

إشكالية إخضاع الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية -التحديات والحلول-

The problem of tax subjection to electronic commercial transactions - -challenges and solutions

أمال حداد^{1*}، جمال الدين سيليني²

¹ محبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة لويسني علي البلدية 02 (الجزائر)،
(ea.haddache@univ-blida2.dz)

² محبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة لويسني علي البلدية 02
(d_silini@hotmail.com)، (الجزائر)

تاريخ الاستلام: 2022/03/24 تاريخ المراجعة: 2022/04/15؛ تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص: يعتبر موضوع التجارة الإلكترونية من المواضيع الهامة التي تلقى اهتماما كبيرا من قبل الكثير من الباحثين لما لها من انعكاسات على اقتصاديات دول العالم المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث تعد إحدى النظم الحديثة في إتمام وتنفيذ المعاملات التجارية عبر شبكات الإنترنت.

وقد حاولنا من خلال هذه الورقة تسليط الضوء على أهم التحديات التي تعيق تطبيق وتحصيل الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية وخلصت الدراسة إلى ضرورة إخضاع نشاط التجارة الإلكترونية للضرائب والرسوم من خلال طرح بعض الحلول المقترحة لمواجهة تلك التحديات.

الكلمات المفتاح: تجارة الكترونية ؛ معاملات الكترونية ؛ تحديات فرض الضرائب

تصنيف JEL : E62 ؛ H21 ؛ K34 ؛ O24

Abstract: The subject of e-commerce is an important subject of great interest to many researchers, as it has implications for the economies of both developed and developing countries. Through this paper, we tried to highlight the main challenges to the application and collection of taxes on electronic business transactions.

The study concluded that e-commerce should be subject to taxes and fees by offering some of the proposed solutions to these challenges.

Keywords: Electronic commerce ; Electronic transactions ; Challenges of taxation.

Jel Classification Codes : E62 ; H21 ; K34 ; O24

I - تمهيد :

يعيش العالم في الآونة الأخيرة ثورة حقيقية في مجال تكنولوجيا المعلومات مست مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية حيث تم التوجه نحو تطوير مفهوم العملة القائمة أساسا على إزالة كافة القيود وتحرير حركة التجارة من أي اعتراضات جمركية وتجاوز الحدود الدولية، وبهذا فقد تم استغلال التطور التكنولوجي وشبكة الاتصالات من أجل منح حرية أكبر للمعاملات التجارية الدولية ومن ثم ازدياد التبادل التجاري العالمي بشكل هائل.

وتعتبر المعاملات التجارية الإلكترونية من أهم مظاهر الاقتصاد الرقمي المتنامي إذ تسعى كثير من الدول إلى الاهتمام بها وتعظيم دورها خصوصا في ظل المتغيرات العالمية والتطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات.

إن النمو المتزايد والمتسارع لظاهرة التجارة الإلكترونية وضع البلدان خاصة النامية منها أمام تحد كبير، ومن بين هذه التحديات التي تطرحها المعاملات التجارية الإلكترونية بشدة إشكال فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية في سوق افتراضي وعالمي لا يعترف بالحدود الدولية، ولقد أدى الاستخدام التجاري للشبكات الرقمية إلى خلق مشاكل جديدة للإدارة الضريبية فيما يخص تحديد الوعاء الضريبي وكذا صعوبة تعيين المكلفين بالضريبة والتعرف على مختلف الأنشطة التجارية في هذا العالم الافتراضي.

إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

فيما تكمن التحديات التي تعيق فرض الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية وماهي الحلول المقترحة لمواجهتها؟

الأسئلة الفرعية: من خلال التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التجارة الإلكترونية وما هي أشكالها؟
- ما المشكلات التي تطرحها عملية إخضاع نشاط التجارة الإلكترونية للضريبة؟
- ما هي أهم الحلول المقترحة لتخطي هذه الصعوبات؟

أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تطرقنا إليه فهي تعالج ظاهرة التجارة الإلكترونية والتي تعد إحدى سمات الاقتصاد القائم على المعرفة، ومن أبرز ما حققته الثورة التقنية والمعلوماتية في الاقتصاد المعاصر، وسيتم من خلال هذه الورقة البحثية عرض مختلف الصعوبات التي تعيق تطبيق الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية ومحاولة إعطاء الحلول المقترحة للمعالجة الضريبية لهذه التحديات.

أهداف البحث: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- دراسة مفهوم التجارة الإلكترونية، أشكالها وأهميتها.
- تحديد أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه فرض الضريبة على المعاملات التجارية الإلكترونية.
- تقديم بعض الحلول المقترحة لمعالجة هذه الصعوبات.

منهجية الدراسة:

في إطار معالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي حيث قمنا بإلقاء الضوء على المفاهيم النظرية لموضوع التجارة الإلكترونية كنموذج تقنية جديدة. كما تم الاعتماد على هذا المنهج لمعالجة تحديات إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة.

1.I- الإطار المفاهيمي للتجارة الإلكترونية :

تعتبر التجارة الإلكترونية أحد مجالات استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة والتي ظهرت مفاهيمها وتطورت سبل دراستها والبحث فيها وتقييمها خلال السنوات القليلة الماضية، وهذا ما جعلها محل اهتمام العديد من الباحثين والهيئات.

1.I-1- مفهوم التجارة الإلكترونية:

لقد تعددت تعريفات التجارة الإلكترونية بتعدد الباحثين والهيئات التي تناولتها وفيما يلي نستعرض أهم هذه التعاريف:

- **تعريف منظمة التجارة العالمية:** التجارة الإلكترونية هي مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع، تسويق، وبيع المنتجات عبر شبكة الإنترنت. (نافع و جميل ، 2020، صفحة 02)
- **تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE:** عرفت على أنها تشمل جميع أشكال المعلومات التجارية التي تمتد بين الشركات والأفراد التي تقوم على أساس التبادل الإلكتروني للبيانات سواء كانت مكتوبة أو مرئية أو مسموعة، هذا بالإضافة إلى شمول الآثار المترتبة على عملية تبادل البيانات والمعلومات التجارية إلكترونيا ومدى تأثيرها على المؤسسات والعمليات التي تدعم وتحكم الأنشطة التجارية. (جميع ، 2018، صفحة 279)
- **تعريف الهيئة الأوروبية للمعلومات والتكنولوجيا والرقابة:** التجارة الإلكترونية هي النشاط الذي يؤدي لتبادل القيم عن طريق شبكات الاتصال (بختي، 2008، صفحة 41)، كما تعرف أيضا بأنها عملية توظيف تكنولوجيا المعلوماتية ونظم الاتصالات الحديثة في المعاملات والمبادلات التجارية سواء كانت محلية أو دولية أو هي مجموع العمليات والمبادلات التجارية التي تتم في وسط الكتروني قائم على أساس استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال في التعامل سواء بين المنتجين أو بين المنتجين والمستهلكين أو بين الأفراد. (محرز و صيد، 2010، صفحة 270).
- **تعريف المشرع الجزائري للتجارة الإلكترونية:** عرفها القانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 مايو 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية كما يلي: هي النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد لمستهلك إلكتروني عن طريق الاتصالات الإلكترونية. (الجريدة الرسمية العدد 28، 2018، صفحة 06)

1.I-2- خصائص التجارة الإلكترونية:

للتجارة الإلكترونية عدة خصائص تتميز بها وتختلف فيها عن التجارة التقليدية، ومن بين هذه الخصائص ما يلي:

- **اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** حيث لا يوجد أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات الإلكترونية، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ذلك أن كل الإجراءات والمراسلات بين طرفي المعاملات تتم إلكترونيا دون استخدام أي وثائق ورقية، وهكذا تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني، وأثرها كعائق أمام نمو التجارة الإلكترونية. (رأفت ، عوض ، و الحسيني، 2000، صفحة 3)
- **عدم إمكانية تحديد الهوية:** نتيجة لعدم معرفة طرفا المعاملات التجارية الإلكترونية كافة المعلومات الأساسية عن بعضها البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية، قد يجد البائعون عبر الأنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها، وقد يستغل البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية. (مليكاوي ، 2018، صفحة 29)

- **الانفصال عن الموقع الجغرافي (المكان):** حيث يمكن للمؤسسة الاقتصادية إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من خلال شبكة الإنترنت من أي موقع جغرافي، وذلك نتيجة أن مقر المعلومات الخاص بالمؤسسة يمكن أن يكون في أي مكان دون أن يؤثر على أدائها، كما يمكن أن نجد أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الاتصال وتوزيع العملاء وفقا لمواقعهم الجغرافية. (الحواس و ولهي، 2017، صفحة 02)
 - **سرعة تغير القواعد الحاكمة:** بالرغم من أنه لم يتم بعد صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أن التشريعات الحاكمة لهذه المعاملات من المتوقع أن تتغير لمعدلات متسارعة ومن ثم لابد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة ويكون قابلا للتعديل حتى يواكب التقدم التكنولوجي (مليكاوي ، 2018، صفحة 29).
 - **المبيعات في العالم:** تزايد في الفترة الأخيرة ظهور الشركات الكبيرة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم، وأصبحت تمثل تحديا وعبئا على الاقتصاديات الوطنية، ومع تزايد حركة التجارة الإلكترونية بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع باستخدام شبكة الإنترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم، وهذا ما يؤدي إلى تفاقم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية القومية ومصالح هذه الشركات وانفتاح الباب على مصراعيه لمشكلات الولاية القانونية بسبب اختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات. (رأفت ، عوض، والحسيني، 2000، صفحة 4)
 - **وجود بيئة تفاعلية:** تتصف التجارة الإلكترونية بوجود بيئة تفاعلية بين البائع والمشتري فتقنيات الإنترنت تتيح اتصال مزدوج الاتجاه بين أطراف العمل، 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 بينهما. (مليكاوي ، 2018، صفحة 29)
 - **الكثافة المعلوماتية:** تشير الكثافة المعلوماتية إلى كمية المعلومات المتاحة لأطراف السوق (المشترون، البائعون، الوسطاء، محلي السوق)، وفي هذا الصدد تتمتع معاملات التجارة الإلكترونية بكثافة معلوماتية أكبر من التجارة التقليدية، ويعود 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 معاملات التجارة الإلكترونية. (مليكاوي ، 2018، صفحة 30)
- 1.I-3- أنواع التجارة الإلكترونية:**
- للتجارة الإلكترونية مجموعة من الأشكال التي تدور حولها حيث يمكن النظر إلى التجارة الإلكترونية على أنها مفهوم متعدد الأبعاد ويمكن تطبيقه واستخدامه في أكثر من شكل ونمط كما يلي: (اسماعيل و يحيوي ، 2019، الصفحات 107-108)
- **التجارة الإلكترونية بين وحدة أعمال ووحدة أعمال (business to business):** تستعمل هذا النوع من التجارة مؤسسات الأعمال مع بعضها البعض فتقوم منشأة الأعمال بإجراء الاتصالات لتقديم طلبيات الشراء إلى مورديها باستخدام شبكة الاتصالات وتكنولوجيات المعلومات، كما يمكنها أن تسلم الفواتير والقيام بعمليات الدفع عبر هذه الشبكة باستعمال هذه التكنولوجيا. هذا الشكل من التجارة هو الأكثر شيوعا في الوقت الحالي سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي.
 - **التجارة الإلكترونية بين وحدة أعمال ومستهلك (business to customers):** بظهور التسوق على الإنترنت أو ما يسمى بالمراكز التجارية على الإنترنت، أصبح للمستهلك إمكانية القيام بشراء السلع المتاحة ودفع قيمتها عن طريق بطاقة الائتمان أو المصارف الإلكترونية أو عن طريق النقود عند استلام السلعة. (مشتي، 2014، صفحة 244)

- التجارة الإلكترونية بين وحدة الأعمال والإدارة المحلية (الحكومية) (business to administration): بتوسع النشاط التجاري لوحدات الأعمال أصبحت لا تستطيع أن تغطي كل معاملاتها الإدارية في وقتها، ولهذا فإنه جرى استخدام التجارة الإلكترونية في تغطية معظم التحويلات كدفع الضرائب ومختلف المعاملات التي تتم بين الشركات والهيئات المحلية (الحكومية).
 - التجارة الإلكترونية بين الإدارة المحلية (الحكومية) والمستهلكين (administration to customer): وهذا الشكل من أشكال التجارة الإلكترونية حديث النشأة وغير موسع، وهو ينظم العديد من الأنشطة من بينها دفع الضرائب إلكترونياً.
- 1.I-4- أهمية التجارة الإلكترونية:**

تتضح أهمية التجارة الإلكترونية في ما يلي: (اسماعيل و يحيوي ، 2019، صفحة 107)

- تعتبر وسيلة متميزة للوصول إلى الأسواق العالمية وفي وقت واحد وبأقل التكاليف حيث تساعد البائعين على الوصول إلى أسواق بعيدة ومتنوعة كما تساعد المشتريين على التمتع بنفس الخصائص بالوسيلة ذاتها وفي نفس الوقت، وهي بذلك تعتبر تطبيقاً حقيقياً لفكرة العولمة وتحرير التجارة وأن العالم سوى قرية صغيرة لا تتقيد بحاجز المكان والزمان وهي توفر بذلك فرصاً وإمكانيات لا نهائية لعرض السلع والخدمات.
- تعطي التجارة الإلكترونية الخيار للمستهلكين بالتسوق أو القيام بعقد الصفقات الأخرى على مدار الساعة والسنة ومن أي مكان تقريباً. (طاهر و وآخرون، 2020، صفحة 115)
- التجارة الإلكترونية وسيلة تؤدي إلى تحسين آلية تبادل المعلومات داخل المؤسسات والتغلب على كثير من التحديات التي تعيق جمع ونشر المعلومات في الوقت المناسب.
- تعتبر أداة فعالة للقيام بعقد الصفقات بين المتعاملين عن طريق الاتصال الإلكتروني المباشر بينهم، وبذلك فهي تستغني عن المستندات الورقية، كما أنها توفر النفقات الإدارية وغيرها.
- هي وسيلة توفر لرجال الأعمال كيفية دخول الأسواق الحالية وفتح أسواق جديدة وزيادة القدرة التنافسية لمنتجاتهم في الأسواق العالمية مع الاستفادة من خبرات الشركات المنافسة والإمام بتجارب الدول الأخرى في حقل التجارة الإلكترونية وكيف استفادت بها في دعم أنشطتها التجارية المختلفة سواء الداخلية أو الخارجية.
- تسويق أكثر فعالية وأرباح أكثر فمن خلال التسويق الإلكتروني تفرض الشركات منتجاتها وخدماتها في مختلف دول العالم دون انقطاع فهي تتجاوز الحدود والقيود الجغرافية إلى نطاق عالمي.
- توفر التجارة الإلكترونية فرصاً رائعة لزيارة مختلف أنواع المحلات على الإنترنت بالإضافة إلى إمكانية تزويد الزبائن بالمعلومات الكاملة عن مواصفاتها وأسعار المنتجات.
- تساهم التجارة الإلكترونية في تخفيض الأسعار حيث تمكن من الحصول على المنتجات بأسعار منخفضة مقارنة بالتاجر التقليدية لأن الشراء الإلكتروني تدخل في نطاقه عمليات الخصم الكبيرة التي تعلنها معظم الشركات.

2.I-2- تحديات فرض الضرائب على المعاملات التجارية الإلكترونية:

نتيجة للنمو والتطور الكبير الذي عرفته التجارة الإلكترونية وفي ظل العلاقة بين هيكل النظام الضريبي والتكنولوجيا الحديثة ظهرت مشاكل عديدة وتحديات أثارها عملية فرض ضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

I.2-1- صعوبة إثبات المعاملات والعقود:

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

ولا شك أن ذلك يمثل تحديا جوهريا في مواجهة السلطات الحكومية في الدول النامية، إذ أن عدم فرض الرسوم الضريبية على تلك المعاملات الإلكترونية يمثل ضياعا لبعض الموارد السيادية للدولة، كما أنه يؤدي إلى اختلالات في أسعار السلع نفسها بين الذين يملكون الاتصال على شبكة الإنترنت والحصول على سلعة دون رسوم وضرائب، وبين أولئك الذين لا يقدرّون على شرائها من السوق المحلي، ويدفعون قيمة الرسوم والجمارك والضرائب المفروضة على السلعة ذاتها وهكذا فإن الأقل قدرة يكون مطالب أن يدفع أكثر. (مليكاوي، 2018، صفحة 35)

I.2-2- تحدي النقود الإلكترونية :

أدى تطور المعاملات التجارية الدولية إلى انتشار واسع للنقود الإلكترونية في معاملات الأفراد بالمقارنة مع النقود الحقيقية وهذا بدوره أدى إلى تحسين وسائل الدفع حيث ظهرت بطاقات الكترونية كثيرة أهمها بطاقات الائتمان والبطاقات الذكية والتي تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات مما يزيد من الصعوبة التي تواجهها إدارة الضرائب وتتفاقم هذه الصعوبات لو تمت المدفوعات بالنقود الإلكترونية عبر الإنترنت.

يضاف إلى ذلك أن المدفوعات الإلكترونية تتم بدون تسجيل محاسبي ومن ثم فهي تفتح المجال للتهرب الضريبي، ومنه فإن العمليات التي تتم تسويتها عن طريق النقود الإلكترونية يصعب محاسبتها نظرا لعدم وجود حسابات ممسوقة يمكن الاطلاع عليها. (عزوز، 2015، الصفحات 74-75)

I.2-3- صعوبة تحديد هوية وموقع المكلف على شبكة الإنترنت ونشاطه :

يعتبر إثبات وتحديد موقع المكلف بالضريبة في تعاملات التجارة الإلكترونية من أهم التحديات التي تواجه فرض الضريبة على الدخل الناتج عن التجارة الإلكترونية وذلك لصعوبة تحديد هوية صاحب النشاط (البائع) ولا حتى المشتري على شبكة الإنترنت، حيث يستطيع أن يقوم بإبرام الصفقات التجارية في أي دولة لا يقيم فيها، ولا يحمل حتى جنسيتها وبالتالي يسهل عليه التهرب من دفع الضريبة، وذلك بعدم تسجيل هذه المعاملات في الدفاتر المحاسبية، ضف إلى ذلك التحول نحو إنتاج منتجات رقمية حيث أن هناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية، والتسجيلات الصوتية، والاستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية يمكن حاليا الحصول عليها مباشرة من خلال الإنترنت، مما يشكل تحديا فيما يخص المعاملة الجبائية لهذه المنتجات.

كما أصبح بإمكان الشركات أن تنشأ متجر افتراضي على الإنترنت ومن خلاله تعرض وتبيع منتجاتها. وبإمكان الزبائن أن يتجولوا في هذا المتجر وأن يطلبوا خدمات معينة ويستفسروا عن أسعار المنتجات المعروضة مع إتاحة عدة فرص أمامها لتحديد طرق الشحن والدفع التي يفضلونها وبيان التكلفة الإجمالية في كل حالة. (عزوز، 2015، صفحة 75).

2.I-4- مشكل 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، فعلى سبيل المثال قد يتمكن المديرون من نقل أعمالهم إلى مناطق ذات المعدلات الضريبية الأقل، بينما سيبقى العامل العادي غير قادر على تحقيق ذلك.

وفي المستقبل القريب سيكون من الصعب فرض ضريبة على المنشآت أو الأفراد ذوي المكاسب المرتفعة لمعدلات كبيرة، لأن هذه المنشآت والأفراد هي الأكثر مرونة في التنقل مما يمكنها من نقل نشاطها إلى دول أقل في أعبائها الضريبية، وبالتالي فإن العامل العادي سوف يتحمل عبئا ضريبيا أعلى. (كشكول، 2017، صفحة 465).

2.I-5- عدم وجود آليات محددة لإخضاع المعاملات الإلكترونية للضريبة :

قامت العديد من الدول بتوقيع معاهدات تجارية مختلفة بتخفيض التعريفات الجمركية، ومنح حوافز ضريبية، ورغم دعوة العديد من دول العالم إلى عدم فرض ضرائب على تعاملات التجارة الإلكترونية فإنه يصعب على الدول النامية الموافقة على هذا الإجراء لما يترتب عليه من التأثير سلبا على أحد أهم الموارد السياسية للدولة، ومع أهمية المعاملات الإلكترونية بالنسبة إلى الدول النامية كأداة للنفاذ إلى الأسواق العالمية وفتح أسواق جديدة، إلا أن هذه الدول تواجه تحديا كبيرا نتيجة عدم وجود آليات محددة لإخضاع المعاملات الإلكترونية في المنتجات بشقيها المنظورة وغير المنظورة للقواعد الضريبية. (رأفت ، عوض، و الحسيني، 2000، صفحة 11).

2.I-6- الازدواج الضريبي :

لتحديد السيادة الضريبية بين الدول استخدمت بعض هذه الدول فكرة المنشأة الدائمة بحيث يكون من حق الدولة التي يعمل بها المكلف أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته للنشاط عن طريق هذا الكيان.

لكن مع ظهور التجارة الإلكترونية أضحى هذا المبدأ مهددا حيث أصبح بالإمكان ممارسة المنشأة لنشاطها دون الحاجة لوجود كيان مادي مما يعني عدم نجاح المنشأة الدائمة في حصر الكثير من صور المعاملات والصفقات 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 وتعطي لنفسها الحق في فرض الضرائب، مما يؤدي إلى حدوث ازدواج على الصفقة الواحدة، وهذا قد يؤدي إلى تخفيض حجم التجارة الإلكترونية. (كشكول، 2017، صفحة 470).

2.I-7- مشكلة الحصر الضريبي :

تتمثل هذه المشكلة في أن جزءا من التجارة الإلكترونية يعتبر غير منظور، فمفهوم هذا النوع من التجارة متعدد الأبعاد، فهي تأخذ أشكال ومستويات عديدة حيث تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين أو بين المؤسسات التجارية والمؤسسات الحكومية وقد يكون داخل الدولة أو بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي وقد تتمثل في استشارات إدارية أو قانونية أو محاسبية أو ضريبية. (الحواس و وهي، 2017، صفحة 05).

2.I-8- مشكل السيادة الضريبية :

المعروف في التشريعات الضريبية لغالبية دول العالم هو خضوع المؤسسات المحلية والأجنبية المقيمة خارج دولة ما لمعدلات الضريبة المفروضة على التعاملات التي تتم داخل الدولة، وفي إطار حرية حركة عوامل الإنتاج ورؤوس الأموال التي تدعمها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات سوف تحاول الشركات تجنب الوجود المكاني في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، مما سوف يؤثر سلبا على الإيرادات الضريبية لبعض الدول. (مليكاوي ، 2018، صفحة 34).

I.2-9- صعوبة تحديد الأنشطة التجارية :

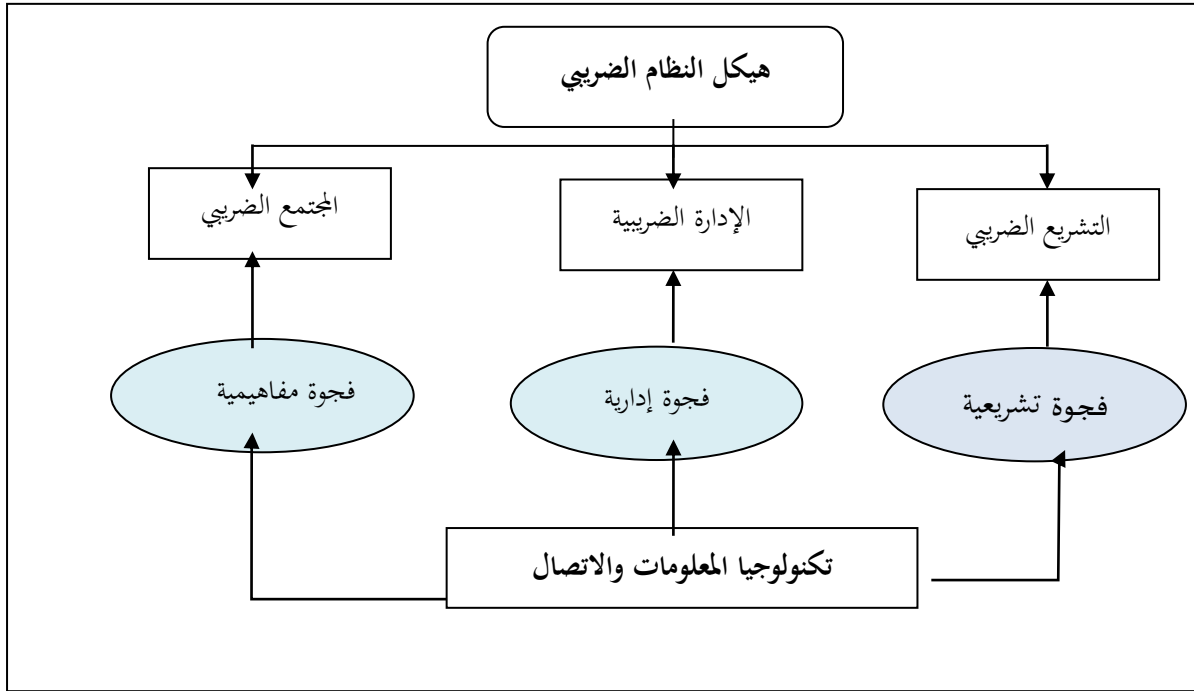
هي من بين التحديات التي يواجهها مسؤولو الضرائب في تحديد الأعمال ومتابعة عمليات البيع التي يقوم بها غير المقيمين للعمالء المحليين لأن غير المقيمين محيرين أو غير مطالبين بالتسجيل، لذلك فمن الصعوبة على السلطات الضريبية تطبيق القانون الضريبي في البلاد، فإذا كان غير المقيمين ليس لديهم مكان ثابت في دولة ما فإن دخل الأعمال غير خاضع للضريبة في تلك الدولة، ومع ذلك قد تنشأ المشكلة المتعلقة بضريبة السلع والخدمات عندما يقوم غير المقيمين ببيع السلع أو الخدمات للعمالء المحليين. (مليكاوي ، 2018، الصفحات 33-34).

I.2-10- قصور العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستجدات تقنية المعلومات:

أكثر ما يستدعي الاهتمام عند مناقشة تحديات التجارة الإلكترونية على الأنظمة الضريبية هي تلك العلاقة الموجودة بين هيكل النظام الضريبي وبين مستوى التقدم التقني، وبصفة عامة فإن هيكل النظام الضريبي يعتمد على ثلاث دعائم رئيسية : (رأفت ، عوض ، و الحسيني، 2000، صفحة 05)

- **التشريع الضريبي:** يشمل مجموعة التعليمات والنصوص القانونية والتشريعات المتعلقة بفرض الضرائب وتنظيم إجراءات وأساليب تحصيلها، وإدارة النزاعات بين إدارة الضرائب والممول سواء على المستويين الإداري أو القضائي.
 - **الإدارة الضريبية:** هي الجهة التي يعهد إليها تطبيق التشريع الضريبي ومتابعة الممول قصد تحليل الضرائب بأشكالها المختلفة.
 - **المجتمع الضريبي:** يشمل كل الممولين الخاضعين للتشريع الضريبي من أشخاص طبيعيين ومعنويين.
- برز في ظل التجارة الإلكترونية قصورا في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستجدات تقنيات المعلومات مما سيؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، وتمثل القصور في وجود ثلاث فجوات هي (طواهر و وآخرون، 2021، صفحة 11):
- **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 يتوافق مع الإعلان بالبدء في الإصلاحات 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.
 - **الفجوة الإدارية:** لأن الإدارة 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 وتحصيل الضرائب بكافة أنواعها، خاصة إذا لم تشهد الإدارة الضريبية تطورا في أساليب ونظم العمل التي تستخدمها للقيام بمهامها.
 - **الفجوة المفاهيمية:** رغم التطور الذي عرفه حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، لا يزال المجتمع الضريبي يعاني قصورا 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 وغيرها، فقد يقوم الممول بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت وتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، ولكن قد يقوم بطاعتها 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.

الشكل 01: العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات



المصدر: رأفت رضوان وآخرون، 2000، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، صفحة 14.

II - الحلول المقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية جبايا :

في ظل التزايد المستمر لحجم التجارة الإلكترونية حاول المختصون اقتراح مجموعة من الضرائب التي يتم فرضها على التجارة الإلكترونية لتعويض الخسارة الناجمة عن التحول إلى هذا النوع من التجارة والمتمثلة أساسا في انخفاض الإيرادات الضريبية وسنستعرض فيما يلي بعض الحلول المقترحة للتغلب على الصعوبات ورفع التحديات الناجمة عن إخضاع التجارة الإلكترونية.

II - 1- الضريبة على الاستهلاك :

يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض الضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث تساعد هذه الضريبة في تحصيل الضرائب من المهترئين من دفعها بما في ذلك الذين يحققون دخولا مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت، حيث يقومون بأنفاقها بأي حال من الأحوال.

ومن الأفكار التي طرحت للنقاش في هذا المجال هي إمكانية فرض الضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت، حيث تقوم هذه الشركات بحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت، ثم فرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة وتقوم بعد ذلك بتحويلها إلى الحكومة.

أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلكين وتشير هذه الفكرة العديد من المواضيع المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الإلكترونية للعملاء ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن، كما أنها ستتسبب في زيادة الأعباء على المستهلكين.

بالإضافة إلى دفعهم ثمن السلعة والخدمة سيجدون أنفسهم مطالبين بدفع ضريبة إلى هذه الشركات وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية، خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة. (رأفت ، عوض، و الحسيني، 2000، صفحة 15)

II - 2- ضريبة توين :

هي ضريبة على حركة رؤوس الأموال اقترحها جيمس توين من أجل الحد من المضاربات وإعادة توجيه النقود نحو الاستثمار طويل المدى، وقد لاقت هذه الضريبة اهتماما من قبل صندوق النقد الدولي وكانت موضوعا لعدد من دراسات قام بها خبراء انتهت إلى تراجعها عن معارضتها والاعتراف ببعض مزاياها، وهذا ما أدى بالعديد من الوكالات التابعة للأمم المتحدة إلى تبنيها والدعوة إلى تطبيقها. (الحواس و ولهي، 2017، صفحة 11).

II - 3- ضريبة البيت Bit tax :

تعتبر من أهم الحلول المقترحة لتنظيم معاملات الانتقال الإلكتروني للبيانات ويتم تحصيلها على أساس كمية Bits الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات وتبادلها. وعلى الرغم من ذلك فإن المكاسب المتولدة عن هذا التبادل غير منظورة حيث أنه لا يوجد رقابة كافية أو صد تام لهذا النشاط، وبالتالي فهو مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المختلفة. ورغم اعتبار الكثير من المهتمين هذه الضريبة على أنها من أفضل الحلول المقترحة في هذا المجال إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات.

حيث أن فرض هذه الضريبة ستنطوي عليه العديد من المشاكل منها:

- تراجع نمو الإنترنت: وما يترتب عليه من انخفاض في الأنشطة والأعمال المتوقع انبثاقها على هذه الصناعة الجديدة التي تستوعب العديد من فرص العمل.
- ارتفاع التكاليف: ينطوي هذا النظام الجديد العديد من التكاليف والتعقيدات التي قد تؤدي إلى ظهور العديد من المشاغل التي قد تزيد نفقات إصلاحها عن الإيرادات المتوقع تولدها عن هذا النظام.
- الازدواج الضريبي: إذ يقوم المستهلك بدفع الضريبة على القيمة المضافة عند اقتنائه الأجهزة الإلكترونية المختلفة التي يستخدمها في عملية تبادل ونقل المعلومات، بالإضافة إلى ضريبة bit عند استخدامه لهذه الأجهزة في تبادل المعلومات وهذا ما يتسبب في فقدان الإنترنت وأجهزة نقل البيانات إلى ميزة انخفاض التكلفة.
- يعتبر تدفق البيانات ورصدها بهدف فرض الضريبة عليها يعد نوعا من أنواع الاعتداء على الخصوصية. (رأفت ، عوض، و الحسيني، 2000، صفحة 17)

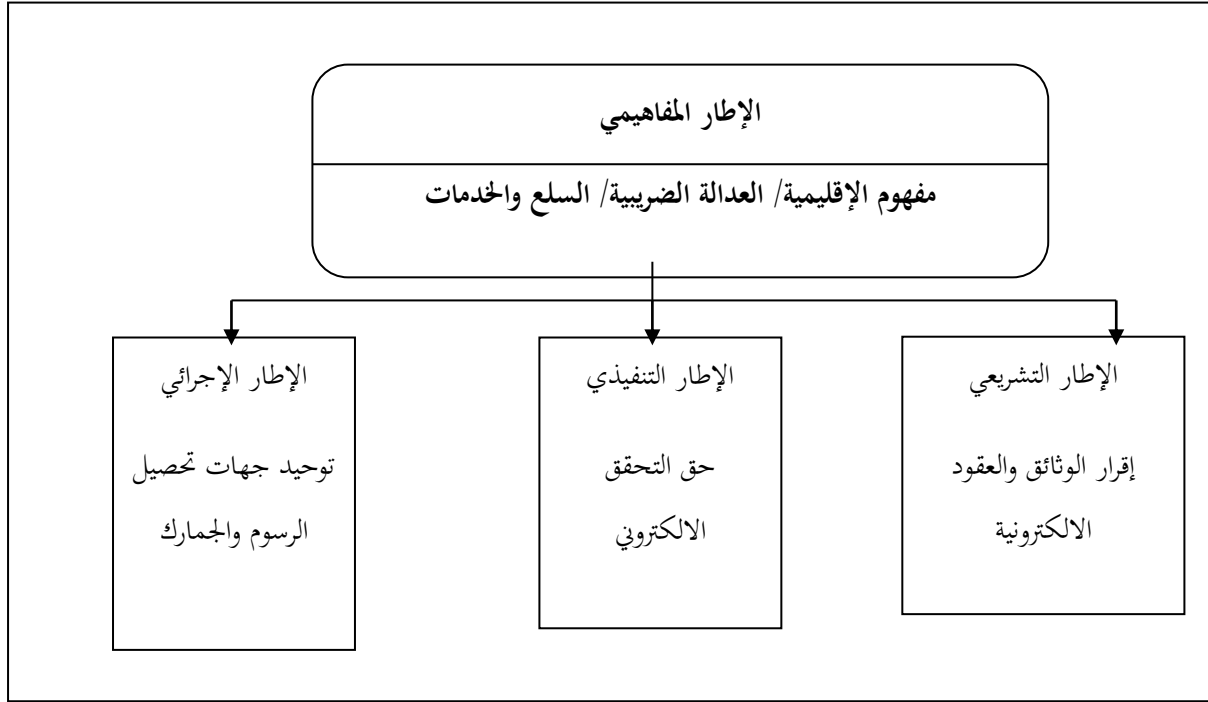
II - 4- الإطار العام للتكيف الضريبي للمعاملات الإلكترونية:

قد واجهت هذه المقترحات (الضريبة على الاستهلاك، ضريبة BIT TAX) العديد من التحديات والانتقادات، ولا زالت المحاولات لإيجاد نموذج لفرض الضرائب على المعاملات الإلكترونية قائمة لاسيما على التجارة الإلكترونية، حيث تأخذ بعين الاعتبار مراعاة النقاط التالية في أي سياسة مستقبلية خاصة بفرض الضرائب:

- الاتساق مع أسس التجارة العالمية وعبر السلطات القضائية المختلفة.
- الحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ بما بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة.

وعلى هذا ظهرت حاجة ملحة لأهمية وجود إطار عام متكامل ملائم، يبنى على مبادئ السياسة الجبائية المتكيفة مع التطورات الحاصلة في معاملات التجارة الإلكترونية ويحقق الأهداف المنشودة للنظام الضريبي في نفس الوقت، ويمكن أن نوضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل 02: الإطار العام لتطبيق الضرائب على المعاملات الإلكترونية:



المصدر: رأفت رضوان وآخرون، 2000، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، صفحة 17

الشكل أعلاه يوضح الإطار العام لتكييف الضرائب مع المعاملات التجارية الإلكترونية من خلال : (عزوز، 2015، الصفحات 81-82)

- **الإطار المفاهيمي:** هناك الكثير من المفاهيم الضريبية تحتاج إلى مراجعة في الاتجاه الذي يجعلها ملائمة مع ما أفرزته تكنولوجيا المعلومات والاتصال ومن دون شك المبادئ المقصودة هي:
 - مبدأ الإقليمية: يتعين توسيع مفهوم هذا المبدأ ليشمل النشاط التجاري الذي يتم عبر شبكات الاتصال الإلكترونية حتى تستطيع الدولة ممارسة سيادتها بفرض الضريبة.
 - تحديد مفهوم السلع والخدمات ليصبح متلائما مع الأشكال الجديدة من المعاملات التجارية الإلكترونية حيث تحولت السلع من شكلها المادي إلى شكلها الرقمي.
- **الإطار التشريعي:** تبقى المستندات والعقود هي التي تعطي أهمية كبيرة لتمكين التجارة الإلكترونية من التوسع وهذا ما يتطلب مجازة التشريع بالشكل الذي يراعي فيها:
 - الاعتراف بالإمضاءات الإلكترونية وجعلها تسير في أهميتها النظم الورقية المعمول بها بل هذه الإمضاءات أكثر صعوبة في التزوير من المستندات الورقية.

- العقود الإلكترونية: يتم إبرامها دون الحاجة إلى التواجد المادي للأطراف حيث يتم تبادل الإيجاب والقبول عبر شبكة الأنترنت لذلك فهو فوري ومعاصر، وهذا ما يعطيها مصداقية كوسيلة إثبات تتجاوز في ذلك العقود التقليدية.
- تطوير التشريع الخاص بتأمين قواعد البيانات وكلمة السر باعتبارها مراجع يعتمد عليهما للإثبات.
- **الإطار الإجرائي:** نعلم بأن الضرائب تصنف إلى عدة أنواع كالضريبة على الدخل، الضريبة على الأرباح، الرسم على القيمة المضافة، الضرائب والرسوم الجمركية، ولكل نوع إدارة تتولى مهمة جبايتها.
- لكن التجارة الإلكترونية بسلعها وخدماتها الرقمية تتعدى حدود الدولة الواحدة دون استئذان حيث تسلم بطريقة الكترونية (غياب محل المعاملة) مما يصعب تسجيلها أو تدقيقها على الحدود، لذلك نجد أنفسنا أمام حلين:
- إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية وهذا ما يخل بمبادئ الضريبة كالمساواة والعدالة.
- أو إخضاعها للضرائب من خلال المراجعة السنوية لحسابات الشركات، كما يكون تحصيل الضرائب بواسطة أطراف ثالثة مثل الوسيط ومزود خدمة الانترنت.
- **الإطار التنفيذي:** فرض الضريبة يعتمد على مراجعة السجلات المحاسبية والقيود الدفترية والفواتير للتحقق من صحة البيانات، لكن بالتحول إلى أسلوب القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية تتطلب الرقابة الجبائية نظام تحقق جبائي الكتروني لهذه العقود من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة وعملائها الذين تعاملت معهم يبيعاً وشراءً.

III - الخلاصة :

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية استعراض تحديات ومشاكل فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية، ثم عمدنا إلى تسليط الضوء على الحلول المقترحة من قبل الباحثين والهيئات الدولية لإخضاع نشاط التجارة الإلكترونية للضريبة وإيجاد آليات ضريبية تتماشى مع طبيعتها وخصوصيتها وتوصلنا في الأخير لمجموعة من النتائج والاقتراحات نلخصها في الآتي:

نتائج البحث:

- التجارة الإلكترونية هي استخدام الوسائل الإلكترونية في كافة مراحل المعاملات التجارية.
- عدم ملائمة النظم الضريبية التقليدية لخصوصية التجارة الإلكترونية.
- غياب تشريعات وقوانين منظمة للضريبة الإلكترونية.
- صعوبة تجسيد وتطبيق الحلول المقترحة لإخضاع معاملات التجارة الإلكترونية للضريبة.

الاقتراحات:

- عصنة الإدارة الجبائية بحيث تواكب التطور التكنولوجي الهائل والسريع في مجال التجارة الإلكترونية.
- ضرورة إصلاح النظم والتشريعات الضريبية مما يجعلها متلائمة مع خصوصية التجارة الإلكترونية.
- صياغة نموذج ضريبي دولي موحد والعمل به فيما يتعلق بالمعاملات التجارية الإلكترونية.
- إقامة شبكة معلوماتية محلية ودولية بغرض تبادل المعلومات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية بين مختلف دول العالم.
- تصميم قاعدة بيانات خاصة بالمكلفين بالأداء الضريبي من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتفعيل خدمة التخاطب المباشر إلكترونياً مع المكلفين عبر الإنترنت.

- الإحالات والمراجع :

- 1- اسماعيل نسرين ، ويحيوي الهام . (2019). تحديات تطبيق نظام التجارة الالكترونية بالجزائر وسبل مواجهتها. مجلة الاقتصاد الدولي والعملة 2(4). 104- 118. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/124504> تاريخ الاطلاع (10 فيفري 2022).
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (16 ماي، 2018). القانون رقم 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018 المتعلق بالتجارة الالكترونية "المادة 06". الجريدة الرسمية العدد 28 الصادرة بتاريخ 16 ماي 2018.
- 3- الحواس زواق ، ووطي بوعلام. (12-13 نوفمبر، 2017). الضرائب على التجارة الالكترونية - المشكلات وآليات الإخضاع-، الملتقى العلمي الدولي حول التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة. تاريخ الاسترداد 12 جويلية، 2021، من <http://dSPACE-univ-msila.dz.8080>
- 4- ابراهيم بختي. (2008). التجارة الالكترونية (مفاهيم واستراتيجيات التطبيق في المؤسسة (الطبعة الثانية). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 5- جعيجع نبيلة. (2018). التجارة الالكترونية في العالم العربي وأهم المعوقات التي تحد من تطورها. مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد 2(2). 273- 292. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/182052> تاريخ الاطلاع (26 فيفري 2022).
- 6- رأفت رضوان ، عوض رشا ، و الحسيني ولاء. (2000). الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية. مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، 2(2). تاريخ الاسترداد 10 جويلية، 2021، من www.arab.api.org/images/publication/pdfs/144/144.j22
- 7- طواهر التهامي ، و آخرون.. تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية. تاريخ الاسترداد 12 جويلية، 2021 من manifast.univ.ouagla.dz
- 8- عزوز علي. (2015). جباية المعاملات الالكترونية -المشاكل والحلول-. مجلة الريادة لاقتصادات الأعمال 1(1). 73-85. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/67881> تاريخ الاطلاع (17 فيفري 2022).
- 9- كشكول عبد سهاد. (2017). أثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 18 (68). تاريخ الاسترداد 20 جويلية، 2021، من <http://www.iasj?func=fulltext&ald=63876>
- 10- محرز نور الدين، صيد مريم. (2010). نظام الدفع الالكتروني ودوره في تفعيل التجارة الالكترونية مع الإشارة لحالة الجزائر. مجلة الاقتصاد الجديد. العدد 2. 257- 283. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/56372> تاريخ الاطلاع (20 فيفري 2022).
- 11- مشتي أمال. (2014). التجارة الالكترونية في الجزائر. مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية. (العدد 13). 238-261. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/51413> تاريخ الزيارة (12 فيفري 2022).
- 12- مليكاوي مولود . (2018). آليات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تبني مفهوم التجارة الالكترونية. مجلة دراسات جبائية. 8(1). 25- 30. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/378/8/1/97896> تاريخ الاطلاع (25 فيفري 2022).
- 13- نافع زينب ، وجميل أحمد. (2020). التجارة الالكترونية في الجزائر طموحات كبيرة وإنجازات متواضعة . مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال 3 (6). 1-17. على الخط <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/141379> تاريخ الاطلاع (14 فيفري 2022).

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

أمال حدادش، جمال الدين سيليني(2022)، إشكالية الإخضاع الضريبي للمعاملات التجارية الالكترونية- التحديات والحلول-، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 07(العدد 01)، الجزائر : جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ص.ص 52-64.



SCAN ME