

ضبط التجارة الإلكترونية آلية للحد من هدر الموارد الضريبية

Control Ectronic Commerce Mechanism To Reduce The Waste Of Tax Resources

عديد أمينة¹¹ كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة جيجل (الجزائر) addidbrihemamina@gmail.com

تاريخ نشر المقال : مارس/2021

تاريخ قبول المقال: 2020/10/18

تاريخ إرسال المقال: 18 / 12 / 2019

الملخص

تقوم التجارة على عنصرَي الثقة والسرعة، إذ يعتبر عنصر السرعة من بين أهم العناصر التي تقتضيها المعاملات التجارية وفي سبيل القيام بأكبر قدر من المعاملات التجارية في وقت وجيز تم توظيف الوسائل الإلكترونية الحديثة في مجال التجارة وهو ما أدى إلى ظهور نوع جديد من التجارة يطلق عليه اسم التجارة الإلكترونية .

وحتى لا تصبح الوسائل الإلكترونية الحديثة من آلية لخدمة التجارة و تسريع وتيرتها إلى أداة للتحايل و التملص في أداء الواجبات الملقاة على عاتق التجار و في مقدمتها الالتزام بدفع الضريبة ، فإنه من الضروري ضبط مجال التجارة الإلكترونية لتفادي ارتكاب ممارسات تدليسية هدفها التملص من دفع الضريبة .

الكلمات المفتاحية: رقم التعريف الجبائي، تصريح جبائي، سجل المعاملات الإلكترونية، فاتورة، العقد الإلكتروني.

Abstract

Commerce is based on confidence and speed , as a speed considered one of the most important elements of business transactions.

And in order to carry out the largest number of commercial of transactions in a short time , modern electronic tools emergence of electronic commerce . So that electronic commerce would not become a means of evading certain obligations including the obligation to pay tax .

It is necessary to control the field of electronic commerce to avoid committing fraudulent acts aimed at evading tax .

Key word : tax ID ,declaration ,electronic transaction register ,bill ,electronic contract .

المقدمة

شهد العالم ثورة تكنولوجية مست جميع مجالات الحياة بفعل انتشار أجهزة الكمبيوتر وما يرتبط بها من وسائل ، أنظمة وشبكات كشبكة الإنترنت، إن هذه الطفرة النوعية في مجال المعلومات والاتصالات مست جميع جوانب حياة الإنسان وأصبحت تشكل ركيزة أساسية في ممارسته لنشاطاته الاقتصادية ، الاجتماعية والتجارية .

ويعتبر الميدان التجاري من أكثر الميادين تأثراً بالتطور التكنولوجي الأمر الذي نجم عنه ظهور شكل جديد للتجارة ألا وهو التجارة الإلكترونية، فقد أضحت اللجوء إلى إبرام معاملات تجارية إلكترونية مظهراً سائداً داخل معظم المشاريع والشركات التجارية .

ونظراً لاتساع دائرة التعامل التجاري الإلكتروني في الجزائر، إذ أضحت التجارة الإلكترونية تحتل حيزاً واسعاً من المعاملات التجارية وهذا لما تتميز به من سرعة في إبرام العقود حيث يحصل الفرد على طلباته من خلال الضغط على لوحة المفاتيح فقد أصبح من الضروري إحاطة المعاملات التجارية الإلكترونية بنظام قانوني يتماشى و خصوصياتها .

فإذا كان إبرام أكبر قدر من المعاملات التجارية باستعمال الوسائل الإلكترونية من أحد أسباب انتشار هذا النوع من التجارة، فإن هذه الصورة من صور التعاقد الإلكتروني تتميز بكون أطراف العلاقة التعاقدية على قدر من الثقافة والمعرفة خاصة المورد الإلكتروني أو مقدم الخدمة الذي قد يلجأ إلى ممارسة هذا النوع من التجارة رغبة منه في الإفلات من بعض الالتزامات التي تفرضها المعاملات الورقية ويعتبر استعمال الطرق التدليسية بغرض التملص من أداء الضريبة من أبرز الممارسات غير المشروعة التي يلجأ إليها التجار والتي ينجم عنها أضرار جسيمة بخزينة الدولة، وحتى لا تكون التجارة الإلكترونية سبيلاً لممارسة الغش والاحتيال في أداء المبالغ الضريبية المستحقة على التجار نظم المشرع الجزائري المعاملات التجارية الإلكترونية بأحكام القانون رقم 05/18 المؤرخ في 10 ماي 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية .

إن منطلق دراسة الموضوع سيتم من خلال إشكالية تتعلق بمدى كفاية الوسائل و الضوابط التي كرسها المشرع بموجب القانون رقم 05/18 للتقليص من حجم المبالغ الضريبية المتملص منها والمتأتية من عائدات ممارسة التجارة الإلكترونية ؟

سيتم دراسة هذا الموضوع باتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الوقوف على النصوص القانونية التي تنظم التجارة الإلكترونية لاسيما القانون رقم 05/18 ، كما سيتم التطرق للضوابط التقليدية والمستحدثة لتأسيس شركات التجارة الإلكترونية (المبحث الأول) كما سيتم الوقوف على متطلبات تقدير الضريبة المتأتية من ممارسة التجارة الإلكترونية وهذا من خلال (المبحث الثاني) .

المبحث الأول : تأسيس شركات التجارة الإلكترونية بين الضوابط التقليدية و الشروط المستحدثة .

منذ أن ظهرت التجارة الإلكترونية انتشرت انتشارا واسعا فاق كل التصورات¹ إلا أن مرحلة تأسيس هذا النوع من الشركات التجارية يعتبر مسألة غاية في الأهمية ، بالنظر للدور الذي تلعبه في مجال النهوض بالقطاع الاقتصادي وكذا دور الشركات التجارية في تمويل الخزينة من عائدات الجباية وحتى لا يتأثر مورد هام من موارد الخزينة فإنه يتعين وضع الإطار القانوني للتبادلات الإلكترونية وضبطها² ، وقد أحاط المشرع الجزائري بموجب القانون رقم 05/18 عملية تأسيس التجارة الإلكترونية بجملة من الضوابط التي لا تختلف في بعض جوانبها عن الشروط التقليدية لتأسيس الشركات التجارية(المطلب الأول) مع إرساء بعض الشروط الخاصة التي تتناسب خصوصية هذا النوع من التجارة (المطلب الثاني).

المطلب الأول : القيد في السجل التجاري و تبعاته في مجال التجارة الإلكترونية

بالنسبة للشركات التجارية التقليدية يتم القيد في السجل التجاري بعد التسجيل لدى إدارة الضرائب، وبعد القيد في السجل التجاري عملا مهما لأنه يخول للشركة الشخصية المعنوية³، و بالنسبة لممارسة التجارة الإلكترونية فإنه يشترط وجوبا التسجيل إما في السجل التجاري أو سجل الصناعات التقليدية والحرفية (الفرع الأول) إذ وبمجرد التسجيل في السجل التجاري أو سجل الصناعات التقليدية يتم إدراج إسم المورد الإلكتروني في البطاقة الوطنية للموردين الإلكترونيين (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : التسجيل في السجل التجاري أو سجل الصناعات التقليدية

نصت المادة 8 من القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية على أن ممارسة نشاط التجارة الإلكترونية يخضع لشروط التسجيل في السجل التجاري أو في سجل الصناعات التقليدية والحرفية حسب الحالة ، والملاحظ في هذا الصدد أن قيد نشاط التجارة الإلكترونية يخضع لنفس ضوابط القيد المطبقة على التجار عموما والمقررة ضمن أحكام المرسوم التنفيذي رقم 41/97 المتعلق بشروط القيد في السجل التجاري وتعتبر الوثائق المتعلقة بالوضعية الجبائية للشخص طالب القيد من أهم الوثائق المستوجب ادراجها في ملف طلب القيد وفي مقدمتها شهادة الوضعية الجبائية وكذا مستخرج من سجل الضرائب المصفي المتعلق بالضريبة العقارية على المحل المهني إضافة إلى وصل تسديد حقوق الطابع الضريبي المحددة في التشريع الجبائي⁴ .

وقد كان المشرع الجزائري حريص من خلال أحكام المرسوم التنفيذي رقم 41/97 على اشتراط وثائق تمكن من الوقوف على حقيقة الوضعية الجبائية لأي شخص يرغب في القيد في السجل التجاري وهذا حتى لا يسمح للأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات وجرائم منها منع مرتكبي جرائم الغش الضريبي من مزاوله التجارة من جديد⁵ وهو نفس الاتجاه الذي سلكه المشرع بموجب المادة 08 من القانون رقم 08/04 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية إذ يمنع من التسجيل في السجل التجاري ومن ممارسة

النشاط التجاري الأشخاص المحكوم عليهم بجنحة الغش الضريبي.

الفرع الثاني : التسجيل في السجل التجاري شرط للإدراج في البطاقة الوطنية للموردين الإلكترونيين

تم استحداث البطاقة الوطنية للموردين الإلكترونيين وهي تضم جميع الموردين الإلكترونيين المسجلين سواء على مستوى السجل التجاري أو في سجل الصناعات التقليدية والحرفية ويتم نشر هذه البطاقة إلكترونياً و تكون في متناول المستهلك الإلكتروني⁶ .

وتلعب هذه البطاقة على غرار رقم التعريف الجبائي دوراً كبيراً في عملية حصر الموردين الإلكترونيين سواء بالنسبة للمستهلكين الإلكترونيين أو حتى بالنسبة لباقي المرافق والإدارات العامة ذات الصلة بنشاطاتهم و خاصة إدارة الضرائب والتي يمكن لها في إطار ما يعرف بحق الإطلاع الوقوف على جميع الوثائق والمستندات والتي يقدمها المورد الإلكتروني لمركز السجل التجاري و الذي يلزم بدوره هو الآخر بوجود تقديم المساعدات اللازمة في إطار تنسيق الجهود بين الإدارات منعا لأي محاولة للتملص من الضريبة .

ولعل اشتراط المشرع بموجب المادة 09 من الأمر رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية إلزامية نشر هذه البطاقة الغرض منه ليس جعلها فقط في متناول المستهلك الإلكتروني وإنما إعلام الجميع بمحتواها ، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن المشرع قد أفرد المادة 09 فقط من أجل التعريف بأحكام هذه البطاقة الوطنية ونص على أن الإدراج في هذه البطاقة يخص جميع المسجلين سواء في السجل التجاري أو سجل الصناعات التقليدية والحرفية دون استثناء أي أن العبرة بالتسجيل، وفي هذا الصدد يتعين الإشارة إلى ضرورة التنسيق بين مصالح السجل التجاري وإدارة الضرائب من أجل إضفاء فعالية أكثر على هذه البطاقة وهذا من خلال الإشارة إلى طبيعة نشاط كل مورد ضمن البطاقة وكذا تحديد وضعية نشاط كل مورد إلكتروني بمعنى إدراج ملاحظات تخص الموردين المتوقفين مؤقتاً مثلاً عن النشاط هذه الوضعيات لا يمكن الوقوف عليها إلا من خلال التنسيق مع إدارة الضرائب التي يصرح لديها المورد الإلكتروني في حالة توقفه وانقطاعه المؤقت عن النشاط فالإشارة إلى وضعية نشاط كل مورد إلكتروني في البطاقة من شأنها التقليل من حالات النصب والاحتيال باسم مورد متوقف مؤقتاً مثلاً.

المطلب الثاني : الضوابط الجبائية لتأسيس شركات التجارة الإلكترونية

إن الشرط المتعلق بإلزامية تسجيل الشركة التجارية الإلكترونية لدى مصالح الضرائب لم ينص عليه المشرع الجزائري صراحة ضمن القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية إلا أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 11 من هذا القانون فقد نصت صراحة على وجوب أن يتضمن العرض التجاري الإلكتروني رقم التعريف الجبائي .

ومن ثم فإن ممارسة نشاط التجارة الإلكترونية يخضع شأنه شأن الأنشطة التجارية التقليدية لإجراء التسجيل على مستوى مصلحة الضرائب بهدف الحصول على رقم التعريف الجبائي وهذا بعد إتباع جملة

من الإجراءات (الفرع الأول) كما سيتم الوقوف على أهمية رقم التعريف الجبائي في كشف الممارسات التدلّيسية الرامية إلى التملص من دفع الضريبة من خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : إجراءات الحصول على رقم التعريف الجبائي

تم استحداث رقم التعريف الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2006⁷، إلا أن التطرق لمسألة إجراءات الحصول على رقم التعريف الجبائي بالنسبة لممارسي التجارة الإلكترونية يستدعي الوقوف على طبيعة إجراءات الحصول على رقم التعريف الجبائي و هل تكتسي خصوصية معينة بالنسبة لنشاط التجارة الإلكترونية ؟ .

والملاحظ في هذا الصدد أنه لا توجد شروط أو وثائق خاصة من أجل الحصول على رقم التعريف الجبائي لشركات التجارة الإلكترونية فهي تخضع لنفس الإجراءات المقررة في النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة للشركات التجارية التقليدية، إذ يشترط للحصول على رقم التعريف الجبائي تقديم طلب من طرف المعني بالأمر إلى مصلحة الضرائب مقابل وصل إيداع يتم بعد ذلك تسجيل الطلب على مستوى مصلحة تسيير متفشية الضرائب لمركز الضرائب وهذا طبقا لوثائق محددة ومصممة من قبل مديرية المعلومات والوثائق الضريبية ، وبعد دراسة الطلب والملف المرفق خلال مدة لا تتجاوز 72 ساعة يتم إعطاء رقم تعريف جبائي لصاحب الطلب وتحرر شهادة رقم التعريف الجبائي في نسختين واحدة منها تسلم للمعني والثانية يتم الاحتفاظ بها في الملف الضريبي للمعني .

الفرع الثاني : دور رقم التعريف الجبائي في حصر ممارسي التجارة الإلكترونية

إن الترقيم الجبائي للمكلفين يكتسي فائدة أولية بالنسبة لإدارة الضرائب و ذلك لكون أنشطتها واسعة ومعقدة إذ يساهم في توحيد الإجراءات وتبسيطها وتسهيل التسيير الجبائي لملفات المكلفين كما يمثل الأداة الأساسية في مكافحة التهرب والغش الضريبي . ويسمح الترقيم الجبائي للضريبة أن تلعب دورها كموجه اقتصادي وذلك عن طريق إنشاء ترقيم آلي على مستوى الولايات وترقيم على المستوى الوطني مما يسمح بإنشاء نظام تسيير على أساس المعطيات الجبائية تؤدي إلى تركيز وتخزين مختلف المعلومات الجبائية وكذا تحديد إحصائيات جبائية وتلخيص التقديرات وتحليل المعطيات ذات الاستعمال الجبائي مع متابعة لتغير المعطيات الجبائية للمكلفين⁸ .

كل هذه المعلومات المتحصل عليها من عملية التسجيل على مستوى إدارة الضرائب تجعل من رقم التعريف الجبائي أداة حصر الأشخاص الخاضعين للضرائب كما يضمن رقم التعريف الجبائي تتبع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وهو بذلك يشكل جسرا بين مختلف المعلومات الموجودة بملفات المكلفين وبين وضعيتهم الحقيقية .

يعد رقم التعريف الجبائي وملف المكلفين بالضريبة من أهم الركائز التي يقوم عليها سجل الضرائب الذي تأسس بموجب قانون المالية لسنة 2006 ، إذ يسمح للإدارة بإرساء تسيير حديث مبني على قاعدة بيانات موحدة وبهذا سيتم تعزيز عمليات البحث والكشف عن الممارسات التدلّيسية الرامية

إلى الغش والتهرب من دفع الضريبة، ومن ثم فإن رقم التعريف الجبائي يعد ركيزة أساسية من ركائز محاربة الغش الضريبي وهذا نظرا لوظائفه الهامة المتمثلة أساسا في :

- ضمان حصر وتحديد الخاضعين للضرائب
- حصر وتحديد أصول وممتلكات المكلفين بالضريبة
- إمكانية تتبع المعاملات التجارية وحركات رؤوس الأموال وهذا من خلال إدراج رقم التعريف الجبائي في الفواتير والعقود المختلفة مثل اشتراط إدراج رقم التعريف الجبائي في العرض التجاري الإلكتروني⁹.

المبحث الثاني : متطلبات تقدير الضريبة على ممارسي التجارة الإلكترونية .

إن ازدهار التجارة الإلكترونية يتوقف على جريانها في وسط قانوني يكفل الأمن للمعاملات ويحمي حقوق وحريات أطرافها¹⁰ فحماية أطرافا العلاقة التعاقدية في المعاملات التجارية الإلكترونية هو الهدف الأساسي من وراء ضبط هذا النوع من التجارة، بل أن نوع الضرر وحجمه له تأثير كبير على الدولة باعتبارها أحد الأطراف المتضررة من الممارسات التدليسية التي قد يلجا إليها بعض الموردين الإلكترونيين، إذ أصبح المساس بحق الدولة في اقتضاء ديونها الضريبية المتأتية من عائدات ممارسة التجارة الإلكترونية أهم دافع لضبط هذا النوع من التجارة للتقليل من حجم الضرر اللاحق بخزينة الدولة .

ومن أجل بسط إدارة الضرائب لسلطتها الرقابية على أنشطة التجارة الإلكترونية وعائداتها فإنها تعتمد على جملة من الوسائل في مقدمتها فرض التزامات على الموردين الإلكترونيين، وسيتم الوقوف على أهم الالتزامات الجبائية الواقعة على عاتق الموردين الإلكترونيين والتي يتم الاستعانة بها في عملية تقدير الضريبة (المطلب الأول) .

فالتنفيذ السليم للالتزامات الجبائية يساعد في عملية تقدير الضريبة، إلا أن إدارة الضرائب و نظرا لخصوصية هذا النوع من المعاملات التجارية الإلكترونية يصعب عليها الاعتماد فقط على التصريحات وعقود الموردين الإلكترونيين في عملية التقدير الأمر الذي قد ينجم عنه إخفاء الكثير من الأرباح والمداخل الخاضعة للضريبة وتقاديا لذلك تستعين إدارة الضرائب بجميع الوسائل التي تمكنها من التقدير السليم كاشتراط الفوترة ومسك سجلات المعاملات التجارية الإلكترونية وهو ما سيتم الوقوف عليه من خلال (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: التقيد بالالتزامات الجبائية أساس التقدير السليم للضريبة على أرباح التجارة الإلكترونية

لا بدا من التعامل مع حقيقة أن بعض الشركات الإلكترونية ليس لها موقع على أرض الواقع ليتم التعامل معه، وعليه فإن التعامل مع هذه الشركات يتم من خلال المؤسسة التي قامت بإنشاء هذه الشركات سواء كانت مؤسسة اقتصادية أو أي كان نوع هذه المؤسسة، و بالطبع فإن تلك المؤسسة التي أنشأت الشركة الإلكترونية هي التي تحصل الأرباح التي تحققها و تغطي أي قدر من الخسائر التي قد تمنى بها جراء قيامها بنشاطها¹¹ ، ومن ثم فإن إدارة الضرائب يكون تعاملها في هذه الحالة مع الشركة التي قامت بإنشاء الشركة الإلكترونية باعتبار أن نشاط التجارة الإلكترونية يعد جزءا من نشاط الشركة المنشأة.

فالتعامل مع الشركة الإلكترونية إذن قد يتم مباشرة معها وفي مواجهتها كما قد يتم من خلال المؤسسة التي أنشأتها وهي التي تفرض عليها مختلف الالتزامات، وأيا كان ممارس التجارة الإلكترونية شخصا طبيعيا أو معنويا فإنه يخضع لجملة من الالتزامات كالالتزام بالتصريح بنشاطه والأرباح المحققة بالإضافة إلى وجوب توثيق كل المعاملات التجارية الإلكترونية في شكل عقود إلكترونية، فالتقيد بهذه الالتزامات من طرف المورد الإلكتروني من شأنه تسهيل عمل إدارة الضرائب في مجال الرقابة على الأرباح والمداخيل وكذا في مجال التقدير الفعلي والحقيقي للضريبة المستحقة على عاتق المورد الإلكتروني .

وقد حدد القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية بموجب المواد من 18 إلى 26 جملة من الالتزامات الواقعة على عاتق المورد الإلكتروني إلا أن دراستنا ستتصب على الالتزامات التي لها أهمية وبعد من الناحية الجبائية أو بالأحرى تلك الالتزامات التي تعتبر من زاوية أخرى وسيلة لبسط الرقابة بالنسبة لإدارة الضرائب .

ويعتبر الإلتزام بالتصريح من أهم الإلتزامات التقليدية التي يخضع لها أي شخص خاضع للضريبة وسيتم الوقوف على طبيعية الإلتزامات التصريحية للموردين الإلكترونيين من خلال (الفرع الأول) ، وفي سبيل الإطلاع على حجم المعاملات التجارية الإلكترونية ونوعها وعائدها يعتبر العقد الإلكتروني وسيلة تسهل لإدارة الضرائب بسط رقابتها على نشاطات التجارة الإلكترونية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التصريح الجبائي بالتجارة الإلكترونية و عائدها

يتم ممارسة التجارة الإلكترونية إما من طرف شخص طبيعي أو في ظل مؤسسة أو شركة وهي الحالة الأكثر شيوعا ومن ثم تلزم بالقيام بجميع الالتزامات التصريحية التي تخضع لها الشركات الخاضعة للضريبة، ومع أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة ضمن قوانين الضرائب المختلفة عن كيفية الإخضاع الضريبي لنشاط التجارة الإلكترونية إلا أن الشركات التي تمارس نشاط التجارة الإلكترونية تلزم بتقديم التصريح بالوجود وبعد هذا التصريح إلتزام تبعي لعملية التسجيل على مستوى إدارة الضرائب ويخص التصريح بالوجود جميع المكلفين بالضريبة الجدد¹² .

ويتضمن التصريح بالوجود باعتباره من أهم الالتزامات الجبائية جملة من البيانات التي من شأنها أن تستعين بها إدارة الضرائب في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة¹³ هذا من جهة ومن جهة أخرى يتضمن التصريح بالوجود جملة من البيانات المتعلقة بطبيعة النشاط الأصلي وكذلك الأنشطة الثانوية الأخرى ومن ثم إذا كان ممارسة النشاط التجاري الإلكتروني يتم باعتباره نشاطا أصليا فيتم التصريح بذلك أما إذا كان يشكل نشاطا ثانويا بالنسبة للشركة فيتم الإشارة إليه أيضا، بالإضافة إلى التصريح بالوجود تلزم الشركات التجارية الإلكترونية التي تحقق عائدا ومداخيل من ممارسة التجارة الإلكترونية من تقديم تصريح خاص بالأرباح المحققة من عائدات المعاملات التجارية الإلكترونية، ولحصر نشاط الشركات الإلكترونية تمهيدا لتحديد قيمة الضريبة التي يتم ربطها لابد أن تقوم الشركات

الإلكترونية مثلها مثل باقي الشركات التجارية بتقديم ما يفيد رقم أعمالها في المدة الزمنية المحددة لكي يكون في استطاعة الجهة الإدارية المختصة تحديد صافي الأرباح الذي حققته تلك الشركة الإلكترونية والتي على أساسها يتم احتساب قيمة الضريبة المستحقة والتعامل هنا يكون بين الجهة الإدارية المختصة بتقدير قيمة الضريبة و ملاك الشركة الإلكترونية سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو كانوا منشأة اقتصادية¹⁴. وتساعد التصريحات الجبائية في عملية تقسيم البيانات إلى طبقات رقمية أو زمنية وهذا ما يسمح بمقارنة الإقرارات الشهرية للتحقق من مصداقية بيانات الشركة في حالة الفحص .

الفرع الثاني : توثيق المعاملات التجارية الإلكترونية

نص المشرع بموجب المادة 10 من القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية على وجوب توثيق جميع المعاملات التجارية الإلكترونية بموجب عقد إلكتروني¹⁵ كما أخضع العقود الإلكترونية المنصوص عليها بموجب أحكام القانون 05/18 لنفس الضوابط المقررة بالقانون رقم 02/04 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

ويخضع العقد الإلكتروني مثل بقية العقود التجارية لمبدأ الرضائية بحيث يلزم لانعقاده ارتباط الإيجاب بالقبول وتوافقهما على انعقاد العقد طبقاً للقواعد العامة والتعبير عن الإرادة، وفي هذا الصدد يعتبر بعض الفقهاء التعبير عن الإرادة عن طريق الحاسوب يمكن إدراجه تحت تصنيف التعبير بالكتابة و لكنها كتابة من نوع خاص فهي ليست كتابة على الورق ولكنها كتابة إلكترونية ويمكن قراءتها من قبل الآلة ومن قبل الإنسان وتحويلها من لغة الآلة إلى لغته¹⁶ .

وقد اشترط المشرع الجزائري بموجب القانون 05/18 في المادة 13 منه تضمين العقد الإلكتروني مجموعة من المعلومات والتي تعتبر الحد الأدنى من البيانات التي يجب إدراجها في هذا النوع من العقود وهذا حسب عبارة " يجب تضمين العقد الإلكتروني على الخصوص:

- الخصائص التفصيلية للسلع أو الخدمات، شروط و كفاءات التسليم، شرط الضمان و خدمات ما بعد البيع، شروط فسخ العقد الإلكتروني، شروط و كفاءات الدفع، شروط و كفاءات إعادة المنتج، كفاءات معالجة الشكاوى، شروط وكفاءات الطلبية المسبقة عند الاقتضاء، الشروط والكفاءات المتعلقة بالبيع بالتجريب عند الاقتضاء، الجهة القضائية المختصة في حالة النزاع، مدة العقد حسب الحالة. فوضع مثل هذه الشروط يسمح لمراكز التجارة الإلكترونية من استعمال صيغ نموذجية للعقود التي تبرمها، والعقد النموذجي في هذه الحالة ليس اتفاق إرادتين بل صيغة تستخدم نموذجاً لعقود تبرم المستقبل¹⁷ .

وحتى يكون للعقد الإلكتروني حجية بما يتضمنه في مواجهة إدارة الضرائب خلال عمليات الرقابة والتحقق التي تجريها من أجل التقدير الفعلي للمبلغ الضريبي الواجب التحصيل فإنه يتعين أن يكون المحرر الكتابي المعد للإثبات مقروءاً حيث يتم التدوين بحروف أو رموز معروفة ومفهومة للشخص الذي يراد الإحتجاج عليه بهذا المحرر تعبيراً عن محتواه، كما يتعين أن تتوفر استمرارية الكتابة بمعنى ثبات الكتابة بحيث يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة ويتحقق هذا الشرط باستخدام وسائط إلكترونية متطورة

يتحقق فيها عنصر الثبات والاستمرارية بالنسبة لما دون عليها، كما يشترط لإسباغ حجية الإثبات على المحرر الإلكتروني أن يكون غير قابل للتعديل أي أن يكون ظاهراً فلا يتم هذا التعديل إلا بإتلاف المحرر أو يترك أثراً واضحاً عليه، وعلّة هذا الشرط هو إضفاء عنصر الثقة على ما هو مدون بالمحرر الإلكتروني .

وبالنسبة للمحرر الإلكتروني نجد أن شرط الدوام و عدم القابلية للتعديل يعتمد بصفة أساسية على الدعامة المثبت عليها المعلومات و البيانات¹⁸ ، ولذلك فإن القوة الثبوتية للمستندات الإلكترونية تعتمد على موثوقية النظام المعلوماتي المستخدم وتبرز هنا أهمية الإستعانة بآليات تقنية تعزز القوة الثبوتية للمستندات الإلكترونية بحيث يكون من شأن هذه الآليات تعزيز الثقة بهذه المستندات، وقد اعتبر المشرع الجزائري الإثبات بالشكل الإلكتروني له نفس قيمة ومكانة الإثبات بالكتابة على الورق¹⁹ ، طالما أن هذه المحررات والعقود الإلكترونية لها نفس قيمة المحررات الورقية فإن إدارة الضرائب يمكن لها في إطار عملية تقدير الضرائب المستحقة على أرباح التجارة الإلكترونية الاعتماد على العقود التي يبرمها المورد الإلكتروني وهذا من أجل الوقوف على طبيعة المعاملات و قيمتها، ومن ثم تعتبر هذه العقود الإلكترونية من جهة حجة لصالح المكلف بالضريبة يمكنه الاستناد عليها في حالة التقدير غير السليم بالضريبة المفروضة عليه ، كما تشكل من جهة أخرى حجة ضد المكلف في حالة محاولة إخفاء جزء من نشاطاته أو أرباحه المتأتية من نشاط التجارة الإلكترونية بهدف التملص من دفع القيمة الحقيقية للضريبة .

ينبغي وجوباً بمجرد إبرام العقد الإلكتروني إرسال نسخة منه إلى المستهلك الإلكتروني من طرف المورد، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن النظام القانوني الذي يحكم هذا النوع من العقود الإلكترونية يتسم بنوع من الغموض فيما يتعلق بطريقة و مدة الاحتفاظ بها وهل تخضع لنفس ضوابط الدفاتر التجارية ؟، مما يتعين وضع ضوابط تحدد شروط و كيفيات الاحتفاظ بالعقود الإلكترونية وكذا مدة الاحتفاظ بها وهذا ما من شأنه تفادي إهدار حقوق الخزينة العامة المتأتية من عائدات هذا النوع من التجارة تحت غطاء الفراغ القانوني مما يتيح للمكلف بالضريبة عدم الاحتفاظ بهذه العقود الإلكترونية لعدم وجود ما يلزمه بذلك .

المطلب الثاني : الوسائل المساعدة على تقدير الضريبة على عائدات التجارة الإلكترونية

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، و هناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي قد تلجأ إليها الدولة في سبيل تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة وبالتالي تقدير الضريبة المستحقة عليه .

وفي سبيل تقدير المادة الخاضعة للضريبة على ممارسي التجارة الإلكترونية تستعين إدارة الضرائب بكافة الوسائل التي تمكنها من تقدير قيمة الضريبة ومن بين هذه الوسائل الفواتير المحررة من طرف الموردين الإلكترونيين (الفرع الأول) كما يمكن لإدارة الضرائب الوقوف على طبيعة المعاملات المبرمة وعددها من خلال سجل المعاملات الإلكترونية الممسوك من طرف المورد الإلكتروني(الفرع الثاني) .

الفرع الأول : دور الفواتير المحررة من طرف المورد الإلكتروني في عملية تقدير الضريبة

يعتبر نظام الفوترة من الإلتزامات التقليدية المفروضة على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها وقد ألزم المشرع الجزائري بموجب القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية المورد الإلكتروني بالزامية تحرير وإعداد فاتورة عن كل بيع لمنتج أو تأدية خدمات عن طريق الإتصالات الإلكترونية مع تسليمها للمستهلك الإلكتروني الذي بإمكانه طلب الفاتورة في شكلها الورقي .

إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن المشرع قد إشتراط إعداد فاتورة عن كل بيع لمنتج أو تأدية خدمات غير أن عبارة تأدية الخدمات المنصوص عليها في الماد 20 من القانون 05/18 جاءت واسعة الكثير من الأنشطة التي يمكن أن يقوم بها المورد مثل التوريدات على الخط للكتب مثلا أو قاعدة بيانات والتي قد يحقق من ورائها المورد أرباحا غير مادية فالأمر هنا يطرح إشكالية مدى إخضاع الأرباح الغير مادية المتأتية من تقديم خدمات عن طريق الاتصالات الإلكترونية لأحكام قوانين الضرائب، فإذا كان المشرع قد اعتبر تقديم الخدمات من قبيل الأنشطة التي تتبغى تحرير فواتير بشأنها فإنه في هذا الصدد ينبغي عدم إخراج هذا النوع من الأرباح غير المادية المتأتية من تقديم خدمات عن طريق الاتصالات الإلكترونية من نطاق الإخضاع الضريبي.

ويتم إعداد الفواتير الخاصة بالمعاملات التجارية الإلكترونية طبقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما²⁰ ، وتساعد الفواتير المعدة طبقا للقانون في عملية التحقق والربط السليم لمبلغ الضريبة المستحق على المكلف وبذلك ينتقل عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بهذه الوثائق رغم مطابقتها للمواصفات السليمة إلى مصلحة الضرائب²¹ .

كما يمكن لإدارة الضرائب من خلال بسط رقابتها على هذه الفواتير الوقوف على المعاملات التجارية الإلكترونية الوهمية أو الصورية فمن خلال الفواتير تكتشف إدارة الضرائب الفجوات وهذا عن طريق إجراء اختبار تسلسل الفواتير الآلية واكتشاف الفواتير غير المدرجة، حيث تقوم إدارة الضرائب بإجراء الاختبارات ومقارنة الملفات المؤثرة في حساب ضريبة المبيعات وملفات المخازن واختبار مقارنة بين الملف المنصرف من المخازن والملف المنصرف من البيع من واقع فواتير البيع ثم يتم الحصول على النتيجة النهائية ، وبالمثل يتم الربط بين كمية المشتريات الواردة من واقع ملفات المخازن مع كمية المشتريات من واقع فواتير المشتريات²² .

الفرع الثاني : سجلات المعاملات التجارية الإلكترونية

تخضع الشركات التجارية الخاضعة للضريبة على أرباحها لجملة من الإلتزامات المحاسبية²³ تتمثل أساسا في مسك الحسابات والعمل على تقديم الوثائق المحاسبية إلى إدارة الضرائب والاتصال بالإدارة يكون عن طريق الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية، ورغم أن المشرع لم يشترط صراحة إخضاع الشركات التجارية الإلكترونية للإلتزامات المحاسبية إلا هذا النوع من الشركات التي تمارس نشاط رئيسي أو ثانوي ألا وهو المعاملات التجارية الإلكترونية وجب عليها مسك محاسبة تنقيد فيها بالقوانين والأنظمة السارية

المفعول شأنها شأن باقي الشركات التجارية الأخرى ومن ثم يتعين على المورد الإلكتروني أو ممثل الشركة أن يقدم كل الوثائق المحاسبية اللازمة في حالة طلبها من طرف إدارة الضرائب مثل بطاقة الجرد بطاقة النفقات وهذا لتأكيد النتائج .

فإذا كانت الإلتزامات المحاسبية تساهم بشكل كبير في تقدير قيمة الضريبة و الوقوف على حقيقة الأرباح المحصلة من طرف الشركات وهذا من خلال التقييدات المدرجة ضمن الدفاتر المحاسبية فإن المشرع ونظرا لخصوصية المعاملات التجارية الإلكترونية قد ألزام كل مورد إلكتروني بمسك سجل للمعاملات التجارية يقيد فيه جميع المعاملات و تواريخها مع إرسالها إلكترونيا إلى المركز الوطني للسجل التجاري²⁴، إن الملاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة الملفات الواجب مسكها من طرف المورد الإلكتروني هل ينبغي أن تكون ملفات ورقية أم إلكترونية وإكتفى بالنص على إلزامية إرسالها إلكترونيا فقط، ومما لا شك فيه أن دور السجلات الإلكترونية كبير في الوقوف على حجم المعاملات الإلكترونية وطبيعتها، ويستمد هذا السجل الإلكتروني أثره القانوني إذا توافرت فيه الشروط التالية :

- أن تكون المعلومات الواردة في ذلك السجل قابلة للاحتفاظ بها و تخزينها حيث من الممكن الرجوع إليها في أي وقت .

- أن يكون بالإمكان الاحتفاظ بالسجل الإلكتروني بالشكل الذي تم إنشاؤه به أو إرساله أو تسلمه أو بأي شكل يسهل به إثبات دقة المعلومات التي وردت فيه عند إنشائه أو إرساله أو تسلمه . إن من أهم المشاكل التي تواجه المعلومات و السجلات الإلكترونية هو التغيير المتعمد أو التدمير أو التهديد بالسطو على المعلومات وقد السجل الإلكتروني نتيجة السرقة أو السطو²⁵ .

فالمشرع الجزائري أحال مسألة تطبيق الأحكام المتعلقة بالسجل الإلكتروني للمعاملات التجارية الإلكترونية إلى التنظيم إلا أنه يتعين في هذا الصدد الأخذ بعين الاعتبار خصوصية هذا السجل مما يتعين تنظيمه على نحو يسمح بالاستناد والاعتماد عليه في عمليات الرقابة والتقدير الجبائي، بحيث يجب إخضاعه لضوابط شكلية معينة كما يتعين حفظه على نحو يمنع أي تغيير ، حذف لمحتوياته وهذا على غرار ما هو مطبق على الدفاتر والسجلات التجارية وهذا لدرء أي محاولة لإخفاء بعض أوجه نشاط أو أرباح المورد الإلكتروني .

إذن تساهم الدفاتر والوثائق المحاسبية التقليدية إلى جانب الفواتير والسجلات الإلكترونية في عملية الفحص الضريبي الإلكتروني من أجل التقدير السليم لمبلغ الضريبة المستحق ، إذ يقوم الفاحص بالإطلاع على البرامج المستخدمة في إعداد الحسابات المالية للشركة بهدف اختبارها والتأكد من أن الشركة تعتمد على أنظمة آلية متكاملة بحيث لا يمكن التلاعب أو إخفاء حسابات مؤثرة على حساب الضريبة بحيث يكون لكل قيد و يراقب عملية فهرسة البيانات و التي تساعد على سهولة تحليل البيانات وكشف الفجوات²⁶ .

الخاتمة

عمل المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية على ضبط أنشطة التجارة الإلكترونية إنطلاقاً من تكريس القيود التقليدية لممارسة هذا النشاط إلى جانب إرساء بعض الضوابط الخاصة التي تتناسب خصوصية هذا النوع من المعاملات. ومن أهم النتائج التي يمكن الوقوف عندها في إطار هذه الدراسة :

- لا مجال للإنكار أن التجارة الإلكترونية قد نشأت وتطورت في بادئ الأمر خارج نطاق القانون الضريبي الأمر الذي ترتب عنه خروج الكثير من المعاملات الإلكترونية من دائرة الإخضاع والتحصيل الضريبي .
- عرف ضبط نشاط التجارة الإلكترونية تأخراً ملحوظاً في الجزائر، وتم ذلك عن طريق القانون 05/18 وهذا بعد أن عرفت هذه التجارة انتشاراً واسعاً .
- إخضاع أرباح التجارة الإلكترونية للضرائب أمر حتمي إلا إن طريقة إخضاع هذا النوع من التجارة وكذا تأطيرها وضبط جميع الأنشطة التي تندرج تحت غطاء التجارة الإلكترونية يبقى أمراً صعباً لاسيما ما يتعلق بالمعاملات و الأرباح غير المادية مثل التوريدات على الخط .
- المشرع الجزائري لم يشر ضمن القانون رقم 05/18 عن وجوب إخضاع هذا النوع من التجارة الإلكترونية للضرائب، وإن كان إخضاعها للضرائب أمر حتمي، إلا أن مسألة إخضاع التجارة الإلكترونية للأنظمة الضريبية التقليدية قد يؤدي إلى زعزعة القواعد التي تركز عليها جباية التجارة التقليدية .

ومن قبيل التوصيات التي يمكن تقديمها في هذا الصدد:

- أنه يتعين ضبط والأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب المتعلقة بنشاط التجارة الإلكترونية خاصة ما تعلق منها بخصوصية المعاملات غير المادية و كذا العائدات الغير مادية المتأتية من بعض أوجه النشاطات التجارية الإلكترونية وهذا تقادياً لفقدان الدولة لجزء مهم من عائداتها المتأتية من وراء هذه النشاطات .
- إن التشريعات الضريبية المطبقة في الجزائر أصبحت لا تواكب التطورات الحاصلة في مجال التجارة الإلكترونية فضبط هذا المجال بموجب القانون رقم 05/18 لا يكفي بل يتعين تحديث القوانين الضريبية المختلفة بما يتناسب والتطور الحاصل في مجال المعاملات الإلكترونية مما يضمن حق الدولة في تحصيل الضرائب المتأتية من أرباح التجارة الإلكترونية .
- إن عملية تقدير قيمة الضريبة المستحقة على الأرباح التجارية الإلكترونية يتولاها موظفي إدارة الضرائب و على هذا الأساس ينبغي تطوير مهارات موظفي هذا القطاع عن طريق التكوين المستمر والمعمق في تكنولوجيا الإعلام مما يسهل عليهم عملية التقدير السليم للضرائب المستحقة وكذا كشف أي تلاعب أو تدليس يرتكبه ممارسي التجارة الإلكترونية وهذا لن يتأتى إلا بتفعيل القدرات في مجال الرقابة والفحص الإلكتروني للعقود ، الفواتير و التصريحات الإلكترونية.

الهوامش

- 1- منير محمد الجنبهي ، ممدوح محمد الجنبهي ، الشركات الإلكترونية ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 23 .
- 2- إيمان مأمون أحمد سليمان ، إبرام العقد الإلكتروني و إثباته : الجوانب القانونية لعقد التجارة الإلكترونية ،الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 34 .
- 3- بلولة الطيب ، قانون الشركات ، دار بيري ، الجزائر ، 2008 ، ص 80 .
- 4- المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 41/97 المؤرخ في 18 جانفي 1997 يتعلق بشروط القيد في السجل التجاري، ج ر عدد 05 مؤرخ في 19 جانفي
- 5- المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 41/97 يتعلق بشروط القيد في السجل التجاري .
- 6- المادة 8 من قانون رقم 05/18 المؤرخ في 10 ماي 2018 يتعلق بالتجارة الإلكترونية ، ج ر عدد 04 مؤرخ في 16 ماي 2018 .
- 7- تنص المادة 42 من قانون رقم 16/05 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 على : "تستبدل الإشارة إلى رقم التعريف الإحصائي الذي تتضمنه القوانين الجبائية بتلك المتعلقة برقم التعريف الجبائي..."
- 8- بوالخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع إقتصاد التنمية ، جامعة باتنة ، 2004/2003 ، ص ص 95 - 96 .
- 9- المادة 10 من قانون رقم 05/18 يتعلق بالتجارة الإلكترونية ، مرجع سابق .
- 10- إيمان مأمون أحمد سليمان ، مرجع سابق ، ص 32
- 11- منير محمد الجنبهي، ممدوح محمد الجنبهي، مرجع سابق، ص ص 63-64
- 12- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، 2018 ، ص 59 .
- 13 - خليل عواد أبو حشيش ، دراسات مقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن ، 2004 ، ص 410
- 14- الحمزة عبد الحليم، "الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية ، عدد 12 ، جوان 2018 ، ص 101 .
- 15- تنص المادة 10 من القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية على : " يجب أن تكون كل معاملة تجارية إلكترونية مسبقة بعرض تجاري إلكتروني و أن توثق بموجب عقد إلكتروني يصادق عليه المستهلك الإلكتروني ." .
- 16- إيمان مأمون أحمد سليمان ، مرجع سابق ، ص ص 192 - 195 .
- 17- نضال اسماعيل برهم، أحكام عقود التجارة الإلكترونية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع الأردن ، 2005 ، ص ص 31 - 32 .
- 18- نفس المرجع ، ص 162 .

- 19-المادة 323 مكرر 01 من القانون رقم 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005 معدل و متمم للأمر رقم 58/75 المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 44 لسنة 2005 .
- 20- المادتين 20 و 25 من قانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية .
- 21-يونس أحمد البطريق،النظم الضريبية،الدار الجامعية، مصر،2003،ص 324 .
- 22- الحمزة عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص 101 .
- 23 -المواد من 09 إلى 18 من أمر رقم 59/75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 معدل و متمم يتضمن القانون التجاري ، ج ر عدد 101 لسنة 1975 .
- 24-المادة 25 من القانون رقم 05/18 المتعلق بالتجارة الإلكترونية.
- 25- ناهد فتحي الحموري ، الأوراق التجارية الإلكترونية : دراسة تحليلية مقارنة ، دار الثقافة ، الأردن ، 2009 ، ص ص 78 - 79 .
- 26- الحمزة عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص ص 100 - 101 .