. 51-52.

(١٠٠) انظر على سبيل المثال، المادة (١/٣) من الاتفاقية الهولندية المكسيكية عام ١٩٩٣، والمادة (٣) من اتفاقية الولايات المتحدة الأمريكية والنمسا القديمة، والمادة (٣) من اتفاقية الولايات المتحدة الأمريكية وأيرلندا.

ولتقسيم الأرباح^(١٠١) فإنه ينظر إلى المنشأة الدائمة على أنها كيان قانوني مستقل عن المنشأة الأم أو المشروع الأجنبي الذى تنتمى إليه، ومن ثم يتعين على هذه المنشأة أن تمسك حسابات مستقلة، تتحدد فيها إيراداتها وتكاليفها عن جميع أوجه نشاطها، وتقيم معاملاتها مع المركز الرئيس للمشروع الأجنبي أو المنشآت الدائمة الأخرى الشقيقة لها، على أساس أنها تعاملات تمت مع طرف ثالث (من الغير)، ومن ثم لا يعترف بقيمة ما اتفق عليه بينهم كمقابل للبيع والشراء، بل يعاد تقويمه على أساس سعر محايد Arm's Length، وهو السعر الذى كان يمكن أن تباع أو تشتري به المنشأة ذات السلعة أو الخدمة من طرف ثالث مستقل^(١٠٢).

وإذا لم تمسك المنشأة الدائمة حسابات مستقلة، أو ثبت لإدارة الضريبة المختصة عدم نظامية هذه الحسابات وأمانتها فإنه يمكن تقسيم الأرباح أو الدخول على أساس تقديرى، يأخذ فى كثير من الحالات بالمعايير الدولية، ومن أهمها: تقسيم الأرباح على أساس معامل رقم الأعمال، أو على أساس رأس مال المنشأة أو مجموع الأجور المدفوعة، وذلك منسوباً إلى إجمالى رقم أعمال المشروع الأجنبي ككل، أو رأس ماله أو مجموع ما دفعه من أجور، مع الاعتراف بتحديد حصة من أرباح كل منشأة دائمة للمركز الرئيس للمشروع

(١٠١) لمزيد من التفاصيل يراجع: أستاذنا الدكتور: السيد عبد المولى: الوسيط فى التشريع الضريبى المصرى، ص ٤٧٣ - ص ٤٧٥، وأيضاً: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، والأستاذ الدكتور، زكريا بيومى: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٦٨، ص ٣٠٤ - ص ٣١١، ورسالتنا للدكتوراه: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية، دراسة مقارنة، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤٣٧ - ٤٤٦.

(١٠٢) عرفت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية السعر المحايد arm's length بأنه:

The price which would have been agreed upon between unrelated parties engaged in the same or similar conditions in the open market, See: OECD: Reports on Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Paris, pra. 2, 1979.

الأجنبي نظير إسهامه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فى تحقيق كل منشأة دائمة تنتمى إليه لأرباحها أو دخولها.

وتطبق هذه القواعد على جميع الأموال أو الأصول المادية (الملموسة) أو المعنوية (غير الملموسة)، بما فى ذلك التعامل فى الحقوق المعنوية، كالاختراعات، وحقوق التأليف والعلامات التجارية، على أساس مقارنة مثل هذه العمليات بما يتم التعامل فيه بشأنها مع الغير، مع مراعاة شروط العقد وظروفه^(١٠٣).

ثانياً: طرق تقسيم الأرباح بالنسبة للمنشآت التى تعمل فى مجال التجارة الإلكترونية

يثور التساؤل عن كيفية تحديد حصة كل دولة من الدخل الذى تحققه المنشأة التى تعمل فى التجارة الإلكترونية على نطاق عالمى، بحيث يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على الجزء من الدخل الذى تحقق من مصادر ترجع إليها^(١٠٤)، وبما يضمن عدم تعرض هذه المنشأة إلى ازدواج ضريبي، ينجم عن خضوعها لأكثر من ضريبة فى أكثر من دولة على ذات الدخل؟

ويمكن توضيح هذه المشكلة فى حالة شركة مقيمة فى الولايات المتحدة الأمريكية، يتمثل نشاطها فى بيع البرامج الجاهزة والموسيقا المسجلة، وتستخدم خادماً Server موجوداً فى بريطانيا، يتلقى أوامر البيع وينفذها إلى مستهلكى أوروبا.

Deloris R. Wright and Caterina K. Nelson: Transfer pricing in practice, IBFD (١٠٣) publication, 15 Feb. 1995, p. 6.

(١٠٤) حول القواعد العامة لتقسيم الأرباح، يراجع:

- M. B. Carroll: Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of allocating taxable income, League of Nations, Geneva, 1993,
- K. Vogel: World wide vs. Source taxation of income, A review and re-evaluation of arguments, Inter Tax, 1993,
- K. Vaan Road: The 1997 OECD Model Convention and commentary, Selected Suggestions for amendments of the articles 5 and 7, Inter Tax, vol. 11, 1991, pp. 497-502.

ويستضيف هذا الخادم موقع الشركة الأمريكية الذى يعمل أوتوماتيكياً بالكامل، فهو يتلقى أوامر البيع، ويجرى العمليات على هذه الأوامر، ويتم تسليم المنتجات المباعة عن طريق التحميل على أجهزة الحاسوب الخاصة بالمشتريين.

ولو عدّ موقع الشركة الأمريكية على الخادم كما لو كان منشأة دائمة لها فى بريطانيا، فإن التساؤل المطروح هو كيف يمكن أن نحدد الدخل أو الأرباح التى تحققها هذه المنشأة إلى إجمالى الدخل التى تحققها الشركة من جميع أنشطتها الأخرى فى جميع البلاد التى تزاوّل النشاط فيها؟

وقد تدارست هذه المشكلة اللجنة الاستشارية A Technical Advisory Group (TAG) التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD، وأصدرت فى فبراير ٢٠٠١ تقريراً^(١٠٥) بهذا الشأن خلصت فيه إلى أن معظم الأرباح التى تتحقق من استخدام البرامج الجاهزة Software والأصول غير الملموسة وجهاز الحاسوب يجب أن تنسب إلى المالك الاقتصادى Economic Owner لهذه الأصول، مما يعنى أن نسبة قليلة من الأرباح أو الدخل المتحقق يمكن أن ننسبها إلى العمليات التى قام بها الخادم أو موقع المنشأة عليه لإنجاز الصفقة، ومن ثم تنخفض حصة بريطانيا من الضريبة على الدخل باعتبارها دولة مصدر هذا الدخل.

وتهدف فكرة المالك الاقتصادى إلى التمييز بين المالك القانونى للأصول، وهو الذى يُعد قانوناً صاحب حق ملكيتها، وبين المستخدم الفعلى لها والذى إليه يرجع الفضل فى الانتفاع بهذه الأصول فى تحقيق الدخل، ويعرف بالمالك الاقتصادى لها. وترى اللجنة الفنية أن الدخل أو الربح يجب أن ينسب إلى الدولة التى يقيم فيها المالك الاقتصادى للأصل، لا إلى المالك القانونى.

ولتحديد المالك الاقتصادى للأصول غير الملموسة، كالبرامج الجاهزة المستخدمة فى التجارة الإلكترونية، والتى تعمل من خلال خوادم موجودة فى

OECD: A Technical Advisory Group: Attribution of profit to a Permanent Establishment involved to E. Commerce Transactions, Feb. 2001, available at www.oecd.org

دول مختلفة، فإنه ينظر إلى المركز الرئيس للشركة على أنه هو المالك الاقتصادي لهذه الأصول، باعتبار أنها هي التي تشغل هذه البرامج وتديرها، برغم أنها لا تحوزها من الناحية القانونية، أو على الرغم من أن المالك القانوني لها هو الخادم الموجود في دولة أخرى.

وذلك على خلاف الحال فيما لو كان بالدولة الأخرى (بريطانيا) أشخاص يقومون بتطوير الخادم أو موقع المنشأة وما يرتبط به من برامج جاهزة، ففي هذه الحالة يعد موقع الشركة في الخارج هو المالك الاقتصادي للأصول غير الملموسة، وإليه يمكن نسبة الدخل أو الأرباح التي تحققت بوساطته.

وتنقد^(١٠٦) فكرة التمييز بين الملكية القانونية والملكية الاقتصادية لتحديد الدخل، على أساس أن هذه الفكرة تتجاهل أن المنشأة الدائمة تعد وحدة ضريبية مستقلة عن الشركة التابعة لها، وأن التحليل الدقيق لهذه الفكرة يبين لنا التناقض الذي وقع فيه أصحابها. ففي حين يفترض أن كلاً من المنشأة الدائمة والأجزاء الأخرى للشركة أو المشروع الأجنبي هي مشروعات مشتركة أو مترابطة تقوم بعمليات متكاملة لإبرام الصفقة التي تمت عبر الإنترنت، وهنا يطبق فرض المالك الاقتصادي، فإن تحديد الدخل الذي تحقق في الخارج وفقاً لقواعد السعر المحايد Arm's Length يتطلب اعتبار كل من المنشأة والشركة وحدة مستقلة عن الأخرى، وأن التعامل بينهما يتم فيما لو كان بين طرفين أجنيين، وهنا يطبق فرض المالك القانوني.

ومن ثم يعني تطبيق هذه الفكرة الحكم على علاقة المنشأة بالشركة وفق معيارين مختلفين للوصول إلى نتيجة واحدة، وهي تحديد حصة المنشأة من دخل الشركة ككل.

David Hardesty: Allocating profit to the Web, Part 2, available at: <http://www.ecommerce tax.com., doc. 042901/htm>. (١٠٦)

ولذلك، يفضل بعض الباحثين تطبيق نظرية قوة جذب المنشأة force of attraction التى تسمح بفرض الضريبة على الأرباح التى تحققها المنشأة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

صور تقسيم الدخل على الدول المختلفة:

١ - الدخل المتحقق من نشاط الخادم وحده

قد يقوم الخادم بمراحل البيع جميعاً تلقائياً (أوتوماتيكياً) دون تدخل بشرى، ومن ثم لا يوجد أفراد تابعون للشركة الأجنبية فى البلد الذى يوجد فيه هذا الخادم. ومن ثم يعمل الخادم وموقع الشبكة المرتبط بها تلقائياً بالكامل، ويصبح من الصعب تحديد الأرباح التى يمكن نسبتها إلى الشركة التى استخدمت جزءاً من أعمال هذا الخادم، إذ يكاد يُعد موقع الشبكة منشأة دائمة فى الدولة التى يوجد فيها الخادم، ويلزم تحديد الأنشطة التى قامت بها هذه المنشأة بالفعل، وتمييزها أو فصلها عن الأنشطة الأخرى التى قامت بها الشركة أو المشروع الأجنبى التابعة له.

ويمكن القول إن موقع الشبكة قد قام ببعض ما تقوم به منشآت تجارة التجزئة التقليدية، من عمليات الوفاء بطلبات العملاء على ضوء الشروط والنظم الموضوعة سلفاً من المركز الرئيس، فى حين قام المركز الرئيس بباقي العمليات الأخرى، مثل تحديد المخزون وتلقى طلبات العملاء والوفاء بها فى حدود المخزون، وشروط التعاقد، وإنشاء قنوات الاتصال بالعملاء، وترتيب نظام البيع والائتمان. ويتحمل موقع المنشأة قدراً من المخاطر التى تتحملها الشركة ككل عن هذه الصفقة، لعل أهمها أن يكون هذا الموقع هدفاً لقرصنة الحاسوب Hackers الذين يستولون على بطاقات الائتمان أو يتلاعبون بالحسابات.

ومن ثم يتضح أن موقع المنشأة لم يقم بجميع عمليات البيع، ولا يمكن أن تنسب إليه جميع عمليات المشروع، بل يقتصر دوره على بعض هذا النشاط، ومن ثم يجب أن يكون الدخل المنسوب إلى هذا الموقع متفقاً، أو متناسباً مع نشاطه.

ويوجز تقرير اللجنة المالية نشاط المنشأة الدائمة في هذه الحالة على عمليتي استغلال الأصول غير الملموسة التي يملكها قانوناً المركز الرئيس، وإنجاز بعض عمليات البيع المتمثلة في تنفيذ أوامر البيع.

ومن ثم يلزم تحديد مقابل يحصل عليه المركز الرئيس نظير استغلال المنشأة الدائمة لأصوله، كما يجب تعيين إيراد يتناسب نظير ما قامت به المنشأة الدائمة من تنفيذ لأوامر البيع.

ويمكن تطبيق قواعد السعر المحايد Arm's Length في تحديد مقدار المقابل والإيراد المذكورين، على أساس أن التعامل قد تم بين منشأتين أجنبيتين، لا ترتبطان معاً بعلاقة ما.

٢ - الخدمات التي تقدمها المنشأة الدائمة لباقي أجزاء المشروع الأجنبي

إذا قامت المنشأة الدائمة الموجودة في الدولة، التي يوجد فيها الخادم المستضيف لها، ببعض الخدمات إلى باقي الأجزاء الأخرى للمشروع الأجنبي الذي تنتمي إليه هذه المنشأة الدائمة، فإنه يجب تعيين مقابل لهذه الخدمات، يتحدد وفق معيار السعر المحايد وعلى أساس حجم هذه الخدمات وأهميتها للنشاط الذي تقوم به الأجزاء الأخرى للمشروع الأجنبي.

٣ - تقديم الدعم الفني في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة

قد يتطلب الأمر قيام الشركة أو المركز الرئيس بإرسال أفراد تابعين له إلى الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة، للقيام ببعض عمليات الدعم الفني المعاونة على أداء المنشأة الدائمة لوظيفتها، ومنها إجراء عمليات صيانة الخادم، وإصلاح جهاز الحاسوب، ومعالجة المشكلات الفنية للموقع، أو تيسير اتصال العملاء بالمركز الرئيس، في حالة تعذر إتمام هذا الاتصال عن طريق الموقع.

وفي هذه الحالة يمكن تحديد المقابل الذي حصل عليه المركز الرئيس نظير الدعم، كما تضاف الأرباح أو الإيرادات التي تحققت بفعل هذا الدعم إلى إيرادات المنشأة الدائمة.

٤ - التطوير الكامل لموقع الشبكة

يمكن أن يقوم الأفراد التابعون للمركز الرئيس بالتطوير الشامل لموقع المنشأة فى الخارج عن طريق أشخاص موجودين فى الدولة التى توجد فيها المنشأة الدائمة، بحيث يودى هذا التطوير إلى امتلاك المنشأة الدائمة لبعض الأصول، وينعكس ذلك على زيادة الدخل أو الأرباح التى يمكن نسبتها إلى هذه المنشأة، دون أن يتقرر للمركز الرئيس حصة من هذه الأرباح الزائدة.

٥ - استغلال خوادم متعددة

يمكن أن تستغل الشركة عدة خوادم موجودة فى دول مختلفة، تقوم جميعاً بالوظائف نفسها، ومن ثم تعد كل دولة صاحبة الحق فى فرض الضريبة على الدخل الناتج من موقع المنشأة الذى يستغل الخادم الموجود فيها.

ويصعب فى هذه الحالة وضع معيار دقيق لتحديد نسبة الدخل أو الأرباح التى تعود إلى كل منشأة دائمة، ومع ذلك فإن تحليل الوظائف التى قامت بها المنشأة، أو حصر العمليات التى تعلقت بالبيع إلى مستهلكين يقيمون فى الدولة، يمكن أن يساعد فى الوصول إلى طريقة تقديرية لتحديد حصة كل دولة من دخل الشركة أو أرباحها ككل.

المبحث الرابع الضريبة البديلة على الدخل

فكرة الضريبة

ظهرت فكرة العدول عن تطبيق ضريبة الدخل الحالية، وفرض ضريبة مستحدثة تفرضها طبيعة التجارة الإلكترونية، تعرف بضريبة الوحدات الرقمية (أو ضريبة البايت Byte Tax) وذلك لأول مرة في نوفمبر عام ١٩٩٤، ضمن التقرير الذى قدمه الباحثان كورديل وإيد (Arthur Cordel & Thomas Ide) أمام نادى روما^(١٠٧)، وذلك فى محاولة لوقف الخسارة الناتجة عن تآكل وعاء الضريبة بسبب التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية التى يتعذر متابعتها ضريبياً.

ويمكن التنبؤ بهذه الخسارة على ضوء ما تحملته الولايات المتحدة الأمريكية من خسارة ضريبة قدرت^(١٠٨) فى عام ١٩٩٥ بنحو ثلاثة بلايين دولار بسبب الاتجار في نظام الأوامر البريدية، مما منع الولايات من تحصيل ضريبة المبيعات من الشركات الأجنبية، وذلك على الرغم من أن البيع بنظام الأوامر على المبيعات يُعد جزءاً من التجارة الإلكترونية أو صورة مبسطة منها، مقارنة بالإمكانات الهائلة التى تتوافر للتجارة عبر الإنترنت.

وتؤدى صعوبة تطبيق القواعد الحالية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية وتحصيلها، كما يحدث بالفعل مع التجارة التقليدية، إلى تعرض التجار الذين يتبعون الطرق التقليدية لبيع السلع وتسليمها إلى منافسة غير متكافئة ناتجة من دفعهم الضريبة، في حين لا يدفع هذه الضريبة التجار الذين يتبعون الطرق الإلكترونية برغم أنهم يتاجرون فى السلع والخدمات نفسها.

Arthur Cordial & Thomas Ran Ide: The New Wealth of Nation, paper (١٠٧) prepared for Club of Rome, November - December 1994.

Federal Reserve Bank of Philadelphia: Is US Economic Performance really that (١٠٨) bad?, Working Paper, No. 21/95, October 1995.

وخشية أن يستمر نزيف الإيرادات الضريبية مع التطور المتنامي للتجارة الإلكترونية، إلى الحد الذى تصبح فيه الحكومات عاجزة عن فرض الضريبة على الصفقات الرقمية إلا فى حدود الرسوم التى تدفع على استعمال المكالمات الهاتفية المرتبطة بشبكة الإنترنت، فإنه يمكن أن تفرض ضريبة خاصة على أساس الوحدات الرقمية (Bits)، باعتبارها العنصر الذى يمكن تتبعه وقياسه، وتحديد الضريبة على أساسه، ويتوقع أن يؤدى إلى تحصيل إيرادات كبيرة تبعاً لزيادة استخدام هذه الوحدات مع الاتصال المستمر، والتعامل المطرد مع الإنترنت وغيره من شبكات الأعمال.

ويعتقد أصحاب هذا الاقتراح بأنه من الضروري أن تعلم الدول أن مفهوماً جديداً لثروة الأمم يأخذ فى التبلور حالياً، يختلف عن المفهوم الذى ساقه آدم سميث فى كتابه الشهير، إذ تتمثل هذه الثروة الجديدة^(١٠٩) فى ترليونات الوحدات الرقمية من المعلومات التى تتزايد على شبكات الأعمال نتيجة لكثير من الصفقات والمحادثات والرسائل والبرامج والمعلومات التى تتوالى عبر وسائل الاتصالات المتطورة، والتى تشكل صورة جديدة من صور الإنتاج والتوزيع و الاستهلاك فى عصر الإنترنت.

وتوفر الضريبة على الوحدات الرقمية وسيلة مبسطة لفرض الضريبة على العنصر الوحيد الذى يمكن ظهوره فى المعاملات الرقمية، ويكون هو المعبر عن أن معاملة قد تمت، وأن ضريبة يجب أن تحصل نتيجة لذلك.

وتشبه الضريبة على الوحدات الرقمية الضريبة التى يفرضها كثير من الدول على استخدام الطرق السريعة فى مرور الناقلات والشاحنات الكبيرة^(١١٠)، حيث إن الضريبة على استخدام الطرق السريعة يكون أساس فرضها تلك الأموال أو الأصول المادية، المتمثلة فى الكبارى والجسور والأراضى التى تمر

A. Cordell and T. Ide: the New Wealth of Nations.

(١٠٩)

Arthur J. Cordell: New Taxes for a New Economy, Government Information (١١٠) in Canada Review, vol. 2 No. 4, Spring 1996

عليها الشاحنات والسيارات، وهي كذلك بالنسبة لضريبة الوحدات الرقمية، التي تدفع ضريبة على الأموال أو الأصول غير المادية (الوحدات الرقمية Bits)، ويمكن أن تتحدد الضريبة على أساس الوحدة الرقمية المستخدمة per bit.

وأيدت اللجنة التي شكلتها البعثة الأوروبية عام ١٩٩٨ فرض هذه الضريبة، بحيث يمكن أن تفرض على وحدات المعلومات التي يتم التعرف إليها من خلال شبكة الحاسوب A Tax on the Bits of information zooming around Computers Net works.

ولقبول هذه الضريبة فإنه من الممكن أن تطبق بأسعار مختلفة حسب مدى الاتصال ونوع الخط المستخدم، وذلك بفرض ضريبة نسبية أو تصاعدية، على النحو التالي^(١١١):

- ١ - بالنسبة لخطوط الاتصالات الطويلة (أو الدولية): تفرض الضريبة على أساس نسبة من التدفقات الرقمية بين نقطتي الاتصال.
- ٢ - بالنسبة للخطوط المؤجرة Leased Lines تفرض الضريبة بسعر ثابت على أساس الوحدة الرقمية للطاقة المحملة للخط المؤجر.
- ٣ - بالنسبة للخطوط المحلية تكون الضريبة بسعر تصاعدي، يعتمد على متوسط إجمالي التدفقات الرقمية بالنسبة لكل نقطة تحويل محلية each local switch.

ويقترح بعض الفقهاء استخدام حصيلة هذه الضريبة في إنشاء صندوق تنمية عالمي Global Development Fund، على أن توزع حصيلتها بين الدول المختلفة^(١١٢).

(١١١) Arthuer J. Cordell :New Taxes for a New Economy, Government Information in Canada Rev. Vol. 2, No. 4., spring 1996.

(١١٢) لمزيد من التفاصيل حول إنشاء منظمة عالمية لتحصيل الضريبة، انظر: Vito Tanzi: Does the World needs a World Tax Organization? In: A. Razin & E.Sadka (eds.): Economic of Globalization, Cambridge university Press, 1999, pp173-186.

وقد أيد البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة الفكرة^(١١٣)، ودعا إلى فرض ضريبة بواقع سنت واحد، على واقعة النقل لكل مائة بريد إلكتروني.

كما اقترحت الأمم المتحدة^(١١٤) مشروع ضريبة على الوحدات الرقمية Bit Tax بواقع بنى واحد^(١١٥) penny على كل ١٠٠ رسالة بالبريد الإلكتروني، وتستخدم حصيلتها في دعم شبكة الإنترنت في العالم النامي، وخصوصاً الهواتف وخطوط الاتصالات، مما يسهم في تنمية التجارة الإلكترونية العالمية.

ويفضل أن يكون معدل الضريبة منخفضاً للغاية، ويقدره كوريل بواقع جزء من مائة ألف من السنت بالنسبة لكل وحدة أو بت (١/٠,٠٠٠٠٠٠ بت)، أو ١٪ ميجابيت.

ويمكن أن يستعان في هذا العد بآلة قياس (عدادات) كالتى تستعمل في قياس استهلاك الكهرباء، مما يمكن المستهلكين والحكومة من تعرّف مقدار الوحدات التى نقلت عبر الهاتف أو الأقمار الصناعية.

وبرغم ضآلة معدل الضريبة فإن المتوقع أن تكون حصيلتها كبيرة، بالنظر إلى غزارة المعلومات وحجمها، تلك التى تتدفق عبر وسائل الاتصالات. ويقدر وزير الاتصالات البلجيكي^(١١٦) حصيلة بلاده من هذه الضريبة بنحو عشرة ملايين دولار أو ما يعادل ٤٪ من الناتج المحلى الإجمالى.

Judith Miller: Globalization widens rich poor gap. UN Report says, New York Times, July 13, 1999. (١١٣)

Maria Semierio: UN Bit Tax proposal draws fire, available at: www. zdnet. Co. (١١٤) UK / news / 1999/ 28 / ns-8907. html

(١١٥) يمثل البنى penny ٢٠/١ من الجنيه الاسترليني

Di Rupo: The Belgian Minister of Telecommunication at Conference Telework-ing, Le Soir, June 6, 1996. (١١٦)

طبيعة الضريبة على الوحدات الرقمية

تعرف الضريبة على الوحدات الرقمية بأنها^(١١٧): "أى نوع من الضرائب التى تفرض على التجارة الإلكترونية، على أساس حجم المعلومات الرقمية، التى تنقل إلكترونياً، أو على أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات إلكترونياً. ولا تدخل فى ذلك الضرائب التى تفرض على خدمة تقديم المعلومات".

- Any tax on electronic commerce expressly imposed or measured by the volume of digital information transmitted electronically, or the volume of the digital information per unit of time transmitted electronically, but dose not include taxes imposed on the provision of telecommunications services

ويعتقد بعض الفقهاء^(١١٨) أن هذه الضريبة هى البديل عن الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax بالمعنى الواسع للقيمة المضافة على السلع والخدمات غير المادية التى تنقل إلكترونياً، ويكون وعاء الضريبة هو ذلك النقل، بحيث يمكن أن يختلف وعاءها تبعاً لكثافة نقل المعلومات أو الاتصالات appropriation of the intensity of the information transmission، إذ يمكن أن يدل عدد الوحدات الرقمية على كثافة النقل، أكثر مما يعبر عنه الزمن الذى استغرقه الاتصال الهاتفي أو المسافة التى توجه إليها هذا الاتصال. ومن ثم يجب أن تعد هذه الوحدات سواء نقلت وفق معدل ثابت من الزمن استغرقه الاتصال الهاتفي، أو عن طريق روابط أكثر اتساعاً broad bands عبر الإنترنت.

Annette Nellen, op. Cit

(١١٧)

- Luc Soete: Reaction to European Commission, DG XIII, Bit Tax Proposal (١١٨) Analysis, available at: [http://meritbbs.Unimass.nl/cybertax/ response. html](http://meritbbs.Unimass.nl/cybertax/response.html),
- Canada Customs and Revenue Agency: Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, Report prepared by: Ministries Advisory Commission e. commerce April 1998, ch. 4.

تقدير الضريبة على الوحدات الرقمية

تتأرجح هذه الضريبة بين المزايا والعيوب، ففي حين يبرز أنصارها عوائدها المالية، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، يخشى معارضوها أن يكتنف تطبيق هذه الضريبة صعوبة فى تحصيلها، وخصوصاً بالنسبة للأفراد، كما يمكن أن تضر بمستقبل مراكز الاتصالات الهاتفية وغيرها من الجهات التى تقوم على نقل المعلومات. ونبين ذلك فيما يلى:

أ - مزايا الضريبة

يعتقد المؤيدون للضريبة أنه لا تقتصر مزايا هذه الضريبة على الجانب المالى المتمثل فى توفير إيرادات ضريبية، بل يمكن أن يكون لها كذلك آثار إيجابية على البيئة والمجتمع، تتمثل فى:

١ - تشجيع النقل الإلكتروني للسلع والخدمات، بالاستفادة من الضريبة المنخفضة على هذا النقل، مقارنة بالضرائب والرسوم التى تفرض على النقل بالوسائل التقليدية أو المادية، مما يعود بالنفع على البيئة، نتيجة تقليل الازدحام الناتج من النقل المادى لهذه السلع والخدمات، ومن ثم تقليل معدلات التلوث البيئى.

وقد رد بعض الكتّاب على هذه الحجة بالقول: إن الأثر الملازم لهذه الضريبة هو تقليل استخدام الإنترنت، مما يعوق انطلاقته.

ولكن أنصار فرض الضريبة يعدون هذا التقليل ميزة، أو مقصوداً لذاته بهدف تقليل الازدحام الناتج من التكاليف على استخدام الإنترنت فى الوقت الحاضر لانخفاض كلفته، مما يوجه فرض الضريبة على استخدام الإنترنت فى الأنشطة المفيدة اقتصادياً واجتماعياً، ويمكن المستفيدين من النفاذ السريع إلى المعلومات المطلوبة، بدلاً من الصعوبة التى تُحدثها حالياً عملية الازدحام الناتج من الاتصال غير الرشيد، الذى يؤدى إلى ما يسميه بعض الكتّاب بتلوث المعلومات Information Pollution.

وهكذا، يمكن النظر إلى ضريبة الوحدات الرقمية على أنها مقابل الكلفة الحدية للتزاحم الناتج عن النفاذ غير الرشيد على الاتصالات الإلكترونية، مما

يجعل المستخدمين أكثر حرصاً على استخدام الإنترنت فى الأنشطة التى تحقق لهم منفعة أكبر من الكلفة الاجتماعية الحدية^(١١٩).

٢ - يمكن أن تفيد هذه الضريبة فى حفز المنشآت والجهات المختلفة على مراقبة موظفيها الذين يستخدمون الإنترنت فى أوقات العمل فى مجالات غير مفيدة لأعمالهم، كإرسال بريد إلكترونى خاص بهم، أو الاطلاع على مواقع لا تفيد العمل. ويتولد حافز الرقابة حين تجد المنشأة، أو الجهة، نفسها ملزمة بأداء مبالغ تتحدد على حسب استعمالها لوسائل الاتصالات المتاحة لديها.

ولا يشكل ذلك أمراً عجبياً، إذ يحمل كثير من المنشآت والجهات، حالياً، العاملين لديها كلفة الاتصالات الهاتفية الدولية، أو المباشرة، التى يقومون بها لأغراضهم الشخصية، أو لغير صالح العمل.

٣ - يمكن استخدام الحصيلة المتوقعة من هذه الضريبة فى أغراض اجتماعية عامة، كدعم نظام الضمان الاجتماعى، وتعويض العمال الذين يفقدون فرص العمل نتيجة التجارة الإلكترونية، أو لأغراض خاصة، كتعويض الخسارة التى يمكن أن يتعرض لها أصحاب حقوق الملكية الفكرية نتيجة عرض أعمالهم على الكافة عبر الإنترنت^(١٢٠).

ب - عيوب الضريبة

لا تسلم هذه الضريبة من النقد^(١٢١)، حيث يعارض بعض الدول هذه الضريبة، ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، وأستراليا، وكندا^(١٢٢)، بدعوى عدم

D. Stahi: A critical survey of Internet pricing proposals, A paper presented at ^(١١٩) The OECD conference on: The Economics of Information Society, 30 November 1995.

High Level Group of Experts: Building the European society for us all, D GV, ^(١٢٠) Brussels, January, 1996, p.43.

^(١٢١) لمزيد من التفاصيل، يراجع:

- The Federation of Electronic Industry (FEI): FEI position on the Bit Tax proposal, Ref. ICT / 96/ 1564, UK, 27/11/1996.

- Gary Clyde Hufbauer: Tax policy in A Global Economy: Issues facing Europe and the United States, American Institute of Contemporary German Studies, Feb, 2000.

David Kennedy: Taxing E. Commerce, available at :http:// www.Kpmg.ie / tax/ ITR. ^(١٢٢)

جواز فرض ضرائب تمييزية، أو جديدة على الإنترنت، وأنه لا يزال في الإمكان تطويع القواعد الضريبية الحالية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية.

كما رفضت منظمة التجارة العالمية WTO فكرة هذه الضريبة^(١٢٣) التي تطبق عامة دون تمييز.

ومن أهم ما يوجه إلى هذه الضريبة من نقد ما يلي:

١ - إنها ضريبة عمياء^(١٢٤)، بمعنى أنها تفرض على جميع الاتصالات دون تمييز بين نوع الاتصال أو الغرض منه، تجارياً أو غير تجارى.

وكما لا تدل الضريبة على فاتورة الهاتف على أي قيمة مضافة للمكالمات التي تمت، وإنما تدل فقط على الوقت المستغرق، والمدى أو المكان الذي جمعت فيه المكالمات بين المرسل والمستقبل، فإن الضريبة على الوحدات الرقمية لا تدل على طبيعة الصفقات التي أبرمت، والدخل أو الربح الناتج عنها، وغير ذلك من العناصر الأساسية لفرض ضريبة عادلة على التجارة الإلكترونية.

أو بعبارة أخرى: فإن الضريبة على الوحدات الرقمية يمكن أن تفرض على حجم كبير من المعاملات بسعر أكبر مما تفرض على معلومات أقل حجماً، ورغم أن المعلومات ذات الحجم الكبير منخفضة في القيمة والأهمية من المعلومات ذات الحجم الأقل^(١٢٥).

٢ - صعوبة تقدير هذه الضريبة، وإعاقتها لنمو التجارة وتطورها عبر الإنترنت. فما لم تفرض الضريبة المقترحة على نطاق عالمي فإنه من الممكن أن تتحول

Marc Bacchetta et al: Electronic Commerce and the role of the WTO, WTO (١٢٣) publications, Geneva, 1998 p. 41.

(١٢٤) لمزيد من التفاصيل حول الآراء المختلفة بشأن الضريبة على الوحدات الرقمية يراجع:

James S. Gilmore: No Net Tax, A proposal submitted to the Politics & Options , paper at The Advisory Commission on Electronic Commerce, Virginia, Nov. 8, 1999, available at: [http:// www. no net tax. net / gilmore proposal. htm](http://www.no.net.tax.net/gilmoreproposal.htm).

Canada Customs and Revenue Agency, op. Cit., ch.4.

(١٢٥)

المنشآت التي تعمل في التجارة الإلكترونية إلى الدول التي لا تفرض هذه الضريبة للتهرب، أو التجنب، من أداء الضريبة في الدول التي توجد فيها^(١٢٦).

كما تثار مشكلة كيفية توزيع العوائد المتوقعة منها على الدول المختلفة، واحتمال انخفاض ما يؤول إلى الدول النامية نتيجة تطبيقها.

٣ - لا يصح تبرير هذه الضريبة على أساس استخدامها في تعويض البطالة المتوقعة من التطور التكنولوجي في الاتصالات، حيث يرى بعض الفقهاء أن هذه البطالة ذات طبيعة مؤقتة، بل يجب ألا نغفل الأثر الإيجابي لهذا التطور، والمتمثل في الوظائف وفرص العمل الجديدة الذي يوفرها، فضلاً عن الزيادة في الإنتاج المصاحبة للتجارة الإلكترونية، والتي تعود على سوق العمل بالنفع، في صورة زيادة في الطلب وامتصاص قدر من هذه البطالة.

٤ - لا يمكن التسليم بأن التجارة الإلكترونية ذات أثر سلبي في الحصيلة الضريبية، دون تحليل لطبيعة الانخفاض المتوقع ونوعه، إذ يمكن أن تزداد حصيلة ضرائب الدخل والمرتبات بزيادة أرباح الشركات العاملة في هذا المجال، بما فيها شركات البيع وتوفير خدمة الإنترنت والبنية الأساسية، وزيادة المرتبات التي يحصل عليها المبرمجون والفنيون المتعاملون مع هذه الاتصالات.

٥ - يمكن أن يؤدي فرض ضريبة الوحدات الرقمية إلى ازدواج - أو حتى تعدد - ضريبي يقع على عاتق المتعاملين مع الإنترنت، وذلك حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة حالياً على خدمات الاتصالات الهاتفية، وعلى عمليات إجراء البيانات، وتوليد الطاقة، وبرامج الحاسوب المشتراة، وأجهزة الحاسوب المستخدمة في عمليات الاتصال، ثم يضاف إليها ضريبة الوحدات الرقمية.

٦ - تؤدي هذه الضريبة إلى تمييز لغير صالح نقل البيانات عبر الإنترنت، إذا كان نقل البيانات عبر الوسائل الأخرى كالهاتف أو الفاكس أو البريد السريع

لا يخضع للضريبة، في حين تفرض ضريبة الوحدات الرقمية على نقل البيانات عبر الإنترنت.

٧ - لا يتلاءم فرض هذه الضريبة مع كون التجارة الإلكترونية مازالت ناشئة، وفي مرحلة النمو، الذى يحتاج تشجيعاً أو حافزاً ضريبياً، يتمثل فى إعفائها من الضريبة، إذ يمكن أن يؤدى فرض الضريبة المقترحة إلى إعاقة هذا النمو، وتقليل استخدام التجارة الإلكترونية^(١٢٧).

٨ - تتعارض فكرة استخدام ضريبة الوحدات الرقمية كوسيلة رقابية على الموظفين المستخدمين للإنترنت، مع متطلبات الحفاظ على الحرية الشخصية والخصوصية التى يحرص عليها المجتمع الديموقراطى.

٨ - ليس العيب فى تدفق المعلومات الذى يتوافر عبر الإنترنت بغزارة، للقول بأن هناك تلوّثاً فى المعلومات يمكن الحد منه بتطبيق الضريبة على الوحدات الرقمية، وإنما العيب فى درجة التأهيل العلمى والثقافى الذى يجب أن يتوافر لدى مستخدمى الإنترنت، مما يتطلب تهيئة بيئة ثقافية ملائمة، أكثر من توفير أداة ضريبية كوسيلة عقابية لاستخدام الإنترنت.

٩ - عدم عدالة هذه الضريبة، لأنها لا تميز بين المعلومات المنقولة عبر وسائل الاتصالات، ومن ثم يمكن الدفع بعدم دستورتيتها.

١٠ - لا تحول هذه الضريبة فى المستقبل دون استخدام تقانات أكثر تطوراً تجعل مستخدم الإنترنت قادراً على تجنب هذه الضريبة أو حتى التهرب منها بوسائل تقنية كالتشفير، مما يعنى تطبيقها فى الواقع على الفئة التى لا تملك القدرة على استخدام التقنية التى تعين على التهرب من الضريبة أو تجنبها.

١١ - لا تحتاج الدول النامية إلى الدعم المالى وحده للتنفيذ إلى الإنترنت أو لتنمية تجارتها الإلكترونية، بقدر ما تحتاج إلى تغيرات جوهرية فى سياستها التعليمية، ونظمها الحكومية، وتبنيها لسياسات أكثر حرية وأقل تدخلاً فى شؤون الأفراد^(١٢٨).

Chris Swindells & Kay Henderson, op. Cit.

(١٢٧)

Maria Seminerio, op. cit.

(١٢٨)

وفى تقديرنا: مع كل هذا النقد تظل ضريبة الوحدات الرقمية إحدى الوسائل التى يتعين التدقيق فى دراستها قبل التعجيل برفضها، عند بحث معضلة فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، ويمكن أن تمثل الحد الأدنى من الإيرادات الضريبية التى يتوقع أن تحصلها الدولة على هذه التجارة فى ظل الصعوبات الفنية التى تحول حالياً دون تطبيق القواعد التقليدية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية.

الخلاصة

مما تقدم يتضح أن فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية يكتنفه كثير من الصعوبات، التي ترجع أساساً إلى الطبيعة الخاصة لهذه التجارة، ونوعية الآليات التي تتم بها، وطريقة ممارستها، وغرابتها عن التجارة التقليدية التي تتعامل معها القواعد الضريبية منذ زمن.

وإذا كان فريق من الباحثين يعتقد بأن كثيراً من القواعد الضريبية المعمول بها في ظل التجارة الإلكترونية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وحصّة كل دولة منها، يمكن تطبيقها على التجارة الإلكترونية، وخصوصاً فكرة المنشأة الدائمة كأساس لتحديد السيادة الضريبية، إلا أن الملاحظ أن هذا الرأي لا يخلو من صعوبات عند الأخذ به، حيث يتعذر تحديد المعيار الصحيح للحكم على أن الجهة التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية تتخذ من دولة ما منشأة دائمة لها تبرر حق الدولة في فرض هذه الضريبة.

لذلك اتجه بعضهم الآخر إلى العدول عن تطبيق ضريبة الدخل الحالية على التجارة الإلكترونية، وتطبيق ضريبة جديدة تعرف بالضريبة على الوحدات الرقمية Bit Tax، يسهل فرضها، وتحديد وعائها، وتوزيعها على الدول المختلفة. ولكن العيوب التي تصم هذه الضريبة وأثارها السلبية على التجارة الإلكترونية ذاتها تبرر التردد في قبولها.

بيد أن هذه الصعوبات لا تجعلنا نتقاعس عن التفكير في طريقة التعامل الضريبي مع هذه التجارة، وخصوصاً أن الدول النامية مهددة بفقدان جزء من حصيلتها الضريبية نتيجة تحول بعض الأنشطة والمنشآت إلى التجارة الإلكترونية، ويرجع ذلك إلى أخذ هذه الدول بمبدأ إقليمية الضريبة، وشرط الوجود المادي للمنشأة الأجنبية في الدولة لخضوعها للضريبة، وهو الأمر الذي سيختفى تدريجياً مع تزايد مجالات التجارة الإلكترونية.

ومن ثم فإننا نقترح بداية أن تقوم هذه الدول بمراجعة قواعدها الضريبية استعداداً للتعامل مع هذه التجارة، والعمل على تبني بعض الحلول التي أوضحتها هذه الدراسة للمشكلات الناتجة عنها.

أهم المراجع

أولاً: باللغة العربية

- د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.
- د. زكريا محمد بيومي: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٨.
- د. مختار عبد الحكيم طلبه محمد: تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٧.

ثانياً: باللغة الأجنبية:

- A.A. sakaar: Permanent Establishment - Erosion of Tax Treaty principle, Oslo L Deventer, 1991.
- Adaity Mattoo and ludger Schuknecht; Trade policies for Electronic Commerce, world Bank, Policy Research Working paper, No. 2380, Washington DC., June 2000.
- Albertina M. frenandez: Business, tax Authorities work toward consensus on Electronic Commerce, Tax Notes International, Vol. 24, No. 1997.
- Allyn Yamanouchi: International tax issues affecting Electronic Commerce and Banking, Tax Notes International, Vol. 19, May 1997.
- Ann Faribo: Taxation of Electronic Commerce: Residence, Tax Journal, May 1998.
- Ann faribo: The problems of identifying residence, Tax planning E.commerce Review, vol. 1, No. 3, 1999.
- Arthur cordell & Thomas Ran Ide: The new wealth of nation, paper prepared for Club of Rome, Nov.-December 1994.

-
-
- Arthur Codell: New Tax for a New Economy, Government Information in Canada Review, Vol. 2, No. 4, Spring 1996.
 - Australian Tax Office: tax and the Internet, Second Report, 1999.
 - Canada Customs and Revenue Agency: Electronic Commerce and Canada's Tax Administration, edited by: Ministry Advisory Commission e. commerce, April, 1998.
 - Clinton Hampel; E. Commerce: Thinking Tax, available at: www.S-hrm.com.
 - E. Abrams and Richard L. Doernge: How Electronic Commerce work? Tax Notes International, 12 May 1997.
 - David Hardesty: Treasury comments on International Taxation of Digital products, available at: www.mshb.com/ec/11o998.htm.
 - David Hardesty: Allocating profits to the Web, part 2, available at: www.ecommerce tax . com. 042901/htm.
 - France M. Horner & Jeffery Owens: Tax and the Web: New Technology, Old problems, bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 11/12, 1996.
 - I.J. J. Burger: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, IBFD publications, Amsterdam, 1991.
 - International Chamber of Commerce (ICC): Tax issues and ramifications of Electronic Commerce, papered by ICC Commission on Taxation jointly with The Business and Industry Advisory Committee (BAIC) to the OECD, 15 Sep. 1999.
 - James S. Glimre: No Net Tax, a proposal submitted to The policies & options, paper at Advisory Commission on Electronic Commerce, Virginia, Nov. 1999.
 - Joel Nitikman: The meaning of Permanent Establishment in the 1981 US Income Tax Treaty, Part 1, International Tax Journal, Vol. 15.
 - Kees Van Raad (ed.): Model Income Tax Treaties, Kluwer publisher, Dvnter, 1983.
 - Klaus Vogel: Klaus Vogel on Double Taxation, Art. 5, Para.35, Boston, 1991.
 - Maria semierio: UN Bit Tax proposal draws fire, available at: www.zdnet.co.Uk/ News.1999.

-
-
- OECD: Dismantling the barriers to Global Electronic Commerce, Discussion paper, Paris, 1997.
 - OECD, Fiscal Affairs Committee: the application of permanent establishment definition in the context of the Electronic Commerce, Paris, 3 March 2000.
 - Inland Revenue And HM Custom and Exice Dep.: Electronic Commerce: UK policy on Taxation, Joint paper, 6 October, 1998.
 - OECD, The Technical Advisory Group: Treaty characterization issues from Electronic Commerce, Paris, 1999.
 - OECD: clarification on the application of the Permanent Establishment definition in E- Commerce, Changes to the Commentary on Article 5, Paris, 2000, available at: www.oecd.org.
 - OECD: Technical Advisory Group: Attribution of profits to a Permanent Establishment involved to E. Commerce Transactions, Paris, Feb. 2001.
 - OECD, The Technical Advisory Group: Treaty characterization of Electronic Commerce payment; Tax Treaty characterization Issues arising from E. Commerce, Report to Working paper, No. 1, of OECD Committee of Fiscal Affairs, Paris, Feb. 2001.
 - Pierre - Yves bourturault; International tax Issues in Cyper space: Taxation of cross border Electronic Commerce, Inter Tax, Vol. 25, No. 4, 1997.
 - Praugue, Gray & Herssery, Rachel: Letter to OECD re electronic Commerce, Inter Tax, Vol. 27, No.2, 1999.
 - Richard L. Doemberge: Electronic Commerce and International tax sharing, Tax Notes International, May 1997.
 - Robert Gordon: The Tax on Internet, paper presented to the Seminar on: International E. Commerce in practice, sponsored by Asia Pacific Diligence SDN, BHD, Kualalampur, sep. 2000.
 - US Department of Treasury: An introduction to the Electronic Money Issues, Washington DC., 1996.
 - Vito Tanzi :Globalization and the work of fiscal termites, Finance and Development Review, vol. 38, No. 1, March 2001.
 - Volker Kabish: Tax aspects of International E. Commerce, Legal issues platform, ESPRIT projects, No. 27028, 2000.

