

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الملتقى الوطني عن بعد حول: دور التجارة الإلكترونية في دعم نمو المؤسسات الناشئة
في الجزائر

استمارة المشاركة في الملتقى

أولا: البيانات الخاصة بالمشاركين:

- الاسم واللقب: عبد الله قبيوغة
- الاسم واللقب: عباسي عبد الله
- دكتوراه في القانون الخاص المعمق
- طالب دكتوراه في القانون العام
- أستاذ مشارك بكلية الحقوق والعلوم السياسية بالشلف
- كلية الحقوق والعلوم السياسية بالشلف
- الهاتف المحمول: 0555147375
- الهاتف المحمول: 0542031398
- البريد الإلكتروني: k.abdallah87@yahoo.com
- البريد الإلكتروني: ab.labbaci@univ-chlef.dz

ثانيا: البيانات الخاصة بالبحث المرشح تقديمه للملتقى

- المحور الثاني: تحديات فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية
- عنوان البحث: متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الإلكترونية: تحديات ومشاكل

متطلبات التنظيم الضريبي للتجارة الالكترونية: تحديات ومشاكل

قيبوعة عبد الله

دكتوراه في القانون الخاص المعمق

أستاذ مشارك بكلية الحقوق والعلوم

السياسية بالشلف

لعباسي عبد الله

طالب دكتوراه

كلية الحقوق والعلوم السياسية الشلف

ملخص:

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

كلمات مفتاحية:

التجارة الالكترونية، جباية، المنشأة الثابتة، المبادئ الضريبية ، السيادة الجبائية.

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.

Key words: E-commerce, tax, permanent establishment, fiscal sovereignty, tax principles.

مقدمة:

إن أنشطة التجارة الالكترونية، والعلاقات الناشئة في بيئتها، تثير العديد من التحديات القانونية للنظم القائمة، تتمحور في مجموعها حول اثر استخدام الوسائل الالكترونية في تنفيذ الأنشطة التجارية، فالعلاقة التجارية العادية تقوم على أساس الإيجاب والقبول بخصوص أي تعاقد، وعلى أساس التزام البائع بتسليم موضوع العقد بشكل مادي وضمن نشاط ايجابي ملموس، وان يقوم المشتري بالوفاء بالثمن إما مباشرة، أو باستخدام أدوات الوفاء البديلة، من خلال الأوراق التجارية أو وسائل الوفاء البنكية التقليدية، والى هذا الحد فإن متطلبات النشاط التجاري 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، فان 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 الالكترونية، فالتغير ليس بمفهوم النشاط التجاري فقط، وإنما بأدوات ممارسته وطبيعة العلاقة الناشئة في ظلّه، بحيث يتواجد في كل نشاط من أنشطة التجارة الالكترونية الكمبيوتر والانترنت.

إن وجود التقنية وهيمنتها على آلية تنفيذ وإتمام النشاط التجاري في ميدان التجارة الالكترونية، بل ضرورتها لوجود التجارة الالكترونية، كان لا بد أن يخلق تحديا جديدا أمام النظم القانونية القائمة بوجه عام، والنظام الضريبي على وجه خاص⁽¹⁾، هذا التحدي جعل من الفقه وبعض الدول تتروى في الإخضاع الضريبي للتجارة الالكترونية، والعكس نجد اتجاه آخر يدعو لإخضاعها وأمام هذا الاحتدام الفقهي والتوجه الدولي المتضارب طرح الإشكالية التالي: هل يمكن للأنظمة الضريبية الحالية التكيف مع خصوصية التجارة الالكترونية وإخضاعها للضريبة؟ وان كان الجواب بنعم ما هي التحديات والعوائق التي سيواجهها هيكل النظام الضريبي؟

تقتضي الإجابة على هذه الإشكالية التطرق إلى مسألة الإخضاع الضريبي للتجارة الالكترونية بين الحسم والتردد (المبحث الأول) كما نتطرق إلى ملامح النظام الضريبي الحالي وإبراز مواطن قصوره (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الإخضاع الضريبي للتجارة الالكترونية بين الحسم والتردد

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

⁽¹⁾ -LANOU Roger, *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique*, Jurisdocteurin ,n°8-2012 , p .75.

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⁽¹⁾؟ فتعددت النقاشات الفقهية بين مؤيد(المطلب الأول) ومعارض(المطلب الثاني) ورأي توافقي (المطلب الثالث).

المطلب الأول: الاتجاه الفقهي المؤيد لإخضاع الضريبي

إن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية حسب هذا المنظور له ما يبرره، ويمكن حصر هذه المبررات في ثلاثة فئات:

1-الالتزامات العامة للدولة والأهداف المرجوة من الضرائب:

- تخصص حصيلة الضرائب على التجارة الالكترونية لدعم البطالة الناجمة عن هذه التجارة، كونها ستؤدي إلى تفاقم البطالة وتقليل فرص الحصول على عمل وهذا يجبر السلطات أن تقوم بفرض الضرائب على أنشطة التجارة الالكترونية وتخصيص مواردها لدعم البطالة وقضايا الضمان الاجتماعي وإصلاح الوضع الناتج عن أثار تكنولوجيا المعلومات الرقمية².

- إن فرض الضريبة على التجارة الالكترونية مبكرا سيجب لإدارة الضريبة اكتساب الخبرة من الواقع العملي لمعاملات التجارة الالكترونية، فيلم بكل جوانبها.

- إن الصعوبة التي تواجه الإدارة الضريبية عند فرضها للضرائب على المعاملات التجارية الالكترونية، سواء عند تحديد الوعاء الضريبي أو الرقابة الضريبية، يجب ألا يقف كعائق أمامها بل يجب أن تتجاوزه وذلك بوضع أسس وإجراءات جديدة ملائمة لإخضاعها لضرائب مثل توفير نماذج ومستندات ضريبية خاصة بالمعاملات التجارية الالكترونية والعمل على عرضها على شبكة الانترنت.

-إن إعفاء صفقات الانترنت من الضرائب، والتي يمكن الاستفادة منها في توفير المزيد من الخدمات العامة، يؤدي إلى التحول جزء كبير من التجارة التقليدية إلى التجارة الالكترونية وهو ما يعني عدم القدرة على توفير الضمانات التي يحتاجها المجتمع مستقبلا⁽³⁾.

-إن التجارة الالكترونية سيستمر نموها مما يعني استمرار التحدي لأنظمة الضريبية في التعامل مع الإيرادات الناجمة، وسيؤدي ذلك إلى دفع الدول لتشريع القوانين الضريبية، على السلع والخدمات

(1) - فارس فضيل، حمزة ضويفي، الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة ، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة ،الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011، ص15.

(2) -DONALD Bruce and MATTHEW Murray , to tax or not to tax ?The case of electronic commerc, Contemporary Economic policy, vol21-n°01, January 2003, p.29.

(3) - كويك نوتس، التجارة الالكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، مصر، 2004، ص56.

الرقمية والغير الرقمية، مما يستدعي الوصول إلى آلية تنسيق عالمية تتجاوز الصعوبات الناشئة، وفرض ضرائب فعالة على إيرادات التجارة الالكترونية⁽¹⁾.

2- المساواة والعدالة: التجارة الالكترونية تشترك مع نظيرتها التجارة التقليدية في الكثير من الوجوه ومن ثم لا بد من أن تشترك معها في الخضوع للضريبة، فعدم خضوع التجارة الالكترونية للضريبة خرق واضح لمبدأ المساواة في الخضوع للقانون الضريبي⁽²⁾.

3- تجنب التهرب الضريبي: تعد التجارة الالكترونية اقتصاد خفي⁽³⁾، لكونها تجارة غير منظورة ويسهل ترحيل عوائدها بطريقة سهلة⁽⁴⁾، الضريبة ستحد من هذا النمو الاقتصادي الخفي، وتقضي على حالات الاستغلال، ومنع التهرب الضريبي، خصوصا مع التزايد الواضح لمستوى الإيرادات المحققة من طرف المتعاملين الكترونيا والغير منظمين في السجلات التجارية الالكترونية. ويدعم الرأي المؤيد، الدول النامية وبعض دول أوروبا⁽⁵⁾.

المطلب الثاني: الاتجاه المعارض لإخضاع الضريبي

يرى هذا الاتجاه بضرورة إعفاء السلع والخدمات وكافة الصفقات التي يتم تنفيذها عبر شبكة الانترنت، من كافة أنواع الضرائب المفروضة أو أية ضرائب جديدة، ويستند هذا الفقه على فكرة عامة مفادها أن التجارة الالكترونية صناعة ناشئة، تحتاج إلى عناية ورعاية لنموها حيث أن منحها المعاملة التفضيلية بإعفائها من الضريبة سوف يشكل وسيلة تحفيزية لتطورها⁽⁶⁾، ولرايهم ما يبرره :

- نظرا لكون التجارة الالكترونية مجالا حديثا فان عملية فرض ضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم الاستقرار وعليه فان إعفاء مشاريع التجارة الالكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة

(1) - حسن قبس عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 43-2010، كلية الحقوق جامعة الموصل، ص219.

(2) - طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية المفاهيم -التجارب -التحديات (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية ، مصر، 2003، ص690.

(3) - محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، دار النهضة، القاهرة، 2002، ص51.

(4) - لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 29، العدد 01، 2007، ص138.

(5) - إبراهيم السيد المليجي شحاته، دراسة ميدانية لمدى إمكانية فرض الضريبة على معاملات لتجارة الالكترونية بجمهورية مصر العربية ، مجلة التجارة والتمويل، عدد 02-2003، جامعة طنطا كلية التجارة، ص71.

(6) -يوسف محمد جربوع، المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والتجارة، السنة التاسعة ،العدد الثاني، جامعة القاهرة ، 1999، ص219.

المعاملة الضريبية لصفقاتها، ويمنح فرصة لتدريب إطارات الإدارة الجبائية على التعامل مع تكنولوجيا المعلومات للتحكم في الإعداد والحصر والتحقيق الضريبي⁽¹⁾.

- عدم إقرار أية ضريبة على أنشطة التجارة الإلكترونية، انسجاماً مع تحرير التجارة والخدمات، فإذا كانت الأنشطة التقليدية تتجه نحو التحرير فإنه من باب أولى أن لا تفرض أية ضرائب أو قيود على التجارة الإلكترونية، لأنها بذاتها ذو طبيعة عالمية لا تقيدتها حدود⁽²⁾.

- التجارة الإلكترونية ظاهرة اقتصادية حديثة، وإن فرض الضرائب عليها سوف يؤدي إلى إعاقة نموها، فهي تحتاج إلى سياسة تحفيزية لا تعيق انطلاقها⁽³⁾، فأخضاعها للضرائب يؤدي إلى تعثرها وهي في مهدها.

- لا ينبغي التحجج بالعدالة الضريبية لتبرير فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية كون العدالة الضريبية تنكر كل التمييز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أو اختلاف وسائل ممارسة النشاط التجاري، فالمساواة في كافة الظروف والمراكز القانونية أمر يصعب إثباته عند المقارنة بين التجارة التقليدية والإلكترونية⁽⁴⁾، فالعدالة الضريبة لا تتحقق مهما تضافرت الجهود بخلاف العدل الضريبي فإنه من الممكن تحقيقه⁽⁵⁾.

- إن ارتفاع تكاليف التحصيل يجعل من فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية أمر غير مجدي، فإعفاء التجارة الإلكترونية من الضرائب سيحقق إيرادات أكبر مقارنة بالإيرادات المتأتية من إخضاعها لضرائب، كون الإعفاء يحقق الآثار الإيجابية للتجارة الإلكترونية⁽⁶⁾.

(1) - عبد الكريم بريشي، فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو عولمة الاقتصاد، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة أبو بكر بالفايد تلمسان، 2006-2007، ص 169.

(2) - يوسف حسن يوسف، التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية الدولية، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة 01، الإسكندرية، 2011، ص 96.

(3) - حسن قبس عواد، مرجع سابق، ص 219.

(4) - محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 60.

(5) - يوجد اختلاف فقهي بين مصطلح العدل والعدالة :

-العدالة تعني التوصل إلى الحقيقة المطلقة من حيث توزيع الحقوق والواجبات على أساس المساواة والحياد وإعطاء كل ذي حق حقه على سبيل المطلق.

-أما العدل فهو مجمل أعمال السلطة القضائية الناتجة عن الفصل في الخصومات ،وقد يفهم منه تطبيق القانون أو الاجتهاد.

و هذا التعريف دفع بالبعض إلى القول بأن تحقيق العدل ممكن أما العدالة هي مهمة يصعب تحقيقها.

(6) - محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 59.

-إن إعفاء صفقات التجارة الالكترونية التي تتم الكترونيا بشكل كامل (التجارة الالكترونية المباشرة)، من برامج وخدمات واستشارات، من الضرائب والرسوم يشجع حركة التجارة الالكترونية وسينعكس ذلك ايجابيا على الإيرادات كون صناعة المعلومات هي المجال الخصب لجذب الاستثمار. ويدعم الرأي المعارض بعض الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: الرأي التوافقي

هو رأي يتوسط الاتجاهين المعارض والمؤيد لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية، ويتجه هذا الفقه إلى ضرورة التفرقة بين السلع والخدمات⁽²⁾.

النوع الأول: السلع والخدمات التي تتم عبر شبة الانترنت، ولكن تسلم بالطرق العادية، هنا تعامل معاملة السلع والخدمات التي تتم بالطرق التقليدية، هذا الأسلوب يجب إخضاعه للقواعد العامة المطبقة في قانون الضرائب مثلها مثل المعاملة العادية.

- النوع الثاني: التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع وخدمات، غير مادية (برامج، استشارات ...) ويتم تحميلها مباشرة من الانترنت، أي العملية تكون كاملة عن طريق الانترنت، فهذه من حيث الأصل تخضع للمبادئ العامة للقانون الضريبي لكن لضعف الإمكانيات الفنية لإدارة الضريبة يجعلها عاجزة عن متابعة تلك العمليات وتحديد الوعاء الضريبي، كذلك عدم وضوح التعاون الضريبي الدولي في هذا المجال، كل هذا يجعل إمكانية فرض الضريبة عليها ضئيلة، على الأقل في الوقت الراهن لكنه من الممكن في المستقبل وضع آليات تشريعية وفنية لتذليل العقبات التي تحول دون فرض الضرائب على نشاط التجارة الالكترونية.

بعد عرض هذه التوجهات بين مؤيد ومعارض للخضوع الضريبي، نجد أن حجج الفقه المعارض لإخضاع التجارة الالكترونية للضريبة ليس معناه الرفض المطلق، وإنما هو رأي مؤقت ومرحلي لإعطاء التجارة الالكترونية فسحة للنمو والتطور، إذن كل التوجهات بشكل عام تدعم مبدأ فرض الضريبة على التجارة الالكترونية⁽³⁾، وذلك لتجنب تآكل الحصيلة الضريبية نتيجة النمو المستمر للتجارة الالكترونية.

من خلال ما تقدم تسعى أي دولة من خلال ممارسة السياسة الاقتصادية إلى تحقيق الأهداف النهائية المتمثلة في النمو الاقتصادي، والتشغيل، ومحاربة التضخم، وتوازن ميزان المدفوعات، مستعملة في ذلك العديد من الأدوات، والتي من بينها السياسة الجبائية، ولتحقيق الغرض من جباية التجارة

⁽¹⁾-DIONE Alioune, *Le Driot douanier a l'épreuve des réseaux informatiques*, ITCIS, Alger, 2008, p.101.

⁽²⁾ - النهامي طواهر محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص06.

⁽³⁾ - إبراهيم كمال الشوابكه، ضريبة المبيعات على التجارة الالكترونية، دراسات، علوم الشريعة والقانون، المجلد 34(ملحق)، سنة 2007، جامعة اليرموك، الأردن، ص520.

الالكترونية من الجانب المالي والاقتصادي والاجتماعي تنتهج السياسة الضريبية أدوات ضريبية بين الإعفاء والإخضاع.

المبحث الثاني: 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 (المطلب الأول) وتثير مشكل تكييف المبادئ الضريبية على النشاط التجاري الالكتروني (المطلب الثاني).

المطلب الأول: 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 (الفرع الأول) لكن التقدم التقني خلق فجوات لهذا الهيكل (الفرع الثاني).

الفرع الأول: 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⁽¹⁾، وتبرز أهمية التشريع الضريبي من خلال انه يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة والذي يشمل:

-نطاق سريان الضريبة وذلك من خلال تعيين الأشخاص والأموال التي تعنيها.

-وعاء الضريبة وذلك بتعيين الإيرادات التي تصيبها الضريبة، وكذا التكاليف الواجب خصمها من تلك الإيرادات.

-قواعد وإجراءات المحاسبة الضريبية وكذا الإقرارات والدفاتر التي يلتزم المكلفون بمسكها وتقديمها -سعر الضريبة وكذا الإعفاءات من الضريبة.

-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⁽²⁾، فالإدارة الضريبية هي الهيئة أو الجهاز الذي يسهر على تطبيق

(1)-سوزي عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ،1999، ص42.

(2) - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص145.

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⁽¹⁾.

-المجتمع الضريبي: هو مجموعة الممولين والمكلفين بأداء الضريبة إلى الدولة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية، ولا يمكن بأي حال من الأحوال حصر أشخاص المجتمع الضريبي، لان هذا المجتمع يتغير من فترة إلى أخرى، وما يمكن قوله أن المجتمع الضريبي يعبر عن جميع الأشخاص والأموال التي تفرض عليها الضريبة وتلتزم بأدائها إلى الدولة متى توافرت شروط الإخضاع الضريبي.

الفرع الثاني: 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:

1-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 يساير الإعلان عن بدء إصلاحات حقيقية في المجال التشريعي، وعليه فانه يتوجب على تلك الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وتعديلها أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التجارة الالكترونية⁽²⁾.

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

-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

(1) -احمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003- 2004، ص22.

(2) -رضوان رأفت وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسة الاقتصادية الكويت، المجلد الثاني، العدد 02 2000 ص14.

الغنية لطاقتها البشرية، فالشركات ذات التحكم التقني لها القدرة على التنقل إلى الدول ذات الامتيازات الضريبية، وأكثر من ذلك إلى الملاذ الضريبي وتسمى الجناات الضريبية⁽¹⁾.

- 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 فان الإدارة الضريبية تعتمد على المعلومات التي تقدمها المؤسسات المالية أو وسطاء آخرين في نطاق اختصاصها، إما بيئة التجارة الالكترونية فان السجلات غالبا ما تخزن في دولة أخرى يجعل من الصعب الوصول إليها⁽²⁾.

كما تثير المعاملة الالكترونية تحديات يتعلق 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⁽³⁾.

- 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⁽⁴⁾، فهذا الأمر على درجة كبيرة من الأهمية حتى يمكن تحديد الخدمة أو الصنف التي تمت من خلال موقع الممول على الشبكة وبالتالي تحديد المعاملة الضريبية الالكترونية.

-عدم وجود أرضية لعمليات العبور الالكترونية

(1) -عوز علي وآخرون ، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية، ورقة في إطار الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة"، جامعة الشلف، نوفمبر 2007، ص03.

(2) -OECD, *electronic commerce(The challenges to tax Authorities and taxpayers)* , Round table discussion between business and gouvernmet Turku ,18 November 1997, p.03.

(3) - HENDRYCHOVA Katerina, *ordre de paiement sur internet*, D E A Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg03, 2001, p.44.

(4)-YELLES CHAUCHE Nassima, *le commerce électronique un défi pour la souveraineté fiscale des états*, Revue idara, Ecole national d administration, n 46/1-2017. p 4 3.

حيث يعتبر ذلك تحديا كبيرا للنظام الجبائي الحالي والذي يعتمد أساسا على كل من مفهوم المؤسسة الدائمة⁽¹⁾، 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 للعقود 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⁽²⁾.

-مشكل تحديد السيادة الضريبية في التجارة الالكترونية

يعد مبدأ السيادة من ابرز المبادئ التي قامت عليها سلطة الدولة في سن القوانين الضريبية، وبني 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)⁽³⁾، وتثار المشكلة في كيفية تحديد الدولة لنطاق سيادتها الضريبة 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⁽⁴⁾.

2- 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⁽⁵⁾، كما أن التحول التكنولوجي الذي اثر في وسائل الإنتاج وطبيعة

(1)-تعرف المؤسسة أو المنشأة الدائمة بأنها "المقر أو المكان الثابت للعمل ، الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كليا أو جزئيا"

(2) - التهامي طواهر محمد، وآخرون، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية ، الملتقى الدولي للتجارة الالكترونية، ورقلة ، الجزائر، أيام 15-16-17 مارس، 2004، ص03.

(3)- عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الالكترونية (النقاشات،المشاكل والتحديات)، مجلة العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، العدد 03-2004، جامعة ورقلة ، ص162.

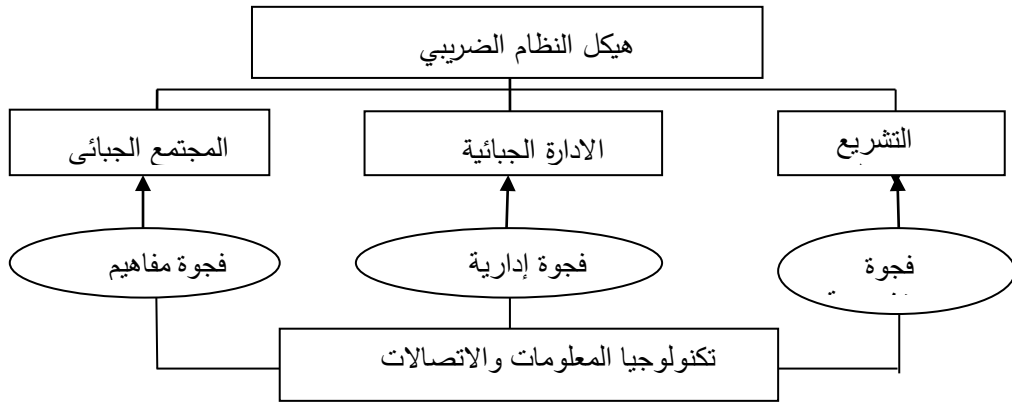
(4) - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر ، يومي 26-27 فبراير 2011، ص06.

(5) - وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2004، ص106.

المنتج ذاته(منتج رقمي) والخدمات المقدمة مباشرة من خلال الشبكات كالاستشارات المالية والقانونية⁽¹⁾، وهذا معناه صعوبة الحصر، والتحصيل، ومن يخضع للضريبة؟

3- 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 لالتزاماتهم الضريبية في ظل المعاملات التقليدية تعد ضعيفة، وذلك بالنظر إلى نقص الاهتمام ومحاولة التهرب من جهة وإلى 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 02: فجوات النظام الضريبي في ظل التجارة الالكترونية



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

المطلب الثاني: إشكالية تكييف المبادئ الضريبية: مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها
يقصد بالقواعد الضريبية، تلك المبادئ التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة ومصلحة الممولين.

ففي مجال التجارة الالكترونية تتخذ هذه المبادئ كمؤشرات لأي سياسة جبائية تسعى إلى الإحاطة والتحكم وتوجيه هذه الأنشطة وإخضاعها للضريبة أسوة بغيرها من الأنشطة التجارية العادية، وجرى العرف تقليدياً بلورتها في أربع مبادئ (الفرع الأول)، ونظراً لدور الغير المالي الذي أصبحت تكفله

(1) - يونس عرب، التعاقد والدفع الإلكتروني، برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية، معهد التدريب والإصلاح القانوني، الخرطوم، 2002، ص22.

الضريبة، أضيف إليها مجموعة من المبادئ التي ينبغي أن تراعي من أجل أن تؤدي الضريبة كامل الوظائف المناطة بها (الفرع الثاني) :

الفرع الأول: المبادئ التقليدية

هنا أربع مبادئ صاغ أساسها آدم سميث ،يجب احترامها عند وضع الضريبة وفرضها:
-مبدأ العدالة والإنصاف

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء الضريبي على أشخاص المجتمع كل حسب قدرته، إي مراعاة تحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأشخاص⁽¹⁾، فالنظام الجبائي المنصف هو ذلك النظام الذي لا يلقي بأعباء ضريبية ثقيلة على عاتق المكلفين، وفي هذا الإطار يتفرع عن المبدأ الأساسي مبدأين فرعيين يكرسانه هما مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة، أي أن الضرائب تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز، ومبدأ الشمولية المالية أي أن الضريبة تفرض على جميع الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات، ما عدا ما نص القانون الضريبي على استثنائه، ومن هنا فإن المكلفين الذين يمارسون النشاط التجاري التقليدي أو أنشطة التجارة الالكترونية ينبغي أن يتحملوا نفس العبء الضريبي عملا بمبدأ العدالة والإنصاف.

لكن ما يميز الوضع الحالي والذي انتشرت فيه التجارة الالكترونية وزاد اتساعها، وما صاحبه من انتشار واسع من الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت لا تخضع للضريبة، كما أن الظروف متاحة لممارسة التهرب والغش الضريبي، وهو ما يدل على أن تحقيق مبدأ الإنصاف مزال بعيد المنال، لان تجنب الرسوم في النشاط التجاري الالكتروني، يؤدي إلى اتساع الهوة بين أولئك الذين بمقدورهم الدخول والحصول على المعلومات وغيرهم ممن لا تسمح لهم قدرتهم المالية على ذلك⁽²⁾.
-مبدأ اليقين

إن مضموم هذا المبدأ، أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث مقدارها وميعاد الوفاء بها وكيفية دفعها⁽³⁾، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف، فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها، وزمان دفعها معرفة تامة تعتبر ضريبة غامضة، ولتوفير قاعدة اليقين لا بد من توفر شرطين، أولاها أن تتسم التشريعات الضريبة بالوضوح بحيث يفهما عامة الناس وعلى نحو واحد، إذ انه كلما كانت التشريعات تحتمل تفسيرين مختلفين، فإن الملكلف يختار التفسير الذي يساعده، أما الثاني فيقضي أن

(1) -لقد تطور مفهوم العدالة حديثا ، فالعدالة أخذت منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد أصبح كاستثناء من عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجا لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

(2) - HUET Frédéric, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, Paris. 2000, p.109.

(3) -حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص10.

تجعل الدول القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم تحت تصرف المكلفين من خلال وسائل النشر، لكن تطور التقنية والذي أثرت على النظام الضريبي عرقل تطبيق هذا المبدأ خصوصا عند عجز الإدارة على أتمتة أجهزتها وجعل خدماتها متوفرة وبسيطة لدى المكلفين بالضريبة.

- قاعدة الملائمة

يقصد بها أن تكون أحكام الضريبة بالنسبة لمواعيد دفعها وأسلوب جبايتها ملائمة لأحوال المكلف، بحيث لا يشعر المكلف بتقل عبئها عليه، ولقاعدة الملائمة الأثر الأكبر في عملية فرض وتحصيل الضرائب على التجارة الالكترونية، وذلك من ناحية العمل على تبني أساليب جباية جديدة ملائمة للتجارة الالكترونية والعاملين فيها بحيث تكون معتمدة على استعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال، والتي توفر خدمات الإقرار الضريبي والدفع والسداد بصورة الكترونية.

-قاعدة الاقتصاد في النفقة

مدلول هذه القاعدة على أن تكون تكلفة جباية وتحصيل الضريبة في حدها الأدنى، حيث أن صافي إيرادات الدولة في النهاية، ينحصر في المبالغ المحصلة كضرائب بعد دفع نفقات تحصيلها⁽¹⁾، وللتجارة الالكترونية تأثير على هذه القاعدة من حيث أن تكلفة جباية وتحصيل الضرائب على التجارة الالكترونية تكاد أن تكون مرتفعة، وغير مجدية في بعض الأحيان مقارنة بتكاليف الجباية على التجارة التقليدية وذلك لكون التجارة الالكترونية تحتاج لطرق جباية ورقابة متطورة.

الفرع الثاني: المبادئ الحديثة

لقد أضاف الفقه المالي الحديث مجموعة من المبادئ التي يرون أنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار جنبا إلى جنب مع المبادئ التقليدية عند فرض الضريبة ومنها:

-مبدأ البساطة

حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الضرائب المفروضة تتميز بالبساطة لتسهيل أمر فهمها إدراكها من طرف القائمين على إدارتها والمكلفين بدفعها على حد سواء⁽²⁾.

- مبدأ التنوع

معناه أن يتضمن النظام الضريبي في الدولة أكثر من ضريبة مفروضة، من أجل تحقيق إيرادات كبيرة من جهة وتحقيق عدالة أكبر من جهة أخرى، بين فئات المجتمع الضريبي.

-مبدأ الاستقرار

نعني به تمتع الضرائب المفروضة بدرجة عالية من ثبات طبيعتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها

(1) - GUESSOUS Sophia, *Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique*, mémoire en vue de l'obtention du Diplôme National d'expertise Comptable, Institut supérieur de commerce, Casablanca, 2003, p.80.

(2) - عبد الواحد السيد عطية، التجارة الالكترونية (ماهيتها ، مجالاتها،مشكلاتها، معاملاتها الضريبة ، مستقبلها)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 16-1999، جامعة المنوفية ، كلية الحقوق، ص184.

أي يجب أن تمتاز هذه الضرائب بقدر من الثبات، لأن التغيرات والتعديلات الكثيرة تعقد من مهمة إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة على حد سواء⁽¹⁾.

-مبدأ المرونة

يعني ذلك أن تكون هناك استجابة من طرف الضرائب المفروضة للتغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي⁽²⁾، ويمكن النظر إلى هذه المرونة من جانبين: أن تكون هناك استجابة تلقائية للضرائب المفروضة لتغيرات النشاط الاقتصادي، والجانب الثاني أن تكون هناك الإمكانيات الكافية وبالسرعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب المفروضة وتعديله.

-مبدأ الحرص على الإخضاع وتجنب الازدواج الضريبي

إن مشكل الضرائب الدولية متعدد وينتج آثاره على الخاضعين للضريبة والدولة صاحبة الحق في فرضها وتحصيلها، منها الازدواج الضريبي بشقيه (القانوني والاقتصادي)⁽³⁾، والتمييز الضريبي، والتهرب والغش الضريبي⁽⁴⁾، وكآلية دولية لتجنب هذه المشاكل اعتمدت الاتفاقيات الضريبية، التي تبرم بين الدول، والتي تهدف إلى تحقيق غاية مزدوجة محاربة التهرب والغش الضريبي من جهة وتجنب الوقوع في الازدواج الضريبي.

وفي هذا الإطار فإن ما يعرف بالأنظمة الضريبية التفضيلية أو الجنات الضريبية (paradis fiscal) الذي تتمتع به بعض المؤسسات والأشخاص في بعض الدول، والتلاعب بالإرباح وتحويلها من الشركة الفرع إلى الشركة الأصلية، مشكل حقيقي تعالجه الاتفاقيات الدولية، إن كان يعتمد على التواجد المادي لمقر المؤسسة الأصلية، أما في ظل التجارة الالكترونية تعوض الشركة ولواحقها مثلاً بحواسيب وبرامج وهذا ما يهيئ الظروف المناسبة للغش والتهرب الضريبي، لأن توسع وسائل الاتصال والتحكم فيها يسمح بانجاز العديد من العمليات ببساطة وسرعة وبأقل تكلفة، والتنقل من مقر لأخر⁽⁵⁾.

كما اعتمدت الاتفاقيات الدولية فكرة المنشأة الدائمة لتجنب الازدواج الضريبي، واعتمدت هذه الفكرة لتحديد السادة الضريبية بين الدول حيث يكون من حق الدولة التي يعمل فيها المكلف من خلال الوجود المادي أو عن طريق ممثله أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته النشاط عن طريق هذا الكيان، ونظراً لأن هذا المبدأ أصبح مهدداً بظهور التجارة الالكترونية حيث يمكن ممارسة

(1)-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 95.

(2)-GUESSOUS Sophia, op.cit, p. 80.

(3) -الازدواج الضريبي القانوني، يحدث في إطار الضرائب المباشرة معناه الازدواج على الدخل أو الأرباح، فيتعرض الممول الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل.

أما الازدواج الاقتصادي يكون مجاله الضرائب الغير مباشرة، فيكون شخصان مختلفات (مصدر ومستورد).

(4) - AIS Souhila, Les conventions internationales en droit fiscal, pour l'obtention du magistère en droit, Faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011, p. 10.

(5)-HUET Frédéric, op.cit, p. 111.

النشاط دون الحاجة لوجود كيان مادي، مما يعني قصور فكرة المنشأة الدائمة في حصر الكثير من المعاملات الالكترونية التي تتم على نطاق محلي ودولي⁽¹⁾.

الخاتمة:

لاحظنا مما سبق أن علاقة التجارة الالكترونية بالنظام الضريبي يخلق تحديات ومشاكل. لان الأنظمة وضعت في سياق تقليدي لتحكم أنشطة التجارة العادية، لكن التجارة الالكترونية 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 الالكترونية على تحصيل الضريبي، وهذا من خلال المبادرات المحصورة لبعض الدول من تنظيم هذا النوع من التجارة من جوانب قانونية ضيقة، ويكاد الجانب التنظيمي لضرائب يختفي كليا من هذه المبادرات، وعليه نقترح التوصيات التالية:

- على الدول مواجهة هذا المشكل باعتباره ضرورة حتمية وليس اختيار.
- البحث عن حلول وتكييف الأنظمة الضريبة الحالية بحيث تكون قادرة على مواكبة هذه التغيرات في بيئة الأعمال الالكترونية.

- لابد من تضافر الجهود دائما لتوحيد الرؤية فيما يخص إخضاع التعاملات الالكترونية للضرائب على مستوى واسع، والدول المتقدمة هي المعنية أساسا لتقديم الحلول الناجعة لما لها من قدرة وخبرة فنية.

(1) -سهاد كشكول، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 68 ،المجلد 18، كلية الإدارة والاقتصاد جامع بغداد، ص470.

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

1- المراجع العامة:

- كويك نوتس، التجارة الالكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، مصر، 2004.
- طارق عبد العال حماد، التجارة الالكترونية المفاهيم -التجارب -التحديات (الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية)، الدار الجامعية ، مصر، 2003
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
- يوسف حسن يوسف، التجارة الإلكترونية وأبعادها القانونية الدولية، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة 01، الإسكندرية، 2011

2- المراجع المتخصصة:

- محمد رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، دار النهضة العربية، القاهرة 2002.
- سوزي عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، 1999.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003

3- الرسائل والمذكرات:

- عبد الكريم بريشي، فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو عولمة الاقتصاد، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، 2006-2007.
- احمد رجراج، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة ، 2004،

4- المقالات الفقهية:

- حسن قيس عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مجلة الراافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 43-2010، كلية الحقوق جامعة الموصل.
- لطيف زيود وآخرون، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 29، العدد 2007، 01، جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية.
- إبراهيم السيد المليجي شحاته، دراسة ميدانية لمدى إمكانية فرض الضريبة على معاملات لتجارة الالكترونية بجمهورية مصر العربية ، مجلة التجارة والتمويل، عدد 02-2003، جامعة طنطا كلية التجارة.
- يوسف محمد جربوع، المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والتجارة، السنة التاسعة ،العدد الثاني، جامعة القاهرة ، 1999.

- إبراهيم كمال الشوابكه، ضريبة المبيعات على التجارة الالكترونية ، دراسات ،علوم الشريعة والقانون، المجلد 34(ملحق)، سنة 2007، جامعة اليرموك ،الأردن.
- رضوان رأفت وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسة الإقتصادية، الكويت، المجلد الثاني، العدد 02، 2000.
- عبد الوهاب دادن ، الجباية الافتراضية والتجارة الالكترونية (النقاشات،المشاكل والتحديات)، مجلة العلوم الإنسانية وعلوم التسيير، العدد 03-2004، جامعة ورقلة.
- عبد الواحد السيد عطية، التجارة الالكترونية (ماهيتها ، مجلاتها،مشكلاتها، معاملاتها الضريبة ، مستقبلها)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ،العدد 16-1999، جامعة المنوفية ، كلية الحقوق.
- سهاد كشكول، اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 68 ،المجلد 18، كلية الإدارة والاقتصاد جامع بغداد.

5- الملتقيات:

- فارس فضيل، حمزة ضويفي، الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة ، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة ،الجزائر، يومي 26-27 فبراير 2011.
- التهامي طواهر محمد، وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، الملتقى الدولي للتجارة الإلكترونية، ورقلة، الجزائر، أيام 15/16/17 مارس 2004.
- عزوز علي وآخرون ، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية، ورقة في إطار الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة"، جامعة الشلف، نوفمبر 2007.
- مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الالكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر ، يومي 26-27 فبراير 2011.
- يونس عرب، التعاقد والدفع الإلكتروني، برنامج الندوات المتخصصة حول التجارة الإلكترونية، معهد التدريب والإصلاح القانوني، الخرطوم، 2002

-Ouvrages :

1- Ouvrages spéciaux :

- DIONE Alioune, *Le Driot douanier a l'épreuve des réseaux informatiques*, ITCIS, Alger, 2008.
- HUET Frédéric, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, Paris. 2000.

2- Thèses et mémoire :

- HENDRYCHOVA Katerina, *ordre de paiement sur internet*, DE A Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg03, 2001.
- GUESSOUS Sophia, *Mesures d'adaptation de la fiscalité marocaine à la pratique du commerce électronique*, mémoire en vue de l'obtention du Diplôme National d'expertise Comptable, Institut supérieur de commerce, Casablanca, 2003.

- AIS Souhila, *Les conventions internationales en droit fiscal* , pour l'obtention du magistère en droit , Faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011

3– Article de revues :

- LANOU Roger, *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique* , Jurisdoctorin ,n°8-2012 .
- DONALD Bruce and MATTHEW Murray , *to tax or not to tax ?The case of electronic commerc*,
- Contemporary Economic policy, vol21-n°01, January 2003.
- YELLES CHAOUCHE Nassima, le commerce électronique un défi pour la souveraineté fiscale des états, Revue idara, Ecole national d'administration, n 46/1-2017.

4– Document et périodique :

- OECD, *electronic commerce(The challanges to tax Authorities and taxpayers)* , Round table discussion between business and gouvernmet Turku ,18 November 1997