



جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون الخاص

اشكالية اخضاع التجارة الالكترونية للضريبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون الأعمال

تحت إشراف:

د/ معزوز دليلة

من إعداد الطالبة:

- مختاري زوليخة

لجنة المناقشة

الاستاذ(ة): جامعة البويرة رئيسا

الأستاذة: د / معزوز دليلة جامعة البويرة مشرفا ومقررا

الاستاذ(ة): جامعة البويرة ممتحنا

تاريخ المناقشة:/...../2021

شكر وعرفان

اشكر الله تعالى واحمده على توفيقه لإنجاز هذا العمل
كما أتقدم بتشكراتي الخاصة الى الأستاذة المشرفة الدكتورة معزوز دليلة
على تأطيرها لهذه المذكرة ومساعدتها وتوجيهاتها القيمة.
كما لا يفوتني ان أتوجه بالشكر الى لجنة المناقشة على بذلها الجهد والوقت
من أجل تصويب هذه المذكرة.
كما اشكر كل من قدم لي المساعدة من قريب أو من بعيد

اهداء

اهدي ثمرة جهدي

الى والداي الكريمين عرفانا بجميلهما والتماسا لرضاها وتقديرا لهما.

إلى أخي وأخواتي

الى احبائي الصغار عبد الرحمان، إسحاق، عبد الرؤوف، راحيل وهديل

إلى كل الأصدقاء، ومن أحب مودة ووفاء

الطالبة زولينة

مقدمة

تعتبر الضرائب أهم أداة من أدوات السياسة الاقتصادية و المالية للدولة و ذلك لما لها من أهمية على عوائدها والتي تعتبر أساس نفقاتها العمومية، فهي تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة. وتتم المعاملات التقليدية بالتبادل المادي و الملموس بين أطراف المعاملة سواء على المستوى المحلي أو الدولي و كذا معرفة النطاق المكاني الذي تتم فيه المعاملات و هذا ما يجعل من عملية فرض الضريبة على هذه المعاملات تتسم بالبساطة و الوضوح نظرا لمعرفة السلطات الضريبية بالأطراف محل المعاملة و حجمها و مكان تنفيذها.

أن التطورات الحاصلة في ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أدت إلى تغيير نمط المعاملات التجارية وطريقة تنفيذها، حيث أصبحت تتم عبر شبكات اتصال متطورة عن طريق الانترنت وسواء من حيث الدفع أو التسليم. وفي هذا العصر الرقمي الذي تنتشر فيه الانترنت انتشارا هائلا، وظهور ما يعرف بالتجارة الالكترونية، التي كانت السبب في ظهور الجباية الالكترونية، فإن اقتران التجارة الالكترونية بجباية الضرائب سيشكل موردا هاما من موارد الدولة، يتميز بالزيادة المستمرة، التي تتناسب وحجم التبادل التجاري الالكتروني، حيث يستدعي وضع سياسة جباية تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الالكتروني.

ومما لا شك فيه أن التبادل التجاري في السلع والخدمات المتنوعة المادية والرقمية من خلال التجارة الالكترونية سواء داخل الدولة أو خارجها يسمح لتلك الدولة بفرض ضريبة على مختلف المعاملات بواسطة احترام متطلبات هذه الضريبة وتتبع كل الإجراءات المتعلقة بتنفيذها، وهذا ما يشجع ويزيد من دعم هذه الضريبة في التجارة الالكترونية.

ومع ذلك فإن موضوع الضرائب على التجارة الالكترونية أدى إلى بروز العديد من الانشغالات والقضايا الجبائية التي أثرت سلبا على واقع النظم الضريبية بمختلف الدول،

ومنها الجزائر التي حاولت تنظيم قانون رقم 18-105¹ لتنظيم التجارة الإلكترونية الجزائرية، وهذا نظرا لوجود عدة تحديات تتصدى أمام الإدارة الجبائية رغم المزايا العلمية والتقنية التي جلبتها شبكة الانترنت.

ولكي تحقق الدول الجزائرية الاستفادة من خدمة دفع الضرائب الكترونيا فإنه من الضروري أن تعمل على تذليل العقبات التي تواجه استخدام هذه التكنولوجيا وكذلك توفير متطلباتها الضرورية من البنى التحتية والتنظيمات والتشريعات المتعمقة بتطبيقاتها.

يقوم الاقتصاد الافتراضي على أسواق ومنشآت افتراضية تلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الإلكترونية. وعليه، فإنه من الصعوبة بمكان في اقتصاد المعرفة تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد الحقيقي. وتعتبر جباية الضرائب من أهم الجوانب القانونية التي تترجم تدخل الدولة وهيمنتها على المؤسسات الاقتصادية. وباعتبار جباية الضرائب تشكل موردا هاما من الموارد المالية للدولة و أن التجارة الإلكترونية تتميز بسيطرتها على التجارة الحقيقية، فإنه يبدو أن اقتران التجارة الإلكترونية بجباية الضرائب سيشكل موردا هاما من موارد الدولة، يتميز بالزيادة المستمرة، التي تتناسب وحجم التبادل التجاري الإلكتروني، حيث يستدعي ذلك وضع سياسة جباية تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الإلكتروني

إن مثل هذه المستجدات والمعطيات، من شأنها أن تثير حيرة وقلق الإطار الجبائية، إذ أنها ترفع تحديا أمام الجهات المسؤولة عن الفحص والتحصيل الجبائي، نظرا لصعوبة . إن لم نقل تعذر . إسقاط القوانين الجبائية المألوفة على التجارة الإلكترونية.

ومن خلال ذلك و بناء على هذا العرض يمكن صياغة الإشكالية التالية :

فيما تتمثل تحديات إخضاع الضريبة على واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر؟

¹ - القانون رقم 18-05، المؤرخ في 24 شعبان عام 1439هـ الموافق ل 10 مايو 2018، يتعلق بالتجارة الإلكترونية، الجريدة الرسمية العدد 28 المؤرخ في 30 شعبان عام 1439 هـ الموافق ل 16 مايو 2018.

منهج البحث:

بغرض انجاز هذا البحث واطمائه ومعالجة اشكاليته سيتم إتباع المنهج التحليلي الوصفي لتسليط الضوء على الضريبة الالكترونية وتشخيص واقعي للتجارة الالكترونية وتحليل المعطيات المتبعة لتطبيقها على التجارة الالكترونية في الجزائر كما سوف نعتمد على المنهج المقارن لبيان مختلف التشريعات التي نصت عليها ونظمتها.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من المكانة التي تحتلها التجارة الالكترونية في اقتصاديات الدول و ما تواجهه من تحديات و انعكاسات جراء التغييرات الاقتصادية العالمية ، و هذا الموضوع حديث النشأة و ذو أهمية بالغة باعتباره احد مصادر تمويل الإيرادات للدولة و بالتالي مواكبة التطورات التي تشهدها العالم في مجال تحصيل الضرائب و تطبيق الخدمة الضريبية الالكترونية و تحويله إلى واقع فعلي يمكن أن يحقق نتائج كبيرة على جميع المستويات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و كذلك تقدم الخدمة الالكترونية للضرائب احتياجات المكلفين بالضريبة الدفع بسهولة مطلقة على أساس النزاهة و المساواة و الشفافية.

أهداف البحث:

تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي :

- 1- التعرف على الضريبة الالكترونية ومقوماتها.
- 2- التعرف على تحديات هذه الضريبة.
- 3- التعرف على واقع الضريبة الالكترونية في الجزائر.
- 4- عرض أهم أنواع ومستويات الضريبة الإلكترونية وتعقيدها.
- 5- التطرق لواقع الضريبة الالكترونية في الجزائر وأهم الأطر التشريعية والقانونية التي تنظمها.
- 6- التطرق لتحديات فرض الضريبة على الأعمال التجارية عبر الانترنت.

أسباب اختيار الموضوع:

كون الموضوع يتسم بالحدائثة أهمية الموضوع بالنسبة للتجارة الالكترونية قلة الدراسات الموسعة في هذا الموضوع تزويد الطلبة والباحثين ببعض المعلومات حول الموضوع. محاولة تعميق المعارف في ميدان الجباية والضرائب. كما ان طبيعة التخصص والتي تتلاءم مع دراسة مثل هذه المواضيع.

بما في ذلك التغيرات التي حصلت على المستوى العالمي في إطار العولمة الاقتصادية والتي أثرت على النواحي الاقتصادية للدول.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي توليها الدول لتفعيل أنظمتها الضريبية من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية لها، ف جاء اختيارنا لهذا الموضوع من أجل تسليط الرؤية على مدى تأثير النظم الضريبية عامة بإفرازات العولمة الاقتصادية، والنظام الضريبي الجزائري منها بشكل خاص. ولمعالجة الموضوع ارتأينا ان نقسم موضوع البحث الى فصلين نوضحها كما يلي:

حيث تطرقنا في الفصل الأول الى مفهوم الضريبة على التجارة الالكترونية والذي من خلاله حاولنا التعرف على الضريبة الالكترونية، اما الفصل الثاني فتطرقنا فيه الى واقع الضريبة على التجارة الالكترونية

الفصل الأول

مفهوم الضريبة على التجارة

الالكترونية

لقد اثار التطور السريع للتجارة الإلكترونية وعلى وجه الخصوص بيع السلع والخدمات عبر الانترنت نقاشا حول الأنظمة الضريبية التي يمكن ان تستخدم لحكمها اذ ان الانتقال من البيئة التجارية المادية الى البيئة الإلكترونية طرح مسائل هامة فيما يتعلق بفرض الضرائب والأنظمة الضريبية، فالتجارة الإلكترونية والعولمة تشكلان تحديا واضحا للأنظمة الضريبية التقليدية.

ونتيجة حداثة المفهوم ونقص الدراسات فيه يصعب تعريف الضرائب الإلكترونية لكن حسب الدراسات التي تناولته تم حصر تعريف الضرائب الإلكترونية لقد تعددت المصطلحات التي أطلقت على الضريبة الإلكترونية فهناك من أطلق عليها مصطلح الضريبة الإلكترونية وهناك من أطلق عليها مصطلح ضريبة الو حدة الرقمية، لكن لم يرد تعريف محدد يصف ولم تشع لحد الآن التعريفات الموجودة قليلة جدا. وهنا سنتطرق في هذا الفصل الى مختلف التعريفات المتعلقة بالضريبة الإلكترونية والاتجاهات المتباينة من حيث اخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة او عدم اخضاعها.

ولذا سوف نذكر من خلال هذا الفصل تعريف وخصائص الضريبة على التجارة الإلكترونية (المبحث الأول) ومبادئ وأنواع الضريبة على التجارة الإلكترونية في (المبحث الثاني) ثم نتطرق الى الاتجاهات المختلفة حول فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية في (المبحث الثالث).

المبحث الأول: تعريف وخصائص الضريبة على التجارة الالكترونية

التجارة الالكترونية تمثل نتيجة مباشرة لاستثمار الطاقات الذهنية والقدرات الفكرية للعنصر البشري، حيث يتم اعداد صفحات على شبكة الانترنت تعرض فيها الشركات منتجاتها من سلع وخدمات، مستخدمة كل فنون وأدوات العرض التي يتيحها الحاسب الالكتروني ووسائله المتعددة، بحيث يستلزم تناول تنظيم فرض الضرائب على الأرباح الناجمة من التعاقد الكترونيا ضرورة التناول المبدئي لمفهوم التجارة التي أسهمت في ظهور شكل جديد للنشاط الاقتصادي الإنساني وأصبحت مظهرا مستقرا وواقعا في العديد من دول العالم، للتعرف بشكل اقرب لكيفية التناول القانوني لأرباح هذه التجارة ضريبيا لهذا سنتطرق في (المطلب الأول) التعريف بالضريبة على التجارة الالكترونية ثم خصائص الضريبة على التجارة الالكترونية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التعريف بالضريبة على التجارة الالكترونية

خضع موضوع الضريبة على التجارة الالكترونية لعدة تعريفات، فهو من المفاهيم القانونية الواردة في عدة دراسات قانونية، ولذا سنتطرق من خلال هذا المطلب الى المفاهيم الأساسية المقاربة (الفرع الأول) ثم الى تعريف الضريبة على التجارة الالكترونية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المفاهيم الأساسية المقاربة

نظرا لحدثة موضوع الضرائب على معاملات التجارة الالكترونية وقلة التعريفات الخاصة بها والتحول الكبير من الشكل التقليدي للتجارة الى الشكل الالكتروني الحديث بحيث أصبحت التجارة الالكترونية واقعا ملموسا وبالتالي تحول الضريبة وهو لتعريف الضريبة على التجارة الالكترونية كان علينا التطرق الى تعريف التجارة الالكترونية أولا ثم تعريف الضريبة التقليدية ثانيا.

أولاً: تعريف التجارة الإلكترونية

تعرف بأنها المعاملات التجارية التي تتم باستخدام الإنترنت أو شبكات أخرى، ومثال ذلك التبادل الإلكتروني للبيانات والذي ينشأ عنه تغيير ملكية المنتج أو الخدمة المطلوبة، حيث يتم طلب المنتج أو الخدمة عن طريق الإنترنت بينما يمكن للدفع والتسليم أن يتم بالطرق التقليدية¹. ولا يدخل ضمن التجارة الإلكترونية الطلبات التي تتم من خلال الهاتف، الفاكس والبريد الإلكتروني لأنها لا تشمل مبادلة تجارية كاملة، كما لا تدخل ضمن هذه التجارة المعاملات المصرفية والمالية.²

لقد تعددت تعريفات التجارة الإلكترونية بين الكتاب والمؤلفين تبعاً لوجهة النظر المعتمدة في تناول الموضوع ومن تلك التعاريف نقدم ما يلي:

- **تعريف منظمة التجارة العالمية** : عرفت على أنها "مجموعة العمليات التجارية المتكاملة (خدمات ومنتجات) التي تتعامل معها كافة الفعاليات من مؤسسات وشركات وأفراد، والتي تعتمد على المعالجة الإلكترونية صوتاً وصورة.

- وتعرف على أنها معنى جديد يشرح عملية بيع أو شراء أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات من خلال شبكات كمبيوترية ومن ضمنها الإنترنت، ويتيح أيضاً الحركات الإلكترونية التي تدعم توليد العوائد مثل عمليات تعزيز الطلب على تلك السلع والخدمات والمعلومات، أو هو نوع من تبادل الأعمال حيث يتعامل أطرافه بطريقة إلكترونية عوضاً عن استخدامهم لوسائط مادية أخرى بما في ذلك الاتصال المباشر، وتعرف التجارة الإلكترونية أيضاً بأنها الخطوات التي تتم بها عمليات البيع والشراء والمبادلة للسلع والخدمات والمعلومات عبر شبكة الحاسوب.³

¹ - بوعزة عبد القادر، نرجس حميمش، نحو حل مشاكل جباية التجارة الإلكترونية في إطار الجهود الدولية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015. ص 116.

² - قاشي يوسف، التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع اقتصاديات مالية وبنوك، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 81.

³ - مليكاوي مولود، آليات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الإلكترونية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 1، 2019، ص 25-39، ص 27.

- والتجارة الإلكترونية يمكن النظر إليها من أكثر من وجهة نظر:
- 1- من منظور الاتصالات: فالتجارة الإلكترونية هي نقل معلومات، خدمات ومنتجات، ومدفوعات عبر خطوط الهاتف وشبكات الحاسبات أو أية وسيلة إلكترونية.
 - 2- من منظور الخدمات: التجارة الإلكترونية هي أداة تسمح للمؤسسات والمستهلكين والإدارة بخفض تكلفة الخدمة مع تحسين جودتها وزيادة سرعة توصيلها .
- كما يمكن في نفس المقام أن نفرق بين التجارة الإلكترونية وبعض المفاهيم المشابهة لها مثل:

- الأعمال الإلكترونية والتسويق الإلكتروني: كما يلي الأعمال الإلكترونية هي تلك الحالة التي يتم فيها استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات بما فيها الأنترنت لا داء الأعمال، وتعتبر الأعمال الإلكترونية المظلة التي تندرج تحتها كلا من التجارة الإلكترونية والتسويق الإلكتروني والذي يعني تنفيذ كافة الأنشطة المتعلقة بالوظيفة التسويقية مثل الإعلان والبيع وتوصيل السلع والخدمات وخدمة ما بعد البيع إلكترونيا باستخدام الأنترنت ويعتبر هذا الأخير جزء من التجارة الإلكترونية¹.

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

- 1- 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.
- 2- تهدف إلى رفع الكفاءة والأداء وتحقيق الفاعلية في التعامل.
- 3- أنها تتعدى الحدود الزمنية والمكانية التي تقيد حركة التعاملات التجارية.
- 4- أنها تتيح استجابة سريعة لطلبات السوق من خلال من خلال التفاعل مع العملاء.

تعمل على تبسيط وتوضيح إجراءات العمل.

¹- قاشي يوسف، نفس المرجع السابق، ص 81.

ثانياً: تعريف الضريبة

في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.¹

ويمكن أن تعرف الضريبة على أنها " اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية وأو الإقليمية والإدارات العمومية.²

كما عرفت على أنها: " مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبار وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع "

يمكننا أن نعرف الضريبة من خلال استنتاج له مما تقدم سابقاً فنقول: "الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتقتطعه من المكلفين بها وذلك بصفة إجبارية ونهائية وبدون مقابل، وذلك من أجل تغطية نفقات الخزينة العمومية والجماعات المحلية والإقليمية والإدارات العمومية.³

ويمكن تعريف الجباية على أنها: " مجموعة القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة بين الدولة والمكلف فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم، التي تجنى لصالح الخزينة العمومية والجماعات المحلية"، وتحتل الجباية أهمية بالغة في الاقتصاد وذلك على المستويين الكلي والجزئي.

¹- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية العامة، الطبعة 2، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 13.

²- محمد طاقة، هدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2010، ص 89.

³- بواليفاني عبلة، تحديات الجباية الإلكترونية-دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة معقدة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2020،

1- على المستوى الكلي:

تعد الجباية أداة تعديل اقتصادي واجتماعي، تنظم فرض الضرائب والرسوم لصالح الدولة والجماعات المحلية، حيث تعتبر أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي بغية تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية وذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية.

2- على المستوى الجزئي:

يمكن للجباية أن تكون لها آثار جد معتبرة على المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، فالضريبة تؤثر على ميل الأفراد للادخار كما تؤثر على استراتيجية التمويل والاستثمار للمؤسسة، إذ تلعب دور المحفز، الموجه، المثبط للاستثمار داخل المؤسسة¹.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة على التجارة الإلكترونية

تشهد التجارة في العالم حاليا تحولا سريعا من الشكل التقليدي إلى الشكل الإلكتروني الذي تلعب فيه شبكة الانترنت دورا رئيسيا، وتعمل الحكومات في مختلف البلدان على دعم عملية الانتقال هذه، و توفير كافة أسباب النجاح لها، وتتحمل الشركات التي تؤدي أعمال على الويب نفس الضرائب التي تتحملها أي شركة أخرى، ، فمن خلال هذا الفرع سوف نتطرق في هذا تعريف الضريبة التجارية الإلكترونية، التي تعتبر أحد أهم موارد الدولة حيث سنتطرق إلى التعريف الفقهي للضرائب الإلكترونية أولا ثم التعريف القانوني ثانيا.

اولا: التعريف الفقهي

¹ - بواليفاني عبلة، نفس المرجع السابق، ص 49.

بشكل عام يقصد بالجباية كل القوانين والقواعد المتعلقة بتحديد وتحصيل الضرائب، كما تعرف على أنها نظام من المساهمات الإلزامية المفروضة من قبل الدولة، وتأتي معظمها في شكل ضرائب تفرض على الأشخاص وعلى المؤسسات والممتلكات.¹

كما يعرف قاموس "LAROUSSE" الجباية كنظام لتحصيل الضرائب وهي مجموعة القوانين التي ينص عليها والوسائل التي تصل إليها. فالضرائب تقوم على مجموعة من الاسس والمبادئ لخصها آدم سميت في كتابه ثروة الأمم: العدالة والمساواة، اليقين، الملائمة في التحصيل والاقتصاد في نفقة التحصيل ولقد درج كتاب المالية على إثر آدم سميت إلى تحليل الضرائب على ضوءها إلا أن المفكرين المحدثين أصبحوا يرون أن هذه المبادئ وحدها غير كافية للوقوف على ما يجب أن تكون عليه الضريبة ومع ذلك تبقى الاساس في عملية تحليل محتوى الضرائب.²

ومن جهة اخرى عرفت الجباية بانها: مشتق اقتصادي هام يعكس الهيكل الاقتصادي والاجتماعي لتطوير المجتمع، لكونها اداة مالية وتدخله لها اثارها المتعددة على المستوى الكلي او الجزئي.³

كما عرفت الضريبة الإلكترونية بأنها ضريبة تدار بسهولة على كل بث رقمي من المعلومات، سواء كانت من معاملة البيئة الرقمية جزء تبادل عبر الإنترنت أو إلكتروني أو مؤتمر عن بعد للأعمال التجارية أو بريد نقل الملفات أو تخليص شيك إلكتروني أو معاملة صرف آلي كل بث هو مظهر مادي للعمل ، فإن في الاقتصاد الجديد، سواء كانت الضريبة مفروضة على حركة المرور التي يحملها كابل الألياف الضوئية أو الموجات تفرض على

¹ - بوعزة عبد القادر، المرجع السابق، ص 116.

² - زيار حبيبة، واقع وافاق الضريبة الإلكترونية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2014، ص 78.

³ - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، ط2، دار هوما، الجزائر، 2006، ص 243.

حركة المرور التفاعلية عبر الأقمار الصناعية، ما إذا كانت الضريبة فرضية البث تقدم وسيلة للوصول إلى الثروة الجديدة التي ينشئها الاقتصاد الجديد.¹

ثانيا: التعريف القانوني

يعرفها القانون العمومي بأنها: "مجموعة من القواعد القانونية و لذلك الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في تمويل الدولة".²

الجباية الإلكترونية هي تلك التي تعنى بفرض الضرائب على التعاملات التي تتم على شبكة الإنترنت هذا النوع الحديث من التعامل يطرح عدة إشكاليات منها إشكالية كيفية جباية الضرائب المتعلقة بها والعوائق التي تعترضها وهل أسس ومبادئ فرض الضريبة تبقى مستوفاة.³

اما القانون العمومي فيعرفها انها: تتكون من مجموعة من القواعد العامة والأشخاص الطبيعيين والمعنويين في تمويل الدولة.⁴

تعريف الجباية الإلكترونية بشكل عام يقصد بالجباية كل القوانين والقواعد المتعلقة بتحديد وتحصيل الضرائب، كما تعرف على أنها نظام من المساهمات الإلزامية المفروضة من قبل الدولة، وتأتي معظمها في شكل ضرائب تفرض على الأشخاص وعلى المؤسسات والممتلكات.⁵

¹ - بلفوس احلام، النقود الإلكترونية كآلية لتفعيل الضرائب الإلكترونية في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب بوبزاري محمد، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020، ص 40.

² - بوعزة عبد القادر، المرجع السابق، ص 116.

³ - دادن عبد الوهاب، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية: النقاشات، المشاكل والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3، 2004، ص 04.

⁴ - بوعزة عبد القادر، المرجع نفسه، ص 116.

⁵ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 242.

على ما سبق، فإن الجباية تعتبر بمثابة مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم، التي تجبى لصالح الدولة والجماعات المحلية. وتعد بمثابة الوسيلة الضرورية لتحقيق للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة. وعليه، يمكن استخلاص تعريف جباية التجارة الإلكترونية، باعتبارها جملة القوانين والقواعد المتعلقة بتحديد وتحصيل الضرائب على المعاملات التجارية التي تتم عن طريق الإنترنت.¹ وعليه، يمكن استخلاص تعريف جباية التجارة الإلكترونية، باعتبارها جملة القوانين والقواعد المتعلقة بتحديد وتحصيل الضرائب على المعاملات التجارية التي تتم عن طريق الإنترنت.²

تعرف بأنها ممارسة دفع الضرائب بكل أنواعها بواسطة الحاسوب وشبكة الانترنت، وهي استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في دفع مجمل الضرائب الواقع على المواطنين أو المؤسسات إلى وزارة المالية بهدف تبسيط الإجراءات الحكومية واعتمادها النظام الضريبي الإلكتروني، حيث تدفع الكترونياً إلى حساب الإدارة الضريبية وهي خدمة مجانية تقدمها الحكومة الإلكترونية للمكلفين بالضريبة، كما أنها تسهل عملية الدفع بالنسبة للمكلفة من خلال تقليل العبء وريح الوقت والسرعة في الأداء وتقليص التكاليف والمسافات وتبسيط الإجراءات على المكلف، بالإضافة إلى أنها تشجع البنوك في زيادة استثمارها.³

المطلب الثاني: خصائص الضريبة على التجارة الإلكترونية

لا شك ان للتجارة الإلكترونية عدة خصائص متميزة وفي بعض الأحيان قد تكون مشابهة لخصائص الضريبة الإلكترونية ولذا سوف نتطرق الى ذكر خصائص التجارة الإلكترونية في (الفرع الأول) وذكر خصائص الضريبة التقليدية و الإلكترونية في (الفرع الثاني).

¹ - عبد القادر بوعزة، المرجع السابق، ص 116.

² - بوعزة عبد القادر، المرجع نفسه، ص 116.

³ - بوالفاني عبلة، المرجع السابق، ص 50.

الفرع الأول: 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 حالياً على التعاملات الإلكترونية صعباً، وهي على النحو التالي:

أولاً: 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 إلكترونياً دون استخدام أية أوراق، وهكذا تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكالطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أداء الإثبات القانوني وأثرها كعائق أمام نمو التجارة الإلكترونية¹.

ثانياً: المبيعات عبر العالم:

تزايد في الآونة الأخيرة ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم، وأصبحت تمثل تحدياً وعبئاً 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 تفاقم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية الوطنية ومصالح هذه الشركات، ومن ثم انفتاح الباب على مصراعيه لمشكلات الولاية القانونية بسبب اختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات².

¹- مليكاوي مولود ، المرجع السابق ، ص 28.

²- مليكاوي مولود، المرجع نفسه، ص 29.

ثالثا: الانفصال المكاني:

تتيح شبكة الإنترنت 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 الجغرافية¹.

رابعا: عدم إمكانية تحديد الهوية :

حيث لا يرى، في العادة، طرفي التعامل التجاري الإلكتروني كل منهما الآخر، وقد لا يعرف ان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية. ونتيجة لذلك، قد يجد البائعون عبر الإنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها ، وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية².

خامسا: المنتجات الرقمية:

أتاحت الإنترنت 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 إخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة³.

سادسا: 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

¹ - دادان عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 155.

² - طواهر محمد التهامي وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، ملتقى البحث العلمي، ص 03.

³ - مليكاوي مولود، المرجع نفسه، ص 29.

متسارعة، ومن ثم البدء من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة، ويكون قابلاً للتعديل حتى يواكب التقدم التكنولوجي¹.

سابعاً: التفاعلية:

تتصف التجارة الإلكترونية بوجود بيئة تعامل تفاعلية بين البائع والمشتري، فتقنيات الإنترنت تتيح اتصال مزدوج الاتجاه بين أطراف التعامل عبر الشبكة، ومن خلال نمط حوار بين البائع والمشتري. فعلى سبيل المثال يمكن عند قيامه بزيارة موقع البائع على الإنترنت طرح العديد من الأسئلة حول سعر المنتج ومواصفاته والحصول على إجابات فورية عكس الحال عند الترويج أو الإعلان في التجارة التقليدية، فالرسالة الاتصالية في الإعلان التقليدي ذات اتجاه واحد، من المعلن أو البائع إلى المشتري المحتمل دون وجود تفاعل بينهما².

ثامناً: لكثافة المعلوماتية:

تشير الكثافة المعلوماتية إلى كمية المعلومات المتاحة لأطراف السوق (المشترون، البائعون، الوسطاء، محلي السوق)، وفي هذا الصدد تتمتع تعاملات التجارة الإلكترونية بكثافة معلوماتية أكبر من التجارة التقليدية. ويرجع ذلك إلى أن تقنيات شبكة الإنترنت أتاحت ضخ معلوماتي كثيف ومحدث لجميع أطراف التعامل الإلكتروني وبأقل تكلفة ممكنة، وهو ما لا يتوافر بنفس الكثافة أو التنوع أو الحداثة في تعاملات التجارة التقليدية³.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة التقليدية والإلكترونية

من جملة التعريفات التي تطرقنا إليها سابقاً يمكن تسليط الضوء على أبرز الخصائص التي تميز الضريبة من هنا سوف نتطرق إلى خصائص الضريبة التقليدية أولاً ثم خصائص الضريبة الإلكترونية ثانياً.

¹ - قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، مجلة الرافدين للحقوق المجلد 12، العدد 43 لسنة 2010، كلية الحقوق، جامعة الموصل 2010.

² - مليكاوي مولود، المرجع السابق، ص 29.

³ - مليكاوي مولود، المرجع نفسه، ص 30.

أولاً: خصائص الضريبة التقليدية

تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1- الضريبة فريضة نقدية:

الأصل أن تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقود وذلك بالتماشي مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، حيث أصبحت مجمل المعاملات قائمة على استخدام النقود في القطاعات العامة أو الخاصة، وبما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فلا بد من أن تكون الإيرادات العامة و بما فيها الضرائب نقدين وليست عينية.¹

أي أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي. وهو نظام كان يوافق الأنظمة الاقتصادية القديمة التي كانت تعتمد أساساً على المقايضة، ومع تقدم المجتمعات وتطور أنظمتها الاقتصادية أصبحت الضريبة العينية لا تطبق إلا في حالات استثنائية كالضريبة على التركات مثلاً، وهكذا نجد أن الضرائب النقدية في القاعدة العامة للضريبة نظراً لملائمتها مع الاقتصاد المالي والنظام المالي الحديث.²

2- الضريبة فريضة إجبارية:

أي أن فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة ويترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع الممول، ولا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية، بل يجب إصدار الضريبة وفق قانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وعلى الدولة مراعاة هذه الأحكام.

1 - العاقر جمال الدين ، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري ،قسنطينة ،السنة 2009 ، ص 3.

2- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، مدرسة الدكتوراه إدارة الاعمال و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2014، ص 3.

كما تتمتع الدولة في سبيل إقصائها بامتياز على أموال الملزم (المدني) لاستيفاء قيمة الضريبة، حيث يمنح لها حق استعمال عنصر الجبر حيث الإكراه القانوني لا المعنوي وفق ضوابط قانونية محددة، لذلك تحرص دساتير الدول على النص أن إلقاء الضرائب وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون، تأكيداً لرقابة السلطة التشريعية، كما أن أحكام هذه القوانين تكون ملزمة للدولة وللمكلفين بالضريبة ، كما أن السلطة القضائية تتدخل للبت في المنازعات التي تنشأ بين الدائن والمدين أي بين الدولة والملزم، احتراماً لتطبيق القانون.¹

3- الضريبة تدفع دون مقابل :

الضريبة تدفع بدون مقابل أو منفعة خاصة ، هذا يعني أن المكلف لا يتحصل على نفع خاص و إنما يمكنه الاستفادة من الخدمات العامة كاستتباب الأمن و الفوائد الأخرى التي تؤمنها الدولة ، و يكون ذلك من خلال المرافق العامة المختلفة باعتباره فرداً في الجماعة ، و ليس ممولاً للضرائب يترتب على هذه الخاصية أن مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لا يمكن أن يعتمد كأداة لتقدير الضريبة المكلف بدفعها ، بل يجب اعتماد مدى قدرته على تحمل أعباء هذه الضريبة ، أي أن الضريبة فريضة يحميها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد.²

يقصد بهذه الخاصية الأساس القانوني لفرض الضريبة، وستعود إلى مناقشة هذه الفكرة بتفصيل لاحقاً، أي أن المكلف دافع الضريبة لا يحصل على مقابل أو منفعة خاصة من الدولة حين أدائه للضريبة، وبذلك يتم دحض التوجه القائل بأن أساس فرض الضريبة هو العقد عقد بيع أو تأمين ، وإنما هي قائمة على أساس التضامن الاجتماعي في توزيع عبء الضريبة حسب المقدرة التكاليفية للملزم باعتباره عضواً في مجتمع منظم هو الدولة ومن هنا فإن المقابل لم يكن سندا وأساساً للضريبة وإنما يمكن اعتباره أساساً لأنواع أخرى من الاقتطاعات الإجبارية التي يدفعها المكلف .

¹- عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 3 .

²- العاقر جمال الدين، المرجع السابق، ص 5.

4- هدف الضريبة هو تحقيق المصلحة العامة:

الدولة لا تفرض الضريبة على الملزم مقابل تقديم نفع خاص له، بل الغرض من فرضها هو تحقيق المصلحة العامة، تستخدم حصيلة الضرائب إضافة إلى باقي الإيرادات العامة لتغطية مصاريف الإنفاق العام، و الذي يعني تحقيق منافع عامة. لمجتمع ل حاليا و مع تزايد درجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية مختلفة، كحماية الصناعة الوطنية ب فرض بعض الأنواع من الضرائب الجمركية، أو تشجيع الادخار و الحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض في أغراض التنمية الاقتصادية.¹

ثانيا: خصائص الضريبة الإلكترونية

لم تبقى التجارة بقواعدها التقليدية المستقرة و المنظمة للأنشطة التجارية على حالها، وعلى الرغم من ان الاعمال التجارية التي تتم عبر الانترنت تدخل ضمن مفهوم العمل التجاري ضريبيا ما يجعله يتميز بعدة خصائص تباينت النظم الضريبية في كيفية التعامل معها ومن هذا المنطلق سنتطرق الى هذه الخصائص فيما يلي:

1- الضريبة الإلكترونية هي وحدة قياس إلكترونية²

فهذه الضريبة يتم تحصيلها على أساس كمية البيتس الرقمية التي يمكن استخدامها او نقلها و يتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة لكن تحديد قيمة الضريبة المفروضة ووفقا لهذه كمية البيتس و بالتالي يفرض عليه قيمة ضريبية، و لهذه الفكرة أهمية قصوى لاحتلالها المعلومات و

¹ - العاقر جمال الدين، المرجع السابق، ص 6 .

² - بلفوس احلام، النقود الإلكترونية كآلية لتفعيل الضرائب الإلكترونية في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب بوزاري محمد، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020، ص 40.

البيانات و هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة حيث ان السلع يتم تحويلها من كمية البيئس الذي تم نقله و تقوم بفرض ضريبة عليه.

2- الضريبة الإلكترونية تفرض على الثروة الجديدة

التي ينشأها الاقتصاد الجديد، ان ظهور نماذج أعمال جديدة التي تستند إلى دمج الخصائص التكنولوجية للتجارة الإلكترونية في العمليات التجارية، و تمثل المزايدات عبر الإنترنت والمزايدات العكسية والمجتمعات الافتراضية لممارسات جديدة والشركات المعلوماتية والمجمعات والوسطاء، فهذه النماذج التجارية الجديدة أصبحت تشكل قضايا ضريبية صعبة، حيث يجب أن يتمتع بالقدرة على التكيف مع نماذج تسمح القواعد الضريبية الجديدة التي تضم نماذج الأعمال الجديدة أي الأعمال المستقبلية التي تظهر مستقبلا.

3- الضريبة الإلكترونية هي ضريبة على التعاملات التي تتم عبر الإنترنت¹:

فهي ضريبة تتم عن طريق الانترنت من أي موقع جغرافي في العالم و ذلك عن طريق مشروع نظام التصريح و الدفع الإلكترونيين من خلال البوابة الإلكترونية للتصريح والدفع الضريبيين عن بعد بالنسبة للمكلفين بالضريبة وهذا لتسهيل عملية الدفع وتقليص المدة قصد الاستغناء عن الصيغ الورقية في الإجراءات الإدارية و هذا باعتماد تكنولوجيا الاعلام والاتصال في تسيير العلاقة مع المكلفين بالضريبة و تخفيف الخدمات المقدمة على مستوى الإدارة الضريبية، فضلا عن تسهيل التسيير و اتخاذ القرار.

4- الضريبة الإلكترونية تدفع الكتروني²:

في السابق كانت تدفع نقدا الى الإدارة الضريبية لكن الان تدفع الكترونيا الى حساب الإرادة الضريبية، هذا النظام يسمح بالحصول على النقود مسبقا وسداد ثمنها بحيث يقوم العميل بدفع لنقود مسبقا ليحصل على وحدات النقد الإلكتروني

¹ - بلفوس أحلام ،المرجع السابق، ص 40.

² - بلفوس أحلام، المرجع نفسه، ص 40.

من البنك بالكمية التي يريدتها و يقوم بتخزينها سواء على الشريحة الالكترونية للبطاقة الذكية او القرص الصلب للكمبيوتر و يشمل هذا النظام النقود الالكترونية و البطاقات الذكية.

5- الضريبة تدفع مجانا:¹

أي انها خدمة مجانية تقدمها الحكومة الالكترونية للمكلفين بالضريبة، و هذا من اجل تشجيع المتعاملين الاقتصاديين و المكلفين بالضريبة على التعامل الكترونيا لكسب ثقته و توفير الخدمات للمكلف اليها لاختصار الجهد و الوقت و تجنب الطوابير.

¹ - زيار حبيبة، المرجع السابق ، ص 91.

المبحث الثاني: مبادئ وأنواع الضريبة على التجارة الإلكترونية

نظرا للتطورات الحاصلة في تكنولوجيا الاعلام والاتصال وظهور التجارة الإلكترونية فقد ظهر شكل جديد من الضريبة تعرف بالضريبة الإلكترونية لذا وجب علينا التطرق الى المبادئ الواجب توفرها لتفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية (كمطلب اول) وأنواع هذه الضريبة (كمطلب ثاني).

المطلب الاول: مبادئ الضريبة على التجارة الإلكترونية

حتى يكون النظام الضريبي عادلا وسليما لابد ان يأخذ بعين الاعتبار جملة من المبادئ والقواعد الأساسية، وفقد وضع العالم الاقتصادي ادم سميت في مؤلفه ثروة الأمم اهم القواعد التي يقوم عليها نظام الضرائب المثالي والتي تتمثل في وضع علماء الاقتصاد في نهاية القرن الثامن عشر بعض القواعد التي يجب توافرها في الضريبة حتى توصف بأنها جيدة.

ولكن يلاحظ أن التطبيق العملي لنظم الضرائب في معظم الدول يحد عن هذه القواعد، ويتولد عن ذلك ما يسمى بالظلم الاجتماعي .ومن الواضح أن أي دولة في العالم تفرض الضرائب لتحقيق أهداف تسعى إليها. ولكي تتمكن الدولة من تحقيق هذه الأهداف يجب أن تراعي قواعد أساسية عند فرض الضرائب لذا سوف نتطرق الي: المبادئ الكلاسيكية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية في (الفرع الأول) ومبادئ حديثة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المبادئ الكلاسيكية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية.

هي المبادئ التي وضعها آدم سميت في كتابه ثروة الأمم لفرض الضريبة، وقد صاغ آدم سميت في وقته أربعة مبادئ أساسية للضرائب، وتتخذ المبادئ الأساسية الجبائية كمؤشرات لأي سياسة تسعى للإحاطة والتحكم وتوجيه النشاطات التجارية الإلكترونية واخضاعها للضريبة اسوة بغيرها من النشاطات الاقتصادية الأخرى للدخل، ولقد وضعت

مبادئ وقواعد ضريبية تتماشى مع التعاملات المالية والتجارية في الاقتصاد الرقمي، وفيما يلي المبادئ الضريبية الواسعة التي يجب أن تنطبق على التجارة الإلكترونية:

أولاً: الإنصاف:

هو من وجهة نظر المكلف بالضريبة لن يكون بالضرورة له نفس المعنى الذي تقصده الدولة عند سنها للضريبة، فمن وجهة نظر المكلف فالمعنى الذي يحمله هذا المصطلح إنما هو الإنصاف الأفقي أو العمودي ويمكن في بعض الأحيان أن يمزج معناه بمعنى مصطلح العدالة الجبائية، لكن ينبغي الإشارة إلى أن النظام الجبائي المنصف هو ذلك النظام الذي لا يلقي بأعباء ضريبية ثقيلة على عاتق المكلفين، ومن هنا فإن المكلفين الذين يمارسون النشاط التجاري سواء في شكله التقليدي أو في شكله الحديث الإلكتروني ينبغي أن يتحملوا نفس العبء الضريبي عملاً بمبدأ الإنصاف.

الأمر الذي يجب معه العمل على تجنب الازدواج الضريبي وعدم إخضاع وعاء واحد إلى نفس الضريبة عدة مرات، بمعنى يجب حصر عملية الإخضاع للضريبة في الحالات التي تستدعي ذلك، حيث على سبيل المثال أن التكلفة التي يتحملها المكلف لإتمام الإجراءات الجبائية والجمركية يجب أن تكون في الحدود المعقولة بالنسبة لجميع الأنشطة التجارية سواء في شكلها التقليدي أو في شكلها الحديث ان الحالات التي يختل فيها مبدأ الإنصاف من شأنها إعاقة تطور الإشكال الجديد الذي ظهر بها النشاط والتي هي ثمرة للتطور العلمي والتكنولوجي.¹

ثانياً: قاعدة اليقين:

يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدماً موقفه، الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة

¹ - صالح مرازقة، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و التسيير، جامعة البليدة، ص 169.

الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه اتجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

وهو ما يعني أن الضريبة يجب أن تفرض على أساس يتضمن اليقين والتأكد بشكل تكون الذي تفرض به أو في وقت وكيفية فيه الضريبة محددة بوضوح تمنع حصول التصرف الكيفي في فرضها أو في السعر تحصيلها، ذلك لأن عدم التحديد التام والدقيق يوفر الإمكانية والفرصة للتحكم الشخصي والاعتباطي وغير الموضوعي في هذه الجوانب المتعلقة بالضريبة، وهو الأمر الذي يمكن أن يحصل معه تلاعب وفساد وعدم تحقق للعدالة في جباية الضريبة، ولذلك فإن الوضوح التام في هذه الجوانب أمر ضروري لدافع الضريبة وللجهة التي تتولى تحصيلها حتى يتحقق من خلال ذلك مبدأ اليقين التام. وقد أخذت التشريعات الضريبية الحديثة بهذا المبدأ، فأصبحت معها الضريبة واضحة ومحددة من حيث وعائها وسعرها ووقت وكيفية تحصيلها.¹

ثالثاً: الملائمة:

إن قاعدة الملائمة تعني ضرورة أن تكون جباية كل ضريبة في الوقت وبالطريقة المناسبة للمكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، فمثلاً ضريبة الدخل تستوفي في نهاية السنة، كما أن ضرائب الإنتاج بالنسبة للمنشآت الاقتصادية يجب أن تحصل بعد تحقق المبيعات وتوفير السيولة النقدية. وتشير قاعدة الملائمة أيضاً إلى ضرورة إشعار المكلف بدفع الضريبة سنوياً ليتسنى له دفعها من دون أن تتراكم.

مما يعني ملائمة الضريبة عند دفعها لظروف دفعها، بحيث يتم فرضها في الوقت وبالطريقة التي تتناسب وتتلاءم مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، ويتم تحصيلها كذلك في الوقت وبالطريقة التي تتناسب الممول وتتيح إمكانية دفعها، بحيث تكون أوقات تحصيلها تتناسب مع حصول الممول على دخله أو إيراداته وعوائده، وبذلك فإن الضريبة الزراعية مثلاً

¹ - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، مدرسة الدكتوراه إدارة الاعمال و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2014، ص 6.

تكون ملائمة عندما يتم فرضها وتحصيلها في وقت تحقق الانتاج في بداية الموسم الزراعي، والأمر ذاته في تحصيلها تحقق اته ينطبق على الضريبة المفروضة على الدخل الذي يتحقق من النشاطات الأخرى.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد:

تعني هذه القاعدة عند آدم سميث الاقتصاد في تكلفة جباية الضريبة، أي أن تكون بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير محلها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في تكلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبئاً لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، وعليه فإن قاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها وارتفاع وجزارة حصيلتها¹.

الفرع الثاني: المبادئ الحديثة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

إن هناك العديد من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية، لقد وضعت مبادئ وقواعد ضريبية تتماشى مع التعاملات المالية والتجارية في الاقتصاد الرقمي، وفيما يلي المبادئ الضريبية الواسعة التي يجب أن تنطبق على التجارة الإلكترونية:

أولاً: قاعدة المرونة

يقصد بها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيلة الضريبة كلما زاد الدخل القومي وبالعكس، بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيلة الضرائب. أي أن يتكيف النظام الضريبي مع تغير الظروف الاقتصادية فتزيد الحصيلة في فترات التضخم وتتنخفض في فترات الانكماش.

¹ - عفيف عبد الحميد ، المرجع السابق، ص 7.

ثانيا: حياد الضريبة:

هو ما يعمل على اتجاه الخيارات الاقتصادية نحو الحلول الأقل كلفة كما هو سائد في جميع الميادين الاقتصادية. لكن ما يتميز به الوضع الحالي والذي انتشرت فيه التجارة الإلكترونية انتشارا واسعا هو أن الكثير من الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت لا تخضع للضريبة، كما أن الظروف متاحة لممارسة التهرب والغش الضريبي، وهو ما يدل على أن تحقيق مبدأ الإنصاف مازال بعيد المنال.

ثالثا: البساطة:

يقصد بالبساطة أن تكون كل القواعد الجبائية بسيطة إلى أبعد الحدود بمعنى أن تكون مفهومة لدى عامة الناس بحيث كل مكلف بالضريبة يمكنه أن يتعرف على وعاء الضريبة التي يخضع لها وكذلك معدل فرضها ووقت فرضها... الخ.¹

رابعا: الفعالية:

تعتبر الفعالية المشكل الأكثر صعوبة الذي يواجه الأنظمة الضريبية أنه من الضروري التأكد من أن الضريبة معدة بشكل يمكن من جباية إرادتها من المداخل التي تحققها الصفقات التي تتم عبر شبكة الاتصالات الإلكترونية، لكن نظرا للوضع الذي هي عليه الأنظمة الجبائية لا يمكنها التكفل بالعمليات التي تمت عبر هذه الشبكة، وهذا يعني أن السلوكيات الجبائية من غش وتهرب ضريبي ال يمكن تجنبها في ظل هذا الوضع حيث تؤول إلى حين يتمكن التطور التكنولوجي من تقديم الدعم لإدارات الجبائية بالأدوات التي تمكنها من وضع وتنمية القدرات والميكانيزمات الضرورية للتكفل بالمبادلات الإلكترونية وإخضاعها للضريبة.²

خامسا: قاعدة الاستقرار

يعني ذلك أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات، بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته وهذا يضعف من قاعدة

¹ - صالح مرزوقة، المرجع السابق، ص 170.

² - صالح مرزوقة، المرجع نفسه، ص 170.

اليقين. أي أن تتوافر في أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي. وأن تتميز أحكامها بنوع من الثبات النسبي.

سادسا: قاعدة الإقليمية

يقصد بذلك الحدود الجغرافية لإقليم الدولة حيث أن النشاطات الاقتصادية الممارسة فوق هذا الإقليم يخول هذا المبدأ للدولة صاحبة الإقليم أن تمارس سيادتها عليه وتقوم بفرض الضرائب على هذه النشاطات، ويظهر شكل جديد للنشاط التجاري يعتمد على التواجد الصوري للكيانات التي تمارسه جعل هذا المبدأ قاصرا، وعليه ومن أجل أن تتمكن الدولة من الاستمرار في ممارسة سيادتها يتعين توسيع مفهوم هذا المبدأ ليشمل النشاط التجاري الذي يتم عبر شبكات الاتصال الإلكترونية.¹

سابعا: قاعدة التنسيق بين الأهداف :

يقصد بها ألا تتعارض أهداف الضرائب مع بعضها. مثال: ألا تفرض الدولة ضرائب على الصادرات للحصول على الأموال وفي نفس الوقت تشجع الإنتاج المحلي. قاعدة إمكانية التطبيق: يقصد بها أن تكون الضريبة ممكن تطبيقها على المكلفين من الناحية العملية. حيث لا يبالغ بها. مثال: فرض ضرائب غير مباشرة على المزارعين.

المطلب الثاني: أنواع الضرائب على التجارة الإلكترونية

على الرغم من الصعوبات التي يطرحها موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية، إلا أنه لا اعتبارات عديدة لا يمنع الأمر أن تفرض على دخل التجارة الإلكترونية، ويمكن القول إن هناك نوعين من الضرائب: الضرائب الإلكترونية و هي صورة مستحدثة من الضرائب تعتمد المفاهيم الإلكترونية وبشكل يتفق و مقتضيات التجارة الإلكترونية وتعد وسيلة يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى (نزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الإلكترونية) الذي لم تستطع اغلب الدول السيطرة عليها وتنظيم عملها وفقا لتشريعاتها الداخلية، إلى جانب إن فرضها يؤدي إلى المساواة في الخضوع للضرائب، فليس من المساواة أن تفرض الضرائب

¹ عبد القادر بوعزة المرجع السابق ص 120

وتحصل من إرباح الأعمال التجارية التقليدية وعدم تحقق ذلك تجاه من يحقق أرباحا تجارية باستخدام طرق التجارة الإلكترونية.

على الرغم من الصعوبات التي يطرحها موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية، إلا أنه لا اعتبارات عديدة لا يمنع الأمر من البحث في الصور الضريبية التي يمكن أن تفرض على دخل التجارة الإلكترونية، لذلك سوف نتطرق إلى الضرائب التقليدية في (الفرع الأول) ثم الضرائب الإلكترونية في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضرائب التقليدية

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الإلكترونية، شرعت السلطات الحكومية في العديد من الدول في التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على التعاملات الإلكترونية، وكذا ضرورة صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات، واقترحوا في هذا المجال استحداث ضرائب جديدة من هنا سنتطرق أولاً الضريبة على الاستهلاك ثم ثانياً إلى الضريبة على المبيعات وثالثاً: الضرائب الجمركية.

أولاً: الضريبة على الاستهلاك:

ترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية والالتيقن والفعالية والكفاءة وعدم التمييز، وهناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في الولاية التي يتم فيها الاستهلاك، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل مراقبة وجباية ضرائب الاستهلاك المتعلقة لمنتجات المادية حتى عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود¹.

¹- عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية المشاكل والحلول، مجلة الريادة الاقتصادية الأعمال، المجلد 01، العدد 01، جوان 2015، ص 79.

وفي هذا الإطار يكون هناك تحول من فرض ضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث إن كلا منها منخفض المرونة وصعب إخفاءه، يكون محل هذه الضريبة على استهلاك السلع من خلال إنفاق الدخل الذي يحصل عليه أصحابه من التعاملات الخفية عبر شبكة الإنترنت، ويمكن فرض هذه الضريبة باعتماد أسلوب الشركات الوسيطة، بمعنى أن تقوم الشركات المزودة لخدمة الاتصال بشبكة الانترنت بحاسبة عملائها عن التعاملات التجارية التي يقومون فيها من خلال وسائل المراقبة الخاصة بالرقم السري لكل مشترك في الحصول على خدمة الانترنت، وتتولى الشركة عملية توريد مقدار الحصيلة للدولة، وعلى الرغم كون هذه الضريبة سهلة التحصيل للإدارة الضريبية إلا أنها تؤدي إلى مخالفة قوانين الخصوصية التي توفرها الشركات المزودة لخدمات الانترنت، إلى جانب زيادة الأعباء على المستهلك الذي يدفع ثمن السلعة وقيمة الضريبة وقيمة الاشتراك للدخول إلى الانترنت.¹

ويساعد هذا النوع من الضريبة على جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر الانترنت، لأنهم يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال على أوجه الاستهلاك المختلفة وهناك فكرة أخرى تصب في نفس النطاق وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت أي تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يقومون بها عبر الانترنت، أي أن هذه الشركة تقوم بتحصيل الضرائب المختلفة على المبيعات التي تتم عبر الشبكة ثم تقوم بتحويل هذه الحصيلة إلى الحكومة يعني أن تكون هذه الشركات عبارة عن وسيط بين المستهلكين والحكومة. وقد وجهت لهذه الضريبة عدة انتقادات إذ أن تطبيق هذه الضريبة يتنافى مع القوانين التي تتضمن سرية المعاملات بالإضافة إلى أن فرض هذه الضريبة سوف يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية التي يتحملها المستهلكون.²

¹- قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، مجلة الرافدين للحقوق المجلد 12، العدد 43 لسنة 2010، كلية الحقوق، جامعة الموصل 2010، ص226.

²- بوالفاني عبلة، المرجع السابق ص 71.

ثانيا: الضريبة على المبيعات:

وتعد من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لما تتميز فيه من سهولة الفرض والتحصيل، وقد طبقت هذه الضريبة بعض الولايات الأمريكية كضرائب محلية واستندت في ذلك لأحكام المحاكم الأمريكية التي عدت الشركة التي تتبع البرامج الجاهزة software موجودة في الولاية التي تحصل فيها على مقابل لاستعمال بعض حقوقها داخل الولاية كاسمها التجاري أو علامتها التجارية، مما يعني منح الحق للولاية في تحصيل الضريبة من مبيعات هذه الشركة داخل الولاية والتي يجري بيعها عبر شبكة الانترنت.¹ وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية العضو الوحيد في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الذي لا يفرض ضريبة القيمة المضافة أو بفرض ضريبة المبيعات، والتي ما تستعيز عنها تقتصر إلى حد كبير على ضريبة التجزئة من السلع المادية، وتستنثي السلع والخدمات المقدمة.²

ثالثا: الضرائب الجمركية:

وتعتبر من أكثر الضرائب ملائمة للاستعمال من قبل النظم الضريبية لدخل التجارة الإلكترونية، فرغم أن السلع والخدمات قد تكون رقمية أو غير رقمية، إلا إن هناك نسبة كبيرة من السلع غي الرقمية يجري تداولها عبر الانترنت من خلال إجراء التعاقدات ودفع المقابل إلا أنها تبقى تعتمد على الطرق التقليدية في النقل وتسليم السلع فهي تخضع للضريبة لذات الاعتبارات التي تخضع لها أي سلعة أخرى تعبر الحدود أو الخط الجمركي، أي إن الواقعة المنشأة للضريبة قد تحققت بالعبور المادي للحدود الجمركية، وفي هذا النطاق نجد إن قانون تحرير الانترنت من الضرائب الأمريكي يرفض فرض الضرائب الجمركية على البضائع الرقمية التي تنتقل عبر الشبكة الدولية (الانترنت) إذ إن المعلومة غير قابلة للاقتطاع الضريبي بحسب القانون الأمريكي، وإن ما يخضع للضريبة هو المادة التي وضعت فيها هذه المعلومات وجرى نقلها واستيرادها (كالأقراص المضغوطة) CD.³

¹- قيس حسن عواد، المرجع نفسه، ص 226 .

²- بوالفاني عبلة، المرجع نفسه ص78.

³- قيس حسن عواد، المرجع السابق، ص 227، 228.

الفرع الثاني: الضرائب الإلكترونية:

هي صورة مستحدثة من الضرائب تعتمد المفاهيم الإلكترونية وبشكل يتفق ومقتضيات التجارة الإلكترونية وتعد وسيلة يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى نزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الإلكترونية الذي لم تستطع اغلب الدول السيطرة عليها وتنظيم عملها وفقا لتشريعاتها الداخلية.

إلى جانب أن فرضها يؤدي إلى المساواة في الخضوع للضرائب، فليس من المساواة أن تفرض الضرائب وتحصل من إرباح الأعمال التجارية التقليدية وعدم تحقق ذلك تجاه من يحقق أرباحا تجارية باستخدام طرق التجارة الإلكترونية وعاء الضريبة، ولهذا سنتطرق أولا للوحدات الرقمية وثانيا: فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية ثم ثالثا فرض رسم على البريد الإلكتروني.

أولا: الوحدات الرقمية Bits:

التي تشكل في مجموعها المعلومات والصفقات والمحادثات والبرامج التي تتداول عبر وسائل الاتصال المتطورة، وهذه تعد مدخلا جديدا لمفهوم الثروة يختلف عما قدمه آدم سميث في كتاباته وتشبه هذه الضريبة ما تفرضه العديد من الدول من ضرائب على استخدام الطرائق الخارجية، التي يكون وعائها الأموال والأصول المادية كالطرق والجسور والأراضي التي تمر عليها وسائل النقل المختلفة، إذ تفرض الضريبة على الأموال والأصول غير المادية (الوحدات الرقمية) ، ويتحدد سعر الضريبة استنادا إلى كل وحدة رقمية متداولة per bit ، وقد أيدت اللجنة الأوروبية المشكلة لمناقشة فرض الضرائب الإلكترونية عام 1998، هذا النوع من الضرائب وأوصت باعتمادها ويكون سعرها نسبيا أو تصاعديا و يتحدد ذلك طبقا لمعايير عديدة.¹

¹- سليمان محمد، النظام الضريبي في المعاملات التجارية الإلكترونية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اقتصادي، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2015، ص 100.

فأما ما تعلق بخطوط الاتصالات الدولية فنفرض الضريبة على أساس نسبة من التدفقات الرقمية بين نقطتي الاتصال إذا كانت الخطوط التي تنقل منها الوحدات الرقمية (التي تتكون منها المعلومات) مؤجرة فنكون الضريبة بسعر ثابت على أساس الوحدة الرقمية للطاقة المحملة ضمن الخط الذي جرى تأجيله.

إن كان خط الاتصال داخليا، نفرض الضريبة بسعر تصاعدي تأخذ بالاعتبار متوسط إجمالي التدفقات الرقمية بالنسبة لكل نقطة تحويل محلية. إن هذه الضريبة وعلى وفق ما ينادي فيها تعتبر مقابلا للتكلفة الحدية للتراحم الناتج عن النفاذ غير الرشيد للاتصالات الإلكترونية، وتعد حافزا لممارسة الرقابة الإدارية بالنسبة للأنشطة المتحققة عبر الانترنت التي يقوم فيها العاملون في المنشأة مما ليس له علاقة بمجال العمل وقد تعرضت هذه الضريبة إلى العديد من الانتقادات أهمها، أنها لا تأتي حصرا على الوحدات الرقمية الخاصة بالتداولات التجارية، إذ أن الاتصالات تكون متعددة الأغراض منها.¹

هناك فرق عند فرض هذه الضريبة بين إذا ما كان المستخدم قد بعث بريد إلكتروني عادي أو كان طرفا في ضريبة متدنية رغم أن قيمتها الحقيقية قد تكون كبيرة والعكس فهناك بعض السلع والخدمات تستهلك الكثير من وحدات البيت وعليه تفرض عليها ضريبة كبيرة رغم أنه قد تكون قيمتها الحقيقية صغيرة.²

إن تطبيق هذه الضريبة قد يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي فالمستهلك سوف يدفع ضريبة عند شراء الأجهزة الإلكترونية التي يستخدمها في عملية تبادل ونقل المعلومات ثم بعد ذلك يدفع ضريبة البيت عند استخدامه لهذه الأجهزة في تبادل ونقل البيانات مما يؤدي إلى فقدان الانترنت وأجهزة نقل البيانات الأخرى الميزة الأساسية التي تتمتع بها وهي انخفاض التكلفة.³

¹ - قيس حسن عواد، المرجع السابق، ص 226.

2

³ - بواليفاني عبلة، المرجع السابق، ص 80.

ثانياً: فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية:

مضمون هذه الفكرة أن يتم فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية والتي تعرف PC والمجهزة والتي تتيح للأفراد والشركات الدخول إلى شبكة الانترنت، وما يميز هذا الرسم أنه لا، عادة التوطن، فلا يعطي الفرصة للمؤسسات أو يدفع المؤسسات أو المستعملين إلى الهروب أو المستخدمين إلى الهروب والانتقال لممارسة تجارية في فضاء دولة أخرى لا تفرضه، وذلك لأنه يعتمد بالأساس على الرابطة المادية التي تتجسد في ربط المستعمل بشبكة الانترنت، فالتجهيزات الإلكترونية من حاسوب وغيره من مستلزمات لها كيان مادي على أرض الواقع يسهل عملية ضبطها. بالإضافة إلى أن هناك من يقترح:

إنشاء شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلي على مستوى مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات ومصلحة الجمارك،¹ وربطها بشبكة الانترنت والتنسيق الكامل بين هذه المصالح، لتبادل المعلومات فيما بينها بالنسبة للصفقات التي لزام المؤسسات المالية والبنوك، بضرورة إخطار مصالح تتم من خلال التجارة الإلكترونية أو الضرائب بالتحويلات المالية بين المشروعات بأن تحجز نسبة معينة من هذه التحويلات، تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التحويل، بحيث يجب أن يقترن السداد بتقديم بيان موقع عليه من البنك أو المؤسسة المالية يوضح به نوع كل من هذه التحويلات، كما يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية بتحويل مبالغ ما بين المشروعات، أن تكلف طالب التحويل بتقديم بيان موقع عليه منه يوضح نوعية وقيمة هذه التحويلات. وأسبابها كما يتعين على البنوك والمؤسسات المالية أخطار الهيئة العامة للضرائب وفروعها المختصة بهذا البيان².

ثالثاً: فرض رسم على البريد الإلكتروني:

في إطار تجسيد هذا الرسم صدر تقرير عن الأمم المتحدة بخصوص التنمية يقترح إنشاء ضريبة على البريد الإلكتروني والهدف من تبني هذا الطرح من قبل

¹ اسعاد كشكول عبد، أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد

68 ، ص 471.

² - بوالفاني عبلة ، المرجع السابق ص 81.

الأمم المتحدة وهو ايجاد نوع من التوازن في استعمال الانترنت بين البلدان الغنية والفقيرة، وتتعلق هذه الفكرة من المعاينة التي تم وخلصت إلى أن استعمال الانترنت محصورة في فئة تمثل الأقلية وتتواجد بشكل أساسي في الدول المتقدمة، وقيمة هذا الرسم لا تتعدى 010.0 دولار عن كل مئة رسالة مرسلة عن طريق البريد الإلكتروني.¹

وتستعمل إيراداته لتمويل عمليات الربط بشبكات الانترنت في البلدان الفقيرة، وما يلاحظ على هذه الرسم أنه ليس ذو غرض ضريبي الهدف منه إحقاق العدالة في الإخضاع، كما أن هذا الرسم يعتبر زهيد القيمة وأنه يفرض على طبيعة ليست تجارية %100 فموضوع الرسالة على البريد الإلكتروني قد تكون بغرض التعارف والدرشة... الخ.²

¹ - صالح مرزوقة، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة البائرة الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، يوم 11 - 12 ماي 2003، ص 101.

² - بوالفاني عبلة ، المرجع نفسه ص 82

المبحث الثالث: الاتجاهات المختلفة حول فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

الواقع أن موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية يُنظر له من زاويتين مختلفتين: فمن جهة يرى البعض أن إخضاع الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت إلى ضرائب أو رسوم يُعد كبحاً للنمو التكنولوجي، بينما يرى البعض الآخر أن الإعفاء الضريبي للتجارة الإلكترونية يؤدي إلى التقليل من أهم موارد الدولة، ذلك أن الأفراد والمؤسسات أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات التجارية على الإنترنت لنقص تكاليفها من حيث القيمة والزمن على حد سواء. أضف إلى ذلك، أن اقتصار الأنظمة الضريبية على التعاملات التجارية التقليدية دون الإلكترونية يجعل منها أنظمة ضريبية محدودة الكفاءة. وسنتطرق في هذا المبحث إلى: الاتجاهات الفقهية المؤيدة والمعارضة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية ففي (المطلب الأول) ثم الاتجاهات التشريعية الدولية والوطنية حول الضريبة في التجارة الإلكترونية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الاتجاهات الفقهية المؤيدة والمعارضة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

قد أثارت التجارة الإلكترونية إشكالية أساسية للأنظمة الضريبية، فالضرائب على هذا النوع من التجارة قد تجادلتها اتجاهات مختلفة، فنذكر منها: الاتجاهات الفقهية المؤيدة وكذلك المعارضة بتطبيق الضريبة على التجارة الإلكترونية. وسنتطرق لمسألة إخضاع التجارة الإلكترونية إلى الضرائب التي تداولها اتجاهين، الآراء المؤيدة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية (فرع أول) والآراء الراضية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية لهذا التطبيق (فرع ثاني).

الفرع الأول: الآراء المؤيدة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

وفقا لهذا الاتجاه فان فرض الضرائب على إيرادات التجارة الإلكترونية يتحقق بأسلوبين، فرض الضرائب القائمة والمطبقة في النظم الضريبية باعتماد التنسيق الدولي وخاصة بالنسبة للمعايير الضريبية المعتمدة ومحاولة تحقيق ذلك بالنسبة للإيرادات الناجمة عن تداول السلع والخدمات التي تتم عبر الشبكة العالمية والتي يحتاج نقلها وتجهيزها إلى وسائل مادية، فهذه لا تعتبر إشكالية في فرض الضرائب على المبيعات

إلى جانب أن وجود منطقة اقتصادية أو سوق مفتوح دون أن تنظمه قواعد أو تشريعات ضريبية ستؤدي إلى حدوث حالات من الاستغلال وتحقيق أرباح طائلة مما تعني ازدياد حالات التهرب الضريبي مع التزايد الواضح لمستوى وحجم الإيرادات المتحققة لأصحاب المهن الحرة والغير منظمة في السجلات الضريبية من معاملات التجارة الإلكترونية مما تستدعي إصدار التشريعات الضريبية لتنظيم عمل هذه التجارة¹.

من جهة أخرى فان فرض الضرائب على إيرادات التجارة الإلكترونية برر ذلك بان اتساع نطاق التجارة الإلكترونية.

يرى أنصار هذا الاتجاه إمكانية إخضاع التجارة الإلكترونية إذا ما امتثلت الضرائب لهذه المبادئ أو الامتيازات وهي:

1- **مبدأ الحياد:** هي أن تتميز هذه الضرائب بهذا المبدأ بحيث تكون محايدة وغير معرّقة لنشاط التجارة الإلكترونية.

2- **مبدأ الملائمة:** يجب أن تكون هذه الضرائب متلائمة مع الأنظمة الضريبية المعروفة.

¹ - قيس حسن عواد، المرجع السابق، ص 225.

3- مبدأ البساطة والشفافية: أن يكون نظام الضرائب بسيط وشفاف ممكن التعامل به.

ويرى أنصار آخرون من نفس الاتجاه بضرورة إخضاع التجارة الإلكترونية للضرائب وذلك للأسباب التالية:¹

1- فرض الضريبة على التجارة التقليدية وعدم فرضها على التجارة الإلكترونية يشكل إخلال بمبدأ العدالة الضريبية، مما قد يؤدي بالباعة في التجارة التقليدية إلى شراء سلع عبر الانترنت لتجنب دفع الضرائب مما يؤدي إلى سوء في توزيع الموارد.

2- تعويض نقص الحصيلة الضريبية بفعل تآكل الوعاء الضريبي التقليدي نتيجة زيادة المبيعات والسليمات عبر الخط.

3- إن الصعوبات التي تواجه الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية سواء عند الحصر أو الفحص الضريبي لا يجب أن تقف حائلاً أمام إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة، ويمكن في هذا المجال مراعاة خصوصية هذه التجارة بوضع شروط وأسس خاصة متعلقة بالنماذج والمستندات والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتسم بوسائل الإلكترونية للضريبة.

4- فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية يتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي وعرض المشكلات أمام تحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية لدراستها واتخاذ ما يلزم من حلول بشأنها.²

¹- إبراهيم كامل الشوابكة، ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية، دراسات، علوم الشريعة والقانون، ، 34مجلد 3، 2007، ص 518.

²- معزوز دليلة، إشكالية فرض الضرائب: تحدي من التحديات القانونية الواقعة على التجارة الإلكترونية، مقال منشور في كتاب جماعي محلي ذو ترقيم دولي صادر عن جامعة عمار تليجي الاغواط، ط1، دار الضحى للنشر و الاشهار، الجلفة، 2020، ص ص 248-261، ص 4.

الفرع الثاني: الآراء الرافضة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

استندت هذه الآراء إلى أن بيئة التجارة الإلكترونية تعد بيئة اقتصادية مفتوحة تشجع النشاط التجاري المستجد كي ينمو ويتطور وان فرض الضرائب التقليدية أما لمستحدثة سيؤدي إلى إعاقة هذا النمو ولنتبرز خصائصها كاملة خاصة وان هناك العديد من الصعوبات لازالت تعيق تنفيذ السياسات الضريبية للدول في نطاق الضرائب الفعلية القائمة ولو أضيف إليها نشاط التجارة الإلكترونية لأدى إلى تفاقم المشاكل.

فعلى سبيل المثال إن هناك عدم تطابق واضح بين الضريبة على المبيعات بصورتها الفعلية القائمة على المبيعات التقليدية وعدم قابليتها للتطبيق في نطاق التجارة الإلكترونية، التي تتميز بتعدد البائعين مع عرض اكبر للسلع والخدمات بأن عدد كبير من الدول تكون محلا لممارسة هذه الأنشطة التجارية مما يصعب تطبيق الضريبة على المبيعات، وهذا يتزامن مع مفهوم وهو تعدد المعايير الضريبية و تماثلها التي تطبقها النظم الضريبية في معظم دول العالم، مما يعني تحقق الازدواج الضريبي على مستوى النظم الضريبية التقليدية وفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى تزايد هذه المشكلة وتوسعها.¹

ويعتقد مؤيدو القانون أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وهو يشعرون أن ضرائب متعددة على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية سوف تمنع النمو التكنولوجي. وحتى إذا وجدت فئة من الخدمات خاضعة للضريبة في ولاية ما، فإن نوعا معيناً من العمليات يمكن إعفاؤه من ضريبة المبيعات على الإنفاق، وبعض الإعفاءات الممكن تطبيقها على عمليات خاضعة للضريبة هي إعفاء مكونات الخدمات، وبالرغم من أن بعض الولايات يمكن أن تعفي الخدمات الإلكترونية من الضرائب فإن هذه الخدمات يمكن أن تخضع للضريبة عندما يستلم العميل ملكية شخصية ملموسة كجزء من صفقة كذلك يلاحظ أن الإعفاءات يمكن

¹ - دادن عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 160.

أن تكون متاحة بدرجة أقل بالنسبة للمدخلات المشتراة لتقديم خدمات إلكترونية خاضعة للضريبة .

ولا يميز قانون الإعفاء الضريبي للإنترنت في استخدام هذه الأخيرة، فهو يحمي كلا من البائع والمشتري من التزامات الضريبة الجديدة في صفقات التجارة الإلكترونية، ويشمل هذا فرض ضرائب على البائعين من خارج الولاية.¹

يرى أنصار هذا الاتجاه بعدم إقرار الضرائب على هذا النوع من التجارة انسجاماً مع تحرير التجارة والخدمات، وحسب هذا الرأي إن هذه التجارة لا تقيدتها حدود ما ولا تعيقها الأنظمة القائمة، أبرز أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بتقديم الحجج التالية:

1- فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية سوف يكون من إحدى العوامل المعيقة لنمو الإنترنت وانتشاره وهذا ما لا يمكن تحمله الآن.

2- التجارة الإلكترونية ظاهرة اقتصادية حديثة تشجع النشاط التجاري المستجد كي ينمو ويتطور وان فرضت الضرائب عليها سوف تؤدي إلى إعاقة هذا النمو ولن تبرز خصائصها كاملة.

إلى جانب أن الضريبة تمثل سلطة الدولة، فان المهمة التي تفرضها في مجالها السيادي والجغرافي مستندة إلى معايير قانونية (الإقامة) و(الإقليمية) وهذان المفهومان يتعارضان والأساس القانوني الذي تقوم عليه التجارة الإلكترونية التي تتقاطع ومفهومي الجغرافية والسيادة التقليدية مما يؤدي إلى الانفصال الواضح بين السلطات الضريبية والأنشطة الاقتصادية القائمة في بيئة التجارة الإلكترونية.²

¹- طواهر محمد التهامي وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، ملتقى البحث العلمي، ص 4.

²- معزوز دليلة، المرجع لسابق، ص 4.

المطلب الثاني: الاتجاهات التشريعية الدولية والوطنية حول الضريبة

في التجارة الإلكترونية

تباينت الاتجاهات التشريعية الدولية والداخلية في التعامل مع معاملات التجارة الإلكترونية ضريبياً وعلى الرغم إن معظم الدول المتقدمة قد أصدرت التشريعات القانونية الخاصة بممارسة التجارة الإلكترونية كأعمال تجارية إلا إن الأمر لم يكن على ذات المستوى من التنسيق والتقنين فيما يتعلق بموضوع إخضاع الإيرادات الناجمة عن هذه التجارة للضرائب. وقد اتضح موقف بعض الدول المهتمة بالتجارة الإلكترونية فيما يتعلق بموضوع إخضاع الإيرادات الناجمة عن التجارة الإلكترونية للضرائب، وبالتالي سوف نحاول ذكر موقف المنظمات الدولية في (الفرع أول) ثم للتجارب الدولية حول الضريبة على التجارة الإلكترونية (الفرع ثاني).

الفرع الأول: موقف المنظمات الدولية حول الضريبة في التجارة الإلكترونية

أصدرت الدول المهتمة بالتجارة الدولية الدولية ومنها الإلكترونية بإصدار عدّة نصوص قانونية منظمة لهذه التجارة، وقد تجلّى فيما بعد موقف هذه الدول الذي كان متباين في موضوع جد هام، وهو تضريب هذه التجارة، فنجد مثلاً منظمة التجارة العالمية قد أكدت سياساتها على تنفيذ محتويات اتفاقية الجات¹ المبرمة سنة 1947 في مؤتمر هافانا والخاصة بتنظيم القيود المالية والجمركية على التداول

¹- الجات: GATT هي اختصار عن اللغة الإنجليزية: الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية والتجارة وعقدت في تشرين الأول /أكتوبر 1947م، بين عدد من البلدان تستهدف التخفيف من قيود التجارة الدولية وبخاصة القيود الكمية مثل تحديد كمية السلعة المستوردة وهو ما يعرف بنظام الحصص وقد تضمنت خفض الرسوم الجمركية على عدد من السلع.

(1) الاطلاع على منشور اتفاقية الجات على موقع منظمة التجارة العالمية الرسمي المنشور على الموقع: <http://www.wto.org/treaties/htm> تضمنت الاتفاقية على ضرورة تحرير التجارة العالمية من الضريبة والرسوم المقيدة لانتقال رؤوس الأموال وتعيق في نفس الوقت التنمية الاقتصادية العالمية على المستوى الدولي.

(1) الرجوع للاتفاقية على موقع المنظمة الرسمي: <http://www-oecd.org/dal/treaties/mtcarticles/pdf> تم الاطلاع عليه يوم 28 جوان 2021 على الساعة 20:00.

التجاري في النطاق الدولي، وهنا سنتطرق الى موقف منظمة التجارة العالمية أولا ثم منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ثانيا.

أولا: موقف منظمة التجارة العالمية¹.

حيث قد أكدت سياستها على تنفيذ محتويات اتفاقيات الجات المبرمة عام 1947 في مؤتمر هافانا والخاصة بتنظيم القيود المالية والجمركية على التداول التجاري في النطاق الدولي ، ونصت هذه الاتفاقية على ضرورة تحرير التجارة العالمية من القيود المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تقيد انتقال رؤوس الأموال وتعيق التنمية الاقتصادية العالمية على مستوى التجارة الدولية، وقد امتد تأثير هذه الاتفاقيات على العديد من دول العالم التي وقعت عليها والتي لم توقع بعد، إن محتوى هذه الاتفاقية بين أولا لضرائب التقليدية والفعالية القائمة الضرائب الجمركية والرسوم المتعلقة باستيراد و تصدير السلع والبضائع على وجه الخصوص إلى جانب التأثيرات المتعلقة بالإعفاءات والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات وخاصة الأجنبية، إن هذا الاتجاه يؤكد بما لا يدعو بالشك عدم فرض الضرائب على التداولات التجارية الالكترونية اتفاقا وبرنامج المنظمة التي تمثل أحد الأعضاء الثلاثية للنظام الاقتصادي الدولي المعاصر والمتضمن إلى جانبها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.²

ويظهر موقف منظمة التجارة العالمية من خلال هذه الاتفاقية يتضح عدم فرض الضرائب على التداولات التجارية الالكترونية علما أن برنامج المنظمة يمثل أحد الأضلاع الثلاثية للنظام الاقتصادي الدولي المعاصر والمتضمن إلى جانبها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، هذا الرفض مؤسس على فكرة تحرير التجارة

¹- منظمة التجارة العالمية: هي منظمة عالمية مقرها مدينة جنيف في سويسرا، مهمتها الأساسية هي ضمان انسياب التجارة بأكبر قدر من السلاسة واليسر والحرية. وهي المنظمة العالمية الوحيدة المختصة بالقوانين الدولية المعنية بالتجارة ما بين الدول.

²- بوالفاني عبلة، المرجع السابق، ص 58.

العالمية ومنها الإلكترونية من القيود الضريبية والرسوم التي تقلل وتقيّد انتقال رؤوس الأموال كما أنها تقف حاجزا ومانعا لانتعاش التنمية الاقتصادية الدولية.

ثانيا: موقف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD

ظهر موقف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحدته اتجاه الضرائب على التجارة الإلكترونية خلال مؤتمر أوتاوا¹ Ottawa سنة 1998 وقد حرصت على الخروج بمقترحات وتوصيات توضح القواعد الأساسية المنظمة لسوق المنتجات الرقمية، و كانت خطة التحرك لهذه المنظمة و الذي اتبعها وزراء عدة دول في أوتاوا بكندا عام 1998 قد تمحورت فيمايلي:

- 1- إقامة ثقة بين المتعاملين في مجال التجارة الإلكترونية.
- 2- إبراز القوانين المطبقة في السوق الرقمية.
- 3- تحسّن شبكة المعلومات المستعملة في التجارة الإلكترونية.
- 4- العمل على زيادة عائدات هذا النوع من التجارة.²

فقد ركزت بشكل كبير على تنظيم الجوانب الاقتصادية وخاصة الضريبية لموضوع التجارة الإلكترونية والتعاقدات المبرمة الكترونيا، فقد عمدت إلى إصدار العديد من الد ارسات الخاصة بهذا، ويمكن القول أنها قد ساهمت في التأسيس لقيام نظام ضريبي دولي من خلال عدة اتجاهات :

أولا: استخدام شكل الضرائب التقليدية كمدخل لتنظيم ضريبي دولي فقد عقدت المعاهدة الخاصة بالنموذج القانوني للضرائب على الدخل في مؤتمر المنظمة عام 1963 ،وقد أقرت هذه المعاهدة المعايير الضريبية العامة للنموذج القانوني لضريبة الدخل وخاصة مبدئي الإقامة والإقليمية، ونتيجة لهذا الإقرار أخذت معظم النظم الضريبية بهما من خلال

¹- ميثاق أوتاوا لتعزيز الصحة هو اسم للاتفاقية الدولية التي نظمتها منظمة الصحة العالمية WHO والتي عقدت في مدينة اوتاوا بكندا وذلك في نوفمبر 1986. حيث أطلقت سلسلة من المبادرات بمشاركة العديد منظمات دولية وحكومات الدول والمجتمعات المحلية لتحقيق مبدأ "الصحة للجميع" بحلول عام 2000 وبذلك يتم تعزيز الصحة.

²- سليمان محمد، النظام الضريبي في المعاملات التجارة الإلكترونية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اقتصادي، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2015، ص 65.

التشريعات الداخلية ما أدى إلى ظهور مشكلة واجهتها أغلب هذه النظم وهي الازدواج الضريبي، مما دفع المنظمة إلى وضع الحلول من خلال النص في العديد من مؤتم ارتها على اعتماد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الثنائية أو اعتماد سياسة الإعفاءات الضريبية للأف ارد والشركات إلى جانب اعتماد معايير محددة لمبدأ الإقامة من خلال معايير الجنسية والموطن والعلاقة الاقتصادية المباشرة بين المقيم وبلد الإقامة.¹

ثانيا: ان مظاهر النقلة الاقتصادية أدت الى بروز عدة مشاكل ضريبية ،، وعلى الرغم من أن المعايير والنموذج القانوني الذي قدمته المنظمة في تنظيم قانون الضرائب على الدخل كقانون نموذجي تأخذ به النظم الضريبية وفي وضع نماذج قانونية للاتفاقيات منع الازدواج الضريبي يمكن أن تؤدي إلى لاعتبار الأمر قابلا للتطبيق على المستوى الفردي لكل دولة أو في إطار ثنائي بين دولتين، إلا أنها في المقابل تمثل مجموعة مبادئ ومعايير متفق عليها دوليا ومطبقة بشكل واسع، ونتيجة لذلك وكأثر مباشر لنمو التجارة الالكترونية فقدت ازيدت حالات التهرب الضريبي وظهر ما يسمى بالجناات الضريبية مما شكل حالة من التنافس الضريبين الدول تدعى بالتنافس الضريبي المؤدي لاجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية وزيادة رصيد العملات الأجنبية ، والتي تعتمد معايير ضريبية مخففة أو عدم اعتماد المعايير الضريبية الدولية، لذا قامت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في مؤتمرها في أوتاوا- كندا عام 1998 ودعت إلى وضع قائمة سوداء بالدول المعتبرة كجناات ضريبية والتي لا تأخذ بالمعايير التي نصت عليها المعاهدة الخاصة بالنموذج القانوني للضرائب على الدخل لعام 1923 وتحديد الإجراءات التي تقوم فيها دول المنظمة ضد هذه الدول.

إن المعايير والنموذج القانوني الذي قدمته المنظمة تمثل في مجموعة من مبادئ متفق عليها دوليا حيث نجدها مطبقة بشكل واسع :وكننتيجة لذلك يلاحظ نمو التجارة الالكترونية وظهر ما يسمى بالجناات الضريبية، مما شكل فيما بعد تنافس ضريبي بين الدول لاجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية وزيادة العملات الأجنبية، كما يبرز موقف دول الاتحاد الأوروبي التي تعود إلى تنظيم استخدام التجارة الالكترونية من خلال فرض القيمة المضافة على

¹ - قيس حسن عواد ، المرجع السابق ، ص 115.

المنتجات الذكية التي يجري شراؤها داخل دول الاتحاد الأوروبي عن طريق الانترنت كوسيلة لإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضرائب.¹

الفرع الثاني: التجارب الدولية حول فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

في ظل التطور الكبير والنمو الواسع لمكانة التجارة الإلكترونية في النشاط الاقتصادي لجات معظم الدول لتنظيم هذا النوع من النشاط، ولأن الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية يشكلان قوى اقتصادية كبرى على مستوى العالم، سوف نتطرق أولاً إلى دول الاتحاد الأوروبي ثم ثانياً: موقف الولايات المتحدة الأمريكية و ثالثاً الضريبة الإلكترونية في الجزائر.

أولاً: دول الاتحاد الأوروبي.

إن هذا الدور التنظيمي يمكن له أن يكون مؤثراً في تنظيم التحاسب الضريبي لدخل التجارة الإلكترونية خاصة وأن هناك اتجاهات دولية أخرى تنادي بفرض الضرائب على هذا النشاط الاقتصادي بسبب النمو الواضح لها، وأن هناك العديد من الإشكاليات التي ستحدث على المستويات الداخلية خاصة عند المقارنة بين واقع السلطات الضريبية الداخلي وعلى المستوى الدولي كدول توصلت إلى قناعة بأن المتغيرات التقنية في طرق التجارة تتطلب مستوى متقدم من التنسيق الدولي الضريبي، وفي هذا الإطار يبرز موقف دول الاتحاد الأوروبي التي تعود إلى تنظيم استخدام التجارة الإلكترونية وعدم ترك الأمر عرضة لعدم التنظيم وحدث حالات الاستغلال وذلك من خلال فرض القيمة المضافة على المنتجات الإلكترونية التي يجري شراؤها داخل دول الاتحاد الأوروبي عن طريق الانترنت كوسيلة لإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضرائب، ويمكن اعتبار هذا الأمر توجه نحو اعتماد سياسة ضريبية على معاملات التجارة الإلكترونية.²

¹ - معزز دلييلة، المرجع السابق، ص 6.

² - بواليفاني عبلة، المرجع السابق، ص 59.

ثانيا: موقف الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث نجد أنها تدعو إلى تحرير التجارة الإلكترونية من فرض الضرائب عليها سواء بالصور التقليدية أو المستحدثة من خلال القانون الذي أصدره الكونغرس الأمريكي والخاص بتحرير الانترنت من الضرائب والذي نص على منح الشركات الأمريكية العاملة عام 1998 ولغاية 2001 ثم صدرت عدة قوانين لاحقة مددت لهذه الفترة وذلك لعدة أسباب نص عليها القانون الخاص بتحرير الانترنت وهي:¹

- 1- أن أغلب الشركات العاملة على الانترنت والمؤثرة بشكل كبير هي شركات أمريكية.
- 2- أن نمو شبكة الانترنت وتطور التجارة الإلكترونية يرفضان وضع القيود المالية .
- 3- أن إبعاد الضرائب عن الانترنت سيوفر الإمكانيات للأفراد للحصول على الضمانات اللازمة لعدم فرض قيود مالية عليهم مما سيوسع نطاق الأنشطة الاقتصادية المتحققة عند استعمال هذه التكنولوجيا .لقد اوجد الانترنت شكلا جديدا للتجارة وأن فرض الضرائب عليها سيعيق نموها وعدم اكتمال الصورة الجديدة لهذه التجارة بكافة خصائصها المستحدثة.

ثالثا: الضريبة الإلكترونية في الجزائر

اهتمت الجزائر بإدخال البعد التكنولوجي في برامج الإصلاح الإداري بغرض تجسيد الإدارة الإلكترونية والاستفادة منها وتوظيفها في الضريبة الإلكترونية. ولذا فمن أجل ذلك سعت الجزائر بتطوير البيئة التقنية لتكنولوجيا والاتصال عن طريق استخدام الانترنت في الجزائر، ثم عملت على تطوير الحواسيب التي تتيح النفاذ إلى شبكة الانترنت، وظهور العديد من المواقع الإلكترونية خاصة في مجال التجارة الإلكترونية مثل موقع واد كنيس وموقع ايبي وموقع الخطوط الجوية الجزائرية، كما ظهر الانتشار الكبير لأجهزة الموزعات الآلية للأوراق النقدية وإصدار العديد من البنوك والمؤسسات لبطاقات بلاستيكية ممغنطة.²

¹ - محمد سليمان، المرجع السابق، ص 65.

² - معزز دليلة، المرجع السابق، ص 06.

التجارة الإلكترونية في الجزائر وانعكاساتها المحتملة على أداء النظام الضريبي لقد تبنت الجزائر نظام التجارة الإلكترونية بموجب القانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018، وقد ورد في هذا القانون العديد من المفاهيم والأحكام المتعلقة بممارسة نشاط التجارة الإلكترونية في الجزائر، إلا أن تبني نظام التجارة الإلكترونية سيكون له انعكاسات على النظام الضريبي وهو ما يتطلب تكيف النظام الضريبي مع مميزات وخصائص المعاملات التجارية الإلكترونية.²

¹ - القانون رقم 05-18، المرجع السابق .

² - مليكاوي مولود ، المرجع السابق ، ص 35.

خلاصة الفصل:

التجارة الإلكترونية هي إحدى التعبيرات الحديثة التي دخلت حياتنا اليومية وهي مرحلة من مراحل تطور التجارة طبقت منها تكنولوجية المعلومات والاتصالات التي اعتمدت على الوسائل الإلكترونية في الإنتاج والتوزيع والبيع وتسديد الأثمان على المستوى العالمي، وفي ظل هذا التسارع الرقمي ظهرت بعض الحواجز ذات التأثير السلبي على اقتصادات الدول وخاصة النامية، منها الأمر الذي جعل حكوماتها أن تقف حائرة أمام سياسات تكييف ميكانيكية اقتصاداتها التقليدية إزاء قواعد الاقتصاد المعرفي الجديد.

وقد أثار هذا التطور السريع للتجارة الإلكترونية وعلى وجه الخصوص بيع السلع والخدمات عبر الانترنت نقاشا حول الأنظمة الضريبية التي يمكن أن يستخدم لحكمها، إذ أن الانتقال من البيئة التجارية المادية إلى البيئة الإلكترونية المرتكزة على المعرفة العلمية طرحت مسائل هامة وخطيرة فيما يتعلق بفرض الضرائب والأنظمة الضريبية، فالتجارة الإلكترونية والعولمة تشكلان تحديا واضحا للأنظمة الضريبية التقليدية.

وتتجلى أهمية فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية في كونها من المواضيع المهمة المطروحة على طاولة الحوار الدولي ويحظى هذا الموضوع باهتمام كبير فهناك من يرى بضرورة إخضاع التجارة الإلكترونية للضرائب والبعض الآخر يطالب بالإعفاء الضريبي ويعتبره أساسا لنمو التجارة الإلكترونية.

الفصل الثاني
واقع فرض الضريبة على التجارة
الالكترونية

تشهد التجارة في العالم حاليا "تحولا سريعا" من الشكل التقليدي إلى الشكل الإلكتروني الذي تلعب فيه شبكة الإنترنت دورا "رئيسيا" وتعمل الحكومات في مختلف البلدان على دعم عملية الانتقال هذه، وتوفير كافة أسباب النجاح لها، لأنها تعمل في توسيع الأسواق العالمية أمام منتجاتها، كما أن شبكة الانترنت أحدثت ثورة في عالم الاستثمار، وأعدت تشكيل عالم المال، ونشر البيانات الإلكترونية على الانترنت، فقد أثر ذلك على جميع أنواع المعلومات المالية.

وقد أثار هذا التطور السريع للتجارة الإلكترونية وعلى وجه الخصوص بيع السلع والخدمات عبر الانترنت نقاشا حول الأنظمة الضريبية التي يمكن أن يستخدم لحكمها، إذ أن الانتقال من البيئة التجارية المادية إلى البيئة الإلكترونية المرتكزة على المعرفة العلمية طرحت مسائل هامة وخطيرة فيما يتعلق بفرض الضرائب والأنظمة الضريبية، فالتجارة الإلكترونية والعولمة تشكلان تحديا واضحا للأنظمة الضريبية التقليدية التي تقوم في الأغلب على السلع المادية التي يمكن حصرها وتتبعها. وتواجه الإدارات الضريبية في أنحاء العالم كافة مهمة صعبة لحماية عائداتها الضريبية نتيجة تطور النشاط التجاري الإلكتروني.

لهذا سنتطرق في **المبحث الأول**: التحديات المواجهة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية، **المبحث الثاني**: اليات مواجهة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية، ثم الضريبة على التجارة الإلكترونية في الجزائر في **المبحث الثالث**.

المبحث الأول: التحديات المواجهة لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

في ظل تطور تقنية المعلومات والاتصالات التي أثرت بدرجة كبيرة على النشاط التجاري والاجتماعي ونمو العولمة برزت العديد من القضايا الجبائية التي أثرت سلبا على واقع النظم الضريبية فأصبحت غالبية الدول عاجزة عن مسايرتها مما طرح مجموعة من الصعوبات التي تواجه مثل هذا الفرض، كما ان المستقبل قد يكشف عن صعوبات اخرى ويمكن تفصيل هذا الشأن بالتطرق للتحديات المتعلقة بخصوصية الوظيفة في (المطلب اول) والتحديات المتعلقة بسيادة الدولة ونظامها الضريبي في (المطلب ثاني):

المطلب الأول: التحديات المتعلقة بخصوصية الوظيفة

المبادلات الافتراضية تعتبر هاجس وتحدي أمام مفتشي الضرائب ونشير إلى أن المشاكل الجبائية المطروحة في ظل وجود التجارة الإلكترونية تنصب على جانبين أساسيين التجارة الدولية وتجارة المنتجات الرقمية، التي لا يتم نقلها إلا عبر شبكة الإنترنت. يتم الجزء الأساسي من صفقة التجارة الإلكترونية أو كلها وباستخدام مواقع الويب والبريد الإلكتروني ووسائل الدفع الإلكترونية، وتضع العمليات الإلكترونية صعوبات جمة أمام مفتش الضرائب والإدارة الضريبية ولهذا سنتطرق الى : تحديد المكلف والملتزم بسداد الضريبة في (الفرع اول) وصعوبة إثبات العقود والمعاملات والمجتمع الضريبي في (الفرع ثاني).

الفرع الأول: التحديات المتعلقة بتحديد هوية المكلفين بالضريبة وصعوبة اثبات المعاملات

تواجه دول العالم تحدي رئيسي نتيجة عدم وجود اليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الجبائية يرجع ذلك لصعوبة تحديد الهوية للمكلف بالضريبة مما يطرح صعوبة لإثبات تلك المعاملات الإلكترونية ولهذا سنتطرق أولا: صعوبة تحديد هوية المكلفين بالضريبة ثم ثانيا: صعوبة إثبات العقود والمعاملات

أولاً: صعوبة تحديد هوية المكلفين بالضريبة

مصدر هذه المشكلة هو أن جزء من التجارة الإلكترونية يعتبر غير منظور، فمفهوم التجارة الإلكترونية متعدد الأبعاد، فهي تأخذ أشكال ومستويات عديدة، فقد تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين أو بين المؤسسات التجارية والمؤسسات الحكومية، وقد يتم ذلك داخل الدولة الواحدة أو بين الدول أو بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي، وقد تتمثل في استشارات إدارية أو قانونية أو محاسبية أو ضريبية أو هندسية.

فتحديد المكلف والملتزم بسداد الضريبة تعتبر مشكلة، فهناك صفقات تتم في أماكن بعيدة ودول مختلفة، هناك صفقات تتم بدون وسطاء، بينما صفقات أخرى تتم بدخول وسطاء مثل المصارف أو أجهزة خادمة.¹

كما ان التحول نحو انتاج منتجات رقمية حيث هناك بعض المنتجات صور فتوغرافية، تسجيلات صوتية، استشارات طبية ومالية، خدمات تعليمية، او برامج تطبيقية يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال الانترنت مما يشكل صعوبة اخضاع هذه المعاملات للضريبة.

فقد أصبح بإمكان الشركات انشاء متجر افتراضي على الانترنت تعرض وتبيع من خلاله منتوجها وأصبح بإمكان الزبائن ان يتجولوا في هذا المتجر وطلب خدمات معينة والاستفسار عن الأسعار للمنتوجات المعروضة وطرق الشحن والدفع التي يفضلونها وبيان التكلفة الاجمالية.

ويتطلب تحديد الموقف الضريبي للمكلف وتقدير الضريبة وتحصيلها ان تطلع الإدارة الضريبية على البيانات الضرورية التي توافق تطبيق الضريبة على الدخل او الضريبة على

¹ - طواهر محمد التهامي وآخرون، المرجع السابق، ص 10.

المبيعات، ومن اهم هذه البيانات اسم الملف، عنوان منشأته، محل اقامته الى جانب بيانات أساسية عن حجم الصفقات التي ابرمها وبيانات المتعاملين خلال الدورة الضريبية.¹

أن التجارة الإلكترونية تلقي بتحديات كبيرة اهمها:

ما يعرف بالحصص الضريبي: يُثار في حالة معرفة هوية الممول صعوبات في عملية الفحص ذاته، ففي عمليات التجارة الإلكترونية تكون هناك مستجدات على عملية الفحص الضريبي وأهمها :

1- اختلاف المستندات والأدلة المؤيدة لحدوث العمليات، حيث لا توجد للصفقات _ الإلكترونية مستندات ورقية، ولذلك، يُثار بشأنها عدم القدرة على الاطلاع من ناحية ومدى حجيتها كأساس لربط الضريبة من ناحية أخرى.

2- ظهور مخاطر استخدام التقنيات الحديثة في إخفاء أو تغيير البيانات في السجلات الإلكترونية.

3- مدى قدرة الفاحص الضريبي على القيام بفحص السجلات الإلكترونية.²

ثانياً: صعوبة إثبات العقود والمعاملات

تضم هذه المشكلات الإثبات الكتابي للمعاملات وعلى هذا الأساس فإن غياب التشريعات والقوانين المرتبطة بإثبات العقود والمعاملات: تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاماً بالحسبان العمليات تتم التي إلكترونياً من أن شأنه يحدث صعوبة في هذا المجال، أضف الى ذلك تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الضريبية على معرفة محتوى المبادلات وبالتالي قيمتها وأسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقاً بالنسبة لجباية الضرائب.³

¹ - عزوز علي، جباية المعاملات الإلكترونية المشاكل والحلول، مجلة الاقتصاديات الاعمال، المجلد 01، العدد 01، جوان 2015، ص 69-70.

² - طواهر محمد التهامي وآخرون، المرجع السابق، ص 10.

³ - بوعلام ولهي، حواس زواق، المرجع السابق، ص 10.

وتعتبر مشكلة اثبات المعاملات والعقود تواجه معظم الحكومات نظرا لطبيعة العقود الالكترونية التي تتم تحديدها من خلال استخدام نظم وأساليب التوثيق الالكتروني وعليه في غياب إطار تشريعي للمعاملات الالكترونية تطرح مشكل مرتبط بطرق الاثبات مسك المحاسبة نتيجة التحول من العمليات الورقية التي تسمح للإدارة بالتحقيق فيها الى العمليات الافتراضية.¹

وكذلك معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية تشمل احكاما تشترط ان يتم اثبات التعاملات كتابة او ان تقدم معلومات معينة كتابيا، اشترط القانون الكتابة لأسباب مختلفة فاذا اشترط الكتابة كشرط لصحة العقد تكون الصفة لاغية وباطلة إذا لم يتم الوفاء بهذا الشرط، وإذا اشترط القانون الكتابة لغرض الاثبات فان عدم تقديم الكتابة لا يضر بصحة العقد انما يثر في حالة التنازع.²

غير ان التشريعات الوطنية والدولية كثيرا ما تشير الى الكتابة او الوثيقة دون توفير تعريف محدد لهذين المصطلحين وفي هذه الحالة يفترض ان واضعي التشريعات تصور ان الوثيقة المكتوبة في الشكل المتاح، وفي غياب إطار تشريعي للمعاملات الالكترونية من شأنه ان يؤثر سلبا على اهداف الترويج للتجارة الالكترونية.³

الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بالازدواج والتهرب الضريبي

التي تبرم بين البلدان إلى تحقيق غاية مزدوجة محاربة التهرب والغش الضريبي من جهة وكذلك تجنب الوقوع في ازدواج ضريبي، وفي هذا الإطار فإن ما يعرف بالنعيم الضريبي الذي تتمتع به بعض المؤسسات والأشخاص في بعض البلدان وبعض المناطق، وهنا وجب علينا التفريق بين اولاً الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي ثانياً.

¹ - عزوز علي ، المرجع السابق ، ص 74.

² - دادان عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 164.

³ - عزوز علي، المرجع نفسه، ص 74.

أولاً: الازدواج الضريبي

استخدمت الكثير من الدول فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال تواجده مادياً أو عن طريق ممثل له أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته النشاط عن طريق هذا الكيان، ونظراً لأن ظهور التجارة الإلكترونية أصبح يهدد هذا المبدأ، حيث أضحى بإمكان المؤسسة ممارسة نشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي أو ممثل مقيم لمقدم السلعة أو الخدمة في الدولة مصدر الدخل، مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات و الصفقات التي تتم على صعيد محلي أو دولي، و قد أدى هذا الوضع إلى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية و تعطي لنفسها الحق في فرض الضرائب، ما يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة، لأن الدولة مصدر الدخل ترى أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل ودولة الموطن (مواطن الشركة) ترى أيضاً أن لها حق فرض الضريبة؛ ما ينجم عنه فرض الضريبة على الصفقة الواحدة في الدولتين، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض حجم التجارة الإلكترونية ويزيد من العبء الضريبي على المؤسسات¹.

مشكلة الازدواج الضريبي استخدمت بعض الدول فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول، حيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته النشاط عن طريق هذا الكيان. ونظراً لأن هذا المبدأ أضحى مهدداً مع ظهور التجارة الإلكترونية حيث أصبح بالإمكان ممارسة المنشأة لنشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي، مما يعني فشل فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات و الصفقات التي تتم على نطاق محلي أو دولي. وقد أدى هذا الوضع إلى أن كل دولة تحاول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الدولية و تعطي لنفسها الحق

¹ - بوعلام ولهي، حواس زواق، المرجع السابق، ص 7.

في فرض الضرائب مما يؤدي إلى حدوث ازدواج على الصفقة الواحدة، مما قد يؤدي إلى تخفيض حجم التجارة الإلكترونية.¹

وتهدف الاتفاقيات الجبائية التي تبرم بين البلدان إلى تحقيق غاية مزدوجة محاربة التهرب والغش الضريبي من جهة وكذلك تجنب الوقوع في ازدواج ضريبي، وفي هذا الإطار فإن ما يعرف بالنعيم الضريبي الذي تتمتع به بعض المؤسسات والأشخاص في بعض البلدان وبعض المناطق، وعلى الرغم من أن إقامة هذه المناطق لا يعتبر مبدأ من مبادئ السياسة الجبائية، غير أن البلدان الصناعية تولي لها اهتماما كبيرا خاصة منذ مطلع العشرية الماضية حين عمدت بعض البلدان عضوة في الاتحاد الأوروبي مثال إلى اتخاذ إجراءات جبائية لفائدة بعض عوائد عوامل الإنتاج، مثل الفوائد والأرباح المحولة من فروع الشركات، والجدير بالذكر في هذا الصدد أن البلدان التي تشتهر بارتفاع مستوى الاقتطاع الضريبي. ولكون هذه المناطق تتواجد داخل حدود البلد الذي توجد به هذه المناطق ازدهارا كبيرا يعتبر منطقة من مناطق للنعيم الضريبي وبالتالي يشكل هذا الوضع صعوبة أمام تطبيق إجراءات مكافحة التهرب الضريبي .

أما بالنسبة للمداخل التي تنتج من الاستثمارات الأم أو التي تحققها المؤسسة الأصلية. والتي تتطلب التواجد المادي في البلد المقامة فيه، أي بلد منبع المداخل، بالإضافة إلى أنه في ظل النشاط التجاري الإلكتروني يتم تعويض اليد العاملة والهيكل الأخرى بعتاد الإعلام الآلي. وهذا ما يهيئ الظروف لممارسة الغش والتهرب الضريبي على نطاق واسع بفضل الاستعمال المتزايد لوسائل الاتصال الحديثة من قبل المؤسسات والأفراد، ان التحكم التقني في عمل الشبكات يسمح بإنجاز العديد من العمليات بكل بساطة وبسرعة وبأقل التكاليف مثل إعادة التوطن، التلاعب بهوامش الربح بين المجموعات الاقتصادية.

¹ - سعاد كشكول عبد، المرجع السابق، ص470.

ثانياً: التهرب الضريبي

إن مشكلة التهرب الضريبي تحدث نتيجة لامتناع الافراد عن تقديم بيانات غير دقيقة مصادر دخولهم وبالتالي محاولة تضليل السلطات المالية وصادقة عن طبيعة نشاطهم الاقتصادي و ما يحدث التهرب الضريبي في مرحلة تقدير وعاء الضريبة عن تقدير حجم الضريبة الفعلي وغالبا الذي هو المنبع او المصدر الذي تأخذ منه الضرائب عندما تمتع الافراد عن تسديد الضريبة أو بشكل جزئي قد يحدث التهرب الضريبي بشكل كل تحديد طبيعة ونوعية السلعة المستوردة او المصدرة في كنتيجة للأسباب السابقة الذكر اذ إن صعوبة عن طبيعة المعاملات الالكترونية التي ظل التجارة الالكترونية فضلا تتم بالكامل بوسائل الكترونية بعمليات العرض أو البيع والشراء بل حتى تسديد الأثمان ما يتعلق سؤاء. وهذا الأمر لوحده يعد اخلايا بمبدأ العدالة الضريبية، تتباين رؤى الباحثين في تعريف التجنب الضريبي، ويمكن التمييز في ذلك بين اتجاهين إثنين على النحو التالي:¹

الاتجاه الأول:

يرى أن التجنب الضريبي حق ينبع من حرية المكلف في الاختيار، متى يعمل؟ وماذا يعمل؟ ويعرف هذا الاتجاه التجنب الضريبي بأنه: امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة، كأن يتجنب استيراد السلع الأجنبية الخاضعة للضريبة، ليكون بمنأى عن دفع الضريبة الجمركية المفروضة عليها أو هو استعمال المكلف الطرق القانونية لتكييف الوضع المالي لتقليل قيمة الضريبة المستحقة عليه، ويتحقق ذلك عن طريق الحصول علي الخصومات والإعفاءات المقررة قانونا، أي الاستفادة من نصوص القانون لتحقيق مزايا خاصة للمكلف.²

¹ - محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام المصري و السعودي، كلية الشريعة و القانون، دمنهور، جامعة الأزهر، ص 22.

² - محمود محمد الدمرداش، المرجع نفسه، ص 24 .

فالتجنب هو عملية تخلص مشروع من دفع الضريبة، تتحقق من وجود ثغرة موجودة في النص القانوني، ومن ثم لا تنطوي هذه العملية على أية مخالفة للقانون.

الاتجاه الثاني :

يرى أنه عند تعريف التجنب الضريبي يجب التمييز بين السلوك الضريبي القانوني والسلوك الضريبي غير الأخلاقي، فعلى الرغم من أن ممارسات التجنب الضريبي غالباً ما تعتبر ممارسات قانونية، إلا أنها سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون والمناطق الرمادية في التشريع الضريبي لتحقيق مكاسب للمكلف. ووفق الامتثال التقني للقواعد ، فإن مخالفة القانون علنا يعتبر أمر غير عادل، لكن في إطار البعد الأخلاقي فإن الشرعية القانونية تتسع لقيم أخرى يحركها الضمير ووفق هذا الاتجاه يعرف التجنب الضريبي بأنه "ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع .

كما يعرف بأنه فن تفادي الضريبة دون خرق فعلى للقانون. أو هو كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه، دون أن يعد متهرباً.

ويتفق التجنب الضريبي مع التهرب الضريبي في الغاية، حيث يهدف المكلف من خلالهما إلى تخفيض التزامه الضريبي، أو عدم دفع الضريبة على الإطلاق، لكن يختلفان في الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الغاية، ففي حالة التجنب يستخدم المكلف ما يسمح به القانون من إجراءات للوصول إلى غايته، لكن المتهرب يلجأ إلى ذلك بطرق احتيالية على نحو يخالف التشريع الضريبي، والتهرب ممارسة غير قانونية.¹

المطلب الثاني: التحديات المتعلقة بسيادة الدولة ونظامها الضريبي

تطبق كافة القوانين الضريبية على الافراد الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطهم داخل البلد على الاغلب على اساس التواجد المكاني للأفراد مما يطرح صعوبة تطبيق

الضريبة على المعاملات الالكترونية التي تقع افتراضيا وإشكالية بسط الدولة نفوذها وسيادتها ونظامها القانوني على الافراد استحصال الضريبة، و سنتطرق في هذا المطلب الى التحديات المتعلقة بسيادة الدولة في (الفرع الأول) ثم التحديات المتعلقة بالنظام الضريبي للدولة في (الفرع الثاني).

الفرع الاول: التحديات المتعلقة بسيادة 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، وهذا حسب مبدأ الإقليمية (التواجد المكاني)، ولذلك، تحاول الشركات تجنب ذلك عن طريق التواجد التجاري على الإنترنت، أين يطرح المبدأ السابق مشكلا في تحديده بدقة 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.¹

اولا: دولة المقصد

يتفق هذا المبدأ مع الممارسة التقليدية لضريبة المبيعات التي تفرض على مبيعات السلع والخدمات ويتحمل عبئها المستهلك ويقوم البائع بتحصيلها، لذلك فان الدولة التي لها الحق في فرض ضريبة المبيعات هي دولة مقصد تلك السلع والخدمات.

ولقد نادى بتطبيق هذا المبدأ الكثير من الكتاب أمثال مكلور والذي دعا في عام 1997 الى فرض ضريبة على مكان استهلاك مبيعات على التجارة الالكترونية مستندة السلع والخدمات عن طريق التسجيل المستند الى هدف الوصول من قبل البائعين. وقد طلب مكلور في هذا الشأن اجراء مراجعة شاملة لنظام ضريبة المبيعات الامريكي مع الاخذ بعين الاعتبار تبسيط إجراءات الادارة الضريبية وكيفية الاستجابة من قبل البائعين، ويتألف اقتراحه من العناصر التالية :

¹ - طواهر محمد التهامي وآخرون، المرجع السابق، ص10 .

- أ- قاعدة ضريبية متماثلة لجميع الاعمال بما فيها التجارة الالكترونية والتقليدية .
- ب- اعفاء جميع المشتريات واولئك التجار الذين لا تتجاوز مبيعاتهم مبلغا معينا.
- ج- الطلب من الباعين على شبكة الانترنت تسجيل اسمائهم ومبيعاتهم لدى الولايات التي يقيمون فيها .
- د- وجود إطار قانوني متماثل ولهذه القاعدة التي يقترحها ماكلور والآخرون مزايا واضحة فهي :
- أ - بسيطة يحتاج البائع فيها لمعرفة عنوان المشتري لكي يقرر مجال التزاماته الضريبية .
- ب- تحمي هذه القاعدة أساس ضريبة المبيعات .
- ج- تحمي هذه القاعدة البائع ما دام انه يقوم بجهود معقولة.

للتأكد من عنوان المشتري إلا أن هذا المبدأ على الجانب الآخر يجعل المشكلة اكثر لدى البائع، فهدف فالمشتري يستطيع ان يستخدم وسائل تكنولوجية متعددة تخفي مكانه الحقيقي وتظهره في بلد آخر قد لا يفرض ضريبة مبيعات، فمجهولية الانترنت تجعل من السهل بالنسبة للعملاء كان ذلك بداعي اخفاء هوياتهم ومواقعهم المادية سواء بل ان اصرار مواقع الخصوصية او لتجنب دفع الضريبة البيع الالكتروني على التعرف على هويات المشترين وعناوينهم قد يعرض مبيعاتها للخطر، فقد يدفع هذا المستهلكين للتوجه للشراء من مواقع اخرى لا تتطلب مثل هذه المعلومات وفي هذا الشأن تبنت المفوضية الاوروبية عام 2002 انشاء مجلس توجيهي للتجارة الالكترونية لمعالجة كيفية التعامل مع التجارة الالكترونية فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، كما اصدرت وبالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية توصية تعطي الحق للدول الاوروبية في فرض ضريبة على بيع السلع والخدمات التي يشتريها رعاياها من خارج دول الاتحاد الاوروبي¹ .

¹ - إبراهيم كامل الشوابكة، المرجع السابق، ص 220.

ثانيا : دولة المنشأ

نظرا للتعقيدات الادارية المرافقة لفرض ضريبة مبيعات نظرا مستندة على هدف الوصول فقد اقترحت ضريبة المبيعات القائمة على اساس دولة المنشأ حيث نقطة البيع الاولى، ولعل هذا الاقتراح يتفق مع خط البائع التقليدي لنموذج التحصيل صلها وبحولها الضريبي حيث يحدد البائع مقدار الضريبة ويح للإدارة الضريبية المحلية، وتكمن فائدة هذا النظام في بساطته الادارية، لان تكاليف الاستجابة للضريبة وتحصيلها منخفض فالبائعون يتعاملون مع ادارة ضريبية ومع نظام ضريبي واحد الا ان هذه البساطة والوضوح والاناقة الظاهرة لهذا النظام لا تجعله بعيدا عن الشوائب التي تتمثل :

أ - تعارضه مع الفلسفة الاساسية لضريبة المبيعات والمتمثلة في فرض ضريبة المبيعات على الاستهلاك وليس على الانتاج، فتحويل ضريبة المبيعات من ضريبة مفروضة من قبل دولة الاستهلاك للسلع والخدمات الى ضريبة مفروضة من قبل دولة الانتاج يشوهها ويخالف اساسها.

ب- ان من شأن فرض هذه الضريبة على هذا الاساس ضريبيا يخلق تشوهات في التجارة الالكترونية لإطلاقه تنافسا فتجار التجزئة على الخط المفتوح سيجدون من الدول التي لا للهروب من الضريبة، ومما تفرض ضريبة مبيعات ملجأ وملاذا سرعة حركة رأس المال المستثمر سيجعل هذا التنافس عدوانيا في التجارة الالكترونية مقارنة مع ذلك العامل في قطاعات التجارة التقليدية وللتخفيف من حدة اقتراح فرض ضريبة مبيعات مستندة على دولة المنشأ فقد أُقترح ان يترافق مع فرضها آلية اخرى عيد الحصيلة الضريبية الى مكان الاستهلاك، وتقوم هذه الآلية ت على اساس انشاء دار للمقاصة وعلى احصاءات الاستهلاك الكلية.

¹ - إبراهيم كامل الشوابكة، المرجع نفسه، ص 221.

الا ان هذا الاقتراح الاخير يتطلب جهدا بين الادارات وتعاوننا الضريبة، بحيث يجب عليها تبادل المعلومات بشكل منظم للتأكد من صحة المعلومات المتعلقة بهوية البائع والمشتري وارقامهما الضريبية.

ويبدو أن هذا الاقتراح قابل للتطبيق ضمن الاتحادات الا أن تطبيقه على المستوى الدولي يواجه معضلات جمة اذ يجب عقد اتفاقيات دولية حول تحويلات العوائد الضريبية، كما يجب ان يجري تعاون دولي يتضمن اجبارية الضريبة، فالاتفاقيات الضريبية الثنائية والمتعددة يجب ان تستخدم بشكل افضل لمنع المراوغة والتهرب من الضريبة، كما يمكن للأنترنترنت ان يساهم .في نصيبه في توفير المعلومات في هذا الصدد وبعد تحليل هذين الاقتراحين ومع اقرارنا بضرورة والحاحيه فرض ضريبة مبيعات على التجارة الالكترونية في المدى في حسن توزيع الموارد المالية ارى للعدل وامعانا القريب احقا ان تقر تلك الضريبة على اساس دولة المقصد.

الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بالنظام الضريبي للدولة

قصور العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنية المعلومات: أكثر ما يستدعي الاهتمام عند مناقشة تحديات التجارة الإلكترونية على الأنظمة الضريبية هي تلك العلاقة الموجودة بين هيكل النظام الضريبي بين مستوى التقدم التقني، وبصفة عامة فإن هيكل النظام الضريبي يعتمد على ثلاث دعائم رئيسية هي:

أولاً : التشريع الضريبي: يشمل مجموعة التعليمات والنصوص القانونية والتشريعات المتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم اجراءات وأساليب تحصيلها، وإدارة النزاعات بين ادارة الضرائب والممول سواء على المستويين الاداري أو القضائي.

ثانياً : الادارة الضريبية: عهد اليها تطبيق التشريع الضريبي ومتابعة الممول قصد تحصيل هي الجهة التي الضرائب بأشكالها المختلفة.

ثالثا: المجتمع الضريبي:

يشمل كل الممولين الخاضعين للتشريع الضريبي من أشخاص طبيعيين ومعنويين. أي انه المجتمع الخاضع للتشريع الضريبي سواء أكان فردا أو كيانات طبيعية أو اعتبارية. وفي ظل التطبيقات الناتجة من ثورة تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات والتي من بينها التجارة الإلكترونية، ظهر قصور في العالقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تكنولوجيا المعلومات، وهو ما يؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، وفي هذا الصدد يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية في العالقة بين كل من مفردات الهيكل الضريبي وتكنولوجيا المعلومات مما سيؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي وتمثل القصور في وجود ثلاث فجوات هي:¹

1- الفجوة التشريعية:

تجلت في قصور التشريع الضريبي الذي تمت صياغته بما يتفق مع طبيعة التعاملات التجارية التقليدية في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، وحتى وإن أعلنت بعض الدول عن برنامجها الوطني للتجارة الإلكترونية، فإن ذلك لم يترافق مع الإعلان بالبداية في الاصلاحات التشريعية اللازمة، ما يجعل تلك الدول مطالبة بضرورة تقييم قوانينها ونظم تشريعاتها السائدة، بغية إجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق مع طبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.

2 - الفجوة الإدارية:

ان الادارة الضريبية هي المختصة في تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية في ظل الحرص على حماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي على قدم المساواة، يصبح لزاما عليها استخدام الابتكارات لضمان أعلى مستوى من كفاءة أداء النظام الضريبي، غير أن هذا قد يصطدم مع القصور المسجل في أداء الإدارة الضريبية لمهامها في مجال حصر وفحص

¹ - مليكاوي مولود ، المرجع السابق ، ص 31.

وتحصيل الضرائب بكافة أنواعها، خاصة إذا لم تشهد الإدارة الضريبية تطويراً في أساليب ونظم العمل التي تستخدمها للقيام بمهامها.

3- الفجوة المفاهيمية:

رغم التطور الذي عرفه حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات المتعلقة بها وما يترتب على تلك التعاملات من اعتبارات قانونية، من ذلك فجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية غيرها، فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الانترنت وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، ولكن قد يقوم بطباعتها فتصبح منتجات مادية. تضع هذه الفجوات الثلاث النظام الضريبي في مواجهة العديد من التحديات، فهي تؤثر على كل من الإيرادات الضريبية للدولة من جهة، ونمو حجم التعاملات الإلكترونية من ناحية أخرى.¹

¹ - بوعلام ولهي، حواس زواق، المرجع السابق، ص 05.

المبحث الثاني: آليات مواجهة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الالكترونية

إن فرض الضريبة على التجارة الالكترونية يعد أمراً قادماً لا محالة، وهو ما تسير باتجاهه معظم التشريعات المتعلقة بالضريبة، وهذا طبعاً تأكيداً لمبدأ المساواة بين التجارة التقليدية والالكترونية، ضرورة وجود نظام ضريبي متمثل في عالم تتعدد فيه أنظمة ضريبة المبيعات وانتهاء بآليات التحصيل والزاميتها، فإن الإرادة الدولية قادرة على جعل هذا الاقتراح سهل التطبيق من خلال عقد اتفاقيات ضريبية دولية تتفق فيها الدول على نظام او أنظمة محددة لضريبة المبيعات وعلى آليات تحصيل ناجعة، وهذا ما يستوجب إيجاد آليات لمواجهة الصعوبات المعرّقة لقيام هذه الضريبة والعمل بها في التعامل الالكتروني، ولهذا سنتطرق آليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجلس الاتحاد الأوروبي في (المطلب الأول) و الآليات المختلفة لمعالجة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الالكترونية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: آليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجلس الاتحاد

الأوروبي

لقد تطرقت المنظمات الدولية لموضوع التجارة الإلكترونية، ومن ذلك لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري التي تسعى لوضع إطار قانوني من أجل تقنين هذا الجانب والقضاء على المشاكل سابقة الذكر، وأكدت هذه المنظمات على أهمية الالتزام بالقواعد الأساسية للضريبة عند التفكير بفرض ضريبة على التجارة الالكترونية. ولذا سنتطرق الى آليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في (الفرع الأول) والمبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: اليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

نوقشت المسائل المتعلقة بالتجارة الإلكترونية و إشكالات اخضاعها للضريبة في منظمات عديدة ونظمت منظمة التعاون واهم المؤتمرات التي عقدت بهذا الشأن مؤتمر فينلدا ومؤتمر اوتاوا و رحبت مؤتمر اوتاوا عن الضرائب مؤكدا على الأهمية الكبيرة للالتزام بالقواعد الأساسية للضريبة عند التفكير في فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية و سنتطرق لرأي منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي أولا ثم المبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ثانيا.

أولا: رأي منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD

فقد ركزت بشكل كبير على تنظيم الجوانب الاقتصادية وخاصة الضريبية لموضوع التجارة الإلكترونية والتعاقدات المبرمة الكترونيا، فقد عمدت إلى إصدار العديد من الدراسات الخاصة بهذا، ويمكن القول أنها قد ساهمت في التأسيس لقيام نظام ضريبي دولي من خلال عدة اتجاهات كاستخدام شكل الضرائب التقليدية كمدخل لتنظيم ضريبي دولي فقد عقدت المعاهدة الخاصة بالنموذج القانوني للضرائب على الدخل في مؤتمر المنظمة عام 1963، وقد أقرت هذه المعاهدة المعايير الضريبية الاستغلال وذلك من خلال فرض القيمة المضافة على المنتجات الإلكترونية التي يجري شراءها داخل دول الاتحاد الأوربي عن طريق الانترنت كوسيلة للإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضرائب، ويمكن اعتبار هذا الأمر توجه نحو اعتماد سياسة ضريبية على معاملات التجارة الإلكترونية.¹

وقد تمخضت هذه الجهود عن استحداث ضريبتين أساسيتين على التجارة الإلكترونية:

1- الضريبة على الاستهلاك بمعنى أن يتم التحول من الضريبة على الدخل إلى الضريبة على الاستهلاك وهو يوافق توجه OECD ، حيث أن المكلفين ال يصبح بإمكانهم التهرب من دفع الضريبة فهم يدفعونها من خلال إنفاقهم على مشترياتهم، ويمكن أن تجمع هذه الضريبة بواسطة المؤسسات التي تقدم خدمة ISP المؤسسات التي تقدم خدمة الإنترنت التي تأخذ

¹ - بواليفاني عبلة، المرجع السابق ص 59.

- ضرائب من زبائنها عن عملياتهم التي يقومون بها عن طريق الإنترنت لتسلمها فيما بعد للدولة. ويؤخذ على هذه الضريبة أنها تخل بمبدئ سرية التعاملات كما تؤدي لزيادة الأعباء.
- 2- فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية هذه الفكرة مبنية على فرض ضريبة على التجهيزات المادية المهيأة للدخول في شبكة الإنترنت.¹
- 3- فرض رسم على البريد الإلكتروني ولتجسيد هذا الرسم صدر تقرير للأمم المتحدة فكرته هي فرض رسم على الرسائل الإلكترونية المرسلة وهدفه اجتماعي بحت، حيث يهدف لتخفيض الفوارق بين الدول الغنية والفقيرة وتمويل ربط الدول بشبكة الإنترنت.
- ثانيا: المبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

أقرت لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المبادئ التوجيهية التالية :

- 1- أن موقعا الكترونيا، لطبيعته غير الملموسة لا يمكن لوحده تكوين منشأة دائمة.
- 2- لا يمكن عموما لمؤسسة خدمات الإنترنت تكوين عون مستقل مرتبط بمؤسسة أخرى، ومن ثم لا يمكن اعتبارها منشأة دائمة لهذه الأخيرة.
- 3- لا يمكن لمزود معلوماتي يأوي موقعا للتجارة الإلكترونية، هذا الاعتبار فقط، أن يكون منشأة دائمة لمؤسسة تمارس أنشطة بواسطة هذا الموقع، لأن عملية تخزين البرمجيات والمعطيات المحصلة لموقع ليس من أثرها أن تضع المزود تحت تصرف المؤسسة. هذه الحالة يمكن اعتبار المزود كمنشأة دائمة للمؤسسة حتى ولو لم يكن هناك من ضرورة لأي شخص في هذا المكان لتشغيل التجهيزات إذا كان مستغلا ومملوكا للتاجر الافتراضي في حد ذاته وإذا كان يتمتع بالصفة الثابتة.
- 4- لا يمكن أن توجد منشأة دائمة لما يتعلق الأمر بالأنشطة الثانوية أو التحضيرية مثل ضمان ربط الاتصال بين الممون والزبون، القيام بالإشهار، جمع المعطيات عن السوق، وتقديم المعلومات. ما لم تشكل هذه الأنشطة جزءا أساسيا من النشاط التجاري للمؤسسة .

¹ - عبد القادر بوعزة، المرجع السابق، ص 121.

ما تطرحه التجارة الإلكترونية أيضا هي معضلة تصنيف الدخول المتولدة عن النشاط التجاري الذي لم يكون موضوع اهتمام من قبل التشريعات الصادرة في الفترة التي لم تكن فيها التجارة الإلكترونية موجودة.¹

الفرع الثاني: اليات دول الاتحاد الأوروبي والقوانين العالمية الصادرة للمعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية

إن هذا الدور التنظيمي يمكن له أن يكون مؤثرا في تنظيم التحاسب الضريبي لدخل التجارة الإلكترونية خاصة وأن هناك اتجاهات دولية أخرى تنادي بفرض الضرائب على هذا النشاط الاقتصادي بسبب النمو الواضح لها، لقد تم التطرق إلى تجربة كل من الاتحاد الأوروبي كونه يشكل قوة اقتصادية كبرى على مستوى العالم، وذلك على النحو التالي: **أولا:** راي مجلس الاتحاد الأوروبي ثم القوانين العالمية الصادرة للمعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية **ثانيا.**

أولا: راي مجلس الاتحاد الاوروبي²

هناك العديد من الإشكالات التي ستحدث على المستويات الداخلية خاصة عند المقارنة بين واقع السلطات الضريبية الداخلي وعلى المستوى الدولي كدول توصلت إلى قناعة بأن المتغيرات التقنية في طرق التجارة تتطلب مستوى متقدم من التنسيق الدولي الضريبي، وفي هذا الإطار يبرز موقف دول الاتحاد الأوروبي التي تعود إلى تنظيم استخدام التجارة الإلكترونية وعدم ترك الأمر عرضة لعدم التنظيم وحوادث حالات الاستغلال وذلك من خلال

¹ - بوعلام ولهي، حواس زواق، المرجع السابق، ص 9.

² - **مجلس الاتحاد الأوروبي**، الذي يشار إليه غالبًا في المعاهدات والوثائق الرسمية الأخرى ببساطة باسم المجلس، والمعروف بشكل غير رسمي باسم مجلس الوزراء، هو ثالث مؤسسات الاتحاد الأوروبي السبع (EU) على النحو الوارد في معاهدة الاتحاد الأوروبي. وهو واحد من ثلاث هيئات تشريعية وتعمل مع البرلمان الأوروبي على تعديل والموافقة على مقترحات المفوضية الأوروبية، التي تتخذ مبادرة تشريعية. ورئاسة مجلس الاتحاد الأوروبي، أو رئاسة الاتحاد الأوروبي هي رئاسة دورية لمجلس الاتحاد الأوروبي (أو مجلس الوزراء). لا تنحصر الرئاسة في رئيس واحد وإنما تطلع بها حكومة الدولة العضو بكاملها. رئاسة مجلس الاتحاد الأوروبي هي المسؤولة عن سير العمل في مجلس الاتحاد الأوروبي.

فرض القيمة المضافة على المنتجات الإلكترونية التي يجري شراءها داخل دول الاتحاد الأوروبي عن طريق الإنترنت كوسيلة للإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضرائب، ويمكن اعتبار هذا الأمر توجه نحو اعتماد سياسة ضريبية على معاملات التجارة الإلكترونية¹.

لقد وضعت السلطات الضريبية بالاتحاد الأوروبي خطا فاصلا بين السلع والخدمات، وأدرجت بالفعل معاملات الإنترنت ضمن دائرة الضرائب لديها، وهي تعتبر جميع الرسائل الإلكترونية التي تدرج تحت مصطلح العام " السلع المادية" و التي تشمل البرمجيات التي يتم تنزيلها من الإنترنت، أو من خدمات يجب أن تخضع للضرائب حسب الفئات المناسبة. كمعالجة صفقات التجارة الإلكترونية، فقد اقترح الاتحاد الأوروبي أن تقام مشروعات الأعمال داخل وخارج الاتحاد الأوروبي بتطبيق ضرائب القيمة المضافة و تحصيلها و تحويلها على المنتجات، التي تم شراؤها أو إنزالها من الإنترنت².

ففرض ضريبة البيت يوافق هذا التوجه نظرة الدول الأوروبية، وحسب هذا التوجه يتم فرض الضرائب على أساس كمية البيت الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها، ويتطلب الأمر وجود معدات لقياس البيت في أجهزة الاتصال المختلفة، ويؤخذ على هذه الضريبة أن تحصيلها مكلف، يؤدي للازدواج الضريبي، كما أن تتبع استهلاك الأشخاص للبيت يعد انتهاكا لحقوقهم³.

إن عدم خضوع المنتجات والخدمات الرقمية للضريبة إلى نتيجتين بالنسبة لدول الاتحاد الأوروبي أولى هذه المشكلات هو الحصيلة الضريبية الضائعة من دول الاتحاد الأوروبي بسبب عدم القدرة على جباية الضريبة المفروضة على هذه العملات، وتزداد هذه الخسارة أهمية مع مرور الزمن وتطور التجارة الإلكترونية.

¹ - بواليفاتي عبلة، المرجع السابق، ص 59.

² - سليمان محمد، المرجع السابق، ص 65.

³ - عبد القادر بوعزة، المرجع السابق، ص 122.

ثانيا: القوانين العالمية الصادرة للمعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية

لقد أصدرت عدة دول قوانين خاصة بفرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية نذكر منها:¹

- أصدر الكونغرس الأمريكي ما يعرف بقانون الحرية الضريبية للأنترنيت الذي يتضمن النقاط الآتية:

- 1- إعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب المحلية والفدرالية.
 - 2- اعتبار الأنترنيت منطقة تجارة حرة.
 - 3- تكوين لجنة استشارية مهمتها تحديد كيفية معالجة التجارة الإلكترونية ضريبيا
- في بريطانيا صدر قانون منع الاحتكار المسمى بقانون المنافسة الذي يوصي بما يلي:
- 1- حماية الإيرادات الضريبية السيادية من خطر الانخفاض.
 - 2- عدم التسرع بمعالجة التجارة الإلكترونية ضريبيا.
 - 3- السعي الى التحول الى مجتمع يقوم على تكنولوجيا المعلومات .
- في أستراليا و بناء على تقرير لجنة الحسابات العامة والمراجعة التابعة للبرلمان الاسترالي تبني ما يلي:
- 1- لا تخضع صناعة البرمجيات لضريبة المبيعات.
 - 2- انخفاض الإيرادات الضريبية من مبيعات الجرائد نتيجة لتحول الجمهور إلى صناعة الأخبار والمعلومات الإلكترونية المعفاة من الضريبة.
 - 3- إعفاء السلع المستوردة بالبريد التي لا تزيد قيمتها عن 1000 دولار من الضريبة والرسوم الجمركية.

¹ - عرابوي احمد خالد، قاسم عمر، متطلبات تطبيق الجباية الإلكترونية في الجزائر، دراسة ميدانية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد 03، ديسمبر، 2019، ص 355.

4- إعفاء الموسيقى المحملة إلكترونياً من الضرائب والرسوم الجمركية، بينما تخضع الأسطوانات المستوردة لضريبة المبيعات والرسوم الجمركية.

المطلب الثاني: الآليات المختلفة لمعالجة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

على الرغم من الصعوبات التي تواجه موضوع الضرائب على التجارة الإلكترونية فهناك جهود مضمّنة من أجل إخضاع المعاملات الإلكترونية للضريبة وهذه الجهود تراعي التي تتمتع بها التعاملات التجارية الإلكترونية، وفي ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الإلكترونية، شرعت السلطات الحكومية في العديد من الدول في التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية وكذلك ضرورة صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات وتم اقتراح جملة من الاقتراحات و الحلول لمواجهة تلك الصعوبات، من هنا سوف نتطرق الى الآليات المقترحة لحماية التجارة الإلكترونية في (الفرع الأول) و الجهود المقترحة لتطبيق جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الآليات المقترحة لجباية التجارة الإلكترونية

في إطار ما تم دراسته ظهرت الحاجة واضحة وملحة لأهمية وجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي في ظل تبني واعتماد نظام التجارة الإلكترونية، ومن بين متطلبات تكيف النظام الضريبي مع البيئة التكنولوجية الجديدة ضرورة إدخال وتبني تكنولوجيا والاتصال في النظام الضريبي وكذا إصلاح بعض جوانب الإطار التشريعي والتنفيذي للنظام الضريبي.¹ وهنا سنتطرق الى الآليات على مستوى التأسيس الضريبي أولاً ثم على مستوى تعديل القوانين الجبائية التقليدية ثانياً

¹ - حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-تجارب بعض الدول-المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، 2011، ص 8.

أولاً: على مستوى التأسيس الضريبي

ظهرت العديد من الافكار تتضمن تأسيس مجموعة من الرسوم يمكن ذكر بعضها فيما

يلي:

1- فرض ضريبة على الشركات التي تقدم خدمة الانترنت ISP

مضمون هذه الفكرة هو ان تقوم هذه الشركات بإعداد محاسبة لعملائها يشمل المعاملات التي قاموا بها عبر الانترنت اذ يتم فرض ضريبة على قيمة الصفقات المبرمة ثم تقوم هذه الشركات بدفعها لخزينة الدولة، على غرار ما يتم بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة. وهذا معناه ان يؤدي هذه الشركات دور المكلف القانوني في نظر إدارة الضرائب.

من الانتقادات التي وجهت لهذه الضريبة هي الطرق التي تستعمل لتتبع المعاملات الالكترونية للعملاء التي تتنافى مع القوانين التي تضمن سرية المعاملات بالإضافة الى ان فرض هذه الضريبة سيؤدي الى زيادة الاعباء الجبائية التي يتحملها المستهلكون الامر الذي يعيق تطور التكنولوجيا الجديدة للإعلام.¹

2- فرض رسم على البريد الالكتروني:

في إطار تجسيد هذا الرسم صدر تقرير عن الأمم المتحدة بخصوص التنمية يقترح إنشاء ضريبة على البريد الإلكتروني والهدف من تبني هذا الطرح من قبل الأمم المتحدة هو إيجاد نوع من التوازن في استعمال الأنترنت بين البلدان الغنية والفقيرة، وتتعلق هذه الفكرة من المعانية التي تمت وخلصت إلى أن استعمال الأنترنت محصورة في فئة تمثل الأقلية وتتواجد بشكل أساسي في الدول المتقدمة.²

¹ - حراق مصباح، المرجع السابق، ص 8.

² - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 112.

3- فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية:

يتعلق مضمون هذه الفكرة أن يتم فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية والتي تعرف (Personnel PC) compter والمجهزة والتي تتيح الدخول في شبكة الأنترنت، وما يميز هذا الرسم أنه لا يدفع المؤسسات أو المستعملين إلى الهروب وإعادة التوطن، لأنه يعتمد بالأساس على الرابطة المادية التي تتجسد في ربط المستعمل بشبكة الأنترنت.¹

4- فرض رسم على وحدات التعداد الإلكتروني:

ان المحاولة لوقف الخسائر عن تآكل وعاء الضريبة سبب التحول الى التجارة الإلكترونية التي تفرز متابعتها ضريبيا في ظل القوانين الحالية ظهرت فكرة الوحدات الرقمية tax BITS لأول مرة سنة 1994 من خلال التقرير الذي قدمه الباحثان TOMAS IDE ،ARTHUR CORDEL امام نادي روما تحت عنوان بناء المجتمع الأوروبي وضمن الاعلام للجميع ،يعرف هذا الرسم بأنه رسم يفرض على الانتقال الإلكتروني للمعلومات انتقال رقمي .هولا يستهدف نموذجا محدد بل وحدة التعداد الإلكتروني و ذلك مهما كانت الوسيلة المستخدمة لنقل هذه الوحدة التي تعبر عن التبادلات المحققة او الصفقات الدولية المبرمة مثل المحاضرات عن بعد ،البريد الإلكتروني ،تحويل الملفات المقامة بين البنوك ،الى غير ذلك من التبادلات التي أصبحت تتجز عبر شبكات التواصل الإلكتروني و يكون أساس هذا الرسم من خلال عدد وحدات التعداد الإلكتروني و ليس على أساس التكلفة و قيمة الاتصال في حد ذاته التي هي متغير تابع الزمن و المسافة.²

ورغم ضالة معدل هذه الضريبة الا ان المتوقع ان يكون حصيلتها كبيرة بالنظر الى غزارة حجم المعلومات التي تتدفق عبر وسائل الاتصالات اذ يرى الكثير من الباحثين ان هذه الضريبة هي البديل الأفضل للانتقال السلع والخدمات غير المادية التي تنتقل الكترونيا.³

¹ - صالح مرازقة ، المرجع السابق ،ص 171.

² -حراق مصباح، المرجع السابق، ص 8.

³ -حراق مصباح، المرجع نفسه، ص 7.

ثانيا: على مستوى تعديل القوانين الجبائية التقليدية .

ان الرسوم المقترحة على التجارة الالكترونية لمتلقي الاجماع سواء على المستوى المحلي للبلدان التي عرفت فيها التجارة الالكترونية توسعا كبير أي، او على المستوى الدولي بسبب القيود التي سوف يترتب عليها إضافة الى عدد توفر الظروف الملائمة سواء التكنولوجية او تلك المرتبطة بمستوى التنمية السائدة في البلدان النامية او حتى تلك الشروط الواجب توفرها لضمان تجنب ما يترتب عن هذه الرسوم من صعوبات المنافسة هذا التعديل يجب ان يمس:¹

1-تعديل المفاهيم الجبائية:

نظرا لمستوى التطور التكنولوجي الكبير الذي يشمل جميع الميادين وعلى الخصوص ميدان الاتصالات الذي خلق ظروف جديدة لم تكن موجودة في السابق، الامر الذي يحتم على النظام الجبائي ان يكيف قواعده مع ما افرزته التقدم التكنولوجي وذلك على مستوى المبادئ التالية:

- مبدأ الإقليمية.

- مبدأ العدالة.

2-تعديل التشريع:

ان نمو تطور التجارة الالكترونية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي يتطلب قواعد قانونية خاصة لتنظيم التعاملات التجارية بواسطة التجارة الالكترونية ويجب ان تتصف هذه القواعد القانونية بمرونة كبيرة ويجب ان تتكيف مع التطورات السريعة للجانب التكنولوجي وذلك من خلال العناصر التالية:²

¹- حراق مصباح، المرجع نفسه، ص 8.

²- مليكاوي مولود ، المرجع السابق ، ص 41.

1- إقرار التوقيعات الإلكترونية:

إن إقرار الوثائق والعقود الإلكترونية ستبقى هي الأساس في إطار تبني نظام التجارة الإلكترونية، فنظم التجارة الإلكترونية تجعل التوقيعات الإلكترونية أكثر صعوبة في التزوير من النظم الورقية، مما يتطلب وجود آليات تشريعية تقرر هذه التوقيعات الإلكترونية.

ب- إقرار التعاقدات الإلكترونية:

هي الأخرى بضمان درجات سرية مناسبة يمكن أن تصل إلى درجة عالية من إثبات الحق، وبالتالي فإنها يمكن أن تكون مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى، ويتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكتروني فإنه يمكن مراجعة العقود فوراً بما يجعل لهذه العقود حجية أعلى من العقود الورقية بالنسبة للسلطات الضريبية.

ج- إقرار التشريعات الخاصة بتأمين الموارد التكنولوجية:

بوصفها أحد الموارد المطلوب حمايتها ويشمل ذلك كلمة السر مثلاً وكذلك قواعد البيانات والبحث فيها بوصفها مرجعية يعتمد عليها.

د- إقرار نظام التحقق الإلكتروني:

تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم المراجعة الحديثة، وفي حالة رغبة الإدارة الضريبية التحقق من صحة أحد التعاقدات، فإنها تقوم بالضغط على زر خاص يقوم بإرسال رسالة إلى الشركة التي تم التعامل معها، وهي مسجلة في العقد الإلكتروني، وتتضمن هذه الرسالة طلب إرسال نسخة من العقد كما هو مخزن لدى الشركة التي تم التعامل معها.¹

3- تعديل الرقابة الجبائية :

تعتمد المراقبة الجبائية على قيام أعوان الإدارة الجبائية بمراقبة و مراجعة مختلف الوثائق المحاسبية والدفاتر التجارية و الميزانيات بغية التحقق من صحة المعلومات

¹ - مليكاوي مولود ، المرجع اسابق ، ص 37.

والتصريحات التي ادلى بها الملف بالضريبة و بالتحول الى أسلوب القيد الالكتروني و العقود الالكترونية يجب توسيع مجال الرقابة والمراجعة الجبائية، ليمتد الى مختلف مسائل التعاقد الالكتروني، وهو ما يؤدي الى ضرورة ادخال مفهوم التحقيق الالكتروني الذي يسعى الى التحقق من العقود المبرمة من خلال الرسائل الالكترونية بين الشركة موضوع الرقابة الجبائية، و الشركات التي تعاملت معها شراء و بيعا، مع ضرورة تغير النظم المحاسبية ليشمل طرق مراجعة و محاسبة الاعمال التجارية الالكترونية.¹

الفرع الثاني: الجهود المقترحة لتطبيق جباية التجارة الالكترونية في الجزائر.

ان الاختلاف الكبير بين التشريعات الضريبية من شأنه ان يخلق ثغرات تسهل التهرب الضريبي اذ ان الزيادة الثابتة في حجم التجارة الالكترونية العابرة للحدود يدعو الى حتمية الاخذ بنظام يطبق عالميا، ففي مجال المعاملات غير المادية من جهة من تفرض عليه الرسوم ومن اين ولهذه الأسباب فان المؤسسة الافتراضية قد تكلف بتحصيل الرسوم في كل دولة تتشط فيها حسب راي البعض ومن الممكن ان يصبح مثل هذا النشاط تحصيل الضرائب ميدان نشاط مستقل وهناك اقتراح اخر يتلخص في فرض الضريبة ليس فقط على السلعة او الخدمة و انما أيضا على نقل المعطيات اللازمة لأداء المعاملة الرسم على البيت Bits ففي ظل التحول المتسارع نحو الاعمال الإلكترونية، شرعت السلطات الحكومية في العديد من الدول في التفكير في امكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على التعاملات الالكترونية وكذا ضرورة صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات.

من هنا سنحاول تسليط الضوء على الجهود التي بذلتها الجزائر بتطرقنا الى أسلوب الحياض الضريبي الالكتروني أولا، و ثانيا: تبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال في النظام الضريبي الجزائري ثم ثالثا: خلق ضريبة الكترونية جديدة.

¹- حراق مصباح، المرجع السابق، ص 10 .

أولاً: أسلوب الحياد الضريبي الإلكتروني.

اقترحت الولايات المتحدة الأمريكية جعل الانترنت منطقة تبادل حر مستبعدة تماما من نطاق الضرائب، وأشار الرئيس الأمريكي كلينتون الى ان الانترنت يجب ان يصب منطقة لازدهار التجار بلا ضريبة او رقابة.¹

وكي لا تصبح الضريبة سببا في عرقلة التجارة الإلكترونية اقترح البعض وجود نظام ضريبي بسيط وشفاف ومنسجم مع النظم الضريبية العالمية الأخرى، ظهرت عدة محاولات في هذا الصدد، وأصبح من الثابت أن الحياد الضريبي ينبغي أن يشكل المبدأ الأساسي للضريبة الإلكترونية ولا يعني ذلك إلغاء الضريبة، ولكن تتم المعاملة الضريبية بنفس الأسلوب على كل صور التجار بدون تمييز، سواء تعلق الأمر بالتجارة التقليدية أو بالتجارة عن بعد أو بالتجارة الإلكترونية. ومن الضروري تفادي وجود فجوات غير عادلة في المنافسة، تتبع من إعفاء التجارة الإلكترونية من الضريبة بينما تخضع لها التجارة التقليدية.²

ثانياً: تبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال في النظام الضريبي الجزائري:

تميز النظام الضريبي الحالي بالجمود وعدم مواكبته للتطورات التكنولوجية الحديثة التي تتطلب ضرورة رقمنة النظام، فهذا الأخير لا يزال يعتمد على وسائل تقليدية في المعاملة الضريبية مثل التصريح والإقرار والتحصيل، وهذه الوسائل لا تتماشى وخصائص ومميزات التجارة الإلكترونية، فمعاملات التجارة الإلكترونية تتميز بعدم ملموسية المعاملات و الانفصال المكاني وعدم إمكانية تحديد الهوية، كل ذلك يتطلب ضرورة تبني تكنولوجيات الإعلام والاتصال في النظام الضريبي الجزائري ليواكب التغيرات التكنولوجية التي تولدت عنها التجارة الإلكترونية.

ثالثاً: خلق ضريبة الكترونية جديدة:

اقترح البعض ربط الضريبة عند المنبع من خلال العملاء، أو تجبي الضريبة بواسطة الدول المستقبلية للسلعة أو الخدمة. ويتم ذلك من خلال التنسيق في مؤتمر دولي، يحدد كيفية

¹- محمد البشير مرکان ، المرجع السابق ، ص 39.

² - محمد البشير مرکان، المرجع نفسه، ص 40.

الحصول على هذه الضريبة والقائمين عليها، وغير المحل للثقة يمكن في هذا المقام، أن يلعب دورا هاما سواء بتقديم، بناء على طلب العميل، خدمة صحة التصرف ضريبيا، أو بالتلقي التلقائي، بناء على طلب الدول، للضريبة الخاصة بالمعاملة التي يطلب منه الإقرار بصحتها.

رابعاً: غير المحل للثقة الضريبية

توصلا لرقابة السلطات على المعاملات التجارية، تم اقتراح اللجوء الى شخص من غير المحل للثقة الضريبية. تتمثل مهمته في تحديد الأطراف وتخزين المعلومات المتعلقة بتلك المعاملات ونقلها إلى مصلحة الضرائب، هذا الغير يمكن أن يكون مورد خدمة الأنترنت أو بنك أو مقدم بطاقات الائتمان أو متعهد اتصالات. ويفضل البعض الوسيط المالي الذي يقوم بتحصيل الضريبة عن المعاملات، حيث يتولى بنفسه تطبيق الضريبة المفروضة على المتعاملين ويتولى تحصيلها من خلال المستهلك وتوريدها.

وانطلاقاً من ذات المبدأ يقترح البعض إقامة نظام الإمساك بالضريبة عن طريق الوسطاء الماليين، تبدو هذه الفكرة واقعية من الناحية الفنية عندما يتم الدفع عن طريق بطاقة الائتمان، ونظراً لصعوبة اختراق المعاملات، يمكن إدخال نظام الفحص الإلكتروني الذي يربط صاحب البطاقة والبائع بالبنك. وللوصول إلى النتيجة المرجوة، يمكن للسلطات الضريبية أن تسعى جاهدة لدى الأجهزة المختصة لحث موردي نظم الدفع الإلكتروني على تشغيل تلك النظم بالأسلوب الذي يسمح بالإجراء المحاسبي الذي يتفق وتدفق الأموال طبقاً للتشريعات السارية. ومن المفضل كذلك توسيع نطاق الإعلام، ويا حبذا لو تم إنشاء مواقع مخصصة لذات الغرض. هذا بالإضافة إلى تشجيع الخطوة التي من شأنها تبسيط الإجراءات الإدارية بالنسبة لدافعي الضرائب كتعميم البريد والدفع الإلكتروني، وإنشاء شبكات واحد على الأنترنت يمكن من خلاله تركيز وإتمام كافة الخطوات الضريبية. وتبقى مع ذلك عقبة هامة ألا وهي التعرف على الملزمين بدفع الضرائب الإلكترونية وتحديدهم، يبدو الأمر صعباً أمام تعدد فرص انتحال الشخصية على الأنترنت.¹

¹ - محمد البشير مركان ، المرجع السابق ،ص 41.

خامسا: فرض ضريبة على الاستهلاك:

وفي هذا الإطار يكون هناك تحول من فرض ضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث إن كلا منها منخفض المرونة وصعب إخفاءه، ويساعد هذا النوع من الضريبة على جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر الأنترنت، لأنهم يقومون بإنفاق هذه الدخول بأي حال من الأحوال على أوجه الاستهلاك المختلفة وهناك فكرة أخرى تصب في نفس النطاق وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة ISP أي تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يقومون بها عبر الأنترنت، أي أن هذه الشركة تقوم بتحصيل الضرائب المختلفة على المبيعات التي تتم عبر الشبكة ثم تقوم بتحويل هذه الحصيلة إلى الحكومة يعني أن تكون هذه الشركات عبارة عن وسيط بين المستهلكين والحكومة.

وقد وجهت لهذه الضريبة عدة انتقادات إذ أن تطبيق هذه الضريبة يتنافى مع القوانين التي تتضمن سرية المعاملات بالإضافة إلى أن فرض هذه الضريبة سوف يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية التي يتحملها المستهلكون الأمر الذي سوف يعيق تطور التكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال.¹

يهدف هذا المقترح التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على المستهلك، وفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية والتيقن والفعالية والكفاءة وعدم التمييز، وهناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب المستهلك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في الولاية التي يتم فيها المستهلك، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل مراقبة وجباية ضرائب المستهلك المتعلقة المنتجات عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود.

وهناك فكرة أخرى مطروحة للنقاش ، وهي إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الأنترنت ، بمعنى أن تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها

¹ - قاشي يوسف ، المرجع السابق ، ص 111.

على التعاملات التي يديرونها عبر الأنترنت ، أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة مثل ان تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة ، أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلك ، وتطرح 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 المستهلك، فبالإضافة إلى شبن السلعة والخدمة سوف يقوم المستهلكون بدفع ضريبة للشركات وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة منه التجارة الإلكترونية ، خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة¹ .

سادسا: تطبيق ضريبة البيت

ضريبة البيت Tax Bit هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم المعاملات التي تنطوي على انتقال إلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية البيتس الرقمية التي يمكن 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 منظور حيث أنه لا توجد رقابة كافية أو رصد تام لهذا النشاط وبالتالي فهي مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المختلفة .

ويمكن اعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع والخدمات الإلكترونية عبر الأنترنت، حيث أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيتس وتتم عملية انتقالها عبر الأنترنت، وبالتالي فإن tax Bit سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي من البيتس الذي مت نقلو وتقوم بفرض ضريبة عليه .وقد وجهت لهذه الفكرة العديد من الانتقادات، حيث أن فرض هذه الضريبة ستتطوي عليه العديد من المشاكل، حيث أن تحديد قيمة الضريبة المفروضة وفقا لكمية البيتس المنقولة قد ينطوي على نوع من الخداع، فقد تكون السلعة أو الخدمة المنقولة من عدد صغير من البيتس وبالتالي يتم فرض قيمة

¹ - محمد البشير مركان، المرجع السابق، ص 41.

ضريبية قليلة، وفي الوقت نفسه قد تكون قيمة بيع هذه السلعة أو الخدمة مرتفعة، وقد يكون الأمر مختلفاً، عندما تتكون السلعة أو الخدمة من عدد كبير من الببتس.¹

¹ - محمد البشير مركان ، المرجع السابق ،ص 41.

المبحث الثالث: الضريبة على التجارة الالكترونية في الجزائر

في النصف الثاني من تسعينيات القرن العشرين بدأت مشاريع إنشاء الحكومة الإلكترونية في العديد من الدول المتقدمة، مما دفع إلى تبني الفكرة، في الجزائر كواحدة من هذه الدول التي تحاول تنفيذ هذا المشروع على أرض الواقع حتى تتمكن من الاستفادة من الإيجابيات التي يدرها هذا المشروع سواء على الحكومة أو على المتعامل حيث أطلقت من خلال وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام أحد الملفات الكبرى وهو برنامج الجزائر الكترونية 2008-2013.

تم التشاور مع المؤسسات كالإدارات العمومية والمتعاملين الاقتصاديين العموميين والخواص والجامعات ومراكز البحث والجمعيات الوطنية التي تنشط في الجزائر ولذلك ارتأينا دراسة استراتيجية الجزائر الإلكترونية في (المطلب الأول) والعقبات التي واجهت الجزائر عند اخضاع التجارة الالكترونية للجزائر في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: استراتيجية الجزائر الكترونية

مشروع الجزائر إلكترونية بقي مصطلح الإدارة الإلكترونية إلى مرحلة متأخرة في أذهان المسؤولين والمختصين كالقائمين على قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر، حيث يتضح من خلال النقاشات المختلفة انحصار الإدارة الإلكترونية في هذا القطاع بشكل انفرادي، ويتضح مما سبق أن الجزائر تتدرج ضمن البلدان ذات النتائج المتوسطة من حيث استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال ولتحسين هذا الوضع انتجت الجزائر استراتيجية "الجزائر الإلكترونية 2013".¹

في هذا المطلب سنتطرق الى مقومات الإدارة الضريبية في الجزائر في (الفرع الأول) و
عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر في (الفرع الثاني).

¹ - - زيار حبيبة، المرجع السابق، ص111.

الفرع الأول: مقومات الإدارة الضريبية في الجزائر

تسعى العديد من المؤسسات لتوفير افضل الإمكانيات لتحقيق النجاح و الرقي و مع التطور الحاصل و اخر مستجدات العصر و اهتمامها بتطبيق التكنولوجيا المعلومات في مختلف عملياتها الإدارية و ذلك لتبسيط و تدقيق الإجراءات الادارية في اطار ما يسمى الإدارة الالكترونية و هو الامر الذي جعل الجزائر تفكر بجدية في تطبيق المشروع بإطلاق مشروع الجزائر حكومة الكترونية و بالتالي احتياجات الإدارة الضريبية لنظام معلوماتي الكتروني ضريبي لمعالجة البيانات و المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة ولهذا ارتأينا التطرق أولا لمشروع الحكومة الالكترونية في الجزائر و مكانة الإدارة الإلكترونية في الإصلاح الضريبي ثانيا.

أولا: مشروع الحكومة الالكترونية في الجزائر

يعتبر مشروع الجزائر الكترونية 2013¹ الاستراتيجية المتكاملة لإدارة عملية التحول نحو الإدارة الإلكترونية في الجزائر وهو تكامل من الناحية النظرية لأنه بالفعل يجسد مشروع ضخم وضمن لإرساء الإدارة الإلكترونية، لكن من الناحية التطبيقية فإن النتائج غير مشجعة على أرض الواقع، ومن بين الإصلاحات التي قامت بها الحكومة إصلاح النظام الجبائي²:

بدأت الإدارة الجبائية في تنفيذ برنامج إصلاحي يكون فيه استعمال تكنولوجيا الاعلام والاتصال أساسيا، و ينتظر منه تحسين وظيفي على مستوى عال، والتقدم سيكون على مستوى كل من التسيير المعلوماتي للعلاقة بين الجهاز الجبائي كدافعي الضرائب، والتي كانت منعدمة في التسيير الكلاسيكي سيكون التحسن ملموس كذلك من ناحية إنشاء بنك معلومات عامة خاصة بالجهاز الجبائي صلاح الجهاز كأنماط إدارة خاصة بالخدمات إضافة إلى إعادة تأهيل الجهاز بتكنولوجيا كسرعة وإصلاح الجهاز وأنماط العمل الخاصة بالإدارة الجبائية

¹ - مشروع الجزائر الكترونية 2013 Algeria المنشور على موقع وزارة البريد و تكنولوجيا الاعلام والاتصال ،

www.mptic.dz

mptic.dz

² - زيار حبيبة ،المرجع السابق ،ص 114.

وفي إطار تجربة أولى في زرع التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال يمكن أن نقول أن الإنجازات التي ما تزال في بدايتها¹ وفي إطار الإصلاحات الشاملة التي باشرت فيها الجزائر، تأخذ التكنولوجيات الحديثة للأعلام والاتصال حيزا كبيرا من اهتمامات الدولة حيث أدى ذلك إلى:

وضع العديد من المعلومات المتعلقة بمختلف الدوائر الحكومية عبر مواقع الواب مثل موقع إدارة الضرائب، موقع مجلس الدولة، موقع رئاسة الجمهورية ...
ان الهدف الأساسي من مشروع الجزائر الكترونية 2013² وبالأخص مشروع الحكومة الإلكترونية هو ضمان الفعالية في تقديم الخدمات الحكومية للمواطنين وان تكون متاحة للجميع.

التسيق بين مختلف الوزارات الهيئات الرسمية مكافحة البيروقراطية، ويعتبر مشروع الجزائر الكترونية 2013 الاستراتيجية المتكاملة لإدارة عملية التحول نحو الإدارة الإلكترونية في الجزائر وهو تكامل من الناحية النظرية لأنه بالفعل يجسد مشروع ضخم وضامن لإرساء الإدارة الإلكترونية لكن من الناحية التطبيقية فالنتائج غير مشجعة على أرض الواقع.

اما عن تعريف الحكومة الإلكترونية فلا يوجد تعريف محدد لمصطلح الحكومة الإلكترونية نظرا للأبعاد التقنية والإدارية والتجارية والاجتماعية التي تؤثر عليها، لهذا نجد العديد من التعاريف للحكومة الإلكترونية ومنها: "هي في الواقع أسلوب جديد ومتطور، بل هي ثورة تقنية معلوماتية قادت إلى نقلة نوعية في تقديم الأجهزة الحكومية وأجهزة القطاع الخاص وغيره من قطاعات المعلومات والخدمات وتسويق المنتجات للمستهلكين عن طريق شبكة الأنترنت وأجهزة الحاسوب الآلي بدال من الأسلوب التقليدي الورقي البيروقراطي.

ثانيا: مكانة الإدارة الإلكترونية في الإصلاح الضريبي

أدت الإصلاحات التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري إلى بروز مفهوم الإدارة الإلكترونية وعليه سنتطرق السعي من خلال هذا المجال إلى ربط العلاقة بين المفاهيم من أجل معرفة

¹ - زيار حبيبة، المرجع السابق، ص 116.

² - مشروع الجزائر الكترونية 2013، المرجع السابق.

مكانة الإدارة الالكترونية ضمن برنامج اصلاح النظام الجبائي، إضافة الى تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة وذلك من خلال هذه النقاط:

1- انشاء مرجعية نوعية الخدمة: وهو مسعى جديد لتحسين استقبال الموظفين

هو مستمد من أفضل الممارسات الدولية الناجحة يطبق هذا المرجع على كل المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب غير ان تعميمه سوف يكون تدريجيا، حيث ان بعض الالتزامات التي يتضمنها تقتصر على الهياكل الحديثة المجهزة أكثر بالوسائل مثل مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.¹

2- التكفل بالمكالمات ذات الطابع الجبائي الواردة من الرقم الأخضر 1025

حيث تتكفل الإدارة الجبائية بكل المكالمات الهاتفية المتضمنة انشغالات المواطنين فيما يخص تسيير المصالح الجبائية والتي ترد على الرقم الأخضر لوزارة المالية.

3- استعمال تكنولوجيا الاعلام والاتصال في النظام الجبائي:

ذلك عن طريق مشروع نظام الصريح والدفع الالكتروني من خلال إطلاق البوابة الالكترونية جبايتك للتصريح والدفع الضريبيين عن بعد بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

تم إطلاق هذا المشروع بهدف عصرنه إدارة الضرائب لتسهيل عملية الدفع تقليص المدة وهذا قصد الاستغناء عن الصيغ الورقية في الإجراءات الإدارية من خلال التصيح والدفع في المجال الضريبي والرسوم عبر الانترنت واعتماد تكنولوجيا الاعلام والاتصال في تسيير العلاقة مع المشتركين في الضرائب وتسهيل التسيير واتخاذ القرار.²

¹ -شعباني لطفي ، دور الإدارة الالكترونية في تعزيز عمل النظام الجبائي الجزائري ،المؤتمر الدولي العلمي حول الإدارة الالكترونية بين الواقع و الحتمية أيام 08/06 نوفمبر ،عمان ،الأردن ،2017،ص 11.

² -شعباني لطفي ، المرجع السابق ،ص 12.

4- إطلاق مشروع نظام معلوماتي جبائي:

قامت الإدارة الجبائية بتبني هذا النظام المعلوماتي بغية عصنة الإدارة الجبائية وذلك عن طريق تبسيط الإجراءات الجبائية وتحسن مردودية ونوعية الخدمة المقدمة من قبل الإدارة الجبائية وتزويدها بأدوات وبرامج معلوماتية متماشية مع الأهداف المتعلقة بالتسيير.¹

5- تحسين العلاقة الرقمية مع المكلفين بالضريبة:

يكون ذلك بتشجيع الحملات الإعلامية عن بعد والحضور الإدارة الجبائية في المواقع الاجتماعية وانشاء منتدى للمناقشة بين الإدارة والمواطنين عبر الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب. وتقوية النجاعة التقنية للموقع الالكتروني عن طريق إعادة تصميم صفحة الاستقبال وازافة اقسام جديدة واعداد تركيبة معلوماتية مباشرة لسبر الآراء.

6- التسجيل الجبائي عبر الانترنت :

حيث أصبح منذ 8 ماي 2016 بإمكان المتعاملين الاقتصاديين الحصول على رقم التعريف الجبائي NIF عبر الانترنت وهذا بفضل وضع المديرية العامة للضرائب لموقع انترنت متخصص لإتمام هذا الأجزاء يمكن الولوج اليه عبر الرابط الآتي:

الفرع الثاني: عصنة الإدارة الضريبية في الجزائر

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر خلال تلك الفترة في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصنة هياكلها، قصد تحقيق هذه الغاية، و بغرض إنجاح الإدارة الجبائية في تأدية مهامها حيث أدت هذه الإصلاحات الى ابرار مفهوم الإدارة الالكترونية ضمن اصلاح النظام الجبائي و عليه سنتطرق الى عصنة ادارة الضرائب في مجال الهيكل التنظيمي أولا و نظام المعلومات الالكتروني الضريبي ثانيا.

¹ -شعباني لطفي ، المرجع نفسه ، ص 12.

أولاً: عصرنة ادارة الضرائب في مجال الهيكل التنظيمي

مما لا شك فيه ان السياسة الجبائية المثلى لأي مجتمع تكمن في مستوى كفاءة ادارته الجبائية وبغرض إنجاح الادرة الضريبية في تأدية مهامها تبنت الجزائر اصلاح النظام الجبائي لعصرنة الهياكل فمن الناحية التنظيمية ثم الانتقال من إدارة منظمة حسب نوعية الضرائب الى تنظيم حسب نوعية الزبائن وكانت اول خطوة بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات ليأتي بعدها مراكز الضرائب ووصولاً الى المراكز الجوارية.

1-مديرية كبريات المؤسسات:

انشأت مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2007، وقد كانت تنظم قرابة 2000 مؤسسة عبر الوطن وتشرف على كبريات المؤسسات كما تتكفل بمهام التسيير الوعاء الرقابة المنازعات واستقبال المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها ولقد تم تعزيز هذه المديرية بوسائل تسيير حديثة تعتمد على المعلوماتية.¹

وفقد تم انشاء مديرية المؤسسات الكبرى على مستوى العاصمة كخطوة أولى نحو استغناء نظام الجباية بالجزائر عن الهيكل التنظيمي القديم واعتمدت نظام عصري يعوض نظام الاختصاص الإقليمي بالاختصاص النوعي استجابة لانشغالات المكلفين بالضريبة الخاصة بتحسين نوعية الخدمة المتاحة و تلي ذلك انشاء مراكز للضرائب على مستوى الولايات لتحسين تسيير الملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجبائي الحقيقي ومراكز جوارية لتسيير ملفات الخاضعين للنظام الجزافي على غرار صغار التجار و الحرفيين²

2- مراكز الضرائب:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة

¹- شعباني لطفي ، المرجع السابق ،ص 10.

² - ركي احسن، واقع وفاق عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر، مجلة ارساد الدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد

03، عدد 01، جوان 2020، ص 25.

متوسطي الحجم. ويتبع المركز الضرائب المديرية العامة للضرائب فهو يختص بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة حسب النظام الحقيقي و يهدف هذا المركز لتقديم خدمة نوعية بتطوير شراكة مع المكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد الاستماع الاستجابة و معالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.¹

يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي في روية في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح. الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز، على الرغم من تجربته القصيرة، سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعداد من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، والاستقبال.²

3- المركز الجوازي للضرائب:

يمثل إطلاق المركز الجوازي للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائي وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات وضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.³

يعتبر المركز الجوازي للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

¹ -موقع مديرية الضرائب، تايف الاطلاع، 2021/06/29،

² - شعباني لطفي ، المرجع السابق ، ص 11.

³ - ركي احسن، المرجع السابق، ص 27 .

يهدف إنشاء المركز الجوّاري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حالياً (المتفشيات والقابضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثاً كالمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوّاري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة، المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقابضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

ثانياً: نظام المعلومات الإلكتروني الضريبي

ان برنامج دعم الإدارة العامة للضريبة شرع فيه سنة 2015 و توأمة مع إدارة الضرائب الفرنسية تحت اشراف الاتحاد الأوروبي يه و هنا نرى ضرورة وراء اعفاء عمليات التجارة الالكترونية في المراحل الأولى من مختلف الضرائب والرسوم فهي نوع جديد من التجارة ينبغي السماح لها بالتطور بعيداً عن جميع الضغوط الضريبية وتظهر الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المجال المعلوماتي :

1-تطبيق أنظمة الإدارة الإلكترونية:

هناك اهتمام متزايد بالإدارة الضريبية من خلال السياسات الإصلاحية المتعاقبة سواء على مستوى القوانين او على مستوى اليات التسيير والتي تمثلت في الانتقال من النمط الإدارة التقليدية الي نمط الإدارة الإلكتروني و الذي جاء تماشياً مع تطبيق الجزائر مشروع الحكومة الالكترونية فتم تحديث أنظمة المعلومات الخاصة بالإدارة الجبائية استحداث العمل بالبطاقة الجبائية الالكترونية وتطوير العمل بأنظمة الاعلام الالي و ادراج التصريح عن بعد كلها عوامل تسعى لتحقيق رضا المكلف بالضريبة ومحاربة التهرب الضريبي من جهة اخرى¹.

¹ ركي احسن، عماري سمير، نفس المرجع السابق، ص 27.

ب- تطبيق النظام المعلوماتي الموحد:

يسمح هذا النظام بتوفير جميع المعلومات حول التحصيل الجبائي والمنازعات بشكل الي ومفصل ويندرج ادخال هذا النظام المعلوماتي الموحد ضمن مسار اصلاح وعصرنة المنظومة المالية عموما والجبائية على وجه الخصوص وكذا التحضير لدخول الصيغة الجديدة لقوانين المالية حيز التنفيذ وتم الشروع في تطبيق النظام المعلوماتي الموحد منذ جانفي 2019 على مستوى 23 ولاية على ان يتم تعميمه تدريجيا على جميع ولايات الوطن.

ج- نظام الدفع الالكتروني:

نظام الدفع الالكتروني لم يتم اطلاقه الا في نهاية عام 2016 الذي سمع للمؤسسات بدفع ضرائبها عن طريق هذا النظام في إطار عصرنة الادارة الضريبية والذي تسعى الدولة لتعميمه على مستوى التراب الوطني وكمثال على تطبيق عصرنة الإدارة الضريبية. تسهيل وتبسيط المعاملات الإدارية الجبائية تم اعتماد النظام المعلوماتي الجديد جبايتك.

المطلب الثاني: عقبات فرض الضريبة على التجارة الالكترونية في الجزائر

تسعى الجزائر جاهدة للحاق بالركب العالمي للتطورات التكنولوجية، والاستفادة من التقنيات الحديثة للاتصالات والمعلومات، غير أنها لم تستطع لحد الآن تسخير هذه التقنيات بشكل فعال لاستخدامها في النشاط التجاري، فمعدلات انتشار التجارة الإلكترونية في الجزائر تبقى منخفضة ومتواضعة وبعيدة كل البعد عن المستوى العالمي، ومرد هذا التدني إلى الصعوبات والتحديات الكثيرة التي تعرقل نموها وتطبيقها.¹

ومن بين هذه التحديات ما هو تقني؛ كضعف البنى التحتية التكنولوجية من شبكة اتصالات السلكية واللاسلكية، وضعف الثقافة التقنية والوعي الالكتروني بين أفراد المجتمع، وقصور الكوادر البشرية المدربة والمؤهلة في مجال تقنيات المعلومات وتطبيقات التجارة الإلكترونية، إلا أن موضوع دراستنا في هذا المطلب تتمحور حول عقبات فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية بالجزائر، لهذا سنتطرق الى العقبات التجارية في (الفرع اول) والتشريعية في (الفرع ثاني) .

¹ - سليمان محمد، المرجع السابق، ص 91.

الفرع الأول: العقبات التجارية

لقد وضعت الثورة التكنولوجية الحديثة تحت تصرف المؤسسات طرق الكترونية حديثة لإجراء التبادلات والأعمال والأنشطة التجارية، بغية مساعدتها على إثبات تواجدتها بقوة على الساحة التجارية، إلا أن أغلبية المؤسسات والمشروعات الجزئية لديها نوع من الجمود وعوامل مرسخة لمقاومة التغيير، فهذه المؤسسات مرتبطة بأنماط التجارة التقليدية، وتفتقر للقابلية لتحول الجذري إلى مؤسسات الكترونية تعتمد على الوسائط الحديثة لإبرام صفقاتها. ويمكن تلخيص هذه العقبات التجارية في الآتي:¹

أولاً: عدم توفر الحوافز لدى المؤسسات لممارسة التجارة الإلكترونية

يرجع ذلك إلى عدة أسباب من بينها صعوبة الوصول إلى قاعدة تمويل كبيرة لبدأ مشاريع التجارة الإلكترونية، فلا تستطيع أغلبية الشركات الحصول على التمويل الكافي لتغطية نفقات انشاء منصة للتجارة الإلكترونية على الانترنت، وتكاليف توطين تكنولوجيا الإعلام والاتصال، و فلا زالت هذه الشركات تعتبر تكاليف إقامة مواقع التجارة الإلكترونية مرتفعة بعض الشيء، دارته، خاصة أن نجاح الموقع يتوقف بدرجة كبيرة على مدى اللمسات الاحترافية في تصميمه و هوما يتطلب مبرمجين وتقنيين ذو خبرة وتكلفة عالية، وحتى بعد إنشاء موقع تبرز مشكلة أخرى وهي ضرورة مراقبة وصيانة الموقع وتجديده كل مرة.²

ثانياً: ضعف المساعدات اللازمة للتحويل إلى التجارة الإلكترونية:

تتجلى مظاهره فيما يلي :

¹-سمية دميث، ص 286.

²-سليمان محمد، المرجع السابق، ص 92.

1-محدودية الدعم الحكومي المشجع للتجارة الإلكترونية:

فلا توجد تشجيعات استثمارية كافية للخواص في مجال التجارة الإلكترونية. فعلى سبيل المثال عدم اتحاد الحكومة لبعض الإجراءات المتعلقة بالعمليات الجمركية والضرائب، والتي من شأنها توفير البيئية الممكنة للتجارة الإلكترونية، بالإضافة إلى عدم وجود تواصل اقتصادي بين الحكومة والمؤسسات في مجال التجارة الإلكترونية. عدم توفر شركات للوساطة تقوم بدور نقل وتوصيل البضائع المباعة إلكترونياً¹.

2-نقص في المحتوى المعلوماتي المساند لأنشطة المؤسسات:

فلا يزال مفهوم التجارة الإلكترونية غامضاً لدى الكثير من أصحاب المؤسسات، مما يستدعي ضرورة توفر البيئة الملائمة المساعدة على الاستيعاب الكافي لمفهوم الأعمال الإلكترونية، فمن بين ما يعرقل المؤسسات على التحول إلى هذا النمط من المبادلات:

غياب شبه تام للمشاركة في معلومات التي في حوزة المؤسسات: فمازال معظم مديري المؤسسات غير قادرين على التخفيف من حدة غريزة المنافسة، وتقبل مبدأ أساسي في مجتمع المعرفة وهو الجمع بين التعاون والتنافسية، ومن أوضح الشواهد على ذلك :

أ-ضعف المعلومات الخاصة بالتبادل التجاري الإلكتروني ما بين المؤسسات

ب-نقص شديد في منتديات رجال الأعمال الممارسين للتجارة الإلكترونية، وضعف المشاركة في القلة الموجودة منها.

ج-فقر شديد في المواقع الخاصة بتجميع ونشر قوائم السلع والخدمات التي تنتجها الشركات الجزائرية.

د-غياب المواقع التي تدعم الأنشطة الاقتصادية والتجارة بين الشركات الجزائرية.

¹- بواليفاني عبلة، المرجع السابق، ص73.

و- غياب مواقع المعلومات التي تشارك فيها الحكومة والقطاع الخاص حيث: الانعكاسات السلبية لظاهرة العولمة على المؤسسات المحلية المختصة في مجال المعلوماتية والتي أصبح يقتصر دورها على الاستهلاك فقط، نظرا لالتهام شركات متعددة الجنسيات للأسواق المحلية، فهي تقوم بتزويد هذه الأسواق بمنتجات تتلاءم وخصوصيتها.

هـ- ارتفاع تكاليف نقل الملكية الفكرية، مما يضيف أعباء ثقيلة على فاتورة التقنية المعلوماتية إجماع المستهلكين عن التسوق عبر الانترنت، بسبب عدم وجود فوارق في الأسعار بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية، مما تؤدي على انخفاض حجم الأعمال الإلكترونية الموجهة للمستهلك وبالتالي تتجنب الشركات الاستثمار في هذا النوع من المبادلات التجارية الإلكترونية،

عدم توفر عدد كبير من الباعة والمشتريين الذي يعطي مشروع التجارة الإلكترونية الأهمية المناسبة ويجعله ميزة تنافسية في السوق وأمرًا مربحًا.¹

الفرع الثاني: التحديات الأساسية للتجارة الإلكترونية في الجزائر في ظل القانون 18-205²

حاول المشرع الجزائري تشريع قانون جديد متعلق بالتجارة الإلكترونية في الجريدة الرسمية الصادرة في 16 ماي 2018 والذي انتظره المتسوقين عبر الأنترنت، إلا أن هنا كجملة من التحديات التي تواجه تطور التجارة الإلكترونية في الجزائر تتمثل في:³

أولاً: التحديات التقنية

رغم ارتفاع نسبة مستخدمي الأنترنت في الجزائر سنة 2018 والذي وصل إلى حوالي 21 مليون مستخدم لتحل الجزائر بذلك المرتبة 88 في العالم والرابعة عربيا إلا أن حجم

¹- بوالفاني عبلة، المرجع السابق، ص 74.

²- القانون 18-05، المرجع السابق.

³- حمري نجاد، المرجع السابق، ص 19.

التجارة الإلكترونية في الجزائر جد ضعيف مقارنة بالدول العربية وهذا راجعا لمجموعة من العراقيل والتحديات التي تحول دون ازدهارها من أهمها: ¹

1. السوق الإشهاري في الجزائر لا زال في بداياته، كون العديد من المؤسسات لا تتبنى تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

2. أول ما يؤكد تأخر الجزائر في استكمال البنى القاعدية التكنولوجية هو محدودية الخدمات الهاتفية الثابتة التي تأثر بشكل مباشر على الإقبال على الأنترنت.

3. بالرغم من تحقيق سوق مستخدمي الأنترنت نمو مرتفعة من سنة إلى أخرى، إلا أن أهم ما يعرقل تطور عدد مشترك الأنترنت هو المبالغة في التكاليف سواء على مستوى الأفراد أو الشركات

4. تعاني الجزائر من ضعف كبير في إنتاج السلع و الخدمات المتصلة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال، بالإضافة الى ضعف القاعدة البشرية التي تستند اليها هذا الصناعة، وصعوبة عملية الانتقال من البحث العلمي نحو الصناعة في إطار الوتيرة المتسارعة للابتكارات التكنولوجية؛

5. انتشار ظاهرة الأمية المعلوماتية نتيجة ضعف مستوى الوعي بالاستخدام الصحيح لتقنيات المعلومات في قطاع الأعمال ومن ثم عملية الشراء عبر الأنترنت.

6. الحديث عن التجارة الإلكترونية الجزائرية دون وسائل الدفع الإلكتروني شبه مستحيل، فبطاقات الدفع المصدرة من طرف بنك الجزائر و بريد الجزائر لم ترقى بعد إلى المستوى الدولي بدليل أن معظم البنوك لم تشرع في إعطاء طابع الدولية لبطاقاته، ومن جهة أخرى عزوف الكثير من المتعاملين استخدام هذه البطاقات ولجوهم لعملية الدفع نقدا في مختلف معاملاتهم

¹ - حمري نجود المرجع السابق، ص 20.

التجارية. بالرغم من وجود سلطة الضبط في قطاع البريد في الجزائر إلا أن السوق السوداء والموازية لازالت موجودة في الجزائر.¹

ثانيا: التحديات التشريعية

لقد تم سن تشريعات وقوانين دولية لإلزام القائمين على التجارة الإلكترونية بالخضوع لمصدر وقيمة الدخل ومكان الإقامة، وتبقى هذه القوانين تواجه بعضاً للقوانين الضريبية وفقاً للتحديات مثل صعوبة تحديد هوية مستخدمي التجارة الإلكترونية وعدم إمكانية تعقب الصفقات التجارية التي يتم إقامتها عن طريق وسائط إلكترونية، هذا وإن موضوع فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين: الأولى ترى أن إخضاع الصفقات الإلكترونية إلى الضرائب يعد كبحاً للتطور التكنولوجي، في حين ترى وجهة النظر الثانية أن الإعفاء الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية يؤدي حتماً إلى حرمان خزينة الدولة من إيرادات مهمة، لكن يبقى فرض الضريبة على المتهنين للتجارة بمختلف أنواعها وأساليبها وطرقها توجهاً عاملياً لتحقيق العدالة الضريبية، فهو يصب في مصلحة اقتصاديات الدول كما أنه يظهر عدالة بين التجارة الإلكترونية.²

وعلى هذا فمسألة فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية في الجزائر تمثل تحدياً كبيراً بالنسبة للمشرع الجزائري في القانون الأخير، إذ لم يوضح الطريقة ولا كيفية فرضها، وهذا ما يؤدي إلى اختلال مبدأ من مبادئ الضريبة وهو العدالة، في كون بعض السلع يتم تداولها عبر شبكة الأنترنت لا تمر عبر الحواجز الجمركية العادية على خالف التجارة التقليدية، فالمشرع الجزائري في القانون رقم 18.05 أغفل كلياً عن وضع ضوابط جبائية تتلاءم مع تطور تقنيات المعلومات والاتصال لتطال الضريبة معاملات التجارة الإلكترونية، فالضريبة بصفة عامة تعرف بأنها اقتطاع نقدي جبيري تفرضها لدولة على المكلفين وفقاً لقدراتهم وبالمقابل وذلك لتغطية الأعباء، ويسري هذا التعريف في مضمونه على الواقع الرقمي والافتراضي.

¹ - حمري نجود، المرجع السابق، ص 19.

² - حمري نجود، المرجع نفسه، ص 20.

وما تغير هو شكل الإدارة الضريبية فقط، الذي يتوجب عليها تحديث نظامها إلى نظام ضريبي إلكتروني، وعلى هذا فهناك فرق بين كل من الضريبة الإلكترونية والضريبة على التجارة الإلكترونية فالأولى هي إحدى مفرزات الحكومة الإلكترونية أي تحصيل الضرائب بطريقة إلكترونية بعد ما كانت تدفع نقداً، في حين الثانية تثير إشكال سن قوانين تنظم قدرة وكفاءة الأداء الضريبي في تحصيل الضرائب على المعاملات التجارية التي تتم عبر الأنترنت، وعلى هذا فقانون 18.05¹ المتعلق بالتجارة الإلكترونية يثير الكثير من التساؤلات حول المعاملات للصفقات الرقمية، حيث تبقى مشكلة لتهرب الضريبي قائمة، فالحكومات إن لم تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية فإن المستهلكون سيخاطرون بتحويل مشترياتهم إلا الفضاء الإلكتروني، وهو ما سيعمل على تقليص حصة الدولة من جباية الضرائب.

بالإضافة إلى تحويل التجار الجزء الكبير من مبيعاتهم عبر الأنترنت للتهرب من دفع الضرائب ففرض الضريبة على التجارة التقليدية وإعفاء التجارة الإلكترونية يعد إخلالاً بمبدأ العدالة، فالتقدم الهائل في التجارة الإلكترونية لا تتحصر آثاره فقط في زيادة الرفاهية لدى الأفراد، ولكن أيضاً يمثل إيرادات هامة للدول إذا أتقنت طرق تحصيلها الجبائي، وهذا ما تجاهله المشرع الجزائري في قانون التجارة الإلكترونية 18 - 05.

¹ - القانون رقم 18-05، المرجع السابق.

خلاصة الفصل الثاني:

في الأخير نستنتج أن التطور الكبير الذي شهده الاقتصاد الرقمي وتزايد وتيرة التجارة الإلكترونية أدى بالحكومات إلى إعادة النظر في مستقبل نظمها الضريبية، والبحث عن طرق لتكييف سياساتها الضريبية مع التعاملات الرقمية العابرة للحدود لتواكب هذا التطور وبناء نظم ضريبية مستدامة ومستحدثة، لذا تم البحث عن ضرائب تساير هذا العصر الرقمي تجسدت في الضرائب الإلكترونية يتم فرضها على التعاملات التي تتم عبر الإنترنت، وقد سمحت التقنيات الحديثة في الضرائب بتوفير المناخ المناسب لكل من الإدارة والخاضعين بالضريبة لتبني هذا التحول في الضرائب.

وللتوجه نحو الضرائب الإلكترونية في الجزائر لابد ان يسعى المشرع الجزائري في سبيل تكييف التشريعات والقوانين مع التغيرات الحاصلة في الاقتصاد الرقمي والتجارة الإلكترونية بإصدار وسن قوانين وتشريعات تتماشى وهذه التطورات، وهذا بهدف توفير إطار قانوني وتشريعي ينظم الممارسات في العالم الرقمي مع ضرورة توفير البيئة الملائمة لتطور هذه التعاملات والتجارة الإلكترونية وتكييف القوانين والتشريعات مع التعاملات الإلكترونية في الجزائر من أجل تهيئة البيئة الملائمة الانتشار الأنترنت والتعاملات الإلكترونية.

الخاتمة

تحقق التجارة الإلكترونية للمشروعات المشاركة في حركة التجارة العالمية بفاعلية بما تقدمه عن خفض تكاليف التسويق والدعاية والاعلان ووفرة في الوقت والمكان المطلوبين لأداء المعاملات التجارية بما ينعكس إيجابيا على نشاط هذه المشروعات ويوفر لها القدرة على اختراق الأسواق العالمية.

ومن خلال هذه الحركية ظهر النزاع الاختلاف حول اخضاع حركية هذه التجارة الإلكترونية للضريبة.

ويرى البعض أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وأن فرض ضرائب على المبادلات الافتراضية التجارية يُعد كبحا للنمو التكنولوجي، فإن البعض الآخر يرى أن تحرير التجارة الإلكترونية بإعفائها من الضرائب له أثر سلبي على أهم موارد الدولة، ذلك أن أطراف التعامل التجاري أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات عن طريق بروتوكولات التجارة الإلكترونية لنقص تكاليفها قيمةً وزمناً، الأمر الذي يؤدي إلى نمو وتطور التجارة الإلكترونية على حساب التجارة التقليدية.

وقد أدى هذا التطور في مجال التعاملات التجارية الإلكترونية إلى سعي الدول نحو بناء نظم ضريبية عصرية تواكب خصائص ومميزات التجارة الإلكترونية والتي أصبحت تمثل تحدياً حقيقياً للنظم الضريبية التقليدية التي تم إعدادها وفق خصائص المعاملات التجارية التقليدية، وقد تبنت العديد من الدول بعض الآليات لتكييف النظام الضريبي مع خصائص التجارة الإلكترونية وخاصة عملية تبني تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في النظام الضريبي. وفي ظل تبني الجزائر نظام التجارة الإلكترونية بموجب القانون 05/18 أصبح لزاماً على السلطات المالية البحث عن آليات لتكييف النظام الضريبي من خلال تبني تكنولوجيا المعلومات والاتصال ورقمته قطاع الضرائب وإقرار بعض التشريعات لتواكب التجارة الإلكترونية.

ونظرا لبروز الحاجة واضحة وملحة لأهمية وجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي الجزائري في ظل تبني واعتماد نظام التجارة الإلكترونية، ومن بين متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري مع البيئة التكنولوجية الجديدة ضرورة إدخال وتبني تكنولوجيا والاتصال في النظام الضريبي وكذا إصلاح بعض جوانب الإطار التشريعي والتنفيذي للنظام الضريبي الجزائري.

فالجزائر أدركت حتمية الانتقال إلى اقتصاد المعرفة لذلك كرست مع مطلع الألفية الجديدة مشروع الجزائر الإلكترونية قصد تحديث أساليب التسيير ومن ضمن القطاعات نجد إدارة الضرائب التي شهدت الاستخدام المكثف لوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال وإدخال البطاقة الجبائية الإلكترونية والتصريح عن بعد، كل هذه الأمور هدفها إحصاء كل المتعاملين الاقتصاديين وضمان تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب وهو المعيار الأساسي الذي يمكن به قياس جودة الخدمات في هذه الإدارة، وفي ختام هذه المذكرة سوف نتطرق الى بعض النتائج التي تم التوصل إليها نذكرها فيما يلي :

- التجارة الإلكترونية هي استخدام الوسائل الإلكترونية في كافة مراحل المعاملات التجارية.
- معظم النظم الضريبية وضعت في سياق التجارة التقليدية ، و بذلك فإن توجه الدول لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية سوف يعترضه عدم قابلية النظم الضريبية السابقة للانسجام بشكل كامل مع التجارة الإلكترونية
- تعود صعوبة إخضاع معاملات التجارة الإلكترونية لغياب الحدود المكانية والزمانية بين طرفي المعاملة وغياب المستندات والوثائق الورقية.
- عدم ملائمة النظم الضريبية التقليدية لخصوصيات التجارة الإلكترونية.
- صعوبة تجسيد وتطبيق الآليات المقترحة لإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة.

ولا يمكن التكلم عن جباية للتجارة الالكترونية بدون توفر مجموعة من الاقتراحات يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- العمل على مواكبة تطورات الدول المتقدمة في المجال الضريبي الالكتروني ومحاولة تطبيقها وسد الثغرة التشريعية في النظام الضريبي خاصة في مجال قوانين التجارة الالكترونية الخاص بكل دولة ومنها الجزائر من اجل مواجهة تحديات التجارة الالكترونية وما ينجر عنها من مشاكل قانونية عويصة كمسألة فرض الضريبة على هذه التجارة.
- التحول الى مفهوم الإدارة الالكترونية وعصرنة الإدارة الضريبية
- تطوير البنية الاساسية للتجارة الالكترونية كتطوير الاتصالات والخدمات المرتبطة بها، وهذا باستخدام التقنيات الحديثة لرفع مستوى أداء الجهاز الضريبي ورفع كفاءة الأفراد العاملين به.
- إنشاء جسر معلوماتي بين الإدارات الضريبية والبنوك لتسهيل عملية الدفع الالكتروني لمجمل الضرائب وتعزيز دور هذه البنوك بأحدث الوسائل والتقنيات لتسهيل إتمام تحصيل الضرائب وتوفير نظام امن للدفع
- تطوير التعاون في المجال الضريبي من خلال الاتفاقيات الدولية.
- استخدام التقنيات الحديثة لرفع مستوى أداء الجهاز الضريبي ورفع كفاءة الأفراد العاملين به
- اصدار قوانين تعمل على تأمين وخصوصية المعلومات.
- تشجيع المكلف بالضريبة على تقديم الاقتراحات والتصريحات الكترونيا.
- تطوير مواقع الضريبة لتتجاوز الدور الإعلامي الى تقديم خدمات أكثر تطورا.
- ضرورة احداث معايير محاسبية متعلقة بالتجارة الالكترونية، تتيح للباحثين اقتراح العديد من المعالجات المحاسبية الضريبية.
- خلق تعاملات تجارية الكترونية امنة وفق معايير عالمية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

اولا: المؤلفات

- 1- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، ط2، دار هوما، الجزائر، 2006.
- 2- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية العامة، الطبعة 2، بوزريعة، الجزائر، 2003.
- 3- محمد طاقة، هدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة 2، دار المسيرة، عمان، 2010.

ثانيا: الاطروحات و رسائل الماجستير و الماستر

1- الاطروحات:

- عزوز علي، آليات ومتطلبات التنسيق الضريبي العربي، « الواقع والتحديات»، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013/2014.

2- رسائل الماجستير:

- 1- قاشي يوسف، التجارة الإلكترونية حتميتها وواقعها في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع اقتصاديات مالية وبنوك، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009.
- 2- اعنوز عبد الحق، تضريب التجارة الإلكترونية واقع و افاق، موقع قانونك، السنة الجامعية، 2017-2018.
- 3- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، مدرسة الدكتوراه إدارة الاعمال و التنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2014.

3-مذكرات الماجستير:

- 1- بلفوس احلام، النقود الالكترونية كآلية لتفعيل الضرائب الالكترونية في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب بوبزاري محمد، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2020.
- 2- بوالفاني عبلة، تحديات الجباية الالكترونية-دراسة حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2020.
- 3- زيار حبيبة، واقع وفاق الضريبة الالكترونية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2014.
- 4- سليمان محمد، النظام الضريبي في المعاملات التجارية الالكترونية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص قانون اقتصادي، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، 2015.

ثالثا: المقالات

- 1- أيت مبارك سامية، التجارة الإلكترونية بالجزائر في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 16، 2016
- 2- إبراهيم كامل الشوابكة، ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية، دراسات، علوم الشريعة والقانون، ، 34مجلد 3، 2007.
- 3- إسماعيل قشام، ضرائب التجارة الإلكترونية بين الإعفاء والإخضاع، بحوث ودراسات، جامعة الجلفة. 5.
- 4- إيمان كموش، جمال معتوق، الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، مجلد 3، العدد 1، 2019.
- 5- بربار نور الدين، اثر تطبيق الإدارة الالكترونية على تحسين جودة خدمات مصالح الضرائب في الجزائر، جامعة ابن خلدون، تيارت مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 1، 2019.

- 6- بوعلام ولهي، حواس زواق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، المشكلات وآليات الإخضاع، بحوث ودراسات، مسيلة، 2017
- 7- دادن عبد الوهاب، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية: النقاشات، المشاكل والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 3، 2004.
- 8- رأفت رضوان وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية، المجلد 2، العدد 2، الكويت، جويلية 2000.
- 9- ركي احسن، واقع وافاق عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر، مجلة ارصاد الدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 03، عدد 01، جوان 2020، ص: 21-36.
- 10- سعاد كشكول عبد، أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68.
- 11- طواهر محمد التهامي وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، ملتقى البحث العلمي.
- 12- عبد القادر بوعزة، نرجس حميمش، نحو حل مشاكل جباية التجارة الإلكترونية في إطار الجهود الدولية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015.
- 13- عرابوي احمد خالد، قاسم عمر، متطلبات تطبيق الجباية الالكترونية في الجزائر، دراسة ميدانية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد 03، ديسمبر، 2019.
- 14- عزوز علي، جباية المعاملات الالكترونية المشاكل و الحلول، مجلة الريادة الاقتصادية الاعمال، المجلد 01، العدد 01، جوان 2015 .
- 15- حسين شنيني، واقع البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في كل من الجزائر، مصر والإمارات خلال 2000-2010، دراسة قانونية، مجلة الباحث، العدد 10، الجزائر 2012.
- 16- حمري نجود، واقع التجارة الالكترونية في الجزائر وفق مقتضيات قانون رقم 18-05 (قانون التجارة الالكترونية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، الجلد 04، العدد 01، 2021، ص 01-24، جامعة اكلي محند اولحاج بالبويرة، الجزائر، 2021.

- 17- حيدر مجيد عبود الفتلاوي، معوقات فرض الضرائب الجمركية على نشاط التجارة الالكترونية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة التاسعة، العدد 29، جامعة الكوفة، العراق 2013.
- 18- قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مجلة الرافدين للحقوق المجلد 12، العدد 43 لسنة 2010، كلية الحقوق، جامعة الموصل 2010.
- 19- محمد البشير مرکان، وآخرون، الحلول المقترحة لفرض جباية على التجارة الالكترونية في الجزائر، جامعة غرداية.
- 20- مليكاوي مولود، آليات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الالكترونية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 1، 2019، ص 25- 39.
- 21- مناد بولنوار، وآخرون، الضريبة على التجارة الالكترونية بين الفرض والاعفاء، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 02، جوان، السنة 2020.
- 22- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي الاقتصاد الرقمي في النظام المصري والسعودي، كلية الشريعة والقانون، دمنهور، جامعة الأزهر.
- رابعا: الملتقيات والمؤتمرات والندوات**
- 1- صالح مرزوقة، التجارة الإلكترونية وإشكالية إخضاعها للضرائب، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة البائرة الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، يوم 11 - 12 ماي 2003.
- 2- حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر- تجارب بعض الدول-المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، 2011.
- 3- معزوز دليلة، إشكالية فرض الضرائب: تحدي من التحديات القانونية الواقعة على التجارة الالكترونية، مقال منشور في كتاب جماعي محلي ذو ترقيم دولي صادر عن جامعة عمار ثليجي الاغواط، ط1، دار الضحى للنشر و الاشهار، الجلفة، 2020، صص 248-261.

خامسا: القوانين

قانون رقم 05-18، المؤرخ في 24 شعبان عام 1439 هـ الموافق ل 10 مايو 2018، يتعلق بالتجارة الإلكترونية، الجريدة الرسمية العدد 28 المؤرخ في 30 شعبان عام 1439 هـ الموافق ل 16 مايو 2018 .

سادسا: المواقع الالكترونية :

1- موقع مديرية الضرائب - <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

2- موقع جبايتك بوابو الدفع و التصريح الالكتروني -
<https://www.mfdgi.gov.dz/portailpublic/#!>

3- <http://www-oecd.org/dal/treaties/mtcarticles/pdf>

المنشور على موقع وزارة البريد و تكنولوجيا الاعلام والاتصال ، Algeria - مشروع الجزائر الكترونية 2013-4

www.mptic.dz

mptic.dz

فهرس المحتويات

6.....	الفصل الاول: مفهوم الضريبة على التجارة الالكترونية
7.....	المبحث الأول: تعريف وخصائص الضريبة على التجارة الالكترونية
7.....	المطلب الأول: التعريف بالضريبة على التجارة الالكترونية
7.....	الفرع الأول: المفاهيم الأساسية المقاربة
8.....	أولاً: تعريف التجارة الالكترونية
10.....	ثانياً: تعريف الضريبة التقليدية
11.....	الفرع الثاني: تعريف الضريبة على التجارة الالكترونية
12.....	أولاً: التعريف الفقهي
13.....	ثانياً: التعريف القانوني
14.....	المطلب الثاني: خصائص الضريبة على التجارة الالكترونية
15.....	الفرع الاول: خصائص التجارة الالكترونية
15.....	أولاً: اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:
15.....	ثانياً: المبيعات عبر العالم:
16.....	ثالثاً: الانفصال المكاني:
16.....	رابعاً: عدم إمكانية تحديد الهوية:
16.....	خامساً: المنتجات الرقمية:
16.....	سادساً: سرعة تغيير القواعد الحاكمة:
17.....	سابعاً: التفاعلية:
17.....	ثامناً: الكثافة المعلوماتية:
17.....	الفرع الثاني: خصائص الضريبة التقليدية و الالكترونية

18.....	أولاً: خصائص الضريبة التقليدية :
20	ثانياً: خصائص الضريبة الالكترونية :
23.....	المبحث الثاني: مبادئ وانواع الضريبة على التجارة الالكترونية.....
23.....	المطلب الأول: مبادئ الضريبة على التجارة الالكترونية.....
23.....	الفرع الأول: المبادئ الكلاسيكية لفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية.....
24.....	أولاً : الانصاف
24.....	ثانياً: قاعدة اليقين
25.....	ثالثاً : الملائمة
26.....	رابعاً : قاعدة الاقتصاد
26.....	الفرع الثاني: المبادئ الحديثة لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
26.....	أولاً: قاعدة المرونة
27.....	ثانياً : حياد الضريبة
27.....	ثالثاً : البساطة
27.....	رابعاً :الفعالية
27.....	خامساً : قاعدة الاستقرار
28.....	سادساً : قاعدة الإقليمية
28.....	سابعاً : قاعدة التنسيق بين الأهداف.....
28.....	المطلب الثاني: أنواع الضريبة على التجارة الالكترونية
29.....	الفرع الاول: الضرائب التقليدية
29.....	أولاً: الضريبة على الاستهلاك.....
31.....	ثانياً: الضريبة على المبيعات
31.....	ثالثاً: الضرائب الجمركية.....

32.....	الفرع الثاني: الضرائب الالكترونية
32.....	أولاً: الوحدات الرقمية BITS.....
34.....	ثانياً: فرض رسم على التجهيزات الالكترونية
34.....	ثالثاً: فرض رسم على البريد الالكتروني
36.....	المبحث الثالث: الاتجاهات المختلفة حول فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
	المطلب الأول: الاتجاهات الفقهية المؤيدة والمعارضة لتطبيق الضريبة على التجارة الالكترونية.....
36.....	الفرع الأول: الآراء المؤيدة لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
37.....	الفرع الثاني: الآراء الرافضة لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
39.....	المطلب الثاني: الاتجاهات التشريعية الدولية والوطنية حول فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
41.....	الفرع الأول: موقف المنظمات الدولية حول فرض الضريبة على التجارة الالكترونية... ..
42.....	أولاً: موقف منظمة التجارة العالمية.....
43.....	ثانياً: موقف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....
45.....	الفرع الثاني: التجارب الدولية في فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
45.....	أولاً: تجربة دول الاتحاد الأوربي
46.....	ثانياً: تجربة الولايات المتحدة الامريكية.....
46.....	ثالثاً: موقف الجزائر من الضريبة الالكترونية.....
49.....	الفصل الثاني: واقع فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
51.....	المبحث الأول: التحديات المواجهة لفرض الضريبة على التجارة الالكترونية.....
51.....	المطلب الأول: التحديات المتعلقة بخصوصية الوظيفة.....

الفرع الأول: التحديات المتعلقة بتحديد هوية المكلفين بالضريبة وصعوبة اثبات المعاملات	51
أولاً: التحديات المتعلقة بتحديد هوية المكلفين بالضريبة.....	52
ثانياً: صعوبة اثبات المعاملات التجارية	53
الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بالازدواج والتهرب الضريبي.....	54
أولاً: الازدواج الضريبي	55
ثانياً: التهرب الضريبي.....	57
المطلب الثاني: التحديات المتعلقة بسيادة الدولة ونظامها الضريبي	58
الفرع الأول: التحديات المتعلقة بسيادة الدولة.....	59
أولاً: دولة المقصد	59
ثانياً: دولة المنشاء	61
الفرع الثاني: التحديات المتعلقة بالنظام الضريبي للدولة.....	62
أولاً: التشريع الضريبي.....	62
ثانياً: الإدارة الضريبية	62
ثالثاً: المجتمع الضريبي.....	63
المبحث الثاني: اليات مواجهة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية	65
المطلب الأول: اليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومجلس الاتحاد الأوروبي...	65
الفرع الأول: اليات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....	66
أولاً: رأي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....	66
ثانياً: المبادئ المقترحة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....	67
الفرع الثاني: اليات دول الاتحاد الأوروبي و القوانين العالمية الصادرة للمعالجة الضريبية	
لمعاملات التجارة الإلكترونية.....	68

أولاً: رأي مجلس الاتحاد الأوروبي	68
ثانياً: القوانين العالمية الصادرة للمعالجة الضريبية لمعاملات التجارة الإلكترونية.....	70
المطلب الثاني: الآليات المختلفة لمعالجة التحديات على فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية	71
الفرع الأول: الآليات المقترحة لحماية التجارة الإلكترونية.....	71
أولاً: على مستوى التأسيس الضريبي	72
ثانياً: على مستوى تعديل القوانين الجبائية التقليدية	74
الفرع الثاني: الجهود المقترحة لتطبيق جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر	76
أولاً: أسلوب الحياد الضريبي الإلكتروني.....	77
ثانياً: تبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال في النظام الضريبي	77
ثالثاً: خلق ضريبة الكترونية جديدة	77
رابعاً: غير المحل للثقة الضريبية.....	77
خامساً: فرض ضريبة على الاستهلاك	79
سادساً : تطبيق ضريبة TAX BIT.....	80
المبحث الثالث: الضريبة على التجارة الإلكترونية في الجزائر	82
المطلب الأول: استراتيجية الجزائر الكترونية.....	82
الفرع الأول: مقومات الإدارة الضريبية في الجزائر	83
أولاً: مشروع الحكومة الإلكترونية في الجزائر	83
ثانياً: مكانة الإدارة الإلكترونية في الإصلاح الضريبي	84
الفرع الثاني: عصنة الإدارة الضريبية في الجزائر	86
أولاً: عصنة ادارة الضرائب في مجال الهيكل التنظيمي	87

89.....	ثانيا: نظام المعلومات الالكتروني الضريبي
90.....	المطلب الثاني: عقبات فرض الضريبة على التجارة الالكترونية في الجزائر
91.....	الفرع الأول: العقبات التجارية
91.....	أولا: عدم توفر الحوافز لدى المؤسسات لممارسة التجارة الالكترونية
91.....	ثانيا: ضعف المساعدات اللازمة للتحويل الي التجارة الالكترونية
93.....	الفرع الثاني: التحديات الأساسية للتجارة الالكترونية في الجزائر في ظل القانون 05-18
93.....	أولا: التحديات الفنية
95.....	ثانيا التحديات التشريعية
98.....	الخاتمة