

آليات الاخصاع الضريبي لأنشطة التجارة الالكترونية ونتائج تطبيق الأنظمة المنفردة – عرض لتجارب دولية
Mechanisms of taxation of electronic commerce activities and the results of applying individual systems - Presentation of international experiences

أ.د. كروش نورالدين

علالو شهرزاد

ط/د. أيت أحمد لعمارة محمد¹

جامعة تيسمسيلت – الجزائر

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة – الجزائر

جامعة سوسة – تونس

kerrouchen@gmail.com

ch.allalou@univ-skikda.dz

Aitlamara1985@gmail.com

تاريخ النشر: 03 / 03 / 2023

تاريخ القبول: 23 / 02 / 2023

تاريخ الاستلام: 25 / 01 / 2023

ملخص:

يهدف هذا البحث لدراسة آليات الاخصاع الضريبي لأنشطة التجارة الالكترونية التي تبنتها مجموعة من الدول وتطورها من مرحلة لأخرى بالإضافة إلى تبيين أثرها على المستوى المحلي وكذا الدولي. فلتحقيق أهداف هذا البحث والإجابة على الإشكالية قمنا في البداية بدراسة مجموعة من التجارب في جباية أنشطة التجارة الالكترونية لدول رائدة في هذا المجال وأخرى لدول في طريق النمو، كما تم إبراز أهم الآليات المطبقة في التجارب الدولية المدروسة ليتم في الأخير تقييم التجارب الدولية في ظل الاقتراحات الدولية الحديثة. توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن التطور الذي وصلت إليه أنشطة التجارة الالكترونية في مختلف أنحاء العالم أدى إلى ضرورة التفكير والتدخل السريع لفرض ضرائب عليها مثلها مثل الأنشطة التقليدية إذا نظرنا إلى حجم الأرباح الطائلة المحققة من هذه الأنشطة خاصة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات في دول مختلفة وذلك لحماية الأسس الضريبية من التآكل، ضمان الإيرادات الضريبية للخزينة العامة وتحقيق العدالة الضريبية. كما تم التوصل إلى ضرورة الاتفاق الدولي.

الكلمات المفتاحية: التجارة الالكترونية، جباية، تجارب، آليات.

Abstract:

This research aims to study the mechanisms of taxation of ecommerce adopted by a group of countries and its development from one stage to another, in addition to showing its impact on the local and international levels. To achieve this research's objectives and to answer the problem, we initially studied a set of experiences in ecommerce taxation for leading countries in this field and others for developing countries.

The study reached a set of results, most notably that the development of ecommerce activities in various parts of the world led to the necessity of thinking and rapid intervention to impose taxes on it in the same way as traditional activities, if we look at the huge profits achieved from these activities, especially by multinational companies, in order to protect tax bases from erosion, ensure tax revenues for the public treasury, and achieve tax justice. The international consensus is also indispensable.

Key words: ecommerce, taxation, experiences; mechanisms.

مقدمة:

تعد الضرائب بمختلف أنواعها من أهم مصادر تمويل الخزينة العامة الموجهة لتغطية النفقات العامة التي تسعى الدول من خلالها إلى تحقيق السياسات الاقتصادية والاجتماعية المرسومة. من هذا المنطلق تتجلى أهمية السياسة الضريبية لكل دولة وتختلف من بلد لآخر حسب مدى تنوع الإيرادات المالية وتعددتها في مقابل السياسات والأهداف المرجوة. كما أن الأنظمة الضريبية المطبقة في كل دولة ترتكز على أسس واضحة، فتصدر أحكام مختلفة حول هذه الأنظمة من طرف المكلفين بالضريبة من حيث مدى ملاءمتها أو مدى احترامها للعدالة والمساواة، فوجهات نظر المكلفين تدفعهم لاتخاذ سلوكيات قد تخل بالسياسة الضريبية على المدى القريب وحتى البعيد. وترتبط المنظومة الضريبية ارتباطا مباشرا بالإيرادات الضريبية لذا يجب أن تتسم بالكفاءة والفعالية لتساهم في إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة¹. فظنرا للآثار التي تتكبدتها خزائن الدول من جراء استبعاد تضريب التجارة الإلكترونية لجأت العديد من الدول لانتهاج سياسات ضريبية متفاوتة الشمول والأهمية إذ نذكر على سبيل المثال لا الحصر الدول السبابة لفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية عامة والمنتجات الرقمية خاصة: أستراليا الأردن فرنسا ألمانيا.....

من خلال ما سبق قمنا بطرح التساؤل التالي:

ما هي أهم آليات الإخضاع الضريبي التي تبنتها الدول على أنشطة التجارة الإلكترونية لمواجهة التحديات الضريبية الناتجة وما هي الآثار المترتبة عن ذلك؟

للإجابة على هذه الإشكالية سوف نحاول عرض تجارب دولية في مجال جباية التجارة الإلكترونية، تجارب مجموعة من الدول الرائدة والتي لها تجربة طويلة في مجال التجارة الإلكترونية ثم عرض تجارب لدول حديثة في مجال التجارة الإلكترونية والتعرف على أهم الآليات التي تم ابنىها في إطار الإخضاع الضريبي للنشاط التجاري الإلكتروني.

يهدف هذا العمل إلى دراسة بعض التجارب الدولية في جباية التجارة الإلكترونية وأهم آليات الإخضاع المطبقة. كما تهدف الدراسة إلى استخلاص أثر تطبيق هذه الآليات أو الأنظمة على الاقتصاد محليا ودوليا بالإضافة إلى التعرف على أهم الاتجاهات الدولية الحديثة في هذا المجال.

المحور الأول: تجارب دول رائدة

من خلال هذا المحور سوف نعرض تجربتين لدولتين رائدتين في مجال التجارة الإلكترونية وهما كندا وجنوب إفريقيا.

أولا: التجربة الكندية

يتشكل النظام الضريبي الكندي من عدة أصناف من الضرائب كالضرائب على الدخل وعلى المبيعات، الضرائب على الملكية والضريبة على الشركات. كما يدفع الأشخاص والمؤسسات ضرائب فدرالية وأخرى إقليمية تدفع للمقاطعات. حيث تمثل ضريبة الدخل في كندا الجزء الأكبر من إيرادات الحكومة الفدرالية.

اعتمد التشريع الجبائي الكندي في الإخضاع الضريبي على مفهوم المقيم، بمعنى آخر يتم إخضاع شخص أو مؤسسة ما للضريبة إذا كان فقط شخص أو مؤسسة مقيمة. ويمكن القول أن مؤسسة ما هي مقيمة في قانون الضرائب على الدخل LIR في الحالات التالية:²

- حالة مؤسسة أسست في كندا؛
- حالة ما إذا قامت مؤسسة مقيمة كندية بالرقابة عليها (تسيطر عليها)؛
- حالة ما إذا قامت مؤسسة ما باستغلال مؤسسة في كندا؛
- في حالة مؤسسة دفعت للمساهمين المقيمين بكندا أرباح أسهم، وقام هؤلاء المساهمين بدفع الضرائب للحكومة. تختلف الضرائب المطبق من مقاطعة إلى أخرى، في البداية لم يتم احتساب الضرائب على الواردات وتم إعفاء التجار غير المقيمين، طالما ليس لديهم وجود مادي أو منشأة دائمة في كندا أين تعرضت الحكومات الإقليمية لخسائر في الإيرادات نتيجة لنمو مشتريات التجارة الإلكترونية³.

مسايرة للاهتمامات الدولية في مجال إيجاد حلول مثلى لجباية التجارة الالكترونية وخاصة تطبيقها على الشركات المتعددة الجنسيات الكبرى وتضييق مجال التهرب الضريبي، حاولت كندا وضع تشريع جبائي اعتمادا على أسس ومفاهيم جديدة من بينها:

1- الوجود الاقتصادي المعتبر Significant economic presence

ظهر هذا المفهوم مع نمو أرباح المؤسسات الناشطة في مجال المعاملات الرقمية الدولية أو عبر الحدود، بحيث يتم الاعتماد على الوجود الاقتصادي رغم غياب الوجود المادي للمؤسسة داخل دولة ما. تتمثل حجة الاخضاع وفق هذا المفهوم في أن المؤسسات التي تحقق أرباحا من جراء تسويق منتجاتها الرقمية في سوق ما تستفيد من البنى التحتية لهذه السوق، هي في الواقع تحصلت على ميزة (تستوجب دفع ضريبة)، باعتبار أن هذه المؤسسة لا يمكن أن تدخل لسوق في دولة لا تتوفر على بنى تحتية للاتصالات وغياب الولوج والتحكم في الحواسيب⁴. يقتضي فرض ضرائب على مؤسسة ما لها وجود اقتصادي التأكد من الشروط التالية:

- حسب BEPS، يجب تحديد المؤشرات التي تثبت أن المؤسسة لها تفاعل أو نشاط دائم ولا بأس به في البلد؛
- إدراج الإيرادات المحققة المرتبطة مباشرة بالنشاط الاقتصادي الرقمي؛
- يمكن أن يكون المؤسسة ما وجود اقتصادي دون أن يكون لها وجود مادي في ثلاث حالات من المعاملات وهي : المعاملات التي تتم عبر الهاتف، معاملات البيع بالمراسلات كالشراء من المجالات وكذلك المعاملات الرقمية عن بعد⁵.

في إطار آخر، وفي سنة 2017 تم تشكيل لجنة استشارية تهتم بالعمل السينمائي والإنتاج التلفزيوني، أين رافع رئيس مونتريال Dennis Coderre، بأن يتم إخضاع كل من Netflix و Amazon وخاصة مع التداخل المسجل في قطاع الصناعات الثقافية نتيجة أن أغلب المتفرجين الكنديين يتوجهون نحو الأنترنت والمنصات الأجنبية مثل Netflix و Amazon للوصول إلى الأعمال التلفزيونية والسينماتوغرافية. هذا ما سوف يؤدي إلى انخفاض نسب المداخيل المرجعة reversé في إطار الضرائب على الدخل وبالتالي التأثير على تمويل الإنتاج التلفزيوني الكندي كما اشتكت المؤسسات المنتجة الكندية للحكومة الكندية من التهديدات التكنولوجية التي تواجهها جراء المنافسة العالمية الغير منصفة. فحسب معهد كيبك أن الخسائر الضريبية السنوية من جراء عدم تطبيق الضرائب على التجارة الالكترونية يتراوح بين 250 و 400 مليون دولار⁶. فرغم العديد من الجهود المتتالية للجنة الاستشارية والمؤسسات الكندية الناشطة في مجال الإنتاج الفني والتلفزيوني والتكنولوجي إلا أن الحكومة لم تراجع بعد قانون حق النشر.

في نفس السياق وتطبيقاً لما نص عليه برنامج BEPS باعتبار أن كندا عضو في الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة العشرين، يتوجب على مجتمعات الشركات المتعددة الجنسيات تقديم التصريح (DPP) (Déclaration Pays Pays) لكندا حول دوراتهم ابتداء من 1 جانفي 2016 وهو عنصر ضمن برنامج BEPS الذي يوجب المجتمعات المتعددة الجنسيات التي تحقق أرباح إجمالية تصل وتنفوق 750 مليون أورو تقديم تصريح للإدارة الضريبية التابعة لدولة إقامة الشركة الأم، يتضمن التصريح التوزيع العالمي حسب كل دولة لأهم متغيرات المجمع من مداخيل، أرباح، ضرائب مسددة، رأس المال المصرح به، أرباح غير موزعة، عدد العمال والأصول المادية في كل دولة بالإضافة أهم الأنشطة التي يمارسها كل فرع في المجمع.⁷

من خلال ما سبق فإن كندا تسير أعمال الإطار الشامل فيما يخص فرض ضرائب على الخدمات الرقمية وفرض ضرائب على الشركات المتعددة الجنسيات حسب ما جاء في اقتراحات BEPS، حيث أنها قامت في 29 أوت 2019 بالتصديق على الاتفاقية المتعددة الأطراف لتنفيذ قواعد الاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الأساس الضريبي وتحويل الأرباح. وبذلك وابتداء من هذا التاريخ سوف يتم الغاء كل الضرائب والرسوم التي طبقتها كندا بصفة منفردة كأول اجراء للخوض بالاتفاق الدولي.

2- الضرائب على المبيعات في التجارة الإلكترونية:

يفرض النظام الضريبي الكندي ضرائب على استهلاك معظم السلع والخدمات، إذ تطبق ضريبة السلع والخدمات TPS التابعة للحكومة الفدرالية على معظم السلع والخدمات المعروضة والمصنوعة في كندا. وضريبة TVH التي تضم الضريبة الفدرالية بالإضافة إلى الضريبة الإقليمية. أما ضريبة المبيعات الإقليمية TVP فهي التي تفرض من طرف المقاطعات على معظم السلع والخدمات. بالنسبة لمقاطعة الكيبك تفرض ضريبة خاصة بالمقاطعة هي ضريبة TVQ بحيث يجب على الزبون دفع ضرائب المعاملات على مستوى المقاطعة على السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة المكتسبة في كندا من موردها عندما يكون البيع في إحدى المقاطعات الأربع المعمول بها.

تخضع المبيعات في قانون الضرائب الغير مباشرة الكندية للضرائب السالفة الذكر، ما يعرف بالنظام العادي le régime régulier.

3- القواعد الجديدة للضريبة على المبيعات في الكيبك (النظام الجديد TVQ) في ظل النظام العادي، أي شخص غير مقيم أو مؤسسة غير مقيمة بالكيبك تقدم منتجات أو خدمات داخل الكيبك ولا تقوم باستغلال مؤسسة بالكيبك، هي غير خاضعة للضرائب والرسوم وبالتالي فهي غير ملزمة بالتسجيل ضمن نظام الضريبة على المبيعات للكيبك TVQ.

فنتيجة للخسائر الجبائية المرتبطة بضريبة TVQ والمقدرة بـ 270 مليون دولار في سنة 2017 من جراء شراء سلع وخدمات عبر الأنترنت، قررت حكومة الكيبك إجراء تعديلات على قوانين الضرائب على المبيعات وقوانين الإدارة الضريبية من خلال مشروع قانون⁸.

اعتمدت الجمعية الوطنية للكيبك في 12 جوان 2018 نظاماً جديداً للضريبة على المبيعات TVQ، دخل حيز التطبيق في الفاتح من جانفي 2019 بالنسبة للموردين الغير مقيمين بكندا وفي الأول من سبتمبر 2019 بالنسبة للموردين الكنديين الغير مقيمين بالكيبك. تضمن النظام مجموعة من القواعد والأحكام المتعلقة بالموردين الذين ليس لديهم تواجد مادي أو مهم في الكيبك، وبشكل خاص أولئك الذين يعملون في مجال التجارة الإلكترونية⁹.

هدف هذا القانون إلى معالجة حالة الموردين الغير مقيمين والذين ليس لهم منشأة دائمة في الكيبك. فهم غير مسجلون في النظام العادي. كما تطرق إلى نشاط المنصات الرقمية الذي شاع في مختلف دول العالم وبالتحديد في كندا. بحيث يتم الاعتماد على المنصة الرقمية لتوزيع منتوجات منقولة غير مادية أو تقديم خدمات بتدخل غالبا طرفين، الأول صاحب المنصة الذي يمكن أن يكون من خارج الكيبك والذي يشرف على تسيير ومتابعة المنصة والاشراف على الفوترة، تحديد طرق الدفع وطرق التسليم والثاني، مورد داخل الكيبك يتولى توفير المنتج أو الخدمة.

عرف القانون مفهوما جديدا ظهر مع التجارة الالكترونية وهو *le fournisseur désigné*، والذي يمثل عامة المورد الغير مقيم بالكيبك وليس له منشأة دائمة بالكيبك وليس مسجلا في النظام العادي. كما تتيح الإدارة الضريبية للموردين المعنيين اختيار النظام الذين يريدون التسجيل فيه (العادي أو الجديد). يحصل الموردون على امتيازات في حالة ما إذا سجلوا أنفسهم في النظام العادي فهذا يسمح لهم بالمطالبة بحق استرداد الضريبة المدفوعة على نفقات المؤسسة.

عبء التسجيل في النظام الجديد TVQ

يتوجب على مورد المنتوجات أو الخدمات أن يسجل في النظام الجديد TVQ في بداية الشهر، إذا كانت قيمة المنتوجات المنقولة الغير مادية أو الخدمات المقدمة في الكيبك تفوق \$ 30000 خلال الاثنا عشر 12 شهرا السابقة مع طرف يعتبر مستهلكا. يتعين على المورد جمع المعلومات المتعلقة بالمستحوذ المستهلك سواء كان متعاملا خاص أو مؤسسة. وهذا لإثبات أنه تم تقديم المنتج أو الخدمة في الكيبك، تتمثل المعلومات فيما يلي:¹⁰

- عنوان فوترة المستحوذ؛
- عنوان سكن أو مقر عمل المستحوذ؛
- عنوان IP للآلة التي استعملها المستحوذ أو الزبون عند الاتفاق، أو أي معلومة مماثلة يتم الحصول عليها بطريقة أخرى لتحديد الموقع (فحسب الإدارة الضريبية هذه المعلومة هي الأكثر موثوقية)
- المعلومات البنكية للزبون المستعملة في الدفع أو عنوان الفاتورة الذي استعمله البنك؛
- معلومات حول شريحة هاتف الزبون *carte SIM* التي استعملها؛
- مكان الذي قدمت فيه خدمة الهاتف الثابت الخاص بالزبون؛
- وكل معلومة مهمة أخرى.

فلا يتوجب على المورد الحصول على كل المعلومات بل يمكنه ان يكتفي بمعلومة واحدة، شرط أن لا تكون هناك معلومتين متناقضتين.

في حالة ما إذا كان المستهلك مسجل في النظام TVQ العادي فهو غير ملزم بالتسجيل في النظام TVQ الجديد.

في نفس السياق، يتوجب على أصحاب المنصات الرقمية *les exploitants de plateformes numériques* التسجيل والخضوع للنظام الجديد TVQ. يتم عرض قائمة أصحاب المنصات الرقمية المسجلين في النظام الجديد للعامة ما يتيح للموردين المعنيين بالضريبة الجديدة والذين يتعاملون مع تلك المنصات الرقمية من التحقق مما إذا هم ملزمين بالتسجيل في النظام الجديد أو هم معفون من ذلك.

الجدول رقم 1: ملخص للضرائب على المبيعات في مقاطعة الكيبك

طريقة التحصيل	العتبة un seuil	المعدل	طبيعة السلع والخدمات الخاضعة	المكلفين		
يقوم المورد بفوترة وتحصيل ضريبة السلع والخدمات من العميل، وبعد ذلك، يقوم بتحويل الضريبة المجمعة إلى الحكومة		5%	كل السلع والخدمات بما فيها الإيرادات	Fournisseur désigné canadien	ضريبة السلع والخدمات (TPS)	الضرائب على المبيعات
			الأصول الخاضعة المنقولة المادية BMC		TVQ (نظام عادي) régime régulier	
يقوم المورد بإصدار الفواتير وتحصيل الضرائب من العميل، وبعد ذلك يقوم المورد بتحويل الضرائب المحصلة إلى الوكالة الحكومية التي تشرف على الضريبة		British Columbia 7%; Manitoba 7%; Quebec 9.975% Saskatchewan 6%			TVP الضريبة على المبيعات الإقليمية	
	30 000 \$ من قيمة المنتجات أو الخدمات الخاضعة	9.975%	أصول خاضعة منقولة غير مادية BMI وخدمات بالكيبيك	Fournisseur désigné Exploitants de Plateformes désignées	TVQ الضريبة على المبيعات للكيبيك (نظام جديد)	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على تقرير مكتب التدقيق Deloitte.

تعتبر الكيبك أولى المقاطعات التي قامت بتطبيق ضرائب على المبيعات على المؤسسات التي تسوق منتجات رقمية في كندا فكانت من بين المؤسسات التي خضعت لضريبة TVQ، مؤسسة Netflix التي بدأت بجمع ضريبة TVQ ابتداءً من جانفي 2019 ودفعها للحكومة. نتيجة لذلك حصل الكيبك 15.5 مليون دولار من المؤسسات الرقمية الأجنبية التي قبلت جمع ضريبة المبيعات TVQ، ما يقارب ضعف التقديرات المنتظرة من فرض هذه الضريبة.

ثانياً: تجربة جنوب إفريقيا

اعتمدت جنوب إفريقيا على ضريبة المبيعات العامة في البداية ثم استبدلت هذه الضريبة ابتداءً من سبتمبر 1991 بالرسم على القيمة المضافة الذي يمثل ضريبة على الاستهلاك وهذا بصدر قانون الرسم على القيمة المضافة 89 المؤرخ في 12 جوان 1991. وذلك بمعدل قانوني 10 %، وتم رفعه في عام 1993 إلى 14%¹¹. طبقت هذه النسبة حتى 31 مارس 2018، ثم تغير المعدل إلى 15 % ابتداءً من 1 أبريل 2018.

شهدت المعاملات الإلكترونية في جنوب إفريقيا تطوراً سريعاً منذ إدراج الأنترنت في الخدمات التجارية فقد تضاعفت نسبة الأفراد المستعملين للأنترنت من سنة إلى أخرى وعرفت نسبة التسوق عبر الأنترنت ارتفاعاً معتبراً هي الأخرى. إن النمو السريع للتجارة الإلكترونية في جنوب إفريقيا وأثره على الاقتصاد، دفع بالحكومة إلى اتخاذ إجراءات حول إحضاع ما يدخل من سلع وخدمات عبر التجارة الإلكترونية إلى جنوب إفريقيا خاصة وأن الرسم على القيمة المضافة يساهم بنسبة كبيرة في مجموع الإيرادات الضريبية للبلد. فالقوانين الضريبية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة كانت تخص السلع المادية والخدمات الشخصية.

1- تطبيق ضريبة الرسم على القيمة المضافة TVA على معاملات التجارة الإلكترونية

يعتمد نظام الرسم على القيمة المضافة في جنوب إفريقيا على مبدأ دولة المقصد أو استهلاك السلع والخدمات. فتخضع السلع والخدمات المستهلكة في جنوب إفريقيا للضريبة بغض النظر عن مكان إنتاج السلع أو تقديم الخدمة.

اعتماد آلية التكلفة العكسي Reverse charge: بموجب هذا المبدأ ينتقل الالتزام الضريبي من على عاتق المورد إلى المشتري، لمواجهة حالة التجنب الضريبي عندما تستورد منشأة مسجلة لأغراض الضريبة خدمة خاضعة للضريبة¹². فيصبح البائع غير مسؤول عن جمع الضريبة، بل الشخص الذي يقوم باستيراد السلع والخدمات لجنوب إفريقيا، باعتبار أن البائع لا ينتمي إلى إقليم جنوب إفريقيا فلا يخضع لقانون الرسم على القيمة المضافة للبلد. تطبق آلية التكلفة العكسي على كلا من المعاملات BtoB أو BtoC.

فبالنسبة للحصول على سلع أو خدمات إلكترونية من طرف مورد أجنبي، يتوجب على المستهلك حساب الرسم على القيمة المضافة بصفة عادية على الخدمات المستوردة إذا كان المستهلك بائعاً للرسم على القيمة المضافة، أما إذا لم يكن المستهلك بائعاً لـ TVA فعليه التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة على الخدمات المستوردة في حدود 30 يوم لدى الخدمة الضريبية لجنوب إفريقيا SARS.

فشل تطبيق مبدأ التكلفة العكسي في إلزام المستهلكين دفع الرسم على القيمة المضافة بسبب صعوبة مراقبة عمليات الشراء عبر الأنترنت من طرف الحكومة. فنجاح هذا المبدأ يرتبط بمدى إخلاص وأمانة المستهلك حيث من الصعب إجبار هذا الأخير دفع الرسم في أوضاع التجارة الإلكترونية فمعظم المستهلكين في جنوب إفريقيا غالباً يشترون منتجات وخدمات رقمية بدون دفع الرسم على القيمة المضافة.

2- فرض الرسم على القيمة المضافة على موردي الخدمات الإلكترونية الغير مقيمين:¹³ قامت وزارة المالية لجنوب إفريقيا باقتراح إلزام المؤسسات الأجنبية التي تعرض سلع رقمية على التسجيل في الرسم على القيمة المضافة فقد تم تعديل قانون الرسم على القيمة المضافة بإضافة مفهوم الخدمات الإلكترونية وإعطاء تعريف لها. دخل هذا القانون التعديلي حيز التطبيق ابتداء من 1 أبريل 2019.

وكان الهدف منه تحديد نطاق الخدمات الإلكترونية وتوسيعه وإدراج معظم الخدمات الإلكترونية المقدمة بمقابل، والتي يتم توفيرها عن طريق وكيل إلكتروني أو فرع لشركة أجنبية أو عن طريق الأنترنت فهذه الخدمات يجب أن يفرض عليها رسم على القيمة المضافة. كما لم يتم التفريق بين أشكال التعامل الإلكتروني BtoB و BtoC. كما أن هذا القانون جاء لإزاحة الغموض الذي كان يظهر حول المكان الفعلي لاستعمال أو استهلاك الخدمات الإلكترونية في ظل مبدأ "مكان تزويد الخدمة" وغياب القواعد القانونية الملائمة.

يتوجب على البائعين وبائعي الخدمات الرقمية الأجانب جمع الرسم على القيمة المضافة وكذلك الوسيط* المكلف بالبيع (الذي قد يكون مقيما أو غير مقيم بجنوب إفريقيا) كما يتعين على البائعين والوسطاء تقلص التصريحات الضرورية وتسديد الالتزامات الضريبية في الوقت المحدد.

يتعين على موردي الخدمات الالكترونية الأجانب التسجيل في الرسم على القيمة المضافة إذا كانت الخدمات المقدمة لأشخاص في جنوب إفريقيا تتجاوز عتبة التسجيل* * البالغة 1000000 راند¹⁴. أما الوسيط فيتوجب عليه، بصفته بائعًا، حساب وتسجيل ضريبة القيمة المضافة على الخدمات التي يقوم بها مورد الخدمات الإلكترونية الأجنبي الذي لم يكن مسجلا باسمه. بحيث يتوجب التسجيل سواء من طرف المورد أو الوسيط كبائع، في نهاية أي شهر تجاوزت فيه القيمة الاجمالية للخدمات المقدمة الخاضعة للضريبة والتي قام بها المورد مليون راند خلال أي فترة 12 شهرا متتالية¹⁵. كما يتم التسجيل بتحميل نموذج طلب الرسم على القيمة المضافة VAT 101 ثم يتم ارسال النموذج المملوء والموقع بالبريد الالكتروني مع ارفاقه بوثائق الاثبات ذات الصلة إلى البريد التالي: eCommerceRegistration@sars.gov.za

3- جنوب إفريقيا ضمن الإطار الشامل لبرنامج BEPS*:

تعتبر دولة جنوب إفريقيا عضوا ضمن الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة العشرين في إطار أعماله حول تآكل الأساس الضريبي وتحويل الأرباح والذي يهدف إلى إيجاد حلول للتحديات الضريبية التي جاء بها الاقتصاد الرقمي. أودعت جنوب إفريقيا في 30 سبتمبر من سنة 2022 تصديقها على اتفاقية BEPS، مؤكدة التزامها القوي بمنع إساءة استخدام الاتفاقيات الجبائية و BEPS من قبل الشركات متعددة الجنسيات. حيث دخلت اتفاقية BEPS حيز التنفيذ في 1 يناير 2023 لجنوب إفريقيا¹⁶. واتباعا لاقترحات BEPS سوف يتم التخلي عن كل الضرائب والرسوم على الخدمات الرقمية المطبقة وتطبيق ما جاءت به الاتفاقية المتعددة المتعلقة بالضرائب على الخدمات الرقمية والقواعد المماثلة الأخرى.

ثالثا: التجربة الفرنسية

يشهد الاقتصاد الفرنسي على غرار العديد من الاقتصاديات العالمية غزو ما يعرف بالاقتصاد الرقمي الذي يتضمن المؤسسات التي يكون نشاطها أساسا رقميا كالمنصات الرقمية والمضيفين عبر الأنترنت، شبكات التواصل الاجتماعي بالإضافة للتجارة الالكترونية سواءا للسلع المادية والرقمية أو الخدمات الرقمية. كما مس هذا الاقتصاد وتداخل مع العديد من القطاعات الأخرى كالتوزيع والنقل، الإعلام والاقتصاد وغيرها.

فحسب احصائيات التجارة الالكترونية لسنة 2020، وصلت المبيعات عبر الأنترنت إلى 112 مليار أورو بنسبة ارتفاع تقدر ب8.5% مقارنة بالسنة السابقة وهذا راجع إلى الرقمنة السريعة لتجارة التجزئة، كما لعبت جائحة كورونا دورا في زيادة حجم المبيعات عبر الأنترنت خاصة في فترات الحجر التي طبقتها فرنسا وأغلب الدول. كما تمثل التجارة الالكترونية من الشكل B2B النسبة الأهم (90% تقريبا) من إجمالي التجارة الالكترونية في فرنسا. كما ينتج هذا الشكل 150 مليون أورو من الأرباح، 80 مليون أورو معاملات عبر الأنترنت و70 مليون أورو تمثل التبادل الالكتروني للبيانات EDI¹⁷.

يتصف كل من التجارة الإلكترونية خاصة والاقتصاد الرقمي عامة بخصائص تميزها عن المعاملات التقليدية والاقتصاد التقليدي، خاصة فيما يتعلق باختلاف سلاسل خلق القيمة وهذا راجع إلى تبني مفاهيم وعناصر جديدة في المعاملات التجارية المنصات الرقمية، شبكات رقمية، أنشطة غير محددة الموقع، سلع وخدمات رقمية....

كما جاء في تقرير عن * France stratégie أن التجارة الإلكترونية لها ثلاث نتائج رئيسية من الناحية الجبائية والتي تتمثل في:¹⁸

- التحسين الضريبي l'optimisation fiscale أي تخفيض الضريبة بالاستفادة من ثغرات القوانين والاتفاقيات الثنائية وعدم فعالية النظام الجبائي فيما يخص الأنشطة الرقمية؛

- تدني الإيرادات الضريبية الذي قد يحدث بالاستحواذ على حصص السوق في القطاعات التقليدية وبالتالي انخفاض المداحيل الضريبية التي تنتجها هذه القطاعات. كما أن قلة الوسائط وانخفاض هوامش الربح في التجارة الإلكترونية يقلل من الإيرادات الضريبية.

- المنافسة الغير عادلة: فعدم إخضاع الأنشطة الرقمية بمنحها ميزة أو فرصة في السوق مقارنة بالأنشطة الأكثر إخضاعا.

1- جباية التجارة الإلكترونية في فرنسا: فرض الضرائب الغير مباشرة

ترتكز الضرائب الغير مباشرة في فرنسا أساسا على نظام الرسم على القيمة المضافة، الذي يطبق عند كل مراحل البيع بحيث يتم استرجاع قيمة الرسم على الاستهلاكات الوسيطة من طرف المؤسسات فهذه الأخيرة هي المكلفة بجمعها عند القيام بعمليات البيع، وبذلك يكون المستهلك النهائي هو الذي يتحمل فعلا قيمة الرسم.

1-1- حالة سلع مادية منقولة: بالنسبة للسلع الملموسة أي السلع المادية المنقولة التي تم شراؤها في إطار التجارة الإلكترونية (إجراءات

تقدم الطلبية والدفع يتم الكترونيا) فعملية تسليم السلعة تبقى خاضعة للقواعد المعتادة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.

حالة مبيعات عبر الأنترنت داخل الاتحاد الأوروبي:¹⁹ في الحالة العامة يتم اعتماد معيار دولة المصدر (بلد المورد). أما إذا كان مستوى المبيعات التي حققها مورد ما داخل فرنسا يفوق العتبة السنوية، يتم تطبيق معيار دولة المقصد وبالتالي يقوم المورد بالتسجيل في الدولة التي يحقق فيها مبيعاته ويطبق الرسم على القيمة المضافة حسب المعدل المطبق داخل تلك الدولة. تطبق هذه القاعدة في حالة المشتري شخص طبيعي أي نوع التجارة B2C فقط. كما لا يخص هذا النظام مبيعات الخدمات الإلكترونية ولا مبيعات الخدمات بصفة عامة. في البداية اختلفت العتبات المطبقة من بلد لآخر وتراوحت بين 35 000 و 100 000 أورو سنويا. لكن ابتداء من جويلية 2021 طبقت عتبة موحدة في كل دول الاتحاد الأوروبي والمقدرة بقيمة 10 000 أورو من المبيعات خارج الرسم. كما تم وضع عتبات لإعفاء المؤسسات الصغيرة.

ففي حالة ما تجاوز مبلغ المبيعات خارج الرسم، عبر الأنترنت، العتبة المحددة وهذا خلال السنة السابقة أو خلال السنة الجارية، تخضع المبيعات في هذه الحالة للرسم على القيمة المضافة لدولة المقصد ويتوجب على البائع الفرنسي إتمام الاجراءات التالية:

- التسجيل في الرسم على القيمة المضافة في دولة المقصد وتقديم التصريحات المتعلقة بالرسم،
- إظهار المبلغ الإجمالي خارج الرسم للمبيعات عبر الأنترنت الغير خاضعة في فرنسا، ضمن تصريحاته في فرنسا للرسم على القيمة المضافة؛
- إعداد فواتير للزبائن المعنيين.

فبالنسبة لعمليات التي تتجاوز العتبة والتي يتم تطبيق معدل الرسم على القيمة المضافة لدولة المقصد، يمكن للبائع أن يسجل ويصرح بالرسم على القيمة المضافة ودفع قيمته للدولة المناسبة عبر نظام الشباك الوحيد MOSS والذي يتمثل في منصة موحدة لدول الاتحاد الأوروبي التي تم تطبيقها ابتداء من 1 جانفي 2015 على خدمات الاتصال والخدمات الرقمية.²⁰

يلاقي هذا النظام عدة صعوبات في تطبيقه من حيث الرقابة على مدى تجاوز العتبة أم لا، إلا في حالة ما إذا قامت المؤسسة بالتصريح عن رقم أعمالها المحقق في دولة ما بملء إرادتها.

حالة مبادلات السلع خارج الاتحاد الأوروبي: تعتبر عمليات البيع عبر الأنترنت التي تتم خارج الاتحاد الأوروبي، صادرات معفية من الرسم على القيمة المضافة، أما بالنسبة للواردات فيدخل نظام الشباك الوحيد في تنظيم التجارة الالكترونية ودخول السلع في إطار البيع عبر الأنترنت من خارج الاتحاد الأوروبي.

بحيث تم إلغاء الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة الذي كان مطبقا على واردات السلع ضعيفة القيمة (أقل من 22 أورو) وتعويضه بإعفاء السلع التي لا تتجاوز قيمتها 150 أورو. وبالتسجيل في نظام الشباك الواحد الخاص بالاستيراد IOSS الذي تم تطبيقه ابتداء من 1 جويلية 2021.

يمكن للبائع أن يسجل في نظام IOSS عن طريق وسيط (يمكن للمنصات الرقمية أن تسجل بنفسها دون الاستعانة بوسيط)، ويحمل بذلك رقما خاصا يسمح له بالتصريح بالسلع لدى إدارة الجمارك. فيتوجب على الوسيط التكفل بالتصريح بالمبيعات وتسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة على هذه المبيعات حسب المعدل المطبق في دولة المشتري (فرنسا في حالتنا هذه). (يطبق هذا النظام في كل الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي).

1-2- حالة خدمات إلكترونية: تعتبر فرنسا من أولى الدول التي اهتمت بإدراج الخدمات الالكترونية ضمن نصوصها الضريبية، حيث صنفت المادة B 259 المتعلقة بالإقليمية، في البند رقم 12 الخدمات المقدمة إلكترونيا ضمن قائمة الخدمات التي يعتبر مكانها في فرنسا عندما تكون مقدمة من طرف مزود خدمة من خارج فرنسا ويكون المستأجر خاضعا للرسم على القيمة المضافة وله منشأة دائمة في فرنسا. كما حددت المادة C 98 للملحق 3 المتمم بالمادة 7 المؤرخة في 15 مارس 2011 من القانون العام للضرائب أمثلة عن الخدمات الالكترونية والتي نذكر منها: تقديم برامج عبر الأنترنت، استضافة مواقع إلكترونية، تقديم معلومات، تحميل برامج.

حالة مزود لخدمة خارج الاتحاد الأوروبي: في 12 فيفري 2002، صدر قرار يلزم مواقع التجارة الالكترونية التي تقع خارج دول الاتحاد الأوروبي بتطبيق الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتهم للمستهلكين الأوروبيين. يطبق هذا القرار على مبيعات الخدمات الالكترونية (برامج، ألعاب، أفلام...) إلى مشرتين خواص أي BtoC ولا تطبق على التجارة بين المؤسسات BtoB.²¹

كما يتوجب على كل المؤسسات خارج الاتحاد الأوروبي والتي تعرض خدمات الكترونية التسجيل في الرسم على القيمة المضافة مع تحديد مكان ووضعية زبائنهم ثم جمع مبلغ الضريبة بتطبيق المعدل المناسب والذي يختلف حسب الدولة العضو التي تم التسجيل فيها وفق نظام معين الذي يسمح بالتسجيل في دولة واحدة فقط لضمان أن كل دولة عضو تتحصل على المبلغ المناسب من الضريبة المستحق لها. وتفايدي حدوث فوضى لوجستية مع الشركات التي تقدم الإمدادات ذات الصلة في جميع الدول الأعضاء البالغ عددها 25 دولة، وستكون هناك حاجة لتقديم 25 عملية إرجاع (تسديد قيمة الرسم)؛ يعد Vat MOSS أداة مفيدة للغاية وعامل عملي في إجراء ضريبة القيمة المضافة.²²

حالة مزود الخدمة داخل الاتحاد الأوروبي: ابتداء من 1 جانفي 2015، اتفقت دول الاتحاد الأوروبي على اعتماد معيار دولة المقصد Principe de destination في فرض الرسم على القيمة المضافة على الخدمات الرقمية التي يقدمها موردون من الاتحاد الأوروبي وبالتالي فإن معدل الضريبة المطبق هو معدل بلد المشتري أين تم الاستهلاك الفعلي للخدمة. فقد جاء هذا القرار لغرض تقليل المنافسة الضريبة بين الدول الأعضاء أين كانت المؤسسات تختار الدول التي تطبق نسبا أضعف موطنها لها قبل تبني هذا الإصلاح. فابتداء من 1 جانفي 2015، عمم هذا المعيار على كل الدول الأعضاء وهذا يلزم البائع بالتسجيل في الشباك الواحد لأي دولة عضو، حسب اختياره، ويقوم بسداد قيمة الرسم على القيمة المضافة لدولة المشتري.

2- جباية التجارة الالكترونية في فرنسا: أهم الإصلاحات في الضرائب على أرباح المؤسسات

ارتأت لجنة الاتحاد الأوروبي بضرورة إخضاع المؤسسات الرقمية مساواة مع المؤسسات التي لها وجود مادي بصفة صحيحة وعادلة، أين قامت دول الاتحاد الأوروبي بتبني إصلاح مشترك على قواعد الضرائب على الأرباح المطبقة على الأنشطة الرقمية.

ونتيجة لذلك قامت اللجنة الأوروبية في 21 مارس 2018 ببروكسل باقتراح قواعد ضريبية جديدة تضمن أن كل المؤسسات تدفع حصتها من الضريبة وخاصة مع التحديات الحديثة التي جاءت بها المؤسسات الرقمية كمؤسسات مواقع التواصل الاجتماعي، المنصات الرقمية وصانعي المحتوى عبر الأنترنت.

يقتضي الاقتراح الأول بأن الأرباح تسجل وتخضع للضريبة عندما يمكن التأكد من أن للمؤسسات تفاعل مهم مع المستعملين، عن طريق قنوات رقمية كالمنصات الرقمية في بلد ما. يضمن الاقتراح الأول للدول فرض ضرائب على أرباح المؤسسات المحققة داخل حدودها حتى وإن لم يكن لهذه المؤسسات وجود مادي²³.

" تعتبر المنصة الرقمية ذات وجود رقمي، خاضع أو منشأة دائمة افتراضية داخل دولة عضو إذا توفّر فيها أحد العناصر التالية:

- تحقق أكثر من 7 ملايين أورو من النواتج السنوية في دولة عضو؛
 - لديها أكثر من 100000 مستعمل داخل دولة عضو خلال السنة المالية؛
 - أن يتم إنشاء أكثر من 3000 عقد تجاري للخدمات الرقمية بين المؤسسة والمستعملين الناشطين خلال السنة المالية"²⁴.
- أما الاقتراح الثاني، فتمثل في وضع ضريبة مؤقتة تطبق على الأنشطة الرقمية التي تتهرب من الإخضاع الضريبي. فكان الهدف من هذه الضريبة هو عدم اهدار جزء مهم من الإيرادات الضريبية للدول الأعضاء وكذلك تحقيق العدالة الضريبية بين المتعاملين، خاصة وأن اللجنة كانت على يقين من أن الاتفاق الدولي سيأخذ وقت أطول.
- تخص هذه الضريبة بعض الأنشطة الرقمية التي لم تكن خاضعة للضريبة وخارجة عن الإطار الضريبي المطبق والتي يمكن أن تنتج عنها إيرادات ضريبية مهمة، نذكر على سبيل المثال:²⁵

- النواتج المتأتية من بيع مساحات إعلانية عبر الأنترنت؛
- النواتج أو الأرباح الناتجة عن الأنشطة الرقمية الوسيطة التي تسمح للمستعملين بالتفاعل مع مستعملين آخرين ما يسهل عملية بيع السلع والخدمات بينهم؛
- نواتج من بيع بيانات عن المعلومات المقدمة من قبل المستخدمين.

المؤسسات المعنية بهذه الضريبة هي التي تحقق رقم أعمال سنوي إجمالي يبلغ على الأقل:²⁶

- 750 مليون أورو على المستوى العالمي؛

- و 50 مليون أورو في الاتحاد الأوروبي.

3- تطبيق ضريبة الـGAFAs في فرنسا

فرضت فرنسا ضريبة المبيعات الـGAFAs في جويلية 2019. فقد ارتأت الحكومة الفرنسية بالزامية تطبيق هذه الضريبة كضرورة حتمية لضمان العدالة الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي. وخاصة مع غزو الـGAFAs للاقتصاد الفرنسي .

يرى بعض الخبراء الفرنسيون أن مبادئ وأسس إخضاع مجال الأعمال الرقمية تختلف عن تلك الأحداث المنشأة للضرائب التي اعتمد عليها في السابق. فيعد ترويج منتج أو خدمة عبر الأنترنت لأفراد يتواجدون في دولة ما، حصول الشركات والمؤسسات الناشطة في هذا المجال على امتيازات يجب إخضاعها للضريبة. إذ تمثل مجموعة الـGAFAs أكبر المؤسسات العالمية والتي تحقق أرباح معتبرة من جراء المعاملات الرقمية.

فحسب تقرير المديرية العامة للمالية العمومية DGFP direction générale des finances، أن قيمة ضريبة الـGAFAs التي حصلت عليها فرنسا خلال سنتي 2019 و2020، بلغت 277 مليون أورو و375 مليون أورو على التوالي²⁷. بنسبة زيادة تقدر بـ35% خلال سنة واحدة. تمثل هذه القيمة مجموع الإيرادات المحققة من تطبيق ضريبة الـ3% على مبيعات المؤسسات الرقمية التي أرباحها 750 مليون أورو و25 مليون أورو على الأقل داخل الاتحاد الأوروبي.

من جهتها انضمت فرنسا إلى الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة العشرين ضمن برنامج BEPS إلى جانب ما يفوق 140 دولة عضو والتي قامت بالتصديق على الاتفاقية المتعددة .

المحور الثاني: تجارب لدول حديثة في مجال التجارة الالكترونية

بعد عرض تجارب في جباية التجارة الالكترونية لمجموعة من الدول الرائدة سوف نحاول التطرق لتجارب دول حديثة في مجال التجارة الالكترونية لكن يبيتها تعرف نمو مهما في السنوات الأخيرة لهذا النوع من المعاملات. وذلك بغية التعرف على أهم العقبات والصعوبات التي واجهتها من خلال هذه التجارب والاستفادة منها.

أولاً: التجربة التونسية

لقد أولت الحكومة التونسية اهتماما خاصا للتجارة الالكترونية، وكانت السبابة لذلك مقارنة بدول المغرب العربي، حيث تتمثل أهم مؤشرات نمو التجارة الالكترونية في تونس فيما يلي:²⁸

- تزايد عدد مواقع التجارة الالكترونية في سنة 2020 بنسبة 17 % مقارنة بسنة 2019 ليبلغ 2182 موقع الكتروني؛
- تزايد في عدد المعاملات الالكترونية في سنة 2020 بنسبة 67 % مقارنة بسنة 2019 لتبلغ 6.4 مليون معاملة؛
- تزايد القيمة الاجمالية للمعاملات التجارية والخدماتية عبر الأنترنت في سنة 2020، بنسبة 28 %، مقارنة بسنة 2019 إذ بلغت قرابة 346.7 مليون دينار؛

-تحتل تونس المرتبة الثالثة إفريقيا حسب مؤشر التجارة الالكترونية لسنة 2020 الذي جاء في تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، المرتبة الأولى في دول المغرب العربي.

1- فرض ضرائب على الخدمات الرقمية

قامت تونس بتطبيق ضريبة على الخدمات الرقمية وهي الضريبة المعروفة بضريبة GAFA، وهذا لإخضاع الشركات الأجنبية التي تقدم خدمات رقمية تستهلك داخل تونس، للضريبة.

فقد تضمن قانون المالية لسنة 2020 بندا يخص فرض ضريبة على الخدمات الرقمية كما يلي:

" إرساء أتاوة على بيوعات التطبيقات الإعلامية والخدمات المسداة من الخارج عبر شبكة الأنترنت

الفصل 27: تخضع بيوعات التطبيقات الإعلامية والخدمات المسداة عبر شبكة الأنترنت من قبل المؤسسات غير المقيمة بالبلاد التونسية لأتاوة بنسبة 3 بالمائة على رقم المعاملات المحقق مع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المقيمين. تقوم المؤسسات غير المقيمة المعنية بالتصريح برقم أعمالها المذكور أعلاه كل ثلاثية وتضبط إجراءات التصريح والخلاص بأمر حكومي.²⁹

فهذه الضريبة تخص الشركات الغير مقيمة، التي تتعامل مع أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين في تونس وحققت هذه الشركات رقم أعمال من ذلك. لم يتم التفصيل في هذا القانون فيما يخص تطبيق هذه الضريبة، فقد كان هذا الموضوع محلا للعديد من النقاشات وخاصة بالنسبة لصعوبات تطبيق الضريبة وأثرها على المستثمرين أو المتعاملين داخل تونس.³⁰

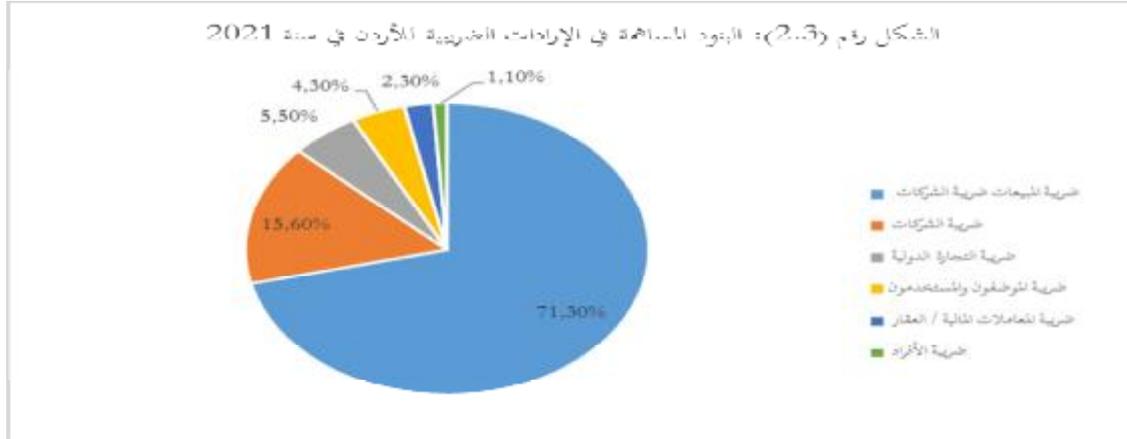
وتعتبر تونس أيضا عضوا في الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة العشرين حول BEPS .

ثانيا: التجربة الأردنية

من خلال ما يلي سوف نتطرق إلى استراتيجية الأردن في التجارة الالكترونية وكيفية تعاملها الضريبي معها:

تسعى الحكومة الأردنية إلى تخفيض العجز الكبير والمتزايد في ميزانيتها وذلك من خلال رفع الإيرادات بما فيها الارادات الضريبية بإصلاح النظام الضريبي وتحسينه بهدف التحصيل الأمثل للضرائب، تحقيق العدالة الضريبية والعمل على التقليل من التهرب الضريبي. فقد تم إصدار قانون معدل للضريبة على المبيعات سنة 2009 كما أجريت تعديلات عديدة على قانون ضريبة الدخل آخرها كانت في سنة 2018.

تعتبر الضرائب مصدرا رئيسيا ضمن الإيرادات العامة في دولة الأردن، كما تلعب دورا هاما في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. إذ يعتمد الأردن بشكل كبير على الإيرادات الضريبية السنوية خاصة الضرائب الغير مباشرة منها والتي تمثل أهمها ضريبة المبيعات.



المصدر: منتدى الاستراتيجيات الأردني، تقرير: 71% نسبة ضريبة المبيعات من إجمالي الإيرادات الضريبية في الأردن،

<https://www.almamlakatv.com/news>، 24/08/2021، 23:16.

يتشكل النظام الضريبي في الأردن من ضرائب مباشرة وأخرى ضرائب غير مباشرة، حيث تمثل ضريبة المبيعات (ضريبة غير مباشرة) المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية تليها من حيث الأهمية، الضرائب على الشركات ثم الضرائب على التجارة الدولية من رسوم جمركية وغيرها. تتكون الإيرادات الضريبية من ثلاثة مصادر رئيسية، حيث تشكل ضريبة المبيعات النسبة الكبرى من إجمالي الإيرادات الضريبية (71.3%)، تليها ضريبة على دخل الشركات (15.6%)، ومن ثم ضريبة التجارة الدولية (5.5%) في عام 2020³¹.

ثانيا: فرض الضرائب على التجارة الالكترونية في الأردن

لقد أدى الانخفاض في العوائد المالية بالحكومة الأردنية إلى التفكير في البحث عن مصادر جديدة لتمويل خزينة الدولة. فمع بداية انتشار التجارة الالكترونية بسبب الاقبال الكبير على استخدام الأنترنت والهواتف الذكية وتطبيقاتها وبرز أثرها على الاقتصاد الأردني، تم تشكيل لجنة حكومية مشتركة بين وزارة الصناعة، وزارة التجارة، الجمارك وغرفة التجارة هدفها تنظيم التجارة الالكترونية، ومكلفة بوضع تعليمات وخطط لضبط التجارة الالكترونية.

كما أشارت غرفة تجارة عمان أن انتشار ظاهرة البيع الإلكتروني الذي تشهده السوق الأردنية بتسارع ملحوظ وازدياد مستمر، يؤدي إلى دخول تلك السلع والبضائع إلى السوق المحلية بشكل معفى من الجمارك وقيام البعض بممارسات غير قانونية للتهرب الجمركي والضريبي من خلال المتاجرة بالبضائع المعفاة التي ترد بتلك الطرود.³² كما قدر حجم التجارة الإلكترونية بـ 16% من حجم التجارة الكلي في الأردن الذي أدى إلى ضرورة التفكير في فرض رسوم جمركية على التجارة الإلكترونية أسوة بالتجارة العادية.³³

1. إجراءات جباية التجارة الالكترونية والتسجيل في المنصة الالكترونية: وضعت إدارة الجمارك إجراءات جديدة للتعامل مع عمليات الشراء التي تتم عبر التجارة الالكترونية. وهذا بهدف الرقابة على التجارة الالكترونية وحماية المنتجات الأردنية، بحيث تم تحديد سقف سنوي يقدر بـ 500 دينار أردني بعدما كان 2400 دينار أردني سابقا.³⁴ كما أعلنت دائرة الجمارك العامة رسميا عن إجراءات جديدة تنظيمية

للشراء عبر التجارة الإلكترونية للاستفادة من إعفاء البضائع التي تقل قيمتها عن 100 دينار للفرد الواحد، على أن لا تزيد قيمتها عن 200 دينار شهرياً³⁵.

أطلقت دائرة الجمارك الأردنية منصة إلكترونية كقاعدة بيانات لتنظيم وتوثيق قطاع التجارة الإلكترونية، من خلال التصريح عن البضائع الواردة عن طريق عمليات الشراء عبر المواقع الإلكترونية التي تشمل المواد الغذائية، وألعاب الأطفال، والأحذية، والألبسة الشخصية والهدف من إنشاء هذه المنصة هو إيجاد التوازن بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية، ولحماية المنتجات المحلية والتجارة الداخلية من غزو المنتجات المستوردة من الخارج³⁶.

يتم التسجيل في المنصة، بإدخال مجموعة من المعلومات واستخدام اسم تجاري في عمليات الشراء. كما تضمنت الإجراءات الجديدة عمليات التسجيل بالمنصة، بالإضافة لمسؤولية شركات الشحن والبريد، للتأكد من هوية الأشخاص عند التسليم.

في 2019/8/7 قرر مجلس الوزراء، إلغاء قرار مجلس الوزراء رقم 13924 الصادر بتاريخ 2016/2/10 المتعلق بإعفاءات الطرود البريدية (ذات الاستخدام الشخصي)³⁷ وتطبيق ضرائب على الشحنات القادمة بالتجارة الإلكترونية كما يلي:³⁸

- ضريبة جمركية مقدارها 5 دنانير، على الشحنة التي لا تزيد قيمتها على 50 ديناراً بحيث يتم استيفاؤها بموجب تصريح مختصر على المنصة الإلكترونية للجمارك المعدة لهذه الغاية. وفي حال عدم التصريح على منصة الجمارك الإلكترونية، يستوفى عنها بدل خدمات بواقع 15 ديناراً، على أن لا تزيد قيمة الفواتير السنوية عن 500 دينار مجتمعة.

- يتوجب دفع 10 دنانير كضرائب جمركية لكل فاتورة تزيد قيمتها على 50 ديناراً ولا تتجاوز 100 دينار أردني في حالة كانت السلعة مسجلة على المنصة الإلكترونية، وفي حال عدم التصريح على المنصة يستوفى عنها بدل خدمات بواقع 25 ديناراً، على ألا تزيد قيمة الفواتير السنوية عن 500 دينار أردني مجتمعة.

أما بالنسبة للسلع التي تزيد قيمتها عن 100 دينار أردني، ولا تتجاوز قيمتها 1000 دينار أردني فيصدر بها ما يسمى بيان أمتعة مسافرين أصولي، والتي يتم دفع رسوم لها حسب قانون الجمارك. بينما السلع التي تتجاوز قيمتها 1000 دينار أردني يصدر بها ما يسمى بيان جمركي أصولي والتي يتم دفع رسوم لها حسب قانون الجمارك³⁹.

كما أشارت الجهات المعنية بما فيها غرفة التجارة لعمان على ضرورة مراجعة العديد من الإجراءات المطبقة والمتعلقة بالتجارة الإلكترونية كإجراءات التعامل مع الطرود البريدية والتي لا تزيد قيمتها عن 200 دينار (280 دولار) ذات الطابع الشخصي والذي كان معفى من الضريبة، ما أدى إلى تجاوز في إدخالها بأعداد كبيرة دون رقابة.

في سنة 2021 وبعد الانتقادات العديدة التي وجهت للسياسة الضريبية على التجارة الإلكترونية، أعيد النظر في بعض النسب المطبقة وإجراء بعض التعديلات للتخفيف العبء الضريبي على المواطنين وتبسيط إجراءات الدفع على المكلفين وإجراءات التحصيل على الإدارة الضريبة. فتم تخفيض الرسوم الجمركية على الطرود البريدية الموجهة للاستخدام الشخصي والشحنات المشار إليها سابقاً، بتطبيق رسم موحد بنسبة 10 % من القيمة، ومحد أدنى مقدر ب 5 دنانير. كما تضمن القرار إعفاء الطرود التي تقل قيمتها عن 150 ديناراً، من الرسوم والضرائب الأخرى بما فيها الضريبة العامة على المبيعات ومن جميع بدلات الخدمات المتحققة، ودون الحاجة إلى تنظيم بيان جمركي. ينطبق

هذا القرار على جميع محتويات الطرود البريدية الشخصية وجميع أنواع البضائع القادمة عبر التجارة الإلكترونية باستثناء التبغ ومنتجاته بما فيها السجائر والسيجار والسجائر الإلكترونية ولوازمها ومكوناتها والمشروبات الكحولية والبضائع الواردة بكميات تجارية.⁴⁰ من جهة أخرى تعتبر الأردن عضوا في الإطار الشامل لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة العشرين حول برنامج BEPS حيث تدرس الحكومة الأردنية موضوع فرض ضريبة مبيعات على الشركات العالمية وخدماتها الإعلانية في المملكة.

المحور الثالث: ملخص لأهم الأنظمة وآليات الإخضاع الواردة في التجارب السابقة

تتمثل أهم الآليات الواردة في التجارب السابقة فيما يلي:

1- ضريبة GAFa : في 21 مارس 2018، تبنى الاتحاد الأوروبي مشروع لتطبيق ضريبة على الخدمات الرقمية، هي ضريبة بنسبة 3% طبقت على رقم أعمال المؤسسات الرقمية (وليس على أرباح الشركات) تفرض على عمالقة الرقمنة مثل Google، Facebook و Amazon و Apple والتي قد تمس ما بين 120 و 150 مؤسسة. حيث شرعت فرنسا بتطبيق هذه الضريبة ابتداء من جويلية 2019 إلى جانب كل من ألمانيا، إيطاليا وإسبانيا، جمهورية التشيك وغيرها...، بعد فشل المفاوضات الأوروبية في محاولة تطبيق ضريبة موحدة على المعاملات الإلكترونية التي لا يمكن إخضاعها للضريبة اعتمادا على الأسس الضريبية القديمة المبنية على التواجد المادي ورغم التهديدات التي تلقتها من الولايات الأمريكية بفرض رسوم جمركية مرتفعة على المنتجات الفرنسية المصدرة إلى أمريكا. كما اتسع تطبيق هذه الضريبة على مؤسسات عالمية أخرى مثل Microsoft، Netflix .

لقد نتج عن تبني هذه الضريبة، الآثار التالية:

- تدهور العلاقات الدبلوماسية بين الدول التي طبقت الضريبة والولايات المتحدة الأمريكية التي تعتبر الرائد العالمي في مجال التكنولوجيا وبلد أهم المؤسسات الرقمية والتكنولوجية في العالم؛
- استمرار المشاكل والتحديات الضريبية المتعلقة بالتجارة الإلكترونية الدولية، راجع إلى تبني ضرائب وطنية على مستوى كل دولة Taxes unilatérales.

2- التكلفة العكسي Reverse charge : يقوم هذا المبدأ على نقل عبء تحصيل الضريبة من مورد الخدمة غير المقيم إلى المستفيد من هذه الخدمة، سواء كان مسجلا أو غير مسجل، ليقوم المستفيد من الخدمة أو مشتري السلعة بالالتزام بالضريبة على الخدمات المستوردة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب بدلا من البائع.⁴¹ طبق هذا المبدأ في العديد من الدول على غرار جنوب إفريقيا، مصر، السعودية ودول أوروبا...

فمن مزايا التكلفة العكسي أنه يقلل من عبء امتثال الموردين عن طريق تحويل مسؤولية تقييم وتحويل المبلغ الصحيح للضريبة للعملاء التجاريين المسجلين ضمن ضريبة القيمة المضافة، كما يقلل من التكاليف الإدارية بالنسبة للإدارة الضريبية. في المقابل فإن هذا النظام يخل بالمفهوم الحقيقي للرسم على القيمة المضافة الذي يحمل البائع مسؤولية جمع الضريبة في مختلف مستويات القيم المضافة فهذا يحول ضريبة القيمة المضافة إلى ضريبة على المبيعات المطبقة في بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وبعض المقاطعات الكندية.

3- نظام مسؤولية الأسواق: يعتمد هذا النظام أساسا على تحويل مسؤولية التحصيل الضريبي للأسواق الإلكترونية، اقترح هذا النظام من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، التي نشرت تقرير لمساعدة الدول على تصميم السياسات الضريبية في اشراك المنصات الإلكترونية في جمع الرسم على القيمة المضافة ومساهمتها في توفير المعلومات المناسبة، فقد تبنت العديد من دول الاتحاد الأوروبي هذا النظام. فترداد أهمية هذا النظام في لدور الذي تلعبه كمرشد حول أعمال المؤسسات كشريك من خلال اتفاقيات تعاونية أو كوسيط بصفة طوعية.⁴² فمساهمة المنصات الإلكترونية يسهل عملية تحصيل الضرائب على المبيعات أحسن من تحصيلها من طرف البائعين كل على حدا. مع ذلك فإن لهذا الاجراء عيوب ونقاط سلبية، خاصة على المنصات الإلكترونية التي قد تجد نفسها مثقلة بالالتزامات الضريبية من طرف العديد من الدول.

4- الشباك الوحيد Le guichet unique يقوم الشباك الوحيد بجمع مختلف المعلومات الوثائق المتعلقة بكل العمليات التي تخضع للرقابة الجمركية عند التصدير أو الاستيراد وذلك من خلال واجهة مشتركة وموحدة. يوفر الشباك الوحيد المعلومات المناسبة لكل الهيئات والسلطات ذات العلاقة وهذا ما يساهم في تسهيل التبادلات التجارية.

المحور الرابع: تقييم التجارب الدولية في ظل الاقتراحات الحديثة

من عرض التجارب السابقة تم استخلاص مجموعة من الملاحظات وتحديد بعض النقاط السلبية والإيجابية.

أولا: تحليل وتقييم التجارب الدولية

لمواجهة التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية، بدأ المشروعون في الكثير من دول العالم بالتركيز على كيفية تحسين آليات الإخضاع الضريبي وتكييفها مع متطلبات التجارة الإلكترونية، وخاصة مع النمو الذي تشهده هذه الأخيرة وتزايد المبيعات عبر الأنترنت بما فيها الخدمات الرقمية والسلع المستوردة ذات القيم الضعيفة.

كما كان لفشل وتأخر الجهود الدولية في وضع إطار عام لجباية التجارة الإلكترونية دور في تبني أنظمة أو آليات فردية خاصة من طرف العديد من الدول، كل حسب خصوصيات نظامه الضريبي، أهداف السياسات الضريبية ومدى تطور التجارة الإلكترونية بالبلد. كما اختلفت الضرائب المستهدفة في كل من هذه التجارب، فهناك من ركز على الضرائب على المبيعات أو الرسم على القيمة المضافة وكيفية إلزام المنصات الإلكترونية بجمعه ودفعه للدولة والبعض الآخر استهدف الضرائب على الدخل وكيفية إثبات الوجود الاقتصادي للمؤسسات العالمية العملاقة داخل إقليم ما، من جهة أخرى اختلفت بعض التشريعات بفرض ضرائب على الخدمات الرقمية وإعطائها جانبا قانونيا مفصلا. في حين ارتأت بعض الدول إلى فرض ضرائب على الطرود الشخصية التي غالبا ما تكون ذات قيم ضعيفة وهذا لحماية الأسواق المحلية وضمان تكافؤ الفرص بين السلع المحلية والسلع المستوردة.. رغم هذه التباينات، إلا أن الغايات الأساسية من فرض ضرائب على المعاملات الإلكترونية كان تتمحور في نفس السياق تقريبا والمتمثلة في تحقيق العدالة الضريبية وحماية الإيرادات الضريبية من التآكل. فالاختلافات بين هذه الأنظمة أظهرت العديد من النقائص والتحديات على المستوى الجزئي أو على المستوى الكلي.

1- أهم المشاكل التي صادفها تطبيق أنظمة منفردة لجباية التجارة الالكترونية على المستوى الجزئي

على المستوى الجزئي صادفت الدول مجموعة من الصعوبات في تطبيق الأنظمة أو الآليات التي تبنتها كما تم تسجيل عدة نقائص في هذه التجارب، تتمثل أهم هذه المشاكل فيما يلي:

1-1- عدم كفاءة وفعالية طرق تحصيل الضرائب على التجارة الالكترونية: يرتبط هذا العنصر بطرق فرض وتحصيل الضريبة وكذلك مدى تحقيق إيرادات مقارنة بتكاليف التحصيل بحيث يعود هذا المشكل إلى ما يلي:

- **مشاكل متعلقة بمدى امتثال المتعاملين للقواعد الضريبية:** يتعلق هذا المشكل بمدى التزام الأفراد أو المؤسسات الذين يبيعون أو يشترون سلعا أو خدمات عبر الأنترنت بالقواعد والقوانين الضريبية المطبقة. علاوة على ذلك، قد لا تلتزم المنصات الالكترونية بالقوانين التي تفرض فيما يخص جمع الرسم على القيمة المضافة وتحويله للدولة المناسبة.

كما قد تتجاهل المنصات الالكترونية مسؤوليتها في تسجيل الشركات التي تبيع منتجاتها داخل دولة ما عبر تلك المنصات، في الضريبة على القيمة المضافة. فقد أشركت بعض التشريعات المنصات الالكترونية في ابلاغ الشركات الأجنبية بالتزاماتها المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة مثل حالة المملكة المتحدة، حيث طلب قانون المالية 2017-2018 من المنصات التحقق من أرقام ضريبة القيمة المضافة المعروضة على مواقعها الإلكترونية ومن مدى صحتها، وعلاقتها بالبائع⁴³.

- **صعوبة فرض القوانين الضريبية على متعاملين متواجدين خارج الحدود الإقليمية وهذا نظرا لأن الأسس الضريبية التقليدية مبنية على إقليمية الضريبة، وكذلك صعوبة نشر تلك القواعد والإعلام بها.**

- **ارتفاع الأعباء الإدارية على البائعين وعلى الإدارة الضريبية** حيث ترتبط فعالية الأنظمة المطبقة في قيمة الإيرادات المحققة من الاخضاع الضريبي مقارنة بحجم التكاليف المخصصة لذلك، فاذا كان حجم التكاليف يمثل نسبة معتبرة من الإيرادات الضريبية المحصلة فيصبح ذلك غير مهما. فقد يرجع ارتفاع حجم التكاليف إلى عدم التحكم في النظام المطبق أو وجود خلل في التقنية المطبقة بحد ذاتها. كما قد تتحمل المنصات الالكترونية أعباء بيروقراطية في حالة تحميلها مسؤولية الاخضاع الضريبي أين تصبح مجبرة على تحليل كل عمليات البيع بدقة والامام بكل المعلومات المتعلقة بالمورد (البائع) وكذلك المشتري والتأكد من صدق وصحة المعلومات الشخصية أو الضريبية التي صرح بها كل طرف.

1-2- صعوبة تسيير والتحكم في المعالجة الضريبية للمعاملات والرقابة عليها يحدث ذلك في حالة التزايد الكبير لحجم المعاملات الالكترونية واختلاف طبيعة السلع والخدمات المتداولة فتصبح الإدارات الضريبية غير قادرة على الاشراف ومراقبة هذا الكم الهائل من المعاملات. كما تطرح المنصات الالكترونية التي تنشط في مجالات عدة وتخضع لعدة قوانين ونسب ضريبية مشكل التسيير الجبائي للمعاملات.

1-3- التأثير السلبي على نمو التجارة الالكترونية وتطورها إن تطبيق ضرائب على معاملات التجارة الالكترونية قد يكون له أثر سلبي، فقد يعيق ذلك نمو التجارة الالكترونية، إما من جهة المشتري واثقاله بالضرائب على السلع المستوردة (خاصة بالنسبة للسلع ذات قيم ضعيفة وفرض الضرائب على الطرود الشخصية)، أو من جهة البائع وثقل الالتزامات الضريبية خاصة في تعدد واختلاف القواعد

الجبائية وصعوبة تسييرها. فلهذه الأسباب لجأت معظم التشريعات إلى تعديل القواعد المطبقة على عدة مراحل لعدم ملاءمتها، خاصة وأن جباية التجارة الإلكترونية تواجه تحديات كثيرة.

1-4- عدم توفر المعلومات وخاصة مع نمو حجم معاملات البيع والشراء عبر الأنترنت ولو كانت بقيم ضعيفة: في هذا السياق اتخذت بعض التشريعات (مثل بعض دول الاتحاد الأوروبي في إطار تطبيق التوجيه الصادر في 2017) قوانين متعلقة بحفظ السجلات، بموجب هذه القوانين، يتوجب على مشغلي المنصات الإلكترونية الاحتفاظ بسجلات تتعلق بالبائع نفسه والمعاملات التي يجريها من خلال السوق Marketplace انطلاقاً من شهادة الضريبة على القيمة المضافة التي سجل بها البائع. كما ألزمت هذه التشريعات على السوق أو المنصة الإلكترونية الاحتفاظ بالمعلومات الخاصة بالتجار (الاسم، العنوان، الرقم الضريبي للتاجر، معلومات حول تسجيل الضريبة على القيمة المضافة، معلومات حول المبيعات: مقدارها، مكان المصدر ومكان المقصد، تاريخ التسليم..)، انتقدت هذه السياسة من طرف العديد من الخبراء وكذلك من طرف إدارة الاتحاد الأوروبي بحجة أن ذلك قد يثقل الأسواق ويؤثر على نمو التجارة الإلكترونية.

2- أهم المشاكل التي صادفها تطبيق أنظمة منفردة لجباية التجارة الإلكترونية على المستوى الكلي أو الدولي

2-1- تفاقم مشكلة التهرب الضريبي الناتج عن المنافسة الشرسة بين الأنظمة المطبقة: ينتج ذلك من تطبيق نسب ضريبية ضعيفة من طرف الدول ما يعرف بالجنات الضريبية، أين تختار بعض الشركات هذه الدول موطناً لها للتهرب من الضريبة. بالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد بعض التشريعات على مفهوم الوجود الاقتصادي دون البعض الآخر أنتج شكلاً جديداً من المنافسة الضريبية.

2-2- ظهور مشكلة الازدواج الضريبي: وهذا بغياب التنسيق والتعاون بين الدول فتبني أنظمة وميكانزمات مختلفة قد يؤدي إلى تعرض المكلفين إلى ضرائب مزدوجة مثلاً في حالة اعتماد دولة لضرائب على أساس المصدر ودولة أخرى تطبق ضرائب على أساس المقصد. وخاصة في حالة غياب الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي تأطر أنشطة التجارة الإلكترونية بين الدول.

2-3- ظهور نزاعات بين الدول: لقد أدى فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية إلى حدوث اختلافات ونزاعات بين بعض الدول وخاصة أنه كان هناك جدل حول إخضاع المعاملات الإلكترونية أو إعفائها واختلفت الآراء ووجهات النظر حول هذا الموضوع.

2-4- إشكالية لمن تعود مسؤولية جمع الضريبة: بالنظر إلى استخدام المنصات لإجراء عمليات البيع عن بعد عبر الإنترنت، فإن فرض قواعد ضريبة القيمة المضافة / ضريبة السلع والخدمات من خلال إخضاع المنصات الإلكترونية للضريبة أو بعبارة أخرى تحميلها مسؤولية الإخضاع بدلاً من العديد من الموردين المختلفين، يمكن أن يكون أكثر فعالية من حيث التكلفة⁴⁴.

الخاتمة:

لقد تم من خلال هذا الفصل دراسة بعض التجارب الدولية المتعلقة بجباية التجارة الإلكترونية، وتم اختيار مجموعة من الدول الرائدة في مجال التجارة الإلكترونية وأخرى لها تجربة حديثة في هذا المجال. تم إبراز من خلال هذه التجارب أهم القواعد والقوانين الجبائية المطبقة فيما يخص فرض ضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية، إلى جانب أهم الآليات والإجراءات التي تم وضعها.

رغم تأييد موقف الإعفاء التام لأنشطة التجارة الإلكترونية طرف بعض الدول، تغير هذا الموقف مع التطور السريع للمعاملات التجارية الإلكترونية أين أصبحت التجارة الإلكترونية اليوم جزءاً لا يتجزأ من النشاط التجاري. وأصبح من الضروري فرض ضرائب على المبيعات

التي تتم عبر الأنترنت كما تفرض على المبيعات التي تتم تقليديا فلا يوجد سبب لعدم تطبيق نفس القواعد بالتالي استوجب التعامل مع كلتا من الصنفين بالمساواة. وبالفعل تجاوزت العديد من الشركات والتجار مع هذا التغيير فقامت بجمع الضرائب والمشاركة في الجحاح نظام التحصيل مع الاستمرار في نشاطها.

لقد خاضت الأردن في سياسة جباية التجارة الالكترونية، رغم أن المعاملات التجارية كانت منحصرة على منتجات معينة وان كانت في نمو مستمر. فقد تعرضت هذه السياسة لانتقادات البعض الذين رأوا أن هذا سيحد من تطور التجارة الالكترونية، كما نالت تشجيع البعض الآخر الذين كانت وجهة نظرهم أن تطور التجارة الالكترونية سيكون على حساب التجارة التقليدية فيجب حماية المنتجات المحلية. تراجعت الوزارة عن قرارها فيما بعد وأجرت بعض التعديلات عليها.

اتخذت فرنسا على غرار دول الاتحاد الأوروبي موقفا صارما بشأن فرض ضرائب على التجارة الالكترونية وخاصة على عمالقة سوق المعاملات الالكترونية. وأخذت تونس نهج الدول الفرنكوفونية كفرنسا وألمانيا. فحين أن جنوب إفريقيا انتهجت مسار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأعطت تعريفا واسعا للخدمات الرقمية وإدخالها في نطاق الضريبة على القيمة المضافة. من خلال هذا الفصل، يمكن استخلاص ما يلي:

- ركزت معظم الدول الفرنكوفونية على فرض ضرائب على المبيعات وعلى السلع المستوردة والمشترت عبر المنصات الالكترونية العالمية؛
- اهتم الاتحاد الأوروبي بإيجاد صيغة أو حل لفرض ضرائب على أرباح الشركات المحققة من أنشطة التجارة الالكترونية بإثبات وجودها داخل الاتحاد الأوروبي دون الاستناد إلى المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة؛
- لقد اعتمدت معظم الدول قواعد ضريبية معدلة من فترة إلى أخرى بسبب تعدد وتطور تحديات جباية التجارة الالكترونية؛
- تحديد الوقت المناسب للتدخل الضريبي في مجال التجارة الالكترونية يعتبر من أهم عوامل نجاح النظام الضريبي على التجارة الالكترونية وهذا لضمان عدم إعاقه نمو هذه المعاملات؛
- يرتبط نجاح أنظمة جباية التجارة الالكترونية بتبني نظام دولي موحد، يقلل من المنافسة الضريبية الشرسة، يضمن حماية الأوعية الضريبية من التآكل ويخلق اتفاقا ورضا دوليا .
- يتطلب تعظيم الاستفادة الضريبية من التجارة الالكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمي، مرونة في صياغة التشريعات الضريبية، والاستجابة للمتغيرات الجديدة وخاصة التكنولوجية، كما يتطلب تنسيقا دوليا واسع النطاق.
- يتعين على الحكومات دراسة الاقتراحات الحديثة للمنظمات الدولية واختيار الآليات الضريبية المناسبة والتي تتلاءم مع الخصوصيات الاقتصادية للدولة وكذلك مدى أهمية الأنشطة والمعاملات التجارية الالكترونية في البلد.

قائمة المراجع:

- Gilbert Gagné, Destiny Tchéhouali, Taxer le commerce électronique transfrontalier et faire contribuer les GAFAs à la création et à la production culturelle locale : une équation complexe, culture, commerce et numérique, centre d'études sur l'intégration et la mondialisation , N 7, V 12, 2017.
- Luisa Scarcella, E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? ScienceDirect, Computer Law and Security Review, N°36, 2020.

- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على ضريبة الدخل والقيمة المضافة، كلية الشريعة والقانون بدمنهور، جامعة الأزهر.
- صالح محمد عبد الفتاح ، العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007.
- رايح مرار، سامي الخالدي، آفاق تنظيم التجارة الالكترونية في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، فلسطين، 2020.

- Elani Fryer, The VAT implication of e-commerce goods and services imported to South Africa, degree magister commerce in South Africa and International Taxation, Potchefstroom Campus of the North-West University, 2014.
- Pascal Emmanuel, Les défis que pose le commerce électronique dans un contexte international, Mécéjour M.Fisc .
- Agence du revenu du canada, Gouvernement du canada, Orientations du Canada concernant les exigences en matière de déclaration pays par pays, 10/03/2020, <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/rc4651/orientations-canada-concernant-exigences-matiere-declaration-pays-pays.html>, consulté le 20/01/2023.
- OCDE, La Mongolie signe un accord historique afin de renforcer ses conventions fiscales et l'Afrique du Sud dépose un instrument pour la ratification de la Convention multilatérale BEPS, OCDE.org, publié le 06/10/2022, consulté le 19/01/2023
- La rédaction, les enjeux soulevés par l'économie numérique, <https://www.vie-publique.fr/eclairage/271118-fiscalite-les-enjeux-soulevés-par-leconomie-numerique>, 25/10/2019 , consulté le 23/07/2021
- Deloitte , Taxes indirectes canadiennes, Le nouveau régime de TVQ pour les non-résidents effectuant des fournitures au Québec : précisions importantes, Deloitte, 2018, canada.
- KPMG, Building a digital future, Budget 2019/20 Tax Guide, 2019.
- Mongi Djellouli, Jean Bernaridini, Taxe GAFA : la Tunisie suit l'initiative de taxe sur les services numérique, <https://taj-strategie.fr/taxe-gafa-la-tunisie-suit-linitiative-de-taxe-sur-les-services-numeriques>, 17/11/2020, consulté le 24/10/2021.
- OCDE, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, juillet 2021.

الهوامش

¹ صالح محمد عبد الفتاح، العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2007، ص: 14.

² Ministre de la justice, Article 250 (4) « Société réputée résider au Canada », La loi de l'impôt sur le revenu, Ajour le 19 mai 2021, p :3108,

³ SBH CANADA, E-commerce Guide, Canada 2020, Switzerland trade and investment Promotion, 2020, P11-12.

⁴ Pascal Emmanuel, Les défis que pose le commerce électronique dans un contexte international, Mécéjour M.Fisc, p12.

⁵ Pascal Emmanuel, op-cit, p 13.

⁶ Gilbert Gagné, Destiny Tchéhuali, Taxer le commerce électronique transfrontalier et faire contribuer les GAFA à la création et à la production culturel locale : une équation complexe, culture, commerce et numérique, centre d'études sur l'intégration et la mondialisation , N 7, V 12, 2017, p : 3.

⁷ Agence du revenu du Canada, Gouvernement du Canada, Orientations du Canada concernant les exigences en matière de déclaration pays par pays, 10/03/2020, <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/rc4651/orientations-canada-concernant-exigences-matiere-declaration-pays-pays.html>, consulté le 20/01/2023.

⁸ Pascal Emmanuel , op-cit, P16.

⁹ Deloitte , Taxes indirectes canadiennes, Le nouveau régime de TVQ pour les non-résidents effectuant des fournitures au Québec : précisions importantes, Deloitte, 04/10/2018, Canada, p : 2.

¹⁰ Deloitte, op-cit, p3.

¹¹ Elani Fryer, The VAT implication of e-commerce goods and services imported to South Africa, degree magister commerce in South Africa and International Taxation, Potchefstroom Campus of the North-West University, 2014, P89.

¹² محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على ضريبة الدخل والقيمة المضافة، كلية الشريعة والقانون بدمههور، جامعة الأزهر، ص86.

¹³ Legal Counsel , South African Revenue Service, report Frequently Asked questions Supplies of Electronic Services, 2019, p : 3.

* يقصد بالوسيط في إطار الخدمات الالكترونية كل شخص أو مؤسسة (مقيم أو غير مقيم) تسهل عرض الخدمات الالكترونية لمزود خدمة أجنبي فقد يقوم هذا الوسيط بإعداد وتسليم الفواتير، تحصيل التسديدات من الزبائن. كما قد يكون عبارة عن منصة رقمية تربط بين البائع والمشتري. * * تقدر عتبة تسجيل الرسم على القيمة المضافة عند مليون 1000000 راند، أما عتبة التسجيل الطوعي فحددت عند 50000 راند. بالنسبة لعتبة تسجيل الرسم على القيمة المضافة للخدمات الالكترونية فحددت ب 50000 راند إلى غاية 3 مارس 2019 وتم رفعها إلى 100000 راند ابتداء من 1 أبريل 2019.

¹⁴ KPMG, Building a digital future, Budget 2019/20 Tax Guide, 2019, p:14.

¹⁵ Legal Counsel South African Revenue Service, op-cit, p : 14.

* *Base Erosion and Profit Shifting*

¹⁶ OCDE, La Mongolie signe un accord historique afin de renforcer ses conventions fiscales et l'Afrique du Sud dépose un instrument pour la ratification de la Convention multilatérale BEPS, OCDE.org, publié le 06/10/2022, consulté le 19/01/2023.

¹⁷ Fédération e-commerce et vente à distance, Bilan du e-commerce en 2020 : les ventes sur internet atteignent 112 milliards d'euros grâce à la digitalisation accélérée du commerce de détail, Communiqué de presse, Paris, 04/02/2021.

* مؤسسة مستقلة تابعة للوزير الأول تهتم بتنظيم الأعمال والنقاشات العامة من خلال التحليل وتقديم اقتراحات، كما تسلط الضوء على الخيارات الجماعية فيما يخص التحديات الاجتماعية، الاقتصادية وتحديات المحيط.

¹⁸ La rédaction, les enjeux soulevés par l'économie numérique, <https://www.vie-publique.fr/eclairage/271118-fiscalite-les-enjeux-soulevés-par-leconomie-numerique>, 25/10/2019 , consulté le 23/07/2021.

¹⁹ <https://www.pole-sud.com/le-regime-des-ventes-a-distance/>, Le régime des ventes à distance,

²⁰ Régimes spécifiques : les PBRD et les ventes à distance, <https://www.legifiscal.fr/>, consulté le 08/10/2021.

²¹ Philippe Barbet, op cit, p : 15.

²² Konstantinos Siliadis, Op-cit, P :40.

²³ Commission européenne, Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE , communiqué de presse, Bruxelles, 21 mars 2018, p : 1.

²⁴ Commission européenne, op-cit, p : 2.

²⁵ Pascal Emmanuel, p : 25.

²⁶ Commission européenne, op-cit, p :2.

²⁷ Direction générale des Finances Publiques, Rapport d'activité, Finances Publiques, République Française, 2020, P : 51.

²⁸ وزارة التجارة وتنمية الصادرات، الجمهورية التونسية، التقديم العام لمناخ التجارة الالكترونية في تونس، <http://www.commerce.gov.tn>

²⁹ الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، قانون عدد 78 لسنة 2019 مؤرخ في 23 ديسمبر 2019 يتعلق بقانون المالية لسنة 2020، العدد 104، 27 ديسمبر 2019، صفحة 4705.

³⁰ Mongi Djellouli, Jean Bernardini, Taxe GAFA : la Tunisie suit l'initiative de taxe sur les services numérique, <https://taj-strategie.fr/taxe-gafa-la-tunisie-suit-linitiative-de-taxe-sur-les-services-numeriques>, 17/11/2020, consulté le 24/10/2021 à 23 :20.

³¹منتدى الاستراتيجيات الأردني، تقرير: 71% نسبة ضريبة المبيعات من إجمالي الإيرادات الضريبية في الأردن،

<https://www.almamlakatv.com/news>، 24/08/2021، 23:16.

³²الحكومة تفرض ضرائب على " التجارة الإلكترونية لجنة من الصناعة والجمارك تضع التعليمات – تفاصيل، <https://jfranews.com.jo/article/23829>،

تاريخ الاطلاع 2021/08/28.

³³رابح مرار، سامي الخالدي، آفاق تنظيم التجارة الالكترونية في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، فلسطين، 2020، ص30.

³⁴المملكة، إطلاق منصة لتنظيم التجارة الإلكترونية الخميس، -<https://www.almamlakatv.com/news/24160>، 2019، تاريخ الاطلاع

2021/09/02 على الساعة 15:15.

³⁵المرجع السابق، تاريخ الاطلاع 2021/09/05 على الساعة 21:59.

³⁶ميس دويك، التجارة الالكترونية في الأردن، <https://read.opensooq.com>، 2020، تاريخ الاطلاع 2021/09/02 على الساعة 22:30.

³⁷وزير المالية، وزير الاقتصاد الرقمي والريادة، غرفة تجارة عمان، قرار رقم 5761 المرخ في 14 ذو الحجة 1440 الموافق ل2019/08/15.

³⁸المملكة، مرجع سبق ذكره.

³⁹ميس دويك، مرجع سبق ذكره.

⁴⁰العربي الجديد، الأردن يخفض الرسوم على الطرود البريدية لتشجيع التجارة الإلكترونية، <https://www.alaraby.co.uk/eco> نظام الجبائي /nomy، مارس

2021، 2021/09/10 على الساعة 20:00.

⁴¹محمود محمد الدمرداش، مرجع سبق ذكره، ص:92.

⁴² Louisa Scarcella, op-cit, p : 15.

⁴³ Luisa Scarcella, E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? ScienceDirect, Computer Law and Security Review, N°36, 2020, P: 10.

⁴⁴ Luisa Scarcella, op-cit, p : 14.