

Tax regulation requirements for E-commerce: challenges and problems

ABDALLAH Kaiboua¹, ABDALLAH labbaci²

¹ Associate Professor, Faculty of Law and Political Science, Hassiba Ben Bouali University, Chlef, Algeria, abdallah.kaiboua@univ-adrar.edu.dz

² PhD students at the Faculty of Law and Political Science, Hassiba Ben Bouali University, Chlef, Algeria, ab.labbaci@univ-chlef.dz.

ARTICLE INFO

Article history:

Received:21/08/2023

Accepted:04/01/2024

Online:05/01/2024

Keywords:

E-commerce

tax

permanent

establishment fiscal

sovereignty

tax principles

JEL Code:

ABSTRACT

In this study we try to address some of the challenges and difficulties resulting from e-commerce transactions due to the limited knowledge of the technological development influenced the implementation of business transactions via the internet, and so as to know how to processing of transactions carried out through e-commerce and the profits arising from the tax side in particular, noting that the tax legislation compatible texts existing only with the need to impose the tax on transactions and transactins related to traditional trade, Especially since tax revenues are an important part of revenue in most countries. so the question arose about the possibility of subjecting these transactions to taxation.

متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الإلكترونية: تحديات ومشاكل

عبد الله قبيوغة¹، عبد الله لعباسي²

¹ كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، abdallah.kaiboua@univ-adrar.edu.dz

² كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ab.labbaci@univ-chlef.dz

معلومات المقال

تاريخ الاستقبال: 2023/08/21

تاريخ القبول: 2024/01/04

تاريخ النشر: 2024/01/05

الكلمات المفتاحية

التجارة الإلكترونية

جباية

المنشأة الثابتة

المبادئ الضريبية

السيادة الجبائية

JEL Code:

الملخص

نحاول التطرق في هذه الدراسة لبعض التحديات والصعوبات الناتجة عن معاملات التجارة الإلكترونية، وذلك نتيجة ضعف الإلمام بالتطورات التكنولوجية التي طرأت على تنفيذ العمليات التجارية عبر شبكة الإنترنت، وبالتالي التعرف على كيفية معاملة الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجة عنها من الناحية الضريبية بصفة خاصة، علماً أن التشريعات الضريبية القائمة تتلاءم نصوصها مع فرض الضريبة على الصفقات والمعاملات المتعلقة بالتجارة التقليدية، لاسيما وان الإيرادات الضريبية تشكل قدراً هاماً من الإيرادات لدى معظم الدول، لهذا ثار التساؤل حول إمكانية إخضاع هذه المعاملات إلى الضريبة.

- مقدمة:

إن أنشطة التجارة الإلكترونية، والعلاقات الناشئة في بيئتها، تثير العديد من التحديات القانونية للنظم القائمة، تتمحور في مجموعها حول أثر استخدام الوسائل الإلكترونية في تنفيذ الأنشطة التجارية، فالعلاقة التجارية العادية ومتطلباتها داخليا أو خارجيا، وبرغم من تطورها بقيت القواعد القانونية قادرة على الإحاطة بمتطلبات تنظيم التجارة، إذ بالرغم من تطور نشاط الخدمات التجارية والخدمات الفنية واتصال الأنشطة التجارية بعلاقات العمل والالتزامات المتعلقة بنقل المعرفة أو التكنولوجيا، فإن القواعد القانونية التي تنظم الأنشطة التجارية والعقود أمكنها أن تظل حاضرة وقادرة على محاكاة الواقع المتطور والمتغير في عالم التجارة.

لكن الأمر يختلف بالنسبة للتجارة الإلكترونية، فالتغير ليس بمفهوم النشاط التجاري فقط، وإنما بأدوات ممارسته وطبيعة العلاقة الناشئة في ظلها، بحيث يتواجد في كل نشاط من أنشطة التجارة الإلكترونية الكمبيوتر والانترنت. إن وجود التقنية وهيمنتها على آلية تنفيذ وإتمام النشاط التجاري في ميدان التجارة الإلكترونية، بل ضرورتها لوجود التجارة الإلكترونية، كان لا بد أن يخلق تحديا جديدا أمام النظم القانونية القائمة بوجه عام، والنظام الضريبي على وجه خاص (Roger, 2012, p. 75)، هذا التحدي جعل من الفقه وبعض الدول تتروى في إخضاع الضريبي للتجارة الإلكترونية، والعكس نجد اتجاه آخر يدعو لإخضاعها وأمام هذا الاحتدام الفقهي والتوجه الدولي المتضارب نطرح الإشكالية التالية:

هل يمكن للأنظمة الضريبية الحالية التكيف مع خصوصية التجارة الإلكترونية وإخضاعها للضريبة؟ وإن كان الجواب بنعم ما هي التحديات والعوائق التي سيواجهها هيكل النظام الضريبي؟
أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في دراسة أثر التجارة الإلكترونية على الإيرادات الضريبية في الدول إنطلاقا من أن هذه الدول ستواجه في الوقت الراهن وفي المنظور القريب تحدي الإقتصاد الرقمي، وهذا ما قد يقلص حصة الدولة من الإيرادات الضريبية، فعلى الرغم من التطورات الحاصلة في المجال التقني والجهود المبذولة من قبل العديد من الدول والمنظمات الدولية فيما يتعلق بمتطلبات التجارة الإلكترونية إلا أن الإجراءات المتخذة لا تزال محدودة وقاصرة عن تغطية جميع الجوانب وبالخصوص الجانب الضريبي.

أهداف الدراسة:

- إبراز فجوات الهيكل الضريبي، ومحاولة تكيفه مع مقتضيات التجارة الإلكترونية.
- الخروج بنتائج وتوصيات على البلدان النامية الأخذ بها، لأنها المعني الاول في تآكل الوعاء الضريبي، وفقدان حصص كبيرة من موارد التجارة الإلكترونية بسبب عدم التحكم في التقنية، وعدم مواكبة أنظمتها الضريبية للتطورات الرقمية.

منهج الدراسة:

للوصول الى الاهداف تقتضي الدراسة مناهج عدة حسب الحاجة اليها، منها المنهج الاستقرائي بالاطلاع الواسع على مختلف الدراسات والمؤلفات المتعلقة بالتجارة الالكترونية وعلاقتها بالنظم الضريبية، ثم المنهج الوصفي لتحليل ملامح الهيكل الضريبي للدول بصفة عامة، ثم المنهج التحليلي من خلال تحليل بعض القواعد العامة في القوانين الضريبية لمحاولة تكييفها على نحو يتماشى وطبيعة الرقمية.

هيكل الدراسة:

تقتضي الإجابة على هذه الإشكالية التطرق إلى ملامح النظام الضريبي الحالي وإبراز مواطن قصوره أولاً، كما نعرض بعض مقترحات الإخضاع الضريبي التي توصل إليها الفقه المالي وبعض الدول المتطورة ثانياً.

1- ملامح النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية:

المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية تعد من ابرز المشاكل التي لم تحسم حتى الآن، فهي تثير العديد من المشاكل على النظام الضريبي بصفة عامة، نتيجة تأثير الانترنت، فهي تؤثر على بنية الهيكل الضريبي للدول.

1-1- قصور هيكل النظام الجبائي في مواجهة معاملات التجارة الالكترونية:

إن الدور الفعال للنظام الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية وزيادة تحصيل الموارد السيادية، لا بد أن يقوم على أسس، من تشريع ضريبي ملائم وإدارة ضريبية ومجتمع ضريبي، لكن التقدم التقني خلق فجوات لهذا الهيكل.

1-1-1 هيكل النظام الضريبي: من أهم مكونات النظام الضريبي التي يركز عليها:

- **التشريع الضريبي:** هو مجموع القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة، مضمونها فرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذا مجموع الاجتهادات القضائية في هذا المجال وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية. ويتحدد تطبيقه بزمان معين ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها (عدلي ناشد، 1999، صفحة 42).

- **الإدارة الضريبية:** تعتبر الإدارة الضريبية مزيج من العناصر الإدارية، القانونية والمالية، كما أنها فرع من فروع الإدارة المالية، فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية، التي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة (دراز، 1995، صفحة 145)، فالإدارة الضريبية هي الهيئة أو الجهاز الذي يسهر على تطبيق التشريع الضريبي في أحسن الظروف للحفاظ على حقوق الخزينة العامة، والسهر على احترام الحقوق والضمانات التي يمنحها القانون للمكلفين بالضريبة لتحقيق العدالة الضريبية، كما تضطلع الإدارة الضريبية بمهمة، تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعمليات تحديد الوعاء والتحصيل من الخاضعين للضريبة (رجراج، 2003-2004، صفحة 22).

- **المجتمع الضريبي:** هو مجموعة الممولين والمكلفين بأداء الضريبة إلى الدولة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية.

1-1-2 الفجوات التي تخلقها البيئة المعلوماتية على الهيكل الضريبي:

في ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والتي من بينها التجارة الالكترونية فقد ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي وتطور تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي، وذلك من خلال ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة بين مفردات النظام الضريبي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات:

- **فجوة تشريعية:** يواجه التشريع الضريبي الذي تمت صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية العادية، قصورا في معالجة التعاملات التجارية الالكترونية، فعلى الرغم من قيام بعض الدول بالإعلان عن برنامجها في مجال التجارة الالكترونية، إلا أن ذلك لم يسايره الإعلان عن بدء إصلاحات حقيقية في المجال التشريعي، وعليه فإنه يتوجب على تلك الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وتعديلها أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التجارة الالكترونية (رأفت و آخرون، 2000، صفحة 14).

تأثر على هذه الفجوة عدة عوامل مشتركة تتفاعل فيما بينها، وأهمها أسباب مرتبطة بتحدي البيئة الرقمية ذاتها: ومنها الانترنت:

- تزيد الانترنت من صعوبة تحديد هوية الأطراف خصوصا الشركات العاملة في الأنشطة التي من المفترض أن تخضع للضريبة، كذلك تعمل الانترنت على زيادة حركة الشركات وتنقلها بواسطة الكفاءة الفنية لطاقتها البشرية، فالشركات ذات التحكم التقني لها القدرة على التنقل إلى الدول ذات الامتيازات الضريبية، وأكثر من ذلك إلى الملاذ الضريبي وتسمى الجنات الضريبية (علي و آخرون، 2007، صفحة 03)

- صعوبة الوصول إلى الدفاتر والسجلات الالكترونية: في بيئة التجارة التقليدية نجد أن دافعي الضرائب ملزمون بالتصريح عن مداخيلهم، لدعم عملية تقدير الضرائب المستحقة، وتقوم الإدارة الضريبية بالتحقيق من هذه المعلومات، وغالبا فإن الإدارة الضريبية تعتمد على المعلومات التي تقدمها المؤسسات المالية أو وسطاء آخرين في نطاق اختصاصها، إما بيئة التجارة الالكترونية فإن السجلات غالبا ما تخزن في دولة أخرى يجعل من الصعب الوصول إليها (OECD, 18 November 1997, p. 03)

كما تثير المعاملة الالكترونية تحديات تتعلق بمراجعة الحسابات، ومنها عدم القدرة على تحديد مكان وصول السجلات التي يحتفظ بها في شكل الكتروني، وصعوبة تشفيرها، ونقص الضمانات التي تدعم الثقة في السجلات الالكترونية.

- الدفع الالكتروني: يري البعض إن النقود الالكترونية سوف تحل محل النقود الحقيقية في المعاملات، حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الالكترونية على أرصدة أموال الأشخاص وسوف تستخدم في دفع المستحقات

وتسوية الحسابات، ضف إلى ذلك إن المدفوعات الالكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجال واسع للتهرب الضريبي، فالعمليات التي يتم تنفيذها عن طريق النقد الالكتروني لا تترك آثار محاسبية لعدم وجود حسابات ممسوكة وتزيد الصعوبة أكثر لو تم دفع المقابل عبر الانترنت، فالمعطيات التي يتضمنها الخادم -serveur- التجاري من رقم بطاقة الائتمان أو رقم التعريف الجبائي يصعب الاطلاع عليه (Katerina, 2001, p. 44).

- تحدي إثبات موقع ممول الخدمة على شبكة الانترنت: من التحديات التي تواجه فرض الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، مدى إمكانية إثبات موقع الممول على شبكة الانترنت (Nassima, 2017, p. 43) فهذا الأمر على درجة كبيرة من الأهمية حتى يمكن تحديد الخدمة أو الصفقة التي تمت من خلال موقع الممول على الشبكة وبالتالي تحديد المعاملة الضريبية الالكترونية.

- عدم وجود أرضية لعمليات العبور الالكترونية: حيث يعتبر ذلك تحديا كبيرا للنظام الجبائي الحالي والذي يعتمد أساسا على كل من مفهوم المؤسسة الدائمة، ومفهوم المنشأ (المكان) في المبادلات الدولية، والملاحظ عدم تطبيق هذين المفهومين أو عدم كفايتهم في التجارة الالكترونية يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

- السرعة والمرونة التي تتميز بها التجارة الالكترونية: رغم انه لم يتم بعد صياغة نهائية، وكاملة للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للعبود التجارة الالكترونية، إلا أن التشريعات التي تحكمها تتغير بمعدلات متسارعة ومن ثم لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة وقابل لتعديل حتى تواكب التشريعات التقدم التكنولوجي (محمد و آخرون، 2004، صفحة 03)

- مشكل تحديد السيادة الضريبية في التجارة الالكترونية: يعد مبدأ السيادة من ابرز المبادئ التي قامت عليها سلطة الدولة في سن القوانين الضريبية، وبنى عليها حقها في فرض وتحصيل الضرائب، وتفرض السيادة الضريبية للدولة وفقا لمبدأ إقليمية الإيراد أو مبدأ عالمية الإيراد، وحديثا ثار الجدل حول فرض الضريبة على دخل التجارة الالكترونية، وذلك بخصوص المبدأ التي تفرض على أساسه، فمن المعلوم أن لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض وتحصيل الضرائب على دخل الأشخاص الذين يكون مصدره داخل حدودها الإقليمية، أو تمتد إلى دخلهم المتحقق بالخارج (السيادة الضريبية (دادن، 2004، صفحة 162) وتثار المشكلة في كيفية تحديد الدولة لنطاق سيادتها الضريبية على معاملات التجارة الالكترونية والتي تكون المعاملات في إطارها غير منظورة في الغالب، وقد يكونا طرفي المعاملة خارج الدولة أو طرف داخل نطاقها والأخر خارج الدولة (حراق، 2011، صفحة 06).

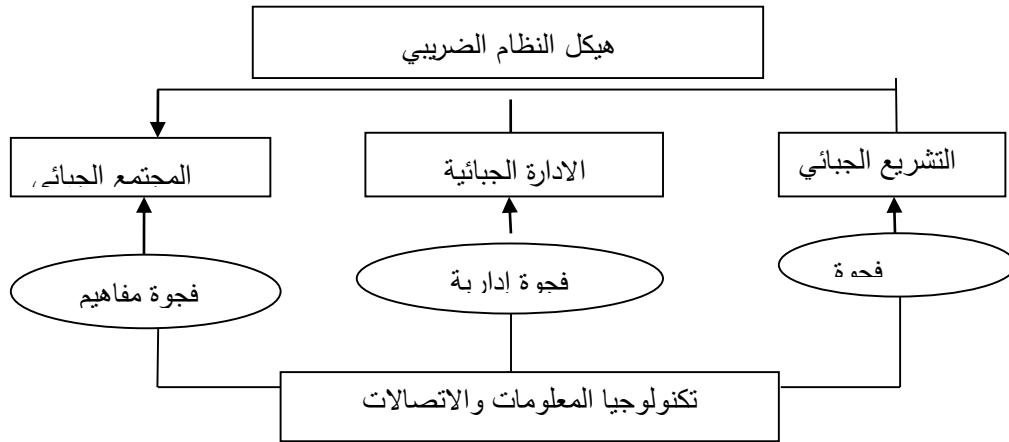
- فجوة إدارية: الانترنت تشكل تحدي في مواجهة الإدارة الضريبية حيث أن هناك متغيرات عدة ناجمة عن التجارة الالكترونية من شأنها أن تجعل من الإدارة الضريبية تواجه تحديات كثيرة، منها التحول من المعاملات الورقية التي تسمح لجهة الضرائب بمراقبة هذه المعاملات من خلال الفواتير إلى معاملا رقمية يصعب تحديدها (طالب، 2004، صفحة 106) كما أن التحول التكنولوجي الذي اثر في وسائل الإنتاج وطبيعة المنتج ذاته(منتج رقمي) والخدمات المقدمة

مباشرة من خلال الشبكات كالاستشارات المالية والقانونية (عرب، 2002، صفحة 22) وهذا معناه صعوبة الحصر، والتحصيل، ومن يخضع للضريبة؟

- **فجوة مفاهيمية:** تنتج هذه الفجوة من خلال وجود عدم إدراك ووعي من طرف أشخاص المجتمع الضريبي للقوانين المتعلقة بالمعاملات الالكترونية، فما يمكن تسجيله أن استجابة المكلفين بالضريبة للالتزامات الضريبية في ظل المعاملات التقليدية تعد ضعيفة، وذلك بالنظر إلى نقص الاهتمام ومحاولة التهرب من جهة والى تعقد وتشابك الإجراءات في هذا المجال من جهة أخرى، ويزداد الأمر صعوبة في ظل التجارة الالكترونية التي تختلف الإجراءات الضريبية بخصوصها عما هو موجود في ظل المعاملات التقليدية العادية، هذه الصعوبة تؤدي إلى توتر العلاقة بين أشخاص المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية نتيجة عدم التجاوب، الأمر الذي يؤدي إلى تفاقم المشاكل الضريبية.

وبناء على ما تقدم نوضح قصور الهيكل الضريبي في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: فجوات النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية



المصدر: سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص590.

2- مقترحات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية:

إن الدول كانت تركز في سبيل تعزيز وفرض الشمولية على الأوعية الضريبية، التي كان مصدرها المعاملات التجارية التقليدية، ولم يكن هناك بعد نظر من قبلها في منح أنظمتها الضريبية المرونة الكافية للتأقلم مع المستجدات التكنولوجية، وهذا ما سيؤثر بشكل كبير على بنية الضرائب، بناء على التحديات والمشاكل التي تفرضها التجارة الالكترونية، والتي تجعل من الصعوبة إخضاع المعاملات التي تجري في حيزها للقوانين الضريبية، برز اثر ذلك جدل

و تعددت الآراء والاتجاهات حول فرض الضريبة على صفقات التجارة الالكترونية أم يتم إعفاء هذه الصفقات من الخضوع للضريبة؟ (فارس و ضويفي، 2011، صفحة 15) فتعددت النقاشات الفقهية بين مؤيد ومعارض ورأي توافقي.

تصب هذه التوجهات في الأخير حول نقطة مشتركة تدعم بشكل عام مبدأ فرض الضريبة على التجارة الالكترونية (الشوابكه، 2007، صفحة 520) وذلك لتجنب تآكل الحصيلة الضريبية نتيجة النمو المستمر للتجارة الالكترونية.

لتحقيق الغرض من جباية التجارة الالكترونية من الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي تنتهج السياسة الضريبية للدول انظمة جبائية خاصة، كما تعتمد على تكييف القواعد الضريبية التقليدية محاولة بذلك جباية المعاملة الالكترونية قدر الإمكان.

2-1- الأنظمة الجبائية الخاصة: مقترحات لا ترقى إلى حلول

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الالكترونية ، واتساع الهوة بين الاقتصاديات التقليدية المؤسسة على تبادل السلع المادية، ونظرا للآليات الجبائية الدولية اليوم التي ليست قادرة على رصد الأرباح الناتجة عن نماذج الجديدة للاتصال مما أدى إلى سوء تقدير الإيرادات وتقييمها وإخضاعها، وأصبح التهرب الجبائي محتمل، توجه التفكير إلى ضرورة إنشاء ضرائب ورسوم نوعية، يمكن اللجوء إليها لمنع أو إيقاف ما يسمى (بنزيف الموارد المتحققة عبر التجارة الالكترونية) والذي لم يستطع اغلب الدول من السيطرة عليه (عواد، 2010، صفحة 226) ومنها الرسم على وحدات التعداد الالكتروني (Taxe sur les Bits) بالإضافة إلى عدد من الرسوم والاقتطاعات.

2-1-1- ضريبة الوحدة الرقمية (Bit Tax)

يرجع أصل هذا الرسم إلى النداء الذي أطلقه Arthur Cordell و Thomas Ide بنادي روما سنة 1994، تحت عنوان "بناء المجتمع الأوروبي وضممان الإعلام للجميع"، ثم ذكر هذا الرسم بعد ذلك في التقرير الأول المعد من طرف مجموعة من الخبراء. والذي يتناول المحاور الاجتماعية والمجتمعية في 1996 تحت عنوان "بناء المجتمع الأوروبي وضممان الإعلام للجميع".

- طبيعته: يعرف هذا الرسم بأنه رسم يفرض على الانتقال الالكتروني للمعلومات (انتقال رقمي) وهو لا يفرض إلا على المبادلات التي تتميز بخصائص الارتباط، ومن ثم فإن الحصص التلفزيونية والبث عبر الراديو والمحادثات التي تتم عبر خطوط الاتصال ليست معنية بهذا الرسم، ويمكن تقييم وحساب عدد وحدات التعداد الالكتروني المستعملة من طرف جهاز الإعلام الآلي المربوط بشبكة الانترنت، بمعنى أن استهلاك عدد من البايت (Bit) يعتبر الوسيلة الوحيدة القادرة على قياس أهمية وحجم تحويل المعطيات وتبنى على أساسه الضريبة (Louis, 1998, p. 08) بمعنى أساس هذا الرسم يتم تحديده من خلال عدد وحدات التعداد الالكتروني وليس على أساس تكلفة أو قيمة الاتصال في حد ذاته (الشوابكه، 2007، صفحة 524)

- مبررات هذا الرسم: يجد مبرراته من الناحية الاقتصادية، في أن تكنولوجيا الاتصال قد أدت إلى نشوء قيمة مضافة غير مرئية والتي تضاف على قيمة التكنولوجيا وعلى المكاسب وذلك في شكل إنتاجية، كما يهدف إلى تجنب التآكل الضريبي، لأنه سيفرض على القيمة الحقيقية للصفقات المبرمة أي على حجم وحدات التعداد المحولة، التي لا يستطيع الرسم على القيمة المضافة بلوغها بسبب انه يفرض على القيمة الاقتصادية التي لا تعبر ولا تمثل القيمة الحقيقية للمعلومات المحولة لان سعر الاتصال محدد بوحدات زمنية ويتميز بكونه منخفض.

كما نجد مبرراته من الناحية الاجتماعية، حيث تستخدم عوائد هذه الضريبة من اجل تعويض المتضررين من مشكلات حقوق الملكية الفكرية، من نسخ وقرصنة كاملة لمصنفاتهم، فتكون عائدات هذا الرسم لتعويض المتضرر حتى لا يتردد في التعاون مع هذه الشبكات العالمية.

- **الوعاء الضريبي:** رسم البيت (Bit) عبارة عن نظام ضريبي يركز على كثافة تحويل المعلومات وفي هذا الإطار فان عدد البايث المستعمل يمثل الوسيلة التي تترجم أهمية تحويل المعلومات، حيث تكون على شكل معلومات مشفرة عن طريق أرقام بالنظام الثنائي حيث أن هذا النظام من الترميز لا يقبل إلا الصفر والواحد (0-1) هذه الأرقام تسمى البايث، والذي يختلف عن الثنائي الرقمي، إن البيانات المشار إليها تحول إلى الأوكتي حيث أن كل أوكتي يضم 08 بايت وكل أوكتي يمثل حرف (حرف رقمي).

كما نوضح أن الرسم على أساس عدد الأوكتي ليس له علاقة بالرسم على القيمة المضافة، لان الرسم على القيمة المضافة (TVA) على ربط هاتفي أو ربط بالانترنت لا يمكن أن يؤسس إلا على أساس سعر المكالمات (الاتصال) والتي ترتبط بالزمن المستغرق والمسافة بين المتصلين، فالرسم على القيمة المضافة لا يمكن ربطه بأهمية القيمة الحقيقية للاتصال التي يصعب تحديدها (Frédéric, 2000, p. 114).

- **معدل الرسم:** اقترح لفرض هذا الرسم معدل قدره 1% ميجا بيت (1% Mégabit) أي 0,000001% من وحدة التعداد (Bit).

- **تحصيل ضريبة الوحدة الرقمية:** يتم جمع وتحصيل حجم تدفق البيانات، من خلال وسطاء، مثل الاعتماد على موردي خدمات الانترنت الذين يقوموا بتحصيلها وتحويلها إلى الإدارة الضريبية المعنية (Kerimov, 2002, p. 59)، وقد اقترح البعض استخدام حصيلة هذه الضريبة في إنشاء صندوق تنمية عالمي على أن توزع حصيلتها بين الدول المختلفة (يونس، 2010، صفحة 61)

- **عيوب الرسم على وحدات التعداد الالكتروني:** إن الاعتماد على وحدات التعداد الالكتروني لتقدير حجم الصفقات قد لا يعطي نتائج دقيقة لان الخدمة أو السلعة المحولة عبر شبكة الانترنت قد لا تستهلك إلا القليل من هذه الوحدات في الوقت التي تكون قيمة هذه السلعة أو الخدمة ذات قيمة كبيرة (الشوابكه، 2007، صفحة 524) معقد كما

تواجه هذه الضريبة عقبات فنية تتمثل في تجهيز نقاط الوصول للانترنت بأدوات تكنولوجية لقياس بث المعلومات، ولا شك أن هذا سيتطلب استثمارات إضافية من أجل اقتناء وصيانة وبرامج امن، وهذه الأعباء المالية بصفة عامة تفقد الجدوى من هذا الرسم (رأفت و آخرون، 2000، صفحة 26) أي ما ينفق في تحصيل الرسم يتعدى حصيلته ويسمى هذا، الإخلال بقاعدة الاقتصاد في النفقات.

2-1-2- مختلف الرسوم والاقتطاعات المقترحة:

أ- الرسم على البريد الإلكتروني (E- mail)

تجسد هذا الرسم بموجب تقرير صادر عن برنامج الأمم المتحدة للتنمية (PNUD)، يقترح إنشاء ضريبة على البريد الإلكتروني بهدف إيجاد نوع من التوازن بين البلدان الغنية والفقيرة، وتبدأ هذه الفكرة من المعاينة التي خلصت إلى أن استعمال الانترنت يقتصر على فئة تمثل الأقلية وتتواجد شكل كبير في البلدان المتقدمة ويقترح هذا التقرير معدل مخفض لهذا الرسم لا يتعدى 0,01 دولار على كل مئة رسالة مرسله عن طريق البريد الإلكتروني وتستعمل إيراداته لتمويل عمليات الربط بشبكات الانترنت في البلدان التي تفتقر إلى هذا النوع من الخدمة، (Frédéric, 2000, p. 116).

- تقييم الرسم على البريد الإلكتروني: من الجانب التقني هذا الرسم لا يطرح صعوبات مثلما نجدها في ضريبة الوحدة الرقمية، إلا أن بعض المؤسسات تزود بعناوين الكترونية مجانية، وتطبيق هذا الرسم سيؤثر على هذه الخدمات، كما يخلق هذا الرسم أعباء إضافية يجلب من جبايته أمر غير مجدي (Louis, 1998, p. 38)

ب- فرض الضريبة على الشركات التي تقدم خدمة الانترنت: مضمونها هو إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت، أي أن هذه الشركات تقوم بإعداد محاسبة لعملائها تشمل المعاملات التي قاموا بها عبر شبكة الانترنت، ويتم فرض ضريبة على قيمة الصفقة المبرمة، ثم تقوم هذه الشركات بتحصيل الضرائب وتحويلها إلى إدارة الضرائب (علي و آخرون، 2007، صفحة 06)، معناه تلعب الشركة دور الوسيط القانوني المكلف بتحصيل الضريبة لصالح إدارة الضرائب.

تعرضت هذه الضريبة إلى انتقادات منها صعوبة تتبع المعاملات التجارية الإلكترونية لعملاء الشركات التي تقدم خدمة الانترنت، بالإضافة إلى تعارض تطبيق هذه الضريبة مع القوانين التي تتضمن سرية المعاملات، كما يؤدي فرضها إلى زيادة الأعباء الجبائية التي يتحملها المستهلك الأمر الذي سيعيق تطور التجارة الإلكترونية (مصباح، 2010-2011، صفحة 267)

ج- فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية: مضمون هذه الفكرة هو أن يتم فرض رسوم على التجهيزات الإلكترونية التي تتيح لأشخاص الولوج إلى شبكة الانترنت واستخدامها في ممارسة تجارتهم، حيث أن ما يميز هذا

الرسم، انه يضيق من مساحة تهرب الأفراد والمؤسسات، وذلك لأنه يعتمد بالأساس على الرابطة المادية التي تتجسد في ربط المستخدم بالانترنت، فهذه المستلزمات لها كيان مادي يسهل عملية ضبطها (Frédéric, 2000, p. 116)

د-ضريبة المكافئ: اقترحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقرير ضريبة المكافئ أو المعادل، وترى المنظمة أن ضريبة المكافئ يمكن أن تكون بديلا لمواجهة تحديات فرض الضريبة المباشرة على المعاملات الرقمية.

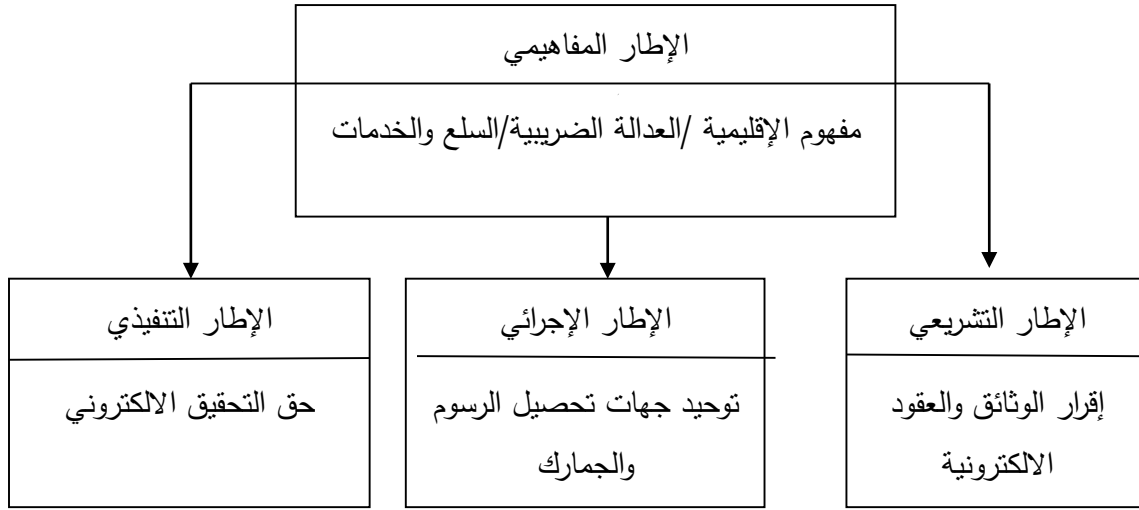
تقرض هذه الضريبة عندما يكون للمشروع الأجنبي وجود اقتصادي كبير أو مهم في دولة معينة، لتوجيه نطاق الضريبة إلى الشركة التي تحافظ على تفاعل هادف ومستدام مع المستخدمين أو العملاء في بلد معين عبر الانترنت، بحيث يكون لهذه الشركة علاقة وثيقة بالدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة عليها. (OECD, 2018)

- **النقد الموجه لهذه الضريبة:** هذه الضريبة لا تعتبر من ضرائب الدخل لأنها لا تتخذ الدخل وعاء لها ، ولا تعتبر من ضرائب المبيعات أو القيمة المضافة لأنه لا يتحمل العبء المستهلك النهائي، ومن ثم يمكن اعتبارها ضريبة من طبيعة خاصة، كما أنها تؤدي إلى مشكل الازدواج الضريبي.

2-2- تطبيق وتكييف القواعد الضريبية السارية:

لم يكن هناك إجماع على المستوى الدولي للرسوم والضرائب المقترح فرضها على التجارة الالكترونية، خاصة الرسم على وحدات التعداد الالكتروني، بسبب عيوبها، وعدم توفر المتطلبات التقنية والبشرية الملائمة (Fitahiana, 2012, p. 58) ، لذا برز اتجاه وهو السائد حاليا يستند إلى أن الضرائب المطبقة فعلا على التجارة التقليدية والمستقرة معاييرها وأنظمة تطبيقها وتحصيلها، هي من يجب أن تفرض على التجارة الالكترونية بدلا من إنشاء أنواع جديدة من الضرائب، ويؤسس هذا الاتجاه لنظام جبائي يبني على مبادئ السياسة الجبائية السائدة، مع ضرورة تعديلها، ويتم ذلك على مستويات مختلفة.

الشكل رقم 02: الإطار العام المقترح لتطبيق الضرائب على المعاملات الالكترونية



المصدر: إسماعيل عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2004، ص124.

أولاً: تعديل المفاهيم الجبائية

إن التطور التكنولوجي الذي مس مختلف الميادين وخصوصا المجال الاقتصادي افرز أسلوبا جديدا لممارسة التجارة (التجارة الالكترونية)، لم يكن مألوفا مسبقا، ونتيجة ذلك أصبحت آليات النظام الضريبي التقليدية لا تشملها، وعلى هذا الأساس يجب إعادة النظر في العديد من المبادئ والمفاهيم وجعلها ملائمة مع ما أفرزته التجارة الالكترونية من تحديات، ونبرز هذه المفاهيم فيما يلي :

- مفهوم مبدأ الإقليمية: يعني هذا المبدأ أن النشاطات الاقتصادية الممارسة فوق إقليم الدولة يخول لها ممارسة السيادة الضريبية عليه، وذلك بفرض ضرائب على هذه النشاطات، لكن بظهور التجارة الالكترونية والتي يغلب عليها الطابع الافتراضي (الغير مادي) جعلت هذا المبدأ قاصر وعليه يتعين توسيع مفهوم هذا المبدأ ليشمل النشاط التجاري الذي يتم عبر شبكات الاتصال الدولية الذي يتخطى المجال الإقليمي للدولة (مصباح، 2010-2011، صفحة 270)

- مبدأ العدالة: تعتبر العدالة الضريبية من القواعد الأساسية للضريبة، لذا حاولت جميع النظم الضريبية في الدول المختلفة إلى الأخذ بها ومراعاتها عند سن وتشريع القوانين الضريبية، غير أن ظهور التجارة الالكترونية والتي تتجاوز الحدود الإقليمية لممارستها، يتطلب تثبيت البعد العالمي لمبدأ العدالة الضريبية من اجل ضمان عدم وجود اختلال في أسعار السلع والخدمات نتيجة الطريقة التي يتم تسليمها بها (حراق، 2011، صفحة 11).

- مفهوم السلع والخدمات: مع ظهور التجارة الالكترونية برز نوع آخر من السلع والخدمات بجانب السلع المادية ، ويعود الفضل في ظهورها إلى تطور تكنولوجيا الإعلام والاتصال والذي افرز ما يسمى بالسلع الرقمية، وبناء على ذلك لا بد من إعادة صياغة مفاهيم السلع والخدمات بما لا يفرق بين نشاط تجاري ونشاط تجاري آخر بناء على نوع السلعة المتداولة حيث يمكن تغيير بعض أشكال السلع من الصورة المادية إلى الصورة الرقمية مثل تقديم استشارة أو صور على دعامة مادية أو نفس الخدمة يستفاد منها على الخط (علي و آخرون، 2007، صفحة 09).

ثانيا: التعديل التشريعي

بما أن أنشطة التجارة الالكترونية لا تتوافق مع مقتضيات الأنشطة التقليدية والتي أعدت لها خصيصا مختلف التشريعات الضريبية المنظمة لها، وفي إطار مجابهة التحديات التي تفرضها أنشطة التجارة الالكترونية من الناحية الضريبية نرى بضرورة إعادة صياغة تشريعات تتميز بالمرونة (قاشي، 2014-2015، صفحة 291) لتكون قادرة على تنظيم كافة القضايا المرتبطة بممارسة هذه التجارة وذلك على النحو التالي:

- إقرار التعاقد الإلكتروني: وذلك أن التطور المستقبلي للتجارة الالكترونية يقتضي توفر بيئة قانونية تسهل وتعترف بالعمليات الالكترونية، وتكون قادرة على تنظيم العقود الالكترونية من حيث الشروط الواجب توفرها في العقد، وبذلك تشكل هذه البيئة القانونية مرجعا كاملا للتحقيق الالكتروني في الإثبات (الصدیق، 2001، صفحة 105).

- إقرار التوقيعات الالكترونية: إن انتشار التجارة الالكترونية وممارستها ضمن فضاء غير مادي اوجد استخدام التوقيعات الالكترونية الأمر الذي يتطلب وجود نصوص تشريعية تقر بهذه التوقيعات وتعمل على معالجة كافة المواضيع المتعلقة بها من تزوير واثبات وغيرها (رأفت و آخرون، 2000، صفحة 28).

ثالثا: تعديل الإطار الإجرائي

مع دخول التجارة الالكترونية وما تفرزه من السلع وخدمات غير مادية وإمكانية نفاذها دون العبور على المنافذ الجمركية، فإننا نكون أمام احد الحلول الجمركية التالية:

- إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية، وهو ما يخل بمبدأ العدالة ، كون هذه السلع قد يتم تحميلها على دعائم مادية ويتم شرائها وتخضع لرسوم الجمركية حين عبورها إقليم الدولة (وصاف و يحيضة، 2004، صفحة 13).

- أو أن يتم فرض الضرائب الجمركية عليها عند قيام الدوائر الضريبية بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات التجارية، ويتم بناء على هذه المراجعة تحصيل الرسوم الجمركية على هذه المنتجات المستوردة لصالح مصلحة الضرائب.

إلا أن الاتجاه الأنسب، قد يكون في توحيد الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المنتجات الرقمية للضريبة، وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في مراحل مختلفة وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وتحقيق العدالة الضريبية، بغض النظر عن المصلحة التي يتم فيها تحصيل الضرائب.

رابعاً: تعديل الإطار التنفيذي

اعتمد النظام الجبائي في التجارة التقليدية على قيام أعوان مأموري الضرائب بمراجعة القيود الدفترية وحسابات المؤسسات والشركات على الوثائق الأصلية (الفواتير الورقية) لتأكد من صحة ما ورد فيها، لكن عملية التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية في التجارة الإلكترونية، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني يكون قادر على تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة تحت الفحص الضريبي، والشركات التي تعاملت معها بيعة وشراء، وذلك لكون التعامل بين طرفا الصفقة التجارية تم بصورة الكترونية، حيث يكون لأحد أطراف الصفقة الرغبة في إثبات التعامل سواء بالقيمة الأساسية أعلى بينما لجأ الطرف الآخر إلى قيده بقيمته الأصلية أو بقيمة أقل، مما يشكل نظاماً رقمياً متكاملًا.

الخاتمة:

لاحظنا مما سبق أن علاقة التجارة الإلكترونية بالنظام الضريبي يخلق تحديات ومشاكل. لأن الأنظمة وضعت في سياق تقليدي لتحكم أنشطة التجارة العادية، لكن التجارة الإلكترونية عبارة عن مجال حديث يتميز بخصوصيات غير مألوفة في التجارة العادية، يستلزم التعامل معه بمرونة وبآلية عمل مختلفة، وبالتالي ينشأ عن هذا التباين إشكاليات تحيط بالأنظمة الضريبية التقليدية والتي لا زالت تسير على مبادئ تقليدية في التحاسب والتنظيم الضريبي، فمعظم الدول النامية التي مازالت تتبنى الأنظمة الضريبية التقليدية، لم تواجه حتى الآن مخاوف كبيرة حول كيفية تأثير نمو التجارة الإلكترونية على تحصيل الضريبي، وهذا من خلال المبادرات المحصورة لبعض الدول من تنظيم هذا النوع من التجارة من جوانب قانونية ضيقة، ويكاد الجانب التنظيمي لضرائب يخفي كلياً من هذه المبادرات، وعليه نقترح التوصيات التالية:

- على الدول النامية خصوصاً مواجهة هذا المشكل باعتباره ضرورة حتمية وليس اختياراً، عن طريق التكتلات الاقتصادية وإبرام الاتفاقيات التعاون الضريبي في مجال تبادل المعلومات .

- البحث عن حلول وتكييف الأنظمة الضريبة الحالية بحيث تكون قادرة على مواكبة هذه التغيرات في بيئة الأعمال الإلكترونية.

- لا بد من تضافر الجهود دائماً لتوحيد الرؤية فيما يخص إخضاع التعاملات الإلكترونية للضرائب على مستوى واسع، والدول المتقدمة هي المعنية أساساً لتقديم الحلول الناجعة لما لها من قدرة وخبرة فنية.

- الإنفاق على توفير البنية التكنولوجية الحديثة لتطوير الإدارات الضريبية والتوسع في تطبيق نظام رقمنة الإدارة الضريبية، وإتباع أسلوب الإقرار الإلكتروني ونظام الفوترة الإلكتروني، والاستفادة من التجارب المتقدمة في هذا المجال.

- قائمة المصادر والمراجع:

- 1- Fitahiana, K. Z. (2012). Etude sur la fiscalité du commerce électronique:enjeux et perspectives. *Mémoire de fin d'études*. Madagasca: Ecole Nationale d'administration de Madagasca.
- 2- Frédéric, H. (2000). *La fiscalité du commerce électronique*. Paris: Litec.
- 3- Katerina, H. (2001). ordre de paiement sur internet, D E A Droit des affaires. Strasbourg03: Université Robert Schuman.
- 4- Kerimov, N. (2002). Current problems of international taxation of electronic commerce . *Master Thesis* . The University of Georgia.
- 5- Louis, B. J. (1998). *La fiscalité du numérique*. Paris: Litec.
- 6- Nassima, Y. C. (2017). , le commerce électronique un défi pour la souveraineté fiscale des états. *Revue idara* (46).
- 7- OECD. (18 November 1997). *electronic commerce(The challenges to tax Authorities and taxpayers)* , Round table discussion between business and gouvernmet. Turku.
- 8- OECD. (2018). *Tax challenges arising from digitalisation –Interim report 2018, Inclusive framework on BEPS, OCDE-G20*. Paris.
- 9- Roger, L. (2012). Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique. (08).
- 10- إبراهيم كمال الشوابكه. (2007). ضريبة المبيعات على التجارة الإلكترونية. مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون ، المجلد 34 (ملحق).
- 11- احمد رجراج. (2003-2004). النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة. منكرة ماجستير في علوم التسيير . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- 12- إسماعيل عيسى. (2004). القانون الجبائي الدولي. منكرة ماجستير حقوق . كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سعد دحلب البلدية.
- 13- التهامي طواهر محمد، و آخرون. (15-16-17 مارس، 2004). تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية. الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية . جامعة ورقلة.
- 14- حامد عبد المجيد دراز. (1995). *النظم الضريبية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 15- حراق مصباح. (2010-2011). تكييف النظام الجبائي والجمركي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية. رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر.
- 16- حسن قيس عواد. (2010). مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية. مجلة الرافدين للحقوق ، المجلد 12 (العدد 43).
- 17- رضوان رأفت، و آخرون. (2000). الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية. مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية ، العدد 02 (المجلد 02).
- 18- سعدي وصاف، و سملالي يحيضة. (15-16-17 مارس، 2004). نحو تصور واضح للمعالجة الضريبية للمعاملات الإلكترونية. الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية، ورقلة . جامعة ورقلة.
- 19- سعيد عبد العزيز عثمان، و شكري رجب العشماوي. (2007). *اقتصاديات الضرائب*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 20- سوزي عدلي ناشد. (1999). ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
- 21- صالح صابر يونس. (2010). الضريبة على المبيعات على السلع والخدمات التي تتم عبر التجارة الإلكترونية. مجلة الإدارة المالية الجمعية المصرية للإدارة المالية ، 39.
- 22- عبد الوهاب دادن. (01 جوان، 2004). الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية (النقاشات، المشاكل والتحديات). مجلة العلوم الإنسانية وعلوم التسيير ، مجلد 03 (العدد 03).
- 23- عزوز علي، و آخرون. (2007). إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية. ورقة في إطار الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة". جامعة الشلف.

- 24- عياد محمود الصديق. (2001). *تطور تشريع التجارة الإلكترونية*. القاهرة : مؤسسة القدس.
- 25- فوزيل فارس، و حمزة ضويفي. (26-27 فبراير، 2011). الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الإلكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة. *الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصريّة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر*. المركز الجامعي خميس مليانة.
- 26- مصباح حراق. (26-27 فبراير، 2011). *المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية. الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصريّة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر*. المركز الجامعي خميس مليانة.
- 27- وسيلة طالب. (2004). *الضغط الضريبي والفعالية الضريبية. مذكرة ماجستير علوم اقتصادية*. البليدة: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب.
- 28- يوسف قاشي. (2014-2015). *واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله. أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.
- 29- يونس عرب. (2002). *التعاقد والدفع الإلكتروني. برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية*. الخرطوم: معهد التدريب والإصلاح القانوني.