

المعالجة الضريبية للمنشأة الدائمة في ظل التحولات الرقمية

*Tax treatment of permanent establishment in the field of digital transformations*

عبد الله لعباسي

**Abdellah LABBACI**

طالب دكتوراه، القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسيبة بن بوعلبي الشلف

عضو باحث بمخبر القانون الخاص المقارن

*PhD Student, Administrative Law, faculty of Law and Political Science, Hassiba Benbouali University of Chlef*

*A member research, Comparative Private Law Laboratory*

*Email: [ab.labbaci@univ-chlef.dz](mailto:ab.labbaci@univ-chlef.dz)*

حمزة عبابسة

**Hamza ABABSA**

أستاذ محاضر أ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسيبة بن بوعلبي الشلف

عضو باحث بمخبر القانون الخاص المقارن

*Lecturer Professor A*

*faculty of Law and Political Science, Hassiba Benbouali University of Chlef*

*A member research, Comparative Private Law Laboratory*

*Email: [h.ababsa@univ-chlef.dz](mailto:h.ababsa@univ-chlef.dz)*

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/06/24

تاريخ إرسال المقال: 2024/05/23

ملخص:

تشير السمات الرئيسية للاقتصاد الرقمي إلى انه اقتصاد قائم على الانترنت والمنصات الرقمية العالمية، فأصبحت السوق الدولية تحركها شبكات وزخم معلوماتي كثيف، وتنشأ القيمة في جميع أنحاء العالم من خلال تفاعلات آنية معقدة، ومن هنا يطرح الاقتصاد الرقمي العديد من التحديات، لاسيما صعوبة إثبات المعاملة الرقمية وسهولة التلاعب بالبيانات، والوجود اللامادي لأطراف والمستندات الورقية، وخلق نزاعات بين الدول فيما يتعلق بتحديد الدولة التي لها السيادة في أن تفرض الضريبة على هذه التعاملات وتحصيلها.

لذا سارعت الدول والمنظمات لمجابهة هذه التحديات، بالإعلان عن برنامجها الإصلاحية كمحاولة منها لمسايرة هذا الاجتياح الرقمي عن طريق طرح آليات جديدة تتوافق مع الواقع الرقمي.

وعليه تم التوصل إلى قصور النظم الضريبية الحالية فيما يخص التعامل مع الاقتصاد الرقمي، بحيث لم يتم حتى الآن تحديد المبدأ الذي تفرض على أساسه هذه الضرائب، كما أن التجارة الالكترونية متحركة من حيث خوادمها التقنية، يسهل ترحيلها إلى ملاجئ ضريبية بسهولة، لهذا يتعذر تطبيق فكرة المنشأة الدائمة الرقمية كأساس ضريبي، مبرزين في الأخير على الدور الذي يلعبه التعاون والتنسيق الضريبي الدولي لإيجاد حلول حقيقية وعادلة.

#### الكلمات المفتاحية:

الاقتصاد الرقمي، السيادة الضريبية الرقمية، حلقة كاملة من العمليات التجارية، الوجود اللامادي، المنشأة الدائمة الافتراضية.

#### **Abstract:**

*the digital economy indicate that it is an economy based on the Internet and global digital platforms, so the international market has become driven by networks and informational momentum, and value is created all over the world through complex instantaneous interactions, the digital economy poses many challenges, especially the difficulty of proving a digital transaction And the ease of data manipulation, the immaterial existence of parties and paper documents, and the creation of disputes between countries regarding determining which country has the sovereignty to impose and collect tax on these transactions, so countries and organizations rushed to confront these challenges, announcing their reform program as an attempt to keep pace with this digital challenges through Introducing new mechanisms compatible with the digital reality.*

*Accordingly, it has become clear that the current tax systems are deficient in dealing with the digital economy, as the principle on which these taxes are imposed has not yet been determined, and e-commerce is mobile in terms of its technical servers, which are easy to transfer. To tax shelters, it is therefore impossible to implement the idea of a permanent digital institution as a tax basis, highlighting the role played by international tax cooperation and coordination to find real and fair solutions.*

#### **Keywords:**

*Digital economy, Digital Tax Sovereignty, whole cycle of business operations, immaterial existence, Digital permanent establishment.*

## مقدمة:

أفرزت العولمة منعرجا مهما في الحياة الاقتصادية، حيث استندت في جوهرها على ظاهرة تكنولوجية جديدة سميت بالتحول الرقمي، والذي يعبر عنه باندماج التكنولوجيا الرقمية ضمن البنية التحتية للمؤسسات، مما اثر على النشاط الاقتصادي خاصة، فبرز عنه ما يسمى بالاقتصاد الرقمي.

فيعتبر الاقتصاد الرقمي نتيجة الآثار التحويلية للإغراض الجديدة للتكنولوجيا في مجال المعلومات والاتصالات، وامتدت هذه الآثار من قطاع المعلومات والاتصالات إلى باقي القطاعات الاقتصادية والاجتماعية، فقد ساهم الاقتصاد الرقمي في تحويل المجتمع إلى مجتمع معلوماتي، كما حول هذا الاقتصاد، المعرفة إلى مورد أساسي من الموارد الاقتصادية، وبذلك أصبح الاستثمار في مجال المعلومات والتقنية احد عوامل الإنتاج، كما أن المعرفة وتقنية المعلومات بدأت تحل محل رأس المال والطاقة كمورد قادرة على زيادة الثروة، وبذلك أصبح قطاع المعلومات قاطرة التنمية والتطور الاقتصادي في مختلف دول العالم .

فالاقتصاد الرقمي، يمتاز بالطبيعة الدولية الغالبة، فالمعاملات التجارية التي تتم من خلال الشبكة الإلكترونية قد تتخطى الحدود الجغرافية للدول، فهي نشاط ليس حبيس مكان معين أو دولة معينة، فهي تنساب عبر الحدود الدولية، وهذا راجع إلى الطبيعة العالمية لشبكة الانترنت، كونها شبكة عابرة للحدود، كما يتميز الاقتصاد الافتراضي بالطبيعة اللامادية من حيث أطراف المعاملة والأصول غير ملموسة.

وإذا كان الاقتصاد الرقمي يقوم على أسواق ومنشآت افتراضية تلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الالكترونية، فانه من الصعوبة بمكان في الاقتصاد الافتراضي تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد المادي، ومن هنا تكمن أهمية البحث في دراسة أثر الاقتصاد الرقمي على الإيرادات الضريبية في الدول، فهو يعتبر رافد مالي مهم لأي دولة، وتأثيره على مبدأ السيادة الضريبية، انطلاقاً من أن هذه الدول ستواجه في الوقت الحالي وفي المنظور القريب تحدي الاقتصاد الرقمي، فعلى الرغم من التطورات الحاصلة في المجال التقني والجهود المبذولة من قبل العديد من الدول والمنظمات الدولية، فيما يتعلق بالاقتصاد الرقمي، إلا أن المبادرات المتخذة من بعض الدول لا تزال محدودة وقاصرة عن تغطية جميع جوانبه القانونية بصورة عامة، والمعاملة الضريبية بصورة خاصة.

واعتبارا لما تقدم إذا كان الاقتصاد الرقمي يتجاهل حدود الدولة، و يستند القانون الضريبي الدولي على المعيار المادي لتحديد المنشأة الدائمة، وهو معيار لا يتناسب مع الواقع الافتراضي للاقتصاد الرقمي، فهذا يطرح مشاكل عدة تثيرها الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الالكترونية، وهي مشكلة تحديد السيادة الضريبية للدولة في ظل التعاملات الرقمية، أي تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الالكترونية، هل هي الدولة التي يقيم فيها المكلف الذي يحصل على هذا الدخل؟ أو الدولة التي تعد مصدر للدخل؟ ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية إشكاليات فرعية: هل يمكن الاعتماد على القواعد المطبقة حاليا في الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي في مجال الاقتصاد الرقمي؟ ما هي الوسائل التي يمكن الأخذ بها لتحديد المكلف أو الدخل الخاضع للضريبة؟

في إطار محاولة الإجابة على هذه الإشكاليات تبنت هذه الدراسة مجموعة من المناهج حسب الحاجة منها، الاستقرائي بالاطلاع على مختلف الدراسات والمؤلفات المتعلقة بالتجارة الالكترونية باعتبارها أهم صور الاقتصاد الرقمي وعلاقتها بالأنظمة الضريبية، ثم المنهج التحليلي القائم على دراسة وتحليل القوانين الداخلية والقرارات التوجيهية والنموذجية والاتفاقيات الضريبية المتعلقة بموضوع الاقتصاد الرقمي وسبل إخضاعه للضريبة.

فإذا كان مبدأ السيادة الضريبية في القانون الضريبي الدولي، يقوم على أساس الإقليمية، أي احترام المجال السيادي للدولة، (Hervé, 2011, p. 30) وهذا يتعارض مع طبيعة التجارة الالكترونية، التي تتجاهل حدود الدولة، كما يستند القانون الضريبي الدولي على المعيار المادي لتحديد المنشأة الدائمة، وهو معيار يمكن أن يتناسب مع الواقع الافتراضي للاقتصاد الرقمي، (Jean-Pierre, 1998, p. 165) وقد لا يتناسب وهذا ما سنحاول مناقشته في المبحث الأول وإذا افترضنا أن معيار المنشأة الدائمة المادية غير مناسب لتحديد السادة الضريبية الرقمية فما هي البدائل والحلول المقترحة؟ وهذا ما نتطرق إليه في المبحث الثاني.

### المبحث الأول: المنشأة الدائمة المادية

يقصد بالسيادة الضريبية، حق كل دولة ذات سيادة في فرض الضريبة على الأشخاص والأموال الواقعة في حيزها الإقليمي، ولها أن تمد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها والموجودين خارج حدودها الإقليمية. (صديق، 2002، صفحة 274)

كما يقصد بالسيادة الضريبية (TIXIER & Guy, 1985, p. 05) للدولة، سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار تشريعي أو قانوني، على أن يكون هذا النظام مستقلا عن جميع الأنظمة التي يمكن أن تنافسه. (Mustapha, 1987, p. 07)

ومن خلال استقراء التشريعات الداخلية لدول، نجدها تستقر على مبدأين أساسيين لتحديد سيادتها الضريبية:

- مبدأ الإقامة: يعتبر هذا المعيار من المعايير الأساسية التي تعتمد عليها التشريعات الضريبية المحلية في تحديد السيادة الضريبية للدول، وفقا لمبدأ الإقامة (عالمية الإيراد)، فان الدولة تعتمد على جنسية الخاضع للضريبة، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس لفرض الضريبة، على جميع المداخيل التي يحققها من مصادر داخل الدولة أو من خارجه، أما غير المقيمين فأهم لا يخضعون للضريبة إلا بالنسبة للمداخيل التي تحققت من مصادر داخل الدولة فقط. (Azam, 2007, p. 06)

- مبدأ الإقليمية: أما مضمون مبدأ الإقليمية (مصدر الدخل)، فان الدولة تعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، حيث تفرض الضريبة على الأشخاص مواطنين أو أجانب، على الدخل الذي يحققونه، ويكون مصدره داخل الدولة، ولا تفرض الضريبة على الدخل الذي ينشأ من مصادر خارج الدولة، حتى ولو كانت هذه المداخيل حققها أشخاص من جنسية هذه الدولة أو يقيمون فيها. (العبادي، 2015، صفحة 82)

إن هذا المفهوم للسيادة الضريبية، قابله انتشار واسع في نشاطات الشركات والأفراد على المستوى الدولي، وأدى ذلك إلى نزاعات بين الدول، لتحديد من له الحق في فرض الضرائب على الأرباح التي كانت الدولة مصدرها؟ أو لأن هذه الشركات (الشركات المتعددة الجنسيات، الشركات الرقمية) مقيمة على إقليمها؟ ورغبة من كل دولة في بسط سيادتها الضريبية على الدخل الذي تحققه تلك المنشآت، وللمحد من ظاهرة الازدواج الضريبي في آن واحد، قد تم خلق معيار (ضابط) وهو المنشأة الدائمة لخصر سلطة الدولة الضريبية في فرض الضريبة على الدخل الناتج عن نشاط تلك المنشآت.

وأمام بروز أهمية هذا المعيار، كان من الضروري الوقوف على حقيقته (المطلب الأول)، كما نتطرق إلى مدى ملائمة هذا المعيار في المعاملات التجارية الرقمية (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تحديد مفهوم المنشأة الدائمة

تعددت المفاهيم في تعريف المنشأة الدائمة بين تعريف قانوني (الفرع الأول) وتعريف فقهي (الفرع الثاني) وتعريف قضائي (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: تعريف المنشأة الدائمة وفقاً لاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تضمنت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتفاقيات الثنائية نموذجاً للمنشأة الدائمة، المنشأة الدائمة كمكان ثابت للعمل، والمنشأة الدائمة بالوكالة.

### أولاً: المنشأة الدائمة كمكان ثابت للعمل

تعرف وفقاً للمادة الخامسة 05 الفقرة الأولى 01 من الاتفاقية كالتالي "مكان ثابت للعمل بممارسة عمل المشروع كلياً أو جزئياً من خلاله". (Frédéric, 2000, p. 29.30)

ونرى من خلال هذا التعريف العام أن للمنشأة الدائمة عناصر أساسية (Roger, 2012, p. 82) : وجود مكان للعمل، الطبيعة الثابتة لمكان العمل، ممارسة المشروع لعمله من خلال هذا المكان الثابت.

### 1- وجود مكان للعمل

هو المكان الذي يمارس المشروع نشاطه، كإدارة المشروع، أو مكان التصنيع مثلاً، أو ذلك المكان الذي يقوم فيه الموظفون بأعمالهم اليومية، (OCDE, 2010, p. 101) ويتكون مكان العمل حصرياً من عناصر مادية، فلا يمكن مثلاً اعتبار حساب مصرفي في دولة من الدول منشأة دائمة.

ويمكن أن يتخذ هذا المكان صورة التسهيلات التي تمنح لمشروع أجنبي في مكان معين لمزاولة نشاط، كالتصاريح أو الآلات أو المعدات التابعة له فيه، ويكاد يمثل نشاط التأجير أو إقراض الأصول المعنوية الغير الملموسة، كحقوق التأليف إلى الغير وجوداً للمنشأة الثابتة للمشروع المؤجر أو المقرض، من خلال المكان الذي يستغل فيه المستأجر، أو المدين لهذه الحقوق. (صديق، 2002، صفحة 255)

كما جاء في الفقرة الثانية 02 من المادة الخامسة 05، تعداد لبعض المواقع التي تشكل منشأة دائمة، جاء هذا التعداد على سبيل المثال وليس الحصر وهي: مقر الإدارة، والفرع والمكتب والمصنع والورشة والمزرعة، و المنجم أو حقل

لاستخراج النفط أو الغاز أو مقلع أو أي مكان تستخرج منه الثروات الطبيعية أو مشروع تجميع. (Dassesse & Minne, 2001, p. 806)

واعترفت الاتفاقية أن موقع البناء أو مشروع التركيب، يشكل في حد ذاته منشأة دائمة، إذا استمر مدة معينة، وموقع البناء جاء على سبيل المثال إذ يشمل إنشاء الطرقات والقنوات ومد الخطوط، وتدخل في هذا النشاط أعمال التخطيط والإشراف لبناء الموقع، ولكن إذا كانت هذه الأعمال منفصلة عن عملية البناء أو قام بها ممول آخر، فإن شرط المدة لا ينطبق عليها.

وينظر في اعتبار هذه العمليات نشاط المنشأة الدائمة، إذا كانت تتم عبر مكتب أو فرع في الدولة اعتاد على القيام بهذه الأنشطة للغير، أما إذا كان المكتب يقوم بأعمال التخطيط والإشراف لهذا الموقع فقط فلا يمكن اعتباره منشأة دائمة، وفقا للتعريف الوارد في الفقرة 01، لان وجود هذا المكتب ذو طبيعة مؤقتة، ولم يتوفر له قدر من الدوام والاستقرار المطلوب للمنشأة الدائمة.

## 2- الطبيعة الثابتة لمكان العمل

لابد لقيام المنشأة الدائمة أن يكون لها قدر من الدوام والاستقرار، ويقصد من الثبات مدلولين: أولهما الثبات الجغرافي أو المادي لمكان العمل في موضعه لدرجة معينة، مع إمكانية نقله. (OCDE, 2010, p. 102)

ويعني المدلول الثاني، الثبات الزمني أي ضرورة استمرار مكان العمل في دولة ما لمدة زمنية طويلة، ولا يشترط أن تكون هذه المدة دائمة، ولكن يتوفر شرط الاستمرارية لمدة غير محدودة، فالقيام بعمل لمدة قصيرة في الدولة ضمن الاتفاقية، لا يجعل المنشأة الدائمة موجودة فيها، وفي هذا المنحى نصت الفقرة 03 المادة 05 على أن، موقع البناء أو التركيب لا يمثل منشأة دائمة، إلا إذا تجاوزت مدته 12 شهر.

كما ينبغي البحث في طبيعة المشروع، لا في المدة التي قضاها في الدولة، فوجود محل تجاري أو مصنع يعد ذا طبيعة دائمة، ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة وجيزة لتعسر أو ضائقة مالية، وفي المقابل يعد نشاط المعارض الوافدة من دول أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية غير الدائمة ولو استقرت وقتا طويلا نسبيا. (صديق، 2002، صفحة 276)

## 3- ممارسة المشروع لعمله من خلال هذا المكان الثابت

معناه توفر العلاقة بين نشاطات المشروع للدولة المتعاقدة وبين المكان، ويتميز النشاط بالصفة الجوهرية أي من النشاطات الأساسية، وليس من الضروري أن تكون هذه النشاطات ذات طبيعة إنتاجية. (OCDE, 2010, p. 100)

معناه عملية الإدارة والبيع أو القيام بتقديم خدمات تعتبر جميعها نشاطات جوهرية، وتكفي لتشكيل منشأة دائمة إذا تمت من خلال مكان العمل الثابت.

ويستثنى من الأحكام السابقة لهذه المادة كما جاء في الفقرة 04 المادة 05:

- الموقع المخصص لهدف التخزين، العرض وتسليم السلع المنتجة من طرف المؤسسة.
- بضائع تنتمي للمؤسسة مكدسة لهدف تحويلها من طرف مؤسسة أخرى.

- تثبيت مشروع يهدف لشراء بضائع أو يجمع معلومات لصالح المؤسسة.
- تثبيت مشروع يهدف إلى ممارسة أي نشاط آخر ذو طابع تحضيرية أو فرعي.
- تثبيت مشروع يهدف إلى الجمع بين النشاطات المذكورة في الفقرات السابقة بشرط أن يكون نشاط المشروع المثبت الناتج من هذا الجمع يحافظ على الطابع التحضيري أو الفرعي.

#### ثانيا: المنشأة الدائمة بالوكالة

قد يكون للمشروع منشأة دائمة في دولة متعاقدة، بالرغم من عدم وجود مكان ثابت للعمل له على إقليم تلك الدولة (Hervé L. , 2000, p. 20) وتكون هذه الوضعية في حال يكون للمشروع وكيل في تلك الدولة يعمل باسم المشروع ولحسابه (GUESSOUS, 2003, p. 62) ، وله سلطة إبرام العقود الملزمة، وعليه تخضع أرباح المشروع الناتجة عن عمل الوكيل للضريبة في دولة المصدر.

ولقد بينت الفقرة الخامسة 05 المادة 05 الشروط التي تتوفر في وكيل المشروع وهي:

- تبعية الوكيل للمشروع ولا يكون مستقلا عنه، والمعيار المتبع للتفرقة بين الوكيل التابع للمشروع والذي لا يمكن اعتباره كذلك، هو مدى تبعية الوكيل أو استقلاله قانونيا واقتصاديا عن المشروع، ولمعرفة ذلك لا بد من اخذ بعض العوامل بعين الاعتبار كما إذا كان للوكيل سلطة محددة في أفعاله وتصرفاته، وأنه خاضع فيما يقوم به لتعليمات رئيسه أم لديه قدرا من حرية التقدير.
- أن يعمل الوكيل باسم المشروع .
- أن يملك الوكيل السلطة اللازمة لإبرام عقود ملزمة للمشروع.
- أن يمارس الوكيل سلطته تلك بشكل اعتيادي ودوري، ويمثل هذا الشرط ركن الدوام الواجب توافره في نظرية المنشأة الدائمة.
- يجب أن تكون النشاطات التي يقوم بها الوكيل من نفس النشاطات والأعمال الجوهرية التي يمارسها المشروع، ولا تكون ذا طبيعة تحضيرية لعمل المشروع الأساسي.

لقد تم تعديل الفقرة الخامسة 05 بموجب التعديل الجديد لنموذج الاتفاقية سنة 2017 لان هذه الفقرة كانت تخدم الشركات المتعددة الجنسيات عن طريق استراتيجية تجنب المنشأة الدائمة. (OCDE, 2010, p. 17)

#### الفرع الثاني: التعريف الفقهي

تراوح مفهوم المنشأة الدائمة بين التعريف الواسع والضيق ويرجع ذلك إلى اختلاف وجهات النظر حولها:

#### أولا: التعريف الواسع للمنشأة الدائمة

المنشأة الدائمة هي التي تزاوّل أنشطة حيوية ومتكاملة مع النشاط الاقتصادي في الدولة التي يقع في نطاقها هذه المنشأة، سواء كان مساهمتها بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة تلك الدولة قد حقق دخلا لهذا المشروع الأجنبي. (ناشد، 1999، صفحة 99)

#### ثانيا: التعريف الضيق للمنشأة الدائمة

هي تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بشكل مباشر في تحقيق الربح، (ناشد، 1999، صفحة 100) فنقول أن الدولة لها الحق أن تفرض ضريبة مباشرة على مشروع دولة أجنبية، فهذا يستلزم أن تكون تلك المنشأة التابعة للمشروع الأجنبي ساهمت بشكل مباشر في تحقيق الربح المحقق للمشروع الأجنبي. (العبادي، 2015، صفحة 82)

### الفرع الثالث: التعريف القضائي

اختلف القضاء الأوروبي في مدى جواز اعتبار وجود الآلات الأوتوماتيكية في الدولة دليلا على وجود المنشأة الدائمة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ففي حين رأت محكمة الضرائب الفيدرالية 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 تملك هذا الخط عمالا في ألمانيا، إن مجرد وجود الخط في ألمانيا وقيامه بنشاط نقل البترول أوتوماتيكيا كاف للتدليل على وجود منشأة دائمة في ألمانيا للشركة الهولندية التي تملكه، لأنه لا يشترط في القانون الضريبي الألماني أن تتوفر لدى المنشأة العنصر البشري في الدولة التي توجد فيها. (Mathieu, 2000, p. 37)

وقد ورد في القضاء الفرنسي حكم يقضي بأن Google France لا تقدم سوى الدعم الإداري والتسويقي للمشروع الأجنبي Google Ireland مما يعني أن Google France لا تعتبر منشأة دائمة، ولا يحق للإدارة الضريبية في فرنسا فرض الضرائب عليها. (صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي) (أفكار تتغير ومبادئ تتبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور)، (2020، صفحة 138)

### المطلب الثاني: مدى ملائمة معيار المنشأة الدائمة في بيئة الاقتصاد الرقمي

إن المعاملات الرقمية، لم تعد تتطلب الوجود المادي للمشروع الراغب في إقامة تعاملات تجارية مع الدول الأخرى، لذا بادرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المستوى الدولي، لمناقشة موضوع اثر التجارة الالكترونية على الأنظمة الضريبية، ونتج عنها عدة مؤتمرات، وكانت المنشأة الدائمة وتطبيقها في بيئة التجارة الالكترونية احد أهم أبحاث تلك المؤتمرات.

استقرت الدول المشاركة في تلك المؤتمرات، على أن قواعد الضريبة السارية حاليا فيما يتعلق بالتجارة التقليدية كافية لتستمر وتطبق على معاملات التجارة الالكترونية، ولكي يكون للمشروع منشأة دائمة في دولة من الدول كما بينا مسبقا، لا بد من توفر مكان ثابت للعمل يمارس العمل من خلاله في تلك الدولة، أو أن يكون لديه وكيل فيها يعمل باسم المشروع ويملك سلطة إبرام العقود، وإذا نظرنا إلى هذين النموذجين للمنشأة الدائمة، وجدنا أن كلاهما يتطلب وجودا ماديا للمشروع على إقليم الدولة.

لكن من خصائص التجارة الالكترونية توفر للمتعاملين والشركات من ممارسة نشاطهم في دول لا تملك فيها إي وجود، فكيف سنطبق معيار المنشأة الدائمة على التجارة الالكترونية؟

### الفرع الأول: الوجود المادي للمنشأة

إن ممارسة نشاط التجارة الالكترونية، يعتمد على وسائل أهمها الحاسوب، وموقع المنشأة على شبكة الانترنت، والخدم الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة، ومزود خدمة الانترنت، وثار النقاش حول اعتبار أي منها دليل على وجود المنشأة الدائمة ونبين هذا الاختلاف كما يلي:

#### أولاً: فيما يتعلق بالحاسوب

لتوضيح الإشكال نطرح المثال الآتي:

قامت إحدى الشركات الفرنسية وتسمى شركة (ABC) بكونها من الشركات المتخصصة في طرح منتجاتها المختلفة للبيع عبر الانترنت من خلال موقعها المثبت على جهاز خادم الولايات المتحدة الأمريكية، وأثناء عرض دليل (كتالوج) البيع قام مشتري (س) من جنسية بلد آخر بالتعاقد على شراء إحدى السلع المطروحة، وتم التعاقد عليها خلال تصفحه لموقع الشركة البائعة عبر حاسوبه.

فكيف يعتبر جهاز الكمبيوتر دليلاً على وجود منشأة دائمة من عدمه؟

فيه اتجاه فقهي يؤكد انه لا يكفي وجود جهاز الحاسوب المملوك للمشروع الأجنبي في الدولة كدليل على أن لهذا المشروع منشأة دائمة، فجهاز الحاسوب دوره لا يتعدى أن يكون سوى احد التسهيلات التي تستخدمها المنشأة الأجنبية، ومن ثم فانه لا يرقى إلى حد اعتباره منشأة دائمة، فضلاً عن ذلك يمكن نقل هذا الجهاز من دولة إلى أخرى دون أن يتأثر نشاط المنشأة من هذا النقل. (صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، 2002، صفحة 273)

كما جاء في التعليق على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والذي اعتمدته لجنة الشؤون المالية في 22 ديسمبر 2000 والذي يتعلق بتطبيق مفهوم المنشأة الدائمة على التجارة الالكترونية، والذي مفاده أن وجود أجهزة الحاسوب في مكان معين يشكل منشأة دائمة، إذا كانت هذه الأجهزة تقوم بأعمال ليست من طبيعة تحضيرية أو مساعدة (OCDE, Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, modification des commentaires sur l'article 5, 200, p. 05)

ومن ناحية أخرى يشكك بعض الفقهاء في مدى الاعتماد على الآلات التي تعمل تلقائياً، ودون تدخل العنصر البشري، في الحكم على وجود منشأة دائمة للمشروع الذي يمتلك هذه الآلات، ومنها الخادم الذي يساعد على النفاذ إلى الانترنت، وذلك على أساس أن الآلة التي تعمل أوتوماتيكياً لا تفقد صفتها كآلة مجرد توافر بعض الذكاء الاصطناعي لديها، والتي وضعت أساساً من قبل عنصر بشري.

وعليه ثار التساؤل التالي: إلى أي مدى يعتبر التدخل البشري ضروري حتى يمكن أن تشكل الآلات منشأة دائمة؟ تعددت وجهات النظر، حيث يرى البعض أن المعدات التي تعمل آلياً مثل الضخ الآلي المستخدم في استغلال الموارد الطبيعية دون التدخل البشري يمكن أن يشكل منشأة دائمة، في حين يرى البعض أن التدخل البشري ضروري لاعتبار هذه الآلات تشكل منشأة دائمة.

وثار النقاش حول الإشكالات التالية:

- ما إذا كانت التدخل البشري يجب بالضرورة أن يتم في البلد الذي توجد به منشأة أم يمكن القيام به من الخارج؟

- ما إذا كان التدخل يتم من العاملين في المؤسسة أم من إي شخص آخر؟

- ما هو مستوى التدخل البشري المطلوب؟

بالنسبة لإشكالية الأولى، ذهب بعض الأعضاء إلى أن التدخل البشري يجب أن يتم في البلد الذي توجد فيه المعدات. أما بالنسبة لإشكالات الثاني، توجه البعض إلى انه يتعين أن يكون التدخل البشري من العاملين في المؤسسة، في حين يرى البعض الآخر انه لا يشترط أن يكون التدخل البشري من العاملين في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون أيضا من أشخاص لا يعملون في المؤسسة، مدام أن التدخل يتم من البلد الذي توجد به الآلات. أما فيما يخص الإشكالات الثالث، فقد ذهب البعض إلى أن مستوى التدخل لا بد أن ينصب على تشغيل المعدات وليس مجرد المحافظة عليها، ويرى البعض انه من الصعب التمييز بين تشغيل المعدات وصيانتها خاصة عندما يتم تحديث قواعد البيانات أو تطوير البرمجيات.

وتطبيقا على الحالة المذكورة في المثال أعلاه، فان الشركة الفرنسية ليس لها منشأة دائمة في موطن المشتري (س)، تأسيسا على الاعتبارات السابقة، إلا إذا توافرت أي من الاعتبارات المشار إليها.

### ثانيا: فيما يتعلق بموقع المنشأة على شبكة الانترنت

إن مفهوم الموقع يطغى عليه الجانب الفني في تعريفه حيث يتكون كل موقع من رموز عامة يطرحها كل من يريد أن ينشأ موقعا في الشبكة، وكل رمز يشير إلى نشاط معين أو موقع تجاري أو مؤسسة حكومية. (نايت، 2014، صفحة 21)

بعض الفقه سلم، أن موقع الشبكة على الانترنت هو عبارة عن برامج جاهزة وبيانات الكترونية التي لا تشكل بذاتها أصلا ماديا ملموسا (Mathieu, 2000, p. 35)، ومن ثم لا تصلح لان تكون منشأة دائمة (OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, p. 119)، كما لا يكفي وجود البرنامج الجاهز أو البيانات على هذا الموقع للقول بأن هناك تسهيلات يوفرها للمشروع لمزاولة نشاطه، لأن دور الموقع لا يشكل أهمية كبيرة في انجاز نشاط المنشأة، فدوره يكون في حدود الإشهار (David, 1997, p. 07)

أما الفقه الآخر كان له رأي مخالف، إذ يري على الرغم من أن موقع الشبكة لا يشكل بذاته أي وجود مادي، ومن ثم لا يمكن وصفه بالمكان الثابت للمشروع، ومن ثم لا ينطبق عليه تعريف المنشأة الدائمة، ورغم ذلك يمكن الاستدلال على المكان الثابت للمشروع من خلال النظر إلى الوظائف التي يؤديها المشروع في مكان معين، ولو لم يكن له وجود مادي فيها.

وعليه يمكن اعتبار موقع الشبكة، هو المكان الثابتة للمشروع الذي يدل على وجود المنشأة الدائمة (Chppouis, 2013, p. 03)، إذا كان يقوم بوظائف مهمة، مثل قبول أوامر العملاء وطلباتهم، وتمكينهم من التعامل مع المتاجر الحقيقية والافتراضية لبيع السلع وتقديم الخدمات. لكن الصعوبة تكمن في هذا الرأي، من خلال إمكانية وسهولة مزاوله المشروع لنشاطه في التجارة الالكترونية، من خلال موقع الشبكة الموجودة في دولة، والذي يعمل هو الآخر من خلال خادم في دولة أخرى، ويستخدم موقع الشبكة في تخزين المعلومات الخاصة بنشاط المشروع أو السلعة الموجودة في مخازنه.

### ثالثا: فيما يتعلق بالخادم

فيما يتعلق بالتجارة الالكترونية، فقد تقوم شركة ما بإنشاء موقع خاص بها تقوم بممارسة نشاطها التجاري من خلال الخادم، ودمج من خلاله موقع الويب، ويكون موجود في دولة من الدول، فهل يعتبر هذا الخادم منشأة دائمة تسمح للدولة التي يوجد فيها بفرض ضرائب على الأرباح التي تحققها الشركة من خلاله؟ لقد تباينت الاتجاهات بشأن اعتبار الخادم الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة يشكل منشأة دائمة للمشروع من عدمه.

فيه من الفقه من صرح انه لا يمكن اعتبار الخادم لوحده منشأة دائمة، لأنه مجرد جهاز ساكن لا يقوم بأي عمل ما لم يدمج فيه موقع الويب وتشغيله، وعندها يكون بإمكانهما معا القيام بنشاطات تجارية لصالح تلك الشركة المالكة لها (OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, p. 120)، وعليه لا بد من أن ننظر إلى الخادم وموقع الويب الذي تخزن عليه كوحدة لا تتفرق، وعليه هل تتوافر في هذه الوحدة شروط المنشأة الدائمة؟

لاعتبار الخادم منشأة دائمة هناك ثلاثة شروط يتعين توافرها:

### 1- أن تكون الوظائف التي يؤديها تشكل عنصرا أساسيا وتتعدى الأعمال التحضيرية أو المساعدة

هناك اتجاه يرفض 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 دون اعتبار هذه المخازن منشأة دائمة. (صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، 2002، صفحة 287).

كما تكون العبرة في اعتماد الخادم منشأة دائمة، من خلال طبيعة العمل الذي يقوم به فلو كان العمل ذا طبيعة إنتاجية، أي يتم من خلاله انجاز عمليات الشراء والبيع والتسليم، اعتبر منشأة دائمة، أما إذا اقتصرته وظيفته على القيام بعمليات عرض البضائع والإعلان عنها وتلقي الطلبات، اعتبر عمله تحضيريا أو مساعدا لا يشكل منشأة دائمة. (Jean-Pierre, 1998, p. 121)

### 2- أن يكون الخادم تحت تصرف الشركة التي تمارس نشاطا تجاريا من خلال موقع شبكة الانترنت

يجب لاعتبار الخادم منشأة دائمة 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 سعة محددة له على هذا الخادم، وهو أمر نادر ما يتحقق، إذ في الغالب ما يستأجر المشروع خادما يملكه شخص آخر يعمل عن طريق مزود خدمة الانترنت، وفي هذه الحالة يفقد المشروع سلطة التصرف 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 في منطقة أو سعة التخزين المؤجرة.

### 3- أن يستمر لفترة زمنية كافية حتى يتصف بالثبات (Mathieu, 2000, p. 36)

يقلل بعض الفقهاء من أهمية شرط بقاء الخادم مدة كافية من الزمن لوصفه بالمنشأة الدائمة، حيث تتم التفرقة في هذا الصدد بين الخادم وبعض الآلات التي تعمل أوتوماتيكيا في مزاولة النشاط، كآلات لعب القمار التي توجد في مكان معين، وتستطيع أن تسير الألعاب، وتحديد الفائزين أوتوماتيكيا، فهذه الآلات يلزمها البقاء في مكان ما مدة كافية من الزمن لاعتبارها منشأة دائمة، لان لهذا المكان أهمية في تعرف العملاء عليها واتصالهم بها، ويمكن أن تخسر بعض عملائها إذا تغير المكان، عكس الخادم الذي لا يشكل أهمية للعملاء الذين يتعاملون مع المشروع القائم على التجارة الالكترونية، ومن ثم فإن تغيير مكان الخادم لا يفقد المشروع عملاءه.

كما تميز منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بين الخادم (كجهاز) من جهة، ومن أخرى البيانات ورموز الكمبيوتر (البرامج) والتي لا يمكن أن تشكل منشأة دائمة لطبيعتها الغير الملموسة (Pierre & Nicolas, 2013, p. 68).

### رابعا: فيما يتعلق بمزود خدمة الانترنت (FIS)

يساعد مزود خدمة الانترنت على تمكين المشروعات من إنشاء مواقع لها على شبكة الانترنت، وذلك بالاستفادة من الخادم الذي يملكه أو يستأجره مزود الخدمة، وخصص للمشروع مساحة معينة من ذاكرته لتخزين الملفات، ويحدد للمشروع عنوانا يستطيع من خلاله المستهلك النفاذ إلى الموقع والحصول على الخدمات التي يقدمها. ومن هذا المنطلق هل يمكن اعتبار مزود خدمة الانترنت منشأة دائمة باعتباره يمكن من استضافة المواقع والوصول إلى الانترنت؟

يعد مزود خدمات الانترنت منشأة دائمة في الدولة التي يوجد فيها، إذا كان يقوم بنشاط استضافة مواقع الشبكات لمنشآت أخرى على خوادمه الخاصة (OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2010, p. 122) كما يشكل مزود الخدمة منشأة دائمة لنفسه في حالة ممارسته لنشاطه في أي دولة، لهذا يعد دليلا بذاته على وجود المنشأة الثابتة في الدولة التي يوجد فيها. كما لا يمكن اعتبار مزود خدمات الانترنت وكيلا عن المنشآت التي يستضيفها، بهدف فرض الضريبة على هذه المنشآت في الدولة التي يوجد فيها المزود، ذلك لأنه لا يمكن اعتبار مزود خدمات الانترنت وكيلا تابعا لهذه المنشآت حسب مضمون الفقرة 04 من المادة 05 من نموذج الاتفاقية، حيث ترتبط المنشأة الأجنبية مع مزود خدمة الانترنت بعقد تزويد خدمة، لا يرقى إلى اعتباره وكيلا عنها. (ونوس، 2011، صفحة 13)

مما سبق يتضح أن الاعتماد على أي من الوسائل السابقة، ليس دليل قاطع على وجود منشأة دائمة في الدولة التي تزاول التجارة الإلكترونية، إذ أن أمر انتقال هذه المنشأة من الدولة بسيط جدا، لأنه من اليسير جدا تغيير موقعها على الشبكة لتتبع نطاق دولا أخرى، أو تستخدم خادما آخر أو جهاز حاسوب موجودا في دولة أخرى.

### الفرع الثاني: الوكيل التابع الرقمي في التجارة الإلكترونية كمنشأة دائمة

تعد الاتفاقيات الضريبية وجود وكيل تابع للمشروع الأجنبي له سلطة إبرام العقود في حكم المنشأة الدائمة، وفي هذه الحال لا بد من توفر الشروط والأوضاع نفسها التي تنطبق على الوكيل التابع في التجارة العادية حتى يعتبر منشأة دائمة.

إن البحث في بعض آليات الانترنت التي تساهم في مزاوله التجارة الإلكترونية، ومدى اعتبارها تقوم بدور الوكيل التابع للمشروع الأجنبي، ومن ثم يعد وجودها في دولة مصدر الدخل دليلا على وجود منشأة دائمة للمشروع الأجنبي فيها، ومن أهم هذه الآليات البرامج الجاهزة، التي تسهم في أن تقوم مع موقع الشبكة التابع للمشروع الأجنبي بإجراء العمليات وتنفيذ الأوامر.

في هذه الحالة يعتبر بعض الفقه، أن البرنامج الجاهز قد قام بدور الوكيل التابع، في تلقي الطلبات وإبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي، ومن ثم يعد دليلا على المنشأة الدائمة، تطبيقا لمفهوم الوكيل التابع الذي يأخذ حكم المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، بشرط ألا يقتصر دوره على تلقي الطلبات أو العرض أو التسليم. (صديق، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة، 2002، صفحة 295)

و اقر فقه آخر، انه لا يمكن التسليم بأن البرنامج الجاهز، يقوم بالدور الذي يقوم به الوكيل التابع كشخص قانوني له سلطة إبرام العقود (Laura, 2013, p. 12)، إذ أن هذا البرنامج ليس مفوضا بالقبول أو الرفض، وفقا لكل حالة على حدة، بل هو يقوم بدور التأكد من توافر الشروط المطلوبة، لإتمام الصفقة وفق بيانات المتعاقد كما انه غير مسئول من الناحية القانونية عن إي تغيير أو إخلال بشروط الصفقة من قبل المشروع. (ونوس، 2011، صفحة 296) مما تقدم يتبين أن التطور التكنولوجي أتاح فرص للمنشآت على أن تزاول نشاطها دون التقيد بجزر جغرافي مما أدى إلى عجز معيار المنشأة الدائمة لتكون أساسا عادلا لتبرير حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على أنشطة التجارة الرقمية، لذلك حاول الفقه المالي والقانوني الخروج من دائرة الوجود المادي للمنشأة إلى خلق فكرة جديدة تعرف بالمنشأة الدائمة الافتراضية أو الوجود الاقتصادي الكبير كأساس وضابط لفرض الضريبة.

### المبحث الثاني: المنشأة الدائمة الرقمية

على الرغم من المحاولات الكثيرة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في البحث عن بديل مادي يمكن الاستدلال عليه لتحديد المنشأة الدائمة، والمتمثلة في الخادم وجهاز الحاسوب ومزود الخدمة، فان ذلك لا يحول دون تهرب المنشآت التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية، من أداء الضريبة في الدولة التي تحقق فعلا دخلا من اتصالها بالعملاء المقيمين فيها، كما يسهل تجنب الضريبة، إذ من السهل جدا أن تستخدم أو تملك المنشآت خوادم أو تستعين بمزود خدمات في دولة لا تفرض الضرائب أو تفرض ضرائب منخفضة، وبالتالي فان فكرة المنشأة الدائمة لم تعد ملائمة في التجارة

الإلكترونية، لهذا تبذل مساعي دولية أخرى مثل استراليا وفرنسا للبحث عن بدائل أخرى لتحديد السيادة الضريبية تناسب نشاط التجارة الإلكترونية. (ونوس، 2011، صفحة 296)

### المطلب الأول: بروز فكرة المنشأة الدائمة الرقمية

ترجع فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية إلى عام 1998 وذلك في المؤتمر الوزاري الذي عقد بأوتاوا بكندا بشأن التجارة الإلكترونية، الذي أسفر عن تشكيل لجنة فنية استشارية لرقابة تطبيق الاتفاقيات الحالية على ضرائب أرباح المنشآت، والتي خلصت في توصياتها إلى أن القواعد الضريبية الحالية لا تتواءم مع التجارة الإلكترونية، مما يتطلب البحث عن بديل واقترحت عام 2005 إنشاء روابط ضريبية جديدة للمنشأة الدائمة الإلكترونية.

وتم اقتراح تطبيق قواعد جديدة على الوكيل الذي يأخذ حكم المنشأة الدائمة، ومراجعة الأحكام الاستثنائية من وجود المنشأة الدائمة في حالة القيام بأعمال تمهيدية أو ثانوية، وإعادة النظر في أحكام الوكيل التابع للمنشأة الذي يعمل من خلال عمولة ذات ترتيبات معينة، وتطبيق مبدأ مكافحة التجزئة لمنع المشروعات الأجنبية من تجزئة أعمالها أو تقسيم أنشطتها التجارية في دولة ما، لتجعل كل منها يعد ذات طبيعة تمهيدية أو مساعدة، مما يخرجها من كونها منشأة دائمة تخضع للضريبة في دولة مصدر الدخل .

وقد ناقشت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (خالد، 2022) ، ضمن مشروعها المتمثل في تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في الإجراء رقم واحد(1) فكرة المنشأة الدائمة الرقمية، كأحد الحلول لسد ثغرات التعريف الحالي للمنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية (OCDE، 'Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfiques, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final 2014' (2014)

كما اضطرت دول المجموعة العشرين ودول (OECD) إلى الاستمرار في تحسين آليات الإخضاع في ظل الاقتصاد الرقمي، ومن بين أهم المسائل المطروحة في هذا الصدد مسألة صلة النشاط والمعطيات وتكييف أرباح النشاط موضوع الضريبة المباشرة، وفي نفس الصدد وفي إطار تقوية مكافحة التآكل الضريبي ونقل الأرباح، فقد تم إنهاء التفاوض حول قاعدة حل الركيزتين المصممة خصيصاً لمواجهة تحديات الاقتصاد الرقمي، والتي شاركت فيها 136 دولة، حيث فتح باب التوقيع على نص الاتفاقية خلال سنة 2022 لتدخل حيز التنفيذ سنة 2023. (خالد، 2022، صفحة 230)

### المطلب الثاني: روابط وبدائل وجود المنشأة الدائمة الرقمية

للحكم على وجود المنشأة الدائمة الافتراضية في دولة ما، اقترحت عدة دلائل يمكن الأخذ بها، ومن أهمها: حجم التجارة الإلكترونية، الاعتماد على الأنشطة المنتظمة للأنترنز، تطبيق معيار الحلقة التجارية الكاملة، الدليل الزمني.

### الفرع الأول: الاعتماد على حجم التجارة الإلكترونية

وهي ما عملت به استراليا، إذ ترى التخلي عن المنشأة الدائمة المادية، والنظر إلى حجم التجارة الالكترونية، التي زاولتها المنشأة في دولة معينة منسوبا إلى إجمالي تجارتها العالمية، فتعطي الدولة صاحبة النصيب الأكبر الحق في فرض الضريبة على هذه المنشأة، بغض النظر عن مكان مزاولتها للنشاط.

إلا أن هذا الحل يصعب تجسيده، إذ يحتاج إلى متابعة دقيقة لجميع عمليات المنشأة في جميع دول العالم، كما يمنع الكثير من الدول من حقها في فرض الضريبة باعتبارها مصدر الدخل فعلا، كذلك لأنه يتعارض مع أهمية تشجيع التجارة الالكترونية، كأداة فعالة لحرية التجارة بين أقطار العالم.

كما يستلزم تطبيق هذا الاقتراح، أن تكون هناك منظمة ضرائب عالمية لتحصيل ضرائب التجارة الالكترونية، تقوم بقياس حجم التعاملات، وتحديد نصيب كل دولة، ورغم هذا الطرح إلا أنه في حالة تحديد حجم كل دولة من التعاملات الرقمية المبرمة عبر الانترنت فإنه يصعب إعمال قواعد التقسيم العادلة للعائدات الضريبية بين الدول.

### الفرع الثاني: الاعتماد على الأنشطة المنتظمة للإنترنت (Michaud, 2013, p. 01)

تبعا لتوصيات المجلس الوطني الرقمي الذي اقترح مفهوم المنشأة الدائمة الافتراضية كحل طويل الأمد، موضوعه هو التعرف على الفاعلين الدوليين دون المنشأة الدائمة في فرنسا، حيث أن النشاط الدائم والدخل الناتج عن أنشطة الإنترنت في فرنسا قد تؤدي إلى فرض ضرائب، إلا أن هذا المضمون لا يحدد مفهوم المنشأة الدائمة الافتراضية، وقر المجلس الوطني الرقمي عن قناعته أن المنشأة الدائمة التي تنص عليها القوانين الضريبية السارية المفعول لا تتناسب مع نشاط الإنترنت، لذا سيكون من الضروري التخلي عن مبادئ المنشأة الدائمة المادية واستبدالها بالمنشأة الدائمة الافتراضية، ويكون ذلك بمجرد قيام العميل بممارسة أنشطة منتظمة على الإنترنت مع المستهلكين في فرنسا. (Numérique, 2012, p. 06)

على خلاف رأي المجلس الوطني الرقمي الذي لم يعطي تعريفا للمنشأة الدائمة الافتراضية، فقد أعطى تقرير COLLIN et COLIN محاولة، مضمونها "يمكن النظر في الشركة التي تقدم الخدمة على إقليم الدولة عن طريق البيانات من مصدر منتظم ومنهجي لمستخدمي الإنترنت في إقليم تلك الدولة كما يجب النظر أن هناك انتظام للمنشأة الدائمة".

يوضح هذا التعريف على استخدام البيانات الشخصية التي يتم الحصول عليها من خلال المراقبة المنهجية والمنتظمة لمستخدمي الإنترنت في الدولة، وبالتالي يصبح من الممكن تحديد منشأة دائمة بفضل التواجد الرقمي للمؤسسة. كما اعتمد الاتحاد الأوروبي فكرة المنشأة الدائمة الرقمية مثله مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإن الاتحاد الأوروبي أعطى تعريف أكثر شمولية، وتم نشر مقترح لتوجيه من قبل المفوضية في 21 مارس 2018. (européenne, 2018, p. 19)

لذا سنحاول إعطاء مفهوم للمنشأة الدائمة الرقمية ونطاق التطبيق، ويكون هذا على التوالي :

- مفهوم المنشأة الدائمة الرقمية: من جانب الاتحاد الأوروبي يحتوي اقتراح التوجيه في المادة 03 على عدد من التعريفات أهمها: يحدد التوجيه الخدمات الرقمية، على أنها خدمات مقدمة من خلال الانترنت أو الشبكات الإلكترونية والتي بطبيعتها آلية، و تتطلب الحد الأدنى من التدخل البشري.

#### - مجال التطبيق:

يمكن للشركة القيام بالأنشطة الأساسية للمنشأة الدائمة الرقمية (الافتراضية)، سواء كانت مقيمة أم لا في دولة عضو في الاتحاد الأوروبي، أو في دولة أخرى من خارج الاتحاد الأوروبي، على النحو المحدد في المادة 02 من التوجيه، ومع ذلك، إذا كانت الشركة مقيمة في بلد ثالث، فلن يطبق التوجيه في حال غياب اتفاقية منع الازدواج الضريبي سارية المفعول.

تعتبر المنشأة الرقمية موجودة "بمجرد التواجد الرقمي الكبير، التي بواسطتها ومن خلالها تقوم الشركة بجميع أو جزء من نشاطها" (européenne, 2018, p. 18)

كما تبين المادة 05 الفقرة 05، من التوجيه قائمة الأنشطة ذات التواجد اقتصادية الكبير التي يمكن تحقيقها من خلال واجهة رقمية منها: جمع البيانات وتخزينها ومعالجتها وتحليلها ونشرها وبيعها على مستوى المستخدم، جمع وتخزين ومعالجة وعرض المحتوى الناتج عن المستخدم، بيع المساحات الإعلانية على الإنترنت، توفير المحتوى الذي أنشأته أطراف ثالثة في سوق رقمي، توفير أي خدمة رقمية غير مدرجة في النقاط السابقة. (européenne, 2018, p. 20)

#### الفرع الثالث: تطبيق معيار الحلقة التجارية الكاملة

هذا المعيار يمنح الدولة حق فرض الضريبة على المنشآت التي تزاوّل عمليات الشراء، ثم البيع كحلقة تجارية كاملة فيها، دون الحاجة لإثبات أن لها وجود ماديا فيها. (Maurice, 2008, p. 262)

حيث اعتبرت هولندا أن الخادم الذي يقوم بأعمال البريد الإلكتروني، من استقبال وإرسال الرسائل البريدية المتعلقة بطلبات شراء المنتجات الرقمية، هو مصدر للدخل في هولندا، على أساس انه يقوم بحلقة تجارية كاملة. (ونوس، 2011، صفحة 14)

ولتطبيق هذا المعيار على نشاط التجارة الإلكترونية، يلزم متابعة دقيقة لجميع أنشطة المنشآت العاملة في التجارة الإلكترونية، لفرز العمليات التي تمثل حلقة تجارية كاملة في الدولة حتى تخضع للضريبة، مما يتطلب تبادل المعلومات لإمكانية الكشف عن جميع العمليات، كما أن هناك من الأنشطة الكثيرة التي يتم مزولتها عبر شبكة الانترنت بصورة فردية، كأن يزاول نشاط البيع فقط أو الشراء فقط من خلال أطراف مختلفة، وبالتالي تطبيق هذا الاقتراح سيؤدي إلى فقد الكثير من الإيرادات الضريبية.

#### الفرع الرابع: الدليل الزمني

تبنت بعض الدول فكرة المنشأة الدائمة الرقمية، حيث اعتبرت أن مقدم الخدمة الأجنبي يشكل منشأة في دولة المصدر، إذا استمر في تقديم الخدمة في تلك الدولة لمدة تزيد على ستة أشهر في السنة، ولا يشترط لفرض الضريبة على

دخل مزود الخدمة في هذه الحالة أن يكون له وجود مادي في تلك الدولة، سواء تم تقديم الخدمة من داخلها أو خارجها، طالما توفر شرط المدة.

#### الخاتمة :

كما سبق نجد أن فرض الضريبة على الاقتصاد الرقمي، توجه يكتنفه الكثير من الصعوبات التي ترجع أساسا إلى الطبيعة الخاصة لهذه التعاملات، وطريقة ممارستها.

فحاول الفقه الضريبي تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها في ظل التجارة العادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وحصاة كل دولة منها، وإسقاطها على المعاملات الالكترونية، وخصوصا فكرة المنشأة الدائمة كأساس لتحديد السيادة الضريبية، إلا أن ما يلاحظ على هذا الرأي انه لا يخلو من صعوبات عند الأخذ به حيث يتعذر تحديد المعيار الصحيح للحكم على أن مشروع ما يعمل في مجال التجارة الالكترونية يتخذ من دولة ما منشأة دائمة له يبرر حق هذه الدولة في فرض الضريبة.

بيدا أن هذه الصعوبات لا تجعلنا نحيد عن التفكير في طريقة التعامل الضريبي مع هذا النوع من التعاملات، وخصوصا أن الدول النامية مهددة بتآكل القاعدة الضريبية نتيجة تحول بعض الأنشطة والمنشآت إلى التجارة الالكترونية. وترجع هذه الصعوبة كما قلنا إلى تبني هذه الدول مبدأ الإقليمية الضريبية وشرط الوجود المادي للمنشأة الأجنبية في الدولة لخضوعها للضريبة.

ومحاولة من الفقه على تكييف النظام الضريبي الحالي وفقا للخصوصية اللامادية اقترح المنشأة الدائمة الافتراضية، كما تقدم بحلول أخرى، ومن مظاهر وروابط المنشأة الدائمة الافتراضية التواجد الرقمي الكبير، وهكذا فإن الإدارة الضريبية لها الحق في فرض الضرائب على الشركات الرقمية أو الأشخاص عندما تحدث في الدولة وجود رقمي كبير، كما اعتمد فكرة الحلقة التجارية الكاملة، و الاعتماد على الأنشطة المنتظمة للانترنت، والدليل الزمني.

خلصنا أن كل هذه الاقتراحات لا تنفي بالعرض ناهيك عن وجود صعوبات عملية في التطبيق، وبناء على ما قيل أعلاه يمكن استخلاص النتائج التالية:

- الاقتصاد الرقمي يلغي فكرة الموقع أو المكان بالنسبة للنشاط التجاري، وهذا يعني تعذر عدم الكشف عن مصدر النشاط.
- قصور النظم الضريبية الحالية فيما يخص التعامل مع الاقتصاد الرقمي، بحيث لم يتم حتى الآن تحديد المبدأ الذي تفرض على أساسه هذه الضرائب، هل هو مبدأ الإقامة أو مصدر الدخل مما يسبب الكثير من المشاكل.
- التجارة الالكترونية متحركة من حيث خوادمها التقنية، يسهل ترحيلها إلى ملاجئ ضريبية بسهولة، لهذا يتعذر تطبيق المنشأة الدائمة الرقمية كضابط إسناد ضريبي.
- فرض الضريبة على هذا النوع من التعاملات الالكترونية يتطلب إستراتيجية ضريبية مختلفة في المتابعة والكشف والجمع والاهم تعاوننا إقليميا ودوليا.

وعليه نخرج بالتوصيات التالية:

- يرتبط نجاح أي منظومة ضريبية بتكيفها مع الأوضاع والنظم الاقتصادية السائدة، وعليه على الدول أن تدارس أهمية الاقتصاد الرقمي، ووضع آليات تشريعية ملائمة لتمكين المتعاملين من الاستفادة من روافده، وكذا استفادة الدول منه كمورد مستدام للخزينة العمومية.
- لا بد من تضافر الجهود دائما لتوحيد الرؤية فيما يخص إخضاع التعاملات الرقمية للضرائب على مستوى واسع، والدول المتقدمة هي المعنية أساسا لتقديم الحلول الناجعة لما لها من قدرة وخبرة فنية، وهذا ما تتيحه الاتفاقيات الجماعية لمواجهة ممارسة تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.
- أهمية تغيير السياسات الضريبية الدولية بالقدر الذي يحدث توازن بين الأنشطة التقليدية والأنشطة الرقمية، حيث أن من شأن عدم التوازن الإخلال بالمبادئ الضريبية.
- ضرورة التوافق الدولي حول مسألة فرض الضرائب على الأنشطة الرقمية، والحرص على ضمان الحقوق الضريبية للدول النامية

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

1. Azam, R. (2007). E-Commerce Taxation and Cyberspace Law. *Virginia of law and technology*, 12(05).
2. BEN SAHLI Mustapha .(1987) .*Droit fiscal international et expérience algérienne* .Alger OPU:
3. Chppouis, L. (2013). Problématiques fiscales actuelle relatives au commerce électronique.. PARIS: Université Paris 1.
4. COLLIN Pierre ،COLIN Nicolas .(2013) .*Missions d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* .
5. Dasse, M., & Minne, P. (2001). *Droit fiscal principes généraux et impôt sur les revenus* (éd. 05). Bruxelles: Bruylant.
6. David, B. G. (1997). Problèmes fiscaux liés au commerce électronique. (74).
7. européenne, C. (2018). Proposition de directive du conseil concernant le système commun de taxe sur les service numérique application titre de la fourniture de certains services numérique. 19. , Bruxelles.
8. Frédéric, H. (2000). *La fiscalité du commerce électronique*. Paris, Paris: Litec.
9. GUESSOUS, S. (2003). Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique. 62. Casablanca: Institut supérieur de commerce.
10. Hervé, K. (2011). La fiscalité d'internet et du commerce électronique. *Revue français de comptabilité* ,n° 445, 30.
11. Hervé, L. (2000). La notion d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique . , 20. Faculté de droit et science politique.
12. Jean-Pierre, L. G. (1998). Internet :cyber fiscalité ou cyber paradis fiscal. *JCP E*,n°5, 165.
13. Laura, C. M. (2013). La fiscalité face au défi du E-commerce. *Revue Française de Comptabilité* , n°468-Septembre 2013.
14. Mathieu, S. (2000). Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet. 37. Bruxelles: Université libre de Bruxelles.
15. Maurice, C. (2008). *Précis de fiscalité des entreprises* (éd. 31). Paris: Litec.
16. Michaud, P. (2013). Etablissement stable virtuel. 01.

17. Numérique, C. N. (2012, 02 14). relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique.
18. OCDE. (200). *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, modification des commentaires sur l'article 5.*
19. OCDE. (2010, 07 22). Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. 101.
20. OCDE (2014). *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final 2014.*
21. Roger, L. (2012). Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique. *Jurisdoctorin*(08).
22. TIXIER, G., & Guy, G. (1985). *Droit fiscal international*. Paris: PUF.

#### قائمة المراجع باللغة العربية:

1. أعمار علي نايت. (2014). الملكية الفكرية في إطار التجارة الالكترونية. كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.
2. سوزي عدلي ناشد. (1999). ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
3. عكاب احمد مُجَّد العبادي. (2015). الضريبة على دخل الناجم عن التجارة الالكترونية . عمان، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
4. مُجَّد رمضان صديق. (2002). مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة. (03).
5. مُجَّد رمضان صديق. (2020).، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي (أفكار تتغير ومبادئ تبلور ووعاء يتحور وإدارة تتطور). القاهرة: دار النهضة العربية، .
6. مهدي خالد. (2022). الأطر الجماعية الحديثة للتصدي للتهرب الضريبي الدولي للشركات (دراسة في ظل مجهودات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية). (01)11. مجلة دراسات جبائية.
7. هشام سليمان ونوس. (2011). الضريبة على دخل التجارة الالكترونية. (08).