

الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالمجال الضريبي

ط. د. كموش إيمان

طالبة دكتوراه

جامعة قسنطينة 2 - الجزائر

imene.kemmouche@univ-constantine2.dz

د. جمال معتوق

أستاذ محاضر "أ"

جامعة قسنطينة 2 - الجزائر

Djamel.mattoug@univ-constantine2.dz

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نوع خاص من الجباية والذي يتمثل في جباية التجارة الإلكترونية، وتحديد أهم الإشكاليات التي تطرحها التجارة الإلكترونية في مجال الضرائب بسبب ضعف الأنظمة الضريبية في مواكبة التطور التكنولوجي الكبير الذي تشهده التجارة الإلكترونية، علما أن الأنظمة الضريبية القائمة وضعت لإخضاع التعاملات التجارية التقليدية. توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مهمة من بينها أن أهم الإشكاليات التي تعاني منها أنظمة الإخضاع الضريبي للتجارة الإلكترونية تتمثل فيما يلي: إشكالية الحصر الضريبي، إشكالية السيادة الضريبية، الازدواج الضريبي، تحديد هوية وموقع المكلف، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، الطبيعة الافتراضية للمعاملات، وإشكالية تحصيل الرسم على القيمة المضافة.

الكلمات المفتاحية: التجارة الإلكترونية، الجباية، إشكاليات التجارة الإلكترونية.

Abstract:

The purpose of this study is to highlight a special type of taxation, which is the taxation of e-commerce, and to identify the most important problems posed by e-commerce in the field of taxation because of the weakness of tax systems in keeping with the great technological development of e-commerce, knowing that the existing tax systems developed to fit with the traditional business dealings. This study has reached an important results that the most important problems faced by the tax systems are the followings: the tax base problem, the problem of tax sovereignty double taxation, identification and location of the taxpayer, the difficulty of proving transactions and contracts, the nature of transactions, the problem of collection of Value Added tax.

Key words: e-commerce, taxation, e-commerce problems.



المقدمة:

تعتبر الانترنت أعظم إنجاز قام به الإنسان منذ الثورة الصناعية في ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي لذا أصبحت تسيطر بشكل كبير على الحياة اليومية للإنسان ومختلف سلوكياته وتعاملاته، وهذا ما كان له تأثير كبير على تعاملاته التجارية وأدى إلى ظهور ما يعرف بالتجارة الإلكترونية وتطورها بسبب المزايا العديدة التي تتميز بها من تقليص للمسافات وتوفير للجهد والوقت. ومع التطور المستمر للتجارة الإلكترونية أصبحت تدريجياً تحل محل التجارة التقليدية، ومع توسعها المتزايد استوجب الاعتراف بها وتنظيمها عن طريق إخضاعها لمختلف القوانين والأنظمة التجارية التقليدية خاصة في مجال الحماية باعتبارها أهم مصدر مالي للدول، وعدم فرض ضرائب عليها أدى إلى خسارة إيرادات كبيرة وجب تحصيلها خاصة بالنسبة للدول النامية التي تكون في حاجة إلى جميع الإيرادات الممكن تحصيلها وهذا ما أدى إلى إخضاعها للأنظمة الضريبية التقليدية. إن الطبيعة المختلفة للتجارة الإلكترونية أدت إلى طرح العديد من المشاكل في عملية جبايتها، وهذا ما أدى إلى تميز هذا المجال بالغموض وتضارب الآراء حوله، وعدم الاستقرار والتغير المستمر للأنظمة والقوانين التي تحكمه من أجل مواكبة التطور الكبير والسريع في مجال التجارة الإلكترونية. وهذا ما يدفعنا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

- ما هي أهم الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية المتعلقة بالمجال الضريبي؟

الأستئلة الفرعية:

- ما هي مختلف الآراء المطروحة حول فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية؟
- ما هي المبادئ والأساليب المقترحة لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية؟
- ما هو مستقبل جباية التجارة الإلكترونية؟

فرضيات الدراسة:

- تختلف الآراء حول فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية بين مؤيد ومعارض؛
- تتمثل مبادئ فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية في: الحيادية، والعدالة، والمرونة؛
- من أهم الأساليب المقترحة لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية هي الضريبة على التحويلات البنكية في مجال التجارة الإلكترونية؛
- يتمثل مستقبل جباية التجارة الإلكترونية في التحكم في مختلف التقنيات التكنولوجية التي تساعدها على القدرة في فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية.

أهمية وأهداف الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من التزايد المستمر للاهتمام بالتجارة الإلكترونية وضرورة تنظيمها، عن طريق إخضاعها للأطر القانونية الدولية، ومن بين أهم هذه الأطر القانونية نجد الإطار الضريبي باعتبار أن الضرائب من بين أهم الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل الحصول على الموارد الكافية لتمويل النفقات العامة، حيث تتضح أهمية الدراسة من كونها تبين مختلف الإشكاليات الضريبية التي تطرحها التجارة الإلكترونية من أجل وضع سياسات مستقبلية لحلها. كما أن هذا البحث يهدف إلى تسليط الضوء على نوع خاص من الحماية والذي يتمثل في جباية التجارة الإلكترونية، وتحديد أهم الإشكاليات التي تطرحها التجارة الإلكترونية في مجال الضرائب.

منهج الدراسة:

استخدم المنهج الوصفي التحليلي من أجل الوصف الدقيق لموضوع جباية التجارة الإلكترونية، وتحديد أهم الإشكاليات التي تواجه عملية فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، وبعض الحلول المقترحة لها.



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

I. مفاهيم عامة حول التجارة الإلكترونية والحماية:

1. التجارة الإلكترونية:

تعتبر التجارة الإلكترونية من أهم الظواهر الحديثة التي اكتسبت أهمية كبيرة، وشغلت العديد من الآراء بسبب توسعها وانتشارها السريع حول العالم، وسيتمحور هذا الجزء حول مفهومها وتطورها، وأهم أشكالها والمزايا التي تتميز بها.

أ. تعريف التجارة الإلكترونية:

تعرف منظمة التجارة العالمية WTO التجارة الإلكترونية بأنها¹: "جميع عمليات إنتاج، توزيع، تسويق، بيع، أو تسليم السلع والخدمات عن طريق الوسائل الإلكترونية".

كما تعرف بأنها عملية استخدام الوسائل الإلكترونية لتبادل المعلومات وتنفيذ مختلف الأنشطة والمعاملات².
فالتجارة الإلكترونية هي جميع الأنشطة التجارية التي تتم عبر الأنترنت بين أطراف مختلفين، سواء كانوا مؤسسات أو أفراد أو حكومات حيث يتم تبادل مختلف السلع والخدمات المادية والرقمية.

وتأخذ التجارة الإلكترونية 4 أشكال أساسية حسب الأطراف المتدخلة في عملية التبادل³:

- تجارة إلكترونية من الشركات إلى الشركات (Business to Business) ويرمز لها B2B؛
- تجارة إلكترونية من الشركات إلى المستهلك (Business to Consumer) ويرمز لها B2C؛
- تجارة إلكترونية من الشركات إلى القطاعات الحكومية (Business to Governments) ويرمز لها B2G؛
- تجارة إلكترونية من المستهلك إلى المستهلك (Consumer to Consumer) ويرمز لها C2C.

ب. تطور التجارة الإلكترونية:

قسم Schneider سنة 2011 تطور التجارة الإلكترونية إلى مرحلتين، المرحلة الأولى ما قبل سنة 2001 ومرحلة ثانية ما بعد سنة 2001 بدأت مع التطور التكنولوجي الكبير الذي ساد في ذلك الوقت والانتشار الكبير للهواتف المحمولة وتوسع استعمال الأنترنت، والجدول التالي يبين أهم خصائص كل مرحلة⁴:

الجدول رقم (01): خصائص المرحلة الأولى والثانية لتطور التجارة الإلكترونية

المرحلة الثانية	المرحلة الأولى	خصائص التجارة الإلكترونية
العديد من المؤسسات في دول مختلفة أصبحت تمارس التجارة الإلكترونية	هيمنت عليها المؤسسات الأمريكية	على المستوى العالمي
أصبحت مواقع التجارة الإلكترونية متعددة اللغات	أغلب مواقع التجارة الإلكترونية كانت باللغة الإنجليزية	اللغة
أصبحت المؤسسات تمويل التجارة الإلكترونية من مصادرها الداخلية	العديد من المؤسسات الجديدة بدأت نشاطها عن طريق مصادر تمويل خارجية	التمويل
توسع كبير في إستعمال الأنترنت مع سرعة تدفقها	العديد من مستخدمي مواقع التجارة الإلكترونية إستخدموا تدفق أنترنت بطيء	تقنيات الإتصال
تم إدماج تقنيات البريد الإلكتروني في الإتصال مع الزبائن	إتصال غير منظم	التواصل مع الزبائن عن طريق البريد الإلكتروني
إعتماد تقنيات تسويقية عديدة ومعقدة	إعتماد تقنيات بسيطة في التسويق الإلكتروني	التسويق
إستخدام تقنيات جديدة في بيع وتوزيع المنتجات الرقمية	إتساع القرصنة بسبب عدم كفاءة أنظمة التوزيع	توزيع المنتجات الرقمية

Source: Schneider, G. P. (2011). *E-Business* (Ninth Edition ed.). Course Technology Cengage Learning, P 13.



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

ج. مزايا التجارة الإلكترونية:

- إن نمط التعاملات في التجارة الإلكترونية يختلف تماما عن نظيره في التجارة التقليدية، وهذا ما أكسبها أهمية كبيرة وجعلها تحقق نجاحا كبيرا في العديد من الدول، حيث تبرز هذه الأهمية من خلال المزايا العديدة التي تتميز بها، ونذكر أهمها فيما يلي⁵:
- انخفاض تكلفة التجارة الإلكترونية مقارنة بأنشطة التجارة التقليدية إلى حد كبير؛
 - توفر سجل إلكتروني لأنشطة الشركة لا يحتمل الخطأ؛
 - فعالية أكبر في التسويق من خلال موقع الشركة على الأنترنت؛
 - سهولة تعرف الشركة على منتجات وأسعار المنافسين؛
 - القدرة على التواصل مع الشركاء بشكل أسرع وأيسر؛
 - سهولة حصول العملاء على المنتجات مع توفر العديد من البدائل.

2. الجباية:

تعتبر الجباية من المواضيع الهامة ضمن الدراسات المالية والاقتصادية، باعتبارها أهم مورد مالي تعتمد عليه الدول لتمويل اقتصاداتها، وسد حاجيات النفقات العامة، وستتطرق إلى ماهية هذه الجباية وأهم خصائصها وأهدافها.

أ. تعريف الجباية:

هي مجموعة القوانين والقواعد المتعلقة بتحديد وجمع الضرائب⁶. كما يعرفها معجم Larousse بأنها نظام لجمع الضرائب، وتضم جميع القوانين المتعلقة بها والقوانين والوسائل التي تؤدي إليها⁷.

أما الضريبة فهي فريضة نقدية تفرضها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها وطبقا لقواعد محددة بصورة إجبارية ونهائية على الأشخاص المكلفين بما يهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية دون أن يقابل دفعها التزام محدد⁸.

ب. أهمية دراسة الأنظمة الضريبية:

يلقى موضوع دراسة الأنظمة الضريبية اهتماما كبيرا من العديد من الأطراف، حيث يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات العمالة، والادخار، والاستثمار، وكذا تأثيرها على الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات العامة، بينما يهتم رجال الأعمال بتأثير التغيرات الضريبية على مستوى أرباحهم ومن ثم على الحافز نحو الاستثمار، أما بالنسبة لدارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها والبحث على كيفية تحسين فعاليتها⁹.

ج. خصائص الضريبة:

- تتميز الضريبة بخصائص متعددة، نذكر أهمها فيما يلي¹⁰:
- الضريبة فريضة مالية، أي أنها اقتطاع مالي أو نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص؛
 - الضريبة إجبارية، حيث يجبر المكلف بدفع الضريبة عن طريق القانون؛
 - تدفع الضريبة بصفة نهائية، أي أنه ليس من حق المكلف استرجاعها ولا تقدم له خدمات أو فوائد خاصة منها؛
 - الضريبة تدفع بدون مقابل، فالمكلف لا يحصل على نفع خاص يعود عليه لوحده مقابل أدائه للضريبة؛
 - تساهم الضريبة في تحقيق النفع العام، فهي تعتبر أهم مصدر من مصادر إيرادات الدولة.

د. أهداف الضريبة:



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

للضريبة أهداف عديدة نذكر منها¹¹:

- تغطية النفقات العامة للدولة؛
- تشجيع بعض الأنشطة التجارية عن طريق التحفيزات الضريبية؛
- ممارسة الرقابة من خلال المصالح الجمركية؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال مختلف المنح التي تقدمها الدولة.

II. الجباية والتجارة الإلكترونية:

يشهد العالم اليوم ثورة في تكنولوجيا التجارة الإلكترونية، والتي تعتبر تداعياتها هامة وغير محددة المعالم إلى حد كبير، مما يحد من القدرة على فرض ضرائب عليها وجبايتها، وهذا ما يشكل تحديا كبيرا أمام السلطات الضريبية، لأن تبادل السلع والخدمات عبر الأنترنت غير بشكل جذري مفهوم الحدود بين العديد من البلدان¹²، هذا ما جعل شركات التجارة الإلكترونية تتمتع بالعديد من المزايا الضريبية عن نظيرتها في التجارة التقليدية نذكر منها ما يلي¹³:

- من السهل على المتعاملين في التجارة الإلكترونية نقل أرباحهم إلى الجنات الضريبية عن طريق تحويل سداد السلع والخدمات الغير ملموسة هناك، وبالتالي عدم فرض ضرائب عليها؛
- بإمكانها توسيع أعمالها في أي مكان في العالم من أجل التعامل مع مستخدميها، لذلك فهي عادة تركز أعمالها المدرة للدخل في البلدان التي يكون من السهل فيها تحويل الأرباح إلى الجنات الضريبية؛
- على عكس شركات التجارة التقليدية التي تعتبر ملزمة بأنظمة ضريبية محدد، فشركات التجارة الإلكترونية صممت منذ البداية من أجل الاستفادة القصوى من الاختلافات بين الأنظمة الضريبية الدولية، خاصة عندما يتعلق الأمر باختيار موقع إقامتها الأساسي. وستتطرق فيما يلي إلى مختلف الآراء حول هذا الموضوع ومبادئه وأهم المشاكل التي يطرحها:

1. نقاشات حول فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية:

يعتبر نطاق جباية التجارة الإلكترونية موضوعا غامضا وغير مستقر، وهو ما يثير انتباه العديد من الباحثين الذين تختلف آراؤهم حول هذا الموضوع، وفيما يلي عرض لأهم هذه الآراء:

أ. الاتجاه الأول:

هو مجموع الآراء التي ترى ضرورة إعفاء عمليات التجارة الإلكترونية من مختلف الضرائب والرسوم ويسود هذا المبدأ في بعض الدول المتقدمة وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تعتقد أن التجارة الإلكترونية هي نوع جديد من التجارة وينبغي السماح لها بالتطور بعيدا عن جميع الضغوط الضريبية، وهذا الاعتقاد كان السبب الرئيسي في تنفيذ قانون تحرير ضرائب الأنترنت الأمريكي *Internet Taxation Freedom Act*¹⁴ US، الذي تم سنه سنة 1998 نص بمنع الولايات والحكومات المحلية من فرض ضرائب على الأنترنت وعلى التجارة الإلكترونية، وهذا بهدف حث المتعاملين على تبادل السلع والخدمات عبر الأنترنت لأنها ستكون أقل من الطرق التقليدية بسبب غياب الضرائب¹⁵.

ب. الاتجاه الثاني:

يرى ضرورة فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية، مع مراعاة توفير الحافز المناسب لوسائل التجارة الإلكترونية، وتسهيلا للإجراءات المتبعة في فرض الضرائب، ووضع نظام مناسب للسداد يحقق الملائمة لطبيعة ومقتضيات التجارة الإلكترونية، ويسود هذا الاتجاه في الدول النامية التي ترى أن هناك إيرادات كبيرة يحتمل أن تخسرها نتيجة لعدم فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية¹⁶.



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

ج. الاتجاه الثالث:

وهناك رأي ثالث يتجه إلى ضرورة التفرقة بين نوعين من السلع والخدمات، فالنوع الأول يتمثل في الاتفاق بين الطرفين إلكترونياً ولكنها يجب أن تسلم بالطرق التقليدية، ويرون بضرورة إخضاعها للمعاملة الضريبية العادية، أما النوع الثاني فيتمثل في عقد الصفقة وإتمامها إلكترونياً كما في حالة خدمات المعلومات والبرامج ويتجه أنصار هذا الرأي إلى عدم خضوعها للضريبة بسبب صعوبة حصر هذه العمليات وفحصها، ومنع الازدواج الضريبي¹⁷.

2. مبادئ إخضاع التجارة الإلكترونية:

مناسبة الملتقى المنعقد في TURKU الممتد من 19 إلى 21 نوفمبر 1997 والمنظم من طرف اللجنة الاستشارية للتجارة والصناعة Business And Industry Advisay Commetes الخاص بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بالاشتراك مع اللجنة الأوروبية والحكومة الفنلندية واليابان، سلمت لـ OECD رخصة لمعاينة المشاكل الاجتماعية والاقتصادية للتجارة الإلكترونية، ونتائج هذه المهمة تم عرضها في ندوة وزارية انعقدت في OTTAWA¹⁸، وقد حدد على إثرها المبادئ الأساسية لإخضاع الضريبة الإلكترونية وتمثلت فيما يلي¹⁹:

أ. حيادية الجباية:

الجبائية يجب أن تكون حيادية وعادلة بين مختلف أشكال التجارة الإلكترونية وبين التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية، فالمكلفون بالضرائب على العمليات المتماثلة يجب أن يخضعوا لنفس المستوى من الضرائب.

ب. مبدأ الكفاءة:

كل من التكاليف الجبائية للمكلفين والتكاليف الإدارية لإدارة الجبائية يجب أن تخفض لأقل قدر ممكن.

ج. مبدأ التأكد والبساطة:

يجب أن تتميز القوانين الجبائية بالوضوح والبساطة للفهم، حتى يتمكن المكلفين بالضريبة من توقع قيمة الضرائب التي ستفرض عليهم قبل القيام بعمليات التبادل، بما في ذلك معرفة متى وأين وكيف تتم عملية حساب الضريبة.

د. مبدأ الفعالية والعدل:

تنص على الحد من الغش والتهرب الضريبيين إلى أقل حد ممكن، مع التأكيد على قوانين مكافحة المخاطر التي تترتب عنها.

هـ. مبدأ المرونة:

يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة وديناميكية حتى تتماشى مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية.

III. إشكاليات جباية التجارة الإلكترونية وبعض الحلول المقترحة لها:

إن الطبيعة المختلفة للتجارة الإلكترونية جعل من الصعب تطبيق نظام الجباية التقليدية عليها، وهذا ما أدى إلى طرح العديد من الإشكاليات التي سنتطرق إليها في هذا المحور وأهم الحلول المقترحة لها.

1. إشكاليات التي تواجه فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية:

تطرح المعاملات الضريبية للتجارة الإلكترونية إشكاليات عديدة تحد من قدرة الأنظمة الضريبية على إخضاعها للضريبة، خاصة بسبب اختلاف طبيعة هذه المعاملات عن المعاملات الضريبية للتجارة التقليدية وتبرز أهم هذه الإشكاليات فيما يلي:

أ. مشكلة الحصر الضريبي:



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

تبرز هذه المشكلة بسبب أن جزءا كبيرا من التجارة الإلكترونية يعتبر غير مرئي، لأن مفهوم التجارة الإلكترونية متعدد الأبعاد وتأخذ التجارة الإلكترونية أشكالاً ومستويات عديدة حيث تتم بين المؤسسات التجارية بعضها البعض، أو بين المؤسسات التجارية والمستهلكين، أو بين المؤسسات التجارية والحكومية، وذلك قد يكون داخل الدولة أو بين الدول، أو قد تتم بين دولتين أجنبيتين من خلال وسيط محلي²⁰.

ب. مشكل السيادة الضريبية:

ويقصد به تحديد الدولة التي لها الحق في فرض الضريبة على الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ويتعدى مفهوم السيادة الضريبية نطاق القطر الجغرافي، بحيث يصل الحق ليشمل الأشخاص التابعين لها والموجودين في الخارج²¹.

ج. الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي Double Taxation هو فرض ضريبتين على نفس الوعاء الضريبي في نفس الفترة لزمينة²². فكما هو معروف أن معظم الدول تمارس اختصاصها لفرض الضريبة على دخل المقيمين والغير مقيمين داخل حدودها، وكنتيجة لذلك فإن المقيم في دولة معينة ويتلقى دخل معين من مصدر في دولة أخرى، ففي غالب الأمر سيخضع هذا الدخل لازدواجية ضريبية بسبب تطبيق كل من النظام الضريبي على أساس الإقامة والنظام الضريبي على أساس المصدر، ويأخذ ثلاثة أشكال رئيسية: إقامة-إقامة، إقامة-مصدر، مصدر-مصدر²³.

د. تحديد هوية وموقع المكلف:

بينما تنطوي الهياكل التجارية العالمية في الاقتصاد على تحديات تحديد المكلف، فإن هذه التحديات تتضاعف في الاقتصاد الرقمي، فعلى سبيل المثال قد لا تفرض قوانين السوق على المؤسسات التي تقوم بعمليات البيع عن بعد القيام بأي تسجيل أو تحديد هوية في الدول الخارجة عن موقع إقامتها، وهذا ما يطرح مشكلة بالنسبة للإدارات الضريبية التي لن تتمكن بسهولة من التعرف على البائع الخارجي، وبالتالي عدم ضمان الامتثال للقواعد الضريبية، حتى بالنسبة للمستهلك فهناك العديد من الطرق التي تمكن للإدارة الضريبية من تحديد موقع المستهلك، لكنها تبقى محدودة طالما أن المستهلك بإمكانه إخفاء موقعه²⁴.

هـ. صعوبة إثبات التعاملات والعقود:

تشمل معظم القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية أحكاما تشترط أن يتم إثبات التعاملات كتابة (أو ما يعرف بالتوثيق)، وعلى هذا الأساس فإن غياب التشريعات والقوانين التي تأخذ في الحسبان العمليات التي تتم إلكترونيا من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال، أضف إلى ذلك تطرح السرية مشكلة عدم قدرة الإدارة الجبائية على معرفة محتوى المبادلات وبالتالي قيمتها (ثمنها) ولا أيضا أسماء المتعاملين في بعض الأحيان، وهذا ما يشكل عائقا بالنسبة لجباية الضرائب²⁵.

و. الطبيعة الافتراضية للتعاملات:

إن السياسات الضريبية الحالية المرتبطة بالاقتصاد التقليدي واضحة المعالم، حيث يرتبط إنتاج السلع والخدمات بالتواجد المادي وهذا ما يسهل معرفة مكان فرض الضرائب، أما في الاقتصاد الرقمي فلا يمكن تطبيق النظام الضريبي نفسه، فالعملية التجارية تتم دون وجود فعلي ولملموس للسلع والخدمات أو لمكان التبادل وهذا ما يجد من إمكانية فرض أي ضريبة على هذا النوع من التعاملات²⁶.

ز. تحصيل الرسم على القيمة المضافة:

تعتبر التجارة الإلكترونية عابرة لكل الحدود الجغرافية وهذا ما يطرح مشكلة أمام أنظمة الرسوم على القيمة المضافة، خاصة عندما يحصل المستهلك على سلع وخدمات من مصادر خارج بلاده لأنها تتم دون الحاجة إلى الوجود الفعلي للمورد داخل بلد



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجمال الضريبي

المستهلك، وكثيرا ما يؤدي هذا إلى عدم فرض رسم القيمة المضافة على هذه الصفقات، ولهذا آثار ضارة على العائدات الضريبية لهذه البلدان وكذلك آثار كبيرة على مستوى المنافسة بين الموردين²⁷.

2. بعض الأساليب المقترحة لجباية التجارة الإلكترونية:

بسبب تعدد المشاكل التي تعاني منها قوانين جباية التجارة الإلكترونية، فقد أجريت العديد من الدراسات في هذا المجال وقدمت العديد من الاقتراحات لحل هذه المشاكل، نذكر منها:

أ. مكافحة الازدواج الضريبي:

أصبحت مكافحة ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي ضرورة ملحة وشرطا هاما في توسيع العلاقات التجارية والتعاون الاقتصادي. ففي سنة 1977 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD نموذجا لتحسين العلاقات وطرح بعض الحلول النموذجية للعلاقات بين الدول يعرف بـ OECD Model Tax Convention²⁸، وتم تحديثه سنة 2017، وضع من أجل التقليل أو الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي والغش والتهرب الضريبيين، حيث قسم الدخل إلى نوعين: الدخل على أساس دولة الإقامة، والدخل على أساس المصدر، وحدد 3 طرق لإخضاعها حيث قسمها إلى 3 مجموعات: المداخل التي تخضع للضريبة دون أي قيود في حالة المصدر أو في حالة الإقامة مثل المداخل المتأتية من القيم غير المنقولة، المداخل التي تخضع للضريبة على أساس المصدر مثل الأرباح المتأتية من التوزيعات، والمداخل التي تخضع للضريبة على أساس مكان إقامتها²⁹.

ب. الضريبة على الباي Bit Tax:

ظهرت هذه الضريبة لأول مرة في تقرير قدمه الباحثان آرثر كورديل Arthur Cordell وتوماس إيد Thomas Ide سنة 1994³⁰، وقد إنطلقا من مشكلة تبادل السلع والخدمات غير الملموسة عبر الأنترنت وعدم تمكن القواعد الضريبية التقليدية من فرض ضريبة عليها، وأرادا إحلال هذه الضريبة محل الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات الغير ملموسة، حيث تفرض على أساس حجم الوحدات الرقمية "Bits" التي تنتقل إلكترونيا³¹، لكن قد تم رفضها لكونها غير قابلة للتطبيق من الناحية التكنولوجية، ولا تتماشى مع المبادئ الضريبية الدولية التقليدية فقد واجهت العديد من الانتقادات³².

ج. الضريبة على البريد الإلكتروني:

إن بيع السلع على شبكة الأنترنت يطرح العديد من التساؤلات والتي من ضمنها تحديد مكان عقد الصفقات، أي تحديد الأثر الضريبي على هذه المبيعات، وما هو المكان الذي يعتبر محل المشتري، وما هي العوامل المؤثرة على ضرائب الدخل، والعوامل المؤثرة على ضريبة القيمة المضافة، وضرائب الاستهلاك، إلا أن التجارة الإلكترونية قد تتم صفقاتها التجارية عبر البريد الإلكتروني، لذلك تم اقتراح إنشاء ضريبة على البريد الإلكتروني بمعدل رسم يقدر بـ 0.01 دولار على كل مئة رسالة مرسله عن طريق البريد الإلكتروني على أن يستخدم إيراد هذا الرسم في دعم شبكات الأنترنت في الدول الفقيرة³³.

3. مستقبل جباية التجارة الإلكترونية:

الفجوة الزمانية الواضحة بين الابتكار التكنولوجي والتغير القانوني يزيد من المشاكل التي تعاني منها أنظمة الإخضاع الضريبية للتجارة الإلكترونية، لهذا فهي بحاجة إلى تعزيز استخدام تقنيات الأنترنت لأداء وظائفها، فعلى سبيل المثال تطوير إمكانية تحديد الموقع الذي يوجد فيه كل من مشتري وبياعي السلع والخدمات بدقة، واستخدام شبكات خارجية عبر الأنترنت لتعزيز تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية³⁴.

وفيما يلي بعض الإجراءات الدولية فيما يخص جباية التجارة الإلكترونية³⁵:



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجال الضريبي

- أ. الهند: بتاريخ 27 ماي 2016 أصدرت الحكومة الهندية إشعاراً ينص بفرض ضريبة بنسبة 6% على المقيمين من الأفراد والمؤسسات التي تقوم بالتحويلات الإلكترونية من الشكل B2B، مع إعفاء للمداخيل أقل من 100.000 روبية هندية في السنة.
- ب. إيطاليا: تقوم إيطاليا بدراسة إمكانية تطبيق معدل ضريبة 25% على أساس التواجد الرقمي للمؤسسات على الأنترنت، وفي 24 أبريل 2017 أصدرت استفتاء حول إنشاء آلية لجباية أنشطة التجارة الإلكترونية.
- ج. تايلاند: في تايلاند يتم مراجعة مشروع قانون تعمل بموجبه البنوك كوكلاء لاقتطاع 5% من المشتريات عبر الأنترنت، كما تم إصدار مقترحات لمشروع قانون من شأنها أن تفرض ضرائب مباشرة على الشركات الأجنبية التي تدير أعمالاً رقمية.
- د. الولايات المتحدة الأمريكية: تضمنت الميزانية الأمريكية لسنة 2017 مقترحات لإنشاء فئة جديدة من المداخيل الرقمية للشركات الأجنبية من عمليات بيع لمواد رقمية محمية بحقوق نشر أو من تقديم خدمات رقمية.
4. جباية التجارة الإلكترونية في الجزائر:

فقد نصت "المادة 282 مكرر 4 أ" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019³⁶: "على أن الأشخاص الطبيعيين، مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل، الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضرائب بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم".

الخاتمة:

يعتبر موضوع فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية من المواضيع المطروحة التي تتضارب الآراء حولها بين مؤيد و معارض، فهناك اتجاه يدعو إلى إعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب على اعتبار أنها نوع جديد من التجارة يجب أن تنمو بعيداً عن كل الضغوطات الجبائية، أما الاتجاه المقابل فيعتبر أن إعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب بمثابة ضياع لجزء من أهم الموارد المالية للدول. إلى جانب هذه الإشكالية فإن الأنظمة الضريبية الحالية تواجهها تحدياً حقيقياً في مواكبة التطور التكنولوجي الكبير والسريع الذي تتميز به التجارة الإلكترونية، حيث أن محاولات إخضاعها للأنظمة الضريبية التقليدية باءت بالفشل وطرح العديد من المشاكل التي يسوجب إيجاد حلول سريعة لها، ومن خلال دراستنا هذه التي سعينا من خلالها إلى تحديد أهم الإشكاليات التي تثيرها التجارة الإلكترونية في المجال الضريبي، قد توصلنا إلى النتائج التالية:

- تختلف الآراء حول فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية بين ثلاثة اتجاهات، حيث يرى أنصار الاتجاه الأول ضرورة إعفاء عمليات التجارة الإلكترونية من مختلف الضرائب والرسوم لكي لا تعرقل الضرائب عملية نموها أما الاتجاه الثاني فيرى ضرورة فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية، مع مراعاة توفير الحافز المناسب لوسائل التجارة الإلكترونية، أما الرأي الثالث يتجه إلى ضرورة التفرقة بين نوعين من السلع والخدمات فالنوع الأول يستلزم التسليم بالطرق التقليدية، ويرون بضرورة إخضاعها للمعاملة الضريبية العادية، أما النوع الثاني فيتمثل في عقد الصفقة وإتمامها إلكترونياً، ويتجه أنصار هذا الرأي إلى عدم خضوعها للضريبة؛
- تتمثل أهم مبادئ جباية التجارة الإلكترونية فيما يلي: حيادية الجباية، مبدأ الكفاءة، مبدأ التأكد والبساطة، مبدأ الفعالية والعدل، مبدأ المرونة؛
- أهم الإشكاليات التي تعاني منها أنظمة الإخضاع الضريبي تتمثل فيما يلي: إشكالية الحصر الضريبي إشكالية السيادة الضريبية، ازدواج الضريبي، تحديد هوية وموقع المكلف، صعوبة إثبات التعاملات والعقود الطبيعية الافتراضية للمعاملات، وإشكالية تحصيل الرسم على القيمة المضافة.



الإشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الإلكترونية والمتعلقة بالجمال الضريبي

التوصيات:

- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة، فإنه يمكن تلخيص أهم التوصيات التي نرى أنها ضرورية، وذلك على النحو التالي:
- استحداث نظام جبائي خاص بالتجارة الإلكترونية، وعدم إخضاعها للنظام الجبائي الخاص بالتجارة التقليدية بسبب اختلاف طبيعة معاملتهما؛
 - السعي لوضع نظام جبائي عالمي موحد من أجل تجنب التفاوت الضريبي على مستوى كل بلد، وتعزيز التعاون الدولي في مجال حماية التجارة الإلكترونية
 - جعل أنظمة الإخضاع الضريبية مرنة لكي تتماشى مع التغيرات التكنولوجية السريعة؛
 - السعي لفهم أكبر قدر ممكن من طرق تبادل السلع والخدمات الرقمية من أجل تكييف الأنظمة الضريبية معها.

الهوامش والإحالات:

- ¹ World Trade Organization, Electronic commerce, 2018, Retrieved: 15/02/2019, from World Trade Organization: https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm
- ² Lefebvre, L. A., & Lefebvre, É, E-commerce and virtual enterprises: issues and challenges for transition economies, Technovation, Vol 22, Issue 5, 313-323, 2002, P.313.
- ³ Yousef, M. I, Social Media with its Role in Supporting E-Commerce and its Challenges, Journal of Fundamental and Applied Sciences, Vol 10, Issue 4S, 336-340, 2018, P.335.
- ⁴ Schneider, G. P, E-Business, Course Technology Cengage Learning, Ninth Edition ed, 2011, P.13.
- ⁵ عبد الرحيم وهبية، تقييم التجارة الإلكترونية ومدى انتشارها عبر العالم، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 1، 248-229، 2012، ص: 231-230.
- ⁶ Centre National de Ressource Textuelles et Lexicales, Fiscalité, 2012, Récupéré sur: www.cnrtl.fr/definition/fiscalite.
- ⁷ INTRODUCTION À L'ÉTUDE DE LA FISCALITÉ, Profiscal, 2002, Récupéré sur: www.profiscal.com/etudiants/introduction_etude_de_la_fiscalite.pdf, P.1.
- ⁸ وفاء يحيى أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية. كلية التجارة، جامعة بنها، مركز التعليم المفتوح، بدون سنة نشر، ص: 7.
- ⁹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 18.
- ¹⁰ شعباني لطفي، حماية المؤسسة، Pages Bleues، 2017، ص: 17.
- ¹¹ Maherzi, M. A, Introduction a la fiscalité, ITCIS, 2010, P.16-17.
- ¹² Basu, S, Global Perspectives On E-Commerce Taxation Law, Routledge, New York, 2016, P.3.
- ¹³ Collin, P, Colin, N, Task Force on Taxation of the Digital Economy, Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, France, 2013, P.3.
- ¹⁴ Hughes, J. F, Glaister, K, Electronic Commerce and International Taxation, European Management Journal, Vol 19, Issue 6, 651-658, 2001, P.655.
- ¹⁵ Stupak, J. M, The Internet Tax Freedom Act, In Brief, Congressional Research Service, 2016, P.1-4.
- ¹⁶ تاعبد الله وفاء، عبد القادر حفاي، التجارة الإلكترونية كأحد روافد العولمة الجبائية - إشكالية الإخضاع الجبائي -، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد 9 العدد 3، 63-49، 2018، ص: 57.
- ¹⁷ عبد الوهاب دادن، الجبائية الافتراضية والتجارة الإلكترونية: النقاشات، المشاكل، التحديات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 3، العدد 3، 168-152، 2004، ص: 159.
- ¹⁸ محمد طالبي، الإطار النظري لجبائية التجارة الإلكترونية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، 21-07، 2014، ص: 19.



¹⁹ OECD, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions; OECD. Ed 2001, Retrieved: 13/02/2019 from OECD: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en, P.17,18.

²⁰ سهاد كشكول عبد، أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، 461-479، 2012، ص: 469.

²¹ تاعبد الله وفاء، عبد القادر حفاي، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

²² Radu, M. E, International Double Taxation, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol 62, 403-407, 2012 P.404.

²³ Basu, S, op. cit, P.44.

²⁴ OECD, BEPS ACTION 1: ADDRESS THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY, 2014 Retrieved: 16/02/2019, from OECD: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>, P.62.

²⁵ عبد الوهاب دادن. مرجع سبق ذكره، ص: 164.

²⁶ Juswanto, W, Simms, R, Fair Taxation in the Digital Economy, 2017, Retrieved: 16/02/2019, from Asian Development Bank Institute: <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbi-pb2017-5.pdf>, P.4,5.

²⁷ OECD, BEPS ACTION 1: ADDRESS THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY, op. cit, P.59.

²⁸ Radu, M. E, op. cit, P.404.

²⁹ OECD, Tax Challenges of Digitalisation, 2017, Retrieved: 16/02/2019, from: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>, PP.15-16.

³⁰ Basu, S, op. cit, P.272.

³¹ Soete, L., Kamp, K., The "BIT TAX": the case for further research, 1996, Retrieved: 17/02/2019, from united nations university: <https://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf>, P.12.

³² Cockfield, A. J, Tax Wars: The Battle Over Taxing Global Digital Commerce, TAX NOTES, Vol 161, Issue 11 1331-1339, 2018, P.1336.

³³ تاعبد الله وفاء؛ عبد القادر حفاي، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

³⁴ Basu, S, op. cit, P.286-287.

³⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, Retrieved: 17/02/2019, from OECD: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page3, PP.7-8.

³⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، ص: 77، أنظر للموقع:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf

