

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريرج

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مخبر العدالة السيبرانية

الملتقى الدولي حول: التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا الاتصالات – الفرص والتحديات

يومي: 05-06 مارس 2019

الإشكالات الجبائية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية

د. بن فرج زوينة

حموش رمزي

أ.د. رحيم حسين

جامعة برج بوعريرج

طالب دكتوراه: جامعة البليدة 2

جامعة برج بوعريرج

benfradjsouad@gmail.com

r.hammouche@univ-blida2.dz

rahim.hocine@univ-bba.dz

ملخص: أثار رقم الأعمال المتزايد للتجارة الإلكترونية في السنوات الأخيرة عديد التساؤلات بخصوص إخضاع هذه المعاملات للضرائب، تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية من جهة، ودعما للوعاء الضريبي من جهة أخرى، كما صاحب ذلك عددا الإشكالات التطبيقية. سنحاول من خلال هذه الدراسة تجلية أبرز تلك الإشكالات والتحديات، إن من الناحية القانونية أو من ناحية التطبيق، مع تقديم بعض المقترحات بشأنها، مع إبراز أهم الخصائص التي يجب توفرها في النظام الضريبي حتى يتلاءم وخصائص التجارة الإلكترونية، هذا بعد التعريف بالتجارة الإلكترونية وإطارها الجبائي.

الكلمات المفتاحية: التجارة الإلكترونية، الجبائية، تكنولوجيا المعلومات، النظام الضريبي.

Abstract:

We have tried, in this paper, to talk about the electronic commerce and its related problems in the domain of taxes. The increasing figure of business for the electronic commerce, recently, has posed many questions. The questions are about how necessary to bring these transactions under taxation in order to fulfil the fairness of taxation between the traditional commerce and the electronic commerce from one side, and to increase taxation revenues from another side. That is what made us seek, throughout our study, to search for a taxation system that fits with the characteristics of the electronic commerce.

Keywords: electronic commerce, taxation system, technological advancement, consumption taxation revenues

مقدمة:

تشكل التجارة الإلكترونية أحد أبرز تجليات الاقتصاد الرقمي المعاصر، الذي ما فتئ ينمو ويتطور بصورة مطردة ومتسارعة، حيث أضحت هذا النمط من التجارة، الذي تولّد عن التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، حقيقة مفروضة لا مناص منها، ليس فحسب بالنسبة للسلطات العمومية والجهات التشريعية، ولكن أيضا بالنسبة للإدارات الجبائية، التي وجدت نفسها في مواجهة إشكالات وتحديات جمة أمام طبيعة هذه المعاملات الجديدة، التي تتم عبر فضاء يصعب مراقبته والتحكم فيه.

إن مبدأ العدالة الضريبية يستلزم معاملة عادلة تجاه كل المتعاملين الاقتصاديين، وتجاه كل المعاملات التجارية، سواء أبرمت في السوق التقليدية، أو تمت من خلال شبكة الإنترنت، وليس من العدل التغاضي عن فئة تمارس نشاطها إلكترونيا، وتحمل العجز الضريبي، بالمقابل، على كاهل فئة أخرى، بحجة صعوبات الرقابة والمتابعة والتحقق على نشاط التجارة الإلكترونية.

وعلى الرغم مما تحقق من حركية في المبادلات التجارية الإلكترونية على المستويين العالمي والمحلي، وهو ما يعد دافعا لنمو الأنشطة الاستثمارية وتزايد معدلات النمو الاقتصادي، إلا أن ذلك صاحبته في الواقع جملة من الإشكالات والتحديات، منها ما يتعلق بالجانب التشريعي والتنظيمي، ومنها يتعلق بالجانب الفني والأمني، وهو استوجب العمل على تطوير المنظومات التشريعية، على غرار إدراج التوقيع الإلكتروني والعقد الإلكتروني وإصدار قوانين خاصة بالتجارة الإلكترونية، وكذا تطوير أنظمة المعلومات، بغرض ضمان أمن المعلومات وسرية البيانات الشخصية.

لقد وجدت الإدارات الضريبية نفسها، في خضم هذه التحولات، أمام تحديات جديدة، وممارسات غير معهودة، فلم تكن بمنأى عن تلك التحديات، فكان لزاما عليها أيضا تطوير أساليبها الرقابية بما يضمن تدنية مستوى التهرب الضريبي والتصريحات غير الصحيحة. وضمن هذا الإطار تطرح إشكالية هذا البحث: ما هي أبرز الإشكالات والتحديات في فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية؟

تهدف هذه الورقة إلى استعراض وتحليل أبرز الإشكالات الضريبية المرتبطة بممارسة التجارة الإلكترونية، آخذين في الاعتبار التيار المؤيد لفرض الضريبة على هذا النوع من التجارة، وهي إشكالات قانونية وإجرائية بالأساس، وسوف تكون معالجتنا ذات طبيعة عامة، ذلك أن إشكالات هذا النمط من التجارة تكاد تكون موحدة وذات صبغة عالمية، ومع ذلك سوف نقدم بعض الإشارات بخصوص حالة التشريع الجزائري، بالتركيز على القانون رقم 05-18، المؤرخ في 10 ماي 2018، والمتعلق بالتجارة الإلكترونية.

ستتم معالجتنا للموضوع عبر محورين أساسيين: في المحور الأول نتناول الإطار العام للتجارة الإلكترونية، وفي المحور الثاني نعالج أبرز الاعتبارات الضريبية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية، وكل محور منهما يتضمن عددا من العناصر التفصيلية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن كلا من المحورين له أهمية خاصة في هذا البحث، إذ

أن المحور الأول يتضمن طرح إشكالات مفهومية وتنظيمية وقانونية تتعلق بممارسة التجارة الإلكترونية، في حين ينصب المحور الثاني على مناقشة الإشكالات الإجرائية المرتبطة بالإدارة الضريبية.

1- الإطار العام للتجارة الإلكترونية:

عرف العالم، بفعل انتشار تكنولوجيا الاعلام والاتصال، تحولات عميقة في مجال المعاملات، ومن أبرز هذه التحولات ظهور التجارة الإلكترونية، التي ساهمت بشكل كبير في تحرير وتطوير التجارة على المستويين المحلي والعالمي.

1-1- تعريف التجارة الإلكترونية:

تمثل التجارة الإلكترونية أهم مجالات الاقتصاد الرقمي "Digital Economy"، والذي يقوم على حقيقتين: التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات (Information Technology)، وتقنية المعلومات أو صناعة المعلومات في عصر الرقمنة وتكنولوجيا الاتصال هي التي خلقت الوجود الواقعي والحقيقي للتجارة الإلكترونية.

قُدمت تعاريف عديدة للتجارة الإلكترونية، نذكر منها¹:

أ- هي نوع من عمليات البيع والشراء ما بين المستهلكين والمنتجين، أو بين الشركات في ما بينها، باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

ب- هي أداء العملية التجارية بين الشركاء التجاريين باستخدام تكنولوجيا معلومات متطورة بغرض رفع كفاءة وفعالية الأداء.

ج- هي مزيج من التكنولوجيا والخدمات للإسراع بأداء التبادل التجاري وإيجاد آلية لتبادل المعلومات داخل الشركة، وما بين الشركة والشركات الأخرى، أو ما بين الشركة والعملاء (بيع وشراء).

د- هي النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك إلكتروني عن طريق الاتصالات الإلكترونية².

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التجارة الإلكترونية تتضمن العناصر التالية:

- أداء العمليات التجارية ما بين الشركات بعضها البعض، الشركات وعملائها، وكذا الشركات والحكومات، وذلك من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وشبكة الاتصالات في أداء تلك العمليات؛
- تهدف إلى رفع الكفاءة والأداء وتحقيق الفاعلية في التعامل؛
- أنها تتعدى الحدود الزمنية والمكانية التي تقيد حركة التعاملات التجارية؛
- أنها تتيح استجابة سريعة لطلبات السوق من خلال من خلال التفاعل مع العملاء؛
- تعمل على تبسيط وتوضيح إجراءات العمل.

1-2- خصائص التجارة الإلكترونية:

على الرغم من عدم وجود تعريف واحد متفق عليه للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه يمكن الوقوف على ست خصائص رئيسية مميزة لها، تختلف فيها عن التعاملات التجارية التقليدية، وتجعل فرض القواعد الضريبية الحاكمة للتعاملات التقليدية المتبعة حاليا على التعاملات الإلكترونية صعبا، وهي على النحو التالي³:

- **اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** لا ترتبط المعاملات الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ذلك أن الإجراءات والمراسلات كافة ما بين طرفي المعاملة تتم إلكترونيا دون استخدام أية أوراق، وهكذا تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد متاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أداء 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 تحديا وعبئا على الاقتصاديات الوطنية، ومع تزايد حركة التجارة الإلكترونية بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم التي تستطيع باستخدام شبكة الأنترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم، وهو ما يؤدي إلى تقاوم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية الوطنية ومصالح هذه الشركات، ومن ثم انفتاح الباب على مصراعيه لمشكلات الولاية القانونية بسبب اختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات.
- **الانفصال المكاني:** تتيح شبكة الأنترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي، ذلك أن مقر المعلومات الخاص بالشركة يمكن أن يكون في أي مكان، دون أن يؤثر ذلك على الأداء، بل إن العرف قد جرى على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة الاتصال وسرعته وتوزيع العملاء وفقا لمواقعهم الجغرافية.
- **عدم إمكانية تحديد الهوية:** لا يرى طرفا التعاملات التجارية الإلكترونية كل منهما الآخر، وقد لا يعرف أي منهما كل المعلومات الأساسية المتعلقة بالآخر، كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية، وبالنسبة قد يجد البائعون عبر الأنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تفيد السلطات التشريعية الالتزام بها.
- **المنتجات الرقمية:** أتاحت الأنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونيا، مثل برامج الحاسوب، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الإلكترونية، بالإضافة إلى بعض الخدمات، مثل الاستشارات، وهو ما يشكل تحديا كبيرا أمام السلطات الرقابية، حيث لا توجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة.
- **سرعة تغيير القواعد الحاكمة:** رغم أنه لم يتم بعد صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للتعاملات التجارية الإلكترونية، فإن التشريعات الحاكمة لهذه التعاملات من المتوقع أن تتغير بمعدلات متسارعة، ومن ثم لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة، ويكون قابلا للتعديل حتى يواكب التقدم التكنولوجي.

1-3- مقارنة بين نظم وأساليب السيطرة على التجارة في الأسلوبين التقليدي والإلكتروني:

1/التعاملات التقليدية:

تتمثل أول نقطة تحكّم في التجارة التقليدية عند الجمارك منذ دخول السلعة أراضي البلد، حيث يتم أخذ رسوم الجمارك المقررة وفقا لكمية ونوع السلعة. وتقوم الشركة، بعد استلام السلعة، بتسجيلها في دفاترها المحاسبية الخاصة، التي يتم ترحيل حساباتها إلى حساب الأرباح والخسائر، حيث تقوم الشركة بدفع ضريبة وفقا لذلك في نهاية السنة (ضريبة مباشرة). وفي المقابل، تقوم بفرض سعر للسلعة (أو المنتج) يتضمن ضريبة المبيعات التي تحصلها من المشتري وتوردها إلى الحكومة (ضريبة غير مباشرة). وبالتالي فإن النظام التقليدي للسيطرة على المعاملات التجارية، داخليا وخارجيا، يعتمد أساليب متعددة أهمها⁴ :

- **نقاط الدخول والخروج:** يقصد بها فرض رقابة على نقاط الدخول والخروج من خلال الجمارك، التي تضمن للدولة السيطرة على المعاملات مع العالم الخارجي عند تصدير أو استيراد سلع مادية؛

- **فرض تسجيل (قيد) المعاملات التجارية:** تفرض معظم الدول قيد كافة المعاملات التجارية التي تقوم بها مؤسسات الأعمال. وعلى الرغم من اختلاف شروط القيد بالنسبة للمؤسسات الفردية الصغيرة من دولة إلى أخرى، إلا أن كل الدول العالم تفرض على المؤسسات ذات الحجم المناسب لاقتصادها إمساك دفاتر منتظمة تسجل فيها كافة الوقائع والمعاملات التجارية؛
- **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 بعض القطاعات باستخدام الأوراق الأصلية المنشئة للعامة؛
- **العقود التجارية والقانون التجاري:** تضمن الدول استيفاء العقود التجارية المكتوبة وبالتالي فقد ألزمت بطريقة غير مباشرة كافة المتعاملين تجاريا أن تتم تعاقداتهم من خلال تحرير عقود مكتوبة لتكون الأصل عند نشوء أي اختلاف في تنفيذ هذه العقود.

2/التعاملات الإلكترونية: تختلف نظم وأساليب التجارة الإلكترونية في هذا السياق عن الأسلوب التقليدي في

بعض الأوجه، التي تجعل من العسير فرض نفس نظم السيطرة الحالية، ويتضمن ذلك⁵:

- **استمرار نقاط الدخول والخروج:** ويتعلق الأمر بدورها في فرض السيطرة على المعاملات الخارجية للمؤسسات والشركات، إلا أن دورها سوف يقتصر على السيطرة على السلع المادية، وسيقتلص دورها في السيطرة على المعاملات في السلع غير المادية كالبرمجيات؛

- استمرار قيد المعاملات التجارية إلكترونيا: تحقق منظومة التجارة الإلكترونية، سواء بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، إمكانية غير مسبقة لإمساك دفاتر إلكترونية تسجل فيها كل المعاملات التجارية وبصورة منظمة للغاية؛

- استمرار حق فحص دفاتر القيد الإلكتروني: تحقق القوانين الحالية استمرار فحص دفاتر القيد، إلا أن صورة هذه الدفاتر تختلف في التجارة الإلكترونية، وبالتالي فإن مأمورو الضرائب يواجهون بعدم وجود وثائق أصلية يمكن الاستناد إليها، مما يستدعي تطوير اليات جديدة للمراجعة الضريبية تتناسب مع طبيعة التجارة الإلكترونية؛

- العقود الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني: سوف تواجه كافة السلطات التشريعية لمختلف الدول مشاكل تتعلق بإثبات التعاقدات، نظرا لطبيعة العقود الإلكترونية، والتي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوقيع الإلكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقق.

1-4- تنظيم التجارة الإلكترونية في الجزائر:

ظلت ممارسة التجارة الإلكترونية في الجزائر منذ ظهورها بدون أي تنظيم قانوني واضح إلى غاية 2018، حيث تم إصدار القانون رقم 18-05، والذي خصص لضبط مختلف الجوانب القانونية والتنظيمية لهذا النمط من التجارة، وبالتالي إضفاءها بالصيغة القانونية.

1/ الأحكام العامة المنظمة للتجارة الإلكترونية:

عرف المشرع الجزائري التجارة الإلكترونية في المادة 06 من القانون رقم 18-05، المؤرخ في 10 ماي 2018، على أنها: "النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك إلكتروني عن طريق الاتصالات الإلكترونية"⁶.

كما نص ذات القانون على أن التجارة الإلكترونية في الجزائر تسري إذا كان أحد أطرافها:

- متمتعاً بالجنسية الجزائرية، أو
- مقيماً إقامة شرعية في الجزائر، أو
- شخصاً معنوياً خاضعاً للقانون الجزائري.

وهو ما يمثل تحدياً للأطراف التي يسري عليها هذا القانون. كما وقد حصر مجموعة الأنشطة التجارية الممنوع ممارستها بوسائط إلكترونية، وهي:

- لعب القمار؛
- المشروبات الكحولية والتبغ؛
- المنتجات الصيدلانية؛

- المنتجات التي تمس بحقوق الملكية الفكرية.

ونصت المادة 03 من نفس القانون على أن كل المعاملات التي تتم عن طريق الاتصالات الإلكترونية تخضع إلى الحقوق والرسوم التي ينص عليها التشريع والتنظيم المعمول به، فلم يخص المشرع الجزائري التجارة الإلكترونية برسوم وضرائب خاصة، وإنما طبق عليها نفس الضرائب والرسوم التي تسري على التجارة التقليدية.

2/ شروط ممارسة التجارة الإلكترونية:

نص المشرع الجزائري في المادة 08 من القانون رقم 18-05 على ضرورة تسجيل أي نشاط للتجارة الإلكترونية في السجل التجاري أو في سجل الصناعات التقليدية، كما أوجب ضرورة وجود موقع إلكتروني للمورد على وسائل تسمح بالتأكد من صحته⁷.

3/ التزامات أطراف العقد موضوع التجارة الإلكترونية:

يلتزم طرفا العقد موضوع التجارة الإلكترونية بمجموعة من الالتزامات نوجزها في ما يلي⁸:

3-1/ التزامات المستهلك الإلكتروني:

يلتزم المستهلك الإلكتروني اتجاه المورد الإلكتروني بما يلي:

- دفع الثمن المتفق عليه في العقد الإلكتروني بمجرد إبرامه، ما لم يتم الاتفاق على غير ذلك؛
- يلتزم المستهلك بتوقيع وصل استلام عند التسليم الفعلي للمنتج موضوع العقد، ويسلم هذا الوصل للمورد مع احتفاظ المستهلك بنسخة منه.

3-1/ التزامات المستهلك الإلكتروني :

يلتزم المورد الإلكتروني بمجموعة من الالتزامات، منها:

- إرسال نسخة إلكترونية أو ورقية من العقد (الفاتورة) للمستهلك الإلكتروني؛
- يلتزم المورد الإلكتروني باحترام الآجال المتفق عليها لتسليم المنتج أو أداء الخدمة؛
- يلتزم المورد بتسليم السلعة وفق المواصفات المتفق عليها؛
- الاحتفاظ بسجلات المعاملات التجارية المنجزة وتواريخها وإرسالها إلكترونيا إلى المركز الوطني للسجل التجاري.

2- الاعتبارات الضريبية في ظل مفاهيم التجارة الإلكترونية:

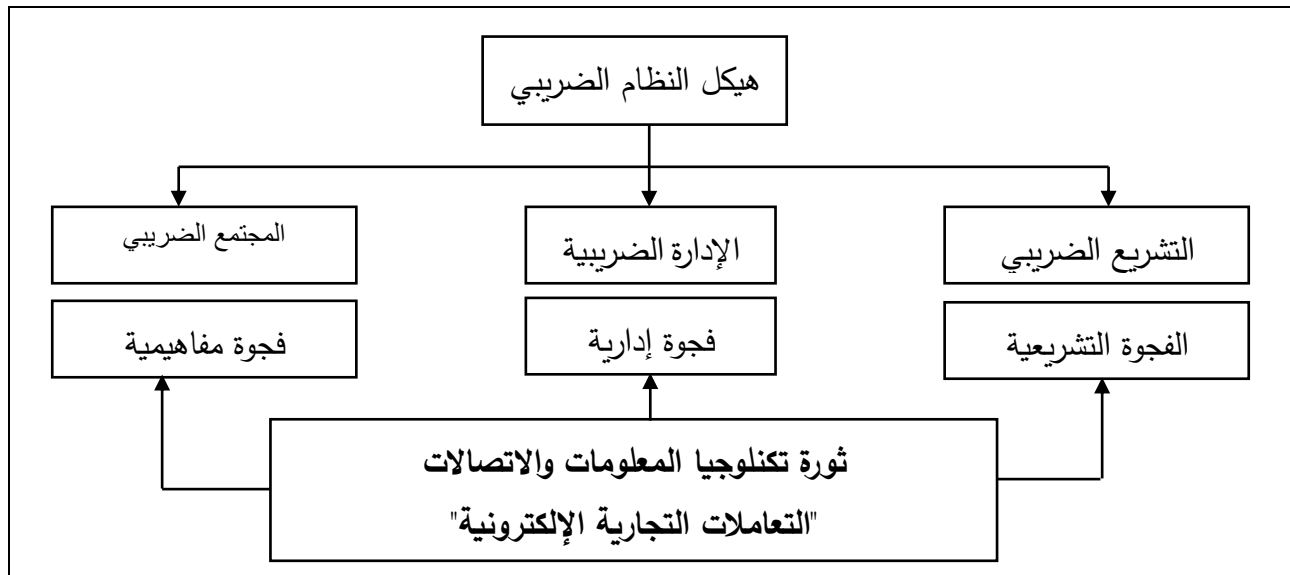
2-1- العلاقة بين النظام الضريبي والتقدم التكنولوجي:

تشير العديد من الدراسات إلى الدور الفعال للنظام الضريبي في تحقيق كل من العدالة الضريبية وزيادة حصيلة الموارد السيادية وتوفير المناخ الملائم لجذب الاستثمارات. ولتوضيح التحديات التي تثيرها التجارة

الإلكترونية تجاه النظم الضريبية القائمة يجدر بنا بداية التطرق إلى هيكل النظام الضريبي، وبيان العلاقة بينه وبين التقدم التكنولوجي. يمكن تمثيل النظام الضريبي بمثلث قوامه ثلاث دعائم رئيسية هي⁹:

- **التشريع الضريبي:** ويقصد به مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة، والمتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها.
- **الإدارة الضريبية:** وتضم الجهات الحكومية (وزارة المالية ومصلحة 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 وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة الخاضعين.
- **المجتمع الضريبي:** وهو المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي، سواء أكان فرداً أم كيانات طبيعية أم اعتبارية. وفي ظل التطبيقات الناتجة من ثورة تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات، والتي من بينها التجارة الإلكترونية، ظهر قصور في العلاقة ما بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تكنولوجيا المعلومات، وهو ما كان له تأثيرات سلبية على كفاءة الأداء الضريبي. وفي هذا الصدد يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة ما بين كل من مفردات الهيكل الضريبي وتكنولوجيا المعلومات. فالتشريع الضريبي الذي تمت صياغته وفقاً لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية يواجه قصوراً في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، أي أن هناك فجوة تشريعية. وعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية، فإن ذلك لم يواكبه الإعلان عن بدء الإصلاحات التشريعية اللازمة.

شكل رقم (01): العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطبيقات تكنولوجيا لمعلومات



المصدر: رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية الكويت، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص 06.

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي، وبذلك يصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التكنولوجية لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الضريبي، غير أنه على مستوى الواقع ما تزال الإدارة الضريبية تعاني قصوراً في أداء مهامها من حصر وفحص وتحصيل للضرائب بشتى أنواعه، فهي لم تتمكن من مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المبادلات، مما ولد فجوة ما بين المحصل من الضريبة والخاضع لها.

ومن ناحية أخرى، يعاني المجتمع الضريبي من وجود فجوة مفاهيمية، فعلى الرغم تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، فإنه لا يزال هناك قصوراً في إدراك المفاهيم والمفردات الخاصة بها، وما يترتب عن تلك التعاملات من اعتبارات قانونية. وهذه الفجوات الثلاث تفرض عدداً من التحديات في مواجهة النظام الضريبي، حيث تؤثر في كل من الإيرادات الضريبية السيادية للدولة من ناحية، ونمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.

2-2- مدى سلامة إخضاع المعاملات التجارية الإلكترونية للضرائب:

ترتبط مدى سلامة إخضاع التجارة الإلكترونية للضرائب بالحجج المقدمة من أنصار كل اتجاه، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي¹⁰:

1/ حجج أنصار فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية:

- من المبررات التي يقدمها مؤيدي فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ما يلي:
- يمكن أن تستخدم الضرائب المفروضة على التجارة الإلكترونية في معالجة المشكلات الناجمة عن هذه التجارة، كإلغائها لبعض الوظائف والمهن، التكيف مع الوظائف المستحدثة، الخ؛
- إقرار العدالة في التعامل الضريبي ما بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية؛
- تعويض النقص الضريبي الناجم عن تآكل الوعاء الضريبي التقليدي نتيجة زيادة المبيعات والتسليمات عبر الخط.

2/ حجج معارضي فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية:

- بالمقابل، يتحجج معارضي فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية بجملة من الحجج منها:
- يهدد فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية في بدايتها بإعاقة هذا النوع من التجارة على التطور والنمو. ورغم هذا يمكن اعتبار هذا الموقف ليس رفضاً لمبدأ فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، وإنما هو مجرد دعوة للتأجيل؛
- عدم القدرة على تطبيق القواعد التقليدية لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية، كمبدأ الإقليمية ومبدأ المؤسسة المستقرة؛

- صعوبة مراجعة ومراقبة معاملات التجارة الإلكترونية لارتباط ذلك بالاطلاع على الحياة الخاصة للأفراد وانتهاك الحريات الفردية، فضلا عن الإشكالات التقنية والوسائل الواجب توفرها لدى إدارة الضرائب؛
- إمكانية الوقوع في فخ الازدواج الضريبي الناجم عن فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية؛
- الغموض وعدم الاستقرار المتصل بالضرائب على التجارة الإلكترونية نتيجة حداتها، فضلا عن عدم تمكن مستخدمي الإدارة الضريبية من التعامل بكفاءة مع تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

2-3- تحديات فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية:

مع نمو حجم التجارة الإلكترونية، وفي ظل العلاقة بين النظام الضريبي والتكنولوجيا الحديثة، نجد عددا من الفجوات التي من شأنها التأثير على إمكانية الاستمرار في جباية الضرائب في عالم يتسم بمرونة انتقال كل من الشركات والأصول والأفراد من جهة، ومبدأ تحقيق العدالة الضريبية من جهة ثانية. ولا يخفى أن الحديث عن الضرائب يعود إلى الكتابات الأولى للفكر الاقتصادي، باعتبارها أحد أهم مصادر الدخل للدولة، فقد ذكر الاقتصادي الشهير جان بابتيست كولبرت (Jean Baptiste Colbert)، في مؤلفه "فن الضريبة" "The Art of Taxation"، أن الدولة تسعى في جباية الضرائب إلى: "جمع أكبر عدد ممكن من الإوْز لضمان الحصول على أكبر كمية من الريش، بأقل جهد ممكن"، مشبها بذلك الممولين بالإوْز. وعلى الرغم من مرور عدة قرون تظل مقولة كولبرت صحيحة، مع وجود فارق جوهري، فقد كان الأفراد في القرن السابع عشر مثل الإوْز لا يعرفون الطيران، بينما الآن بإمكانهم الطيران في أي اتجاه باستخدام آليات التكنولوجيات الحديثة.

ومن بين التحديات الرئيسية المثارة في مجال المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت نشير إلى: سيادة الدولة، العدالة الضريبية، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة¹¹:

1/ سيادة الدولة:

استقر العرف التشريعي في أغلبية دول العالم على خضوع الكيانات الأجنبية والمقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة. وفي إطار حرية حركة عوامل الإنتاج ورؤوس الأموال سوف تحاول الشركات تجنب الوجود المكاني في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، مما سوف يؤثر سلبا على الإيرادات الضريبية لبعض الدول.

2/ العدالة الضريبية:

مع تزايد اختلاف مستويات الضرائب بين دول العالم، وفي إطار مرونة الحركة التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، بدأ ظهور اختلال في تحقيق العدالة الضريبية. وعلى 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 والأفراد ذوي المكاسب

المرتفعة بمعدلات كبيرة، لأن هذه المنشآت والأفراد هي الأكثر مرونة في التنقل، مما يمكّنها من نقل نشاطها إلى دول أقل في أعبائها الضريبية، وبالتالي فإن العامل غير الماهر سوف يتحمل عبئا ضريبيا أعلى.

3/ صعوبة إثبات التعاملات والعقود:

تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابية، أو أن تقدم معلومات معينة كتابيا، وقد يرتبط هذا التحدي بالنسبة للتجارة الإلكترونية الخاصة بالسلع والخدمات، التي تتم عبر شبكة الأنترنت ويتم تسليمها إلكترونيا، حيث لا تخضع هذه التعاملات لنقطة جمركية حاكمية. وفي هذا الصدد فقد أقر الإعلان الوزاري للتجارة الإلكترونية العالمية الذي عقد في 20 ماي 1999 رغبة 132 دولة في تأييد عدم فرض رسوم جمركية على المنتجات الإلكترونية.

ولاشك أن ذلك يمثل تحديا جوهريا في مواجهة السلطات الحكومية في الدول النامية، إذ أن عدم فرض الرسوم الضريبية على تلك المعاملات الإلكترونية يمثل ضياعا لبعض الموارد السيادية للدولة، كما أنه يؤدي إلى اختلالات في أسعار السلع نفسها ما بين الذين يملكون الاتصال على شبكة الأنترنت، وبالتالي الحصول على سلعة دون رسوم وضرائب، وبين أولئك الذين لا يقدرّون على شرائها من السوق المحلي ويدفعون قيمة الرسوم والجمارك والضرائب المفروضة على السلعة ذاتها. وهكذا فإن الأقل قدرة يكون مطلوب منه أن يدفع أكثر.

4/ عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للضريبة:

قامت العديد من الدول بتوقيع معاهدات تجارية مختلفة تتعلق بتخفيض التعريفات الجمركية ومنح حوافز ضريبية. ورغم دعوة العديد من دول العالم إلى عدم فرض ضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية، فإنه يصعب على الدول النامية الموافقة على هذا الإجراء، لما يترتب عنه من التأثير سلبا على أحد أهم الموارد السيادية للدولة.

ومع أهمية التعاملات الإلكترونية بالنسبة إلى الدول النامية كأداة للنفاذ إلى الأسواق العالمية وفتح أسواق جديدة، إلا أن هذه الدول تواجه تحديا رئيسيا نتيجة عدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية في المنتجات بشقيها المنظورة وغير المنظورة للقواعد الضريبية

2-4- الحلول المقترحة للمشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية:

يمكن الوقوف على عدد من الحلول المقترحة للمعاملة الضريبية للتعاملات التجارية الإلكترونية، من بينها فرض الضريبة على الاستهلاك، بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية، وتطبيق ضريبة البيت Bit Tax، وهذا ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل فيما يلي¹²:

1/ فرض ضريبة على الاستهلاك:

يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث أن كلا منهما منخفض المرونة وصعب إخفاؤه. وتساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الأنترنت، لأنهم يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال.

وهناك فكرة أخرى مطروحة للنقاش وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الأنترنت ISP. بمعنى أن تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يقومون بها عبر الأنترنت، أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة، ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة، أي أنها تكون بمثابة وسيط ما بين الحكومة والمستهلكين. وتشير هذه الفكرة العديد من القضايا المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء، وكذا مدى تناقض ذلك مع قوانين السرية والأمان. كذلك فإن من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين، فبالإضافة إلى ضريبة السلعة/الخدمة سوف يقوم المستهلكون بدفع ضريبة للشركات المقدمة لخدمة الأنترنت. وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية.

2/ 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 البيت Bits الرقمية، التي يتم استخدامها أو نقلها، ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة، حيث تقوم بنقل المعلومات (الكمبيوتر، الفاكس،...)، خاصة بقياس البيانات على أساس البيت.

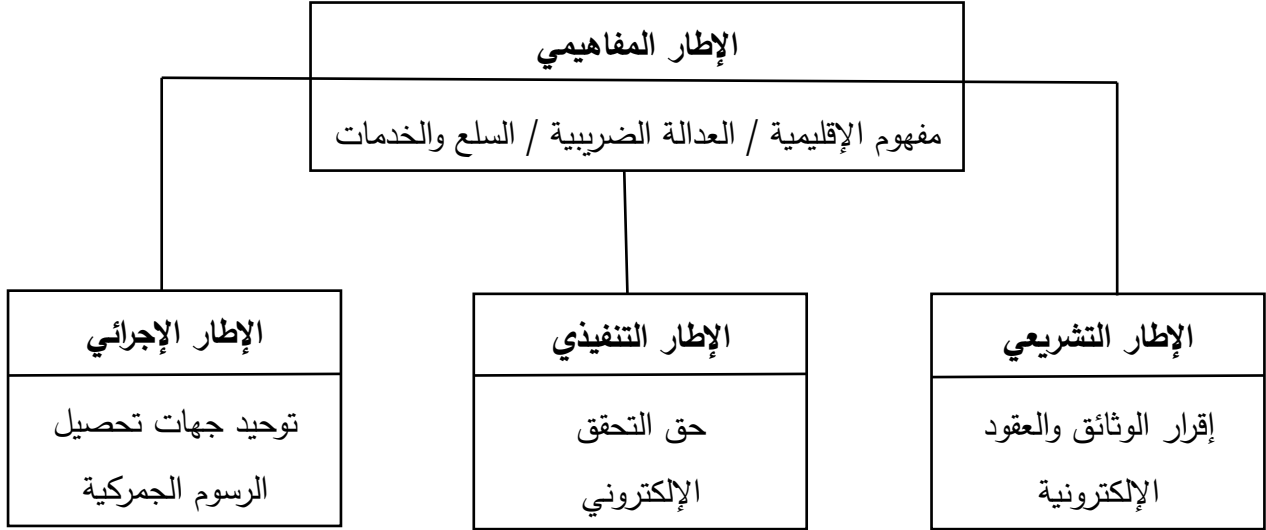
وللإشارة فإن هذه الفكرة نبعت من الأهمية القصوى التي تحتلها المعلومات والبيانات في العالم اليوم، حيث تعد البيانات والمعلومات دعامة البيئة الجديدة، وانتقالها وتبادلها هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة. ومع ذلك فإن المكاسب المتولدة عن هذا النشاط غير منظورة، إذ لا توجد رقابة كافية أو رصد تام لهذا النشاط، وبالتالي فهو مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المختلفة.

ويمكن اعتبار ضريبة البيت Bit من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة انتقال السلع والخدمات الإلكترونية عبر الأنترنت، إذ أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيت Bits وتتم عملية انتقالها عبر الأنترنت، وبالتالي فإن ضريبة البيت سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البيت الذي تم نقله، ومن ثم تقوم بفرض ضريبة عليه.

3/ الإطار العام المقترح للضرائب في عالم المعاملات الإلكترونية:

في إطار ما تمت دراسته، ظهرت الحاجة الواضحة والملحة لأهمية وجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي، والذي يعد حجر الأساس في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في كافة دول العالم، وهذا ما سنوضحه فيما يلي¹³:

شكل رقم (02): الإطار العام لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية



المصدر: عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية-المشاكل والحلول، الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2015، ص 80.

1.3/ 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، ويشتمل ذلك على سبيل المثال لا الحصر المفاهيم التالية:

- **مفهوم الإقليمية:** ويقصد هنا امتداد مفهوم التواجد ليشمل مقر المعلومات على شبكة الأنترنت، وليس قصرها على مفهوم التواجد المكاني.
- **مفهوم العدالة الضريبية:** ويقصد هنا اتساع مفهوم العدالة الضريبية على المستوى العالمي بصورة تضمن تقليل حركة الأفراد والشركات من الأجانب، ومن جانب آخر عدم وجود اختلال في أسعار الحصول على السلع نتيجة الوسط الذي يتم تسليمها من خلاله.
- **مفهوم السلع والخدمات:** حيث أنه في إطار تزايد وتنامي السلع المادية وتحول بعض هذه السلع إلى خدمات، فإن هذه المفاهيم تحتاج إلى إعادة الصياغة بما لا يفرق بين نشاط تجاري وآخر بناءً على نوع السلعة المتداولة، حيث يمكن تغيير أشكال بعض السلع من الصورة المادية إلى الصورة الإلكترونية (الصورة الفوتوغرافية عند تسليمها كصورة ورقية أو عند تسليمها كملف رقمي).

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

- **إقرار التوقيعات الإلكترونية:** حيث 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:** هذه الأخيرة تضمن درجات سرية مناسبة، فلا يمكن أن تصل إلى درجة عالية من إثبات الحق، وبالتالي فإنه يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى. وبتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكتروني، الذي سنشير له لاحقاً، يمكن مراجعة العقود فوراً بما يجعل لهذه العقود حجية أعلى من العقود الورقية.

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

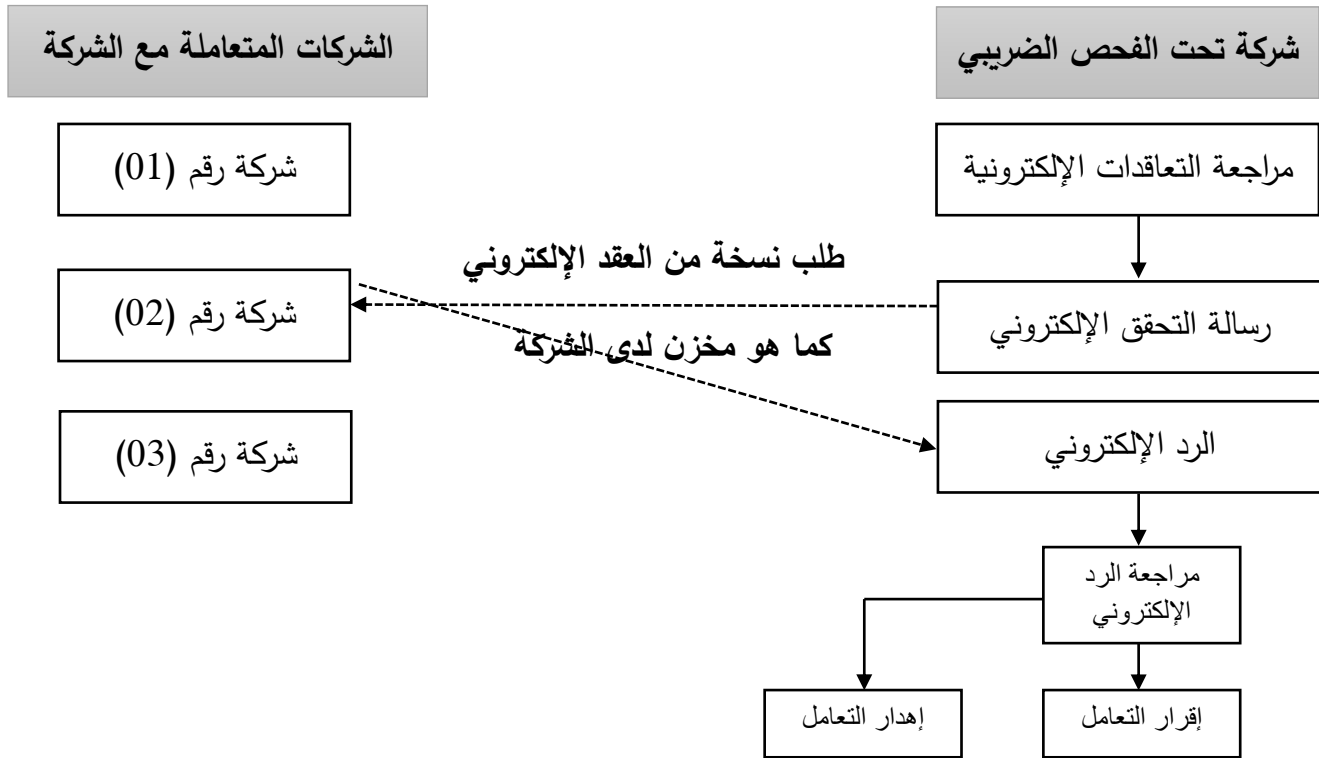
3.3/ الإطار التنفيذي: اعتمد النظام الضريبي في المقام الأول على قيام مأموري الضرائب بمراجعة القيود الدفترية الواردة في ميزانية المؤسسات والشركات وحساب الأرباح والخسائر على الوثائق الأصلية، لكن التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية، وما قد يتبادر إلى الذهن من إمكانية تعديل هذه العقود، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني، من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي والشركات التي تعاملت معها شراءً وبيعاً، حيث يتم التعامل الإلكتروني بين الطرفين كلاهما مجهز إلكترونياً بصورة تُحقق تنفيذ هذا التعامل، كما أن أحد الطرفين ستكون له رغبة أساسية في إثبات التعامل سواءً بالقيمة الحقيقية أو بقيمة أعلى (النفقات)، بينما يلجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأصلية أو بقيمة أقل (الإيرادات)، مما يشكل نظاماً رقابياً متكاملًا.

إن القيد الإلكتروني الموجود لدى الطرفين يمكن التحقق منه من خلال رسالة إلكترونية يتم إرسالها من طرف الجهة تحت الفحص، بمعرفة محقق الضرائب، ويتم الرد عليها، ويتطلب اعتماد هذا الأسلوب وجود ما يسمى بحق التحقق الإلكتروني، ويمكن برمجته أوتوماتيكياً بصورة تحقق عدم تحميل الجهة الأخرى أي أعباء إدارية للرد.

يقوم محقق الضرائب بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم المراجعة الحديثة أو التقليدية، وفي حالة رغبة محقق الضرائب في التحقق من صحة أحد التعاقدات عليه أن 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 محاسب الشركة المتعامل معها بإرسال نسخة من صورة العقد كما هي مسجلة لدى الشركة، وتتم المقارنة ما بين العقدين. وبناءً على هذه المقارنة يمكن قبول أو رفض المعاملة. الشكل التالي يوضح الإطار الخاص بهذا النظام:

شكل رقم (03): الإطار الخاص بنظام التحقق الإلكتروني



المصدر: عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية-المشاكل والحلول، الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2015، ص 83.

4.3/ الإطار الإجرائي: دأبت العديد من الدول إلى تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة، كالجمارك وإدارة الضرائب، 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 ماديا ، إلا أنه مع دخول التجارة الإلكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الجمركية، فإننا أمام أحد الحلين الجمركيين: إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية، وهو ما يخل بمبدأ المساواة الضريبية، أو فرض ضرائب جمركية عليها عند قيام محقق الضرائب بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات، من خلال محاولة إيجاد تقنيات لإخضاع تلك المنتجات للضريبة، وهذا عن طريق مراقبة انسياب السلع والخدمات عبر المنافذ الجمركية للدولة، أو عبر مؤسسات الرقابة والإشراف على استقبال وبث الانترنت. غير أن هذا المقترح يصطدم بالضغط العالمي لتحرير التجارة وإزالة القيود الجمركية، ولذلك فإن الاتجاه الأسلم قد يكون في توحيد

الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المنتجات الإلكترونية للضريبة، وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة.

خاتمة:

لقد أضحت التجارة الإلكترونية تشكل إحدى دعائم الاقتصاديات الحديثة، القائمة على الرقمنة، وهي تعد محركا فعالا لعدد الأنشطة التجارية ما بين الأطراف المختلفة المتعاملة، من أفراد ومؤسسات وإدارات، وهذا لما تمنحه من انفتاح لخلق أسواق كبيرة تُعرض فيها منتجات المؤسسات، حيث تعتبر فرصة للراغبين في البحث عن أساليب أنجح لتحقيق أكبر الأرباح عن طريق قنوات الترويج الحديثة.

إن الاعتماد الكبير على التجارة الإلكترونية في السنوات الأخيرة جعل من الضروري على الدول البحث عن أنجع السبل للاستفادة من إيرادات هذا النوع من المعاملات، من خلال فرض ضرائب عليها، وهذا لتعويض التآكل المستمر في الوعاء الضريبي الناتج عن التحول التدريجي من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية من جهة، بالإضافة إلى السعي المستمر لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين التجاريتين، التقليدية والإلكترونية، من جهة أخرى.

بناء على ما تقدم من هذا البحث من عرض وتحليل لأبرز إشكالات وتحديات التجارة الإلكترونية، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- على الجهات التشريعية العمل باستمرار على تحقيق مواكبة القوانين والتشريعات الضريبية للتطورات الحاصلة في مجال التجارة الإلكترونية، التي تتسم بالتطور المتسارع.
- العمل على رفع كفاءة نظم المعلومات في الإدارات الضريبية تماشيا وتطورات نظيراتها بفضاء التجارة الإلكترونية.
- على الإدارات الضريبية استقطاب الكفاءات البشرية في مجال تقنيات المعلومات، إلى جانب التكوين والتدريب المستمرين لمستخدميها في هذا المجال، أي في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- يتعين الحرص على الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال جباية التجارة الإلكترونية، إن من الناحية الإجرائية أو من الناحية التشريعية.

الهوامش والإحالات:

1. قشام إسماعيل، ضرائب التجارة الإلكترونية بين الإخضاع والإعفاء، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجزائر، المجلد 06، العدد 01، 2015، ص ص (141،142).
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018، يتعلق بالتجارة الخارجية الجريدة الرسمية العدد 28، 16 ماي 2018، ص 05.

3. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ص ص (588،589).
4. دادن عبد الوهاب، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية النقاشات المشاكل والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، المجلد 03، العدد 03، 2004، ص ص (155،156).
5. المرجع السابق، ص ص (156،157).
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018، يتعلق بالتجارة الخارجية الجريدة الرسمية العدد 28، 16 ماي 2018، ص 05.
7. المرجع السابق، ص 06.
8. المرجع السابق، ص ص (07،08).
9. رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية الكويت، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص ص (05،06).
10. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011، ص 184.
11. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص ص (594-597).
12. مليكاوي مولود، أساسيات في الضريبة المحلية والدولية، دار هوم، الجزائر، 2018، ص ص (122،123).
13. عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية-المشاكل والحلول، الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2015، ص ص (80-83).