

# تأملات في الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة "دراسة مقارنة"

دكتور

إبراهيم عبد العزيز النجار  
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد  
كلية الحقوق – جامعة المنوفية

## المقدمة

يعتبر الفرنسي <sup>1</sup>Laure هو أول من استخدم مصطلح الضريبة علي القيمة المضافة، في عنوان لمؤلف له صدر سنة 1953م. حيث استطاع أن يتبنى مفهوماً لهذا النظام استوحاه من مزجه بين الأمور الاقتصادية والقانونية والإدارية التي شهدها النظام الضريبي الفرنسي، في أعقاب تطبيق نظام شبيه لنظام الضريبة علي القيمة المضافة – بمفهومها المعاصر – هناك هو نظام الدفع المجزأ، الذي حل محل نظام الضريبة الوحيدة علي الإنتاج الفرنسية في شهر سبتمبر سنة 1948م. حيث كان ذلك النظام – الدفع المجزأ – يسمح لدافع الضريبة في مرحلة ما من مراحل تداول السلعة أن يخصم الضريبة المسددة في هذه المرحلة من الضريبة التي تستحق عليه في نهاية المرحلة التالية، مع قصر الحق في الخصم علي ضريبة المدخلات العضوية التي تدخل في الإنتاج فحسب. ومع تطبيق هذا النظام في فرنسا علي مدي خمس سنوات وصفه السيد (لوريه) M. Laure بأنه نظام للضريبة علي القيمة المضافة.<sup>2</sup>

## – مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة:

يمكن لنا تعريف الواقعة المنشئة للضريبة بصفة عامة بأنها: الشروط التي يتطلبها قانون الضريبة ؛ حتي ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف بها. ولذا تقرر محكمة النقض المصرية أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة لها طبقاً للقانون<sup>3</sup>. وتختلف هذه الواقعة من ضريبة إلي أخرى بحسب رؤية المشرع للوقت الذي يريد أن ينشأ فيه دين هذه الضريبة أو تلك. وفيما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة فإنها تتحقق في السوق المحلي بالنسبة للسلع بنقل حق التصرف في السلعة المحسوسة من قبل بائع مكلف إلي الغير – ويدخل التيار الكهربائي والغاز ضمن مفهوم السلع المحسوسة – وبالنسبة للخدمات بتأدية الخدمة الخاضعة للضريبة بمعرفة مكلف. أما في خصوص السلع والخدمات المستوردة من الخارج فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفي ذات

<sup>1</sup> - كان M. Laure من رجال الإدارة الضريبية في فرنسا( انظر: د عز الدين إبراهيم تقدير الإصلاح الضريبي وفقاً للقانون رقم 11 لسنة 1991 بشأن فرض الضريبة العامة علي المبيعات بحث منشور بمجلة العلوم القانونية والاقتصادية- كلية الحقوق – جامعة عين شمس السنة الثالثة والثلاثون العدد الثاني يوليو 1991 ص 36 – 37).

<sup>2</sup> - المرجع السابق، نفس الموضوع.

<sup>3</sup> - أنظر في التفاصيل : د. زكريا بيومي ، ضريبة المبيعات ، بدون سنة طبع، أو دار نشر، ص 97.

وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وبالنسبة للخدمات بتحقق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في داخل البلاد، أيًا كانت الوسيلة التي تؤدي بها. معني ذلك أن أدبيات الضريبة القيمة المضافة تفرق بين الواقعة المنشئة للضريبة بحسب فرضين: الفرض الأول: يتعلق بالسلع والخدمات التي يتم بيعها في السوق المحلي، حتب لو كانت مستوردة. والفرض الثاني: يخص السلع والخدمات المستوردة، قبل بيعها في السوق المحلي.<sup>1</sup>

#### - أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من أهمية الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة. ولا شك في أن التحديد الدقيق للواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة له أهميته الكبرى؛ فهي التي تحدد متي تستحق الضريبة علي القيمة المضافة، وأين تستحق. وإذا كان مكان استحقاق الضريبة ليس له أهمية كبرى في الدول البسيطة التي لا تطبق فكرة اللامركزية المالية، فان أهميته تتضح في الدول البسيطة التي تطبق اللامركزية المالية مثل الهند، وكذا في الدول المركبة؛ حيث تطبق فيها اللامركزية المالية حتماً، فضلاً عن أهميتها في حالة التكتلات الاقتصادية. ليس هذا فحسب، بل إن للواقعة المنشئة للضريبة أهميتها لكل الدول في حالة فرض الضريبة لأول مرة، وعندما يحدث تغيير في أسعار الضريبة. وبمساعدها يمكن تحديد التاريخ النهائي لاستحقاق الضريبة. وهي التي تحدد متي يتقادم دين الضريبة، وأحكام التقادم ... الخ.<sup>2</sup>

#### - إشكالية البحث:

في ضوء ما تقدم، تتحدد الإشكالية الرئيسة لهذا البحث في مدي أهمية التحديد الدقيق لأحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة سواء بالنسبة للسلع أو بالنسبة للخدمات، وسواء في حالة البيع في السوق المحلي أو عند الاستيراد من الخارج. وإذا كان التحول نحو عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر بموجب القانون رقم 67 لسنة 2016 قد وسع من وعاء تطبيق هذه الضريبة في مصر، بما ساهم في وأد سبل عديدة للنزاع حول مدي خضوع بعض الخدمات للضريبة،<sup>3</sup> إلا أن هذا التحول لم يحرك ساكناً - تقريباً - في خصوص تحديد أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة؛ سواء من حيث تبنيها لمفهوم خاص لمعني "البيع"

<sup>1</sup> - انظر نص المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر رقم 67 لسنة 2016.

<sup>2</sup> - Georges Egret, Que sais - je ? La TVA. press universitaire de France, Deuxième édition, 1978. p. 56.

<sup>3</sup> - راجع في تفاصيل ذلك: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، معوقات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وإمكانية التحول إلي الضريبة علي القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة طنطا، 2003م. ص 160. - وانظر أيضاً:

- Vera Kononova and John Whalley: RECENT RUSSIAN DEBATE ON MOVING FROM VAT TO SALES TAXES AND ITS GLOBAL IMPLICATIONS, NBER WORKING PAPER SERIES, Working Paper 15615, Cambridge, MA 02138, December 2009, pp. 4 - 16.

الذي تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلي، أو لسماحها بسريان مفهوم البيع الخاضع للضريبة علي تصرفات بعيدة عن جنسه في بعض الأحوال، أو باعترافها ببعض التطبيقات الخاصة للواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لبعض السلع (مثل السلع المستعملة)...إلخ.

- خطة البحث:

في ضوء ما تقدم يمكننا بناء خطة البحث بما يعالج أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في فصلين: الأول: يتناول أحكام هذه الواقعة في السوق المحلي. والثاني: يناقش أحكامها في حالة الواردات.

## الفصل الأول

### أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في السوق المحلي

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلي بتحقق واقعة البيع وهذا ما نتناوله في المبحث الأول. ثم نتناول في المبحث الثاني مدي ضرورة تحقق النطاق الزمني أو المكاني للواقعة المنشئة للضريبة، والكيفية التي يتم بها تحديد هذا النطاق.

### المبحث الأول

#### تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقق واقعة البيع

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة هنا بتحقق واقعة البيع. غير أن مفهوم البيع له عندئذ خصوصية (مطلب أول). كما أنه يشتمل علي تصرفات أخرى بعيدة عن جنسه (مطلب ثان).

### المطلب الأول

#### خصوصية مفهوم البيع كواقعة منشئة للضريبة علي القيمة المضافة

لبيع مفهوم خاص في التشريعات الضريبية يغاير مفهومه في القانون المدني. ويجب أن يتحقق هذا المفهوم للبيع بمعرفة مكلفين بأحكام ضريبة القيمة المضافة حتي تتم مطالبتهم بالضريبة المستحقة. وهذا هو موضع اهتمام الفرعين التاليين:

### الفرع الأول

#### التوسع في تحديد مفهوم البيع الخاضع للضريبة

لبيع في مجال المعاملات المدنية صور متعددة بأحكام متنوعة، ولكنها محددة تحديداً دقيقاً طبقاً لأحكام القانون المدني. وعندما تعرض قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصري لتحديد معني البيع الخاضع لأحكامه توسع فيه - متفقاً في ذلك مع التشريعات المقارنة- بما يتجاوز المفهوم المعمول به للبيع في المعاملات المدنية.

- مفهوم البيع في المعاملات المدنية: البيع في الفقه القانوني عبارة عن عقد ملزم لجانبين، يلزم البائع بأن ينقل ملكية الشيء أو حق مالي آخر عليه للمشتري، ويلزم المشتري بأن يدفع للبائع

مقابلاً لذلك ثمناً نقدياً<sup>1</sup>. فهو عقد يقصد به طرفاه أن يلتزم أحدهما وهو البائع بأن ينقل ملكية الشيء أو حق مالي آخر علي الشيء إلي آخر في مقابل التزام الطرف الثاني وهو المشتري بثمن نقدي<sup>2</sup>. ويعرفه القانون المدني المصري بأنه " عقد يلتزم به البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حق مالي آخر في مقابل ثمن نقدي"<sup>3</sup>.

#### - مفهوم البيع في القانون الضريبي المصري والمقارن:

الواقع أن قانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر 67 لسنة 2016م. لم يقف بمفهوم البيع عند المعني السابق، بل إنه مد نطاقه ليشمل صوراً أخرى توسع من مفهوم البيع الذي تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة، فنص في المادة الأولى منه علي أن البيع يشمل " إنتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع - ولو كان مستورداً - إلي المشتري". إلي جانب أنه اعتبر بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق: " - إصدار الفاتورة. - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة". كما جاءت المادة الخامسة من هذا القانون بالنص علي أنه "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو آدائها أو تداولها، بما في ذلك الوسائل الإلكترونية... ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة بغرض الإستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية". وإذا انتقلنا إلي التشريعات المقارنة نجدتها تعتنق مصطلحاً آخر للتصرف الذي تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بخصوص السلع والخدمات معاً، بعيداً عن مصطلح " البيع" هو مصطلح "التوريد" "The supply" إذ نجد المادة الأولى من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة مثلاً تنص علي أن " 1- تفرض الضريبة علي "التوريد" الحقيقي أو الحكمي للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة....". وهكذا توسع قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة في تحديده لمفهوم "التوريد" طبقاً لأحكامه ليشمل صوراً كثيرة، حتى أنه اعتبر الهيئات والمنح من قبيل التوريدات الخاضعة للضريبة، كما أنه منح السلطات الضريبية

1 - د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، البيع، دار النهضة العربية، بدون سنة طبع. ص 234.

2 - د. خميس خضر: العقود المدنية الكبيرة، البيع والتأمين والإيجار، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص 180.

3 - المادة 418 من القانون المدني المصري.

هناك صلاحيات واسعة لإسباغ مفهوم التوريد علي المال الخاضع للضريبة علي أنه توريد لسلعة أو توريد لخدمة طبقاً لقناعاتها، وفي ضوء ما يتوافر لها من مبررات.<sup>1</sup>

- **الاكتفاء بانتقال سلطة التصرف المادي للمشتري علي المبيع:**

إذا كان من آثار عقد البيع في المعاملات المدنية نقل ملكية المبيع للمشتري فور البيع عندما يكون المبيع معيناً بالذات، بما يمكن المشتري من الحق في التصرف القانوني في المبيع، فإن التشريع الضريبي لا يشترط في البيع الذي تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة أن تتحقق هذه الإمكانية للمشتري، بل إنه يكتفي بأن يكون من شأن التصرف في السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة أن ينقل إلي المشتري سلطة التصرف المادي في المبيع، ولو لم تكن مصحوبة بنقل سلطة التصرف القانوني فيه إلي المشتري.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### إنزال حكم البيع علي تصرفات بعيدة عن جنسه

الواقع أن منهج التشريعات المختلفة في التوسع في مفهوم بعض المصطلحات وفقاً لأحكامها في مجال الضريبة علي القيمة المضافة ليس بجديد؛ حيث جرت عادة هذه التشريعات علي التوسع في تحديد المصطلحات القانونية من أجل توسيع وعاء الضريبة، أو توسيع نطاق التصرفات الخاضعة لها... إلخ. وجرياً علي هذه العادة نجد قانون الضريبة علي القيمة المضافة ينزل حكم البيع الخاضع لأحكامه علي تصرفات أخرى ليست من جنسه، من ذلك:

- **إنزال مفهوم البيع علي الإستهلاك الشخصي والإستخدام الخاص:** والالستهلاك الشخصي هو: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط، في حين أن الاستخدام الخاص هو: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط، دون أن يشمل ذلك إنتقال السلعة من مرحلة إنتاج لأخرى داخل منشأة المكلف أو خارجها.<sup>3</sup> وفي ضوء ذلك تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالاستخدام الشخصي عندما يأخذ المكلف السلعة الخاضعة للضريبة ويخصصها لاستعماله الشخصي البعيد كل البعد عن الأغراض الأساسية لمنشأته. سواء قام هو باستعمال هذه السلعة، أو قام من تلزمه نفقته بذلك.

- **سريان مفهوم البيع علي كل تصرف قانوني ناقل للملكية:** قد يتصرف المسجل في السلعة الخاضعة للضريبة بتصرف ناقل للملكية بعيداً عن البيع سواء بمقابل كالمقايضة، أو بدون مقابل

<sup>1</sup> - Look: - Simon James and Clinton Alley, Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand, University of Exeter Business School, July 2008, pp. 15 – 87.

<sup>2</sup> - Dennis Parkinson, Value Added Tax in the EEC ...op. cit. p.162

<sup>3</sup> - المادة الأولى من القانون رقم 67 لسنة 2016م.

كالهبة أو الهدية، وهنا يثور التساؤل عن مدى اعتبار هذه التصرفات من الوقائع المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة؟

أ - **المقايضة:** والمقايضة عبارة عن عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر، على سبيل التبادل، ملكية مال ليس من النقود.<sup>1</sup> وطبقاً لأحكام القانون المدني فإنه تسرى على المقايضة أحكام البيع، بالقدر الذي تسمح به طبيعة المقايضة، ويعتبر كل مفايض بائعاً للشيء الذي قايض به ومشترياً للشيء الذي قايض عليه.<sup>2</sup> وهكذا تعتبر المقايضة في حكم البيع، وتعد من ثم واقعة منشئة للضريبة لمنع التحايل علي القانون.

ب - **الهبات والهدايا:** تعتبر الهبات والهدايا من قبيل التصرفات الناقلة للملكية كالبيع، ولكن بدون عوض كما هو الأصل فيها، وإن كان يمكن أن يكون لأيهما عوض غير مباشر، إذ يجوز للواهب، دون أن يتجرد عن نية التبرع، أن يفرض على الموهوب له القيام بالتزام معين. طبقاً للمادة 486 من القانون المدني. كما أن الهدايا قد تمنح كعينات مجانية من أجل الدعاية ونحوه، وقد تمنح بكميات كبيرة تتجاوز حدود العينات، وقد يكون القصد من ورائها هي الأخرى الحصول علي مزايا غير منظورة.

#### - مبدأ وحدة المعاملة الضريبية:

قد يحدث أن تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة ببيع سلعة ما أو خدمة ما، ويستلزم تنفيذ هذا البيع - تسليم المبيع - وجود بعض الخدمات الفرعية مثل التغليف والنقل... الخ. وهنا يثور التساؤل: هل تتقاسم هذه الخدمات الفرعية نفس مصير التعامل الأساسي ويخضع الجميع لذات المعاملة الضريبية كتعامل ضريبي واحد، من حيث مكان أو زمان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة؟ فالمكلف الذي يبيع لغيره آلة رأسمالية مثلاً بمبلغ معين ثم يقوم بإرسالها له بعد تغليفها نظير مبالغ معينة كمقابل لخدمة التغليف ونولون النقل، هل يطالب بالضريبة المستحقة علي الآلة الرأسمالية فقط؟ بالطبع لا. حيث تقتضي العدالة مطالبته بالضريبة المستحقة علي خدمات التغليف والنقل كذلك. وهنا تتقاسم التعاملات الفرعية ذات المعاملة الضريبية للتعامل الرئيس، ويُنظر إلي جميع هذه التعاملات باعتبارها معاملة ضريبية واحدة طبقاً لأغراض الضريبة علي القيمة المضافة، من حيث مكان وزمان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 482 من القانون المدني.

<sup>2</sup> - المادة 485 من القانون المدني.

<sup>3</sup> - جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب ...، مرجع سابق، ص 47.

- Tuomas Kosonen: More haircut after VAT cut? On the efficiency of service sector consumption taxes, Government Institute for Economic Research, Helsinki, Working Papers 49, September 2013.pp. 12-18.

## - تحقق البيع بمعرفة مكلفين ضرورة لتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:

إن أدبيات الضريبة على القيمة المضافة مستقرة على عدم الإقرار بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بمجرد تحقق البيع بوصفه السابق التعرض له، ولو تعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، إلا إذا كان البائع في أي فرض من هذه الفروض من بين المكلفين بأحكام هذه الضريبة. أما إذا تحققت واقعة البيع بمعرفة غير المكلفين بأحكام الضريبة، فهنا لا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حتى ولو كان البائع مكلفاً طبقاً لأحكام القانون المدني. وقد أكدت محكمة النقض ذلك بقولها: "... مفاد تحديد القانون لمعنى معين للمكلف المخاطب بأحكامه أن غيره ممن لا ينطبق عليهم هذا التحديد غير مكلفين بتلك الأحكام" 1 وكان لمجلس الدولة المصري هو الآخر دلوه في هذا الموضوع على ذات النحو.

### المطلب الثاني

#### تطبيقات خاصة للواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلية

توجد تطبيقات خاصة يستدعي التعرف على حقيقة الواقعة المنشئة للضريبة بخصوصها الوقوف عندها بشيء من التفصيل، وهو ما نتناوله في الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول

#### الأحكام الخاصة للواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المستعملة

يمكن تعريف السلع المستعملة بأنها: السلع المستخدمة و القابلة لإعادة الاستخدام، سواء بحالتها، أو بعد إدخال تحسينات عليها.<sup>2</sup> وتحظى معظم السلع المستعملة بمعاملة متميزة في الضريبة على القيمة المضافة؛ تطبيقاً لأسس محددة تتضمنها نظم خاصة؛ بسبب الطبيعة الخاصة التي تتميز بها هذه السلع بين أقرانها.<sup>3</sup>

#### -الشروط العامة لنظم السلع المستعملة (SHG) في التشريعات المقارنة:

يمكن إيجاز الشروط اللازم توافرها لاستخدام نظم السلع المستعملة (Second Hand Goods) في التشريعات المقارنة بصفة عامه فيما يلي: 1- أن يكون بائعها قد اشتراها من غير مسجل، أو من مسجل طبقاً لأحد نظم السلع المستعملة. 2 - ألا يكون بيد البائع فاتورة

<sup>1</sup> - نقض في الطعن رقم 22812 لسنة 63 ق. جلسة 15 يناير سنة 1998م، مشار إليه في مؤلف مصلحة الضرائب على المبيعات، المبادئ المستخلصة من قضاء محكمة النقض في الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الإستهلاك والضرائب العامة والجمارك، مطبعة المصلحة، بدون سنة طبع، ص 10.

<sup>2</sup> - المادة (327) من قانون الضريبة على المشروعات في فرنسا.  
<sup>3</sup> - إيمان حسن، المعاملة الضريبية للسلع المستعملة في ظل الضريبة على القيمة المضافة، مصلحة الضرائب على المبيعات، دليل أبحاث وحدة البحوث المقارنة، مرجع سابق، ص 235.

- أ. شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 2002، ص 117. Alled. 117. 2000- 2001, PKF, tax Handbook, A. Farman - Dumfer, Great Britain, 2000, p. 574.

مشتريات توضح قيمة الضريبة على القيمة المضافة على استقلال. 3- أن يقر البائع بعدم أحقيته في خصم أي ضريبة مدخلات على السلعة التي تطبق بشأنها أحد هذه النظم. 4 - ضرورة إمسك سجل للمخازن a Stock Book يبين حركة السلع المشتراة و السلع المباعة، و تاريخ البيع والشراء، وإسم المشتري، وبيان بملخص الضريبة المستحقة على الفرق بين سعر الشراء و سعر البيع. 1 5 - ألا يصدر البائع فاتورة ضريبية عند البيع. وإن كان يجب علي البائع إصدار فاتورة أخرى ذات بيانات خاصة يثبت بها: أ- رقم الفاتورة. ب- إسم البائع و عنوانه. ج - تاريخ البيع. د- إسم المشتري و عنوانه. هـ- وصف دقيق للتعامل، وأية بيانات أخرى، مثل رقم تسجيل البائع في حالة بيع السيارات مثلاً. و- السعر الإجمالي المدفوع ثمناً للسلعة. ز- ثم توثيق الفاتورة بعبارة في صلبها تؤكد عدم خصم ضريبة المدخلات في الماضي، مع التعهد بعدم المطالبة بخصمها في المستقبل.

#### - كيفية حساب الضريبة المستحقة طبقاً لنظم السلع المستعملة:

يتم حساب قيمة الضريبة المستحقة طبقاً لنظم السلع المستعملة على الفرق بين سعر شراء السلعة و سعر بيعها "The gross margin". فإذا كان ثمن البيع هو نفسه ثمن الشراء أو أقل منه، فلا تستحق ضريبة ما. و تعتبر كل سلعة قائمه بذاتها في هذا الخصوص. بمعنى أنه لا يمكن تعويض الخسارة الناشئة عن بيع سلعه ما من الربح الناشئ عن بيع سلعة أخرى، و لو كانت السلعتان من نفس النوع.<sup>2</sup> ويتم حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة طبقاً للمعادلة الآتية: الضريبة المستحقة = (سعر الضريبة ÷ (سعر الضريبة + 100)) × إجمالي الربح.

### الفرع الثاني

#### الأحكام الخاصة ببعض التصرفات القانونية

كما تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلي بتحقق واقعة البيع لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، فإنها تتحقق أيضاً ببعض التصرفات القانونية الأخرى. من هذه التصرفات ما تنزله أدبيات الضريبة على القيمة المضافة منزلة البيع وقد تعرضنا لذلك في المطلب السابق، ومنها ما تحوطه بعض الأحكام الخاصة. هذا فضلاً عن أن بعض البيوع تحوطها أحكام خاصة بها أيضاً كواقعة منشئة للضريبة في بعض الأحوال:

- مفهوم البيع كواقعة منشئة لضريبة الجدول: تضمن القانون رقم 67 لسنة 2016 جدولاً حوي خمسة وعشرين مجموعةً سلعيةً وخدميةً قسمها إلي طائفتين: أخضع الطائفة الأولى منها

<sup>1</sup> - John B. and Andrew C.: How to live...op.cit.p.66.

- Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016,... op. cit. p. 108.

و يمكن الإطلاع على بيانات هذا المسجل و شكله بصـ 67من المرجع السابق.

(Edmund Tirbutt: VAT ... op.cit.pp.70-71)



لضريبة الجدول فقط بالأسعار المبينة قرين كل منها، وتضمنت ثلاث عشرة مجموعة سلعية. أما الطائفة الثانية من هذا الجدول فتضم إثنًا عشرة مجموعة سلعية وخدمية وقد أخضعها هذا الجدول لضريبة الجدول جنباً إلى جنب مع ضريبة القيمة المضافة. وإذا كان تحقق البيع بصورة السابقة، المشار إليها في المطلب السابق يمثل الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل توزيع السلعة، فإن الوضع يختلف بالنسبة لضريبة الجدول المفروضة علي السلع والخدمات الواردة في الجدول المرافق للقانون، إذ أن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها - حال كونها من السلع والخدمات المنتجة محلياً- هي البيع الأول فقط لأي سلعة أو خدمة منها. فإذا تم بيع هذه السلع أو الخدمات مرة أخرى من تاجر الجملة أو تاجر التجزئة إلي المستهلك النهائي، فهنا لا يُطالب التاجر المكلف بضريبة الجدول مرة أخرى، إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة أو الخدمة.

فإذا كانت السلعة أو الخدمة خاضعة لضريبة الجدول جنباً إلى جنب مع خضوعها للضريبة علي القيمة المضافة فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لضريبة الجدول عند البيع الأول للسلعة أو الخدمة، في حين تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة مع كل بيع لذات السلعة أو الخدمة في السوق المحلي، بما في ذلك البيع الأول بطبيعة الحال.

- **الواقعة المنشئة للضريبة علي الرصيد من سلع الجدول:** قد يفرض القانون ضريبة الجدول علي سلعة أو خدمة ما لأول مرة، وقد يقوم برفع أسعار هذه الضريبة بشأن سلعة أو خدمة خاضعة بالفعل لضريبة الجدول. وهنا يثور تساؤل هام هو: هل يطالب كل منتج لسلعة من هذه السلع بهذه الضريبة علي الرصيد الموجود لديه منها وفقاً لما تقتضيه العدالة؟ الواقع: نعم، طالما لم تتحقق بشأنه الواقعة المنشئة للضريبة. ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة بخصوص السلع في الفروض المعروضة لا تتحقق؛ لعدم تحقق واقعة بيعها. ومن ثم فليس من حق الإدارة الضريبية مطالبة بضريبة الجدول المستحقة عنها. فإذا تم بيعها بعد ذلك، تحققت الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها. وهنا يطبق السعر السائد قانوناً وقت تحقق هذه الواقعة. وهو هنا السعر الجديد.

- **الواقعة المنشئة للضريبة عند تقديم خدمة المقاولات من الباطن:**

تشهد الحياة العملية صفقات كبرى في مجال المقاولات تستدعي توافر شروط معينة في المقاول الذي يمكنه التقدم لها، مثل اشتراط ضرورة توافر سابقة أعمال في مجال محدد أو نحو ذلك. وهنا يعجز صغار المقاولين عن مجرد المنافسة في الحصول علي مثل هذه الصفقات، فنسند الأعمال إلي المقاول الكبير. وقد يكون لهذا المقاول الكبير تعهدات أخرى تحول بينه وبين إتمام الصفقة بكاملها، فيضطر إلي الاستعانة بمقاول صغير في إتمامها. وقد يرغب هو في إسناد جزء من هذه الأعمال إلي مقاول آخر أصغر. ومن المؤكد أن المقاول الكبير لن يوافق في هذه الفروض علي السماح للمقاول الأصغر - مقاول الباطن - بتنفيذ هذه الأعمال إلا بعد تحقيق

هامش ربح محدد من وراء ذلك، يتمثل في الفرق بين المبلغ الذي اتفق علي تنفيذ الصفقة به مع جهات الإسناد وبين المبلغ - الأقل - الذي اتفق مع مقاول الباطن علي تنفيذ ذات الصفقة به. وهذا يعني أن قيمة الأعمال المتفق عليها بين جهات الإسناد والمقاول العام تزيد علي قيمتها التي يتفق عليها فيما بعد بين المقاول العام ومقاول الباطن. وهنا تكون العبرة بالقيمة الأكبر. فإذا نفذ مقاول الباطن جزء من هذه الخدمة، فهنا تتحقق بشأنها الواقعة المنشئة للضريبة، غير أن الضريبة المستحقة عنها يتأخر سدادها إلي حين توقيع المستخلص ذي الصلة من المهندس الإستشاري، بل ووجود إعتقاد لصرف قيمة هذا المستخلص للمقاول. 1 فإذا بادر مقاول الباطن بسداد جزء من الضريبة المستحقة علي خدمة المقاولات ذات الصلة، فهنا تبرأ ذمة المقاول العام بمقدار ما تم سداده من مقاول الباطن.<sup>2</sup>

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة بضاعة الأمانة:** تمارس المنشآت الكبرى أنشطتها علي نطاق واسع، فتنتج سلعة خاضعة للضريبة بكميات كبيرة وتعجز هي وحدها عن تصريفها في الأسواق، فتلجأ إلي الاستعانة بمن يساعدها في تصريف هذه المنتجات. ومن هنا يكون لها وكلاء موزعون، تقوم هذه المنشآت الكبرى بتسليم البضاعة لهم علي سبيل الأمانة، ليقوموا هم ببيعها بعد ذلك بالأسعار التي تحددها لهم هذه المنشآت، وفي نظير ذلك يحصل الموزعون علي عمولة من هذه الشركات. 3 وتسليم البضاعة للموزعين في هذا الفرض لا يعتبر بيعاً، ولكنه في حقيقته نقل للسلعة إلي الموزعين وتسليمها لهم علي سبيل الأمانة، ولذا لا تعتبر واقعة تسليم البضاعة هنا واقعة منشئة للضريبة.

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة العينات المجانية:** تشهد الحياة التجارية استخدام المنشآت الكبرى لبعض المندوبين بقصد الدعاية والترويج لمنتجاتها لدي المستهلكين، وتسمح لهم بإعطاء بعض العينات المجانية من هذه السلع للعملاء. ومثل هذه العينات ولو أنها تأخذ حكم الهبة التي تعتبرها أدبيات الضريبة علي القيمة المضافة في حكم البيع الخاضع للضريبة، إلا أن ظروف التعامل في الحياة التجارية أجبرت الضريبة علي القيمة المضافة علي عدم اعتبار إهداء هذه العينات بمثابة الواقعة المنشئة للضريبة. وكل ما تتطلبه الضريبة علي القيمة المضافة في هذا الصدد هو أن تتصل هذه العينات بالنشاط الرئيس للمنشأة التي يتم الترويج لها، حتي لا تنزل هبتها للعملاء منزلة البيع الخاضع للضريبة.

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة التعاملات الداخلية للمنشأة:** عندما تنتقل السلعة الخاضعة للضريبة داخل المنشأة الواحدة، من خط إنتاج إلي آخر مثلاً، أو من فرع إلي آخر،

<sup>1</sup> - انظر في تأكيد ذلك: - قرار وزير المالية رقم 357 لسنة 1994.

<sup>2</sup> - راجع نص المادة السادسة والسبعين من اللائحة التنفيذية للقانون.

<sup>3</sup> - أنظر التعليمات المصلحية رقم 6 لسنة 1992م، دليل التعليمات والمنشورات الصادر عن مصلحة الضرائب علي المبيعات لسنة 1992م.

ويكون هذا الانتقال لازماً لإتمام العملية الإنتاجية، فلا تتحقق بهذا الانتقال الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة. ولا يعد ذلك بمثابة البيع الحكمي المنشئ للضريبة.<sup>1</sup>

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة السلع الثانوية:** قد يحدث أن تباع بعض السلع الثانوية مع السلع الأساسية بسبب أن طبيعة التعامل في السلع الأساسية تستلزم ذلك. والغالب أن تكون قيمتها ضئيلة بالنسبة للسلع الأساسية. والمستقر عليه في أدبيات الضريبة علي القيمة المضافة أنه إذا حدث ذلك وكانت قيمة السلع غير الأساسية لا تتعدى نسبة معينة من قيمة السلعة الأساسية المصاحبة لها، تقع في الغالب في حدود 15% من هذه القيمة، فهنا تخضع كلتا السلعتين للضريبة وقت بيع السلعة الأساسية، ولو تراخي تسليم السلعة الثانوية إلي ما بعد تسليم السلعة الأساسية المصاحبة لها. بل ويطبق عليها السعر المقرر للسلع الأساسية كذلك.

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة العينات الصناعية:** قد يرسل المنتجون الصناعيون بعضاً من منتجاتهم قبل أن تكون مهيأة للاستخدام النهائي إلي بعض مراكز البحوث بقصد إجراء بعض الاختبارات عليها، أو إلي العملاء لإجراء بحوث السوق عليها. ومثل هذه العينات لا تتحقق بإرسالها الواقعة المنشئة للضريبة، طالما كان الهدف من ذلك هو إستطلاع رأي الغير بشأنها فقط، ولو كان هذا الغير من المستهلكين.<sup>2</sup> والشرط الوحيد لهذه المعاملة التفضيلية هو ألا تكون هذه العينات صالحة للاستهلاك النهائي.

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة البيع بنظام الكوبونات:** إذا أرفق المالك بالسلع التي يبيعهها إلي عملائه بعض الكوبونات التي تسمح للعميل بأن يحصل علي مشتريات إضافية مقابل هذه الكوبونات، وقام العميل - المشتري - بالفعل بالحصول علي سلع إضافية بموجب هذه الكوبونات دون أن يدفع في مقابلها أية نقود، فهنا لا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة. فإذا كان الكوبون مرفق بإحدى الجرائد أو المجلات، وكان الأمر يستلزم إرساله مع مبلغ نقدي إلي المالك للحصول علي السلعة المبينة بهذا الكوبون، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بهذا الإرسال.

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة البيع بالبريد:** يحدث البيع بطريق البريد عندما يقوم تاجر مكلف ببيع بعض منتجاته بطريق التجزئة لعملائه بناءً علي طلبهم بعد إطلاعهم علي نموذج - كتالوج - يوضح ماهية السلعة المباعة، يطلع عليه المشتري في غيبة البائع، ويأخذ وقته في الإقدام علي الشراء أو الإحجام عنه، مع حقه في رد السلعة خلال مدة معينة - غالباً أسبوع - من استلامها، إذا رأي فيها من العيوب ما يبرر له ذلك دون التزامه بأي التزام أكثر من مجرد رد السلعة بحالتها التي استلمها بها. وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بهذا البيع كما تتحقق هذه

<sup>1</sup> - جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب... مرجع سابق، ص 40-41.

<sup>2</sup> - Dennis Parkinson: Value Added Tax in ... op. cit. p.189.

الواقعة كذلك بالبيع الذي يتم بالطرق الالكترونية ، طالما كان من نتيجته نقل ملكية السلعة أو الخدمة من البائع المكلف إلي المشتري.

-**الواقعة المنشئة للضريبة عند إستيلاء السلطة العامة علي السلعة:** إذا استولت احدي السلطات العامة علي السلعة الخاضعة للضريبة جبراً عن مالكةا مقابل دفع تعويض له عن ذلك، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بهذا الاستيلاء، شريطة أن يكون بيع هذه السلع بمعرفة مالكةا خاضعاً للضريبة.<sup>1</sup>

- **الواقعة المنشئة للضريبة في حالة العروض الترويجية:** يقصد بالعروض الترويجية "... العروض التي تقدم بناء علي السياسات البيعية التي تستخدمها الشركات والمنشآت لتحفيز العملاء علي تفضيل السلعة أو الخدمة المقدمة منها، أو لتعزيز ولائهم للعلامة التجارية بما يتفق وطبيعة كل نشاط."<sup>2</sup> ومثل هذه العروض تتحقق بشأنها الواقعة المنشئة للضريبة بمجرد البيع، غير أن القيمة المعتبرة الخاضعة للضريبة تتحدد في هذه الحالة بثمان المثل<sup>3</sup>. إلا أنه عندما يتم البيع بسعر منخفض في الإطار التجاري المعتاد، كما في حالة التصفيات، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بواقعة البيع، وتكون العبرة بالقيمة الحقيقية للتعامل.

## المبحث الثاني

### نطاق الواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلي

نظراً لاستحقاق الضريبة علي القيمة المضافة بتحقيق الواقعة المنشئة لها علي النحو الذي تعرضنا له في المبحث السابق، لذا يكون من الأهمية التعرض لتحديد نطاق تحقق هذه الواقعة سواء من حيث الزمان ( مطلب أول) أو من حيث المكان (مطلب ثان).

### المطلب الأول

#### النطاق الزمني للواقعة المنشئة للضريبة في السوق المحلي

تعرضنا في المبحث السابق لمفهوم البيع الذي تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في السوق المحلي سواء في التشريع المصري أو في التشريعات المقارنة، ولبعض التطبيقات الخاصة لبعض التصرفات القانونية التي تنزلها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، بما في ذلك التشريع المصري بطبيعة الحال، منزلة البيع الذي تتحقق به هذه الواقعة، وتؤكد لنا مما سبق كيف أن هذه الواقعة تتحقق كأصل عام وقت تحقق هذا البيع، أو عند حدوث هذه التصرفات. ومع هذا قد تحدث بعض الظروف في الحياة العملية التي يدق أو يصعب معها تحديد هذا الوقت. إذ قد يكون تاريخ البيع لاحق، أو سابق لتاريخ إصدار الفاتورة الضريبية التي

<sup>1</sup> - Dennis Parkinson: Value Added Tax in... op. cit. p. 18.

<sup>2</sup> - المادة (49) من اللائحة التنفيذية للقانون.

<sup>3</sup> - المادة (49) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ينظمها التشريع الضريبي. وقد يتخللها تسليم السلعة المباعة للمشتري، أو سحبها بمعرفة المشتري. وهنا يثور التساؤل عن الوقت المعبر لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة من بين هذه الأوقات؟ وقد يتعاصر الإتفاق علي البيع مع سداد الثمن كله أو بعضه دون أن يصاحب ذلك تسليم للمبيع أو إصدار للفاتورة الضريبية. وهنا كذلك يثور التساؤل عن الوقت الذي تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة؟ فإذا تعلق البيع بخدمة من الخدمات المستمرة كخدمة استخدام جهاز التليفون، أو سلعة يتطلب استهلاكها استمرارية بيعها مثل سلعة الكهرباء فهذا يظهر تساؤل جديد عن الوقت المناسب اعتماده كواقعة منشئة للضريبة في مثل هذه الحالات<sup>1</sup>؟

أ- **الوقت المعبر عند اختلاف واقعة إصدار الفاتورة عن واقعة البيع:** تحرص جميع التشريعات الضريبية علي إلزام المكلفين بإصدار فاتورة ضريبية عند كل بيع لسلعة أو تأدية لخدمة خاضعة للضريبة علي القيمة المضافة. والغالب أيضاً أن تصدر الفاتورة الضريبية من البائع للمشتري فور واقعة البيع، أي بعد البيع مباشرة. غير أنه يمكن إصدارها قبل البيع في بعض الظروف. وهنا تكون العبرة عند تحديد وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالحدث الذي يتحقق أولاً؛ سواء إصدار الفاتورة، أو البيع.<sup>2</sup> وتسمح معظم التشريعات الضريبية المقارنة بالسماح بتحرير الفاتورة الضريبية خلال مدة معينة من تاريخ البيع، وإن اختلفت مقدار هذه المهلة بين تشريع وآخر.<sup>3</sup>

ب- **حكم الوثيقة الذاتية الصادرة من المكلف لنفسه:** إذا أصدر المسجل وثيقة إلي نفسه، وكان المقصود من ذلك أن تكون هذه الوثيقة أو أن يبدو أن تكون بمثابة فاتورة ضريبية عن بيع سلع وخدمات له من مكلف آخر، فهذا ينظر قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة إلي هذه الوثيقة علي أنها بمثابة فاتورة ضريبية صادرة من البائع عن ذلك البيع.<sup>4</sup> وبالتالي تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بوقت إصدار الفاتورة، فيما لو سبق صدور واقعة البيع.

ج- **الوضع عند استلام نقل السلعة تنفيذاً للبيع:** إذا كان من طبيعة التعامل أن يبيع شخص لآخر سلعة ما، ويستلزم تنفيذ عقد البيع نقل هذه السلعة إلي المشتري وتم نقل السلعة بالفعل بمجرد البيع، فهذا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في المملكة المتحدة مثلاً عند حدوث عملية

---

<sup>1</sup> - Dennis Parkinson, Value Added Tax in... op. cit. p. 532.

- Look too: Yumai Nishiyama, Main issues for a good Value Added Tax system, Policy Research Institute, ... op. cit. pp. 690- 704.

<sup>2</sup> - راجع نص المادة الأولى من القانون رقم 67 لسنة 2016م.

<sup>3</sup> - Ernst & Young: International VAT..., op. cit. p. 291.

- Look too: Yumai Nishiyama: Main issues for a good Value Added Tax system, Policy Research Institute, ... op. cit. pp. 695- 700.

- Also: Simon James and Clinton Alley, Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand ... op. cit. p. 45.

<sup>4</sup> - الفقرة 9 من المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة.

النقل.1 أما في حالة عدم نقل السلعة عند البيع، فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند تحقق الوقت الذي تكون فيه السلعة المباعة متاحة للشخص الذي تم بيعها له.<sup>2</sup> فإذا تضمن بيع السلعة نقلها الي خارج المملكة المتحدة لتباع داخل الدول الأعضاء بالاتحاد الأوربي، فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بخصوصها في اليوم الخامس عشر من الشهر التالي للشهر الذي تتم فيه عملية النقل.<sup>3</sup> فإذا اقتضي التعامل إرسال السلع المباعة - من قبل البائع - أو سحبها - من قبل المشتري - علي ذمة البيع أو الرد أو ما شابه ذلك، وتم نقلها قبل التأكد من تمام عملية البيع، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بشأنها في ذات الوقت الذي يتم التحقق فيه من تمام عملية البيع، أو بعد مرور اثنا عشر شهراً من نقلها، أيهما أسبق.<sup>4</sup>

د- **الموقف بالنسبة للخدمات المستمرة:** هناك بعض الخدمات التي تتميز بكونها من طبيعة مستمرة، ويكون من غير المقبول إلزام المستهلك المستفيد منها بالضريبة عنها بمجرد تحققها. والمثال الحي علي ذلك: خدمة استخدام التليفون المنزلي. فمن يستخدم تليفونه الثابت في اتصال هاتفي يكون قد استفاد من هذه الخدمة بمجرد انتهائه من الاتصال. وبالتالي تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة طبقاً للقواعد العامة في هذه اللحظة، لحظة انتهائه من إجراء الإتصال. غير أنه يتعذر عملاً ذلك؛ لذا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في هذه الحالة بإصدار الفاتورة.

هـ- **النطاق الزمني للواقعة المنشئة للضريبة في حالة التوقف عن النشاط أو تصفيته:** تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقيق واقعة البيع بظروفه المختلفة التي سبق التعرض لها بمعرفة مكلف، سواء كان مسجلاً أو غير مسجل. فماذا لو تعلق الأمر بمسجل يمارس نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة ثم توقف نهائياً عن ممارسة هذا النشاط، أو قام بتصفيته؟ هل تستحق ضريبة ما علي السلع التي تظل بحوزته بعد توقفه أو بعد تصفيته لهذا النشاط؟ لاشك أن الواقعة المنشئة للضريبة تظل مرتبطة بالوقت الذي يتم فيه التصرف في هذه السلع بمعرفة هذا الشخص.

و- **الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المعفاة:** السلع المعفاة من ضريبة ما هي تلك التي تكون من بين السلع التي يشملها نطاق الخضوع لهذه الضريبة، ثم يتم إخراجها من هذا النطاق بعد ذلك، في أحوال معينة يحددها القانون. ولا يتحقق ببيع أي سلعة من هذه السلع أي واقعة منشئة للضريبة علي الإطلاق.

1 - راجع نص الفقرة 2/أ من المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة

2 - انظر الفقرة 2/ب من المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة.

3 - الفقرتان 7، 8 من المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة.

4 - الفقرة 2/ج من المادة السادسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة .

ز- الواقعة المنشئة للضريبة علي المبيعات المهرية: إذا ارتكب المكلف جريمة من جرائم التهرب الضريبي، وتضمنت هذه الجريمة تحصيل مقابل من الغير كئمن للسلعة أو الخدمة المتهرب منها: كما لو بلغت مبيعات الشخص حد التسجيل وظل يمارس نشاطه الضريبي دون أن يتقدم للتسجيل في المواعيد القانونية، أو باع الشخص سلعة أو خدمة حال كونه مسجلاً دون أن يقر عن قيمتها ويسدد الضريبة المستحقة عنها للإدارة الضريبية... إلخ. ففي مثل هذه الحالات تكون الواقعة المنشئة للضريبة متحققة في تاريخ وقوع الجريمة. وهذا التاريخ هو عين التاريخ الذي يحدث فيه التصرف. فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات المهرية لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة.

## المطلب الثاني

### النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة

يجب تحديد نطاق مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة توطئة لتطبيق القانون الضريبي ذي الصلة عليها. وهذا ما نتناوله في الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول

### النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع

القاعدة العامة المعمول بها في كل التشريعات المقارنة لتحديد النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة هو أن يتم تحقق هذه الواقعة داخل البلاد. ومفهوم داخل البلاد يشمل جميع إقليم الدولة، بما في ذلك السفارات والقنصليات والمفوضيات التابعة للدول الأجنبية في الدولة، حتي ولو كانت غير مخاطبة بأحكام التشريعات الوطنية في المجالات الأخرى المدنية والجنائية... إلخ. ولا يستثني من ذلك سوي المناطق الحرة. ففي ألمانيا الاتحادية علي سبيل المثال لا يعتبر بيع السلعة الخاضعة للضريبة متحققاً داخل البلاد، إذا تحقق في إحدى المناطق الحرة، أو في السفن والطائرات الألمانية حينما تكون في أعالي البحار. وفي جزيرة "هوجلاند" الألمانية. والموانئ الحرة خارج المناطق الجمركية الألمانية مثل موانئ "بريمن وديجنورف وهامبورج"<sup>1</sup>. وما يطبق في ألمانيا يطبق في العديد من الدول الأخرى. وهناك بعض الأحكام الأخرى في هذا الخصوص، من ذلك:

أ- حالة البيع الذي يستوجب إجراء أنشطة تكميلية علي المبيع: إذا تعلق التعامل ببيع سلعة خاضعة للضريبة، وكان من الواجب طبقاً لظروف التعامل نقل هذه السلعة إلي مكان ما، ولم يكن في الإمكان الإستفادة من المبيع سوي بعد ممارسة بعض الأنشطة التكميلية عليه في ذلك المكان مثل إقامة التركيبات، أو التجهيزات، أو تجميعها، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في

1 - جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب علي القانون الضريبي، ... مرجع سابق، ص 44-45.

ذات المكان الذي يشهد هذه الأنشطة التكميلية، بحيث أنه إذا كان كائناً داخل البلاد، فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة داخل البلاد، والعكس.<sup>1</sup>

**ب- المنشأة الدائمة:** المنشأة الدائمة هي مكان ثابت للعمل تجاري في دولة ما غير الدولة التي يُمارس فيها النشاط بصفة دائمة، وبناط به بشكل عام التحمل بأعباء ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة في الدولة التي تستقر بها. وقد تتضمن تعريفات المنشأة الدائمة بموجب القانون الضريبي أو المعاهدات الضريبية مفاهيم معينة، كما أنها قد تشمل علي استثناءات محددة.<sup>2</sup> وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقيق واقعة البيع بمعرفة المنشأة الدائمة في المكان الذي تتواجد فيه هذه المنشأة. فإذا كان التعامل يتصل بمكلف مقيم بالخارج ولكنه تم من خلال منشأة دائمة له في دولة ما (مصر مثلاً) وعلي أراضي هذه الدولة، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بخصوص هذا التعامل علي أراضي هذه الدولة. ومن الجدير بالذكر أن محكمة النقض المصرية توجب مباشرة النشاط الخاضع للضريبة على سبيل الاعتياد من خلال منشأة دائمة كشرط رئيس لخضوع هذا النشاط للضريبة.<sup>3</sup>

**ج- المكتب الممثل:** إذا كان المكلف مقيماً خارج البلاد بدولة ما ولتكن الدولة (أ) ولكنه يقوم ببيع سلع أو بتأدية خدمات خاضعة للضريبة داخل حدود دولة أخرى ولتكن الدولة (ب) من خلال محل إقامة دائم له في هذه الدولة (ب) فهنا يحاسب علي الضريبة المستحقة عليه في هذه الدولة (ب). ويسري ذات الأمر كذلك فيما لو مارس تعاملات ضريبية في الدولة (ب) من خلال مكتب ممثل له فيها. غير أنه إذا كان دور المكتب الممثل يقتصر علي مجرد أداء بعض الإجراءات التحضيرية دون أن يمارس أية بيوع خاضعة للضريبة، فهنا لا يمكنه خصم ضريبة مدخلات عن أية تعاملات ضريبية يقوم بها المكلف الأصيل في الدولة الأخرى (أ).

**د- السلع العابرة:** السلع العابرة هي تلك التي تمر بأرض الدولة مروراً عابراً لا يتعدى مجرد كونه استخداماً للدولة كمرور للعبور إلي دولة أخرى. كمن يصدر سلعة من ليبيا إلي الأردن عبر الأراضي المصرية دون أن تستقر هذه السلعة في الأراضي المصرية. ومن هنا تعتبر كل السلع التي تمر من قناة السويس المصرية عبر سفن عالمية أو وطنية سواء من الشمال إلي الجنوب أو العكس من قبيل السلع العابرة، طالما أنها تدخل مصر وتخرج منها دون أن يستهلكها أو يستفيد منها المقيمون في مصر. ولا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بهذا المرور العابر للسلع

1 - Look: - Simon James and Clinton Alley, Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand, ... op. cit. pp. 32-45.

2 -Look, in details: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>

3 - الفقرة رقم 2 من الطعن رقم 2525 لسنة 61 ق، جلسة 28 / 3 / 2006 م.



ولو كانت خاضعة للضريبة، طالما تم التأكد من تمام عبور السلعة الأراضي المصرية دون الاستقرار فيها.

## الفرع الثاني

### النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة علي الخدمات

- الأصل: تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في محل إقامة مؤديها:

القاعدة العامة في تحديد النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة بالنسبة للخدمات: هو أنه يتحقق حيث يقيم مؤدي الخدمة. فإذا كان محل إقامة مؤدي الخدمة داخل حدود دولة ما، فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لهذه الخدمة في هذه الدولة. أما إذا كان محل إقامة مؤدي الخدمة في خارج حدود هذه الدولة، فلا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة داخلها. وبناءً علي ذلك تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في فرنسا مثلاً عندما يقع مقر إقامة المكلف في فرنسا. وهذا هو المنصوص عليه في التشريع الفرنسي.<sup>1</sup> كما أنه طبقاً للقانون الألماني، إذا تمت خدمة النقل في ألمانيا من قبل مكلف مقيم في ألمانيا، فتعد ألمانيا هي مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة المستحقة علي هذه الخدمة.<sup>2</sup>

وقد أفاض القانونان المصري والبريطاني في بيان مفهوم الإقامة الذي يُعول عليه في تحديد النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للخدمات. ووفقاً لكلا القانونين يتحدد النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة بذات النطاق المكاني الذي يقيم فيه مؤدي الخدمة بحيث أنه كلما كانت إقامة مؤدي الخدمة متصلة إتصال قرار دائم أو حتي غالب بمكان ما، فالقاعدة أن هذا المكان هو ذات المكان الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للضريبة.

- إمكانية تحقق الواقعة المنشئة للضريبة - استثناءً - بعيداً عن محل إقامة مؤديها:

إذا كان الأصل في الضريبة علي القيمة المضافة في التشريعات المختلفة أن الواقعة المنشئة للضريبة taxable or chargeable event بالنسبة للخدمات تتحقق في البلد الذي يقيم فيه مؤدي الخدمة<sup>3</sup>، إلا أن بعض هذه التشريعات تقر إمكانية تحقق هذه الواقعة بالنسبة لبعض الخدمات بالمخالفة لهذا الأصل، إما بسبب يتعلق بطبيعة الخدمة المؤداة، أو بمقر إقامة المستفيدين منها، أو بمكان أدائها. فالواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للخدمات المتعلقة بالعقارات

1 - جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب ...، مرجع سابق، ص 90 - 91.

- Yumai Nishiyama: Main issues for ... op. cit. pp. 689- 704.

2 - جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب ...، مرجع سابق، ص 91.

3- Look : Encyclopedia of Value Added Tax in the united kingdom, Volume II, p. 5013.

- Look too: Georges Egret: Que sais - je? La TVA . press universitaire de France, Deuxième édition, 1978. p. 53.

- مثل خدمات السمسرة فى العقارات مثلاً - تتحقق فى البلد الذى يوجد فيه العقار، ولو كان مؤدى الخدمة يقيم بالخارج.<sup>1</sup> كما أن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للخدمات غير المادية مثل: حوالات الحق، وخدمات الدعاية والإعلان... إلخ، تتحقق فى البلد الذى يقيم فيه المستفيدون من هذه الخدمات، حتى لو كان آداؤها قد تم بالخارج، أو كان مؤديها يقيم بالخارج.<sup>2</sup>

- أما بالنسبة للخدمات المتعلقة بوسائل النقل، والأنشطة الثقافية والفنية، فإن العبرة فيها هي بمكان أداء الخدمة، وليس بمكان إقامة مؤديها، أو المستفيدين منها. إذ يخضع للضريبة فى بلد ما ذلك الجزء من خدمة النقل - مثلاً - الذى يتم آداؤه داخل هذا البلد.<sup>3</sup>

#### - النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة عند الاستخدام الشخصي للخدمة:

يتحقق مكان الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات في حالة الاستخدام الشخصي في مكان آداؤها وليس في مكان إقامة مؤديها أو مكان الاستفادة منها، ولو كان المستفيد من الخدمة شخص آخر غير مكلف. فقد يقوم محام مكلف مقيم بالقاهرة بتأدية خدمة المحاماة إلى أخيه - المكلف أو غير المكلف - المقيم في الأسكندرية أمام محاكم الأسكندرية بدون مقابل. وهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على الاستفادة من هذه الخدمة في الأسكندرية، حيث مكان أداء الخدمة. وتتحقق فائدة هذه المعاملة عندما تمارس التعاملات الضريبية داخل التكتلات الاقتصادية مثل الإتحاد الأوربي على سبيل المثال.<sup>4</sup> فلو كان المحامي في الفرض المعروض من المكلفين بالضريبة في ألمانيا وقام بتأدية هذه الخدمة في فرنسا، فإن الواقعة المنشئة للضريبة

---

1 - Ibid. loc. cit.

2 - " c'est en général l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité ".  
( Georges Egret: Que sais - Je ? ... op. cit. p. 54.)

- "... it is then, the place of enjoyment which is used to decide the place "(Dennis  
Parkinson, value Added tax in..., op. cit. p. 22.)

Look too: Encyclopedia of Value Added Tax..., op. cit. p. 5013.

3 - Ernst & Young: international VAT,... op. cit. p. 14.

والمزيد من التفاصيل حول مدى أهمية خضوع الخدمات للضريبة، وكيفية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على ما يخضع منها، أنظر:

- John A. kay and Evan H. Davis: the VAT and Services, value Added taxation in  
developing countries, op. cit. pp. 72-81.

- Malcolm Gillis: The VAT and financial services, Ibid. pp. 83 - 92.

- Anne Murrath and Ine Lejeune: A guide to VAT in the Eu, price waterhouse  
coopers, London, 1999, pp. 31-34.

4 - للوقوف على المزيد من التفاصيل حول المعاملة الضريبية المثلى للتعاملات الضريبية في الدول التابعة  
لتكتلات اقتصادية، راجع:

- Ricardo Fenochietto and Carola Pessino: The Shared Value Added Tax. How it  
works and why it is the Best Tool for Optimal Fiscal Federalism In Countries with  
Consumption Based Taxes ...op. cit. pp. 3 - 31.

تكون قد تحققت في فرنسا وليس في ألمانيا. وبالتالي تكون الحصيلة الضريبية عن هذه الواقعة مستحقة لوزارة الخزانة الفرنسية لا الألمانية.<sup>1</sup>

#### - مدي حق الإدارة الضريبية في تغيير مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة:

الأصل أن يحدد القانون قواعد وأحكام النطاق المكاني للواقعة المنشئة للضريبة، غير أن القانون يمكن أن يغفل ذلك في بعض الأحيان، أو بالنسبة لبعض التصرفات. وهنا يثور التساؤل - في الحالتين - عن إمكانية تدخل الإدارة الضريبية لتحديد هذا النطاق بقرار منفصل منها؟ هل يجوز لها ذلك؟ يمكن لنا مقابلة مثل هذه الإمكانية في بعض التشريعات المقارنة. إذ تنص المادة السابعة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة علي سبيل المثال في فقرتها الحادية عشرة والأخيرة<sup>2</sup> علي أنه لوزارة المالية إصدار قرار تغيير بموجبه قواعد تحديد مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة سواء بالنسبة لجميع السلع والخدمات أو بالنسبة لبعضها فحسب. ولا شك أن مثل هذه الصلاحيات لا يمكن توافرها في مصر، لتجاوزها النطاق المحجوز للوائح التنفيذية طبقاً للدساتير المصرية المتعاقبة.

### الفصل الثاني

#### أحكام الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة علي الواردات

نتعرض في المبحث الأول من هذا الفصل للأحكام العامة للواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة علي الواردات، ونتناول في المبحث الثاني أحكام هذه الواقعة علي بعض الواردات.

#### المبحث الأول

#### الأحكام العامة للواقعة المنشئة للضريبة علي الواردات

الأصل أن الواقعة المنشئة للضريبة علي الواردات تتحقق عند الإفراج الجمركي (مطلب أول) غير أنه يمكن أن يرد علي هذا الأصل بعض الاستثناءات (مطلب ثان).

#### المطلب الأول

#### الأصل تحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند الإفراج الجمركي

الواقع أن قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصري، ومن قبله قانون ضريبة المبيعات، قد سن سنة حسنة في تعامله مع السلع المستوردة؛ ذلك أن المنوط به تحصيل ضريبة القيمة المضافة التي تستحق علي السلع المستوردة عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها هم رجال الإدارة الضريبية بمصلحة الجمارك، وهؤلاء يدركون الأحكام التي ينطوي عليها قانون الجمارك، ويبعد عن إدراكهم - بلا شك - الأحكام التفصيلية التي يتضمنها قانون ضريبة القيمة

1 -- جابرييلا هوفريشتر وضال أودو موكير، تدريب على... مرجع سابق، ص 108.  
2 - Article (7/ 11) of UKVATA 1994.

المضافة. لذلك كان من فطنة قانون ضريبة القيمة المضافة- وكذا سلفه قانون ضريبة المبيعات- ولائحته التنفيذية أن فوضا قانون الجمارك في الأحكام التي تمس الضريبة علي القيمة المضافة عند التطبيق. وفي ضوء ذلك نجده يفوض قانون الجمارك عند معالجة قضية تقدير القيمة الخاضعة للضريبة علي السلع المستوردة. وقضية الإعفاءات بالنسبة للمسافرين للخارج، وأيضاً قضية الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة. ومن هنا أصبحت القاعدة العامة بالنسبة للسلع المستوردة هي تحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة المستحقة عنها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. ونظراً لأن الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي واقعة الإفراج عن السلع أو الخدمات من الجمرک المختص، فمن ثم تستحق الضريبة علي القيمة المضافة علي السلع والخدمات المستوردة - كقاعدة عامة - بتحقيق واقعة الإفراج عنها من الجمارك.

#### - الواقعة المنشئة للضريبة في حالة الحسابات المعلقة:

هناك بعض الدول التي تطبق ما يسمى بالحسابات المعلقة. حيث تؤخر تاريخ استحقاق الضريبة علي الواردات إلي أن تقوم بتحصيلها مع تقديم أول إقرار ضريبي تالي لواقعة الإستيراد. ومثل هذه الدول تفعل ذلك لتجنب رد هذه الضريبة مرة أخرى عند بيعها في السوق المحلي - في صورة ضريبة مدخلات مستحقة الخصم - في وقت قريب، لا يمكن الدولة من الاستفادة بحصيلتها، وفي نفس الوقت يحملها مصروفات إدارية كبيرة<sup>1</sup>.

#### - الواقعة المنشئة للضريبة في حالة التكلفة العكسي:

يعتقد العديد من التشريعات المقارنة ما يطلق عليه " آلية التكلفة العكسي " أو ما يسمى "Reverse Charge Mechanism" وتدور فلسفة هذا النظام حول إيجاد وسيلة قانونية تسمح بتحصيل الضريبة علي القيمة المضافة في حالة وجود تعاملات ضريبية بين مقيمين بالدولة وغير مقيمين بها حال كون المقيمين غير مخاطبين بأحكام الضريبة علي القيمة المضافة. ففي بلجيكا علي سبيل المثال، إذا كان من طبيعة نشاط المكلف المقيم بالخارج أن يبيع سلعاً أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة في بلجيكا وليس له موطن دائم أو مكتب ممثل لشئون الضريبة علي القيمة المضافة في بلجيكا، فهنا يعتبر المستهلك الذي يشتري السلعة أو يستفيد من الخدمة وكأنه هو الذي باعها لنفسه، ويطلبه القانون البلجيكي بتحصيل الضريبة من نفسه وتوريدها للإدارة الضريبية هناك<sup>2</sup> ووفقاً للقانون البلجيكي فإن الغالب أن تكون الخدمات

1- Alan A. Tait, Value Added Tax ... op cit. p. 561.

2 - Ernst & Young: International VAT ... op. cit. p.35. - Caitlin Hartley and M. Thompson: Worldwide VAT...op. cit. pp. 312 - 320.

الثقافية هي محل تطبيق قاعدة التكاليف العكسي، مثل الخدمات التي يقدمها المحامون، والمهندسون، والمحاسبون، وخدمات تأجير الأصول المنقولة.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني

### إمكانية غياب الارتباط بين واقعة الإفراج الجمركي والواقعة المنشئة للضريبة

قد يحدث أن تتحمل الواردات التي تأتي إلي المدن الحرة من خارج البلاد بضريبة القيمة المضافة، وهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة بمجرد عبور هذه السلع إلي داخل المنطقة الحرة. ثم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها مرة أخرى عندما يتم تداول هذه السلع داخل هذه المدن للاستهلاك المحلي بها. وفي كلتا هاتين الحالتين تتأخر الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية إلي حين عبور السلعة المحملة بها إلي داخل البلاد؛ وذلك بسبب أن قانون الجمارك ينظر إلي المدن الحرة وكأنها تقع خارج النطاق الإقليمي للدولة، ولا يبسط عليها من ثم أحكامه انتظاراً لعبورها المدينة الحرة إلي داخل البلاد، فيتعامل معها عندئذٍ وكأنها مستوردة من الخارج. وهذا يعني عدم تحقق الارتباط في هذه الحالة بين الوقت الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وذلك الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة. وقد ينص قانون الجمارك علي إمكانية الإفراج عن السلع المستوردة مع تعليق المطالبة بالضرائب (الضريبة الجمركية وضريبة القيمة المضافة وغيرهما) والرسوم المستحقة إلي مرحلة لاحقة، تتحقق عندما يخالف المستورد الضوابط والشروط التي يفرضها عليه القانون في هذا الإطار. فإذا التزم المستورد بهذه الضوابط والشروط، فهنا لا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي الإطلاق. وقد يحدث أن تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي السلع المستوردة فور تحقق واقعة الإفراج الجمركي. ولكن تشجيعاً من المشرع لبعض الأنشطة يسمح بتعاملات تفضيلية للمكلفين في إطار ما يعرف بالنظم الجمركية الخاصة. ونتناول، فيما يلي، كل نظام من هذه النظم بالإيجاز الكافي لبيان أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة عند تحقق أي منها.

**(1) - نظام البضائع العابرة (الترانزيت):** البضائع العابرة (الترانزيت) هي كما عرفت محكومة بالنقض: " البضاعة التي ترد من الخارج إلي الدولة في رحلة تبدأ وتنتهي خارج حدودها، دون أن يتم استهلاكها داخل الدولة، حتي ولو كان القصد من استيرادها هو الاستهلاك المحلي، طالما تغير قصد مستوردها، وانتهي بها المآل إلي عبور حدود الدولة إلي الخارج، سواء عن طريق البر أو البحر، وسواء تم نقلها من سفينة ما إلي أخرى بنفس الدائرة الجمركية، أو تم تحرك السفينة من جمرک لآخر داخل حدود الدولة (الترانزيت المباشر)، أو تم إيداعها المخازن الكائنة بالدائرة

1 - Ernst & Young: International VAT, A guide to practice and procedures ... op. cit. pp.50-51.

الجمركية إلي أن تتم مغادرتها ( الترانزيت غير المباشر)، ففي كل هذه الظروف لا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة، طالما تم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

**(2) - نظام المستودعات:** يقصد بالمستودعات وفقاً لنص المادة السبعين من قانون الجمارك المصري: المخازن التي تقبل فيها البضائع الواردة من الخارج دون دفع الضرائب عنها طبقاً للمدد التي يحددها قانون الجمارك. وطبقاً لأحكام الثامنة عشر من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة المتحدة، فإنه: " أ-... ب - تظل السلعة في حكم كونها خارج المملكة المتحدة طيلة وجودها في أحد مخازن الإيداع وخضوعها لنظم التخزين فيه، طالما لم تتحقق بشأنها واقعة استحقاق ضريبة جمركية أو أي ضريبة أخرى مستحقة معها، مثل ضريبة الإنتاج. ج - شريطة عدم اختلاط هذه السلع بسلع أخرى خاضعة لأية رسوم لكونها قد سبق تصنيعها في المملكة المتحدة، أو تم الحصول عليها من دولة عضو أخري بالإتحاد الأوروبي. ويطبق هذا النظر في مصر كذلك. ويتحدد وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها بالوقت الذي تدخل فيه هذه السلع إلي السوق المحل. ومن ثم تظل الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة معلقةً إلي حين استحقاق الضريبة الجمركية بمغادرة السلع الخاضعة للضريبة الدائرة الجمركية إلي داخل البلاد. ويسري ذلك علي المستودعات الخاصة أيضاً.

**(3) - نظام الأسواق الحرة:**<sup>1</sup> الأسواق الحرة هي المقار أو المحال التي يرخص لها وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية ببيع السلع الوطنية أو الأجنبية بالعملة الأجنبية، سواء داخل البلاد أو في الموانئ والمطارات، بشرط موافقة مصلحة الجمارك علي إنشاء دائرة جمركية خاصة بها. ولا تعتبر صالات السفر والترانزيت من قبيل الأسواق الحرة. وتستحق ضريبة القيمة المضافة علي السلع التي يتم استهلاكها داخل السوق الحرة.<sup>2</sup> أي أن الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة داخل الأسواق الحرة تتحقق علي السلع الاستهلاكية التي يتم شراؤها واستهلاكها فيها عند واقعة البيع لهذه السلع داخل السوق الحرة.

**(4) - نظام المناطق الحرة:** تنقسم المناطق الحرة طبقاً لأحكام قانون الإستثمار المصري رقم 72 لسنة 2017م إلي ثلاثة أنواع: أ - منطقة حرة تشمل مدينة بأكملها ( مثل مدينة بور سعيد). ب - منطقة حرة عامة. ج - منطقة حرة خاصة. ولكل نوع من أنواع المناطق الحرة أحكامه الخاصة به، بالإضافة الي الأحكام العامة التي تنطبق عليها جميعاً. ومن أهم الأحكام الخاصة للمناطق الحرة بكافة أنواعها أن السلع المسحوبة إلي داخل البلاد من هذه المناطق يتم التعامل معها بذات معاملة السلع المستوردة من الخارج. فماذا عن أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات التي يتم بيعها داخل المناطق الحرة؟

1 - للمزيد من التفاصيل، راجع: د. زكريا بيومي: ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص128 وما بعدها.  
2 - أنظر في المزيد من التفاصيل عن الأسواق الحرة: المرجع السابق، ص128 وما بعدها.

طبقاً لأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة تعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للإستهلاك أو الاستعمال المحلي، ومن ثم تعد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها هي واقعة الإفراج عنها من الدائرة الجمركية للمنطقة الحرة أو المدينة الحرة، وهي في طريقها الي السوق المحلي. غير أن هذه القاعدة يرد عليها استثناءان، ورد النص عليهما في المادة السابعة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م. **الإستثناء الأول:** ما تستورده مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب. ويتم تحديد السلع والخدمات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق والمدن أو الأسواق الحرة بمعرفة الجهات المختصة. **الاستثناء الثاني:** السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك، ووفقاً للإجراءات والاشتراطات والضمانات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

**(5) - نظام السماح المؤقت:** السماح المؤقت نظام جمركي يسمح بإعفاء المستورد بصفة مؤقتة من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة علي السلع المستوردة في حالات معينة، إذا تمت إعادة تصدير هذه السلع سواء إلي الخارج أو إلي أي منطقة حرة، أو تم التصرف فيها لجهات معفاة. فإذا انقضت هذه المدة دون إتمام ذلك، أصبحت تلك الضرائب والرسوم واجبة الأداء. أما عن مدة الإفراج بنظام السماح المؤقت فهي سنتان، غير أنه يجوز إطالتها لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز سنتين آخريتين بقرار من وزير المالية، أو من ينيبه. وأما عن الحالات التي يجوز فيها الإفراج بنظام السماح المؤقت، فقد نصت عليها المادة 98 من قانون الجمارك 1، وهي: أ - المواد الأولية والسلع الوسيطة التي يتم استيرادها من الخارج بقصد إجراء عمليات صناعية عليها. ب - السلع المستوردة المعيبة أو نصف المصنعة، إذا ما تم الاستيراد بقصد إصلاحها أو إتمام تصنيعها. ج- مستلزمات إنتاج السلع التي يتم تصديرها.

**(6) - نظام رد الضريبة ( الدروباك):** هذا النظام هو نظام جمركي خاص يسمح برد الضرائب الجمركية، وكذا ضريبة القيمة المضافة، ورسوم الخدمات التي تتحملها المواد الأجنبية التي تستخدم في صناعة المنتجات المحلية المصدرة للخارج، بشرط نقلها إلى منطقة حرة، أو إعادة تصديرها، أو بيعها لجهات تتمتع بالإعفاء الكامل من هذه الضرائب والرسوم، في مدة لا تجاوز سنتين من تاريخ الإفراج. ويجوز إطالة هذه المدة لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز سنتين إضافيتين بقرار من وزير المالية، أو من ينيبه. فإذا تعلق الأمر بحالة من حالات الإعفاء الجزئي؛ بأن تم البيع لجهات تتمتع بالإعفاء الجزئي، فيرد ما يوازي قيمة الإعفاء الجزئي من

1 - هذه المادة مستبدلة بالقانون رقم 158 لسنة 1997م. ثم بالقانون رقم 157 لسنة 2002م.

الضرائب السابقة. والفرق بين هذا النظام وبين نظام السماح المؤقت هو في توقيت أداء الضريبة المستحقة لمصلحة الجمارك، ففي حين يتم أداء الضريبة هنا وقت الإفراج الجمركي، ثم يعطي المستورد الحق في استردادها بعد ذلك، فإن أداء الضريبة يتأخر وفقاً لنظام السماح المؤقت الي أن تنتهي مدة السماح المؤقت بغير أن يتم التصدير، بعد تقديم المستورد الضمانات الكافية لسداد الضريبة المستحقة.

## المبحث الثاني

### الأحكام الخاصة للواقعة المنشئة للضريبة علي بعض الواردات

نتناول هذا المبحث في مطلبين الأول يتعرض لأحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي الواردات البيئية لدول التكتلات الاقتصادية، والثاني يتعرض لأحكامها بالنسبة للسلع الرأسمالية.

### المطلب الأول

#### أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي الواردات البيئية لدول التكتلات الاقتصادية

مع انتشار ظاهرة التكتلات الاقتصادية في العصر الحديث، وشيوع تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في معظم دول العالم يثور التساؤل عن مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، عندما يقيم المكلف في إحدى دول التكتل الاقتصادي ويكون مكان استهلاك السلعة أو الاستفادة من الخدمة في دولة أخرى داخل ذات التكتل؛ أي عندما يتم الحصول علي سلعة ما أو خدمة ما من دولة أخرى من دول التكتل الاقتصادي.. "Acquisitions from member States" والواقع أنه يجري العمل في نطاق دول الاتحاد الأوروبي علي سبيل المثال علي أن المكلف المقيم بدولة ما من دول الاتحاد ويشترى سلعا خاضعة للضريبة من دولة أخرى بالاتحاد يحاسب علي الضريبة المستحقة علي هذه السلعة في دولته المقيم بها، إذا قام هو بنقلها بسيارته إلي الدولة التي يقيم فيها. فالمكلف الألماني علي سبيل المثال الذي يقيم في ألمانيا، ويقوم بشراء آلة مصنعه من فرنسا ثم ينقلها بسيارته إلي ألمانيا يحاسب عن الضريبة المستحقة علي هذه الآلة في ألمانيا وكأن الشراء حدث داخل الأراضي الألمانية؛ حيث يعمل داخل حدود دول الاتحاد الأوروبي بمعيار دولة الوصول. اما المكلف الفرنسي في الفرض المعروض فلا يسأل عن تحصيل وتوريد الضريبة في فرنسا؛ حيث يعتبر التعامل في هذا الفرض معفي من الضريبة علي القيمة المضافة المطبقة في فرنسا.<sup>1</sup> أما عن وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة داخل حدود دول الاتحاد الأوروبي فالعبرة بتاريخ تحرير الفاتورة الضريبية بمعرفة البائع المكلف. فإذا تأخر إصدار

1 - جابرييلا هوفريتشر وضال أودو موكير: تدريب علي القانون الضريبي، ... مرجع سابق، ص265 - 266،  
وصد 274.

- Ricardo Fenochietto and Carola Pessino: The Shared Value Added Tax. How it works and why it is the Best Tool for Optimal Fiscal Federalism In Countries with Consumption Based Taxes,...op. cit. .pp. 10 - 22.



الفاتورة، أو إذا لم تصدر فاتورة ضريبية عن التعامل، فعندئذٍ تستحق الضريبة في موعد أقصاه نهاية الشهر التالي للشهر الذي تتم فيه واقعة البيع.<sup>1</sup> ولا شك أن تحديد مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة داخل التكتلات الاقتصادية يكتسب أهمية كبرى؛ حيث يحدد الدولة صاحبة الحق في المطالبة بالضريبة المستحقة. ومن هنا يكون من الملائم التعرض للقواعد التي تحكم هذا الموضوع سواء بالنسبة للسلع أو بالنسبة للخدمات الخاضعة للضريبة:

**أولاً: الوضع بالنسبة للسلع:** عندما تعرضت اللجنة الأوربية<sup>2</sup> المنوط بها تنفيذ توجيهات اتفاقية روما بشأن إنشاء السوق الأوربية المشتركة - الأساس التاريخي للاتحاد الأوربي - لهذا الموضوع أوصت هذه اللجنة بأن تكون دولة المنشأ هي الأصل في تحديد مكان الواقعة المنشئة للضريبة، بحيث تستحق الضريبة على التعاملات التي تقع في إحدى دول الاتحاد الأوربي بذات هذه الدولة، ولو كان المشتري من دولة عضو أخرى - دولة الوصول أو المقصد. غاية الأمر انه إذا كان المشتري مكلفاً بأحكام هذه الضريبة في دولته - دولة الوصول - وقام باستخدام هذه السلعة في إنتاج سلعة أخرى خاضعة للضريبة، أو كان تاجراً مكلفاً وأعاد بيع هذه السلعة مرة أخرى، ففي كلتي هاتين الحاليتين يستحق المشتري - الذي أصبح بائعاً - خصم هذه الضريبة - علي المدخلات - من الضريبة المستحقة عليه، علي مخرجاته المباعه في دولته - دولة الوصول.

وعلي الرغم من أنه يتعذر علي المكلف في هذه الحالة خصم ضريبة المدخلات من الإدارة الضريبية الكائنة بدولة البائع الأول - دولة المنشأ - إلا أن اللجنة اقترحت بأن يمكن المشتري - الذي انقلب إلي بائع مكلف - في هذا الفرض من خصم ضريبة المدخلات في إقراره من الإدارة الضريبية الكائنة في دولته هو - دولة الوصول، ثم تقوم الإدارة الضريبية في دولته بالحصول علي هذه الضريبة من الإدارة الضريبية التابعة لدولة المنشأ والسابق تحصيلها للضريبة علي القيمة المضافة في البداية، مع اقتراح إنشاء مركز تطهير في بلجيكا يكون بمثابة غرفة للمقاصة، وتكون مهمته التنسيق بين الإدارات الضريبية بالدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي في هذا الخصوص، من خلال إنشاء حساب مركزي في هذا المركز بهذه المبالغ الدائنة والمدينة بين دول الاتحاد.<sup>3</sup> فإذا تعلق البيع داخل دول الاتحاد الأوربي بسيارة من السيارات الجديدة، فعندئذٍ نواجه أحكاماً مختلفة.

1 - المرجع السابق، ص 269.

2 - Look: Ernst & Young: International VAT, A guide to practice and procedures in 21 countries, 1991.p. 4.

3 - Dennis Parkinson, Value Added Tax in... op. cit. pp. 177 - 178.

- Georges Egret, Que sais - je ? La TVA. ... op. cit. p. 57.

- European Commission: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States ... OP. CIT. PP. 10 - 15.

- **الموقف بالنسبة للسيارات الجديدة:** إذا جاءت الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في صورة واقعة حصول acquisition شخص مقيم بدولة ما من دول الاتحاد الأوربي علي سيارة جديدة، غير مستعملة، من دولة أخرى عضو، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في التاريخ الذي تتحقق فيه واقعة الحصول أو الشراء هذه acquisition أما عن مكان تحقق هذه الواقعة، فإنها تتحقق في بلد المستهلك طبقاً لمعيار دولة الوصول التي أشرنا إليها من قبل في جميع الأحوال؛ أي بقطع النظر عن كون الشراء تم بمعرفة مكلفين أم لا. <sup>1</sup> غاية الأمر أنه عندما يبيع تاجر سيارات مكلف قانوناً سيارة غير مستعملة الي تاجر مكلف في دولة أخرى من دول الاتحاد، فهنا لا تستحق الضريبة، إلا عندما يتم بيع هذه السيارة بعد ذلك الي مستهلك بدولة المشتري <sup>2</sup> فإذا كان المشتري من المكلف في الدولة الأخرى مستهلك عادي غير مكلف في دولته، فهنا يطالب بالضريبة المستحقة علي الفور. وفي جميع الحالات لا تستحق الضريبة في بلد المنشأ. <sup>3</sup> ويتم سداد الضريبة في هذه الحالة - في ألمانيا مثلاً - رفق استمارة خاصة يتقدم بها المستهلك للإدارة الضريبية، إذا كانت ألمانيا هي دولة الوصول بالنسبة لهذه السيارة- خلال عشرة أيام من تاريخ الشراء. <sup>4</sup>

**ثانياً: الوضع بالنسبة للخدمات:** إذا انتقلنا إلي تحديد مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للخدمات التي تؤدي بين دول التكتلات الإقتصادية، نجد أن الكثير من الخدمات تعتبر مؤداه - وتتحقق من ثم الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها- في المكان الذي تؤدي فيه الخدمة بالفعل مثل الخدمات الثقافية، والفنية، والرياضية، والتعليمية. وكذا الخدمات المتعلقة بنقل السلع كخدمات الشحن، والتسليم، والتخزين، والوزن، والتأمين. <sup>5</sup> غير أن الأصل في هذا الميدان هو أن العبرة هي بإقامة الشخص المكلف المؤدي للخدمة في دولة من هذه الدول من عدمه.

- **موقف خدمات التركيب والتجميع داخل التكتلات الإقتصادية:** إذا قام شخص مقيم في دولة ما من دول التكتل الإقتصادي ببيع سلعة ما إلي آخر مقيم بدولة أخرى من دول ذات التكتل، وكان

<sup>1</sup> - جابرييلا هوفريتشر وضال أودو موكير: تدريب علي القانون الضريبي، ... مرجع سابق، ص 287 - 291.

<sup>2</sup> - Ernst & Young: International VAT, A guide to practice and procedures ...op. cit. p. 23.

- Ricardo Fenochietto and Carola Pessino: The Shared Value Added Tax. How it works and why it is ... op. cit. pp. 10 - 22.

- Caitlin Hartley and Molly Thompson: Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016,... op. cit. PP. 247 - 310.

<sup>3</sup> - Ernst & Young: International VAT...op. cit. p. 23.

- European Commission: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States ... OP. CIT. PP. 8 - 13.

<sup>4</sup> - جابرييلا هوفريتشر وضال أودو موكير: تدريب علي القانون الضريبي، ... مرجع سابق، ص 287 - 291.

<sup>5</sup> - Alan A. Tait, Value Added Tax... op. cit. p. 531.

- Ricardo Fenochietto and Carola Pessino: The Shared Value Added Tax. How it works and why it is ...op. cit. pp. 15 - 30.

هذا البيع يتضمن تركيب أو تجميع هذه السلعة في دولة المشتري، ويقتضي تبعاً لذلك نقل هذه السلعة إلي حيث مكان تجميعها أو تركيبها، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقق واقعة الحصول علي هذه السلعة في دولة المشتري، حتي ولو كانت السلعة المباعة والتي تم الحصول عليها بدولة المشتري غير خاضعة للضريبة في هذه الدولة.<sup>1</sup> ففي نطاق دول الإتحاد الأوربي علي سبيل المثال، إذا باع شخص مقيم في دولة ما من دول الاتحاد، ولتكن دولة ألمانيا سلعة ما إلي شخص آخر مقيم في دولة أخرى من دول الاتحاد ولتكن المملكة المتحدة، وكان هذا البيع يتضمن تركيب أو تجميع هذه السلعة في المملكة المتحدة، ويقتضي تبعاً لذلك نقل هذه السلعة إلي حيث مكان تجميعها أو تركيبها، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقق واقعة الحصول علي هذه السلعة - أي واقعة شرائها في المملكة المتحدة- حتي لو كانت السلعة المباعة والتي تم الحصول عليها غير خاضعة للضريبة في المملكة المتحدة.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### أحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي السلع الرأسمالية

السلع الرأسمالية Capital Goods هي " الأصول التي تستخدمها الشركات ومنشآت الأعمال في عملياتها الإنتاجية "<sup>3</sup> ووفقاً لنص المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية للقانون المصري فإن السلع الرأسمالية تشمل كذلك "... خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وإن وردت مجزأة". وكذا قطع غيارها وأجزائها. والواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة المستحقة علي السلع الرأسمالية هي نفسها الواقعة المنشئة للضريبة علي سائر السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، وهي البيع في السوق المحلي في حالة السلع الرأسمالية التي تباع في السوق المحلي، أو واقعة الإفراج الجمركي بالنسبة للسلع المستوردة في حالة الاستيراد. ومن هنا أقرت الإدارة الضريبية في مصر استحقاق الضريبة عن هذه السلع في الحالة الأولى مع أول إقرار ضريبي تالي لواقعة البيع في السوق المحلي. أما في حالة الاستيراد فلم تقرر استحقاق هذه الضريبة في ذات وقت استحقاق الضريبة الجمركية، وإنما سمحت للإدارة الضريبية بالإفراج المؤقت عن هذه السلع ومنح تيسيرات محددة للمكلفين تسمح لهم بسداد الضريبة المستحقة عليها علي أقساط وفقاً لضوابط محددة. فنصت المادة الأربعين من اللائحة التنفيذية للقانون علي أنه: "... يجوز لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الواردة لإنتاج سلعة أو أداء خدمة وذلك وفقاً لشروط السداد والحدود والقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار منه، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل أداء الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقتين أو كليهما

<sup>1</sup> - Article (14/2) of UKVATA 1994.

<sup>2</sup> - Article (14/2) of UKVATA 1994.

<sup>3</sup> - د. أمين لطفي، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية...، مرجع سابق، ص 193.

بالكامل... ويكون سداد الضريبة أو ضريبة الجداول المستحقتين أو كليهما عن الآلات والمعدات التي تستخدم في تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة أو ضريبة الجداول أو كليهما علي النحو التالي:1- يسد 5% من قيمة الضريبة أو ضريبة الجداول المستحقتين أو كليهما علي الآلات والمعدات، تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص. 2- يسد باقي مبلغ الضريبة أو ضريبة الجداول المستحقتين علي أربعة أقساط سنوية متساوية، يؤدي القسط الأول منها بعد انقضاء سنتين من تاريخ الإفراج المؤقت. وفي حالة التأخر عن سداد أي من هذه الأقساط، تستحق كامل الأقساط المتبقية بالإضافة إلي الضريبة الإضافية، ويتم حسابها من تاريخ الإفراج المؤقت عن هذه السلعة وحتى تاريخ السداد.

#### - رد الضريبة علي السلع الرأسمالية وأثره علي تاريخ استحقاقها:

إستحدث القانون رقم 67 لسنة 2016 حكماً جديداً في المادة الثلاثين منه تسمح برد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي<sup>1</sup>. وإذا ما أراد المستورد لسلعة من هذه السلع الاستفادة من هذا التيسير، فعليه أن يدفع كامل الضريبة المستحقة عليها، دون أن يكون من حقه الاستفادة من أية آجال يسمح له بها نظام تقسيط الضريبة. وهكذا يسقط الأجل وتستحق الضريبة علي الفور علي السلع الرأسمالية المستوردة عند إعلان المكلف عن رغبته في رد الضريبة المسددة عليها مع أول إقرار. وتتفق الضريبة علي القيمة المضافة المصرية مع الكثير من النظم المقارنة في الدول المتقدمة في أن حق المكلف في رد الضريبة علي السلع الرأسمالية مع أول إقرار ضريبي يقدمه هذا المكلف للإدارة الضريبية، بعد استخدام هذه السلع في الإنتاج مشروط بأن تكون كل الضريبة المستحقة علي هذه السلع قد سددت بالكامل للإدارة الضريبية. فإذا كانت هناك بعض الأقساط المتبقية التي لم تُسدد، فإن هذا يحول بين المكلف وبين حقه في رد ما سبق له سداده؛ حتي ولو كان ملتزماً بكل قواعد السداد، ومقديماً لكل الضمانات المطلوبة.

<sup>1</sup> - For more details about the VAT recovery, look:

- Lect. Mihail ANTONESCU & Radu BUZIERNESCU, THE RECOVERY OF THE VALUE ADDED TAX PAID IN ANOTHER COUNTRY BY TAXABLE PERSONS, PhD, University of Craiova, 2010. pp. 169 - 173.

- Yumai Nishiyama, Main issues for a good Value Added Tax system, Policy Research Institute,... op. cit. pp. 683- 695.

- Ricardo Fenochietto and Carola Pessino: The Shared Value Added Tax. How it works and why it is the Best Tool for Optimal Fiscal Federalism In Countries with Consumption Based Taxes,... op. cit. pp. 4 -31.

## الخاتمة

وهكذا تعرض البحث لأحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة مبيناً ماهيتها، وأثر تحققها، والذاتية الخاصة لها، والتي توجب حدوثها بمعرفة مكلف لتمام تحققها. ثم عرض في الفصل الأول للأحكام التفصيلية للواقعة المنشئة للضريبة حال تحققها في السوق المحلي لكل التعاملات الضريبية التي تتحقق في هذا السوق، سواء كانت من السلع والخدمات المنتجة محلياً، أو المستوردة من الخارج ولكن تم بيعها في السوق المحلي بعد ذلك. كما تعرض للأحكام الخاصة التي رصدتها الضريبة علي القيمة المضافة لبعض التصرفات القانونية، التي لا تتصل ماهيتها بمفهوم البيع ومع هذا أنزل عليها حكمه، باعتبارها موجبة لتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة. وكشف البحث عن أن المشرع المصري حرص علي مواكبة الظروف التي تفرضها الحياة التجارية، سواء عندما يتعلق التعامل ببضاعة يرسلها المكلف إلي وكلاء له يساعونه علي توزيعها لقاء عمولة يتفاوضونها منه نظير توزيعها، أو عندما يرد التعامل علي عينات مجانية من سلع مملوكة للمكلف يهديها لعملائه علي سبيل الدعاية لمنتجاته...إلخ. ثم تعرض لتحديد نطاق الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في السوق المحلي، سواء من حيث الزمان، أو من حيث المكان. وعرض لتطبيقات من التشريعات الضريبية المقارنة سواء من الدول التي لا تتبع تكتلات اقتصادية، أو من دول التكتلات الاقتصادية.

ثم تطرق البحث في فصله الثاني لأحكام الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة علي الواردات، عند مرحلة نفاذها إلي الأسواق المحلية فقط. دون تتبع حركتها في السوق الداخلي؛ بحسبان أن حركتها في السوق الداخلي تجعلها في نفس موقع السلع والخدمات المنتجة محلياً المباعة في هذه السوق. ومن ثم تسري عليها أحكام الواقعة المنشئة للضريبة السابق تناولها في الفصل الأول. وأكد البحث علي أن واقعة الإفراج الجمركي هي المعول عليها في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة. كما رصد البحث الأحكام الخاصة للواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في بعض الحالات سواء عندما تتحرك السلع الخاضعة للضريبة بصفة عامة بين دول تجمعها تكتلات اقتصادية، أو عندما يقتصر هذا التحرك علي سلع بعينها (السيارات الجديدة)، أو عندما تتصل الواقعة المنشئة للضريبة بسلع تحظى بأهمية ما للإقتصاد الوطني للدولة مثل السلع الرأسمالية، ومتابعة موقف التشريع المصري بشأنها، وتثمين موقفه الأخير منها في ضوء التطبيقات المماثلة في التشريعات المقارنة للدول المتقدمة. وثمن البحث - إجمالاً- المعالجة المعاصرة للواقعة المنشئة للضريبة علي القيمة المضافة في مصر، ورصد توافقها - في غالب الأحوال- مع الأحكام المشابهة لها في التشريعات المقارنة.

والله ولي التوفيق،،،