

ضرورة تعديل الاتفاقيات الضريبية الدولية في ظل الاقتصاد الرقمي

The necessity of amending international tax agreements in light of the digital economy

معزوز نشيدة¹¹ جامعة البليدة 02 (الجزائر)، chidan2013@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/01

تاريخ القبول: 2022/05/12

تاريخ الاستلام: 2022/04/27

ملخص: إن الاتفاقيات الضريبية الثنائية البالغ عددها 4500 اتفاقية، تمنح الدولة التي يقع مقر الشركة فيها، أو على الأقل لديها مكان ثابت للعمل (فرع، مكاتب، مصنع ...) الحق في فرض ضريبة على هذه الأرباح، من خلال نظام ضريبي عالمي صمم في عشرينيات القرن الماضي. ولكن في ظل الاقتصاد الرقمي تصبح المبادئ الحالية لتوزيع القاعدة الضريبية لا تسمح للدول التي يقع على أراضيها نشاط اقتصادي بتحصيل نصيبها العادل من الضريبة، توصلت الدراسة إلى ضرورة إدخال تعديلات في نموذج الاتفاقيات الضريبية الدولية وذلك من خلال توسيع مفهوم المنشأة الدائمة، وإعادة النظر في طريقة تقاسم الأرباح.

الكلمات المفتاحية: الاتفاقيات الضريبية، الاقتصاد الرقمي، منشأة دائمة، الشركات متعددة

الجنسيات.

تصنيف JEL: O30, O38

Abstract:

The 4,500 bilateral tax agreements give the country in which the company is headquartered, or at least has a fixed place of business (branch, offices, factory...) the right to tax these profits, through a global tax system designed in the 1920s. The last century.

However, in light of the digital economy, the current principles of tax base distribution do not allow countries on whose territory an economic activity is located to collect their fair share of the tax. In the way of profit sharing.

.The study concluded the need to introduce amendments to the international tax agreements model, by expanding the concept of permanent establishment, and reconsidering the method of profit-sharing.

Keywords: Tax agreements, digital economy, permanent establishment, multinational companies.

Jel Classification Codes: O30, O38,

1. مقدمة

أصبحت الموضوعات الضريبية الدولية تحتل صدارة أولويات الأجندة السياسية بدرجة غير مسبوقة؛ حيث ارتفعت وتيرة اندماج الاقتصاديات الوطنية والأسواق بصورة كبيرة خلال الأعوام الأخيرة. إلا أن إطار الضرائب الدولية الحالي، والذي يرجع تصميمه إلى ما يزيد عن قرن مضى، (حيث أن الطريقة التي تخصص بها الدول الحق في فرض الضرائب على دخل الشركات متعددة الجنسيات لا تزال قائمة اليوم على نموذج صممته رابطة الأمم في عام 1928)، أظهر أوجه ضعف عديدة مما يعمل بدوره على تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح.

أصبح الاقتصاد الرقمي واقعا لا يمكن إنكاره، وفق أحدث البيانات الصادرة عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، بلغت قيمة التجارة الدولية في الخدمات الرقمية نحو 3.2 تريليون دولار، أو ما يمثل 50% من إجمالي التجارة الدولية للخدمات على مستوى العالم في عام 2019 (UNCTAD, 2021). ويعتبر انتشار شبكة الانترنت والهواتف المحمول من أهم العوامل التي ساعدت على اتساع نطاق الاقتصاد الرقمي، وتشير التقديرات إلى أن استخدام شبكة الانترنت ارتفع خلال الفترة (2000-2020) بنسبة 1266 % (هبة و سفيان، 2021، صفحة 6).

وقد تزامن مع الاقتصاد الرقمي ظهور تحديات كبيرة تواجه النظام الضريبي الدولي، حيث لم تواكب المبادئ التقليدية سواء في القانون الوطني أو على المستوى الدولي هذه التطورات.

وتثير التحديات الضريبية الناتجة عن تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي تساؤلات عديدة، أهمها: أين تفرض الضرائب على الشركات الرقمية غير المقيمة؟ كيف يمكن تقييم الصفقات داخل الشركة وكيف يمكن تصنيف السلع الرقمية؟ كيف يمكن تحديد دافعي الضرائب؟ حيث أن استخدام التقنيات الرقمية يولد صعوبات متعلقة بأساليب تحديد ما يشكل قيمة خدمات معينة، وهي قيمة يجب مع ذلك فهمها من أجل توطينها ثم فرض ضرائب عليها.

مشكلة الدراسة:

وتكمن مشكلة الدراسة في عدم ملائمة القواعد الضريبية الحالية بالخصوص الاتفاقيات الجبائية الدولية، والتي وضعت أساساً للتعامل مع المنشآت ذات الوجود المادي في الدولة، لان تطبيق على المنشآت

التي تعمل دون وجود مادي لها في الدول التي تحقق دخلاً أو ربحاً منها، مما يهدد الدول مصدر الدخل بتآكل وعائها الضريبي وانخفاض حصيلتها من الإيرادات الضريبية.

ولقد نشأ عن هذا الواقع صراع حول تحديد الدول صاحبة الحق في فرض الضريبة، وكيفية ممارسة هذا الحق، ومدى الحاجة إلى تشريعات داخلية أو دولية (اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف) لتعيين السيادة الضريبية لكل دولة. للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إلى الاتفاقيات الضريبية الدولية

المبحث الثاني: الإطار النظري للاقتصاد الرقمي

المبحث الثالث: إلزامية تحيين الاتفاقيات الضريبية الدولية في ظل الاقتصاد الرقمي

أهمية الموضوع:

إن النظام الحالي للضرائب الحالية على الشركات، الموروث من بداية القرن العشرين ، يسمح للشركات المتعددة الجنسيات باستغلال التعقيد و الثغرات و أوجه القصور في القواعد الضريبية الدولية لأغراض تحسين الضرائب و تحويل أرباحها إلى ولايات قضائية ضريبية منخفضة أو معدومة ، في الوقت نفسه تشكو الشركات من الإجراءات غير المنسقة لمكافحة التهرب الضريبي، مما يعرضها للشكوك و خطر ازدواج الضريبي، و لذلك تتزايد أهمية دراسة التعديلات المطلوبة في الاتفاقيات الضريبية الدولية، لتحديد الاختصاص الضريبي، خاصة في ظل الاقتصاد الرقمي .

2. الاتفاقيات الضريبية الدولية

تعد الاتفاقيات الضريبية الدولية مصدراً هاماً من مصادر القانون الجبائي الدولي، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد لتنظيم العلاقات الضريبية بين الدول، وإيجاد حلول على المستوى الدولي.

1.2 الإطار العام للاتفاقيات الضريبية الدولية:

الاتفاقيات الضريبية عبارة عن معاهدات دولية تتم بين أشخاص القانون الدولي، ولقد عملت عدة دول على صياغة اتفاقيات نموذجية تسترشد بها الدول عند صياغة اتفاقياتها الضريبية.

2. 1. 1 تعريف الاتفاقيات الضريبية الدولية

الاتفاقيات تعتبر معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات** على أنها "أعمال اتفق عليها شخصان أو أكثر من رعايا المجتمع الدولي ودونت في وثيقة واحدة أو أكثر أيا كانت التسمية التي تطلق عليها" (اسماعيل ، صفحة 21، 1986).

2. 1. 2 سمو الاتفاقيات الضريبية:

إن الاتفاقيات بأنواعها سواء الثنائية أو متعددة الأطراف يتم التصديق عليها من السلطة التشريعية في جميع الدول وفقا للإجراءات والشروط التي يتطلبها دستور كل دولة، وبعد التصديق عليها تصبح بمثابة تشريع داخلي له قوة القانون العادي من حيث الدرجة، ويطبق عليها القاعدة القانونية أن القانون اللاحق ينسخ القانون السابق وذلك في أغلب الدول العربية بينما تذهب بعض الدول إلى اعتبار قانون المعاهدات في مرتبة وسط بين الدستور والقانون الداخلي مثل الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا.

2. 1. 3 عرض عام لمحتوى الاتفاقيات الضريبية الدولية

تحتوي معظم الاتفاقيات الضريبية التي تعقد بين الدول على مواد مستوحاة من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة، وتتكون تلك الاتفاقيات من ثلاثين مادة تقريبا، وتأتي في أربع مجموعات:

تتكون المجموعة الأولى من مواد تمهيدية يحدد من خلالها مجال تطبيق الاتفاقية بالنسبة للأشخاص والضرائب وكذلك الأقاليم التي تطبق داخلها هذه الاتفاقية، بالإضافة إلى تقديم بعض التعاريف. أما المجموعة الثانية فيتم من خلالها توزيع الحق في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين. ثم المجموعة الثالثة وتضم طرق وتقنيات تفادي الازدواج الضريبي الدولي وأخيرا المجموعة الرابعة وهي عبارة عن إجراءات نهائية تتعلق بتحديد تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وإلغائها، وإجراءات لمحاربة التهرب الضريبي الدولي وبند أخرى.

كما يمكن أن يرفق نص الاتفاقية بروتوكول و هي عبارة عن وثيقة مرفقة بالاتفاقية، و جزء لا يتجزأ منها، يهدف إلى توضيح بعض الأحكام الغامضة من المعاهدة أو إضافة بعض الإجراءات التي لم تنظر لها الدول في نص الاتفاقية (Bruno , 2004, P 144).

*تدعى بمعاهدة المعاهدات وتم إبرامها بتاريخ 23 ماي 1969 تحكم المعاهدات الدولية منذ إبرامها إلى غاية إلغائها أو الانسحاب منها.

2. 1. 4 توزيع الحق في فرض الضريبة في إطار الاتفاقيات الضريبية الدولية:

تحدد الاتفاقية الضريبية الدولية الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة بالنسبة لكل نوع من أنواع المداخل (Bruno , 2004, P 146) ، فيمكن أن يمنح ذلك الحق بموجب الاتفاقية إلى إحدى الدولتين المتعاقدين، أي إما دولة الإقامة وإما دولة المصدر، كما يمكن أن يتم اقتسام الحق في فرض الضريبة بين الدولتين، ويتم ذلك وفقا لمجموعة من المعايير، أولها هو الإقامة الجبائية للمكلف، ثم يأتي بعدها معيار مصدر الدخل، بالإضافة إلى معيار آخر ذو أهمية بالغة، ألا وهو معيار المنشأة المستقرة.

2. 1. 4. 1 معايير الإقامة الجبائية:

تعد الإقامة الجبائية من أهم معايير الإخضاع الضريبي التي تعتمد عليها الدول ضمن قوانينها الضريبية، كما تعتبر في إطار الاتفاقيات الجبائية، معيارا أساسيا يسمح بتوزيع الحق في فرض الضريبة بين الأطراف المتعاقدة ، و لتحديد موطن الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي و المعنوي، فإنه جرت العادة أن تترك الاتفاقيات الحرية، لكل دولة متعاقدة، لوضع الشروط التي يجب أن يستوفيها هذا الشخص حتى يعتبر مقيما لها، و حتى يخضع بناء على إقامته للضريبة، وفقا لما ينص عليه قانونها الداخلي ولقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة OCDE على أنه يعتبر مقيم بدولة متعاقدة (Article(4) (2003 P 26) "أي شخص يكون خاضعا، بموجب قانون تلك الدولة، للضرائب المفروضة في تلك الدولة بحكم سكنه، أو إقامته أو مقر إدارته الفعلي، أو أي معيار آخر".

2. 1. 4. 2 معيار مصدر الدخل:

يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضريبة، على دخل يعود لشخص غير مقيم بها، إذا تحقق هذا الدخل داخل إقليمها، ويوجد مصدر الدخل بصفة عامة، في الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطا، يدر عليه دخلا أو ربحا، وعلى سبيل المثال يعتبر البلد مصدر الدخل، بالنسبة لفئة الأجور، ذلك البلد الذي يزاول فيه الشخص عمله. كما يتمثل أيضا في الدولة التي يقيم فيها الشخص المدين (Bruno , 2004, P 265) ، بالنسبة لبعض الدخول، كالفوائد التي يعتبر مصدرها دولة إقامة الشخص الذي يدفعها (المقترض)، وبالنسبة لفئة الدخول العقارية، فمن اليسير تحديد مصدرها، والمتمثل في الدولة التي توجد فيها الأملاك العقارية، ولقد حاولت الدول المتقدمة بقدر الإمكان أن تعتمد على هذا المعيار لتوزيع الحق في فرض الضريبة، حفاظا على مصالحها، نظرا لكونها المصدرة لرؤوس الأموال.

2. 1. 4. 3 معيار المنشأة المستقرة (الدائمة):

يقصد بمعيار المنشأة المستقرة كأساس لفرض الضريبة، هو أن الدولة تفرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق عن طريق منشأة مستقرة قائمة على إقليمها.

وقد عرف معيار المنشأة المستقرة على أثر تقرير لجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم المتحدة عام 1927، وقد نصت المادة الخامسة من التقرير على أن "تخضع الأرباح الناجمة من المنشأة التجارية أو الصناعية، لضريبة الدولة التي توجد لها منشآت ثابتة" وأدخل التقرير في تعداد المنشأة المستقرة الشركة التابعة أو الوليدة والفروع أو المصانع أو الورش أو التوكيلات والمتاجر، والمكاتب ومخازن الإيداع، في حين استبعد التقرير المذكور من تعداد المنشأة المستقرة الوكيل المستقل والوكيل بالعمولة.

وفي عام 1928، صدر تقرير لجنة الخبراء الحكومية، وأدخل التقرير في تعداد المنشأة المستقرة مراكز الإدارة الفعلية، والفروع والمصانع والورش والتوكيلات والمكاتب ومخازن الإيداع واستغلايات المناجم والبترو، بينما استبعد التقرير من تعداد المنشأة المستقرة الوكيل المستقل والوكيل بالعمولة، وأي وكيل آخر له صفة مستقلة (خالد، 2007 ص 165).

ويؤدي اختلاف الأساس الذي تعتمد عليه الدولة في تحديد سيادتها الضريبية إلى حدوث مشكلات الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي، بل قد يقع الازدواج الضريبي الدولي حتى بين الدول التي تتبع معيارا واحدا لفرض الضريبة، وذلك في الحالات التي يختلف مفهوم كل دولة لهذا المعيار عن مفهوم الدولة لأخرى له، بحيث يؤدي تفسيرهما إلى إخضاع ذات الدخل للضريبة في كل منهما، أو في الحالات التي يتفق فيها المفهوم العام للمعيار في كلا الدولتين، ولكن يختلف معنى الدخل الخاضع للضريبة في كليهما (رمضان، 2020 ص 20).

2. 2 طرق تفادي الازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الضريبية الدولية:

لنحاول التطرق الى الطرق الاتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، القانوني والاقتصادي، بالإضافة إلى الكيفية التي تحاول بها تلك الاتفاقيات معالجة التهرب الضريبي الدولي.

2. 2. 1 طرق تفادي الازدواج الضريبي القانوني

لقد اقترحت أولى الاتفاقيات الجبائية النموذجية لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة، أربع طرق لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، والتي يمكن إنجازها فيما يلي: (Bruno, 2004, P 127)

2. 2. 1. 1 طريقة الخصم: تقتضي هذه الطريقة بأن يخصم مبلغ الضريبة المدفوع في دولة ممارسة النشاط الاقتصادي أو تحقق الدخل أي دولة المصدر (م) من المبلغ الإجمالي للضريبة الواجبة الدفع في دولة الإقامة (أ)، ولنفس المادة الخاضعة للضريبة.

2. 2. 1. 2 طريقة الإعفاء: تتنازل دولة ما من الدولتين المتعاقدين عن حقها في فرض الضريبة على المكلف الدولي لصالح الدولة الأخرى، والتي تربطها معه علاقات وثيقة كالإقامة. إضافة إلى طريقتي اقتسام الإيراد أو المنتج وطريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة اللتان تم التخلي عن استعمالهما لصعوبة التطبيق.

2. 2. 2 طرق تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي (الطرق غير التقنية) يمكن تفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي من خلال الاتفاق حول بنود تتعلق بالإجراءات الودية والتحكيم.

2. 2. 2. 1 الإجراءات الودية: طريقة الإجراء الودي هي طريقة طعن غير قضائية، تسمح للمكلف باللجوء إلى دولة إقامته طالبا منها دراسة وضعيته الضريبية والتحاور مع الدولة الأخرى، فهذه الطريقة تسمح بإيجاد حلول للمشاكل التي يعاني منها المكلفون نتيجة تطبيق إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما، لإجراءات تكون منافية لأحكام الاتفاقية التي أبرمتها هذه الدولة، أو إزالة الغموض عن بعض الأحكام الاتفاقية، وكذلك لتفادي الازدواج الضريبي الاقتصادي.

2. 2. 2. 2 طريقة التحكيم: تلجأ الدول إلى طريقة التحكيم الدولي في حالة ما إذا لم تتوصل عن طريق الإجراء الودي وفي أجل قدره سنتين لإيجاد حل لمشكل الازدواج الضريبي الدولي القائم بينهم، وهو عبارة عن إجراء تقوم من خلاله الدولتين المتعاقدين بطلب رأي طرف موضوعي، على أن يعود القرار النهائي لهاتين الدولتين، في الأخذ بذلك الرأي أو رفضه، وبذلك فهو ليس تحكيما مقنعا.

2. 2. 3 مكافحة التهرب الضريبي الدولي:

تعمل الاتفاقية الضريبية الدولية على محاربة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات الضريبية، والمساعدة في عملية التحصيل الضريبي.

2. 2. 3. 1 تبادل المعلومات: ويمكن أن يأخذ إجراء تبادل المعلومات إحدى الصور التالية إما بتبادل المعلومات بناء على الطلب أو التبادل الذاتي أو العفوي التبادل التلقائي (حراش، 2006 ص 110).

2. 2. 3. 1 المساعدة في التحصيل:

لقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المساعدة الإدارية في تحصيل الحقوق الجبائية لإحدى الدولتين، والمستحقة على أحد المكلفين الذي يقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى أو له أملاك بها. أما بالنسبة لنموذج الأمم المتحدة لتفادي الازدواج الضريبي فلم يقترح أي التزام للدولتين المتعاقدين بالمساعدة في تحصيل الضرائب.

3. الإطار النظري للاقتصاد الرقمي

في ظل تنامي أنشطة الاقتصاد الرقمي، والتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، حدثت تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال، وفي أنماط الإنتاج وصور النشاط الاقتصادي. وتلاشت الحدود والقيود المكانية التي تعوق انطلاق التجارة وحركة السلع والخدمات، وظهرت العديد من السلع غير الملموسة، ولم تعد الأسواق هي الأماكن التقليدية المحددة للبيع والشراء، بل أصبح السوق هو الفضاء الإلكتروني (السوق الرقمي) أو ما يعرف بمواقع الأعمال فضلا عن ذلك، لا يتطلب الاقتصاد الرقمي التواجد المادي للبائع والمشتري، حيث تتم عمليات البيع عن بعد ومن خلال المنصات الرقمية (محمود، 2020).

3.1 تعريف الاقتصاد الرقمي:

يقصد بالاقتصاد الرقمي " ذلك التفاعل والتكامل والتنسيق المستمر بين تكنولوجيا المعلومات والاتصال من جهة، وبين الاقتصاد القومي والقطاعي والدولي من جهة أخرى، بما يحقق الشفافية والفورية لجميع المؤشرات الاقتصادية المساندة لجميع القرارات الاقتصادية والتجارية والمالية في الدولة خلال فترة ما "(راغب، ص 01).

كما أن الاقتصاد الرقمي هو التسمية المستخدمة للإشارة إلى الاقتصاد القائم على الإنترنت أو اقتصاد الواب، وهو الاقتصاد الذي يتعامل مع الرقميات أو المعلومات الرقمية، الزبائن الرقميين والشركات الرقمية، التكنولوجيا الرقمية، والمنتجات الرقمية (سلاوتي، ص 22).

وينهض الاقتصاد الرقمي على حقيقتين اثنتين هما: التبادل الإلكتروني للبيانات والتجارة الإلكترونية حيث تعتبر عملية التبادل الإلكتروني للبيانات هي الآلية بالنسبة للاقتصاد الرقمي، وتعد التجارة الإلكترونية أهم تطبيقاته. ويقصد بالتبادل الإلكتروني للبيانات تنفيذ الصفقات الكترونيا بدون توثيق ورقي مؤيد لها. أما التجارة الإلكترونية فتعرف بأنها "تبادل السلع والخدمات أو المعلومات عبر شبكة المعلومات الدولية الانترنت.

3.2 خصائص الاقتصاد الرقمي: يتميز الاقتصاد الرقمي بعدة خصائص تتمثل فيما يلي : (سليم، 2004 ص 3-5)

-أنه اقتصاد لا يعاني من مشكلة الندرة بالمعنى التحليلي القديم هو بل اقتصاد الموارد التي يمكن استمرار زيادتها عبر الاستخدام المتزايد للمعلومات والمعرفة؛

- أنه اقتصاد تنقلص فيه أهمية وتأثير الموقع من خلال الاستخدام الملائم للتكنولوجيا وأساليب الأسواق الرأسية أي عبر الوسائل والشبكات الإلكترونية بما يغير المفهوم التقليدي للأسواق؛
- أنه اقتصاد يصعب فيه تطبيق القوانين الضريبية والقيود الجمركية وغير الجمركية من جانب دولة وطنية بصورة منفردة، فالمعرفة والمعلومات أدت إلى زيادة الطلب على منتجاتها وفي المقابل قلصت القيود الجمركية وغير الجمركية؛
- أن المنتجات التي تتضمن كثافة أعلى للمعرفة تنخفض أسعارها عن تلك لا التي تستخدم كثافة معرفية لا أو تستخدمها على الإطلاق؛
- أن الاقتصاد الرقمي يعني في جوهره أن قيمة المعرفة ذاتها تكون أكبر حينما تدخل في حيز التشغيل ونظم الإنتاج وبالمقابل فإن قيمتها تصبح صفرا حينما تظل حبيسة في عقول أصحابها؛
- أن مفتاح القيمة في الاقتصاد المعرفي والرقمي في هو مدى تنافسية رأس المال البشري؛
- أنه اقتصاد يمنح مكانا لنظم التعليم والتدريب المستمرين لكي تتواءم خبرات العمالة مع اقتصاد المعرفة وهذا يتطلب أساليب جديدة في التفكير وفي صنع السياسات الاقتصادية؛
- أنه اقتصاد يتوقف فيه تسعير المنتج أو الخدمة على السياق الذي فيه يتم التسويق، بحيث يمكن أن تكون هناك أسعار مختلفة لشعوب مختلفة وأوقات مختلفة لنفس المنتج المعرفي؛
- منطق سوق من جانبين حيث يشارك المستخدمون النهائيون والمستهلكون في خلق القيمة من خلال السماح للشركات بتعزيز بياناتها (Cléments & et autres, 2019 P 08) ؛
- في هذا الاقتصاد تزايد عمليات موائمة المعرفة بنظم الشبكات والمعلومات الرقمية التي تتولى قيادة عملية الانتقال في هياكل الإنتاج وفي منظمات الأعمال.

3.3 أهمية الاقتصاد الرقمي

إن أهمية الاقتصاد الرقمي تبرز من خلال الدور الذي تؤديه مضامينه ومعطياته وما تفرزه من تقنيات متقدمة في مختلف المجالات وتمثل الإسهامات الأساسية لمضامين اقتصاد الرقمنة فيما يلي (فليح ، 2007 ص 22-23):

- إن المعرفة العلمية والمعرفة العملية بالذات والتي يتضمنها اقتصاد الرقمنة والمعرفة تعتبر هي الأساس في توليد الثروة وزيادتها وتراكمها، وهذه الزيادة في الثروة التي ارتبط نشوء علم الاقتصاد بالبحث عن أسباب تحققها، حيث أن هذا الإسهام للمعرفة و بالذات التقنية المتقدمة منها خصوصا أدى أن إلى يكون

(بيل غايتس) أغنى رجل في العالم، والذي ارتبطت ثروته بالحاسوب وتقنياته خلال فترة قصيرة وبعمر مبكر و أن ثالث أغنى رجل في العالم ترتبط ثروته بالاتصالات؛

- الإسهام في تحسين الأداء ورفع الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين نوعيته من خلال استخدام الوسائل والأساليب التقنية المتقدمة التي يتضمنها اقتصاد المعرفة وما يتاح في إطاره من معرفة علمية وعملية يساندها قدر واسع من المعلومات التي تساهم في توفيرها الاتصالات وبالشكل الذي يساعد على حسن إدارة المشروعات الاقتصادية، حيث أن أكثر من نصف الزيادة في إنتاجية الاقتصاد الأمريكي كانت جراء استخدام التكنولوجيا المتقدمة في المعلومات والاتصالات؛

- زيادة الإنتاج والدخل الوطني وإنتاج المشروعات، والإسهام في توليد دخول الأفراد الذين ترتبط نشاطاتهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وبالذات في المجالات الصناعية التي تبرز فيها صناعة أجهزة ومعدات الإلكترونيات الدقيقة وصناعة معدات الفضاء والاتصالات والصناعات البيولوجية والكيمائية وغير ها، والتي تتحقق من خلالها زيادة مهمة في إنتاج الاقتصاد الوطني ككل؛

- الإسهام في توليد فرص عمل وبالذات في المجالات التي يتم فيها استخدام التقنيات المتقدمة التي يتضمنها اقتصاد المعرفة نتيجة التوسع والتنوع في النشاطات الاقتصادية التي تستخدم التقنيات المتطورة؛

- يساهم الاقتصاد الرقمي وتقنياته في إحداث التغيير والتحديث والتطور للنشاطات الاقتصادية وما يسهم في توسعها ونموها بدرجة كبيرة وبشكل متسارع ومتزايد وبذلك يتم تحقيق الاستمرارية في تطور الاقتصاد ونموه؛

- إسهام الاقتصاد الرقمي ومضامينه في التحفيز على التوسع في الاستثمار خاصة الاستثمار في المعرفة العلمية والعملية، من أجل تكوين رأسمال معرفي يساهم بشكل مباشر في توليد إنتاج معرفي وزيادته، وبشكل غير مباشر في الإنتاج الذي يستخدم التقنيات المتقدمة، وذلك من خلال توفير فرص الاستثمار المربح.

4. إلزامية تخمين الاتفاقيات الضريبية الدولية في ظل الاقتصاد الرقمي

تواجه الأنظمة الضريبية في الدول ثلاث صعوبات تكتنف المعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، وتفاقم مشكلات التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل، وتتعلق هذه الصعوبات بمفهوم المنشأة الدائمة، تحديد الدولة مصدر الدخل، وتوزيع نسب الأرباح لصفقات الاقتصاد الرقمي.

4. 1 الصعوبات:

مع انتشار التجارة الالكترونية وتزايد الاعتماد على الإنترنت في بيع السلع والخدمات، وإمكان تحقيق الدخل أو الربح من أماكن مختلفة عبر العالم دون أن يكون للمنشأة وجود مادي فيها، قد يكون من الصعب الاعتماد على مبدأ مصدر الدخل كأساس لتحديد دولة فرض الضريبة، وخاصة عند تعذر تحديد هذه الدولة، أو لسهولة انتقال المنشأة الدائمة بين الدول، أو حتى عدم وجودها في أي دولة، وقدرة الشركات دولية النشاط على إبرام العقود، والاتصال بالعملاء، عن بعد، من خلال الوسائل التكنولوجية، دون حاجة لوجود موظفين لها أو أصول إنتاجية في الدول التي يقيم فيها العملاء أو المستهلكون، كما أن الاعتماد على الوكيل التابع كدليل على وجود المنشأة الدائمة لم يعد مفيداً، في ظل وجود ما يعرف بالوكيل الإلكتروني (رمضان، 2020 ص 139-140).

يمكننا القول بأن القواعد التقليدية لمعيار دولة المصدر، والتعريف السائد في الاتفاقيات الضريبية للمنشأة الدائمة منذ عقود لا يمكن أن يوفر حلاً مناسباً لتحديد دولة المصدر لأغراض الضريبة في ظل التكنولوجيات المتقدمة، والتطور الكبير في الاقتصاد الرقمي الذي يشهده العالم يوماً بعد يوم فلا توفر هذه القواعد أساساً قانونياً متيناً لفرض الضريبة على الشركات الرقمية غير المقيمة في بلد معين عندما تحقق دخلاً أو أرباحاً من هذا البلد.

ومن أهم المسائل التي تتعلق بضرورة إعادة النظر في تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، في ظل الاقتصاد الرقمي، ضرورة النظر إلى جمع البيانات، التي تشكل قيمة، لكونها تساعد المنشآت في الترويج عن مبيعاتها، وتحديد أسعارها. حيث يمكن تخزين هذه البيانات واستعمالها في مراحل تالية. فالشركات، مثل أمازون، تستطيع تفادي الضريبة بعدم تواجدها في المكان الذي يحتاجها فيه العملاء، والاتصال بعملاء العملاء عن طريق البيانات التي تحصلت الشركة منها عن طريق الإنترنت، وبيع منتجاتها إليهم.

اعتبرت الاتفاقيات الضريبية، النموذجية والثنائية، أن وجود وكيل تابع للمشروع الأجنبي في دولة ما يعتبر دليلاً على مزاوله هذا المشروع لنشاطه في هذه الدولة، مما يبرر حقها في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من هذا النشاط، بشرط أن تتوافر في الوكيل صفتان هما: التبعية، وسلطة إبرام العقود نيابة عن المشروع الأجنبي الذي يعمل وكيلاً له. فإذا افتقد الوكيل إحدى هاتين الصفتين، أو كليتهما، فإن المشروع الأجنبي لا يخضع للضريبة التي يوجد فيها هذا الوكيل. وذلك بخلاف الوكيل المستقل الذي لا تربطه

بالأصيل أي تبعية قانونية أو اقتصادية، ويمارس أعماله التي يقوم بها لحساب الوكيل ضمن نطاق الأعمال المعتادة التي يقوم بها.

في ظل التجارة الإلكترونية؛ ظهر نوع جديد من الوكلاء، يعرف بالوكيل الإلكتروني وهو نوع من البرامج المتقدمة تكنولوجياً، تستخدم في إبرام العقود والصفقات الإلكترونية، بالتعبير عن إرادة مستخدمي هذه البرامج، بحيث تتضمن عرضاً للتعاقد أو إيجاباً أو قبولاً. إلا أن مشكلة اعتباره في حكم المنشأة الدائمة التي تبرر فرض الضريبة على الممول الأجنبي تكمن في أن هذا الوكيل يمكن أن يعمل من خلال خوادم موجودة في بلدان مختلفة، ويتم عن طريقه إنجاز معاملات عن بعد مع عملاء من بلدان متعددة، مما يجعل من الصعب تحديد المكان الذي يعمل من خلاله، لتعيين الدولة صاحبة حق فرض الضريبة على نتائج أعماله (رمضان، 2020 ص 156).

تفرض الضريبة على الدخل على صافي الإيرادات التي تحققها، المنشأة، بعد خصم تكاليف العمل ورأس المال وغيرها من المدخلات ووفقاً للقواعد الدولية فإن هذه الضريبة تفرض في دولة مصدر الدخل، سواء كانت هي الدولة التي تأسست فيها الشركة، أو لها شركة فرعية فيها، أو لها منشأة دائمة بها. على أساس أن دولة المصدر صاحبة الحق في فرض الضريبة على الدخل المتحقق من مزاوله الشركة نشاطها على أراضيها، مقابل استخدام الشركة للسلع والخدمات العامة التي توفرها هذه الدولة لمن يوجد على أراضيها، مما يتعين إلزام الشركة بتحمل تكلفة توفير هذه السلع والخدمات، عن طريق أدائها الضريبة.

ولدى المنشآت التي تعمل في الاقتصاد الرقمي الفرصة لعدم أداء الضريبة أو تخفيضها، من خلال : أن لا يكون لها وجود مادي في دول معينة ذات ضرائب عالية، أو تقليل اعتمادها على الأصول التي تجعل هذه الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة (دولة المصدر)، أو زيادة الخصومات التي تحصل عليها من دول معينة لتخفيض وعائها الضريبي، أو تجنب الضريبة التي تحجز من المنبع على نشاطاتها. ويعاني نظام ضريبة الدخل الحالي من مشكلة عدم قدرته على تطبيق القواعد العادية لتقدير وربط وتحصيل ضريبة الدخل الناتج عن التعامل الرقمي. خاصة وأنه في قدرة المنشآت التي تعمل بالأسلوب الرقمي أن تنفذ إلى الأسواق الأجنبية دون أن يكون لديها روابط ضريبية تصلها بالدول التي تحقق دخلاً أو أرباحاً منها؛ لأن المنشآت الرقمية ليست في حاجة لأن تنشئ لها فروعاً في الدول المختلفة، ولا وكيلاً له سلطة إبرام العقود.

-إن تضمين الاتفاقيات أحكام وقواعد للحد من المنتفعين من الاتفاقية كذلك الموجودة في بعض اتفاقيات الولايات المتحدة الأمريكية، هذه القواعد والأحكام تعالج أوجه عديدة من أوجه إساءة استعمال الاتفاقية في ظل الطبيعة القانونية، والملكية والأنشطة العامة للمقيمين في الدولة المتعاقدة.

4. 2 الحلول المقترحة

ضرورة مراجعة شاملة للنظام الضريبي الدولي، وخاصة فيما يتعلق بالمبادئ الخاصة بالمنشأة الدائمة وسمات الدخل الخاضع للضريبة، ونظام تسعير التحويلات ونظام الضرائب التي تحجز من المنبع. حيث أفرزت الدراسات الضريبية المتعلقة بالنشاط الرقمي عن الترويج لأفكار جديدة لتعيين الدولة مصدر الدخل، من أهمها: المنشأة الدائمة الرقمية، وخلق القيمة:

ترجع فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية تاريخياً إلى عام 1998، وذلك في المؤتمر الوزاري الذي عقد بأتاوات بكندا بشأن التجارة الالكترونية عن تشكيل لجنة فنية استشارية لرقابة تطبيق الاتفاقيات الحالية على ضرائب أرباح المنشآت أو الأعمال والتي خلصت في توصياتها إلى أن القواعد الضريبية الحالية لا تتواءم مع التجارة الالكترونية، مما يتطلب البحث عن بديل. واقترحت - عام 2005 - إنشاء روابط ضريبية جديدة للمنشأة الدائمة الالكترونية أو الافتراضية وقد ناقشت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية -ضمن مشروعها عن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية كأحد الحلول لسد ثغرات التعريف الحالي للمنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية، والتي تنفذ منها الشركات الدولية لتجنب الضريبة أو تخفيض وعائها الضريبي (رمضان، 2020 ص 158).

للحكم على وجود المنشأة الدائمة الافتراضية في دولة ما، اقترحت عدة دلائل يمكن الاسترشاد بها، من أهمها الوجود الرقمي أو الاقتصادي الكبير، والنطاق الترددي، والدليل الزمني:

-الوجود الرقمي أو الاقتصادي الكبير : اقترحت المفوضية الأوروبية تعريفاً للمنشأة يعتمد على مبدأ، الوجود الرقمي الكبير أو المهم ليكون بمثابة الدائمة الرقمية.

-النطاق الترددي: إن بلوغ المنشأة الرقمية الحد الأدنى اللازم للنطاق الرقمي في دولة ما، يجعل هذه الدولة هي مصدر الدخل وصاحبة الحق في فرض الضريبة في تاريخ بلوغ الحد.

-الدليل الزمني: تبنت المملكة العربية السعودية فكرة المنشأة الدائمة الافتراضية، حين اعتبرت أن مقدم الخدمة الأجنبي يشكل منشأة دائمة 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 داخل أو خارج السعودية طالما توفر شرط المدة .

-اقترح تعديلات في نموذج الاتفاقيات، وتحديداً في تعريف المنشأة الدائمة والذي يتم من خلاله حالياً تجنب مصطنع لنشوء المنشأة الدائمة من خلال استعمال الوكيل بالعمولة أو من خلال استعمال الترتيبات التي لا تعتبر منشأة دائمة.

-تضييق نظام إعفاءات الأنشطة بشأن تعريف المنشأة الدائمة، واعتبار أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعتد بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدي استبعادها إلى تأكل الوعاء الضريبي في الدولة مصدر الدخل (www.mof.gov.sg و وزارة المالية، بلا تاريخ).
-من الضروري التوصل إلى اتفاق بشأن معايير توزيع الأرباح، ان التأثيرات الاقتصادية الكلية لتوزيع نصيب القيمة التي تولدها الأصول غير الملموسة وفقا لعوامل الإنتاج المادية ستكون كبيرة وسيكون من الصعب الاتفاق عليها(Pascal & Michel , 2018 PP 238-239) .

-للتعامل مع أوجه إساءة استعمال الاتفاقيات مثلا لترتيبات المالية الوسيطة، بإضافة أحكام عامة لمكافحة مثل هذه الإساءة تعتمد على ضرورة وضوح الأغراض الرئيسة للمعاملات والترتيبات، يجب أن تنظر الدول في اعتبارات السياسات الضريبية قبل إبرام اتفاقيات مع الدول الأخرى، حيث تتوفر المبررات الكافية للدولة لعدم إبرام اتفاقيات ضرائب مع بعض الدول التي لا تفرض ضرائب أو لديها ضرائب متدنية، وكذلك إعادة النظر في الاتفاقيات (التعديل أو الإلغاء) إذا تم تغيير الأنظمة المحلية بعد إبرام الاتفاقية.
-إعداد توصيات لاقتراح تعديلات في نموذج الاتفاقيات تشتمل على حلول للعوائق التي تمنع الدول من حل المنازعات المرتبطة باتفاقيات الضرائب، بما في ذلك عدم وجود التحكيم في معظم الاتفاقيات وحقيقة أن اللجوء إلى إجراءات الاتفاق المتبادل والتحكيم قد لا يسمح به في كثير من الحالات.

5. خاتمة:

إن التعاون الدولي الذي تحقق في مجال الضرائب عبر العقود الماضية من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مع اختلاف القواعد الدولية لتعيين الاختصاص بفرض الضريبة وقواعدها، لم يمنع الشركات الدولية من أن تستفيد من اختلاف القواعد الضريبية في تجنب الضريبة، أو عدم أدائها في الدولة أو الدول التي تزاوّل نشاطها فيها، إلا أن هذه المشكلة تزداد حدة في ظل الاقتصاد الرقمي، حيث تتمكن المنشآت الصغيرة من التنقل من بلد إلى آخر دون حاجة لأن تتواجد في مكان معين، أو تتكبد مصاريف التأسيس والإنشاء فيه. و لا ريب أنها سوف تختار المكان الذي يوفر لها مزايا ضريبية أكبر؛ سواء في قانونه الداخلي، أو باستغلال الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي.

6. النتائج:

- للاقتصاد الرقمي أربع خصائص: عدم توطين الأنشطة، الدور المركزي للمنصات، المؤثرات في الشبكة واستغلالها البيانات وهذا ما يميزه عن الاقتصاد التقليدي.

- بينما تتنامى أنشطة الاقتصاد الرقمي بشكل متزايد، يبدو القانون المالي أقل قدرة على التفاعل مع هذه المتغيرات، حيث أن الاقتصاد الرقمي يقلل من الاعتماد على الوجود المادي للمنشأة أو المشروع في أسواق التعامل، ويزيد من أهمية وانتقال الأصول غير المادية أو غير الملموسة وارتفاع درجة التكامل لسلسلة القيمة.

تنص قواعد الضرائب الدولية الحالية على أن أرباح الشركة الأجنبية تخضع للضريبة في دولة فقط إلى الحد الذي يكون للشركة منشأة دائمة هناك، سواء كان وجوداً مادياً رئيسياً أو ثانوياً. ومع ذلك، في عالم يتسم بالطفرة الرقمية، يمكن تنفيذ النشاط الاقتصادي من خلال واجهة رقمية في نطاق اختصاص السوق دون أي وجود مادي، كما هو الحال بالنسبة للإعلان عبر الإنترنت ومنصات التواصل الاجتماعي على سبيل المثال. نطبق قواعد العلاقة الحالية فقط على الحضور المادي وليس التواجد الرقمي.

- كشف التطور التكنولوجي وتوفره الفرص للمنشآت على أن تزاوّل نشاطها دون التقيد بمكان جغرافي عن عجز المنشأة الدائمة التقليدية لتكون أساساً عادلاً لتقرير حق دولة مصدر الدخل في فرض الضريبة على أنشطة التجارة الإلكترونية أو الرقمية.

- يثير النشاط الرقمي عدداً من المشكلات تتعلق بالدخل الخاضع لضريبة الدخل، ومن أهم هذه

المشكلات:

- مشكلة اختيار دولة إقامة أو محل تأسيس، المنشأة الرقمية
- مشكلة تحديد دولة مصدر الدخل
- مشكلة توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة بين الدول المختلفة
- أصبحت القواعد التي تحدد الاختصاص بفرض الضريبة، والتي تقوم على فكرة الوجود المادي للممول، أو من خلال منشأة دائمة، غير ملائمة للمعاملات التي تحقق أرباحاً بالوسائل الإلكترونية.

7. التوصيات:

- توسيع مفهوم المنشأة الدائمة بإدخال معيار الحضور الرقمي في صميم القواعد الضريبية المستقبلية.

- إدخال حد أدنى عالمي فعال لمعدل الضريبة على الشركات من أولويات المفاوضات في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

- ينبغي أن تكون البساطة سمة مهمة لقواعد الضرائب الدولية، ذلك يقلل من التكاليف الإدارية لكل من الأعمال والإدارة، والمزيد من المساواة بين الدول حيث لا تمتلك جميع الإدارات الموارد المالية والبشرية لإدارة القواعد المعقدة.

-إعادة النظر في طريقة تقاسم الأرباح المتبقية، نقترح بدلا من ذلك تخصيص جزء بسيط من الفوائد الإجمالية لبلدان السوق.

- اقتراح تعديلات في نموذج الاتفاقيات تشتمل على حلول للعوائق التي تمنع الدول من حل المنازعات المرتبطة باتفاقيات الضرائب، بما في ذلك عدم وجود التحكيم في معظم الاتفاقيات وحقيقة أن اللجوء إلى إجراءات الاتفاق المتبادل والتحكيم قد لا يسمح به في كثير من الحالات.

-إعداد أداة (الاتفاقية) متعددة الأطراف لتعديل اتفاقيات الضرائب الثنائية بين الدول دون الحاجة لمفاوضات ثنائية بينها وذلك في ضوء ما يتم الإجماع عليه من تغييرات مطلوبة في اتفاقيات الضرائب لمكافحة تآكل الأوعية الضريبية وترحيل الأرباح.

8. قائمة المراجع:

الكتب:

- إسماعيل الغزال، القانون الدولي العام، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1986.
- خالد سعد زغول حلمي، تنازع القوانين في المجال الضريبي، لجنة التأليف والتعريب والنشر، الكويت، 2007.
- راغب النجار، الاستثمار بالنظم الالكترونية والاقتصاد الرقمي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- رمضان الصديق، الضرائب في الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020.
- رمضان صديق، تفسير وتطبيق اتفاقيات ازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020.
- سليم جودة، تطور التعليم ودوره في بناء اقتصاد المعرفة، مركز دراسات وبحوث الدول النامية، القاهرة، مصر، 2004.
- فليح خلف، اقتصاد المعرفة، عالم الكتب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- هبة عبد المنعم، سفيان قعلول، نحو بناء مؤشر مركب لرصد تطور الاقتصاد الرقمي في الدول العربية، صندوق النقد العربي، الإمارات العربية المتحدة، 2021.

الأطروحات والرسائل العلمية:

- حراش إبراهيم، دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي مع دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- سلاوي حنان، الصيرفة الالكترونية كمدخل لبناء الاقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة البليدة 2.
- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري في النظام الضريبي المصري والسعودي، جامعة الأزهر، القاهرة، 2020، <https://jdl.journals.ekb.eg>، تاريخ التحميل 7 مارس 2021.

Livre :

- Bruno Gouthière, les impôts dans les affaires internationales, édition Francis Lefebvre ,6eme édition France, 2004.
- Cléments Fuest, et autres, Fiscalité internationales des entreprises, Notes du conseil d'analyse économique 54, 2019.
- Pascal Saint Amans, Michel Taly, Adapter la fiscalité a une économie globale et digitalisée, Revue d'économies financières, 2018, n 133.
- UNCTAD, DataCenter, <https://unctadstat.nctad.org/wds/tableviewer/tableview.aspx?report>, 2021.

Article:

Article(4), Paragraphe 1, du modèle de Convention fiscale, L'OCDE, Modèle de convention fiscal de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, Edition OCDE, 2003.

المواقع الالكترونية:

- تأكل الأوعية الضريبية وتحويل الأرباح والجهود الدولية لمواجهة ذلك، وزارة المالية، المملكة العربية السعودية، www.mof.gov.sg تاريخ التحميل 10 مارس 2022.