

الضوابط الموضوعية

لضريبة القيمة المضافة

مع التطبيق على قانون ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية

في دولة الإمارات العربية المتحدة

أ.د. طارق عبد السلام

الأستاذ بكلية الحقوق جامعة حلوان

وعميد كلية القانون بالجامعة الأمريكية

في الإمارات سابقاً

تمهيد وتقسيم :

صدر قانون ضريبة القيمة المضافة فى مصر رقم 67 لسنة 2016 ليحل محل قانون الضريبة على المبيعات الصادر سنة 1991 وتعديلاته، كما صدر المرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017 فى شأن ضريبة القيمة المضافة فى دولة الإمارات العربية المتحدة ،ويرتبط به المرسوم بقانون اتحادى رقم 7 لسنة 2017 فى شأن الضريبة الانتقائية ،والقانون الاتحادى رقم 7 لسنة 2017 فى شأن الاجراءات الضريبية ، وهى مرحلة جديدة تنتقل فيها دولة الإمارات إلى تطبيق التشريعات الضريبية، وهو فرع جديد على الواقع العملى الإماراتى، مما جعل من المناسب دراسة هذه القوانين وتقييمها لابداء الملاحظات التى يلزم أخذها فى الاعتبار لتفادى مشكلات التطبيق. وذلك فى ضوء التجارب الدولية.

لذلك فإنه من المفيد الوقوف على الضوابط الموضوعية لضريبة القيمة المضافة لتجنب مشكلات التطبيق وذلك فى ضوء ما خلص إليه مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة الذى انعقد فى روما فى الفترة من 15 -16 مارس 2005. والتعرف على كيفية الاستفادة من توصياته. كما يلزم التعرف على التجربة المصرية فى تطبيق ضريبة المبيعات بالقانون 11 لسنة 1991، وما واجهها من

مشكلات عملية فى التطبيق دفعت إلى ضرورة صدور قانون تطبيق ضريبة القيمة المضافة .

ولدراسة هذا الموضوع نبدأ بتعريف ضريبة القيمة المضافة، وتمييزها عما يشتهى بها، ثم التعرف على الضوابط التى تضمن نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الناحيتين الموضوعية والإدارية مع التطبيق على قانون ضريبة القيمة المضافة فى دولة الإمارات العربية المتحدة.

وذلك فى مبحثين ، على النحو التالى:

المبحث الأول: ماهية ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثانى: الضوابط الموضوعية لضريبة القيمة المضافة.

المبحث الأول

ماهية ضريبة القيمة المضافة

فى هذ المبحث نتناول تعريف الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها (مطلب أول) ثم بيان كيفية تطبيقها (مطلب ثان) ثم تقييمها (مطلب ثالث).

المطلب الأول

تعريف ضريبة القيمة المضافة وخصائصها

فى هذا المطلب نتناول تعريف ضريبة القيمة المضافة، وبيان خصائصها، وأهم ما يميزها عن غيرها. وقبل ذلك يلزم تعريف المقصود بالقيمة المضافة ذاتها.

أولاً - مفهوم القيمة المضافة⁽¹⁾:

يقصد بالقيمة المضافة من الناحية الاقتصادية، الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات فى العملية الإنتاجية. بينما ينصرف المفهوم الضريبي للقيمة المضافة إلى الفرق بين حاصل قيمة البيع وقيمة المشتريات.

(1) د/ عبد الناصر حسين، الضريبة المصرية العامة على المبيعات دراسة تأصيلية مع شرح لأحكام القانون رقم 11 لسنة 1991، بدون ناشر أو سنة نشر، ص 94 .

و رغم تقارب المفهومين الاقتصادي والضريبي إلا أنهما غير متطابقين .حيث توجد ثلاثة جوانب للاختلاف بينهما ، تتمثل فيما يلي:

1- أن المفهوم الاقتصادي أوسع من المفهوم الضريبي، ذلك أن نظم الخصم التي هي جوهر نظام ضريبة القيمة المضافة لا تطبق إلا على الأموال الخاضعة للضريبة. لذلك فالقيمة المضافة بالمعنى الضريبي قد تتضمن قيمة الأصول الرأسمالية، وقيمة الأموال غير الخاضعة للضريبة، وهو ما لا يشمل المعنى الاقتصادي للقيمة المضافة.

2- أن التغير في أثمان المخزون السلعي يؤثر على القيمة المضافة بالمفهوم الضريبي دون المفهوم الاقتصادي.

3- إذا تم استنزال قيمة الأصول الثابتة المستخدمة في الإنتاج، فإن ذلك يتم في شكل دفعة واحدة وفورية في المفهوم الضريبي، بينما يتم في شكل استهلاكات سنوية في المفهوم الاقتصادي.

ثانيا: تعريف ضريبة القيمة المضافة:

Value Added Tax (VAT)

يمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على مراحل الإنتاج المتعددة، مع خصم الضرائب على المدخلات من الضرائب على المخرجات.

وقد عرفها مشروع القانون الموحد فى البند(9) من المادة الأولى بأنها ضريبة عامة تفرض على استهلاك السلع والخدمات فى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وكذلك عند الاستيراد. وقد عرفت المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017 بأنها ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات فى كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتبارى.

كما عرفت ذات المادة التوريد الخاضع للضريبة بأنه توريد السلع والخدمات لقاء مقابل أثناء ممارسة الأعمال من قبل أى شخص داخل الدولة، ولا يشمل التوريد المعفى من الضريبة. كما عرفت التوريد الاعتبارى بأنه كل ما يعتبر بمثابة توريد ويعامل كأنه توريد خاضع للضريبة وفقا للحالات التى ينص عليها هذا المرسوم بقانون.

ويلاحظ أن تعريف المشروع والمرسوم بقانون لم يشر إلى إمكانية خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المخرجات أو استردادها ، رغم أن نظام خصم الضريبة أو الاسترداد هو أحد العناصر الأساسية المميزة لضريبة القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب على الاستهلاك، ذلك أنه رغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة عن جميع مبيعاتهم، إلا أنه يسمح لهم المطالبة بخصم ما

تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم. والميزة هنا هي ضمان تحصيل الإيرادات طوال مراحل عملية الإنتاج (على عكس الضريبة على مبيعات تجارة التجزئة) ولكن بدون التسبب في تشويه قرارات الإنتاج (على نحو ما تسببه الضريبة على رقم الأعمال)¹.

إلا أن هذا لا يعني عدم وجود نظام الخصم أو الاسترداد ذلك أن المادة 1 قد عرفت الضريبة القابلة للاسترداد بأنها (المبالغ التي تم دفعها ويمكن للهيئة ردها لدافع الضريبة بناءً على أحكام هذا المرسوم بقانون) مما يعني أن المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 قد أخذ بنظام استرداد الضريبة على المدخلات، وهو مانصت عليه المادة

(2) ولنفترض على سبيل المثال أن المنشأة "أ" تباع مخرجات عملياتها الإنتاجية (التي تنتج بلا مدخلات) بسعر 100 دولار (بدون ضريبة) إلى المنشأة "ب" التي تقوم بدورها ببيع مخرجات عملياتها الإنتاجية بسعر 400 دولار (بدون ضريبة أيضا) إلى المستهلكين النهائيين. ولنفترض الآن أن هناك ضريبة على القيمة المضافة معدلها 10%. ومن ثم ستقوم المنشأة "أ" بتحصيل مبلغ 110 دولارات من المنشأة "ب" وسداد 10 دولارات إلى الحكومة كضريبة. أما المنشأة "ب" فستقوم بتحصيل مبلغ 440 دولارا من المستهلكين النهائيين وسداد مبلغ 30 دولارا كضريبة، أي ضريبة المخرجات البالغة 40 دولارا مخصصا منها 10 دولارات هي قيمة الضريبة السابق تحصيلها على مدخلاتها. ومن ثم تحصل الحكومة إيرادا كليا مقداره 40 دولارا. وعندئذ تعادل الضريبة من حيث آثارها الاقتصادية ضريبة معدلها 10% على المبيعات النهائية (ليس هناك حافز ضريبي معين أمام المنشأة "ب" لتغيير أساليب إنتاجها وليس هناك حافز ضريبي أمام المنشأتين للاندماج معا)، ولكن طريقة تحصيل هذه الضريبة تضمن تحقيق الإيراد بصورة أكثر فعالية. انظر: ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبة المعنى بـضريبة القيمة المضافة، روما 15-16 مارس 2005، ص 9.

54 من ذات المرسوم بيد أن ذلك لم يرد بوضوح في تعريف الضريبة ذاتها.

وتجدر الإشارة على أن النظم الضريبية المختلفة قد تأخذ بأحد نظامين لفرض ضريبة القيمة المضافة، إما نظام خصم الضريبة على المدخلات أو استردادها، والفارق بينهما أن الأول يسمح للخاضع للضريبة خصم ما سبق سداه من ضريبة على المدخلات وتوريد الصافي إلى الإدارة الضريبية، أو توريد إجمالي ما تم تحصيله مع إمكانية طلب استرداد ما سبق سداه منها. وقد أخذ القانون المصري بالنظام الأول بينما أخذ النظام الإماراتي بالنظام الثاني.

النشأة:¹ أدخلت ضريبة القيمة المضافة لأول مرة² في فرنسا عام 1948، وقد نشأت ضريبة القيمة المضافة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال نظرا لطبيعتها المتضاعفة التي يمكن أن تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية.³ وقد بدأ ببطء

1- Alan Schenk and Oliver Old man, Value Added Tax A Comparative Approach, Opacity, P33.

(2) نشأت فكرة ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في كتابات فون سيمانز رجل الأعمال الألماني في عشرينات القرن الماضي.

(3) لما كانت الضريبة على رقم الأعمال تفرض على حجم الأعمال بغض النظر عن القيمة المضافة، فإن الضريبة المحصلة على سلعة معينة تعكس عدد المراحل الخاضعة للضريبة في سلسلة إنتاج تلك السلعة، الأمر الذي يؤدي إلى "تضاعف" عبء الضريبة. وينتج عن ذلك خلق حافز يحدو بالمنتجين إلى الابتعاد عن المدخلات الخاضعة للضريبة واستخدام مدخلات بديلة لها، مما يسفر عن أساليب إنتاج مريحة على المستوى الخاص ولكنها تفتقر إلى الكفاءة

اعتماد ضريبة القيمة المضافة، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة.

ثالثاً- خصائص ضريبة القيمة المضافة:

تتسم هذه الضريبة بعدة خصائص أهمها ما يلي:

1- ضريبة غير مباشرة: تعتبر ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة من ناحيتين: من ناحية أولى أنها تفرض على الدخل عند انفاقه وليس عند الحصول عليه، ومن ناحية ثانية أنه لا توجد علاقة مباشرة بين المكلف النهائى بالضريبة وهو المستهلك وبين الإدارة الضريبية، وإنما يتم التحصيل من خلال مورد السلعة أو الخدمة.

2- ضريبة عامة:

فهي ضريبة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما يستثنى بنص خاص.

وقد نص المرسوم بقانون فى تعريفه للضريبة بأنها ضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات فى كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتبارى. فهي عامة من من عدة جوانب على النحو التالى:

1- تفرض على جميع السلع والخدمات.

من وجهة النظر الاجتماعية الأوسع. وبالتالي، وفيما يمثل تشوهاً إضافياً، يصبح لدى الصناعات حافزاً للتكامل أفقياً لمجرد خفض الالتزامات الضريبية.

2- تفرض على جميع مراحل الانتاج والتوزيع.

3- تفرض على الواردات.

4- تفرض على التوريد الاعتبارى.

وقد نص مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الموحد في

البند التاسع من المادة الأولى على أن ضريبة القيمة المضافة

(ضريبه عامة على استهلاك السلع والخدمات ...)، كما نصت المادة

(4) على أن تفرض الضريبة على المعاملات الآتية:

- توريد السلع والخدمات بمقابل ضمن اقليم الدولة.

- التوريد المفترض للسلع والخدمات.

- استيراد السلع والخدمات من قبل أى شخص ألى اقليم

دول مجلس التعاون.

3- ضريبة عينية:

بمعنى أنها لا تراعى ظروف الممول الشخصية، فهى تسري على

جميع المستهلكين بنفس القواعد، وإن كان المشرع يحرص على إعفاء

بعض السلع والخدمات الضرورية وهو بذلك يحاول إضفاء صفة

الشخصية على الضريبة ولكن فى حدود ضيقة. وقد ورد النص

على بعض الإعفاءات المحدودة فى الفصل الثانى من الباب السادس

من المرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017 على النحو التالي:
تعفى من الضريبة التوريدات الآتية:

1- الخدمات المالية التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

2- توريد المباني السكنية من خلال بيعها أو إيجارها باستثناء ما يتم تطبيق نسبة الصفر عليه وفقاً للبندين (9) و(11) من المادة (45) من هذا المرسوم بقانون.

3- توريد الأراضي الفضاء.

4- توريد خدمات النقل المحلي للركاب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون شروط وضوابط الإعفاء من الضريبة على التوريدات المذكورة في البنود السابقة.

4- ضريبة سهلة التحصيل:

ذلك أنه يتم تحصيل الضريبة من المستهلك وتوريدها إلى ادارة الضريبة عن طريق المسجل وهو الخاضع للضريبة الحاصل على رقم التسجيل الضريبي.

5- ضريبة قد تكون قيمية أو نوعية.

حيث أنها تفرض أحياناً بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة (ضريبة قيمية) وأحياناً تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة بغض النظر عن قيمتها (ضريبة نوعية).

6- ضريبة إقليمية:

فهي تفرض على السلع والخدمات عند بيع هذه السلع أو أداء تلك الخدمات في الداخل، كما تفرض على السلع المستوردة عند إعادة بيعها داخل البلاد¹. وقد ورد النص على اقليمية الضريبة في المادة الثالثة من مشروع القانون الخليجي الموحد حيث نصت على أن يسرى القانون على كامل إقليم دول مجلس التعاون. ثم أضاف في البند 3 من ذات المادة على أن تعامل الدولة التي لم تصدر قانونا محليا بالضريبة معاملة الدولة غير العضو. وبذلك تفادى المشروع ما يمكن أن يترتب على عدم تطبيق إحدى الدول الخليجية للضريبة من انحراف للتجارة والاستثمار، حيث قد يتم الاستيراد عبر منافذها الجمركية ثم تنتقل إلى وجهتها في دولة أخرى من الدول الأعضاء.

7- الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة.

فالضريبة رغم أنها تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، إلا أنها تستقر على المستهلك النهائي ولضمان تحقيق ذلك يتم خصم الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل من الضريبة المتحصلة من مخرجات الانتاج ويشترط لذلك خلو سلسلة ضريبة القيمة المضافة

¹ The value Added Tax Experience and Issues, Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT, Rome, March 15-16, 2005.p7. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf

من أي انقطاعات للخصم في تسلسل مراحلها. كما هو الحال عند وجود إعفاءات. الأمر الذي يتطلب تقليل الإعفاءات قدر الإمكان.

ولذلك فإن هذه الضريبة، لا تؤدي إلى أية تشوهات في الأسعار كالذي يواجه المنتجين عند الشراء والبيع من بعضهم البعض، ومن ثم فهي تتميز بسمة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج (أي أن الضريبة لا تخرج بالاقتصاد عن حدود إمكانياته الإنتاجية).

8- استخدام طريقة خصم أو استرداد قيم الفواتير السابقة (invoice credit method). وتطبق هذه الطريقة لعدة أسباب من أبرزها أنها تربط ربطا صريحا بين الخصم الضريبي على مدخلات المشتري وبين الضريبة التي يؤديها المورد عن هذه المدخلات، الأمر الذي يقلل من التحايل لتخفيض قيم فواتير المبيعات الوسيطة.

وقد عرف المرسوم بقانون الضريبة القابلة للاسترداد بأنها المبالغ التي تم دفعها ويمكن للهيئة ردها لدافع الضريبة بناء على أحكام هذا المرسوم بقانون. كما تضمنت المواد من 65-69 الاحكام الخاصة بالفواتير، والمواد من 74-75 أحكام استرداد الضريبة.

وقد عرف مشروع القانون الموحد الضريبة القابلة للخصم بأنها ضريبة المدخلات التي يمكن خصمها من الضريبة المستحقة على معاملة التوريد. ونصت المادة (49) من مشروع القانون على أنه يحق للشخص الخاضع أن يخصم من مبلغ الضريبة الملزم بدفعها... قيمة

الضريبة المتكبدة على المدخلات...). ونصت المواد (61-66) على القواعد الخاصة بالفواتير.

رابعاً- أوجه الاختلاف بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات:

على الرغم من كونهما من الضرائب غير المباشرة وان الذى يتحملها فى النهاية هو المستهلك إلا أن الضريبة على المبيعات تفرض على قيمة السلعة كاملة، أما ضريبة القيمة المضافة تفرض فقط على القيمة المضافة فى كل مرحلة من مراحل مرور السلعة من المصنع إلى المستهلك. وهذا يحدد أيضا وقت الحصول على الإيراد حيث لا يتم ذلك فى ضريبة المبيعات إلا عند البيع للمستهلك النهائى بينما يتم التحصيل فى كل مرحلة بدءاً من الإنتاج وحتى الاستهلاك حال تطبيق ضريبة القيمة المضافة. فضلاً عما يعنيه ذلك من سهولة التهرب من الضريبة فى الحالة الأولى وصعوبة ذلك فى الحالة الثانية¹.

المطلب الثانى

كيفية تطبيق الضريبة

¹ Eric Tower and Joseph Rosenberg ,Effects Of Imposing A Value Added Tax To Replace Payroll Taxes or Corporate Taxes ,Tax Policy Center ,Urban Institute and Broking Institution ,March !8 ,2010.p2.

فى هذا المطلب نتناول كيفية حساب الضريبة¹، ثم نطاق تطبيقها .

أولاً: أساليب حساب القيمة المضافة (2)

يتم حساب هذه القيمة من خلال أسلوبين : أسلوب الخصم ، وأسلوب الجمع .

1 - أسلوب الخصم : ويتم ذلك إما بطرح رقم أعمال من رقم أعمال ، أو خصم ضريبة من ضريبة ، ويعرف الأول بالخصم المباشر، بينما يعرف الثانى بأسلوب الائتمان الضريبي.

أسلوب الخصم المباشر:

وبموجبه تحسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات فى نهاية كل فترة معينة ، وبين قيمة المشتريات فى بدايتها، ويتميز هذا الأسلوب بتوافقه مع منطق ضريبة القيمة المضافة حيث يقتصر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى كل مرحلة، بينما يؤدي أسلوب خصم ضريبة من ضريبة إلى تطبيق الضريبة على القيمة الكلية للمنتج ثم يخصم ما سبق سداده من ضريبة .

¹ حسن محمد كمال ، د. سعيد عبد المنعم محمد ، الضريبة العامة على المبيعات

، بدون ناشر، 2000، ص12.

- Alan Schenk and Oliver Oldman ,Value Added Tax A Comparative Approach ,Op.Cit, P38.

(2) summers and sunley K An analysis a value added taxes in russia and other countries of the former soviet union, IMF working paper, 1995, p. 20.

إلا أن هذا الأسلوب يعيبه ، أنه يتعارض مع تعدد تعريفات الضريبة ولا يتصور تطبيقه إلا فى حالة الأخذ بتعريفة موحدة ، وهو مالا يتم فى أغلب الأحيان . كما أنه قد يؤدي إلى ما يسمى " بالوعاء السلبى " وذلك فى حالة بيع المنتج بسعر التكلفة أو بخسارة ، حيث تتعدم القيمة المضافة ومن ثم عدم تطبيقها ، وهذا يترتب عليه إضرار بالحصيلة الضريبية من ناحية ، وعدم تمكن الممول من خصم ما سبق سداده من ضريبة فى المراحل السابقة ، فضلا عن أن تعقد أسلوب حساب القيمة المضافة بهذه الطريقة يمثل عبئا على الإدارة الضريبية والممول ، ولا يتناسب مع قصر مدة حساب الضريبة وهى شهر فى الغالب ، وأخيراً فإنه فى ظل هذا الأسلوب يصعب رد الضريبة فى حالة التصدير .

أسلوب الائتمان الضريبي :

وبموجبه تحسب الضريبة على إجمالي المبيعات فى نهاية فترة معينة ، ثم يستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة . وهذا الأسلوب يلائم التعريفات المتنوعة، فمع تطبيق كل تعريف على القيمة الكلية للمنتج الخاضع لها، يستوى أن يدخل المنتج فى نطاق ذات التعريف المطبقة على مكوناته أو أن يكون خاضعاً لتعريف

مختلفة . كما أنه يتميز بسهولة حساب الضرائب واجبة الرد عند التصدير¹ .

2- أسلوب الجمع :

ويتمثل هذا الأسلوب فى تحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة فى كل مرحلة بتجميع مختلف عناصرها ويفيد هذا النظام فى حالة دمج إدارة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الأرباح التجارية والصناعية مما يسهل على الممول التعامل مع الإدارة المختصة ، ذلك أنه يكفى للوصول إلى القيمة المضافة إعادة العناصر المستبعدة من الربح ، وهذه العناصر يسهل تحديدها والوصول إليها لارتكازها على الربح الذى يمثل محور كل عمليات القيود والمحاسبة فى المنشأة .

إلا أنه يعيبه صعوبة تطبيقه فى حالة رد الضرائب على الصادرات ، مما يؤدي إلى طرق جزافية ، كما أن التقارب بين هذا الأسلوب والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، قد يثير شبهة بأن تقرير معاملة خاصة للسلع لدى الدولة المصدرة تعتبر رد الضرائب مباشرة وهو أمر تحرمه الاتفاقات الدولية .

(1) Eric Toder and Joseph Rosenberg ,Effects Of Imposing A Value Added Tax To Replace Payroll Taxes or Corporate Taxes ,Tax Policy Center ,Urban Institute and Broking Institution ,March !8 ,2010.p5.

ومن الناحية الواقعية فإن أسلوب الائتمان الضريبي هو الأكثر شيوعاً في التطبيق .

ثانياً:النطاق المكاني لتطبيق الضريبة¹:

قد يتم تطبيق الضريبة وفقاً لأحد مبدئين: مبدأ الوجهة، ومبدأ المنشأ. ذلك أن الأزواج الضريبي في حالة ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يقع على السلعة أو الخدمة لا على الربح أو الدخل، ومن ثم لا تصلح اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي المطبقة في مجال ضرائب الدخل للتطبيق في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث لا يوجد ممول واحد، حيث تفرض الضريبة على المستورد أو المصدر وهما ممولان مختلفان إلا أن ذلك لا يمنع من تحمل المستهلك النهائي عبء الضرائب المتعددة التي يتحملها المستورد والمصدر، وهو ما يعرف بالأزواج الاقتصادي تمييزاً له عن الأزواج الضريبي وهو ما يشكل عائقاً أمام التجارة الدولية. ومن ثم تعمل الدول على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة بإتباع أحد مبدئين أساسيين هما: مبدأ الوجهة، ومبدأ المنشأ. وهو ما نوضحه فيما يلي.

1- مبدأ الوجهة: Destination Principle

(1) The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op.Cit.p8. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd

وفقا لهذا المبدأ تصمم ضريبة القيمة المضافة للتطبيق على الاستهلاك المحلي وحده، ويفرض على الصادرات معدل ضريبة صفري، أي أن الصادرات تغادر البلد المعني غير محملة بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة. وهو القاعدة المأخوذ بها دوليا. ويستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما¹: المنفعة التي تعود على المستهلك ومتطلبات المنافسة حيث يؤدي استيراد السلعة أو الخدمة ودخولها الدولة إلى حصول المستهلك على منفعة منها، مما يوجب عليه أن يتحمل عبء الضريبة في الدولة المستوردة كنوع من المساهمة في نفقاتها العامة.

كما أن اختلاف أسعار الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية لانقال السلع أو الخدمات إذ تنخفض أرباح المشروعات في الدول التي تفرض معدلات ضريبية عالية وتزيد من تكلفة مبيعاتها من التصدير إلى الخارج مقارنة بالدول الأخرى التي لا تخضع صادراتها لهذه الضريبة أو تخضع لها ولكن بسعر اقل .

ويتطلب توفير مناخ عادل من المنافسة في السوق الدولية إعفاء السلع والخدمات في دولة التصدير وإقرار حق الدولة المستوردة التي يوجد فيها المستهلك النهائي في فرض الضريبة، وقد تزايد الاعتماد على مبدأ المقصد في تحديد السيادة الضريبية على السلع والخدمات

¹ الإدارة المركزية لمركز المعلومات والتوثيق ، وزارة المالية ، قطاع مكتب الوزير ، مصر ، تجربة التنسيق الضريبي الاوروي ومدى إمكانية الاستفادة منها على المستوى العرى .

بعد الحرب العالمية الثانية، كما تفضله اتفاقيات الجات التي تحظر التمييز لغير صالح السلع المستوردة عن طريق فرض الضرائب عليها في دولة التصدير أو قيام الدولة المصدرة بدعم صادراتها عن طريق الحوافز الضريبية .

2- مبدأ المنشأ: Origin-based

ويقصد بمبدأ المنشأ، أن تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق فيها، وليس إلى البلد أو البلدان المستهلكة لها ولا بالمعدل المطبق فيها. ويستند هذا المبدأ إلى أن المكان الذي توجد فيه السلعة أو الخدمة محل التعامل يمثل أهمية كبرى في انجاز عملية بيعها ومن ثم يكون للدولة التي تعد مصدرا لهذه السلعة أو الخدمة الحق في فرض الضرائب عليها دون اعتبار للمكان الذي تستهلك فيه .

وقد أخذ المرسوم بقانون بمبدأ الوجهة حيث أخضع الواردات للضريبة بينما أخضع الصادرات بسعر صفر.

-المعدل الصفري¹: Zero rating

ويقصد بالمعدل الصفري أن يكون معدل الضريبة المفروضة صفرا، مع تطبيق الخصم على الضرائب المدفوعة على مدخلات الإنتاج. وفي هذه الحالة يحق للمنشأة استرداد المبلغ الكامل للضرائب المدفوعة على مدخلات عملياتها الإنتاجية.

1 www.tnvat.gov.in/English/VAT_faq_eng.pdf

- ويختلف الإعفاء Exemption عن المعدل الصفري حيث لايجوز فى حالة الإعفاء خصم الضريبة السابق أداءها على مدخلات الإنتاج. بينما يجوز فى حالة فرض الضريبة بسعر صفر خصم الضريبة السابق أداءها. وفى ذلك نصت المادة الأولى من مشروع القانون الموحد الخليجى فى البند (26) على أن المعاملة المعفاة من الضريبة هى التى لاتفرض عليها الضريبة ولا يمكن خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها. وعرفت المعاملة الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر فى البند (27) بأنها المعاملة التى تفرض عليها الضريبة بنسبة صفر ويمكن خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها.

بينما جاء المرسوم بقانون خلوا من تعريف حالات الخضوع للضريبة بسعر صفر رغم أهميتها، وقد ورد النص على حالات الإعفاء من الضريبة بسعر صفر فى المواد من 44-45 من المرسوم بقانون، بذكر حالاتها دون تعريف.

المطلب الثالث

تقييم ضريبة القيمة المضافة

فى هذا المطلب نتناول مزايا وعيوب الضريبة ،ثم العوامل المؤثرة فى أدائها ،ثم مدى انتشارها.

الفرع الأول

مزايا وعيوب ضريبة القيمة المضافة 1

تتميز ضريبة القيمة المضافة بما يلى :

1- تخفيف العبء الضريبي على المستهلك:

يعتبر العبء الضريبي لهذا النوع من الضرائب عبئا خفيفا على المستهلك، ذلك أن خصم الضريبة على المراحل السابقة يؤدي إلى تحميل المستهلك بالضريبة مرة واحدة ، وذلك على خلاف الضريبة التراكمية التى تؤدى إلى مضاعفة الضريبة حسب عدد مراحل الإنتاج والتوزيع.

2- حيادية ضريبة القيمة المضافة :

¹govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/finalreport/TaxPanel_8-9.pdf

-Frenkel,Jacop A,Razin,Assaf and Symansky,Steven,International VAT Harromonization;Macroeconomic Effects,International Monetary Fund Staff Papers ,1991,p.789.

وتظهر هذه الحيادية بالنسبة لدورات الإنتاج والتوزيع،
وبالنسبة للاستثمارات وبالنسبة للتجارة الدولية. وبيان ذلك فيما يلي:

- **حياد الضريبة تجاه دورة الإنتاج والتوزيع**، و يرجع ذلك إلى أن نسبة الضريبة ثابتة في ثمن السلع بغض النظر عن طول أو قصر دورة الإنتاج والتوزيع، ومن ثم فإن اندماج المشروعات رأسياً لا يؤثر على حساب الضريبة.
- **حياد الضريبة تجاه الاستثمارات**، و ذلك يرجع إلى نظام الخصم الذى يخول الممول الحق فى أن يخصم من الضريبة ما سدده لحساب هذه الضريبة عند شراء الآلات وبناء العقارات اللازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة .
- **حياد الضريبة فى مجال التجارة الدولية**، ويرجع ذلك إلى نظام رد الضريبة على الصادرات ، حيث يتم رفع كل الأعباء الضريبية التى تحملتها الضريبة فى بلد المنشأ ، ومن ناحية أخرى يؤدى فرض الضريبة على الواردات إلى تحميل السلع المستوردة بالأعباء الضريبية المفروضة على السلع المحلية.

3- صعوبة التهرب الضريبي:

ذلك أن التحصيل المقسط للضريبة على القيمة المضافة يضعف الرغبة فى التهرب ويقلل من خطورته فى حالة وقوعه، كما أن الممول يظل حريصاً على أن يحرر له مورده فواتير بقيمة مشترياته حتى يتمكن من خصم أو استرداد ضريبة القيمة المضافة

التي تحملتها مدخلاته من الضريبة المستحقة على مخرجاته. فضلاً عن أن مضاهاة فواتير الممولين لما يتم بينهم من معاملات يساعد في كشف التهرب الضريبي وسهولة ضبطه. هذا وإن كانت الضريبة قد يعاب عليها بعض التعقيد الذي قد تتسم به ، إلا أن ذلك مرتبط بدقة تطبيقها ، ذلك أنه كلما زادت درجة الإتقان اقترن ذلك بقدر مقبول من التعقيد.

الفرع الثاني

العوامل المؤثرة في

أداء ضريبة القيمة المضافة

يرى مؤيدو ضريبة القيمة المضافة أنها على درجة عالية من الكفاءة . و لاختبار صحة هذه الفرضية يلزم بيان ما إذا كانت البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات أكبر من تلك التي لا تطبقها، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. وتشير الدراسات إلى وجود علاقة بين أداء الضريبة وعدد من العوامل ومن أهمها ما يلي¹:

¹ The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op.Cit.p11. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf

- معدل الضريبة، فكلما ارتفع المعدل ارتفعت الإيرادات.
- أهمية التجارة للاقتصاد حيث يرتبط ارتباطا موجبا بحصيلة ضريبة القيمة المضافة. وتفسير ذلك أنه كلما ازدادت أهمية التجارة ازدادت الإيرادات التي يمكن تحصيلها من ضريبة القيمة المضافة على الواردات، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى.
- تحسن الأداء مع زيادة مدة التطبيق، ذلك أن تطبيق هذه الضريبة يتحسن مع زيادة خبرة الدولة في تطبيق الضريبة.
- النطاق بين المعدلين الموجبين الأعلى والأدنى لضريبة القيمة المضافة في البلدان التي تستخدم معدلات متعددة يؤثر تأثيرا موجبا على إيرادات هذه الضريبة.

تكاليف تطبيق الضريبة:

قد تتسم ضريبة القيمة المضافة ببعض التعقيد، مما يجعلها ضريبة مكلفة في تطبيقها وإدارتها، ومن ثم قد لا تلاءم البلدان النامية. إلا أن هذا الأمر يتوقف على التكاليف التي ينطوي عليها تطبيق تلك الضريبة. ويمكن تحليل التكاليف في هذا الصدد إلى تكاليف إدارية تتحملها الهيئات الضريبية وتكاليف امتثال يتحملها المكلفون.

ويعد تجنب التعقيد عند تطبيق الضريبة أحد عوامل خفض التكاليف،¹ من ذلك أن تطبيق سعر واحد للضريبة وتطبيق حد تسجيل مرتفع قد يقلل من تكاليف التحصيل، وتعقيد الإجراءات. ونظرا لاستقلال تكاليف الامتثال عن مبلغ الضريبة المستحقة، فإن صغار التجار هم الذين يتحملون الجانب الأكبر من عبئها. وتؤكد ذلك ورقة عمل أعدها مؤخرا خبراء المفوضية الأوروبية، حيث تشير إلى وجود اختلافات كبيرة في التكاليف بين الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم (2.6% من المبيعات) والشركات كبيرة الحجم (0.02% من المبيعات)².

وتؤكد الدراسات أن ضريبة القيمة المضافة أقل تكلفة من الضريبة على الدخل. كما تؤكد أن الضرائب السابقة على ضريبة القيمة المضافة لم يكن من اليسير تحصيلها. و أن جميع الضرائب

¹ يمكن الاطلاع على بعض الإرشادات في الدراسات المختلفة عن تكاليف تحصيل ضريبة القيمة المضافة في بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD). ومن المقدر أن التكاليف الإدارية التي تتحملها الحكومة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وفق "أفضل الممارسات" بشكل عام تبلغ حوالي 100 دولار أمريكي لكل مسجل سنويا، بينما تصل تقديرات تكاليف الامتثال لضريبة القيمة المضافة وفق "أفضل الممارسات" إلى حوالي 500 دولار أمريكي لكل مسجل سنويا. وتؤدي هذه الأرقام بالدولارات الأمريكية إلى المبالغة في تقدير التكاليف المناظرة في البلدان النامية لأنها تعكس تكاليف العمالة إلى حد كبير.

² Ipid ,P.12.

السابقة على ضريبة القيمة المضافة كانت تستند إلى طرق معقدة لتجنب الطابع التضاعفي المميز للضرائب على رقم الأعمال.

الفرع الثالث

الانتشار الإقليمي

مما ساعد على انتشار ضريبة القيمة المضافة اعتمادها كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة¹.

وشهدت التسعينات طفرة في معدل اعتماد تلك الضريبة، إذ اعتمدها جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريبا، ومن بين 184 دولة عضو في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد والبنك الدولي) فإن 136 (74%) منها تطبق نظام القيمة المضافة وهذه تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريبا نصف الدول الإفريقية، أما الدول العربية فلم يكن يطبقها إلا خمس دول فقط هي الجزائر وتونس والمغرب ومصر ولبنان، وأخيرا اعتمدها دول مجلس التعاون الخليجي وبدء تطبيقها في الإمارات والسعودية بدءا من يناير 2018 ثم تبعتهما مملكة البحرين وسلطنة عمان. وقد أصبحت هذه الضريبة مصدرا رئيسيا للإيرادات العامة في غالبية دول

¹ www.eurunion.org/legislat/vatweb.htm

العالم ،حيث تشكل ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب 5% من جملة الناتج المحلى الإجمالي¹.

ومن أبرز الدول التى لا تطبق نظام القيمة المضافة الولايات المتحدة والهند ،والعامل المشترك بينهما أنهما من الدول الاتحادية، ،ومن المعروف أنه من الصعوبة تطبيق هذه الضريبة فى حالة الدول الاتحادية².

وفيما يلى نبذة عن أهم النظم التى تطبقها:

- **الدنمارك:** تطبق ضريبة القيمة المضافة فى الدنمارك بمعدل واحد ، وقد بلغ المعدل الحالى 25% . وهذا يجعل الدنمارك واحدة من البلدان التى توجد بها أعلى معدل لضريبة القيمة المضافة بجانب النرويج والسويد . مع إعفاء عدد من الخدمات منها وسائل النقل العام ، وخدمات الرعاية الصحية، ونشر الصحف ، وإيجار الأماكن ، ووكالات السفر.
- **فنلندا:** كان المعدل القياسى لضريبة القيمة المضافة 22% ، ثم ارتفعت إلى 23% عام 2010 ، بجانب معدلات أخرى ، باستثناء نسبة الصفر ، ومن ذلك : 17% للأغذية ، و 8%

¹ U.S. Government Accountability Office .Value Added Taxes ;Lessons Learned From Other Countries on Compliance Risks ,Administrative Costs ,Compliance burden ,and Transition .GAO-08-566.

² Brashares ,Edith, Speyrer, Janet Furmanand Carlson ,George N, Distributional Aspects of a Federal Value Added Tax, 41(2)National Tax Journal,1988,p.155.

خدمات نقل الركاب والعروض السينمائية ، والكتب والمواد الصيدلانية ، الخدمات الصحية ، التعليمية ، الخدمات المالية والتأمين ، بعض المعاملات من قبل المكفوفين وخدمات الترجمة الفورية للصم

- **أيسلندا:** تنقسم الضريبة على القيمة المضافة إلى مستويين : 25.5% بالنسبة لمعظم السلع و 7% لبعض السلع والخدمات مثل الصحف والمجلات والكتب والمواد الغذائية والنفط لتدفئة المنازل .

- **النرويج:** تنقسم ضريبة القيمة المضافة إلى ثلاثة مستويات: 25% هي الضريبة على القيمة المضافة و 8% لنقل الأشخاص ، والكتب والصحف . بجانب المعدل الصفري .

- **السويد:** توجد ثلاثة مستويات 25% لمعظم السلع و 12% للأغذية ، و 6% للمطبوعات .

- وقد تبنت **نيوزلندا** النموذج الأوروبي لضريبة القيمة المضافة عام 1985 ، والذي يعتمد على خصم الفواتير ، بينما طبقت اليابان عام 1989 نظاماً للضريبة يعتمد على حساب القيمة المضافة الصافية¹ .

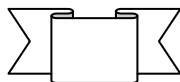
¹ Alan Schenk and Oliver Oldman ,Value Added Tax A Comparative Approach ,Op.Cit, P38.

- الولايات المتحدة الأمريكية : معظم الولايات لديها ضريبة المبيعات تستوفى فى النهاية من المشتري فقط ، خلافا لضريبة القيمة المضافة ، وتتراوح ضريبة المبيعات بين صفر % إلى 13% .

وتستخدم ولاية **ميتشغان** شكل من أشكال ضريبة القيمة المضافة معروفة باسم ضريبة العمل الواحد ، وتعتبر الولاية الوحيدة فى الولايات المتحدة التى تستخدم ضريبة القيمة المضافة ، وقد استبدلت عام 1975 بتسع ضرائب تجارية ، بما فى ذلك ضريبة الدخل على الشركات .

3	1	2	6	صفر	7	18
6	6	5	21	5	9	13
صفر	6	2	صفر	صفر	2	1
صفر	10	صفر	صفر	11	صفر	صفر
صفر	صفر	صفر	صفر	1	صفر	1

-Source: The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared fo



r the International Tax Dialogue Conference on
the VAT ,Rome, March, 15–16, 2005.p.9.

Available at:

[www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-
%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd](http://www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd)

1/ تحدد المناطق وفقا لما جاء في دراسة Ebrill and others, 2001، باستثناء صربيا والجبل الأسود المدرجة ضمن أوروبا الوسطى.

2/ الأرقام بين الأقواس هي عدد البلدان في كل منطقة.

3/ الاقتصادات الجزرية التي يقل عدد سكانها عن مليون نسمة، بالإضافة إلى سان مارينو.

وهناك تنوع كبير في هيكل وأداء ضرائب القيمة المضافة

المطبقة حاليا. فعلى سبيل المثال، نجد أن معدل ضريبة القيمة المضافة أعلى في أوروبا الغربية واقتصاديات التحول مقارنة بالبلدان الأخرى، ويصل إلى أدنى مستوياته في منطقة آسيا والمحيط الهادئ.

وبالإضافة إلى ذلك، تتسم ضريبة القيمة المضافة بأشد

درجات التعقيد في أوروبا الغربية وشمال إفريقيا والشرق الأوسط من حيث عدد المعدلات المعمول بها.

ويتبين بمزيد من التحليل أن البلدان التي طبقت ضريبة القيمة المضافة أكثر تقدماً نسبياً كما أن نسبة التجارة الدولية إلى إجمالي الناتج المحلي فيها أعلى نسبياً. أما البلدان المتبقية التي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة، فنجد أن عدد السكان في 30% منها أقل من مليون نسمة.

ومما يؤكد نجاح تلك الضريبة أن 5 بلدان فقط هي التي ألغت العمل بها بعد تطبيقها - وهي فييتنام (في السبعينات) وجرينادا (التي أدخلتها في عام 1986 ثم ألغتها بعد ذلك بوقت قصير) وغانا (التي أدخلتها في مارس 1995 ثم ألغتها بعد ذلك بشهرين) ومالطة (التي أدخلتها في عام 1995 ثم ألغتها في عام 1997) وبليز (التي أدخلتها في عام 1996 ثم ألغتها في عام 1999). وقد قامت ثلاثة من هذه البلدان بإعادة تطبيق هذه الضريبة بعد ذلك. وهي غانا في عام 1998 وكل من مالطة وفييتنام في عام 1999.

التوقعات المستقبلية¹ :

وبالنسبة للمستقبل، يرجح أن يكون لضريبة القيمة المضافة دوراً أساسياً في معالجة النتائج المترتبة على انخفاض إيرادات الجمارك، فقد تكون بديلاً مناسباً لتعويض ما سوف يتم تخفيضه من ضرائب جمركية في ظل منظمة التجارة العالمية. حيث تفرض ضريبة

1-Keen, M. and S. Smith .1996. "The Future of Value-added Tax in the European Union," Economic Policy, 23: 375..

القيمة المضافة على الواردات وتحصل جنبا إلى جنب مع الضريبة الجمركية وبنفس الإجراءات، مما يزيد من حصيلة الضرائب دون مخالفة لقواعد منظمة التجارة العالمية، حيث تشير كل من النظرية والتطبيق إلى الدور الكبير الذي تؤديه الضرائب غير المباشرة¹.

فمن حيث النظرية، ينطوي التحول من ضرائب التجارة إلى ضرائب الاستهلاك على توسيع الوعاء الضريبي، مع تحويل تخفيض الأسعار من خلال تخفيض التعريفات الجمركية إلى مكاسب في شكل أسعار نهائية أكثر انخفاضا وإيرادات حكومية أعلى.

أما من حيث التطبيق، وكما هو الحال مع الرسوم الجمركية، يتم تحصيل نسبة كبيرة من إيرادات ضريبة القيمة المضافة عند الحدود. وهي نسبة تمثل في الغالب نصف هذه الإيرادات أو أكثر في عدد كبير من البلدان النامية.

2- R.Bird&O.Oldman,Taxation in Developing Countries 1990,p368.

المبحث الثاني

الضوابط الموضوعية للضريبة¹

يعالج هذا الفصل الضوابط الموضوعية للضريبة الخاصة بتحديد وعاء الضريبة، وسعرها، والإعفاءات ، وحد التسجيل، والاختصاص المكاني، وسوف نتناول كل منها في مطلب مستقل.

المطلب الأول

وعاء الضريبة

أولا: ضوابط تحديد وعاء الضريبة:

من المقرر وفقا لأحكام المحكمة الدستورية العليا في مصر(حكم 232 لسنة 26 ق) أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تحديد حقيقي للمال الخاضع لها باعتبار أن ذلك يعد شرطا لازما لسلامة بنیان الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، وبالتالي يتعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلا في المال المحمل بعبئها محققا ومحددا على أسس واقعية واضحة لا تثير لبسا

¹ Hafer ,RW,and Trebing,Michal E,The Value Added Tax A Review of Issues ,Federal Reserve Bank of st. louis Review,1980,62(1),p3.

-Musgrave, Richard A, Problems of the Value Added Tax, National Tax Journal,1972,25(3),p425.

- The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op. Cit.

أو غموضاً، بما يمكن معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال.

ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها وباعتباره منسوباً إليه ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا مخالفة فيه لأحكام الدستور، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها.

مما يفيد أن العبارات العامة المشوبة بغموض وعدم التحديد والتي قد تثير الشك حول تحديد مضمونها ومحتواها وخلافاً حول تطبيقها، ويحول بين المكلفين بأدائها والإحاطة بالعناصر التي تقيم البناء القانوني للضريبة على نحو يقينى وواضح، مما قد يحول دون توقعها عند مزاولتهم للنشاط أو الخدمة لهو مما يناقض الأسس الموضوعية للضريبة ويجافى العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي برمته.

وهذا قد يؤدي إلى تدخل السلطة التنفيذية نيابة عن السلطة التشريعية لتحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها مما قد يكون سبباً في عدم دستورية كثير من النصوص الضريبية، الأمر الذي قد تترتب عليه آثار سلبية خطيرة على الوضع المالى للدولة حين تلتزم برد ما حكم بعدم دستوريته من ضريبة.

وقد شهد القانون المصرى رقم 11 لسنة 1991 العديد من المشكلات الناجمة عن الغموض وعدم الوضوح، ثم صدر القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن ضريبة القيمة المضافة معالجا هذه السلبيات، وفيما يلى بيان وعاء الضريبة وفقا للمرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017، ثم نعرض للمشكلات التى كانت موجودة فى القانون المصرى رقم 11 لسنة 1991 لما فى ذلك من فائدة تطبيقية.

ثانيا: وعاء الضريبة وفقا للمرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017:

نص المرسوم بقانون على أن تفرض الضريبة على :

1- كل توريد خاضع للضريبة وتوريد اعتبارى يقوم به الخاضع للضريبة .

2- استيراد السلع المعنية، باستثناء ما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

إلا أن بعض الحالات كانت ماثارا لمشكلات سابقة فى التطبيق العملى بسبب غموض الصياغة وعدم وضوحها ومن ذلك الحالات التالية:

مشكلة السلع الرأسالية¹ :

¹ د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم، المرجع السابق، ص 16.

ثار الجدل فى ظل القانون المصرى للضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 حول مدى خضوع السلع الرأسمالية التى تستخدم كوسائل إنتاج للضريبة . حيث كان البعض يرى عدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة على المبيعات ذلك أنها تستخدم فى الإنتاج وليس للإتجار، مستندا إلى تعريف المادة الأولى من القانون للمستورد بأنه " كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الإتجار "بينما ذهب اتجاه آخر إلى خضوع هذه السلع للضريبة مستندا إلى أن المادة الثانية من القانون قررت سريان الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص ، ولم يرد استثناء خاص بهذا النوع من السلع¹ .

ثم صدر حكم محكمة النقض فى الطعن رقم 29 لسنة 71 بجلسة 2003/10/23 بخضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات. وقد جاء القانون المصرى الجديد رقم 67 لسنة 2016 بنص صريح بخضوع الآلات والمعدات المستخدمة فى الانتاج بنسبة 5% وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب.

وقد نصت المادة 60 من المرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017 على خضوع السلع الرأسمالية للضريبة على النحو التالى:

¹ د حسن مُجَّد كمال ،ود سعيد عبد المنعم ،الضريبة العامة على المبيعات ،المرجع السابق ص 16.

- 1- يجب على الخاضع للضريبة عند توريد أي أصل رأسمالي لصالحه أو استيراد من قبله أن يقوم بتقييم مدة استخدام هذا الأصل وأن يجري التسويات اللازمة لضريبة المدخلات التي تم دفعها وفقاً لنظام الأصول الرأسمالية.
- 2- على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بالسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية لمدة لا تقل عن عشر سنوات.
- 3- تحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون ما يأتي:
 - أ- الأصول الرأسمالية الخاضعة لأحكام هذا المرسوم بقانون، وتحديد عمرها الافتراضي.
 - ب- آلية تسوية الأصول الرأسمالية والفترات التي يجب خلالها إجراء التسويات.
 - ج- حالات تمديد فترة الاحتفاظ بالسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية.

ومن هذا النص يتضح خضوع الأصول الرأسمالية للضريبة وقد وضع لها القانون نظاماً خاصاً لاسترداد الضريبة.

ومن الجدير بالذكر أن مصلحة الضرائب المصرية لم تكن تسمح بخصم الضريبة المدفوعة على السلع الرأسمالية حيث كان الخصم يقتصر على السلع الوسيطة الداخلة مباشرة في الإنتاج وذلك لم يكن يتفق مع ما جاء به القانون من أن الضريبة على المدخلات هي "الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة" وهذا ينصرف إلى السلع المستخدمة في الإنتاج بصفة عامة. ثم صدر القانون رقم 9 لسنة 2005 بإضافة المادة 23 مكرراً للقانون 11 لسنة 1991 والتي سمحت بخصم ما سبق تحميله من ضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار، عدا سيارات

الركوب ونقل الأفراد إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .

مشكلة خدمات التشغيل للغير¹ :

أضيفت هذه الخدمة بقرار رئيس الجمهورية رقم 77 لسنة 1992، وقد ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات إلى أنه يراعى عند تحديد خدمات التشغيل للغير ما يلي⁽²⁾:

- 1- أن ينصب التشغيل على سلعة .
- 2- أن تكون السلعة مملوكة لشخص آخر غير القائم بالتشغيل .
- 3- أن يترتب على التشغيل تحويل المادة إلى منتج جديد ، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها ، وكذلك تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ .
- 4- أن يبلغ أو يجاوز المقابل الذى حصل عليه مؤدى الخدمة نظير الخدمات التى قدرها مبلغ 54 ألف جنيه فى العام .

¹ د. سيد عطيتو محمد ، اهم المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات (الحلول - اتجاهات التطوير) بحث مقدم لمؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة" أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ومصلحة الضرائب على المبيعات ، 10 م 10 2004 ، ص 4 .

(2) منشور رقم 41 لسنة 1992م .

وقد أثارَت هذه العبارة منذ صدورِها مشكلات عدة فيما يتعلق بنطاق تطبيقها ، وهل يجوز القياس عليها (لا سيما قطاع المقاولات) أم لا ، والقيمة الواجب إخضاعها للضريبة.

حتى أن الفتاوى الصادرة من مجلس الدولة قد تناقضت فيما بينها، ففي حين ذهب بعضها إلى جواز التوسع في تفسيرها استناداً إلى عموم اللفظ (فتوى مجلس الدولة في 11/12/1993)، ذهب اتجاه آخر في فتوى الجمعية العمومية رقم 495/2/17 بتاريخ 1994/12/7 إلى أن بيان الخدمة يجب أن يكون بالترديد العيني لها وليس بالتعريف العام المجرد ومن ثم عدم خضوع أعمال المقاول للضريبة لعدم اشتغال القرار المذكور عليها.

واستمر الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين غالى أن صدر القانون رقم 11 لسنة 2002 بشأن تفسير بعض أحكام قانون الضريبة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 ، وتم نشره بالجريدة الرسمية العدد 16 مكرر في 21/4/2002 وقد نصت المادة الأولى منه على تفسير عبارة خدمات التشغيل للغير . حيث فسرت المادة الأولى منه عبارة التشغيل للغير بأنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه ، وهى جميع أعمال التصنيع بما فى ذلك تشغيل المعادن ، وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد ، وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة ، وأعمال مقولات تشييد والبناء

وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات، وخدمات نقل البضائع والمواد، وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتستيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين وخدمات الحفظ بالتبريد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة.

ثم أكدت المادة الثانية على مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون . وذلك باعتباره قانونا تفسيريا .

إلا أن مشكلة هذا النص لم تنته إلا بصدر **حكم المحكمة الدستورية العليا رقم 232 لسنة 26 ق بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير"** الواردة قرين المسلسل رقم 11 من الجدول رقم 2 المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 1997 وعدم دستورية صدر المادة الثانية من القانون رقم 11 لسنة 2002 بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر والذي ينص على انه "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون".

على سند من القول أن هذا القانون إنما هو في حقيقته تعديلا وليس تفسيرا لأحكام القانون 11 لسنة 1991 . وانه تقنين لما صدر عن مصلحة الضرائب الغرض منه الحفاظ على موارد الخزنة العامة من حصيلة تلك الضريبة. وانه قد تم تنفيذ القانون على الوقائع السابقة

على تاريخ العمل به باعتباره تفسيراً تشريعياً ذا اثر كاشف ،حال كونه فى حقيقته الأثر الرجعى بعينه.

فضلا عن مصادمته للتوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء هذه الضريبة ،والذى ينافيه غموض عبارة "التشغيل للغير" ، وعدم تحديدها للبناء القانونى للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها على نحو يقينى وواضح.....بما يجعل تقرير الأثر الرجعى على هذا النحو،نوعا من المباغطة والمداهمة تقتقر لمبرراتها ليصير تقريره على هذا النحو بعيدا عن الموازين الدستورية لفرض الضريبة.

المطلب الثانى

سعر ضريبة القيمة المضافة

Rates of VAT

سوف نتناول فى هذا المطلب ضوابط معدل الضريبة ، ثم التعرف على واقع القانون المصرى .

أولا :ضوابط سعر الضريبة¹:

خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة تطبيق سعر واحد لضريبة القيمة المضافة (إلى جانب المعدل الصفرى الذى لا يسرى

¹ Ahmed, Ehtisham and Nicholas Stern. 1991. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries (Cambridge University Press).p85.

-Practical International on VAT Monitor,Mar/Apr.2005,p.133.

-Cnossen,Sijbren,What Rate Structure for a Value Added Tax ,National Tax Journal,1982,35(2)p,205.

إلا على الصادات)، إلا أن الواقع يشهد خلاف ذلك. حيث تتعدد المعدلات الضريبية فى بعض النظم المطبقة للضريبة ويجمع ذلك لعدد من السباب من أهمها ما يلي¹ :

- اعتبارات الكفاءة Efficiency Grounds ، حيث تعني قاعدة "المرونة المعكوسة" (inverse elasticity) أن السلع التي يكون الطلب عليها مفتقرا إلى المرونة يجب إخضاعها لمعدلات ضريبية أعلى من المتوسط. إلا أن ذلك قد يتجاهل الاعتبارات الإدارية.

- اعتبارات العدالة Equity considerations، التي قد تقتضى إخضاع معظم السلع التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين لمعدلات مرتفعة.

إلا أن إعادة توزيع الدخل التي يمكن القيام بها من خلال الضرائب غير المباشرة وحدها محدودة بطبيعتها. والنقطة الأساسية في هذا السياق هي أنه حتى إذا أنفق الفقراء نسبة أكبر من دخولهم على سلعة معينة (الأغذية مثلا)، فإن الأغنياء ينفقون في العادة مبالغ أكبر في المطلق، ومن ثم فإن تخفيض

¹ The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op.Cit.p15. Available at: www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf
- Alan Schenk and Oliver Oldman ,Value Added Tax A Comparative Approach ,op.cit, P54.

معدل الضريبة على هذه السلعة سيؤدي إلى تحويل أموال إلى
الأغنياء أكثر من الفقراء.¹

هذا فضلا عن الزيادة في التكاليف الإدارية وتكاليف
الامتثال، بما فيها زيادة احتمال وجوب رد المسدد من الضريبة (إلى
بائعي السلع الخاضعة لضرائب منخفضة والتي تستخدم في إنتاجها
مدخلات تخضع لضرائب مرتفعة)، وإمكانية الخلاف حول التعاريف
واحتمال التهرب من الضرائب، وإمكانية تسبب معدلات الضريبة
المتعددة في صعوبة مقاومة الضغوط السياسية من أجل إيجاد مزيد
من التمايز بين هذه المعدلات.² ولذلك قد يكون من الأفضل انتهاز
سياسة تقوم على معدل واحد واستغلال الإيرادات الزائدة الناتجة عن
ذلك لتمويل الإنفاق لصالح الفقراء والموجه إليهم بدقة أكبر مما يحققه
تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة.³

1 في إحدى بعثات المساعدة الفنية الموفدة من الصندوق، قدر الخبراء أنه
مقابل كل مبلغ مقداره 100 دولار أمريكي، مثلا، يضيع من إيرادات ضريبة
القيمة المضافة بسبب تطبيق المعدل الصفري على المواد الغذائية، يصل أقل
من 15 دولارا أمريكيا منه إلى أفقر 30% من السكان، بينما يصل نحو 45
دولارا أمريكيا إلى أغنى 30% منهم.

² White, Daniel L. The Variable Rate Value Added Tax as an
Anti Inflation fiscal Stabilizer; National Tax Journal
,1980,33(2).p227.

³ ec.europa.eu/taxation_customs/.../report_vat_immovable_property.pdf

وتشير الإحصاءات إلى أنه كلما مر وقت أطول على بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة زاد تعدد المعدلات، وأن عدد المعدلات المطبقة في أوروبا وشمال إفريقيا والشرق الأوسط أكبر بكثير من نظيره في المناطق الأخرى، مع مراعاة الفترة المنقضية منذ التطبيق. وتعد المكسيك من الدول القليلة التي بها معدل واحد بجانب المعدل الصفرى¹.

ويوضح الجدول التالي عدد المعدلات الموجبة المعتمدة في مجموعة البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حالياً كنسبة من جميع البلدان التي تطبقها.

توزيع عدد معدلات ضريبة القيمة المضافة/1

معدل واحد	معدلات	ثلاثة	أربعة	خمسة	ستة
معدلات	معدلات	معدلات	معدلات	معدلات	معدلات

¹ Carlos A.Aguirre and Parthasarathi Shome ,The Mexican Value Added Tax (VAT);Methodology for Calculating the Base ,National Tax Journal ,Vol ,41,no,4,dec,1988,p543.

51 30 13 5 1 صفر

المصدر: نفس مصدر الجدول رقم 1.

1/ الرقم هو النسبة المئوية من مجموع البلدان التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حاليا مع الإشارة إلى عدد معدلات هذه الضريبة.

ثانيا: سعر الضريبة وفقا للقانون الموحد لدول مجلس التعاون:

نصت المادة (27) من القانون الموحد لدول مجلس التعاون على أن تفرض ضريبة في جميع دول مجلس التعاون بنسبة 5% من قيمة التوريد أو من قيمة السلع المستوردة المحددة كما نص على أن تعلن أسعار السلع والخدمات متضمنة ضريبة القيمة المضافة. وبذلك يكون مشروع القانون متفقا مع ضوابط الضريبة حيث فرض سعرا واحدا للضريبة. ولم يفرض أسعارا متعددة،

ثالثا: سعر الضريبة وفقا للمرسوم بقانون اتحادي رقم 8 لسنة 2017:

نصت المادة 3 من المرسوم بقانون على أن مع مراعاة أحكام الباب السادس من هذا المرسوم بقانون، تفرض الضريبة بنسبة أساسية قدرها 5% على أي توريد أو استيراد وفقاً لأحكام المادة (2) من هذا المرسوم بقانون وذلك على قيمة التوريد أو الاستيراد المحددة وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.

وقد نصت المادة 45 على تطبيق نسبة الصفر على أربع عشرة حالة على النحو التالي:

تطبق نسبة الصفر على توريد السلع والخدمات الآتية:

- 1- التصدير المباشر أو غير المباشر إلى خارج الدول المطبقة ..
- 2- خدمات نقل الركاب والسلع الدولية
- 3- النقل الجوي للركاب داخل الدولة في حال اعتبار هذا النقل "دولياً" وفقاً للمادة (1) من معاهدة وارسو الدولية لتوحيد بعض قواعد النقل الجوي لعام 1929.
- 4- توريد وسائل النقل الجوية والبحرية والبرية المستخدمة لنقل الركاب والسلع.
- 5- توريد الخدمات والسلع المرتبطة بتوريد وسائل النقل المذكورة في البند (4) من هذه المادة والمخصصة لتشغيلها أو تصليحها أو صيانتها أو تحويلها.
- 6- توريد طائرات وسفن الإنقاذ والمساعدة جواً وبحراً.

- 7- توريد السلع والخدمات المرتبطة بخدمات نقل السلع أو الركاب على متن وسائل النقل الجوية والبحرية والبرية وفقاً لأحكام البندين (2) و(3) من هذه المادة والمخصصة للاستهلاك على متنها، أو ما يستهلك بأية واسطة نقل، أو أي تركيب أو إدخال عليها، أو أي استخدام آخر خلال عملية النقل.
- 8- توريد للمعادن الثمينة الاستثمارية أو استيرادها لغايات الاستثمار،.
- 9- التوريد الأول للمباني السكنية الذي يتم خلال (3) سنوات من تاريخ انتهاء بناؤها من خلال بيعها أو إيجارها كاملةً أو مجزأة وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.
- 10- التوريد الأول للمباني المصممة خصيصاً لاستخدامها من قبل الجهات الخيرية من خلال بيعها أو إيجارها وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.
- 11- التوريد الأول للمباني التي تم تحويلها من مبان غير سكنية إلى مبانٍ سكنية، من خلال بيعها أو إيجارها،.
- 12- توريد النفط الخام والغاز الطبيعي.
- 13- توريد خدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها لدور الحضانه ومرحلة ما قبل التعليم الأساسي والتعليم الأساسي، بالإضافة إلى مؤسسات التعليم العالي المملوكة للحكومة الاتحادية أو المحلية أو الممولة من قبلهم، وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.
- 14- توريد خدمات الرعاية الصحية الوقائية والأساسية والسلع والخدمات المرتبطة بها وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

ثالثاً:سعر الضريبة وفقاً للقانون 67 لسنة 2016:

نصت المادة 3 من القانون 67 لسنة 2016 على السعر العام لضريبة القيمة المضافة...14%، ونص على سعر (5%) للألات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة عدا أتوبيسات وسيارات الركوب. ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها... وذلك بجانب أسعار خاصة ببعض السلع الواردة في الجدول المرفق بالقانون. وهذا يعني تعدد أسعار ضريبة القيمة المضافة لبعض السلع بجانب السعر العام.

المطلب الثالث

الإعفاءات

Exemptions

في هذا المطلب نوضح ضوابط الإعفاءات ثم نوضح موقف القانون الإماراتي والمصري .

أولاً : ضوابط الإعفاءات ¹:

خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة الاقتصار على عدد محدود من الإعفاءات ينحصر في الرعاية الصحية الأساسية

¹ The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op.Cit.p15-16. Available at:

www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf
-OECD,Consumption Tax Trends.1995.p.20.

وخدمات التعليم الأساسي والخدمات المالية¹، إلا أن انتشار الإعفاءات من ضرائب القيمة المضافة أصبح من أهم مشكلات الواقع العملي.

وتبرر الإعفاءات عادة على أساس صعوبة إخضاع المخرجات للضريبة (كما هي الحال في إعفاء الخدمات المالية) وأنها تشكل بديلا أفضل من الناحية العملية لتخفيض المعدلات.

الآثار السلبية للإعفاءات²:

تؤدي الإعفاءات الى العديد من الآثار السلبية. فالإعفاءات تتعارض مع المنطق الأساسي لضريبة القيمة المضافة، لكونها في المنتصف بين فرض معدل موجب بالطريقة المعتادة (وذلك بإخضاع المخرجات للضريبة ومنح خصم ضريبي على المدخلات) ومعدل صفري (أي إلغاء ضريبة القيمة المضافة المتضمنة في أسعار المنتجات إلغاء كاملا عن طريق منح خصم ضريبي على المدخلات،

¹ Carlos A.Aguirre and Parthasarathi Shome ,The Mexican Value Added Tax (VAT);Methodology for Calculating the Base ,National Tax Journal ,Vol ,41,no,4,dec,1988,p545..

² The value Added Tax Experience And Issues ,Background Paper Prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT ,Op.Cit.p16. Available at:
www.itdweb.org/vatconference/.../VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pd

مع عدم إخضاع المخرجات للضريبة). ونتيجة لذلك فإن الإعفاءات قد يترتب عليها مايلي:

(1) يمكن أن تتسبب التضاعف الضريبي **Cascading** وما يصاحبه من تشوهات في الإنتاج . فعندما تكون سلعة ما معفاة وهى أحد مدخلات منتج معين، لا يمكن المطالبة بخصم ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة المعفاة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج.

(2) **تخل بمبدأ الوجهة** في حالة التصدير . يترتب على استخدام أحد المصدرين سلعا معفاة كمدخلات إنتاج، عدم تمكنه من خصم أو استرداد الضريبة على المدخلات عند التصدير وبذلك تكون ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج متضمنة في المعدل الصفري المطبق على صادرات ذلك المصدر.

(3) تنشئ الإعفاءات حوافز لتجنب الالتزام الضريبي **Avoidance of Tax liability** عن طريق التكامل الرأسي في حالة التجار المتمتعين بالإعفاء وتؤدي إلى تخطيط ضريبي أكثر عمقا في بعض البلدان المتقدمة.

(4) تتسبب الإعفاءات فيما يسمى "زحف الإعفاءات" (**exemption creep**) حيث تؤدي إلى إيجاد ديناميكية تغذي فيها الإعفاءات بعضها البعض، أي أنه متى حصل قطاع ما

على إعفاء، ينشأ لدى ذلك القطاع حافز للمطالبة بمنح إعفاءات لمنتجات المدخلات التي يستخدمها حتى يمكنه "استرداد" ضريبة القيمة المضافة التي دفعها في مراحل سابقة من عملية الإنتاج.

(5) كما تؤدي إلى عدد من المشكلات الإدارية؛ فمن الضروري وضع قواعد لتخصيص المدخلات الخاضعة للضرائب في حالة التجار الذين يبيعون مخرجات خاضعة للضريبة ومخرجات معفاة منها، كما توجد مشكلات أخرى تثيرها نظم الشهادات الضريبية وغيرها من النظم المستخدمة لإعفاء مشاريع المساعدة الممولة من مصادر أجنبية.

ونظرا لهذه الصعوبات فمن المرجح أن يكون الحد من الإعفاءات موضوعا أساسيا في إصلاح ضريبة القيمة المضافة في السنوات القادمة.

بدائل الإعفاءات :

يوجد على المستوى الفكري الكثير من الدروس المستفادة فيما يتعلق بالبدائل الممكنة للإعفاءات في القطاع العام والخدمات المالية. حيث اعتمدت نيوزيلندا المعدل الصفري على كل ما تورده جهات تقديم الخدمات المالية حينما يكون العميل خاضعا للضريبة على 75% على الأقل من مخرجاته. ولا ينفى ذلك وجود مشكلة التضاعف الضريبي، ولكنه يعتبر تطورا جديرا بالاهتمام.

ثانيا: الإعفاءات وفقا لمشروع القانون الموحد:

نصت المادة 29 من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه لكل دولة عضو أن تعفى أو تخضع للضريبة بنسبة الصفر القطاعات التالية:

- قطاع التعليم.
- القطاع الصحى
- القطاع العقارى
- قطاع النقل المحلى.

ثالثاً: الإعفاءات وفقاً للمرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة 2017:

نص القانون الإماراتى بموجب المرسوم بقانون اتحادى رقم 8 لسنة

2017 على حالات الإعفاء فى الفصل الثانى من الباب السادس

على النحو التالى:

- 1- الخدمات المالية التي تحدها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.
- 2- توريد المباني السكنية من خلال بيعها أو إيجارها باستثناء ما يتم تطبيق نسبة الصفر عليه وفقاً للبندين (9) و(11) من المادة (45) من هذا المرسوم بقانون.
- 3- توريد الأراضي الفضاء.
- 4- توريد خدمات النقل المحلى للركاب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون شروط وضوابط الإعفاء من الضريبة على التوريدات المذكورة في البنود السابقة.

الإعفاءات فى القانون المصرى رقم 67 لسنة 2016 :

قرر القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة مجموعة من الإعفاءات بعضها وجوبى وبعضها جوازى :

أولاً - الإعفاءات الوجوبية : نصت المادة 23 من القانون على بعض حالات الإعفاء وبشرط عدم التصرف فى السلع المعفاة فى غير الغرض الذى أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية لتاريخ الإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية فى تاريخ السداد ما لم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك .وتشمل ما يلى :

1- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصى لأعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين فى الجداول التى تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصى لأزواجهم وأولادهم القصر .

2- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمى عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.

3- ما يستورد للاستعمال الشخصى بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبى من العاملين فى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية ..

4- المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة كبديل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها وحصلت عليها الضريبة كاملة فى حينها .

5- الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.

6- الأشياء اللازمة لأغراض التسليح والأمن القومى .

7- الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من الصفة التجارية.

8- العينات التى تستهل فى أغراض التحليل بالمعامل الحكومية.

9- الأشياء التى تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها.

الإعفاءات الجوازية : وتشمل ما يلى :

1. السلع المتعلقة بذوى المكانة من الأجانب ، حيث أجازت المادة 25 من القانون بأنه يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصى لبعض ذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية .

2. الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإدارى للدولة ، حيث أجاز البند الأول من المادة 27 من القانون بقرار من الوزير إعفاء بعض

السلع التى يحصل عليها الجهاز الإدارى للدولة أو وحدات الإدارة المحلية على سبيل الهبات والتبرعات والهدايا .

3. السلع التى تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية ، حيث أجازت المادة 2/27 من القانون بقرار من الوزير إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية والتعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمى .

النتائج والتوصيات:

تخلص الدراسة إلى النتائج المترتبة على الدراسات التطبيقية التالية:

- 1- يجب ان يحدد وعاء الضريبة بشكل واضح لا لبس ولا غموض فيه لتجنب تدخل السلطة التنفيذية فى عمل السلطة التشريعية مما يؤدي إلى عدم الدستورية.
- 2- يفضل أن يكون سعر الضريبة واحدا بجانب المعدل الصفرى، وذلك لضمان سهولة التطبيق العملى للضريبة .

3- يفضل الحد من الإعفاءات لتجنب المشكلات العملية التي تترتب على ذلك وأهما عدم إمكانية خصم الضريبة أو استردادها.

4- النظام القانوني الإماراتي أقرب إلى الضوابط الموضوعية للضريبة من النظام المصري.

التوصيات :

1- على المشرع المصري أن يراجع حالات اءاء للتقليل منها تجنباً للصعوبات العملية المترتبة على ذلك.

2- مراجعة حالات الخضوع للضريبة بسعر صفر فى القانون الاماراتى حيث يشوبها بعض الغموض الذى قد سبب مشكلات فى التطبيق.