

## الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية

رأفت رضوان  
رشاع عوض  
ولاء الحسيني

## الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية

رأفت رضوان\*  
رشا عوض\*\*  
ولاء الحسيني\*\*

### الملخص

شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات، أثرت إلى حد كبير على أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي ومن أهم المنتجات الثانوية لها، التجارة الإلكترونية Electronic Commerce، وما أثارته من تحديات للنظم الضريبية القائمة، التي كانت ملائمة لظروف إقتصادية مختلفة، إعتياداً على نظم عمل لا تتفق مع التغيرات العالمية المتسارعة مما قد يؤثر سلباً على كفاءة النظام الضريبي. تسلط الورقة الضوء على المشكلات الأساسية و التحديات المترتبة على التعاملات التجارية الإلكترونية الجديدة كما تناقش عدة حلول مقترحة وتقتراح إطاراً عاماً لتطبيق الضرائب على مثل هذه التجارة.

### Taxation in the Era of Electronic Business

Rafat Radwan

Rasha Awad

Wlaa Al-Husaini

### Abstract

In the last decade, the world has experienced a vital revolution in communication and information technology involving many applications and touching upon several facets of economic and social activities. One of the most important byproducts of the development of communication and information technologies is electronic commerce. Electronic commerce poses a number of challenges notably to tax systems. The efficiency of the existing tax systems has been affected as they are becoming increasingly incompatible with the unfolding global changes. The paper sheds light on the main problems and challenges facing tax systems with regard to electronic commerce, discusses several proposed solutions and develops a general framework for taxing this type of commerce.

---

\* رئيس مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، مجلس الوزراء، جمهورية مصر العربية.  
\*\* باحث اقتصادي، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، مجلس الوزراء – جمهورية مصر العربية.

## مقدمة

شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات (Information & Communication Technologies (ICT). وقد تولد عن هذه الثورة العديد من التطبيقات التي أثرت لدرجة كبيرة على أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ومن بينها التجارة الإلكترونية Electronic Commerce. ويشمل مفهوم التجارة الإلكترونية كافة أشكال التعاملات التجارية التي تتم إلكترونياً عبر شبكات الاتصالات، بما في ذلك التعاملات بين الشركات بعضها البعض، بين الشركات وعملائها، أو بين الشركات والإدارات الحكومية.

تثير التجارة الإلكترونية عدداً من التحديات الحقيقية للنظم الضريبية القائمة، التي تم تقنينها في ظروف اقتصادية مختلفة وإعتماداً على نظم عمل لا تتفق مع التغيرات العالمية المتسارعة. أول هذه التحديات، هو ذلك المرتبط بالبعد المكاني للأنشطة التي يتم فرض ضريبة عليها. فالتجارة الإلكترونية بطبيعتها لا يوجد لها حدود مكانية، وبالتالي فإن ما يتحقق عنها من دخل لا يرتبط بمكان معين بحيث يمكن تطبيق قواعده الضريبية على الدخل المتولد عنها.

ثاني هذه التحديات، يتمثل في ما قد تؤدي إليه التجارة الإلكترونية من عدم العدالة في تداول بعض السلع كالمجلات والكتب والتسجيلات الصوتية والتليفزيونية، والتي يمكن أن يتم تسليمها بصورة مادية من خلال منافذ جمركية ونقاط حاكمة تخضع للضرائب والرسوم، أو من خلال آليات إلكترونية (تسليم إلكتروني) لا تخضع لنقاط حاكمة أو قدرة على المتابعة.

ويتمثل التحدي الثالث، في صعوبة إثبات التعاملات والعقود التي تتم إلكترونياً، نظراً لصعوبة نظم تأمين وحماية البيانات والمستندات الإلكترونية، مع القدرة على إعادة إستنساخها وإدخال بعض التعديلات في محتواها. والتحدي الرابع، في حجم التعاملات على الإنترنت وكونها أحد صور النشاط التجاري الذي يجب إخضاعه للضريبة، ولا يوجد حتى الآن آليات محددة لتحقيق ذلك.

## عالم الأعمال الإلكترونية الجديد

تتبنى منظمة التجارة العالمية World Trade Organization، تعريفاً للتعاملات التجارية الإلكترونية، على أنها: "إنتاج وترويج، وبيع وتوزيع المنتجات من خلال شبكة اتصالات"<sup>(1)</sup>.

## تطور حجم التجارة الإلكترونية

توضح الإحصاءات الصادرة عن الشركة البحثية **Active Media Research Group** في عام 1999، التطور الهائل في حجم التجارة الإلكترونية. فقد ارتفع من 3 مليارات دولار أمريكي عام 1996، لتسجل نحو 84 مليار دولار أمريكي عام 1998، أي بزيادة تعادل 28 ضعفاً. كما تتوقع الشركة نفسها أن يبلغ حجم التجارة الإلكترونية 1234 مليار دولار أمريكي في عام 2002، لتكون الزيادة أكثر من 400 ضعف في ست سنوات فقط.

إلا أنه لن يتسنى للتجارة الإلكترونية تحقيق معدلات النمو المستهدفة دون توافر البيئة التشريعية المواتية، والتي تولد الثقة لدى أطراف التعامل في ما يتعلق بضمان صحة التعاقدات ووجود آليات لفض المنازعات وإمكانية الاعتماد على آليات عقد الصفقات إلكترونياً.

## خصائص التعاملات الإلكترونية

على الرغم من عدم وجود تعريف واحد متفق عليه "للتعاملات التجارية الإلكترونية"، إلا أنه يمكن الوقوف على ستة خصائص رئيسية مميزة لها، تختلف فيها عن "التعاملات التجارية التقليدية"، وتجعل من الصعوبة فرض القواعد الضريبية الحاكمة للتعاملات التقليدية المتبعة حالياً على التعاملات الإلكترونية، وهي على النحو التالي:

● **إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** لا ترتبط المعاملات الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات. ذلك أن كافة الإجراءات والمراسلات بين طرفي المعاملة تتم إلكترونياً دون استخدام أي أوراق. وهكذا تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما. وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني، وأثرها كعائق أمام نمو التجارة الإلكترونية.

● **المبيعات عبر العالم:** تزايد في الآونة الأخيرة ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم، وأصبحت تمثل تحدياً وعبئاً على الإقتصادات الوطنية. ومع تزايد حركة التجارة الإلكترونية، بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع باستخدام شبكة الإنترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم. وهذا يؤدي إلى تقاوم شكل التعارض بين المصالح الإقتصادية القومية ومصالح هذه الشركات، وإنفتاح الباب على مصراعيه لمشاكل الولاية القانونية وإختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات.

● **الإنفصال المكاني:** تتيح شبكة الإنترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي. ذلك أن مقر المعلومات الخاص بالشركة يمكن أن يتواجد في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على الأداء. بل إن العرف قد جرى

(1) World Trade Organization .

على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الإتصال وتوزيع العملاء وفقاً لمواقعهم الجغرافية.

● **عدم إمكانية تحديد الهوية :** لا يرى طرفي التعاملات التجارية الإلكترونية كل منهما الآخر، وقد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية. ونتيجة لذلك، قد يجد البائعون عبر الإنترنت صعوبة في إستكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الإلتزام بها. وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة، بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.

● **المنتجات الرقمية :** أتاحت الإنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونياً، مثل برامج الحاسب، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الإلكترونية، إلى جانب بعض الخدمات مثل الإستشارات. ويخلق ذلك تحدياً رئيسياً أمام السلطات، حيث لا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية "غير المنظورة" للضريبة.

● **سرعة تغير القواعد الحاكمة :** رغم أنه لم يتم بعد وضع صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أن التشريعات الحاكمة لهذه التعاملات، تتغير بمعدلات متسارعة. ومن ثم، فإنه لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة وقابل للتعديل، حتى يواكب منجزات التقدم التكنولوجي.

## الاعتبارات الضريبية في ظل مفاهيم التجارة الإلكترونية

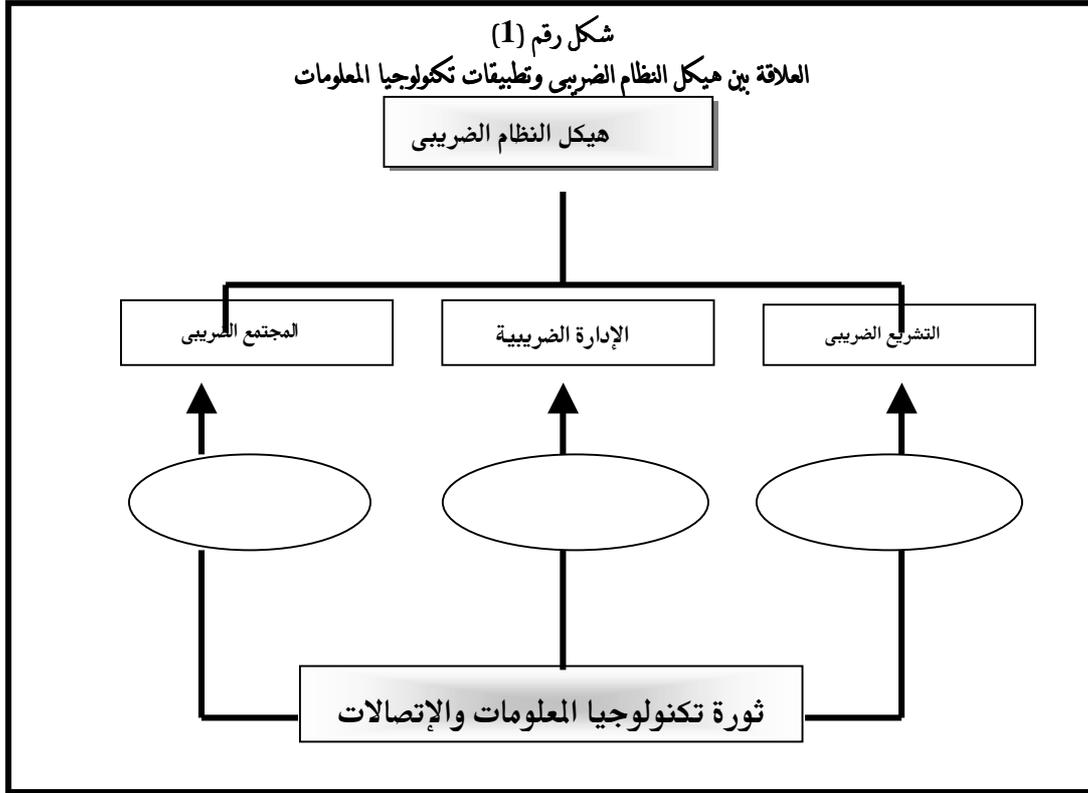
### العلاقة بين النظام الضريبي والتقدم التكنولوجي

تشير العديد من الدراسات إلى "الدور الفعال" للنظام الضريبي في تحقيق كل من العدالة الضريبية وزيادة حصيللة الموارد السيادية، وتوفير المناخ الملائم لجذب الإستثمارات. ولتوضيح التحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية تجاه النظم الضريبية القائمة، يجدر بنا بدايةً، التطرق لهيكل النظام الضريبي، وبيان العلاقة بينه وبين التقدم التقني. ويمكن تمثيل هيكل النظام الضريبي بمثلث قوامه ثلاثة دعائم رئيسية هي:

- **التشريع الضريبي:** ويقصد به مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المتخصصة، والخاصة بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
- **الإدارة الضريبية:** وتضم الجهات الحكومية (وزارة المالية ومصحة الضرائب) التي تقوم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة. ومن ثم، فإن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بكل من، تنفيذ قوانين الضرائب، تحصيل الموارد العامة للدولة، ومتابعة الممولين.
- **المجتمع الضريبي:** وهو المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي، سواء كان أفراد أو كيانات طبيعية أو اعتبارية.

وفي ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تقنيات الإتصالات والمعلومات، والتي من بينها التجارة الإلكترونية، فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء الضريبي. وفي هذا الصدد، فإنه يمكن الوقوف على ثلاثة فجوات رئيسية في العلاقة بين كل من مفردات الهيكل الضريبي وتكنولوجيا المعلومات، كما يمثلها الشكل رقم (1).

يواجه "التشريع الضريبي" الذي تمت صياغته وفقاً لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية، قصوراً في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية. وبعبارة أخرى، فإن هناك "فجوة تشريعية". وعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان على برنامجها القومي للتجارة الإلكترونية، إلا أن ذلك لم يتواءم مع إعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة. وعليه، فإنه يتوجب على تلك الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة، وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.



تختص "الإدارة الضريبية" بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي (الممولين). وبذلك يصبح لزاماً على عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الضريبي. ولكن الإدارة الضريبية لازالت تعاني قصوراً في أداء مهامها، من حصر وفحص وتحصيل للضرائب بكافة أنواعها. فلم تشهد الإدارة الضريبية تطويراً في أساليب ونظم العمل المستخدمة للقيام بمهامها، أي أن هناك "فجوة إدارية".

كذلك يعاني "المجتمع الضريبي" من وجود "فجوة مفاهيمية". فعلى الرغم من تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصوراً في فهم "المفاهيم والمفردات" الخاصة بها، وما يترتب على تلك التعاملات من إعتبارات قانونية. ولعل أوضح مثال على هذه الفجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية. فقد يقوم الممول بتحصيل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، وتصبح في هذه الحالة "منتجات رقمية". وقد يقوم بطباعتها وبذلك تصبح "منتجاً مادياً".

تقرض هذه "الفجوات الثلاثة" عدداً من التحديات في مواجهة النظام الضريبي، حيث تؤثر على كل من "الإيرادات الضريبية" السيادية للدولة من ناحية، ونمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.

**تشريع الأعمال الإلكترونية .. خلفية تاريخية**

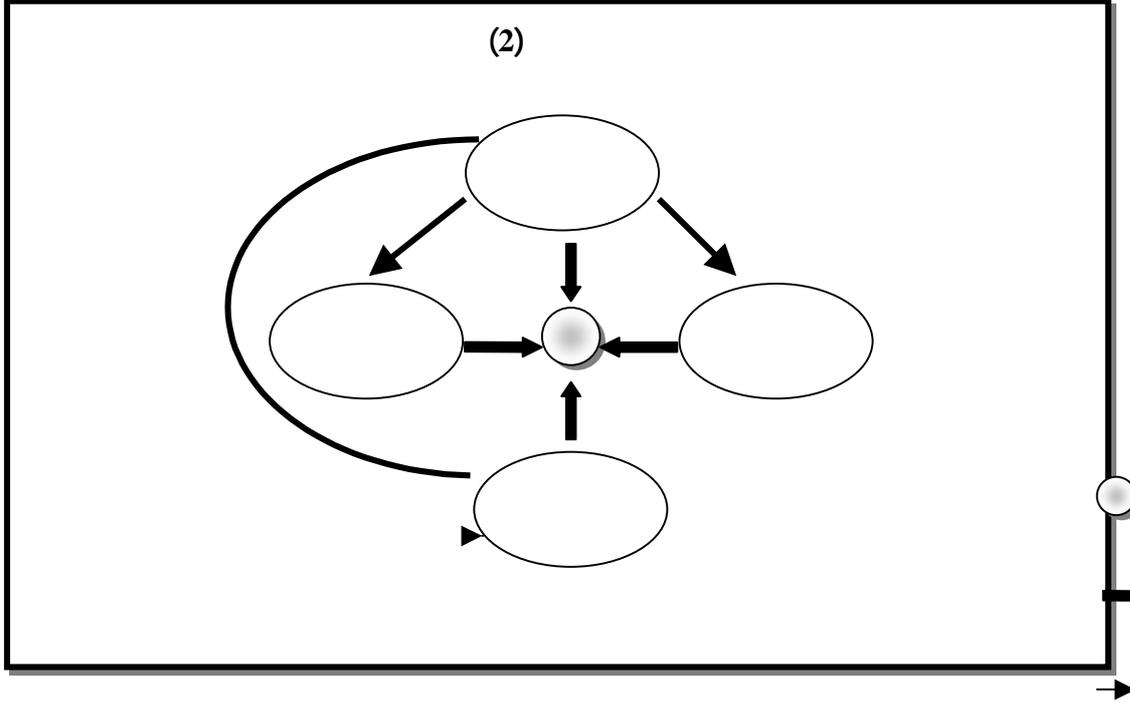
في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الإلكترونية، بدأت السلطات الحكومية في العديد من الدول المتقدمة في دراسة فروع ومجالات التجارة الإلكترونية، للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً، والتي تم صياغتها لتتناسب طبيعة التعاملات التجارية التقليدية، وكذلك آثارها المحتملة على الإيرادات الضريبية في المستقبل القريب. ورغم وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية، إلا أن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد. فعلى سبيل المثال، إنتهت الولايات المتحدة من إعداد أول صيغة لتشريع التعاملات التجارية الإلكترونية. هذا وقد أنشأ قانون **Internet Tax Freedom** ما يطلق عليه **Commission on Electronic Commerce**، ليضم كافة القواعد الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية، على أن يتم إصدار التوصيات في منتصف عام 2000<sup>(2)</sup>. وهو ما يؤكد على خصوصية التجارة الإلكترونية وعدم قدرة النظم الحالية على تغطية كافة الجوانب القانونية المرتبطة بها.

يشير **ريدينبرج Joel Reidenberg** في هذا الصدد إلى أن "هناك مجموعة من القواعد والقيود والإعتبارات المرتبطة بتدفق المعلومات عبر شبكات الاتصالات، يطلق عليها "Lex Informatica"، يلزم على واضعي التشريعات تفهمها، حتى يمكنهم صياغة التشريعات بصورة مناسبة. ومن أبسط هذه الإعتبارات تلك المرتبطة بحقوق دخول الإنترنت وقيود بث المعلومات والحصول عليها وتداولها. ويؤكد **ريدينبرج** كذلك في كتاباته على أن التشريعات الجديدة يجب أن تضع في إعتبارها العلاقة بين "النظم التكنولوجية" و"القوانين التشريعية" التقليدية لبناء منظومة جديدة تتناسب متطلبات العمل في الفضاء الإلكتروني الجديد (Cyber space).

ويتبنى كل من **Jonson و Post** ، نموذج "فيدرالية الشبكة" **Net Federalism** ، وهو نموذج لإطار تشريعي للتعاملات عبر شبكة الإنترنت، يستند إلى أن هذه التعاملات هي مزيج من القرارات الفردية والنظم الإدارية المؤسسية، وأن هذا المزيج يؤسس أنواعاً مختلفة من المسؤوليات القانونية تتداخل بينها الإعتبارات الفردية مع الإعتبارات المؤسسية مما يتطلب تشريعات غير تقليدية.

ويقدم **Lawrence Lessig**، في العديد من كتاباته، منهجاً أكثر تفصيلاً لتشريع الفضاء الإلكتروني. وتتمثل نقطة البدء لديه في وجود أربعة أنواع من القيود تحكم التعاملات الإلكترونية بين الوحدات المختلفة، وهي: القوانين **laws**، العادات الإجتماعية **Social Norms**، الأسواق **Markets**، والتكنولوجيا، كما يوضحها الشكل رقم (2).

(2) David E. Hardesty, 1999: "Electronic Commerce: Taxation and Planning", Warren Gorham & Lamont.



**Source:** Graham Greenleaf, 1998, "An Endnote on Regulating Cyberspace: Architecture vs. Law?", UNSW Law Journal, November 4, p. 8, Internet, <http://www.law.unsw.edu.au/publications/journals/unswlj/ecommerce/greenleaf.htm1>

- القانون أول أنواع هذه القيود، حيث يمثل البيئة التشريعية التي تحكم تصرفات الوحدات المتعاملة.
- تلعب العادات الإجتماعية دوراً رئيسياً في تنظيم التعاملات التجارية. ورغم أنها لا تستمد قوتها من سلطة تنفيذية، إلا أن لها تأثيراً كبيراً على تنظيم هذه المعاملات.
- تمثل الأسواق عنصراً رئيسياً لتنظيم التعاملات التجارية، من خلال آليات العرض والطلب.
- بدأت التكنولوجيا تلعب دوراً متزايداً في التعاملات التجارية، حيث ينتج عنها مجموعة من الإعتبارات الجديدة. فعلى سبيل المثال، أصبحت كلمة السر التي تستخدم للوصول إلى المعلومات التجارية أحد الموارد المطلوب حمايتها.

تهتم الحكومات دائماً بالسيطرة على المعاملات التي تتم عبر أراضيها، لذلك فإن عملية التبادل الإلكتروني عبر الإنترنت تحتل مساحة كبيرة من إهتمام مختلف الحكومات. من جهة أخرى، يهتم الأفراد والمؤسسات بالحفاظ على الأمن والسرية والخصوصية في تعاملاتهم

التجارية مما يؤدي إلى تدني قدرة الحكومة في السيطرة على التدفق غير المشروع أو غير الخاضع للضريبة.

وتحاول الدول فرض قيودٍ على المعاملات التجارية التي تتم عبر الإنترنت، إلا أنها تواجه بعقبات مانعة، ولا تجد أمامها سوى القبول بهذه المعاملات أو منع استخدام الإنترنت بصورة كاملة. كما أن هذه المحاولات تواجه بمشكلة جديدة، ألا وهي لجوء الشركات المختلفة للعمل وتشغيل المواقع الخاصة بها من بلاد أخرى لا يتم فيها فرض الضرائب والقيود، وبالتالي حرمان البلد الأصلي للشركات من دخل الضرائب الخاص بهذه الشركات.

### تحديات فرض ضريبة على الأعمال عبر الإنترنت

مع نمو حجم التجارة الإلكترونية، وفي ظل العلاقة بين هيكل النظام الضريبي والتكنولوجيا الحديثة، نجد عدداً من الفجوات التي من شأنها التأثير على إمكانية الإستمرار في جباية الضرائب في عالم يتسم بمرور إنتقال كل من الشركات، الأصول، والأفراد وتحقيق العدالة الضريبية. ويعود الحديث عن الضرائب إلى الكتابات الأولى لفكر الإقتصادي، بإعتبارها أحد أهم مصادر الدخل للدولة. فقد ذكر الإقتصادي الشهير **جان بابتيست كولبير** **Jean Baptiste Colbert**، في مؤلفه "فن الضريبة" **The art of taxation** منذ عدة قرون أن الدولة تسعى في جباية الضرائب: "إلى جمع أكبر عدد ممكن من الأوز لضمان الحصول على أكبر كمية من الريش، بأقل جهد ممكن"، مشبهاً الممولين بالأوز. ورغم مرور عدة قرون، تظل مقولة كولبيرت صحيحة، مع وجود فارق جوهري. فقد كان الأفراد في القرن السابع عشر مثل الأوز لا يعرفون الطيران، إلا أنهم الآن بإمكانهم الطيران في أي إتجاه باستخدام آليات التكنولوجيا الحديثة (3).<sup>1</sup>

ومن بين التحديات الرئيسية المثارة في مجال المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت: سيادة الدولة، العدالة الضريبية، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة.

### سيادة الدولة

إستقر العرف التشريعي في أغلبية دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية، والمقيمة خارج دولة ما، لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة. وفي هذا الصدد، يشير المشرع المصري إلى أنه "تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن، والشريك الموصى في شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، والشريك في شركات الواقع"<sup>(4)</sup>.<sup>2</sup> كذلك ينص المشرع على أن "تخضع للضريبة أرباح المنشأة المشغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة".<sup>(5)</sup>

ويتضح من النصوص القانونية أن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال تسري على أرباح جميع المنشآت أو الشركات أو فروع

(3) Economist, 1997: Disappearing Taxpayer , May 31.

(4) نص المادة (16) من القانون 187 لسنة 1993، الفقرة الأولى.

(5) المادة نفسها من القانون، الفقرة الثانية والأخيرة

الشركات الأجنبية المشتغلة في مصر، أي أن معيار الخضوع لأي من هاتين الضريبتين هو "مبدأ الإقليمية"، أي التواجد المكاني. وفي إطار حرية حركة عوامل الإنتاج ورؤوس الأموال، سوف تحاول الشركات تجنب التواجد المكاني في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، مما سوف يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية لبعض الدول.

### العدالة الضريبية

مع تزايد إختلاف مستويات الضرائب بين دول العالم، وفي إطار مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بدأ ظهور إختلال في تحقيق العدالة الضريبية مبني على أساس تكنولوجيا. فعلى سبيل المثال، قد يتمكن المديرون والعلماء من نقل أعمالهم إلى المناطق ذات المعدلات الضريبية الأقل، بينما سيبقى العامل العادي غير قادر على تحقيق ذلك. وفي المستقبل القريب، سيكون من الصعب فرض ضريبة على المنشآت أو الأفراد ذوي المكاسب المرتفعة بمعدلات كبيرة، لأن هذه المنشآت والأفراد هي الأكثر مرونة في التنقل، مما يمكنها من نقل نشاطها إلى دول أقل في أعبائها الضريبية، وبالتالي فإن العمل غير الماهر سوف يتحمل عبئاً ضريبياً أعلى.

## صعوبة إثبات التعاملات والعقود

تشمل معظم القوانين الوطنية والإتفاقات الدولية أحكاماً تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابية، أو أن تقدم معلومات معينة كتابياً. ويجوز إشتراط توافر الكتابة لأسباب مختلفة، فإذا إشتراط توافر الكتابة كشرط لصحة العقد، تكون الصفة باطلة ولاغية إذا لم يتم الوفاء بهذا الشرط، وإذا إشتراط القانون كتابة لأغراض الإثبات فإن عدم تقديم الكتابة لا يضر بصحة العقد، وإنما يؤثر في حالة التنازع. غير أن التشريعات الوطنية والدولية كثيراً ما تشير إلى "الكتابة" أو "التوثيق" دون توفير تعريف محدد لهذين المصطلحين. وفي هذه الحالة يفترض أن واضعي التشريعات تصوروا أن "الوثيقة المكتوبة" في الشكل المتاح آنذاك. وعلى ذلك، فإن غياب إطار تشريعي للتعاملات الإلكترونية، من شأنه أن يؤثر سلباً على أهداف الترويج للتجارة الإلكترونية.

وقد يرتبط هذا التحدي بصفة رئيسية، بالتعاملات الخاصة بالسلع والخدمات التي تتم عبر شبكة الإنترنت، ويتم تسليمها إلكترونياً، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة. وفي هذا الصدد، فقد أقر الإعلان الوزاري للتجارة الإلكترونية العالمية، الذي عقد في 20 مايو من عام 1999 رغبة 132 دولة في تأييد عدم فرض رسوم جمركية على المنتجات الإلكترونية. غير أن ذلك يمثل تحدياً جوهرياً في مواجهة السلطات الحكومية في الدول النامية، ذلك أن عدم فرض الرسوم الضريبية على تلك المعاملات الإلكترونية، يمثل ضياعاً لبعض الموارد السيادية للدولة. كما أنه ينتج إختلالات في أسعار نفس السلع بين المستهلكين الذين يملكون الإتصال على شبكة الإنترنت، والحصول على سلعة دون رسوم أو ضرائب، وبين أولئك الذين لا يقدرّون على الاشتراك ضمن شبكة الانترنت، وبالتالي فإنهم يقدمون على شرائها من السوق المحلي ويدفعون قيمة الرسوم والجمارك والضرائب المفروضة على ذات السلعة. وهكذا فإن الأقل قدرة يكون مطلوباً منه أن يدفع أكثر.

## عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة

قامت العديد من الدول بتوقيع معاهدات تجارية مختلفة تتعلق بتخفيض التعريفات الجمركية ومنح حوافر ضريبية. ورغم دعوة العديد من دول العالم، وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية إلى عدم فرض ضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية، إلا أنه يصعب على الدول النامية الموافقة على هذا الإجراء، لما يترتب عليه من تأثير سلبي على أحد أهم الموارد السيادية للدولة.

ورغم أهمية التعاملات الإلكترونية، خاصة بالنسبة للدول النامية، كآلية للنفذ إلى الأسواق العالمية وفتح أسواق جديدة، إلا أن هذه الدول تواجه تحدياً رئيسياً، نتيجة عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية على المنتجات بشقيها المنظورة وغير المنظورة للقواعد الضريبية.

## نموذج التعاملات التجارية التقليدية

بافتراض وجود مؤسسة تعمل في مجال الاستيراد والتصدير ولها فروع في عدة دول. عند قيام هذه الشركة بالاستيراد فإن عليها اتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها ضمان حق الدولة في الإيراد الناتج من بيع هذه السلعة. فبعد انتهاء الإجراءات

الخاصة بتوثيق العقود بين طرفي العملية التجارية (الشركة المذكورة وشركاؤها التجاريون في الخارج)، تتم خطوات نقل وتسليم البضاعة.

وتتمثل أول نقطة تحكم في التجارة التقليدية عند الجمارك منذ دخول السلعة اراضي البلاد، حيث يتم اخذ الجمارك المقررة وفقاً لكمية ونوع السلعة. بعد استلام السلعة تقوم الشركة بتسجيلها في دفاترها المحاسبية الخاصة التي يتم ترحيل حساباتها الى حساب الارباح والخسائر، حيث تقوم الشركة بدفع ضريبة وفقاً لذلك في نهاية العام. وفي المقابل تقوم الشركة بفرض سعر للسلعة يتضمن ضريبة المبيعات التي تحصلها من المشتريين وتوردها للحكومة. وبالتالي فان النظام التقليدي للسيطرة على المعاملات التجارية التي تتم داخلياً وخارجياً يعتمد على أساليب متعددة تضمن له درجة عالية من التحكم، وتتضمن هذه الأساليب:

**أولاً: نقاط الدخول والخروج:** ويقصد بها فرض رقابة على نقاط الدخول والخروج من خلال الجمارك، التي تضمن للدولة السيطرة على المعاملات مع العالم الخارجي سواء كانت تصديراً أو استيراداً في السلع المادية.

**ثانياً: فرض قيد/تسجيل المعاملات التجارية:** تفرض معظم الدول قيد كافة المعاملات التجارية التي تقوم بها مؤسسات الأعمال. وعلى الرغم من اختلاف شروط القيد بالنسبة للمؤسسات الفردية والصغيرة من دولة الى أخرى، الا ان كل دول العالم تفرض على المؤسسات ذات الحجم المناسب لاقتصادها إمساك دفاتر منتظمة تسجل فيها كافة الوقائع والمعاملات التجارية.

**ثالثاً: حق فحص دفاتر القيد:** تتيح النظم الضريبية لمأموري الضرائب حق فحص دفاتر القيد للمؤسسات والشركات المفروض عليها إمساك الدفاتر المنتظمة كأحد أدوات الضبط والتحقق الحكومي. ويحق لمأموري الضرائب فحص أصل كافة أو بعض المعاملات باستخدام الأوراق الأصلية للمنشأة للمعاملة.

**رابعاً: العقود التجارية والقانون التجاري:** تضمن الدول استيفاء العقود التجارية المكتوبة، وبالتالي فقد ألزمت بطريقة غير مباشرة كافة المتعاملين تجارياً أن تتم تعاقداتهم من خلال تحرير عقود مكتوبة لتكون الأصل عند نشوء أي اختلاف في تنفيذ هذه العقود.

تختلف نظم وأساليب التجارة الإلكترونية في هذا السياق عن الأسلوب التقليدي في بعض الأوجه التي تجعل من العسير فرض نفس نظم السيطرة الحالية ويتضمن ذلك:

• **استمرار نقاط الدخول والخروج** في لعب دورها في فرض السيطرة على المعاملات الخارجية للمؤسسات والشركات، إلا أن دورها سوف يقتصر على السيطرة على السلع المادية **Tangible goods**، وسينقلص دورها تبعاً في السيطرة على المعاملات في السلع غير المادية **Intangible goods** كالبرمجيات والتسجيلات الصوتية والمرئية.

• **استمرار قيد المعاملات التجارية إلكترونياً:** تحقق منظومة التجارة الإلكترونية سواء بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الفردية والصغيرة إمكانية غير مسبقة لامساك دفاتر إلكترونية تسجل فيها كل المعاملات التجارية وبصورة منظمة للغاية.

• **استمرار حق فحص دفاتر القيد الإلكتروني:** تحقق القوانين الحالية استمرار حق فحص دفاتر القيد، إلا أن صورة هذه الدفاتر سوف تختلف في الدفاتر الإلكترونية، كما سيواجه مأمورا الضرائب بعدم وجود وثائق أصلية يمكن المراجعة عليها، مما يتطلب وجود آليات جديدة للمراجعة الضريبية تتناسب مع طبيعة التجارة الإلكترونية.

● **العقود الإلكترونية- التوقيع الإلكتروني:** سوف تواجه كافة السلطات التشريعية في دول العالم بوجود مشاكل تتعلق بإثبات التعاقدات نظراً لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوقيع الإلكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقق.

وعلى وجه العموم فإن مشكلة الضرائب في التجارة الإلكترونية سوف تنحصر بصفة عامة في النشاط التجاري في السلع غير المادية أو في تجارة الخدمات بأنواعها المختلفة التي تتم عبر الإنترنت.

### **إعتبرات يجب مراعاتها عند تطبيق قوانين الضرائب الحالية**

تعد الضرائب المختلفة مصدر دخل هام للدولة تقوم من خلاله بتنفيذ البرامج الإنمائية وتحسين وتدعيم البنية الأساسية التي تستفيد منها الشركات داخل نطاق الدولة، حيث تقوم باستخدام الطرق والكهرباء وغير ذلك من الخدمات التي تقدمها الحكومة. وبالتالي فإن هذه الشركات تفهم أنه من المنطقي أن تدفع جزءاً من أرباحها للحكومة كضرائب نظراً لما تحصل عليه من خدمات.

أما في حالة الشركات التي تعمل عبر الإنترنت فالأمر يختلف حيث إنها لا تستفيد من الخدمات الأساسية التي تقوم الدولة بتوفيرها، وبالتالي لا تجد مبرراً كافياً لأن تدفع ضرائب. مما يظهر الحاجة إلى ضرورة البحث عن بديل للضرائب التقليدية يميز بين الشركات التي تقدم سلعاً مادية وتلك التي تقدم سلعاً غير مادية.

وإذا كانت النظم الحالية تتيح للحكومات من خلال نقاط التحكم (كالجمارك) والقوانين والتشريعات القائمة إمكانية تتبع أنشطة الشركات المختلفة ومراجعتها بصورة تضمن لها الحصول على الرسوم والضرائب المقررة، فإن هذه النظم تعاني قصوراً في تتبع أنشطة الشركات في عالم التجارة الإلكترونية، وبالتالي تصعب إمكانية فرض الضرائب والرسوم عليها.

### **نحو إطار عالمي جديد لمفاهيم الضرائب**

مما لا شك فيه أن ما يشهده عالم الضرائب من تصاعد كبير في أرقام التجارة الإلكترونية، يدعو إلى سرعة التحرك من أجل وضع إطار متكامل يحقق استقرار الدخل الضريبية للدول وبما يؤثر على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

إن إتساع نطاق الأعمال وتحول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من المحلية إلى العالمية يستلزم وضع تعريف جديد لهذا المفهوم يمكن من خلاله تحقيق بعض الإنضباط المفقود. كذلك فإن إختلاف وتنوع النسب والمستويات الضرائبية بين دول العالم بصورة كبيرة أصبح يمثل واحداً من التحديات للنظم الضريبية المحلية، والتي كانت تعمل في إطار محلي لتحقيق أهداف محلية محدودة وبما يتطلب وجود رؤية عالمية تسمح بقدر من الإستقرار في حركة مراكز العمل والنشاط بالنسبة للشركات والأفراد.

إن إصرار الشركات على قيد مواقعها تحت أسمائها التجارية فقط دون الإشارة إلى دولة المقر، أصبح يمثل أحد العناصر الرئيسية التي تشكل تهديداً على فرض الولاية القانونية عند ظهور مشاكل في المعاملات الإلكترونية. وبالرغم من جهود منظمة الويبو من أجل تقنين نظم أسماء النطاقات في الإنترنت، إلا أنها خضعت لسلطان الشركات الكبيرة في عدم إضافة اسم الدولة إلى مقرها التجارى، وبالتالي لم يعد لعنوان مقر الشركة على الإنترنت أي مدلول مكاني.

إن ما تسمح به الإنترنت من وجود مقار مشابهة (Mirror sites) في مناطق مختلفة من العالم لأداء العمل يؤدي إلى زيادة تعقد إمكانية التتبع المكاني لأنشطة الشركات والمؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية. وبالرغم من أهمية هذا المفهوم لتسهيل الاتصالات على شبكة الإنترنت، والتي تزدهم الآن بالمستخدمين، فإن هناك حاجة ملحة لتنظيم هذه المقار بصورة تحقق تحديد جهة التعامل، وتمييز مقر الشركة المشابهة عن مقر الشركة الأصلية.

تثير التعاملات الإلكترونية العديد من القضايا المتعلقة بالكيفية التي يجب أن تتم بها معاملة وتنظيم هذا النوع غير التقليدي من المعاملات. وتحتل قضية المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية مساحة كبيرة من الاهتمام من قبل العديد من الحكومات التي تعمل على تأكيد سيطرتها على هذه التجارة الحديثة.

وقد ظهرت العديد من الآراء والمقترحات الخاصة بالكيفية التي تتم بها المعاملة الضريبية للمعاملات الإلكترونية. وقد واجهت هذه المقترحات العديد من التحديات والآراء المعارضة. ولا يعتبر ذلك محاولة لمنع أي فكر جديد خاص بفرض تنظيم على التعاملات الإلكترونية بقدر ما هو مجادلات ومناقشات للوصول إلى حل أمثل يتسنى من خلاله تنظيم تلك المعاملات.

هناك بعض النقاط التي يجب مراعاتها في أي من السياسات المستقبلية الخاصة بالضرائب عند التفكير بشأن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية:

- الاتساق مع أسس التجارة العالمية وعبر السلطات القضائية المختلفة.
- الحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- التقليل من نفقات الالتزام أو الإذعان الضريبي.
- الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ بها بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة.

كذلك فإنه عند تطبيق النظم الضريبية الحالية على التجارة الإلكترونية فإنه يجب الأخذ في الاعتبار الأدوات التي تحتاجها الأعمال لممارسة أنشطتها أو الأدوات المتوقع أن تحتاجها في المستقبل حتى يتسنى لها مقابلة احتياجات السوق، وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل عبء الإرغام الضريبي على وحدات الأعمال المختلفة.

#### **حلول مقترحة للمعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية:**

يمكن الوقوف على عدد من الحلول المقترحة للمعاملة الضريبية للتعاملات التجارية الإلكترونية، من بينها فرض الضريبة على الإستهلاك بدلاً من فرضها على الوحدات الإنتاجية، وتطبيق ضريبة البيت Bit Tax.

## فرض الضريبة على الإستهلاك

يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الإستهلاك والملكية، حيث أن كل منها منخفض المرونة وصعب إخفاؤه. وتساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخلاً مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت حيث يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال<sup>(6)</sup>.

وهناك فكرة أخرى مطروحة للنقاش، وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت ISP. بمعنى أن تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت، أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة، أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلكين. وتثير هذه الفكرة العديد من المواضيع المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن. كذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين، فبالإضافة إلى ثمن السلعة/الخدمة سوف يقوم المستهلكون بدفع ضريبة لشركات الـ ISP. وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية، خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة.

## تطبيق ضريبة البيت Bit tax

ضريبة البيت Bit tax هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم المعاملات التي تتطوي على انتقال إلكتروني للبيانات. ويتم تحصيلها على أساس كمية البيتس bits الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها. ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات " الكمبيوتر، الفاكس، وغيرها " خاصة بقياس البيانات على أساس البيتس.

وقد نبعت هذه الفكرة من الأهمية القصوى التي تحتلها المعلومات والبيانات في عالم اليوم، حيث تعد دعامة البيئة الجديدة، فانتقال وتبادل المعلومات هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة. وعلى الرغم من ذلك فإن المكاسب المتولدة عن هذا النشاط غير منظورة حيث انه لا توجد رقابة كافية أو رصد تام لهذا النشاط، وبالتالي فهو مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المختلفة.

ويمكن إعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع والخدمات غير الإلكترونية عبر الإنترنت. حيث أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيتس Bits وتتم عملية انتقالها عبر الإنترنت. وبالتالي فإن الـ bit tax سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البيتس الذي تم نقله وتقوم بفرض ضريبة عليه. وقد وجهت لهذه الفكرة العديد من الانتقادات، حيث أن فرض هذه الضريبة ستتطوي عليه العديد من المشاكل منها:

(6) Economist, 1997: "Disappearing Taxpayer", May 31.

- الازدواج الضريبي، حيث أن المستهلك سوف يقوم بدفع ضريبة القيمة المضافة VAT عند شرائه الأجهزة الإلكترونية المختلفة التي يستخدمها في عملية تبادل/نقل المعلومات بالإضافة إلى ضريبة البييت BIT tax عند استخدامه لهذه الأجهزة في تبادل البيانات. وهذا يؤدي بالتالي إلى فقدان الإنترنت وأجهزة نقل البيانات الأخرى إلى الميزة الأساسية التي تتمتع بها وهي انخفاض التكلفة.
- انخفاض نمو الإنترنت وما يترتب عليه من انخفاض في الأنشطة والأعمال المتوقع انبثاقها عن هذه الصناعة الجديدة التي تستوعب العديد من العمالة، وبالتالي فإن العديد من الفرص التي من شأنها تدعيم ودفع هذه الصناعة سوف تفقد الحافز الدافع لها للبدء أو الاستمرار، حيث أنها سوف تواجه بالعديد من الأعباء.
- إن تتبع تدفق البيانات ورصدها بهدف فرض ضريبة عليها يعد نوعاً من أنواع الاعتداء على الخصوصية.
- ينطوي على هذا النظام الجديد العديد من التكاليف والتعقيدات التي قد تؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل التي قد تزيد نفقات إصلاحها عن الإيرادات المتوقعة تولدها عن هذا النظام.

بالإضافة إلى ما سبق فإن تحديد قيمة الضريبة المفروضة وفقاً لكمية البييتس المنتقلة قد ينطوي على نوع من الخداع، فقد تكون السلعة/الخدمة المنقولة من عدد صغير من البييتس وبالتالي يتم فرض قيمة ضريبية قليلة، وفي الوقت نفسه قد تكون قيمة بيع هذه السلعة/الخدمة مرتفعة. وقد يكون الأمر مختلفاً، عندما تكون سلعة/خدمة من عدد كبير من البييتس وبالتالي تخضع للالتزامات ضريبية أكبر، وفي الوقت نفسه تكون قيمة بيع هذه السلعة منخفضة. وبالتالي فإن ذلك يتطلب محاولة لتطوير المقترح حتى يمكنه التغلب على هذه العقبة التي قد تؤدي اقتصار عملية الانتقال على نوع معين من السلع/الخدمات وهو الذي لا يحتوي على عدد كبير من البييتس ولكن قيمة بيعه غاية في الارتفاع.



## الإطار المفاهيمي

مما لا شك فيه أن العديد من المفاهيم السائدة في عالم الضرائب يحتاج إلى إعادة مراجعة بصورة تحقق اتساق هذه المفاهيم مع المتغيرات التكنولوجية، ويشمل ذلك على سبيل المثال لا الحصر المفاهيم التالية:

- **مفهوم الإقليمية:** ويقصد هنا إمتداد مفهوم التواجد ليشمل مقار المعلومات على شبكة الإنترنت، وليس قصرها فقط على مفهوم التواجد المادي.
- **مفهوم العدالة الضريبية:** ويقصد هنا إتساع مفهوم العدالة الضريبية على المستوى العالمي بصورة تضمن تقليل حركة الأفراد والشركات من جانب، ومن جانب آخر عدم وجود إختلال في أسعار الحصول على السلع نتيجة الوسط الذي يتم تسليمها من خلاله.
- **مفهوم السلع والخدمات:** في إطار تزايد وتنامي السلع المادية وتحول بعض هذه السلع إلى خدمات، فإن هذه المفاهيم تحتاج إلى إعادة صياغة، بما لا يفرق بين نشاط تجاري ونشاط تجاري آخر بناء على نوع السلعة المتداولة، حيث يمكن تغيير بعض أشكال السلع من الصورة المادية إلى الصورة الإلكترونية (الصورة الفوتوغرافية عند تسليمها كصورة ورقية أو عند تسليمها كملف رقمي).

## الإطار التشريعي

مهما حاولنا تطبيق أساليب القياس فإن قضية إقرار الوثائق والعقود الإلكترونية ستبقى هي مربط الفرس في إطار إطلاق طاقات التجارة الإلكترونية، وبالتالي فإن الإطار التشريعي يحتاج إلى إعادة صياغة، ويراعى في ذلك ما يلي:

- **إقرار التوقيعات الإلكترونية:** إن نظم التجارة الإلكترونية الحالية وما تشهده من تطور، تجعل التوقيعات الإلكترونية أكثر صعوبة في التزوير من النظم الورقية، مما يتطلب وجود آليات تشريعية تقرر هذه التوقيعات الإلكترونية.

- **التعاقدات الإلكترونية – هي الأخرى – بضمان درجات سرية مناسبة، فإنها يمكن يمكن أن تصل إلى درجة عالية من اثبات الحق ، وبالتالي فإنها يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى. وبتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكتروني (Electronic Inquiry Right) الذي سنشير له لاحقاً، فإنه يمكن مراجعة العقود فوراً (Online Preview) بما يجعل لهذه العقود حجية أعلى من العقود الورقية.**

- **التشريعات الخاصة بتأمين الموارد التكنولوجية بوصفها أحد الموارد المطلوب حمايتها، ويشمل ذلك كلمة السر مثلاً، وكذلك قواعد البيانات والبحث فيها بوصفها مرجعية يعتمد عليها.**

## الإطار التنفيذي

إعتمد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام مأموري الضرائب بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المؤسسات والشركات وحساب الأرباح والخسائر على الوثائق الأصلية (فواتير الشراء والبيع) وذلك للتحقق من صحة ما ورد فيها من بيانات. وبالتأكيد فإن التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية وما قد يتبادر إلى الذهن من إمكانية تعديل هذه

العقود، يوجب اقتراح نظامٍ للتحقق الإلكتروني من العقود من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي والشركات التي تعاملت معها شراءً وبيعاً.

### التحقق الإلكتروني: (Electronic Inquiry System)

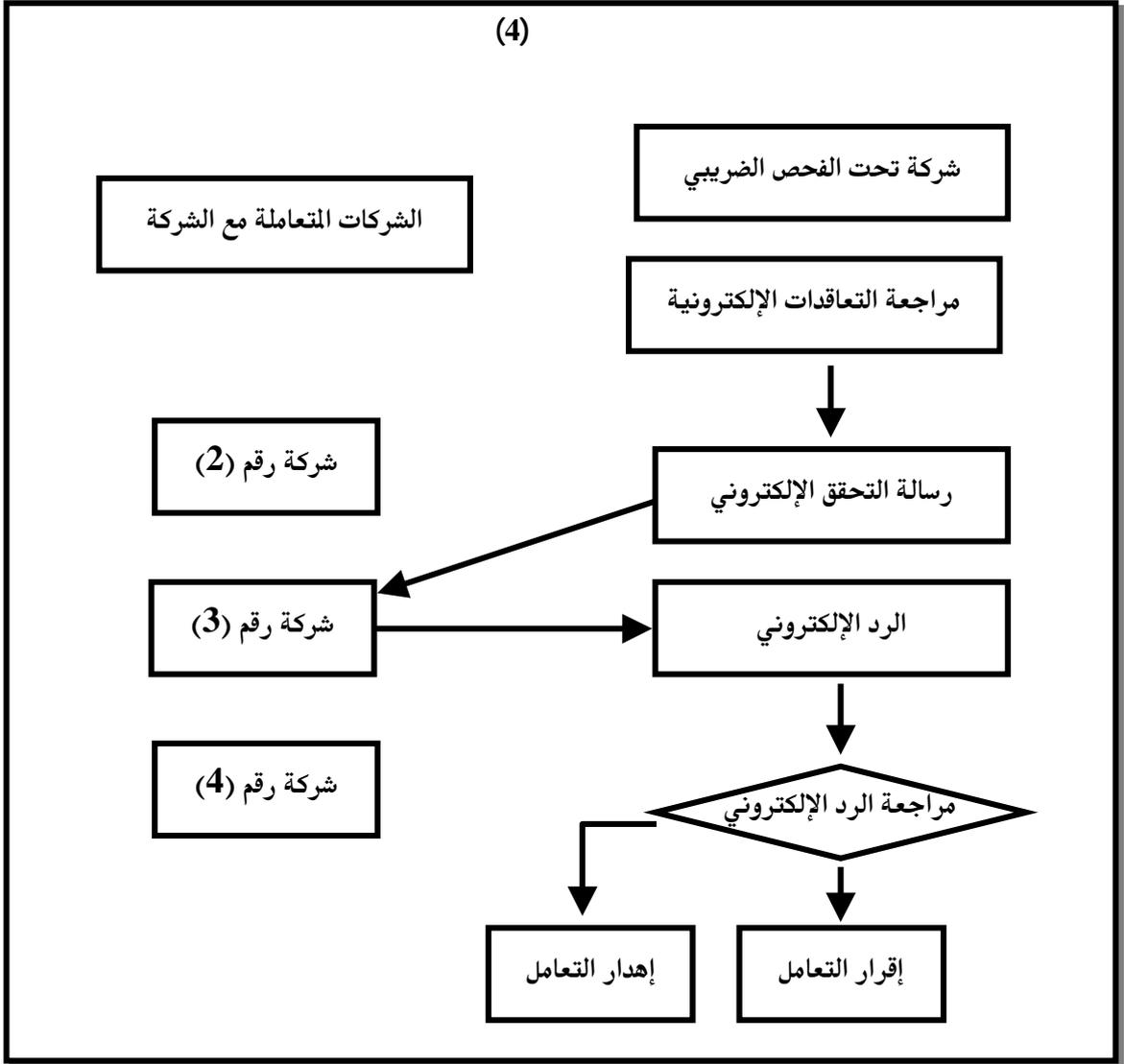
- يتم التعامل الإلكتروني بين طرفين كلاهما مجهز إلكترونياً بصورة تحقق تنفيذ هذا التعامل.
- أن أحد الطرفين ستكون له رغبة أساسية في إثبات التعامل سواء بقيمته الأساسية أو بقيمة أعلى (مصرفات) بينما يلجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأساسية أو بقيمة أقل (الإيرادات) مما يشكل نظام رقابي متكامل (Checks & Balance).
- أن القيد الإلكتروني موجود لدى الطرفين ويمكن التحقق منه من خلال رسالة إلكترونية يتم إرسالها من قبل الجهة تحت الفحص بمعرفة مأمور الضرائب ويتم الرد عليها. ويتطلب ذلك الأسلوب وجود ما يسمى حق التحقق الإلكتروني (Electronic Inquiry Rights) ويمكن برمجته أوتوماتيكياً بصورة تحقق عدم تحميل الجهة الأخرى أي أعباء إدارية للرد (ستكون الرسالة من حاسب إلى حاسب).

يقوم مأمور الضرائب بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم المراجعة الحديثة أو التقليدية. وفي حالة رغبة مأمور الضرائب في التحقق من صحة أحد التعاقدات، فإنه يقوم بالضغط على زر خاص يقوم بإرسال رسالة إلى الشركة التي تم التعامل معها، وهي مسجلة في العقد الإلكتروني. تتضمن هذه الرسالة طلب إرسال نسخة من العقد كما هو مخزن لدى الشركة التي تم التعامل معها.

في حالة إقرار هذا الحق يكون الرد من حاسب الشركة المتعامل معها بإرسال نسخة من صورة العقد كما هي مسجلة لدى الشركة. ويتم المقارنة بين العقدين وبناء على هذه المقارنة يمكن قبول أو إهدار المعاملة. ويوضح الشكل رقم (4) الإطار الخاص بهذا النظام.

### الإطار الإجرائي

دأبت العديد من الدول على تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة كالجمارك والضرائب العامة وضريبة المبيعات الخ. إلا أن تشابك الأنشطة المختلفة أدى إلى توكيل بعض أنشطة قطاع معين ليقوم بها قطاع آخر. فقد نجد على سبيل المثال مصلحة الجمارك تقوم بتحصيل ضريبة



المبيعات على الواردات من المستوردين عند نقطة الفحص الجمركي، ويعتبر تقدير مصلحة الجمارك نهائياً، وتعتبر هي صاحبة الإختصاص والولاية في تقدير الربط، علماً بأن ما يتم تحصيله يحول إلى ضريبة المبيعات.

مع دخول التجارة الإلكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الجمركية فإننا أمام أحد حلين جمركيين:

- أما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية، وهو ما يخل بمبدأ المساواة الضريبية، أو فرض الضرائب الجمركية عليها عند قيام أمور الضريبة العامة بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات ويتم التحصيل لصالح مصلحة الجمارك.

إلا أن الإتجاه الأسلم قد يكون في توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة، وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وتحقيق العدالة الضريبية بغض النظر عن المنظمة التي يتم فيها التحصيل.

### الخلاصة والتوصيات

لا تتقيد التجارة الإلكترونية بالحدود المكانية، ولن تحقق هذه التجارة نموها الكامل إلا مع توافر عنصر الثقة والأمان فيما يتعلق بالجوانب التشريعية للتبادل التجاري على الشبكات المفتوحة. وقد بدأت السلطات الحكومية في العديد من الدول المتقدمة بدراسة مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً، والتي تم صياغتها لتتناسب طبيعة التعاملات التجارية التقليدية. إلا أن الواقع العملي قد أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد المتنامي، نظراً للخصائص الفريدة التي تتصف بها التعاملات التجارية الإلكترونية، والتي من أهمها: إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات، المبيعات عبر العالم، الانفصال المكاني، عدم إمكانية تحديد الهوية، المنتجات الرقمية، وسرعة تغير القواعد الحاكمة.

ومع التطرق للعلاقة بين هيكل النظام الضريبي بدعاماته الثلاث وهي التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي من جانب، والمبتكرات التكنولوجية الحديثة، من جانب آخر، فإنه يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية بين كل من مفردات الهيكل وتكنولوجيا المعلومات، هي الفجوة التشريعية، الفجوة الإدارية، والفجوة المفاهيمية. وتقرض هذه الفجوات عدداً من التحديات في مجال المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم عبر شبكات الإتصالات، من أهمها سيادة الدولة، العدالة الضريبية، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة.

وعلى الصعيد العالمي، تمت مناقشة عدد من الحلول المقترحة للمعاملة الضريبية للتعاملات التجارية الإلكترونية، من بينها فرض ضريبة على الإستهلاك بدلاً من فرضها على الوحدات الإنتاجية، وتطبيق ضريبة البيت Bit Tax. ومن ناحية أخرى، تحمل الولايات المتحدة الأمريكية لواء الدعوة إلى اعفاء تلك التعاملات الإلكترونية من الضرائب، ولكن يصعب على الدول النامية الموافقة على مثل هذا الإجراء، لما يترتب عليه من تأثير سلبي على أحد أهم الموارد السيادية للدولة.

ومن هنا، فقد قدمت الورقة البحثية إطاراً عاماً مقترحاً لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية، يتضمن أربعة مكونات رئيسية هي الإطار المفاهيمي، الإطار التشريعي، الإطار الإجرائي، والإطار التنفيذي. ويحاول هذا الإطار المقترح توفير البيئة الملائمة لتحقيق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي، الذي يعد حجر الزاوية في التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

## قائمة المراجع

- Alliance for Global Business et al., 1999. A Global Plan for Electronic Commerce, 2<sup>nd</sup> Edition, October, [http://www.iccwbo.org/home/news\\_archives/1999/e-commerce\\_self-regulation.asp](http://www.iccwbo.org/home/news_archives/1999/e-commerce_self-regulation.asp)
- Andrew Galvin, 1998. Developments in the Law of Electronic Payments and Cheques, October, <http://www.gnl.com.au/ecommercelaw.htm>
- Annette Nellen, Esq., CPA. 1999. Overview to internet taxation-Guide to understanding the current Discussions and debates, May. [http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen\\_a/Ecoutline.htm](http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/Ecoutline.htm)
- Anthony Sylvester, 1999. E-Commerce: A Current Overview, <http://www.hkbu.edu.hk/~hktug/newsltr/1999/apr/sylvester.htm>
- Aurthur Andersen, 1999, International Taxes Enter Cyberspace, <http://www.arthurandersen.com/Framesalt.asp?/Firmwide/glblinfo/confsp on.asp>
- Austan Goolsbee, 1998, In a World Without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce NBER WP #6863, November, (revised and resubmitted to the Quarterly Journal of Economics, June 1999)
- Austan Goolsbee, Jonathan Zittrain, 1999. Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, *National Tax Journal*, forthcoming.
- David Hardesty, 1998. Electronic Commerce: taxation Framework-Report by OECD. 1998. <http://www.ecommercetax.com/doc/112298.htm>
- Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1996. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, <http://caltax.org/%21treas-ec.html>

Huib Meijers, 1999. Internet Trade and the Tax Leak: A Quantitative Analysis for the Netherlands, Paper presented at the Second Berlin Internet Economics Workshop, 28-29 May.

Interactive Services Association, 1999. Logging On to Cyberspace Tax Policy White Paper, <http://caltax.org/taxwhpap.html>

Jonathan Zittrain, 1999. Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, Harvard Law School.

KPMG, 1996. Electronic Commerce: Taxation Without Clarification, <http://www.us.kpmg.com/salt/archive/july96/story1.html>

KPMG, 1998. Taxing the wired world, August, [http://www.tax.kpmg.net/global\\_elec\\_comm/default.htm](http://www.tax.kpmg.net/global_elec_comm/default.htm)

KPMG, 1998. State Taxation of Electronic Software Distribution, *White paper*, May.

Lars J Davies. A Model for Internet Regulation? Constructing a Framework for Regulating Electronic Commerce, <http://www.scl.org/content/ecommerce/main.htm>

Leif Gamertfelder, 1998. Electronic Bills of Exchange: Will the Current Law Recognise Them?, UNSW Law Journal, November, <http://www.law.unsw.edu.au/publications/journals/unswlj/ecommerce/gamertsfelder.html>

Luc Soete & Bas ter Weel, 1997. Cybertax.

National Tax Association, 1999. Communications and Electronic Commerce Tax Project Final Report, Washington, D. C., September 7.

New York Times, 1998. Fair Taxation in Cyberspace, Friday Editorial Desk, October 2, <http://www.nga.org/Internet/NYTimes19981002.htm>

OECD, 1997. Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, November 18, <http://cryptome.org/turku18.htm>

OECD, 1999. The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Reseach Agenda.

Richard Ward. Buying and Selling on the Internet: Tax Considerations, <http://two birds.com/library/internet/selling.htm>

Zak Muscovitch, 1996. Taxation of Internet Commerce Conference, Toronto, Canada April 26, 1996, <http://www.globalserve.net/~zak/Taxation.html>