

## تهديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به

(دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة وأحكام القضاء)

إعداد

د . صلاح حامد محمد حسنين

أستاذ الاقتصاد السياسي والقانون المالي المساعد

كلية الحقوق - جامعة عين شمس

والأستاذ المشارك بكلية الأنظمة والدراسات القضائية

بالجامعة الإسلامية بالمدينة المنورة



### موجز عن البحث

تُعد الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية والتي تستخدمها الدولة لتحقيق العديد من الأهداف سواء المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو حتى السياسية. فهي أداة تُسهم بفعالية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوزيع الموارد الاقتصادية ، كما أنها تُعد من أهم وسائل تحقيق الحصيلة المالية في إيرادات الدولة الحديثة ، كما أن لها دوراً اجتماعياً خطيراً وهو إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع بما يساهم في تحقيق الاستقرار الاجتماعي والسياسي داخل المجتمع.

وتُعد ضريبة القيمة المضافة أحد أهم أشكال الضريبة غير المباشرة إذ إنها تفرض على تداول السلع أو الخدمات أو عند إنفاق الدخل في شراء السلع والخدمات . وعلى الرغم من اسمها الضريبة على القيمة المضافة إلا أنها لا تفرض على مجرد إضافة القيمة للمنتج بل تفرض على واقعة استهلاك السلعة أو الخدمة ويتم احتسابها وفقاً للتغير

الذي طرأ على قيمة السلعة أو الخدمة عند استهلاكها أو تداوله .

تناول البحث موضوع تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به ، واستعرض تحديد الشخص الخاضع للضريبة والمشكلات التي ثارت في الواقع العملي بخصوص بعض الأشخاص الاعتبارية كالقطاع العام والجمعيات الخيرية والشركات القابضة ، كما أن البحث قد أوضح موقف التشريعات المقارنة والقضاء من تحديد نطاق ضريبة القيمة المضافة وأن الاتجاه السائد هو التوسع في تحديد وعاء هذه الضريبة ولا يخرج عن نطاقها إلا ما استثني بنص خاص به ، فضلاً عن استعراض بعض المشكلات المرتبطة بالسلع والخدمات كحالة التوريد بلامقابل والمقابل بالتوريد والتوريد المختلط ، واستعرض البحث في النهاية طرق تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة مثل طريقة الخصم والإضافة وطريقة الفاتورة الضريبية.

**الكلمات المفتاحية:** ضريبة القيمة المضافة ، السلع والخدمات ، الفاتورة الضريبية ، الشخص الخاضع للضريبة .

## **Determining The Value-Added Tax Base – An Analytical Study In Light Of The Opinions Of Jurisprudence, Comparative Tax Legislation And Court Rulings**

**Sallah Hamed Mohamed Hassan**

Political Economy, Faculty of Law, Cairo University, Egypt

**E-mail :** [Salah.Hamed@law.asu.edu.eg](mailto:Salah.Hamed@law.asu.edu.eg)

### **Abstract :**

Taxes are one of the most important financial policy tools that the state uses to achieve many goals, whether financial, economic, social, or even political. It is a tool that effectively contributes to achieving economic stability and distributing economic resources. It is also one of the most important means of achieving the financial outcome in the revenues of the modern state. It also has a serious social role, which is the redistribution of national income among the groups of society in a way that contributes to achieving social and political stability within society. Value-added tax is one of the most important forms of indirect tax, as it is imposed on the circulation of goods or services, or when income is spent on the purchase of goods and services. Despite its name, the value-added tax is not imposed on merely adding the value of the product.

Rather, it is imposed on the incident of consumption of the good or service, and it is calculated according to the change that occurred in the value of the good or service when it was consumed or traded.

The research dealt with the issue of determining the value-added tax base and the problems associated with it, and reviewed the determination of the person subject to the tax and the problems that arose in practice regarding some legal persons such as the public sector, charities and holding companies. The research also clarified the position of comparative legislation and the judiciary on determining the scope of the value-added tax and that The prevailing trend is to expand the determination of the base of this tax and leave its scope except for what is excluded by a special text, in addition to reviewing some problems related to goods and services, such as the case of supply in exchange for supply and mixed supply, and the research in the end reviewed methods for determining the VAT base, such as the method of deduction and addition and the method Tax invoice.

**Key words:** Value-Added Tax, Goods And Services, Tax Invoice, Taxable Person.

## مقدمة

### أولاً - التعريف بالموضوع وأهميته:

تُعد الضرائب من أهم أدوات السياسة المالية والتي تستخدمها الدولة لتحقيق العديد من الأهداف سواء المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية أو حتى السياسية. فهي أداة تُسهم بفعالية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوزيع الموارد الاقتصادية ، كما أنها تُعد من أهم وسائل تحقيق الحصيلة المالية في إيرادات الدولة الحديثة ، كما أن لها دوراً اجتماعياً خطيراً وهو إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع بما يساهم في تحقيق الاستقرار الاجتماعي والسياسي داخل المجتمع.

وتتعدد التقسيمات المتعلقة بالضرائب إلا أن أهمها هو الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقد أنبرى الفقه المالي نحو صياغة المعايير المختلفة للترقية بين هذين النوعين من الضرائب منها المعيار المالي والمعيار الاقتصادي والمعيار الإداري إلا أنها جميعها بها أوجه نقص وانتقاد، ولذا استقر الفقه المالي المعاصر على معيار عملي للترقية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهو أن الضريبة إذا كانت تفرض على الدخل أو رأس المال أو الثروة فإنها تعد ضريبة مباشرة ، بينما إذا كانت تفرض على الإنفاق أو التداول فإنها تعد ضريبة غير مباشرة.

وتُعد ضريبة القيمة المضافة أحد أهم أشكال الضريبة غير المباشرة إذ إنها تفرض على تداول السلع أو الخدمات أو عند إنفاق الدخل في شراء السلع والخدمات . وعلى الرغم من اسمها الضريبة على القيمة المضافة إلا أنها لا تفرض على مجرد إضافة القيمة للمنتج بل تفرض على واقعة استهلاك السلعة أو الخدمة ويتم احتسابها وفقاً للتغير

الذي طرأ على قيمة السلعة أو الخدمة عند استهلاكها أو تداولها<sup>(١)</sup>. والضريبة على القيمة المضافة تعد التطور الطبيعي لضريبة الاستهلاك وقد ظهرت الحاجة إليها مع تشابك الحياة الاقتصادية وتغلغل الدولة في عدة مجالات واحتياجاتها المتزايدة لتدبير موارد مالية تمكنها من تغطية نفقاتها ، ولذا بدأ التفكير في صياغة نوع جديد ومتطور من الضرائب يتسم بالشمولية والعمومية ويحقق الحصيلة المرجوة فكان ذلك بداية ظهور الضريبة على القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>.

وقد أصبح وجود نظام تشريعي متكامل لضريبة القيمة المضافة شرطاً أساسياً للانضمام لعضوية الاتحاد الأوروبي ، بل إن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يعتبرها عنصراً هاماً من عوامل الإصلاح المالي والاقتصادي داخل الدول الأعضاء. وقد اعتمد صندوق النقد الدولي عدة توصيات في مجال صياغة التشريعات المنظمة للضريبة على القيمة المضافة وأنها لا بد أن تراعى فيها الضوابط التالية<sup>(٣)</sup> :

أولاً : وجود سعر واحد للضريبة بدلاً من تعدد الأسعار منعاً لحدوث التشوهات الاقتصادية من ناحية وللحد من حالات التهرب والإفلات من الضريبة من ناحية أخرى. وأيضاً لأن توحيد السعر يبسط دفاتر وفواتير المكلفين ويسهل مراجعتها ، فضلاً عن أن المعاملة التمييزية للسلع المختلفة تخلق مجالاً للإشكاليات بشأن المعاملة السليمة للبند التي تقع علي الحدود بين فئات متشابهة. ففي المملكة المتحدة،

(١) د. رمضان صديق : " الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن : دراسة تحليلية مقارنة " ،

دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٧ ، ص ١٦

(2) Alain Charlet and Jeffrey Owens " : An International Perspective on VAT " , Tax Notes International , VOL 59 , N.12 , September 20, 2010, p. 943

(3) Ine Lejeune : The EU VAT Experience: What Are the Lessons? " , TAX ANALYSTS , 2011, PP 266, 267

علي سبيل المثال ، نشأت منازعات بشأن ما إذا كان ينبغي التعامل مع تعميق أسس المنزل علي أنها إصلاحات (خاضعه للضريبة) أو أنها مجرد تمديد (وبالتالي لا تخضع للضريبة)؟! وفي ضريبة القيمة المضافة الهولندية ثعبان السمك المدخن يخضع للضريبة بمعدل منخفض في حين يخضع سمك السلمون المدخن للسعر العام وهذا من شأنه إثارة العديد من الإشكاليات بين المكلف والإدارة الضريبية إذ يصر المكلف أن الصنف يخضع للسعر المنخفض بينما تصر الإدارة على خضوع الصنف للسعر العام<sup>(1)</sup>.

ثانياً : التوسع في عمومية الضريبة والتضييق من نطاق الإعفاءات.

ثالثاً : توحيد حد التسجيل لجميع المكلفين.

رابعاً : استخدام مبدأ المقصد الذي بموجبه يكون سعر الضريبة على الصادرات صفر ، وتفرض الضريبة بالسعر العام على الواردات.

خامساً : الاعتماد على طريقة الفاتورة الضريبية وبذلك يمكن خصم المدخلات .

سادساً : توحيد الإدارة الضريبية والسعي لدمج إدارتي ضريبة الدخل والقيمة المضافة لتعزيز فعالية تطبيق النظام الضريبي.

سابعاً : التنسيق بين إدارة ضريبة الدخل والقيمة المضافة من ناحية وإدارة الجمارك من ناحية أخرى ووجود أرقام تعريفية موحدة للمكلفين في تلك الإدارات للحد من التلاعب ولإعطاء صورة متكاملة عن حجم الأعمال الحقيقي لكل مكلف.

وتجدر الإشارة إلى أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) قد أوصت بضرورة مراعاة عدة مبادئ عند صياغة قانون للضريبة على القيمة المضافة نستعرضها

(1) Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers : " The Modern VAT " , INTERNATIONAL MONETARY FUND(IMF) , WASHINGTON , D.C., 2001, p.p 78 , 79.

من خلال الجدول التالي :

مبادئ إعداد قانون القيمة المضافة (OECD)<sup>(١)</sup>

<p>ويقصد به أن تراعي الضريبة ما يلي :</p> <p>- أن تكون الضرائب محايدة ومنصفة بين أشكال التجارة المختلفة (التقليدية والإلكترونية) دون تمييز في المعاملة.</p> <p>- أن تكون المعاملة للأنشطة المختلفة خاضعة للاعتبارات الاقتصادية وليست الضريبية.</p> <p>- أن يخضع دافعوا الضرائب في حالات مماثلة والذين يقومون بمعاملات مماثلة لمستويات مماثلة من الضرائب.</p>	<p>الحيادية (Neutrality)</p>
<p>ويقصد به تقليل تكاليف الامتثال لدافعي الضرائب والتكاليف الإدارية للسلطات الضريبية إلى أقل حد ممكن وهو ما يطلق عليه الاقتصاد في نفقات التحصيل</p>	<p>الكفاءة (Efficiency)</p>
<p>ويقصد به أن تكون القواعد الضريبية واضحة وسهلة الفهم حتى يتمكن دافعوا الضرائب من معرفة المعاملة الضريبية بسهولة، بما في ذلك معرفة متى وأين وكيف يتم حساب الضريبة.</p>	<p>اليقين والبساطة (Certainty and Simplicity)</p>
<p>ويقصد به أن تحتوي النصوص الضريبية على ما يقلل من احتمالية التهرب أو تجنب دفع الضريبة مع صياغة كافة التدابير التي تستخدم لمواجهة هذه المخاطر، وأن يكون موعد تحصيل الضريبة متناسباً مع ظروف المكلف والنشاط الذي يمارسه.</p>	<p>الفعالية والعدالة (Effectiveness and Fairness)</p>
<p>ويقصد به أن تكون أنظمة الضرائب مرنة وديناميكية لضمان مواكبة التطورات التكنولوجية والتجارية.</p>	<p>المرونة (Flexibility)</p>

(1) OECD : "ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS", A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. , P4.

والاتجاه الذي بدأ يسود في مجموعة دول الاتحاد الأوروبي هو زيادة معدلات أسعار ضريبة القيمة المضافة مع تخفيض في ضريبة الشركات ( مثل التشيك ،المجر ، اليونان، السويد، لوكسمبورج) أو ضريبة الدخل للأفراد ( مثل بلغاريا ، ليتوانيا ، رومانيا، سلوفاكيا) ، كما استخدمت بعض الدول في الاتحاد فكرة زيادة الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة للحد من مساهمات الضمان الاجتماعي التي يدفعها أصحاب الأعمال والموظفون ( بلغاريا ، المجر ، ألمانيا ، السويد)<sup>(١)</sup>.

وقد حذت دول الخليج حذو باقي الدول التي انضمت إلى مضمير ضريبة القيمة المضافة واعتمدت دول مجلس التعاون الخليجي إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪<sup>(٢)</sup> وذلك لتوفير وتدير موارد مالية مستدامة تساعد الدولة في تحقيق أهدافها التنموية من ناحية ولتعويض النقص في أسعار النفط من ناحية أخرى. وتنقسم دول العالم فيما بينها فيما يتعلق بصياغة قوانين ضريبة القيمة المضافة ما بين فريقين<sup>(٣)</sup>:

**الفريق الأول ويشكل القاعدة العريضة وتتسم تشريعاتها بالآتي :**

- **تبنى مفهوم موسع للشخص الخاضع للضريبة بما فيها الجهات الحكومية .**

(1) Ine Lejeune : " The EU VAT Experience: What Are the Lessons?", OP.cit , P261.

(٢) صادقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية بالمرسوم الملكي الكريم رقم م / ٥١ وتاريخ ٣ / ٥ / ١٤٣٨ ، وأصدرت المملكة نظامها الضريبي الداخلي بالمرسوم الملكي الكريم رقم م / ١١٣ وتاريخ ٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ، وكذلك اللائحة التنفيذية للنظام بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ وتاريخ ١٤ / ١٢ / ١٤٣٨ .

مع ملاحظة أن المملكة قد عدلت من سعر ضريبة القيمة المضافة إلى ١٥٪ لمواجهة الآثار المترتبة على تفشي جائحة كورونا.

(3) Ine Lejeune : "The EU VAT Experience: What Are the Lessons?", OP.Cit, P.281.



- رفع حد التسجيل
  - سعر ضريبي موحد .
  - حالات نادرة لتحديد سعر صفر لبعض التوريدات .
- وتعد السويد واستراليا وسنغافورا ونيوزيلاندا من ضمن هذا الفريق .
- الفريق الثاني :** ويشكل القاعدة الضيقة وتتسم تشريعاتها بالآتي :
- تعريف ضيق للشخص الخاضع للضريبة .
  - حد التسجيل منخفض .
  - الأسعار متعددة .
  - حالات متعددة للتوريدات الخاضعة لسعر صفر .
  - وجود العديد من الإعفاءات .
- ويعد الاتحاد الأوروبي وكندا من أهم الدول التي تتبنى هذا الاتجاه .
- وتكمن الأهمية في دراسة هذا النوع من الضرائب في أن المشكلات المترتبة على فرض وتطبيق هذه الضريبة تتزايد في الواقع العملي خاصة في الدول النامية في ظل وجود تداخل بين التشريعات المختلفة أو عدم وجود تنظيم قانوني لموضوع معين أو محاولة البعض الإفلات من تطبيق القانون عليه، ولذا فإن أفراد دراسات قانونية وعملية متخصصة لهذه المشكلات يعد من الأهمية بمكان خاصة في الدول النامية .
- وتزداد الأهمية العلمية لدراسة هذا الموضوع في الدول النامية خاصة في ظل احتدام الجدل حول تطبيق القواعد الفنية الخاصة بهذه الضريبة وهل يتم الاعتماد على القواعد المحددة من قبل مؤسسات التمويل الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي أم يتم التطبيق التدريجي لهذه القواعد من خلال استخدام قواعد فنية تخدم الاقتصاد المحلي

للدول النامية؟! (١).

## ثانيا - إشكالية البحث :

تتمثل إشكالية البحث في كيفية مواجهة المشكلات المترتبة على تطبيق قانون القيمة المضافة وإيجاد الحلول المناسبة لهذه المشكلات . ولذا يحاول البحث الإجابة عن التساؤلات التالية :

من هو المكلف بضريبة القيمة المضافة ؟ وهل هناك فرق بينه وبين الممول ؟ ومن المتحمل النهائي بعبء هذه الضريبة؟ وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية كيفية فرض الضريبة على الشركة القابضة وشركاتها التابعة ؟ والجمعيات الخيرية هل تعفى في كل الأحوال من الخضوع لضريبة القيمة المضافة؟ وما الوضع بالنسبة للمشروعات المشتركة (الكونسورتيوم)؟

وبالنسبة للسلع والخدمات ما حكم المعاملات المختلطة أو المركبة ؟ وما الحل في حالة وجود مقابل مادي مدفوع دون وجود سلعة أو خدمة كما هو الحال في التبرعات هل تخضع للضريبة أم لا؟! وما الحل في حال توريد سلع أو خدمات مجاناً؟! وما هي الطرق المتبعة عالمياً في تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة؟!

## ثالثاً - أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي :

أولاً - تسليط الضوء على التجارب الدولية في مواجهة المشكلات المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة.

(١) د.محمد خير العكام : " الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي " ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ،

ثانياً - استعراض بعض التطبيقات القضائية الدولية لمواجهة المشكلات المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة ومحاولة الاستفادة منها.

ثالثاً - معرفة توصيات المنظمات الدولية المتخصصة ( مثل OECD وصندوق النقد الدولي IMF ) في مجال صياغة قوانين الضريبة على القيمة المضافة .

#### رابعاً - منهجية البحث :

اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي لأن التكامل بينهما من أهم عوامل نجاح البحث العلمي وأضاف لهما المنهج المقارن لاستعراض التجارب الدولية والتطبيقات القضائية في هذا المجال ومحاولة الاستفادة منها.

#### خامساً - خطة البحث :

وعلى هدي ما تقدم جاءت خطة البحث على النحو التالي :

المبحث الأول : تحديد الشخص الخاضع للضريبة

المطلب الأول : الشخص الطبيعي وشروط خضوعه للضريبة.

المطلب الثاني : الشخص الاعتباري والمشكلات المرتبطة به.

المبحث الثاني : النطاق الموضوعي لسريان الضريبة ومشكلاته.

المطلب الأول : المقصود بالسلع والخدمات.

المطلب الثاني : المشكلات المرتبطة بتحديد السلع والخدمات.

المبحث الثالث : طرق احتساب وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الأول : طريقة الخصم.

المطلب الثاني : طريقة الإضافة .

المطلب الثالث : طريقة الفاتورة الضريبية.

هذا ولما كانت النصوص القانونية محدودة ومتناهية والوقائع والمشكلات غير محدودة ولا متناهية فلا أستطيع القول بأن البحث قد أحاط بكافة المشكلات المرتبطة بوعاء ضريبة القيمة المضافة ولكن حسبي أني اجتهدت وحاولت استعراض أهم المشكلات التي تثور في الواقع العملي حتى كتابة هذه السطور . وأرجو من أساتذتي الأفاضل والقارئ الكريم أن يلتمسوا لي العذر إن كان هناك نقص أو خطأ أو سهو في موضوعات هذه الدراسة لأن هذا من طبيعة البشر ولولا النقص ما عرف الكمال الذي هو لله وحده.

وآخر دعواي أن الحمد لله رب العالمين ،،

## المبحث الأول تحديد الشخص الخاضع للضريبة

يُعد تحديد النطاق الشخصي لضريبة القيمة المضافة من الأهمية بمكان إذ من خلاله يمكن التعرف على المكلف بدفع الضريبة والذي في أغلب الأحوال ليس المتحمل النهائي بها - كما هو الحال في الضرائب غير المباشرة - هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تفيد دراسة هذا الموضوع في التعرف على الشروط الواجب توافرها في المكلف والمشكلات القانونية والعملية المترتبة على بعض حالات المكلفين.

ولذا تم تقسيم خطة البحث على النحو التالي:

**المطلب الأول:** الشخص الطبيعي وشروط خضوعه للضريبة.

**المطلب الثاني:** الشخص الاعتباري والمشكلات المرتبطة به.

### المطلب الأول الشخص الطبيعي وشروط خضوعه للضريبة

الشخص الطبيعي هو ذلك الشخص الذي تبدأ شخصيته القانونية بالميلاد وتنتهي بالوفاة ويكون أهلاً لاكتساب الحقوق والتحمل بالالتزامات . وفي مجال الضريبة على القيمة المضافة فإن الشخص إذا كان يمارس نشاط الاتجار أو التعامل بالسلع أو الخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة فإنه يخضع لتلك الضريبة . وبعبارة أخرى إذا كان الشخص يمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنيًا أو تقديم خدمات فإنه يخضع لضريبة القيمة المضافة مالم يوجد نص بخلاف ذلك ، وذلك لأن الأصل في نطاق سريان ضريبة القيمة المضافة هو التوسع في وعائها ليشمل كافة السلع والخدمات إلا ما استثني بنص خاص.

ويعرّف توجيه ضريبة القيمة المضافة الصادر عن الاتحاد الأوروبي الشخص

الخاضع للضريبة بأنه "أي شخص يمارس بشكل مستقل في أي مكان أي نشاط اقتصادي ، بغض النظر عن الغرض أو النتائج من هذا النشاط"<sup>(١)</sup>. ورغم وجود هذا التوجيه إلا أن التشريعات الأوروبية تختلف فيما بينها في تعريف الشخص الخاضع للضريبة ولذا تختلف التشريعات في بلجيكا و فنلندا وإيطاليا ولاتفيا والبرتغال والسويد والمملكة المتحدة في الممارسة العملية ، وقد نشأت مشاكل في تحديد الوقت الذي يجعل فيه النشاط الاقتصادي الشخص مؤهلاً للخضوع للضريبة (الأعمال التحضيرية أو دراسات الجدوى)<sup>(٢)</sup>.

وقد تعرضت الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة<sup>(٣)</sup> لتعريف الشخص بأنه أي شخص طبيعي أو اعتباري ، عام أو خاص ، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة. وأن الشخص الخاضع للضريبة هو الشخص الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

والنشاط الاقتصادي هو النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة ويشمل النشاط التجاري ، أو الصناعي، أو الزراعي ، أو المهني، أو الخدمي أو أي استعمال ممتلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر.

وقد توسع القانون الأيرلندي في تعريف الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة إذ

---

(١) يجري تعريف الشخص الخاضع للضريبة على النحو التالي :

“any person that independently carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.” , Article 9 of the VAT directive, Council Directive 2006/112/EC, Available at : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/index_en.htm)

(2) Ine Lejeune : “The EU VAT Experience: What Are the Lessons?”, OP.Cit, P.270.

(٣) المادة الأولى من الاتفاقية.

عرفه بأنه كل شخص يزاول نشاطاً بصفة مستقلة . مما يعني أن أي شخص خاضع للضريبة أيّاً كان رقم أعماله . وفي مقابل هذا الاتجاه التوسعي ذهبت معظم تشريعات الأخرى إلى وضع ضوابط لهذا الأمر بحيث يشترط -علاوة على مزاوله النشاط الاقتصادي - أن يكون النشاط خاضعاً للضريبة ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل ومن الدول التي تتبنى هذا الاتجاه البوسنة والباها ومعهظم دول الاتحاد الأوروبي<sup>(١)</sup> والقانون الإماراتي<sup>(٢)</sup>.

ووفقاً لأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة المصري<sup>(٣)</sup> فإن المكلف هو الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً، أو تاجرًا، أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد، أو مصدر، أو وكيل توزيع، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة أو خدمة منصوص عليها في الجدول رقم (١) المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

وقررت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي<sup>(٤)</sup> أنه لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص

(١) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٥٨ .

(٢) المادة الأولى من المرسوم بقانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة .

(٣) المادة الأولى من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، والمنشور بالجريدة الرسمية

العدد (٣٥) مكرر (ج) في ٧ سبتمبر ٢٠١٦ .

(٤) المادة الأولى من اللائحة

الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.

وذهبت المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي إلى أن الشخص الخاضع للضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري وهو كل شخص مسجل أو ملزم بالتسجيل لغايات الضريبة بموجب المرسوم بقانون.

ومن خلال الاستعراض السابق يتضح أن الشخص الطبيعي لكي يخضع لضريبة القيمة المضافة فإن هناك شرط بديهي وهو ضرورة احتراف ممارسة ومزاولة النشاط، ولكن هذا الشرط بمفرده لا يكفي إذ يشترط علاوة على ذلك أن تكون هذه الممارسة والمزاولة للنشاط تتم باستقلالية، فضلاً عن ضرورة بلوغ حد التسجيل اللازم قانوناً.

ونحاول من خلال السطور التالية تفصيل هذه الشروط بالشرح والبيان.

### أولاً - احتراف النشاط :

ويقصد بهذا الشرط أن الشخص يزاول النشاط الاقتصادي باحترافية أي يتخذ من هذا النشاط مصدراً للكسب والارتزاق، وهو ما يرتبط بفكرة الممارسة المعتادة والمتكررة للنشاط، وتقدير فكرة الاحتراف تعد من الأمور الواقعية التي يستقل بتقديرها قاض الموضوع حسب ظروف وملابسات كل حالة على حدة. ولذا قيام الشخص ببيع شيء من ممتلكاته المنقولة الخاصة كالسيارة مثلاً فإنه لا يُعد محترفاً لنشاط اقتصادي ومن ثم لا يخضع لضريبة القيمة المضافة. ونفس الأمر يقال بالنسبة للشخص الذي يؤدي خدمة دون تقاضي مقابل أو هدف تحقيق ربح منها.

والنشاط الاقتصادي الذي يشترط أن يحترفه الشخص يقصد به كل الأنشطة التي



يمارسها الشخص الخاضع للضريبة سواء أكان منتجاً للسلعة أو الخدمة أو تاجراً أو مقدماً لهذه الخدمة بقصد تحقيق دخل من هذا النشاط .

ويعد النشاط الاقتصادي أعم وأشمل من النشاط التجاري لأنه يشمل جميع الأنشطة التجارية والمهنية والخدمية ولذا فإن كل نشاط تجاري يعد نشاطاً اقتصادياً وليس العكس . ولذلك نجد معظم التشريعات تنص على مزاولة النشاط الاقتصادي وليس التجاري . وهناك عدة مؤشرات تستخدمها بعض التشريعات مثل التشريع النيوزيلندي يمكن من خلالها معرفة النشاط الاقتصادي مثل الاستمرارية (Continuity) ، قيمة المعاملات (Value) ، الربح (Profit) ، التحكم الفعال (Active Control) <sup>(١)</sup> .

ولذا فإن العمل العارض لا يعد مجالاً لاحتراق النشاط الاقتصادي ومن ثم لا يخضع للضريبة مثل قيام الشخص ببيع أثاث منزله لتدبير نفقاته الخاصة أو قيام أحد المزارعين ببيع جزء من مواشيه أو المحصول لتدبير نفقات المعيشة . وبعبارة موجزة فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الإنفاق الاستهلاكي وليس على النشاط الاستهلاكي <sup>(٢)</sup> .

ولكن أحياناً يزاول الشخص نشاطاً عرضياً ولكنه مرتبط بالنشاط الأصلي مثل المحامي الذي يقدم الاستشارات القانونية ثم يطلب منه إلقاء ندوة عن الممارسة العملية لمهنة المحاماة لشباب الخريجين بمقابل فهذا على الرغم من كون الندوة تعد نشاطاً عرضياً إلا أنها في ذات الوقت مرتبطة بالنشاط الأساسي ومن ثم تأخذ حكمه

(1) Alan A. Tait : "Value Added Tax : International Practice and Problems" International Monetary Fund Washington, D.C.,1988,P.368 – 369.

(٢) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٨٢ .

وتخضع للضريبة.

وقد يكون الشخص غير خاضع لضريبة القيمة المضافة كونه تابعاً - كما سيأتي شرحه في الصفحات التالية- ولكنه قام بنشاط إضافي لتحسين دخله فهنا متى انطبق على هذا النشاط صفة النشاط الاقتصادي وممارسه باستقلالية فإنه سيخضع لضريبة القيمة المضافة . ومثال ذلك الطبيب الذي يعمل في إحدى المستشفيات بعقد عمل فهنا المقابل الذي يحصل عليه يعد راتباً طالما توافرت التبعية ومن ثم لا يخضع هذا الراتب لضريبة القيمة المضافة ، ولكن إذا رغب هذا الطبيب في تحسين دخله وقام بافتتاح عيادة خاصة بعد أوقات عمله الرسمية فهنا المقابل الذي يحصل عليه نتيجة استشاراته الطبية تعد مقابل خدمة وتخضع للضريبة.

ولكن إذا كان شخص يمارس هواية الرسم وقام ببيع جزء من أعماله الفنية ليتمكن من شراء أدوات الرسم فهنا لا يعد هذا نشاطاً اقتصادياً ومن ثم لا يخضع مقابل هذا البيع للضريبة على القيمة المضافة.

ولذا فقد قضي بأن النشاط الذي يزاوله شخص يمتلك يخت يمارس فيه هوايته في الصيد وقام بتأجير هذا اليخت للاستفادة من مبلغ الأيجار في الانفاق على صيانة اليخت لا يعد نشاطاً اقتصادياً لأنه لم يهدف من هذا التأجير الحصول على دخل منتظم<sup>(1)</sup>.

وفي رأينا الخاص أن مسألة التفرقة بين الهواية واحتراف النشاط يعتمد على كل حالة على حدة ووفق ظروفها وملابساتها ويمكن الاستعانة ببعض المعايير الاسترشادية مثل عدد العمليات التي تم القيام بها ، المدد الزمنية ومدى تقاربها ، المقابل المدفوع . وكل

(1) HR 25 january 1984 mn.22/224, BNB1984/90

مشار إليه لدى أ.د / رمضان صديق ، المرجع السابق ، ص ٨٥

هذه الأشياء تعد من أمور الواقع التي يستقل بتقديرها قاض الموضوع وفق ظروف كل حالة.

### ويثور التساؤل هنا حول مدى اشتراط مشروعية النشاط للخضوع للضريبة؟!!

نقول أن هذا الموضوع قد أثار جدلاً في الفقه وانقساماً في الرأي بين اتجاهين لكل منهما حجته ومنطقه ، وما نود الإشارة إليه أن هذا الاختلاف أثير أيضاً في ظل تطبيق الضريبة على الدخل ومدى اشتراط المشروعية في النشاط الذي ينتج الدخل الخاضع للضريبة . ونحاول من خلال السطور التالية استعراض هذين الرأيين ثم نعرض لرأينا الشخصي.

### الرأي الأول رفض اخضاع النشاط غير المشروع للضريبة:

يرى أنصار هذا الرأي أن السماح بإخضاع إيرادات النشاط غير المشروع للضريبة بمثابة اعتراف ضمني من الدولة بمشروعية هذا النشاط وهو ما يجعل هناك تناقض واضح بين تشريعات الدولة الداخلية إذ كيف تعاقب الدولة من يتاجر بالمواد المخدرة جنائياً ثم تخضع إيراداته من هذا النشاط غير المشروع للضريبة؟!!

### الرأي الثاني : اخضاع إيرادات النشاط غير المشروع للضريبة :

ويرى أنصار هذا الرأي أنه لا بد من اخضاع إيرادات الأنشطة غير المشروعة للضريبة وإلا ستحدث نتائج غير منطقية فكيف يكون من يزاول نشاط غير مشروع في وضع أفضل ممن يزاول نشاطاً مشروعاً؟! وكان الدولة تعاقب من يمارس الأنشطة المشروعة وتكافئ أصحاب الأنشطة غير المشروعة. ويرد أنصار هذا الرأي على مخالفتهم بأن تحصيل الضريبة من تلك الأنشطة لا يعد اعترافاً ضمنيّاً من الدولة بمشروعيتها لأن هناك فرق بين تجريم النشاط وبين المحاسبة على الإيرادات الناتجة

منه. فضلاً عن أن هناك مبدأ راسخ وهو الحياد الضريبي<sup>(1)</sup> وهو ما يمنع التمييز بين الأنشطة.

### رأينا في الموضوع :

نرى أن كلا الرأيين به جانب من الحقيقة ولكن يشوبه التعصب وذلك لأن الإجابة على هذا التساؤل تقتضي بنا التفرقة بين أمرين : الأول عدم مشروعية النشاط ذاته ، والثاني : النشاط مشروع ولكن المخالفة تكون للقوانين المنظمة له.

بالنسبة للنشاط غير المشروع أصلاً كتجارة المخدرات أو ممارسة الدعارة أو بيع المسروقات فهذه أنشطة في حد ذاتها مخالفة للنظام العام ولا يمكن تصور أن يقدم من يقوم بها طواعية واختياراً بكتابة مصدر دخله في الاقرارات الضريبية أو يتقدم للتسجيل إذا بلغت مبيعاته حد معين ومن ثم فإن هذه الأنشطة تخرج عن نطاق الخضوع للضريبة.

ومن أمثلة ذلك ما قضي به من أن الاستيراد غير المشروع للمواد المخدرة ( شحنة مورفين تم إدخالها إلى ألمانيا) إلى السوق المحلي والمعاقب عليها جنائياً تعد بعيدة تماماً عن أحكام التوجيه السادس للاتحاد الأوروبي والمتعلق بفرض الضريبة . وهذا يعني أنه لا توجد ضريبة تفرض في هذه الحالة وإلا أدت إلى نتائج غير منطقية . ولا يخل هذا الاستنتاج بصلاحيات الدول الأعضاء في فرض عقوبات مناسبة فيما يتعلق بمخالفة قوانينها المتعلقة بالمخدرات ، مع كل ما يصاحب ذلك من عواقب ، ولا سيما الغرامات<sup>(2)</sup>.

(1) SP van Zyl : "THE VALUE ADDED TAX IMPLICATIONS OF ILLEGAL TRANSACTIONS" , VOL 14 ,No 4 ,2011 , P339.

(2) Case C-294/82 Judgment of the Court (Einberger v. Hauptzollant Freiburg), 28 February 1984.

وبالتالي فالسلع المحظور تماماً استيرادها وتسويقها داخل الدولة أو مجموعة من الدول - كالاتحاد الأوروبي - هي سلع غير مشروعة وبعيدة تماماً عن أحكام التوجيه السادس للاتحاد ومن ثم لا مجال للحديث عن خضوعها لضريبة القيمة المضافة<sup>(١)</sup>.

وفي قضية أخرى متعلقة بالعملات المزيفة تم ادخال كميات مزيفة من الدولار الأمريكي من إيطاليا إلى ألمانيا رأت المحكمة أن استيراد العملة المزيفة سواء الوطنية أو الأجنبية محظور في جميع الدول الأعضاء لأنه يؤدي إلى عقوبات بموجب التشريعات الجنائية ، وبالتالي فإنه يقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>.

وأما النشاط المشروع في ذاته وأتى الخلل من مخالفة القوانين والأنظمة واللوائح فهذا لا يعني إفلاته من الخضوع للضريبة مثل المحامي الذي يزاول مهنة المحاماة دون أن يكون مقيد بالنقابة فهنا على الرغم من المخالفة النظامية للممارسة إلا أن النشاط في حد ذاته مشروع وبالتالي يخضع للضريبة ، وكذلك التاجر الذي يبيع سلع مهربة أو مقلدة<sup>(٣)</sup> أو في مكان غير مرخص يخضع أيضاً للضريبة وذلك لأن العبرة في الضرائب بواقع الحال.

وقد أشار جانب من الفقه<sup>(٤)</sup> -نؤيده- أن السلعة أو الخدمة إذا كانت في حد ذاتها غير مشروعة ولكن القانون يسمح بتداولها استثناءً وفي حالات محددة فإن المقابل المدفوع يخضع للضريبة حتى لو خالف الاستثناء . ومثال ذلك الصيدلي المرخص له ببيع بعض

(1) Case C-269/86 Judgment of the Court (sixth chamber) (Mol v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen) 5 July 1988.

(2) Case C-283/95 Judgment of the Court (Sixth Chamber) (Karlheinz Fischer and Finanzamt Donaueschingen), 11 June 1998.

(3) Astrid Alicia Verdugo : "Illegal Importation and Customs VAT Liability " , Master thesis , Faculty of Business Law , Lund University , Sweden ,2011 , p 16

(٤) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٩١ .

الأدوية المخدرة بناءً على روثة طبية ولكن تم اكتشاف أنه يبيعه لكل من يطلبها دون ضوابط ، وأيضاً الطبيب الذي يجري عمليات اجهاض في عيادته لكل من يطلب منه ذلك دون مراعاة للضوابط التي حظرت اللجوء للإجهاض إلا في حالة الخطورة على حياة الأم ، ففي هذين المثالين يخضع المقابل للضريبة ولا مجال للتفرقة بين النشاط المشروع وغير المشروع وإلا سيكون ذلك فرصة للإفلات والتهرب من تطبيق أحكام القانون ومكافأة للمخالف.

وفي السويد ووفقاً للمادة ٦٤ من لائحة الجمارك فإن الشخص المستورد للسلع هو المسؤول عن سداد الضريبة الجمركية وكذلك ضريبة القيمة المضافة حتى لو تم مصادرة السلع لكونها غير مشروعة أو غير مطابقة للمعايير المتبعة داخل الدولة. وفي الدنمارك ، فان الشخص المسؤول عن دفع ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد وفقاً للفصل الرابع في قانون الجمارك هو المستورد للسلع من أماكن خارج الاتحاد الأوروبي ، وفي هولندا ، الأشخاص الذين يمكن تعيينهم أو الاعتراف بأنهم مسؤولون عن دفع ضريبة القيمة المضافة للاستيراد بموجب المادة ٢٠١ من توجيه ضريبة القيمة المضافة المعاد صياغتها هو أي شخص يمكنه تقديم البضاعة إلى الجمارك ، أيضاً يمكن أن يكون وكيل الجمارك الذي يجعل البيان الجمركي باسمه وعلي حسابه الخاص ولكن نيابة عن طرف آخر ، مثل المستورد.<sup>(١)</sup>

وفي إحدى التطبيقات القضائية قضي بخضوع استيراد شحنة من العطور المقلدة لضريبة القيمة المضافة واستندت المحكمة في أسبابها إلى أن العطور المقلدة يمكن أن

(1) Astrid Alicia Verdugo : "Illegal Importation and Customs VAT Liability " , OP.CIT , PP 9-10.

تنافس العطور الأصلية ، ومن ثم يعد أمر غير عادل عدم إخضاع تلك السلع المزيفة للضريبة في حين أن التجار الآخرين يدفعون ضريبة القيمة المضافة علي استيراد السلع المتداولة قانوناً<sup>(١)</sup>.

ويمكن - في رأينا- اعتبار المعاملات التي تنطوي علي منتجات مزيفة أو مقلدة أنها تنتهك حقوق الملكية الفكرية لأصحابها. غير أن أي حظر يترتب علي ذلك لا يرتبط بطبيعة هذه المنتجات أو بخصائصها الأساسية، بل بتأثيرها الضار علي حقوق الأطراف المعنية والتي تتكبد خسائر جراء هذا الأمر ، ومن ثم فهذه السلع تخضع لضريبة القيمة المضافة ولا مجال هنا لقياسها على السلع غير المشروعة قانوناً والمحظور تداولها - كالمخدرات - وإلا لأدى هذا الأمر لنتائج غير منطقية .

ونتيجة للخطورة المترتبة على تداول السلع غير المشروعة فإن الدول ملزمة باتخاذ التدابير اللازمة للحد من هذه الظاهرة ومواجهتها .

فمثلاً الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي ملزمة باتخاذ التدابير اللازمة لمكافحة الغش وأي أنشطة غير مشروعة أخرى تؤثر علي المصلحة المالية في أوروبا ، علي النحو المنصوص عليه في المادة ٣٢٥ (١) (٢) (المادة ٢٨٠ اللائحة التنفيذية الانتقالية) من المعاهدة المتعلقة بسير عمل الاتحاد الأوروبي والتي جرى نصها على النحو التالي<sup>(٢)</sup>:

"١- يقوم الاتحاد والدول الأعضاء بمكافحة الغش وأي أنشطه غير مشروعه أخرى تؤثر علي المصالح المالية للاتحاد من خلال تدابير تتخذ وفقاً لهذه المادة ، بحيث تكون رادعة وفعالة في تحمل الحماية في الدول الأعضاء ، وفي جميع مؤسسات

(1) Case C-3/97 Judgement of the Court (first chamber) (Court of Appeal (England) v John Charles Goodwin and Edward Thomas Unstead).

(2) Consolidated version of the treaty on the functioning of the European Union, 2008 p.188.

الاتحاد وهيئاته ومكاتبه ووكالاته.

٢- تتخذ الدول الأعضاء نفس التدابير لمكافحة الغش الذي يمس المصالح المالية للاتحاد في التصدي للاحتيال الذي يمس مصالحها المالية الخاصة".  
وخلاصة القول أنه يشترط لفرض ضريبة القيمة المضافة ممارسة الشخص لنشاط اقتصادي على سبيل الاحتراف وليس عملاً عرضياً فضلاً عن كونه نشاط مشروع.

### ثانياً - الاستقلال :

ويقصد بهذا الشرط أن يزاول الشخص نشاطه الاقتصادي دون أن يخضع للإشراف أو الرقابة أو التبعية من قبل شخص آخر ، وذلك لأن ما يحصل عليه الشخص التابع يعد راتباً أو أجراً وبالتالي فهو ليس محل للخضوع لضريبة القيمة المضافة وإن كان يخضع لضريبة الدخل. ولذا فإن عضو مجلس الإدارة لإحدى المؤسسات والذي يعمل تحت إشرافها ولحسابها ويتصرف نيابة عن مجلس الإدارة وتحت مسؤوليته ، كما أنه لا يتحمل مخاطر الأعمال الاقتصادية ، حيث أنه يتلقى أجراً ثابتاً لا يعتمد على حضوره في الاجتماعات أو على ساعات عمله الفعلية - هو لا يمارس نشاطاً اقتصادياً بشكل مستقل<sup>(١)</sup>.

وقد ورد في قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ تعريف المكلف في المادة الأولى بأنه الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً، أو تاجراً، أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة.

(1) European Court of Justice, case C-420/18 , 13 June 2019



وقد نصت المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي على ضرورة أن يتمتع الشخص الخاضع للضريبة بالاستقلالية إذ نصت على "يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل".

والحكمة من عدم خضوع الشخص التابع لضريبة القيمة المضافة هو تخفيف العبء عن أرباب الأعمال وكذلك العمال ، فضلاً عن أن النشاط الأساسي لرب العمل خاضع لضريبة القيمة المضافة .

### ثالثاً - بلوغ حد التسجيل :

يعد التسجيل من أهم الضوابط التي تعتمدها التشريعات المقارنة في تحديد المكلفين الخاضعين لضريبة القيمة المضافة ، وذلك لاعتبار عملي وهو صعوبة تتبع كل المتعاملين وإلزامهم بتقديم الاقرارات الضريبية الدورية وفحصها وهو ما يكلف مبالغ طائلة فضلاً عن كونه مخالف لأحد مبادئ فرض الضريبة ألا وهو الاقتصاد في نفقات التحصيل.

وإن كان معيار حد التسجيل قد انتقد من جانب الفقه لأنه يجعل المكلف غير المسجل في وضع تنافسي أفضل من المكلف المسجل ، فضلاً عن أنه يقوم على تحديد تحكمي لحد التسجيل . ولكن يمكن التخفيف من وطأة هذا الانتقاد إذا روعي في تحديد حد التسجيل أن يكون شاملاً لأكبر شريحة من المكلفين. ويمكن الإضافة لذلك أن نظام التسجيل في ضريبة القيمة المضافة يمكن المكلف من حسم ضريبة المدخلات التي سبق وأن دفعها بعكس غير المسجل الذي يحرم من هذه الميزة<sup>(١)</sup>.

وتختلف الدول فيما بينها في تحديد حد التسجيل ، ويوضح الجدول التالي حد

(1) Michael Keena and Jack Mintz : " The optimal threshold for a value-added tax " , Journal of Public Economics, VOL 88 , 2004 , P.P 559- 560.

## التسجيل في بعض الدول .

### جدول رقم (١)

حد التسجيل في ضريبة القيمة المضافة لمجموعة مختارة من الدول<sup>(١)</sup>

الدولة	حد التسجيل (بالدولار الأمريكي)
ألبانيا	٣٢٠٠٠
النمسا	٨٣٠٠
كندا	٢٥٠٠٠
الصين	١٢١٠٠٠ للأنشطة الإنتاجية ٢١٧٠٠٠ للتوزيع
كرواتيا	٨٠٠٠
الدنمارك	١٥٦٠
اندونيسيا	٥١٢٠٠ للخدمات ١٠٣٠٠٠ للأنشطة الإنتاجية ٤٠٣٠٠٠ مبيعات التجزئة
إيطاليا	لا يوجد حد للتسجيل
اليابان	٢٦٩٠٠٠
بيرو	لا يوجد حد للتسجيل
السنغال	١٨٠٠٠٠
السويد	لا يوجد حد للتسجيل
المملكة المتحدة	٨٢٨٠٠
ألمانيا	٦٠٠٠٠

(1) Michael Keena and Jack Mintz : " The optimal threshold for a value-added tax " , OP.CIT, P561.

ومن خلال مطالعة البيانات الواردة بالجدول السابق نلاحظ اختلاف الدول فيما بينها فيما يتعلق بحد التسجيل ، فمنها من لا يضع حداً للتسجيل مثل إيطاليا وبيرو والسويد وبالتالي يلتزم جميع المخاطبين بأحكام القانون بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية وهذا المسلك من شأنه إرهاب كل من المكلفين والإدارة الضريبية . ومن الدول من يضع حد للتسجيل يسري على جميع المتعاملين وبالتالي من لم يتجاوز رقم أعماله هذا الحد فهو غير ملزم بالتسجيل ومن أمثلة الدول التي انتهجت ذلك ألبانيا والنمسا وكندا واليابان والمملكة المتحدة. وأخيراً هناك دول تميز في حد التسجيل بين الأنشطة الإنتاجية وبين الخدمات وبين التوزيع مثل الصين واندونيسيا.

وفي مصر اتبع قانون ضريبة القيمة المضافة فكرة تحديد حد التسجيل وذلك بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وورد ذلك في المادة السادسة عشر والتي جرى نصها على النحو التالي: " على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه وعلي كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته. وقد أجازت

تلك المادة لوزير المالية تعديل حد التسجيل المشار إليه. وقد أجاز القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون<sup>(١)</sup>.

وفي المملكة العربية السعودية فقد أفرد النظام ولائحته التنفيذية أحكاماً تفصيلية عن التسجيل وأحكامه إذ قررت المادة الثالثة من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي أن يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل تبعاً لأنشطته الاقتصادية التي يمارسها في المملكة ، وأحال للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي في تحديد حد التسجيل . وقررت اللائحة التنفيذية على كل شخص مقيم في المملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بإجراء حساب تقديري لقيمة توريداته السنوية خلال الاثني عشر شهر اللاحقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية وفي حال تجاوزت قيمة توريداته المتوقعة حد التسجيل الإلزامي فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل خلال ثلاثين من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة الثامنة من هذه اللائحة<sup>(٢)</sup>. وقد قررت اللائحة التنفيذية إلزام كل شخص غير مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة وملزم بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة أن يتقدم للتسجيل في الهيئة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ أول توريد يكون ملزماً فيه بسداد الضريبة عنه<sup>(٣)</sup> ، وفي حال تخلف الشخص عن التقدم

(١) المادة ١٨ من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري.

(٢) المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية

(٣) المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية

بطلب للتسجيل لدى الهيئة فلها أن تقوم بتسجيله دون أن يتقدم بطلب ذلك . وللهيئة الموافقة على طلب المكلف بتأجيل تاريخ نفاذ التسجيل إلى تاريخ لاحق على ألا يتجاوز الشهر التالي لتاريخ تقديم الطلب<sup>(١)</sup>.

ويمكن أن نفرق بين نوعين من التسجيل وهما<sup>(٢)</sup> :

#### التسجيل الإلزامي :

جميع المنشآت أو الكيانات التي تورّد سلع وخدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة تتخطى إيراداتها السنوية عن ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي ملزمة بحسب النظام بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة قبل ٢٠ ديسمبر ٢٠١٧م مع العلم أن جميع المنشآت الخاضعة للضريبة والتي تتجاوز قيمة توريداتها الخاضعة لضريبة القيمة المضافة حد التسجيل الإلزامي ولا تتخطى المليون ريال سعودي سنوياً، سيتم إعفاؤها من متطلبات التسجيل حتى ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨م .

#### التسجيل الاختياري :

تعتبر المنشآت التي تورّد سلع وخدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة تزيد إيراداتها السنوية عن ١٨٧,٥٠٠ ريال سعودي، مؤهلة للتسجيل الاختياري في ضريبة القيمة المضافة. كما يوفر التسجيل الاختياري فوائد كبيرة للمنشآت لأنها تسمح بخصم ضريبة المدخلات.

#### الممثل الضريبي ونظام التكلفة العكسي :

درجت التشريعات الضريبية المقارنة على تعيين ممثل ضريبي أو وكيل داخل الدولة

(١) المادة السادسة من اللائحة التنفيذية

(٢) دليل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ، الهيئة العامة للزكاة والدخل ، النسخة الأولى ،

نوفمبر ٢٠١٧، ص ١٣

للمورد الخارجي ويكون ملزماً بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية وذلك ضماناً لأداء حق الخزانة العامة . وفي حال عدم التمكن من ذلك فإن متلقي السلعة أو الخدمة هو المكلف بدفع الضريبة في هذه الحالة وهو ما يعرف بنظام التكليف العكسي . ففي مصر قررت المادة ١٧ من قانون ضريبة القيمة المضافة أنه يجب على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً في مقر ثابت في مصر، أن يعين ممثلاً أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسئولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون، بما في ذلك التسجيل وسداد الضريبة والضريبة الإضافية والغرامات المفروضة بموجب أحكام هذا القانون. ويجب على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم قد قام بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المصلحة دون إخلال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم.

وفي المملكة العربية السعودية قررت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على الشخص الخاضع للضريبة غير المقيم، أن يعين ممثل ضريبي له . و يكون الممثل الضريبي مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الخاضع للضريبة عن سداد أي ضريبة حتى التاريخ الذي تعلن الهيئة عن توقفه عن تمثيل الشخص الخاضع للضريبة<sup>(١)</sup>. وعلى كل شخص غير مقيم في المملكة وملزم بالتسجيل فيها أن يستخدم نموذج طلب التسجيل

(1) المادة 77 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة

المعد من قبل الهيئة، بنفسه أو بواسطة ممثل ضريبي معتمد ، وعند تغيير الممثل الضريبي يجب إخطار الهيئة العامة للزكاة والدخل بذلك الأمر خلال ٢٠ يوماً من تاريخ حدوث التغيير<sup>(١)</sup>. وأجازت اللائحة كذلك للشخص الخاضع للضريبة أن يعين وكيلاً عنه مع ضرورة إخطار الهيئة بذلك ويظل الشخص الذي عين وكيلاً عنه مسؤولاً بصفة شخصية عن كافة التزاماته<sup>(٢)</sup>.

و يطبق التكاليف العكسي على المكلف المسجل لدى الإدارة الضريبية إذا ما قام باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فيعامل على اعتبار كونه مستورد ومورد في آن واحد وتحصل منه الضريبة فوراً ، وينطبق ذات الأمر على الخدمات التي يقدمها المركز الرئيسي في الخارج إلى الفروع والمنشآت التابعة له في دولة أخرى<sup>(٣)</sup>. وقد أجملت المادة ٣٢ من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري هذا المعنى إذ نصت على أنه "إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت وفي حالة عدم أداء الضريبة وضريبة الجدول في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

(١) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ، المادة ٩ فقرة ٣ ، ٤ .

(٢) المادة ٧٧ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(٣) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ١١٧ .

وفي الحالات التي يتم فيها تزويد الخدمات الالكترونية عبر منصات إلكترونية تعمل كوسيط عن الموردين غير المقيمين، فإن هذه المنصات ستكون هي الجهة المسؤولة عن احتساب قيمة الضريبة، وليس من ينوب عنهم من الموردين غير المقيمين.

## المطلب الثاني الشخص الاعتباري والمشكلات المرتبطة به

الشخص الاعتباري هو عبارة عن مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتجمع لتحقيق غرض معين. والأصل طالما أن الشخص الاعتباري يزاول نشاطاً اقتصادياً فإنه يكون خاضعاً لضريبة القيمة المضافة مثله مثل الشخص الطبيعي تماماً. ولكن أحياناً تثور بعض التساؤلات حول مدى خضوع بعض الأشخاص الاعتبارية لضريبة القيمة المضافة. ونحاول من خلال هذا المطلب استعراض بعضاً من هذه التساؤلات من خلال استعراض تجارب بعض الدول والتطبيقات القضائية في هذا الشأن.

### أولاً - السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الحكومي:

ثار جدل في الفقه المالي حول مدى خضوع الأنشطة التي تمارسها الهيئات والجهات الحكومية لضريبة القيمة المضافة<sup>(١)</sup>، حيث ذهب رأي إلى عدم منطقية هذا التساؤل لأن الجهات الحكومية التي تقدم الخدمات أو السلع للجمهور تسعى لتقديمها بأسعار منخفضة خاصة للفئات الأولى بالرعاية ومن ثم من غير المنطقي إخضاعها لضريبة

(١) حول هذا الموضوع اعتمد الباحث على المراجع التالية :

- Rita de la Feria: " The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", Durham Research , Durham University , UK, March 2015 , P.P 149 : 165
- Copenhagen Economics & KPMG: "[VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest](#)," [Taxation Studies](#) 0037,2011, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- Pierre-Pascal Gendron, : "[Value-Added Tax Treatment of Public Sector Bodies and Non-Profit Organizations: A Developing Country Perspective](#)," [International Tax Program Papers](#) 0514,, 2005, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.



القيمة المضافة لأن هذا من شأنه رفع ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة . بينما ذهب رأي ثان إلى أن الأنشطة التي تمارسها الجهات الحكومية لا بد من إخضاعها لضريبة القيمة المضافة حيث حدث تطور في الدور الاقتصادي الذي تمارسه الدولة وأصبحت العديد من الجهات والهيئات الحكومية تحدد أسعار الخدمات والسلع التي تقدم للجمهور وفقاً لقوى العرض والطلب فضلاً عن أن القطاع العام أصبح منافس قوي للقطاع الخاص في هذا المجال ومن ثم فمن غير المنطقي إعفاء الأنشطة التي يمارسها القطاع العام بينما ذات الأنشطة إذا قدمها القطاع الخاص تخضع للضريبة لأن هذا من شأنه إحداث تشوه وخلل بالأسواق.

ومما تجدر الإشارة إليه أن القضاء في الاتحاد الأوروبي يتبنى معياراً في هذا الصدد مفاده أن الخدمة أو السلعة التي تقدمها الجهة الحكومية إذا كانت تقدمها بوصفها سلطة ذات سيادة فإنها لا تخضع للضريبة ( مثل خدمات الدفاع والأمن والقضاء والتوثيق وترخيص بناء المقابر وتخصيص الأراضي ... )<sup>(١)</sup> ، بينما إذا كانت تلك السلعة أو الخدمة تقدم من قبل القطاع العام و القطاع الخاص وفي إطار من المنافسة في السوق فإنها تخضع للضريبة<sup>(٢)</sup>.

وقد أقرت المفوضية الأوروبية عدة توصيات في هذا الشأن وذلك بتقسيم الأنشطة الحكومية إلى عدة أقسام على النحو التالي<sup>(٣)</sup>:

(1) -see for example:

- Case 235/85, Commission v. Netherlands, [1986] ECR 1471
- Case 231/87, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others, 17 October 1989.
- ECJ Case C-102/08 , 4 June 2009.

(2) See cases C-276/97, Commission v. France, [2000] ECR I-6251; C-358/97, Commission v. Ireland, [2000] ECR I-6301; C-359/97, Commission v. United Kingdom, [2000] ECR I-6355; C-408/97, Commission v. Netherlands, [2000] ECR I-6417; C-260/98, Commission v. Greece, [2000] ECR I-6537.

(٣) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٦٤ ، ٦٥ .

- ١- النفقات الحكومية التحويلية والمتعلقة بإعادة توزيع الدخل القومي أو مراعاة الفئات محدودة الدخل لا تخضع لضريبة القيمة المضافة.
  - ٢- الخدمات الحكومية التي لا ينافس فيها القطاع الخاص مثل خدمات الدفاع والقضاء والخدمات العامة لا تخضع للضريبة.
  - ٣- السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة بأقل من تكلفتها وينافسها فيها القطاع الخاص ولكن بغرض خدمة فئات معينة فهذه أيضاً لا تخضع للضريبة.
  - ٤- السلع والخدمات التي تقدمها الحكومية وينافسها فيها القطاع الخاص ويتم تحديد سعرها وفقاً لقوى السوق فهذه تخضع لضريبة القيمة المضافة.
- وبالنسبة لقانون ضريبة القيمة المضافة المصري فإنه قد سار على مبدأ أن العبرة بالنشاط الاقتصادي الذي يتم مزاولته بغض النظر عن صفة القائم به وبالتالي تخضع الأشخاص الاعتبارية التي تزاول نشاطاً اقتصادياً لضريبة القيمة المضافة إلا ما استثني بنص خاص مثل الخدمات العامة ( كالتعليم أو الصحة أو القضاء ) حتى لو تم تحصيل رسوم مقابل أداء هذه الخدمات لأن مثل هذه الخدمات يكون هدفها تحقيق الصالح العام وليس الربح . وهذا ما نصت عليه صراحة اللائحة التنفيذية في المادة ( ٣ ) الفقرة الرابعة التي قررت أنه لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة : .... ٤ - الخدمات التي تؤديها الجهات الحكومية<sup>(١)</sup>.

بل إن مصلحة الضرائب المصرية في تعليماتها - في ظل قانون ضريبة المبيعات

---

(١) تم نشر اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة في الوقائع المصرية ، العدد ٥٥ تابع (أ) ، في ٧ مارس

السابق - تذهب إلى أن ما تنتجه الجهات الإدارية من سلع لاستعمالها في تسيير أمورها المرفقية دون أن تكون محلاً للبيع أو التداول لا تخضع للضريبة<sup>(١)</sup>. وكذلك إيجارات المناجم التي تؤول للخزانة العامة للدولة تخضع لضريبة القيمة المضافة لأنها تخرج عن نطاق الإعفاء المنصوص عليه في البند رقم ٢٨ بقائمة السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة المرافقة للقانون<sup>(٢)</sup>.

ولذا فقد قضي بأنه إذ كان الثابت بالأوراق أن المطعون ضده الأول قد أدى الخدمة المكلف بها باعتباره المقاول الذي أوكلت إليه جهة الإسناد - الشركة العامة للثروة المعدنية - الطاعنة بموجب عقد المقاولة المبرم بينهما والمؤرخ ٢٧ / ٣ / ١٩٩٦م - المرفق صورته بالأوراق - المهمة المنصوص عليها في البند الثالث منه وهي تحميل الأتربة الناتجة عن عملية تفجير المحاجر بمعداته ونقلها للجهة التي يحددها الطرف الأول - الشركة الطاعنة - بسياراته القلاب .... كما نص في ذات البند أيضاً على أنه " في حالة سريان ضريبة المبيعات عن الأعمال موضوع هذا العقد يتحملها الطرف الأول - الطاعنة - وقد استحق على هذه الخدمة قيمة ضريبة المبيعات المتمثلة في المبلغ المطالب به من قبل المصلحة المطعون ضدها الثانية والتي أوقعت نظيراً له الحجز على المطعون ضده الأول . ومن ثم فإنه وإن كان الأخير هو الملتزم بتحصيل الضريبة من

(١) تعليمات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٥ بتاريخ ٢ - ١٠ - ٢٠٠٥، مشار إليها لدى د. رمضان صديق، المرجع السابق، ص ٦٧.

(٢) كتاب البحوث الضريبية، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية، الإدارة العامة لبحوث الخدمات، مصلحة الضرائب المصرية، بتاريخ ١٠ - ١ - ٢٠١٧، رداً على الكتاب الوارد للإدارة رقم ١٦٧٨ بتاريخ ١ - ١٢ - ٢٠١٦.

المؤدى إليه الخدمة ، إلا أنه وقد قام بأدائها بالفعل إلى تلك الجهة المستفيدة منها ، كما قضى عليه بمقتضى التزامه سالف البيان بأداء الضريبة المستحقة لصالح مصلحة الضرائب المطعون ضدها الثانية ، وقد تحققت بذلك الواقعة المنشئة للضريبة قبل الشركة الطاعنة ، بما بات على هذه الأخيرة أداء الضريبة لمحصلها بعد أن حكم عليه بتوريدها للمصلحة المستحقة لها وفقاً لما سلف بيانه . دون أن ينازع أو يطعن فيما قضى به عليه في هذا الشأن . فإن الحكم المطعون فيه إذ التزم هذا النظر فإنه يكون قد وافق صحيح القانون ، وبغير أن ينال من ذلك ما أثارته الشركة الطاعنة من منازعات بشأن العقود التي أوردت تقديمها للمحكمة ، والتي لا أثر لها في قضاء الحكم المطعون فيه ، ولم تتخذ ثمة إجراء بادعاء تزوير عبارات أضيفت إليها ، لاسيما وأنها لم تثل شيئاً من عقد الاتفاق المبرم بين الطرفين بتاريخ ٢٧ / ٣ / ١٩٩٦ والذي اعتبره الحكم المطعون فيه من أسانيد قضائه<sup>(١)</sup>.

وقد سار نظام ضريبة الدخل السعودي ولائحته التنفيذية على هذا النهج إذ قررت اللائحة التنفيذية أن أي نشاط تمارسه جهة حكومية بصفتها سلطة عامة، لن يعد نشاطاً اقتصادياً وفقاً لأغراض النظام وهذه اللائحة . يعد من قبيل ممارسة النشاط الاقتصادي، قيام جهة حكومية بأنشطة تنطوي على القيام بتوريدات لسلع أو لخدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة<sup>(٢)</sup>. وبالتالي لا تعد الخدمات العامة شكال من أشكال النشاط الاقتصادي، وأي سلع أو خدمات مقدمة من الحكومة باعتبارها سلطة عامة لا تخضع

(١) الطعن رقم ١٨٦٩ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ٢٦ - ٢ - ٢٠١٥ .

(٢) المادة ٩ الفقرة الخامسة من اللائحة التنفيذية .

بالتالي لضريبة القيمة المضافة<sup>(١)</sup>.

ولكن يثور التساؤل إذا ما تم إسناد مهمة أداء بعض الخدمات العامة للجمهور إلى بعض الجهات نيابة عن الدولة هل تخضع الرسوم المدفوعة هنا لضريبة القيمة المضافة؟!

يرى الباحث أن يتم التفرقة بين فرضين :

الفرض الأول أن يتم إسناد هذا الأمر لإحدى الجهات الحكومية فهنا لا تخضع هذه الخدمة لضريبة القيمة المضافة باعتبار أن تأديتها مرتبط بتحقيق الصالح العام وتسيير المرفق وليس تحقيق الربح.

الفرض الثاني : أن يتم إسناد هذا الأمر للقطاع الخاص مثل ( خدمات فحص السيارات قبل الترخيص - إنهاء بعض الوثائق الحكومية كالبطاقات الشخصية وجوازات السفر - إنشاء تطبيقات إلكترونية تسهل عملية الحصول على الخدمات الحكومية ) فهنا نرى أن تلك الخدمات تخضع لضريبة القيمة المضافة لأن تحقيق الربح أصبح هدفاً أساسياً لذلك الأمر.

ثانياً - الجمعيات الخيرية (الجهات غير الهادفة للربح)

تعد الجمعيات الخيرية من الجهات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح إذ أن هدفها تقديم المعونة لبعض الفئات ذات الاحتياج . وتحرص معظم الدول على تشجيع العمل الخيري والأهلي لديها لأن هذا من شأنه الحفاظ على الترابط المجتمعي فضلاً عن أن

(١) صندوق النقد الدولي : " المملكة العربية السعودية - تقرير القضايا المختارة في إطار مشاورات المادة الرابعة

لعام ٢٠١٩" ، التقرير القطري رقم ١٩/٢٩١ ، سبتمبر ٢٠١٩ ، ص ٢٣ .

هذه الجهات تعد شريكاً أساسياً للحكومة في تحقيق الأمن المجتمعي والوصول للفتات التي قد لا تصل إليها خدمات الدولة.

وتذهب معظم القوانين الضريبية إلى إعفاء الأنشطة التي تقوم بها تلك الجهات من الخضوع للضريبة أو تقرير معاملة تفضيلية لها. فهذه الجهات بحسب الأصل لا تخضع لضريبة الدخل ولكن لا يعني ذلك أن يمتد الأمر للإعفاء من ضريبة القيمة المضافة لأن الدول تختلف فيما بينها حول هذا الأمر . فمثلاً في معظم دول الاتحاد الأوروبي يتم إعفاء التوريدات الخاصة بتلك الجهات من الخضوع لضريبة القيمة المضافة ، بينما في استراليا ونيوزيلاندا تخضع التوريدات لضريبة القيمة المضافة ، وفي كندا تخضع التوريدات لضريبة القيمة المضافة ولكن بسعر مختلف عن السعر العام. ولذا يعترض البعض على فكرة إعفاء تعاملات الجهات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من الخضوع لضريبة القيمة المضافة لأن هذا يتعارض مع مبادئ الحياد والكفاءة والعدالة والبساطة التي تتسم بها ضريبة القيمة المضافة<sup>(1)</sup>.

وقد قررت المادة ( ٢٩ ) من قانون ضريبة القيمة المضافة المصري أنه (مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسري الاعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على الضريبة ( القيمة المضافة ) ما لم ينص على الاعفاء منها صراحة) .

ومن خلال استقراء النص سالف الذكر وبالرجوع للائحة التنفيذية يتضح أن التوريدات التي تقوم بها الجهات غير الهادفة للربح تخضع لضريبة القيمة المضافة إذ لا

(1) Pierre-Pascal Gendron, "How Should the United States Treat Government Entities, Nonprofit Organizations, and Other Tax-Exempt Bodies Under a VAT?", 63 Tax L. Rev. (2: 2010), pp. 477-508.

يوجد نص صريح يعفيها وذلك لأن مناط فرض ضريبة القيمة المضافة يتحقق بمجرد بيع السلعة أو تقديم الخدمة بغض النظر عن الهدف من النشاط وما إذا كان يهدف لتحقيق الربح أم لا لأن ذلك الأمر محط اهتمام قانون الضريبة على الدخل وليس قانون ضريبة القيمة المضافة.

### ثالثاً - الشركات القابضة :

يقصد بالشركات القابضة هي تلك الشركات التي يكون لها سيطرة مالية وإدارية على شركات أخرى مرتبطة بها وتسمى بالشركات التابعة. وفي الواقع العملي فإن الشركات القابضة إما أن يكون دورها المشاركة والسيطرة على رأس مال الشركات التابعة دون مزاوله أي نشاط خاص بها وإما أن يتعدى دورها إلى القيام بمزاوله النشاط وإدارة المحفظة المالية للشركات التابعة . ففي الحالة الأولى لا تعد الشركة القابضة مكلفاً وبالتالي فهي غير معني بتحصيل ضريبة القيمة المضافة وتوريدها للإدارة الضريبية ومن م لا يحق لها المطالبة بخصمها كضريبة مدخلات ، أما في الحالة الثانية فإنها تعد مكلفاً وبالتالي ملتزمة بتحصيل الضريبة وتوريدها ويحق لها خصم ضريبة المدخلات<sup>(١)</sup>.

وقد قضت محكمة العدل الأوروبية (CJEU)<sup>(٢)</sup> في عدة أحكام لها أن الشركة القابضة إذا قامت باستثمار جزء من أموالها في شركات تابعة وقامت بشراء أسهم وعمليات استحواذ فإنه يحق لها خصم ضريبة المدخلات التي تكبدتها باعتبارها مارست نشاطاً

(1) Madeleine Merx : “ VAT and Holding Companies: Position Finally Clear “ , EC Tax Rev. (2016) ,, Available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3112110](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112110)

(2) Court of Justice of the European Union

اقتصادياً<sup>(١)</sup>. بينما لا يحق لها خصم أية مبالغ في حالتين هما :

١- إذا كانت الخدمات التي تقوم بها الشركة القابضة لشركاتها التابعة توريدات معفاة

(مثل منح القروض)<sup>(٢)</sup>

٢- إذا كانت الشركة القابضة لا تشارك في إدارة الشركة التابعة وكان دورها فقط المشاركة في رأس المال.

وفي إحدى التطبيقات العملية قامت الشركة الأم (Vega International) الموجودة في النمسا بتزويد فرعها الموجود في بولندا (Vega Poland) ببطاقات لتزويد السيارات والشاحنات بالوقود مقابل رسوم قدرها ٢٪. وهكذا تقدم Vega International خدمة مالية إلى Vega Poland عن طريق التمويل المسبق لشراء الوقود فهل تعد هذه الخدمة من الخدمات المالية المعفاة من الضريبة؟! أجابت محكمة العدل الأوروبية على هذا التساؤل بأن الطريقة التي تعمل بها الشركة الأم مع فرعها في بولندا هي بنفس الطريقة التي تعمل بها مؤسسة مالية أو ائتمانية عادية وبالتالي تعامل كخدمة مالية معفاة من ضريبة القيمة المضافة<sup>(٣)</sup>.

وتختلف التشريعات فيما بينها في معاملة الشركة القابضة وشركاتها التابعة على اعتبار

(١) انظر على سبيل المثال الأحكام التالية :

- CJEU 20 June 1991, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268.
- CJEU 16 July 2015, C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 ,
- CJEU 13 March 2008, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166.

(٢) وقد سارت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة في مصر على ذات النهج إذ قررت في المادة الثالثة منها الفقرة الخامسة أنه لا تعد من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها، أو فيما بين بعضها البعض.

(3) case C-235/18 (Vega International Car Transport and Logistic) , 15 May 2019.



أنهم مكلف واحد أم كل منهم يعد مكلف على حدة . ففي لبنان يتم معاملتها كأنها مكلف واحد متى بلغت حد التسجيل وذلك لأن نشاطها مرتبط بالشركات التابعة ومكماً له ، بينما في مصر يتم اعتبار كل منهم مكلف على حدة وذلك لأن المعاملات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة تتم بين أشخاص قانونية متميزة وكل شركة لها شخصية اعتبارية مستقلة<sup>(١)</sup>.

#### رابعاً - المشروعات المشتركة ( الكونسورتيوم ) :

ويقصد بها مجموعة الشركات التي تتجمع لتحقيق غرض معين وتسمى بالمجموعة وتعد طرفاً واحداً في تعاملاتها مع الغير . وعادة ما يكون هدف إنشاء هذه التحالفات هي تجميع أكبر قدر من رؤوس الأموال لإنجاز مشروعات ضخمة ( كإنشاء خطوط سكك حديدية - مطارات - مترو أنفاق - بناء محطات توليد طاقة كهربائية - ... ) .

وتعد شركات المجموعة وسيلة مثلى لتقليل فكرة الأعباء الضريبية<sup>(٢)</sup> - خاصة في ضريبة القيمة المضافة - حيث يتم تعيين ممثل واحد لها في مواجهة الإدارة الضريبية ، كما أنها تعد وسيلة فعالة لمكافحة التجنب الضريبي حيث لا تعطى الفرصة هنا لتجزئة مبيعات ومشتريات المشروع بين الشركات المتحالفة لتفادي حد التسجيل ، فضلاً عن أنها تسهل مهمة الإدارة الضريبية في تتبع المعاملات التي تتم بين شركات المجموعة .

وتختلف الدول فيما بينها في الاعتراف بفكرة هذه المجموعة<sup>(٣)</sup> ، فنجد مثلاً أن دولاً مثل بريطانيا وإيطاليا والنرويج وسنغافورة تعترف بفكرة شركة المجموعة مع اختلافها

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ٨٣٥ ، ملف ٣٧ - ٢ - ٦٧٨ ، جلسة ٤ - ١٠ - ٢٠٠٦ ، مشار إليها لدى د. رمضان صديق ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

(2) Kenneth Vyncke : " EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective " , [EC Tax Review](#) , Volume 18, Issue 6 (2009) pp. 299 – 309.

(3) Kenneth Vyncke : " [VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations](#) " , IBFD , International VAT Monitor; 2007; Vol. 18; iss. 4; pp. 250 - 261

في وضع الضوابط الخاصة بها ( مثل شروط التكامل الاقتصادي - أو وجود المركز الرئيسي في الدولة - وحدة المشروع - وجود فروع منفصلة - وجود تعاملات حقيقية -.... )

بينما المشرع المصري لا يعترف بفكرة المجموعة الضريبية وبالتالي تظل كل شركة داخل المجموعة مستقلة في التزاماتها الضريبية وأن تراعي مصلحة الضرائب فكرة الارتباط بين أعضاء المجموعة عند تحديد قيم التعاملات فيما بينهم.

ويعترف المنظم السعودي في نظام ضريبة القيمة المضافة بفكرة المجموعة الضريبية إذ أجازت المادة الرابعة من النظام والمواد العاشرة أ والحادية عشرة من اللائحة التنفيذية تسجيل المجموعة الضريبية حيث يجوز لشخصين اعتباريين أو أكثر تقديم طلب تسجيل كمجموعة ضريبية لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، إذا استوفوا المتطلبات الآتية:

- أن يكون كلاهما مقيماً بالمملكة ويزاول نشاطاً اقتصادياً.
- امتلاك خمسون في المائة أو أكثر من رأس المال لكل شخص اعتباري، أو السيطرة على خمسين في المائة) أو أكثر من حقوق التصويت أو الملكية لكل الأشخاص الاعتبارية المملوكة من نفس الشخص أو المجموعة، وفي أي من الحالات السابقة، وسواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- أن يكون أحدهم على الأقل خاضعاً للضريبة.
- أن يقدم طلب تشكيل مجموعة ضريبية من قبل شخص خاضع للضريبة، ويعد هذا الشخص ممثلاً للمجموعة الضريبية ومسئولاً حيال الالتزامات والحقوق الناشئة على المجموعة نيابة عن جميع أعضائها، دون الإخلال بالمسؤولية التضامنية لبقية أعضاء المجموعة.

## المبحث الثاني النطاق الموضوعي لسريان الضريبة ومشكلاته

تعد ضريبة القيمة المضافة أحد أهم أشكال الضرائب غير المباشرة والتي تتسم بأن المتحمل الحقيقي بعينها هو المستهلك النهائي و قد استقر قضاء محكمة النقض على أن النصوص قاطعة الدلالة على أن عبء هذه الضريبة يقع على عاتق مستهلك السلعة والمستفيد من الخدمة الخاضعة للضريبة ، وأن مؤدى الخدمة دوره محصور في تحصيلها من المستفيد وتوريدها إلى مصلحة الضرائب. <sup>(١)</sup> ولذا تحرص معظم القوانين الضريبية على تحديد وعاء هذه الضريبة على نحو يشمل كافة أنواع السلع والخدمات تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية من ناحية وتحقيقاً لفكرة شمول الوعاء الضريبي من ناحية أخرى. بل إن الأنظمة الضريبية تعمل على تحقيق المساواة في المعاملة بين السلع والخدمات في السوق المحلي سواء المنتج محلياً أو المستوردة من الخارج تطبيقاً لمبدأ عدم التمييز الذي تبناه منظمة التجارة العالمية ومن قبلها اتفاقيات الجات ، فضلاً عن أن من أهم مبادئ إعداد ضريبة القيمة المضافة هو فكرة الحياد المالي .

ولكن لا يمنع هذا الأمر من وجود بعض الاعتبارات التي تدفع المشرع الداخلي من إقرار بعض المعاملات التفضيلية لبعض أنواع السلع والخدمات - خاصة الضرورية- سواء المنتج محلياً أو المستوردة من الخارج وذلك بشرط عدم التمييز في المعاملة

(١) انظر على سبيل المثال الطعون التالية :

- الطعن رقم ١٥٤٩٣ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ١٨ - ٤ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ٦٦١٦ لسنة ٨٥ ق ، جلسة ١١ - ٤ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ١١٤٨١ لسنة ٧٨ ق ، جلسة ١٧ - ٢ - ٢٠١٦ .

واتباع مبدأ الحياد المالي السابق الإشارة إليه.

و نحاول من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على فكرة السلع والخدمات باعتبارهما محور الوعاء الضريبي للقيمة المضافة فضلاً عن المشكلات المتعددة التي يثيرها هذا الأمر مثل مكان تأدية الخدمة وتقديم السلعة ، وفكرة التوريد سواء بمقابل أو بدون مقابل ، و المعاملات المركبة أو المختلطة ، وكذلك التقديم الإلكتروني للسلع والخدمات وغيرها من المشكلات التي أفرزها الواقع العملي. ولذا تم تقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

**المطلب الأول : المقصود بالسلع والخدمات.**

**المطلب الثاني : المشكلات المرتبطة بتحديد السلع والخدمات.**

### **المطلب الأول**

#### **المقصود بالسلع والخدمات**

يعد تحديد المقصود بالسلع والخدمات من الأهمية بمكان وذلك نظراً لما يحققه هذا الأمر من انضباط في تحديد المعاملة الضريبية ففي بعض الدول تكون معظم الواردات من السلع خاضعة للضريبة بينما الواردات من الخدمات يتم إعفاء بعضها لاعتبارات يقدرها المشرع في تلك الدول. وبالرغم من إمكانية تحديد الفرق بين السلعة والخدمة في معظم الحالات إلا أنه يكون صعباً في حالات أخرى . فمثلاً عملية شراء ملابس تعد سلعة ، بينما تقديم استشارة قانونية تعد خدمة ، ولكن في مثال آخر إذا وافق مهندس على صيانة سيارات إحدى الجهات (خدمة) ولم يقتصر الأمر على ذلك بل امتد إلى توريد قطع غيار للإصلاح (سلعة) فهنا تكييف العملية كلها هل يعد توريد سلع أم خدمات؟! ، وذلك لاختلاف القواعد المتعلقة بالمعاملة الضريبية سواء من حيث

المكان أو وقت التحصيل وتوريد الضريبة . ثم ما الحل إذا ما كانت المعاملة التي تمت جزء منها يعد معفي والجزء الآخر خاضع هل يتم إعفاء المعاملة بأكملها؟! أم تخضع للضريبة؟! ولذا فإن تحديد مفهوم للسلعة أو الخدمة يعد من الأهمية بمكان.

وما تجدر الإشارة إليه هنا أن هذا الأمر يعد من الأمور المختلف في صياغتها في معظم قوانين ضريبة القيمة المضافة في العالم فبعض الدول يستخدم مصطلح التوريد بصفة عامة مثل أيرلندا وبريطانيا<sup>(١)</sup> وجنوب أفريقيا وكندا ونيوزيلاندا بل إن روسيا في قانون القيمة المضافة لديها تستخدم مصطلح غريب وهو ( الدوران ) (oborot turnover)، والبعض الآخر يستخدم السلع والخدمات مثل قانون ضريبة الاستهلاك الياباني ويذهب جزء آخر إلى استخدام مصطلح توريد السلع وتوريد الخدمات مثل القانون الفرنسي<sup>(٢)</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه أن محكمة العدل الأوروبية تجعل الأولوية في تفسير مفهوم التوريد وفقاً لقانون الجماعة الأوروبية وليس لقانون دولة معينة داخل الاتحاد<sup>(٣)</sup> . ولذا يحظر تفسير مفاهيم المجموعة على أساس القانون الوطني في تحديد المعاملات الخاضعة للضريبة ، ولا يعتمد توجيه ضريبة القيمة المضافة على مفاهيم قانون العقود ، ولكنه يستخدم نهجاً اقتصادياً بدلاً من ذلك<sup>(٤)</sup> . ولذا التوريد الخاضع للضريبة هو حق

(١) على سبيل المثال يجري نص المادة الرابعة من قانون ضريبة القيمة المضافة البريطاني على النحو التالي :

Scope of VAT on taxable supplies.

(1) VAT shall be charged on any supply of goods or services made in the United Kingdom, where it is a taxable supply made by a taxable person in the course or furtherance of any business carried on by him.

- A taxable supply is a supply of goods or services made in the United Kingdom other than an exempt supply.

(2) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6 , P. 5

(3) ECJ, July 15, 1964, Case 6/64 (Costa/Enel), E.C.R. 1964.

(4) ECJ, Oct. 4, 1995, Case C-291/92 (Ambrecht), E.C.R. 1995, I-2775; ECJ, Jan. 16, 2003, Case C-315.

التصرف في السلعة كمالك وهو أوسع بكثير من مفهوم نقل الملكية . وكان سبب إثارة هذا الموضوع هو تمسك السلطات الضريبية البلجيكية بتطبيق أحكام القانون المدني لمكافحة التجاوزات والتجنب الضريبي ، حيث وفقاً لأحكام القانون المدني البلجيكي تعتبر العقود التي لا تستند إلى أساس قانوني أو التي تستند إلى أساس قانوني مزيف أو غير قانوني باطلة ولاغية ، ويعتبر الاحتيال على الدولة البلجيكية في مجال الضرائب بمثابة انتهاك للنظام العام وبالتالي ، لم يتم نقل الملكية بين أي من الطرفين . ونتيجة لذلك ، لا يمكن لأي طرف المطالبة بشكل قانوني بائتمان ضريبة المدخلات<sup>(١)</sup> . وهو ما رفضته محكمة العدل الأوروبية ولم تعتد به لأنه يتجاهل أسبقية وأولوية قانون الجماعة الأوروبية ، فضلاً عن أن مفاهيم القانون المدني الوطني هي في الواقع غير ذات صلة لأن التشريع الأوروبي يشكل نظاماً قانونياً مستقلاً ، له مفاهيمه وسياقه الخاص على النحو السالف بيانه .

### مفهوم السلع :

السلعة بصفة عامة كل شيء له واقع مادي ملموس يمكن تداوله ، ولكن مفهومها يختلف تبعاً للمجال الذي تستخدم فيه ولكن ما يميز مصطلح السلع هنا أن هذا المصطلح في مجال ضريبة القيمة مدلوله أوسع وأشمل من مدلوله في فروع القانون الأخرى مثل القانون التجاري والقانون المدني . فمثلاً في الدنمارك وفنلندا يمتد تعريف توريد السلع ليشمل توريد الطاقة مثل الكهرباء أو الحرارة أو التبريد<sup>(٢)</sup> .

(1) Robert F. van Brederode : "Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU", INTERNATIONAL TAX JOURNAL , January-February 2008 , P 45.

(٢) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٢٢٤ .

وقد تبني قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر هذا الاتجاه الموسع في مفهوم السلع حيث عرفت المادة الأولى منه السلعة بأنها كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كانت محلية أو مستوردة، ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفات الجمركية المعمول بها.

ولذا فقد قضى بأنه إذا كان المشرع قد أطلق لفظ "الثلاجات" على أحد السلع التي تضمنها البند ثانياً من الجدول رقم (ب) المرافق لقرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ المنشور بالجريدة الرسمية في ١٣ / ٥ / ١٩٩١ بالعدد رقم ١٨ (مكرر) - المنطبق على الواقعة - والذي أورد السلع التي عدل سعر ضريبة المبيعات عليها إلى ٢٠٪ وهي : ..... ٢ - ثلاجات وأجهزة تبريد تعمل بالكهرباء أو بغيرها سعتها أكثر من ١٢ قدم ما يستخدم منها في المنازل أو المحال التجارية والمستشفيات والفنادق وما يماثلها ، إلا أن هذا الاطلاق يتقيد بما أوردته به المشرع من اشتراط أن تكون سعة تلك الثلاجات أكثر من ١٢ قدم مما لازمه انصراف تطبيق ذلك النص إلى طائفة الثلاجات التي تقاس بالقدم دون غيرها من الثلاجات ، وإذ كانت الثلاجات محل ضريبة المبيعات موضوع النزاع هي ثلاجات لحفظ الموتى وخلت الأوراق مما يثبت أنها تقاس بالقدم ، ولو أراد إخضاع هذه السلعة لضريبة المبيعات وفقاً للسعر المشار إليه بهذا الجدول لما أعجزه النص عليها ، ومن ثم فإنها لا تخضع لهذا السعر وإنما تخضع لسعر الضريبة على المبيعات وفقاً للأصل العام بالنسبة للسلع المصنعة محلياً أو المستوردة طبقاً لنص المادتين الثانية والثالثة من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بواقع ١٠٪ حال غياب الدليل على خروجها عن

هذا الأصل ، وإذ خالف الحكم المطعون فيه ذلك النظر وقضى بتأييد تقديرات مأمورية الضرائب المختصة التي قدرت سعر ضريبة المبيعات على تلك السلعة بواقع ٢٠٪ ، فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون<sup>(١)</sup>.

وكذلك القانون الإماراتي تبني المفهوم الموسع للسلع إذ قررت اللائحة التنفيذية<sup>(٢)</sup> أن السلع هي الممتلكات المادية التي يمكن توريدها بما في ذلك العقارات والمياه وجميع أنواع الطاقة التي يحددها هذا القرار.

### توريد السلع :

١- نقل ملكية السلع أو حق التصرف بها من شخص لآخر يشمل على سبيل المثال:

أ. نقل ملكية السلع بموجب اتفاقية خطية أو شفوية لأي بيع.

ب. نقل ملكية السلع بمقابل بشكل إلزامي وذلك وفقاً للتشريعات السارية.

٢- لأغراض البند (١) من هذه المادة، فإن نقل حق التصرف بأي أصول لا يعتبر أنه توريد لسلع إلا إذا تمكن الشخص الآخر من التصرف فيها كمالك.

٣- إبرام عقد بين طرفين يترتب عليه نقل السلع في وقت لاحق يعتبر توريداً للسلع إذا نص العقد على نقل ملكية السلع أو قصد لنقل ملكية السلع أو نقل ملكية السلع في المستقبل.

٤- تعتبر التوريدات التالية توريداً للسلع:

أ. توريد المياه.

(١) الطعن رقم ١٨٠٣ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ١٤ - ١١ - ٢٠١٣ .

(٢) المادة الأولى والثانية من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي.



ب.توريد العقارات بما في ذلك أي عقد بيع أو تأجير .

ت.توريد جميع أنواع الطاقة وتشمل الكهرباء والغاز، بما في ذلك الغاز الحيوي وغاز الفحم وغاز النفط المسال والغاز الطبيعي وغاز النفط والغاز المنتج وغاز محطات التكرير والغاز الطبيعي المعاد تكوينه وغاز النفط المسال المعالج بالحرارة وأي خليط غازات، سواء تم استعمالها للإضاءة أو الحرارة أو التبريد أو تكييف الهواء، أو أي أغراض أخرى.

ويعد تحديد ما يعد سلعة وتكييفها القانوني من أمور الواقع التي يستقل بها قاضي الموضوع ولكن سلطة قاضي الموضوع في فهم الواقع في الدعوى ليست مطلقة ورأيه في هذا الصدد ليس رأياً قطعياً وإنما يجد حده من صحة المصدر الذي استقى منه الدليل على وجود ذلك الواقع بأن يكون دليلاً حقيقاً له أصله الثابت في الأوراق وأن يكون استخلاصه سائغاً غير مناقض للثابت فيها . لما كان ذلك وكان الثابت من تقرير الخبير المؤرخ ٢٩ / ٢ / ٢٠٠٤ أنه خلص في مدوناته أن السلع التي قامت الشركة الطاعنة باستيرادها عبارة عن " كبسولات " وردت تحت نظام " أدوية بلك " وفقاً للتعاقد المبرم بينها وبين شركة ميتاسيريل الأمريكية والتي قامت بتصنيع تركيبتها في أمريكا وتمثلة في " كبسولات أدوية فيتامين " وأن الشركة الطاعنة قامت فقط بتعبئة وتغليف تلك الكبسولات ، مما لا يعتبر تحويلاً إلى منتج جديد، كما أورد تقرير لجنة الخبراء المنتدبة أمام محكمة الاستئناف أن المستحضرات محل النزاع التي استوردتها الشركة الطاعنة والتي جرى تعديل الإقرارات الضريبية بشأنها هي مصنعة في شكل مستحضر صيدلي وفقاً لطبيعتها وهي أدوية مسجلة وفقاً لأحكام القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٥٥ وتعديلاته وقرارات وزير الصحة ، كما أورد تقرير لجنة الخبراء الثانية المنتدبة أمام ذات

المحكمة في نتيجته أنه بخصوص قيمة الفروق المقدرة عن تعديل إقرارات الطاعنة الضريبية والبالغ مقدارها ٤٦.١٥٠.٤٤٧ جنية والتي تم احتسابها على أن أصناف " الفيتامادين " عبارة عن مكملات غذائية وليست أدوية ، فإنه تم الانتقال إلى مقر الإدارة المركزية للشئون الصيدلية وقررت مديرة إدارة تسجيل الأغذية الطبية أن هذه الأصناف عبارة عن مستحضر صيدلي بشرى وأنها مستحضرات دوائية وليست غذائية ، وخلصت هذه التقارير جماعها إلى أنه وفي هذه الحالة فإن الضريبة المنطبقة بفئة ١،٦٢٥٪ وفقا للجدول المرفق بقانون ضريبة المبيعات وبالتالي فلا أحقية للمصلحة المطعون ضدها في تعديل الإقرارات الضريبية المقدمة من الشركة الطاعنة وما نتج عنها من فروق ضريبية بلغت مقدارها المبلغ سالف البيان وتبرأ ذمة الطاعنة من هذا المبلغ ، وكان لا ينال مما تقدم وحسبما تضمنه تقارير الخبراء قيام الشركة الطاعنة بتعبئة وتغليف تلك المستحضرات في شكل عبوات ، إذ لا يعد ذلك تغييرا في طبيعتها إلى منتج صناعي جديد حسب التوصيف المشار إليه في المادة " ٣٦ " من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات فيما نصت عليه من أنه " في تطبيق أحكام الفقرة ( ١ ) من المادة (٤٧) من القانون لا يعتبر تغييراً في حالة السلعة عملية التعبئة أو التكرار أو التنقية " لما كان ما تقدم فإن الحكم المطعون فيه إذ أيد الحكم الابتدائي الصادر برفض الدعوى استناداً أن المستحضر المستورد مكمل غذائي وليس دوائي واطرح تقارير الخبرة سالفة البيان دون أن يعرض في أسبابه الرد على الحجج التي ساقتها التقارير وبنيت عليها ما توصلت إليه من نتيجة باعتبارها صادرة من جهات فنية متخصصة قد يصعب على قاضى الموضوع تناولها دون الاستعانة بأولئك الخبراء المتخصصين في هذا المجال ، فضلاً عن أنه لم يكشف عن المصدر الذى أقام عليه قضاءه مخالفاً لتلك

النتيجة التي انتهت إليها التقارير سالفة البيان ، وهو ما أعجز محكمة النقض عن مراقبته وصحة ما تساند إليه في قضائه مما يعيبه بالقصور في التسيب الذي جره إلى مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه.<sup>(١)</sup>

وقد اعتبرت مصلحة الضرائب المصرية أن برامج الحاسب الآلي المحملة على اسطوانات أو غيرها تخضع للضريبة باعتبارها منتج صناعي والسماح بخصم ما سبق سداذه من ضريبة على المدخلات.<sup>(٢)</sup>

وما تجدر الإشارة إليه هنا أن النقود في حد ذاتها لا تخضع لضريبة القيمة المضافة وإنما المعاملات التي تتم عن طريق النقود وكذلك الأمر ما يقوم مقام النقد مثل الأوراق التجارية كالشيكات والكمبيالات لأن هذه الأدوات ماهي إلا أدوات ائتمان أو وفاء للمعاملات ولا تعد في ذاتها سلعة أو خدمة. بل ويمتد الأمر أيضاً إلى حيازة الأوراق المالية ( كالأسهم والسندات) التي تتأثر بأداء نشاط الشركة ذاته ولا يمكن اعتبارها سلع أو خدمات تخضع للضريبة.<sup>(٣)</sup>

وتذهب مصلحة الضرائب المصرية إلى أن الأرباح الناتجة عن بيع أو شراء العملة من البنوك أو شركات الصرافة معفاة من الخضوع لضريبة القيمة المضافة ، ومن ثم فإن فروق العملة التي في حوزة المنشأة (الفندق) والناتجة من إعادة تقييمها لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة طالما تم سداد الضريبة المستحقة عن تلك الإيرادات

(١) الطعن رقم ١١٩٤٢ لسنة ٨٣ ق ، جلسة ٢٨ - ٥ - ٢٠١٥ .

(٢) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٢٢٦ و ٢٢٧ .

(٣) انظر المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة المصري حيث استبعدت عمليات تداول الأوراق المالية من الخضوع للضريبة.

(مقابل الخدمة الخاضعة) وفقاً للأسعار المعلنة في تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(١)</sup> ، بينما إيجار الأماكن المخصصة لتركيب ماكينات الصرف الآلي يخضع للضريبة<sup>(٢)</sup>.

### مفهوم الخدمات :

الخدمات بصفة عامة كل شيء غير مادي وغير ملموس يمكن تداوله وينتفع به الشخص بمقابل أو بعبارة أخرى كل ما لا يعد سلعة . ومفهوم الخدمات عادة ما يكون متسع في معظم التشريعات الضريبية ليشمل أي توريد خاضع للضريبة ولا يدخل ضمن السلع ، ومن أمثلة ذلك تعريف الاتحاد الأوروبي للخدمات بأنها أي معاملة لا تشكل بيعاً لسلعة ، والتشريع البريطاني الذي يعتبر الخدمة أي توريد غير توريد السلع طالما يتم بمقابل ، وكذلك الحال في نيوزيلاندا الخدمة أي شيء غير السلع والنقود ، والتشريع الأمريكي يقرر أيضاً أن الخدمات هي أي توريد بخلاف توريد السلع<sup>(٣)</sup>.

وقد سار التشريع المصري على ذات الاتجاه الموسع لمفهوم الخدمات حيث عرفت المادة الأولى من قانون ضريبة القيمة المضافة الخدمة بأنها أي عمل يتم القيام به ولا يقع ضمن تصنيف السلع، سواء كان محلياً أو مستورداً.

وقد قضي بأنه إذا كان الثابت بالأوراق أن النشاط الذي يقوم المستأنف بشغله تسليم

---

(١) كتاب البحوث الضريبية ، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية ، الإدارة العامة لبحوث الخدمات ، مصلحة الضرائب المصرية ، بتاريخ ٢٥ - ٢ - ٢٠١٧ ، رداً على الكتاب الوارد للإدارة رقم ٣٠٢ بتاريخ ١٢ - ٢ - ٢٠١٧ .

(٢) المرجع السابق .

(3) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6 , P. 25

الغزل الذى يقوم باستيراده من الخارج أو بشرائه من السوق المحلى إلى شركة مصر الوسطى للغزل والنسيج لتتولى بدورها تحويله إلى نسيج لحسابه فإن هذا العمل يندرج ضمن "خدمات التشغيل للغير" الذى يخضع للضريبة<sup>(١)</sup>.

وقضى أيضاً بأنه إذا كان النص فى المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م على أن "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها .... الخدمة : هى كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق لها" ، والنص فى الفقرة الثانية من المادة الثانية منه على أنه "وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون" - والنص فى المادة الثالثة من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المعمول به اعتباراً من ٥ / ٣ / ١٩٩٢م على أنه "...وتضاف إلى هذا الجدول ، الخدمات الواردة بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون ، والنص فى الجدول (هـ) المشار إليه ضمن الخدمات المضافة إلى الجدول رقم (٢) سالف البيان تحت بند (١١) "خدمات التشغيل للغير" يدل على أن هذه العبارة جاءت عامة مطلقة بحيث تتسع لكافة خدمات التشغيل التى تؤدى لصالح الغير إذ لم يخص المشرع خدمات معينة منها بالخضوع لضريبة المبيعات دون خدمات أخرى ، ومن ثم فإن قصر تطبيقها على الخدمات المسماة الواردة بالجدول يعتبر تقييداً لمطلق النص وتخصيصاً لعمومه بغير مخصص وهو مما لا يجوز ، وإذ لو أراد المشرع اقتصار فرض الضريبة على الخدمات المسماة بالجدول لما أورد عبارة خدمات التشغيل للغير التى أراد منها خضوع كافة الخدمات

(١) الطعن رقم ١١٨٧٧ لسنة ٨١ ق ، جلسة ٢٨-٥-٢٠١٥.

التي تؤدي للغير لهذه الضريبة وفقاً للمعيار العام في هذا الصدد . ويكون لقاضي الموضوع السلطة في تحديد هذا المفهوم على الخدمة محل المنازعة متى كان ذلك كافياً وخاضعاً لرقابة محكمة النقض.<sup>(١)</sup>

وكذلك التشريع الإماراتي<sup>(٢)</sup> فقد عرف الخدمات بأنها أي شيء يمكن توريده غير السلع.

#### توريد الخدمات :

يعد توريداً للخدمات كل توريد لا يعتبر توريداً للسلع بما في ذلك أي من الآتي:

١. منح حق أو التنازل عنه أو إيقافه أو تركه.
٢. توفير تسهيل أو ميزة.
٣. عدم المشاركة في أي نشاط أو عدم السماح في حصوله أو الاتفاق على القيام بأي نشاط.
٤. نقل حصة لا تقبل التجزئة في سلعة
٥. نقل أو ترخيص الحقوق غير المادية، مثل حقوق المؤلفين والمخترعين والفنانين، والحقوق في العلامات التجارية والحقوق التي تعتبرها تشريعات الدولة ضمن هذه الفئة.

والهدف من هذه التعريفات الموسعة للخدمة ضمان عدم إفلات بعض المعاملات من الخضوع للضريبة ، وبالتالي إذا ثار خلاف حول معاملة معينة من حيث كونها سلعة

(١) الطعن سابق الإشارة إليه.

(٢) المادة الأولى والثالثة من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي.

يدخل تلقائياً إلى مفهوم الخدمات طالما لم يستثن بشكل خاص من الخضوع للضريبة مما يسهم في تحقيق العدالة من ناحية وشمولية الوعاء السابق ذكرها من ناحية أخرى.

### مكان تقديم السلع والخدمات :

يعد تحديد مكان تقديم السلعة أو الخدمة من الأهمية بمكان حيث يتم وفقاً له تحديد الولاية الضريبية للدولة فيما يتعلق بفرض الضريبة . وتختلف دول العالم في تحديد المعيار أو المبدأ الذي يتم الاعتماد عليه في فرض الضريبة ، فمنها من يتبنى معيار المصدر ومنها من يتبنى معيار الوجهة أو المقصد.

ويقصد بمعيار المصدر (Origination Basis) أن الضريبة تفرض على كافة التعاملات أو التوريدات التي تتحقق داخل حدود الدولة أي أن العبرة بمكان الإنتاج<sup>(١)</sup> بغض النظر عن المكان الذي تستهلك فيه السلعة أو الخدمة .

ويتسم هذا المعيار بالسهولة في التطبيق إذ لا تضطر الإدارة الضريبية إلى إمساك حسابات أو قوائم للصادرات والواردات حيث أن الصادرات وحدها هي التي ستخضع للضريبة وبعبارة أخرى ستصبح ضريبة القيمة المضافة ضريبة محلية على إنتاج السلع أو الخدمات.

ولكن هذا المعيار يضيق بشدة من الوعاء الضريبي ومن ثم فإن الحصيلة الضريبية المرجوة ستكون أقل ما يمكن خاصة للدول التي تعاني من مشاكل في الإيرادات وخاصة من النقد الأجنبي وجعل صادرات الدولة في منافسة غير متكافئة في السوق العالمي إذ سترفع أسعارها بمقدار فرض الضريبة، فضلاً عن هذا الأمر يكون مدعاة للتحايل حيث

(1) Bert Mesdom :” VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?”, Tax Analysts, 2011 , P.192

سيعمد المصدر إلى تخفيض قيمة صادراته لتقليل قيمة الضريبة المستحقة بينما سيعمد المستورد إلى رفع قيمة وارداته حتى يتمكن من استرداد أو خصم الضريبة السابق دفعها بالخارج ، وهو ما يمكن أن تفعله الشركات الدولية بين فروعها عن طريق سياسة تحويل الأسعار.

أما معيار المقصد أو الوجهة (Destination Basis) فتكون العبرة فيه بمكان استهلاك السلعة أو الخدمة وليس مكان إنتاجها<sup>(١)</sup>. ولذا لا تفرض الضريبة وفقاً لهذا المعيار على الصادرات بينما تفرض على الواردات بل من الممكن أن يتم تحديد سعر الضريبة بصفر على الصادرات حتى تتمكن من استرداد ضريبة المدخلات. ولذا فإن خدمات شحن الصادرات ( النولون البري والبحري والجوي) تخضع للضريبة بسعر صفر باعتبارها خدمة مصدرة للخارج طالما تم تقديم المستندات الدالة على ذلك ، بينما الخدمات الأخرى التي تؤدي للسلع المصدرة مثل النقل والتخزين فإنها تخضع للضريبة بالسعر العام<sup>(٢)</sup>.

ولذا يعد من الأهمية بمكان تحديد ما يعد من الصادرات وما يعد من الواردات. فضلاً عن إحكام الرقابة على حدود الدولة حتى لا يساء استخدام فكرة الصادرات لاسترداد مبالغ ضريبية بحجة كونها ضريبة مدخلات. وتزداد هذه الصعوبة في الدول التي تتبنى فكرة الاتحادات الاقتصادية - كالاتحاد الأوروبي - والتي تسمح بحرية تداول وانتقال السلع والخدمات بين دول الاتحاد دون قيود الأمر الذي يصعب من الرقابة على الصادرات من السلع والخدمات.

(1) Bert Mesdom : " VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?", , OP.CIT,P.192

(٢) تعليمات رقم ٢٤ لسنة ٢٠١٧ ، مصلحة الضرائب المصرية ، الإدارة المركزية للبحوث .



ومن أهم مميزات هذا المعيار تحقق فكرة الحياد في مجال التجارة الخارجية حيث ستخضع الواردات لذات المعاملة التي تخضع لها السلع المحلية دون تمييز. وتتبنى العديد من الدول معيار المقصد أو الوجهة نظراً للمزايا المترتبة عليه ولا تلجأ لمعيار المصدر إلا لوجود اعتبارات معينة كوجود اتحاد جمركي أو الرغبة في فرض الضريبة على صادرات محددة<sup>(١)</sup>. ولكن هذا المعيار وإن كان له قبول وانتشار فيما يتعلق بالسلع إلا أنه أقل قبولاً بالنسبة للخدمات وخاصة مجال التجارة الإلكترونية<sup>(٢)</sup> لأنه من الصعوبة بمكان فرض الضريبة على المستهلك النهائي بينما تبني معيار المصدر هنا قد يساعد في حل هذه الإشكالية وذلك بإلزام البائع أو مقدم الخدمة بتوريد الضريبة عند إجراء أي عملية مما يساهم في تقليل حالات التهرب أو التجنب الضريبي .

وتذهب بعض الدراسات<sup>(٣)</sup> إلى أن تبني المعيار المختلط – أي الجمع بين المصدر والمقصد – هو الأنسب للدول الاتحادية – كروسيا والولايات المتحدة – بحيث يتم اتباع معيار المصدر في التعاملات التي تتم بين الولايات أو الأقاليم داخل الاتحاد بينما يتبع معيار المقصد للتعاملات التي تتم مع الدول الخارجية. وهذا الاقتراح تم تقديمه في الاتحاد الأوروبي بحيث يتم التفرقة بين التعاملات التي تتم بين منشأة وفرد وهذه يطبق عليها معيار المصدر ، بينما التعاملات التي تتم بين منشأتين فالعبرة بالمستهلك النهائي أي معيار المقصد ولكنه لم يطبق حتى الآن لاختلاف وجهات النظر حوله.

(1) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6 , P. 9

(2) David R. Agrawal and William F. Fox : " Taxes in an E-Commerce Generation" , CESIFO WORKING PAPER NO. 6050, AUGUST 2016 , P.5

(3) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6 , P. 9

وبالنسبة للقانون المصري فقد تبنى معيار المقصد أي المكان الذي يتم فيه استهلاك السلعة أو الخدمة إذ قررت المادة الخامسة من قانون ضريبة القيمة المضافة أن الضريبة تستحق بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيًا كان الغرض من استيرادها، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها. وتستحق الضريبة ( ضريبة القيمة المضافة ) للسلع المستوردة ايا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون

وتستحق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر أي كانت الوسيلة التي تؤدي بها

ولا تستحق ضريبة القيمة المضافة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك ووفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك

ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

وقررت المادة السادسة أيضاً أن تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة إلى خارج البلاد. كما تخضع ضريبة القيمة المضافة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب.

وقررت المادة السابعة أنه مع عدم الإخلال بما تنص عليه الفقرة الثانية من المادة (٦) من هذا القانون، تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة؛ لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن.

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي.

كما تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد.

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

وقد أفردت الاتفاقية الخليجية لضريبة القيمة المضافة أحكاماً لمكان التوريد للسلع والخدمات وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

(1) المواد من 10 حتى 22.

- يقع مكان توريد السلع الذي يتم دون نقلها أو إرسالها في مكان وجودها بتاريخ وضعها بتصريف العميل.
- يقع مكان توريد السلع الذي يتم مع نقلها أو إرسالها من قبل المورد أو لحساب العميل في مكان وجودها عند بدء النقل أو الإرسال.
- يقع مكان توريد السلع البينية الذي يتم مع نقلها أو إرسالها من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى، في الدولة التي ينتهي فيها نقل السلع أو الإرسال في الحالات الآتية:
  - أ- إذا كان العميل خاضع للضريبة.
  - ب- مع عدم الإخلال بأحكام البند (٢) من هذه المادة، إذا كان العميل غير خاضع للضريبة وكان المورد مسجلاً في الدولة التي يقيم العميل بها أو ملزماً بالتسجيل فيها.
- يقع مكان توريد السلع البينية التي يتم مع نقلها أو إرسالها دون التركيب أو التجميع من قبل مورد مسجل لغايات الضريبة في دولة عضو لصالح عميل غير مسجل لغايات الضريبة في دولة عضو أخرى، في مكان وجود السلع بتاريخ بدء النقل أو الإرسال، شريطة عدم تجاوز قيمة إجمالي توريدات هذا المورد خلال أية فترة اثني عشر شهر مبلغ (٣٧٥,٠٠٠) ريال سعودي أو ما يعادلها من عملات دول المجلس) في الدولة التي يتم التوريد إليها، ويترتب على تجاوز قيمة إجمالي التوريدات هذا المبلغ قيام المورد بالتسجيل في تلك الدولة.
- في حال عدم إثبات نقل السلع من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى من خلال الامتثال بالالتزامات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذه الاتفاقية والقوانين المحلية، يقع مكان التوريد في مكان وجود السلع بتاريخ بدء النقل أو الإرسال.

- في حال تم توريد السلع دون نقل أو إرسال ثم ثبت لاحقا نقل أو إرسال هذه السلع إلى دولة عضو في الحالات المنصوص عليها بالبند (١) من هذه المادة، يحق للدولة التي ينتهي فيها النقل أو الإرسال استرداد الضريبة من الدولة العضو التي بدء فيها النقل أو الإرسال وفق آلية التحويل الآلي المباشر المتبعة في الجمارك أو أي آلية أخرى تقرها اللجنة الوزارية.
- يعد مكان توريد الغاز والنفط والمياه من خلال نظام التوزيع عبر خطوط الانابيب، وتوريد الكهرباء، من خاضع للضريبة مقر تأسيسه في دولة عضو إلى تاجر خاضع للضريبة مقر تأسيسه في دولة عضو أخرى، واقعا في مقر تأسيس التاجر الخاضع.
- يعد مكان توريد الغاز والنفط والمياه من خلال نظام التوزيع عبر خطوط الانابيب، وتوريد الكهرباء، إلى شخص غير تاجر خاضع للضريبة، واقعا في مكان الاستهلاك الفعلي.
- يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد.
- يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة لصالح عميل خاضع للضريبة في محل إقامة العميل.
- يقع مكان توريد خدمات تأجير وسائل النقل بين مورد خاضع للضريبة وعميل غير خاضع للضريبة في مكان وضع هذه الوسائل تحت تصرف العميل.
- يقع مكان توريد خدمات نقل السلع والركاب والخدمات المرتبطة بها في مكان بدء النقل.
- يقع مكان توريد الخدمات المرتبطة بالعقارات في مكان تواجد هذه العقارات.

- يعد مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونيا واقعا في مكان الاستعمال الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها.
- يقع مكان توريد الخدمات التالية في مكان التنفيذ الفعلي بها:
  ١. خدمات المطاعم والفنادق وتعهيدات تقديم الطعام والمشروبات.
  ٢. الخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية.
  ٣. الخدمات المرتبطة بالسلع المنقولة الموردة من مورد خاضع للضريبة مقيم في

دولة عضو إلى عميل غير خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو أخرى.

### المطلب الثاني

### المشكلات المرتبطة بتحديد السلع والخدمات

من المتفق عليه أن وعاء ضريبة القيمة المضافة يشمل السلع والخدمات التي يحددها القانون وتخضع للتداول ولكن ونتيجة تعقد الحياة الاقتصادية وتشابكها يحدث أحيانا تداخل في المعاملات إذ قد تحتوي المعاملة الواحدة على سلعة وخدمة في ذات الوقت أو سلع متعددة وخدمات متنوعة وهو ما يسمى بالمعاملات المختلطة والمتعددة والتي تحتاج إلى تفنيد للنصوص القانونية لمعرفة التكييف الصحيح لها ، وأحيانا يكون هناك توريد بلا مقابل كما هو الحال في التوريد المجاني للسلع والخدمات في الأوكازيونات ( شراء سلعة والحصول على الأخرى مجانا أو الاشتراك في خدمة النت لمدة شهر ويأخذ العميل شهر مجانا ) وما الحل في حالة وجود مقابل مادي مدفوع دون وجود سلعة أو خدمة كما هو الحال في التبرعات هل تخضع للضريبة أم لا؟! لاشك أن هذه المشكلات التي تثور في الواقع العملي تحتاج إلى استقراء موقف التشريعات المقارنة والتطبيقات القضائية للتمكن من حلها. ونحاول من خلال السطور التالية استعراض بعضاً من هذه المشكلات :

### أولاً التوريدات المختلطة والمتعددة:

يقصد بالتوريدات المختلطة (Mixed Supplies) تلك التوريدات المكونة من سلع وخدمات في ذات المعاملة الواحدة مثل أن يقوم شخص بتوريد قطع غيار لسيارات نقل البضائع لأحد المصانع مع القيام بخدمة الصيانة الدورية لها. أما التوريدات المتعددة (Composite or Multiple Supplies) فيقصد بها تلك المعاملات التي تحتوي على توريد أنواع مختلفة من السلع أو الخدمات في ذات الوقت وكل نوع من هذه التوريدات يقرر لها المشرع معاملة خاصة بها .

وتزداد الصعوبة هنا إذا ما قام المكلف بعمل توريدات متعددة للإيحاء بكونها توريد واحد للاستفادة من الإعفاء<sup>(١)</sup> أو التخفيض في السعر المقرر لإحدى مكونات هذا التوريد ، أو أن يقوم بتجزئة عملية التوريد إلى عمليات منفصلة لتقليل القيمة الخاضعة للضريبة<sup>(٢)</sup>.

وتتبع معظم القوانين في العالم قاعدة مؤداها أن تعامل كل سلعة أو خدمة على أنها مستقلة عن غيرها من السلع والخدمات الأخرى التي يقدمها ذات المورد متى أمكن الفصل بينها ، وإذا تعذر الفصل بينها فإنه يعتد بفكرة العنصر الغالب أو الرئيسي<sup>(٣)</sup>. وتطبيقاً لذلك في قضي بأن توفير الخطوط الجوية البريطانية لوجبات غذائية لعملائها أثناء الرحلات لا يعد توريداً منفصلاً يخضع للضريبة بل هو يتم بصورة عرضية مرتبطة بالرحلة ومن ثم لا تعد من خدمات المطاعم التي تخضع للسعر الأساسي<sup>(٤)</sup>.

(1) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting ,OP.CIT , P .27.

(2) Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui : "Value Added Tax: A comparative approach " , Cambridge Tax Law Series , Cambridge University Press , February 2015 , P.P 125 – 135.

(٣) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٢٤٢.

(4) [British Airways v C & E Commissioners](#) (No. 1) CA [1990] STC 643.

وقامت شركة **Sky Broadcasting Ltd** بتقديم عروض للمشاركين لديها في الباقات التلفزيونية بأن منحهم مجلة شهرية بها مواعيد إذاعة البرامج وأرادت الشركة أن تستفيد من السعر المنخفض للمجلات في قانون ضريبة القيمة المضافة ولكن المحكمة رفضت ذلك الأمر واعتبرت أن هذا يعد امداداً عرضياً وتخضع المعاملة هنا وفقاً للعنصر الغالب وهو البث التلفزيوني للسعر العام المقرر في هذا الصدد<sup>(1)</sup>.

وقضي أيضاً بأن قيام إدارة أحد الفنادق بتنظيم رحلات للنزلاء وبرامج ترفيهية لهم واصطحابهم من وإلى الفندق تخضع للضريبة بالسعر العام ولا يمكن قبول القول أن هذه الأمور تدخل ضمن توريد خدمات النقل المعفاة من الضريبة لأن خدمات النقل هنا بمثابة عمليات عرضية<sup>(2)</sup>.

وتعرضت محكمة العدل الأوروبية لمسألة تطرح كثيراً في الواقع العملي متعلقة بالعروض المقدمة من بعض السلاسل التجارية بخصوص شراء منتجات بنفس السعر بالتقسيط لمدد تتراوح بين ستة أشهر وسنة وذلك من خلال استخدام البطاقات الائتمانية التي تصدرها البنوك لهذا الغرض (بطاقات مشتريات) ، والأصل أن هذه العملية تقوم على أن البنك يدفع لصاحب تلك السلاسل التجارية مبلغاً يقل عن المبلغ المدون في الفاتورة المعطاة للمشتري ، ويقوم المشتري بعد ذلك بسداد هذا الثمن وهو ما يعد المكسب الحقيقي للبنك ، ولذا فإن الضريبة تفرض هنا وفقاً للمبلغ المدون في الفاتورة بالفعل وليس ما قبضه صاحب السلاسل التجارية من البنك<sup>(3)</sup>.

(1) [British Sky Broadcasting Ltd v C & E Commissioners](#) [1994] VATTR 1 (VTD 12394)

(2) [TP Madgett \(TP\) & RM Baldwin \(t/a Howden Court Hotel\) v C & E Commissioners](#) , CJEK Cases C-308/96 & C-94/97, [1998] STC 1189.

(3) [Commissioners of Customs and Excise v Primback Ltd](#) , ECJ ,(Case C-34/99). [2001] BVC 315.



وقد قضت المحكمة العليا في بريطانيا بأن الشركة التي استأجرت غرفاً داخل مبنى للأفراد لتقديم خدمات التدليك، يعد توريداً خاضعاً للضريبة وكان ينبغي أن تفرض ضريبة القيمة المضافة على رسوم استئجار الغرف. ورغم أن تأجير الممتلكات معفي من الخضوع للضريبة، إلا أنه يعد عنصراً عرضياً في التوريد في هذه الحالة ومن ثم يخضع للضريبة<sup>(١)</sup>.

ونخلص مما سبق .. أنه لا يوجد معيار معين ثابت يمكن التعويل عليه في اعتبار العنصر الغالب في العملية المختلطة أو المتعددة وأن هذا الأمر يعد من ظروف الواقع التي يستقل قاضي الموضوع بتقديرها حسب ظروف وملابسات كل حالة .

#### ثانياً - تحديد مكان تقديم الخدمات:

تثور في الواقع العملي العديد من الصعوبات المتعلقة بتحديد مكان تقديم بعض الخدمات حيث يتعذر تحديد مكان بداية تقديم الخدمة أو المكان الذي تستهلك فيه ، إذ قد يتم الاتفاق على تقديم خدمة استشارات قانونية مثلاً من مقيم في دولة (أ) إلى مقيم في دولة (ب) والمستفيد منها مستفيد آخر في دولة (ج) فيثور التساؤل عن كيفية فرض ضريبة القيمة المضافة هنا؟! وخاصة إذا أضفنا أن الاتفاق تم مع المركز الرئيسي و تقديم الخدمة تم من أحد الفروع في دولة أخرى؟!!

فالشاهد من هذا المثال أن تطبيق مبدأ المصدر أو مبدأ المقصد في مجال الخدمات تعثره العديد من الصعوبات وقد تتمسك كل دولة طرف في المعاملة بأحقيتها في فرض الضريبة مما ينتج عنه عملاً خضوع هذه المعاملة للضريبة أكثر من مرة وهو ما يعرف

(1) Byrom and others (trading as Salon 24) v Revenue and Customs Commissioners, 7 February 2006 (High Court).

بالازدواج الضريبي ( الازدواج الاقتصادي). ففي إحدى التطبيقات القضائية اعتبرت محكمة الاستئناف الفيدرالية الكندية أن خدمة الانترنت المقدمة من أحد المواقع الالكترونية المنشأة في دولة من دول الاتحاد الأوروبي والتي استفاد بها أحد المواطنين في كندا تخضع للضريبة في كندا<sup>(1)</sup> ، بينما التعاميم الصادرة من الاتحاد الأوروبي تعتبر أن الواقعة تمت بين منشأة وفرد وبالتالي تخضع لمبدأ المصدر وتدفع الضريبة في الاتحاد الأوروبي<sup>(2)</sup>.

وتلجأ بعض الدول إلى تطبيق مبدأ التكلفة العكسي في الحالات التي يتعذر فيها الوصول إلى مقدم الخدمة ويتم تحميل الضريبة للمستفيد. وقد وضع الاتحاد الأوروبي بعض الأدلة الإرشادية لتحديد مكان تقديم الخدمات و التي يمكن الاستئناس بها في هذا الصدد ، ونذكر منها<sup>(3)</sup> :

- الأصل في تحديد المعاملة الضريبية في مجال الخدمات الاعتماد على معيار المقصد أي المكان الذي تستهلك فيه السلعة.
- يتم التمييز بين التعاملات التي تتم بين منشأة ومنشأة ، وبين التعاملات التي تتم بين منشأة وفرد . إذ في الحالة الأولى يتم الاعتماد بمعيار المقصد بينما في الحالة الثانية يتم الاعتماد بمعيار المصدر.
- إذا تم تقديم الخدمة عن طريق وسيط فإن الضريبة على العمولة تفرض في الدولة التي يوجد بها الوسيط ، وفي حالات أخرى يتم الاعتماد بمكان التوريد.

(1) Federal Court of Appeal Decisions , Canada v. Dawn's Place Ltd, 2006 FCA 349 , 2006-10-27.

وقد أشار لهذا الحكم أيضاً سعادة الدكتور رمضان صديق ، المرجع السابق ، ص ١٩٥ .

(2) David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting OP.CIT , P .9

(3) EU VAT FORUM Cross Border Rulings (CBR) LIST , EUROPEAN COMMISSION , OCTOBER 2019.

- إذا تم تقديم خدمة نقل الأفراد عبر عدة دول يتم اقتسام حصيلة الضريبة بين هذه الدول وفقاً لمبدأ التناسب ( تذاكر السفر التي تمر بعدة دول). بينما خدمة نقل السلع تخضع للضريبة في بلد المغادرة.
  - خدمات التأجير المؤقت لوسائل النقل تفرض الضريبة في الدولة التي تكون فيها وسيلة النقل تحت تصرف المستفيد.
  - الخدمات المرتبطة بالنقل تكون المعاملة الضريبية لها حسب الأحوال :
    - أ- خدمات تقديم الطعام في وسائل النقل كالطائرات والسفن والقطارات العبرة بمكان المغادرة.
    - ب- خدمات تقديم الطعام في غير الحالات السابقة العبرة بمكان تقديم الخدمة.
    - ت- خدمات الشحن والتفريغ للبضائع والسلع العبرة بمكان تقديم الخدمة.
  - الخدمات المرتبطة بالعقار أو الأموال غير المنقولة بصفة عامة تخضع للضريبة في المكان الذي يوجد به العقار.
- وبالتالي إذا قام أحد المكاتب المهنية بتصميم برامج فهرسة مكتبية لصالح عميل موجود بالخارج وبث هذه البرامج على الإنترنت ، فإنه يعد خدمة مصدرة تخضع لسعر (صفر) طالما تم تقديم المستندات المثبتة لهذه المعاملة<sup>(١)</sup>.
- ثالثاً - التوريد بدون مقابل ( التوريد المجاني):**
- الأصل أن الضريبة تفرض على المقابل الذي دفع للحصول على السلعة أو الخدمة

---

(١) كتاب البحوث الضريبية ، الإدارة المركزية للبحوث الضريبية ، الإدارة العامة لبحوث الخدمات ، مصلحة الضرائب المصرية ، بتاريخ ٢٨ - ٣ - ٢٠١٧ ، رداً على الكتاب الوارد للإدارة رقم ١٦٥ بتاريخ ٢٦ - ١ - ٢٠١٦ .

وبالتالي إذا اختفى هذا المقابل فالأصل أنه لا توجد ضريبة . ولكن إذا تم التوريد بمقابل غير النقود أو كان توريد حكومي فإنه يخضع للضريبة . ولذا تحرص الإدارات الضريبية على البحث عن طبيعة التداول أو التوريد بلا مقابل تفادياً لحالات التهرب الضريبي . ويمكن أن نضرب أمثلة لتلك التوريدات المجانية كالهدايا التي تمنحها الشركات للمتقاعدين ، الكتيبات والملصقات والمواد الإعلانية ، السلع المجانية التي تمنح لتجار التجزئة ... وهكذا.

وتحرص معظم التشريعات على بيان حالات التوريد الحكومي وتعيين المقابل له مثل الحالات التي يتم فيها التوريد لشخص يزاول نشاطاً اقتصادياً أو الانتفاع الشخصي بالسلع من قبل المكلف الخاضع للضريبة والسبب في ذلك أن هؤلاء الأشخاص يستفيدون من الخصم الضريبي على المدخلات وبالتالي إذا لم تفرض الضريبة على المخرجات كان ذلك بمثابة تقديم دعم لهذه السلع وهو ما لا يقره النظام الضريبي ذاته . ولذا نجد التشريع الانجليزي<sup>(1)</sup> يقرر أن الهدايا أو الجوائز التي يتم إجراؤها للترويج للعمل تفرض عليها ضريبة القيمة المضافة وفقاً لسعر التكلفة وذلك حتى يتمكن من استرداد ضريبة المدخلات وذلك بشرط أن تنتقل للغير دون قيد أو شرط . ولا تفرض ضريبة القيمة المضافة على التوريدات المجانية التي تتم لنفس الشخص خلال مدة ١٢ شهر ولا تتجاوز قيمتها ٥٠ جنيهاً استرلينياً.

ونتيجة لهذا الأمر ثور العديد من النزاعات أمام القضاء بين المكلفين والإدارات الضريبية . ويتجه القضاء إلى تبني معيار موضوعي لحسم هذه النزاعات يعتمد على

(1) Business promotions (VAT Notice 700/7)

فكرة أن يكون هذا التوريد يحقق مصلحة أو هدف للمورد مثل أن يقدم أحد النوادي سيارة مجاناً لأحد اللاعبين للانضمام للفريق التابع للنادي فهنا تخضع هذه المعاملة للضريبة لوجود مصلحة وهدف للمورد وراء تقديم هذا التوريد المجاني<sup>(١)</sup>.

ولكن تثور في الواقع العملي مشكلة أخرى متعلقة بالسلع الترويجية التي تقدمها بعض الشركات مثل شراء منتج والحصول على الآخر مجاناً أو عمل سحب للفوز بجائزة معينة (سيارة - تليفزيون - هدايا ذهبية) لمن تتجاوز مشترياته مبلغ معين .... وهكذا .

وبالرجوع لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة المصري نجدها قررت<sup>(٢)</sup> أن تكون القيمة الواجب الإقرار عنها ، والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة ، هي المبالغ المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها - بأية صورة من صور أداء الثمن - مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة .

وتحسب القيمة الواجب دفعها في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل أو بقيمة أقل من سعرها ، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

وتقبل الخصومات التجارية المتعارف عليها ، وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مسجل إلى مشتر مستقل عنه ، بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً ، ولا يسري ذلك على الخصم المعلق على شرط أو الذي لا يظهر في الفاتورة الضريبية.

(١) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٣١١

(٢) المادة ١١ من اللائحة.

وفي هذا الصدد فقد قضت محكمة النقض المصرية بأنه إذ كان الحكم الابتدائي المؤيد بالحكم المطعون فيه قد خلص إلى عدم خضوع جزء من المشغولات الداخلية التي تنتجها الشركة المطعون ضدها والمسدد عنها ضريبة المبيعات محل النزاع لتلك الضريبة استناداً إلى أن تصنيعها قاصر على استهلاكها في أعمالها الخاصة دون بيعها مما يخرجها عن مفهوم البيع الذي هو مصدر ضريبة المبيعات . حال أن نص المادة السادسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وعلى ما سلف بيانه قد دل بصريح لفظه دون لبس أو غموض على أن الضريبة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة ، كما تتحقق باستعمالها من المكلف في أغراضه الخاصة أو الشخصية وإذ رتب على ذلك قضاءه بإلزام المصلحة الطاعنة برد قيمة الضريبة المحصلة من الشركة المطعون ضدها الأصلية والإضافية فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه<sup>(١)</sup>.

وذات الأمر نجده مقرر في النظام السعودي إذ تقرر المادة ١٥ من اللائحة ( لا تعامل توريدات السلع التي تقع دون مقابل على أنها توريدات مفترضة في أي من الحالات الآتية:

- إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد هدايا وعينات بغرض ترويج نشاطه الاقتصادي ، شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكل من تلك الهدايا والعينات التي وردها دون مقابل، مبلغ مائتي ٢٠٠ ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة، لكل متلقي عن كل سنة تقويمية.
- إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة سلعاً إلى موظفيه في سياق قيامه بنشاطه

(١) الطعن رقم ٦٧٢٩ لسنة ٧٦ ق، جلسة ١١-٢-٢٠١٦.

الاقتصادي، شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لتلك السلع التي قدمها دون مقابل، مبلغ مائتي ٢٠٠ ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة.

- يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا و العينات و السلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء بحسب الفقرة الأولى من هذه المادة، هو خمسين ألف ريال في أي سنة تقويمية، وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا و العينات و السلع.

- إذا لم يتم الشخص الخاضع للضريبة باستعمال السلع في نشاطه الاقتصادي بسبب التلف أو السرقة أو الفقد، فلا يتم اعتبار تلك السلع على أنها توريدات مفترضة.

- لا يعامل توريد الخدمات معاملة التوريد المفترض في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بتوريد الخدمات دون مقابل، شريطة أن يكون الهدف من توريدها هو ترويج لنشاطه الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة أو تم تقديمها إلى موظفي الشخص الخاضع للضريبة في سياق تأدية النشاط الاقتصادي، وألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة بالنسبة لكل خدمة يتم توريدها مبلغ مائتي ٢٠٠ ريال لكل متلقي عن كل سنة تقويمية.

- يكون الحد الأقصى للقيمة السنوية للخدمات التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء وفقاً، للفقرة الرابعة من هذه المادة هو مبلغ خمسين ألف ريال في أي سنة تقويمية وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الخدمات.

وقد أوضحت المادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة أن القيمة في حال التوريد المفترض تتحدد وفقاً لسعر الشراء أو التكلفة وفي حال تعذر تحديد

سعر الشراء أو التكلفة تكون العبرة بالقيمة السوقية العادلة.

#### رابعاً – المقابل بلا توريد ( التعويضات والتبرعات وما في حكمها ) :

من خلال الاستعراض السابق يتضح لنا أن مناط فرض الضريبة وجود عملية توريد يدفع في مقابلها ، وهذا التوريد سواء أكان سلع أم خدمات هو أصل المعاملة الخاضعة للضريبة . ولذا يثور التساؤل حول المقابل الذي يدفع دون وجود توريد كالتعويضات أو التبرعات وما في حكمها فهل يخضع للضريبة أم لا؟!!

وقد تعرض القضاء الألماني<sup>(١)</sup> لحالة قيام الحكومة بدفع تعويضات للمزارعين نظير تعهدهم بالتوقف عن إنتاج الألبان في إطار سياستها لضبط الأسواق وقضى بأن هذه التعويضات لا يوجد في مقابلها توريد وبالتالي لا مجال لخضوعها لضريبة القيمة المضافة . وقد أيدت محكمة العدل الأوروبية هذا الاتجاه وقررت أن هذا التعويض المدفوع لا يشكل مقابلاً مدفوعاً للحصول على سلعة أو خدمة بل يتم في إطار السياسة الاقتصادية للمحافظة على سوق الألبان<sup>(٢)</sup>.

وقد صدر توجيه من إدارة الإيرادات والجمارك البريطانية في عام ٢٠٢٠<sup>(٣)</sup> بشأن المعاملة الضريبية لرسوم الإنهاء المبكر والتعويضات . وخلص هذا التوجيه إلى أن التعويضات المدفوعة إذا كانت تشكل عنصر تكلفة للمورد لإتاحة التوريد فإنها تخضع

(١) د. رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ٣١٠.

(2) Mohr v Finanzamt Bad Segeberg - C-215/94

(3) Revenue and Customs Brief 12 (2020) : “VAT treatment of early termination fees and compensation payments”, 2 September 2020. Available at : <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-12-2020-vat-early-termination-fees-and-compensation-payments>



لضريبة القيمة المضافة ، بينما إذا كانت تعويضية بحتة دون مقابل فلا مجال للحدوث عن خضوعها للضريبة.

وتذهب محكمة العدل الأوروبية إلى أن تفسير المادة ٢ (١) (ج) من توجيه المجلس ١١٢/٢٠٠٦ الصادر في ٢٨ نوفمبر ٢٠٠٦ يُفسَّر على أنه يعني أن المبلغ المحدد مسبقاً الذي يتسلمه المشغل الاقتصادي في حالة الإنهاء المبكر من قبل العميل يعتبر عقد لتقديم خدمات بحد أدنى من فترة الالتزام ، أي مبلغ يتوافق مع المبلغ الذي كان من الممكن أن يحصل عليه المشغل خلال الفترة المتبقية من تلك الفترة لولا ذلك الإنهاء وبالتالي المبالغ التي تدفع للمتعاقد نتيجة الإنهاء المبكر للعقد والمنصوص عليها في العقد يجب اعتباره مقابل توريد خدمات ومن ثم يخضع للضريبة<sup>(١)</sup>.

ويمكن أن نستخلص مما سبق قاعدة عامة تطبق لدينا في الدول النامية نتيجة عدم وجود نص يحسم هذه المسألة وهي أن المقابل المدفوع بدون وجود توريد إذا كان مدفوع من قبل الدولة أو إحدى جهاتها باعتبارها سلطة ذات سيادة وفي إطار الحفاظ على السياسة الاقتصادية للدولة فإنه لا يخضع للضريبة مثل التعويضات التي تدفع للمزارعين أو غيرهم للتعويض عن الضرر الذي أصابهم أو لاتخاذ اجراءات معينة ترسمها الدولة . بينما إذا كان هذا المقابل المدفوع يدخل ضمن التكلفة التي يتكبدها المورد لإتمام التوريد فإنه يخضع للضريبة وسواء أكان دافع المقابل هنا شخص عام أو شخص خاص .

(1) MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA v Autoridade Tributária e Aduaneira, Case C-295/17 , Official Journal of the European Union , 21.1.2019.

وأيضا في ذات الإتجاه انظر القضية التالية :

Vodafone Portugal v Comunicações Pessoais SA , Case C-43/19

ويثور تساؤل خاص بالتبرعات التي تقدم للجمعيات الخيرية هل تخضع لضريبة القيمة المضافة أم لا؟!<sup>(1)</sup>

بصفة عامة إذا تم تقديم تبرع نقدي مجاناً ، فلا يتم اعتباره مقابل أي توريد وبالتالي فهو خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة وبشرط أن يكون التبرع غير مشروط ، وأيضاً يتم التمييز بين التبرعات المالية ودفعات الرعاية، وذلك لأن التبرع يعني أن المتبرع لا يتوقع أي شيء في المقابل ، بينما الكفالة أو الرعاية تشمل أن يتلقى الراعي مزايا محددة مثل الإعلان أو الدعاية أو استخدام التسهيلات وبالتالي فأي مدفوعات رعاية تقع ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

وقد تعرضت محكمة العدل الأوروبية لهذه الحالة في إحدى القضايا التي تتلخص وقائعها في أن أحد الأشخاص كان يقوم بالعزف على إحدى الطرق العامة بهولندا ويدعو المارة للتبرع ، ثم قامت السلطات الهولندية بفرض ضريبة على هذه المدفوعات منذ أن تم توريدها من المارة ، وحينما تم الطعن على هذا الأمر أمام محكمة العدل قضت بأن تشغيل الموسيقى على الطريق السريع العام الذي لم يُنص على الدفع له لا يشكل توريداً للخدمات وبالتالي لا يدخل ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة، وذلك بسبب عدم وجود اتفاق بين الطرفين ، كما أنه لا يوجد ارتباط ضروري بين الخدمة الموسيقية والمدفوعات التي تنتج عنها<sup>(3)</sup>.

وما تجدر الإشارة إليه هنا أن التبرع للجهات الخيرية قد يتم عن طريق الرسائل

(1) " Vat Supply and consideration " , HM Revenue and Customs , UK , 10 April , updated 20 January 2021 . Available at :

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc06110>

(2) R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden , Case C-16/93, European Court Reports 1994 I-00743.

النصية عبر الهاتف المحمول عن طريق إرسال رسالة تحمل رمز معين فهل تخضع مثل هذه التبرعات للضريبة؟! نقول إن الإجابة على هذا التساؤل تقتضي التفرقة بين مبلغ التبرع في حد ذاته وهو يعد مقابلاً بلا توريد ومن ثم فهو خارج نطاق الخضوع للضريبة ، بينما مقابل خدمة الرسائل النصية والدعم الفني ذاتها تعد من خدمات الاتصالات الخاضعة للضريبة وفقاً للسائد (تكلفة الخدمة) ، ولكن إذا ما تبرع مقدم خدمة الاتصالات بتكلفة الخدمة ولم يحصل رسوم فهنا يعد المبلغ كاملاً من التبرعات التي لا تخضع للضريبة<sup>(١)</sup> .

وأيضاً ثار تساؤل حول مدى خضوع مبالغ التمويل التي تدفع من القطاع الخاص سواء بمفرده أو بالشراكة مع الجهات الحكومية لتمويل أبحاث علمية أو تطوير منتجات معينة مع وجود بعض الشروط الخاصة بالتمويل مثل الحصول على التقارير الفنية والحقوق المتعلقة بالنتائج أو تقييد استخدامها ... وهكذا فهل تعد هذه المزايا بمثابة التوريد الذي يدفع مقابل التمويل؟! وبالنزول للواقع نجد غالباً ما تكون مثل هذه الشروط أو المزايا بمثابة ضمانات ضرورية لضمان إنفاق الأموال بشكل صحيح وأن المنتج النهائي يتم استخدامه بشكل صحيح ولا يُنظر إلى تمويل المشروع على أنه مقابل لأي توريد وبالتالي فهو خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة<sup>(٢)</sup> .

(1) " VAT treatment of charitable donations via SMS " , Tax and Duty Manual , Revenue Irish Tax and Customs , P.P 2: 4

(2) " Vat Supply and consideration " , HM Revenue and Customs , UK , 10 April , updated 20 January 2021. Available at : <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc06110>

## المبحث الثالث

### طرق احتساب وعاء الضريبة على القيمة المضافة

تبين لنا من خلال الاستعراض السابق للموضوعات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة أن تلك الضريبة تفرض على إجمالي القيمة المدفوعة للحصول على السلعة أو الخدمة سواء أكانت هذه القيمة مدفوعة نقداً أو عيناً (مقايضة) ، مضافاً إليها كافة المبالغ التي تكبدها مقدم السلعة أو الخدمة .

وللوصول إلى تحديد تلك القيمة تمهيداً لفرض الضريبة عليها نجد أنه توجد ثلاث طرق تستخدم لتحديد القيمة إلا أن أكثر هذه الطرق شيوعاً هو أسلوب الفاتورة الضريبية أو ما يسمى بالائتمان الضريبي . ونحاول من خلال السطور التالية استعراض هذه الطرق وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول : طريقة الخصم .

المطلب الثاني : طريقة الإضافة .

المطلب الثالث : طريقة الفاتورة الضريبية .

### المطلب الأول

#### طريقة الخصم

يتحدد وعاء ضريبة القيمة المضافة وفقاً لهذه الطريقة من خلال الفرق بين إجمالي المبيعات الخاضعة للضريبة وإجمالي المشتريات التي تمت من منشآت أخرى ، وتعتمد هذه الطريقة على الفرق بين المدخلات والمخرجات . ولذا فإن مجموع جميع المبالغ الخاضعة للضريبة ، بدون إعفاءات ، يساوي قيمة المبيعات النهائية<sup>(1)</sup> .

(1) "TAX POLICY :Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax" , Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress , June 1989, P13.

وهذه الطريقة تعتمد على المعاملات مجمعة وليس على أساس كل معاملة على حدة ولذا يطلق عليها الطريقة المحاسبية لاعتمادها على سجلات ودفاتر المكلف لمعرفة المبيعات والمشتريات .

وأيضاً هذه الطريقة لا يمكن من خلالها تطبيق إلا سعر ضريبي واحد ولا مجال للحديث عن اختلاف السعر بحسب السلعة وذلك لأنها تقوم بتجميع كافة العمليات للوصول إلى وعاء واحد . كما أن الضريبة لا تظهر في فاتورة الشراء ولا تدفع المنشأة تلك الضريبة إلا بنهاية الفترة الضريبية . ولذا فهذه الطريقة تجعل ضريبة القيمة المضافة أقرب إلى كونها ضريبة دخل ولا يتطلب من المكلف تقديم إقرارات متعددة خلال الفترة الضريبية.

وتوجد عدة أساليب للخصم الضريبي من أهمها:

- الخصم المباشر : حيث تفرض الضريبة على الفرق بين إجمالي المبيعات والمشتريات بعد استبعاد الضريبة.

- الخصم غير المباشر : وتعتمد على خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المخرجات (المبيعات) . وهذه هي طريقة الائتمان الضريبي التي ستعرض لها تفصيلاً في المطلب الثالث من هذا المبحث إن شاء الله.

وتعتبر اليابان من الدول التي تأخذ بطريق الخصم الضريبي للوصول إلى الوعاء في ضريبة الاستهلاك اليابانية حيث لا تتطلب إصدار فاتورة ضريبة على المبيعات الخاضعة للضريبة ولا يسمح بخصم المدخلات على المشتريات من السلع والخدمات المعفاة. وعلى الرغم من عدم تطلب قانون ضريبة الاستهلاك الياباني الفاتورة الضريبية إلا أنه يحتوي على جميع متطلبات الفاتورة وقواعد طريقة الفاتورة الائتمانية ، لذا فهي

لا تختلف عملياً عن ضريبة القيمة المضافة المستخدمة في البلدان الأخرى<sup>(١)</sup>.

## المطلب الثاني طريقة الإضافة

يتحدد وعاء ضريبة القيمة المضافة وفقاً لهذه الطريقة من خلال جمع العناصر المكونة للقيمة مثل الأجور والفوائد والأرباح والريع ثم يضرب حصيلة هذا الجمع في سعر الضريبة . وتشبه هذه الطريقة إلى حد كبير طريقة احتساب الناتج القومي والدخل القومي الذي يعتمد على العوائد التي عادت على عوامل الإنتاج ( الأرض ، العمل ، رأس المال ، التنظيم) والتي تتمثل في ( الريع ، الأجور ، الفائدة ، الأرباح) والفرق هنا هو أن هذا الأمر يتم على مستوى المنشأة الواحدة وليس الاقتصاد القومي .

ويتم الوصول إلى القيمة المضافة من خلال المعادلة التالية :

الربح (قبل ضريبة الدخل) + التعويضات (الأجور والرواتب) + الفوائد المستلمة + صافي الإيجار المدفوع = صافي القيمة المضافة<sup>(٢)</sup>

وفي هذه الطريقة تفرض الضريبة أيضاً بسعر واحد وبطريقة سنوية وبالتالي فهي أقرب إلى كونها ضريبة دخل لا ضريبة استهلاك . ولكن الفرق في أن هذه الطريقة لا تسمح باسترداد الخسارة في إيرادات المنشأة المتحققة في فترة سابقة من المرحلة التالية لإنتاج وتوزيع السلع أو الخدمات .

وهذه الطريقة تصلح في التطبيق اللامركزي لضريبة القيمة المضافة أي باعتبارها ضريبة محلية مثل ضريبة المشروعات في ولاية ميتشجان الأمريكية حيث تفرض

(1) <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-would-vat-be-collected>

(2) Neha Chhabra : "A Study of Sensitivity Analysis on Vat Base Case with Special Reference to Addition Method: Case of Large Scale Industry " , Article in (Challenges of Globalization Strategies for Competitiveness ) Edited by Rajiv R. Thakur and others , Macmillan Publishers India Ltd, 2011 , P 550.

الضريبة على قيمة الخدمات المستهلكة أو المنافع داخل الولاية . وكذلك مدينة كيبك الكندية فيما يتعلق باحتساب الضريبة على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية<sup>(١)</sup>. وهذه الطريقة عادة لا تطبق في الدول المركزية ولا يتم اللجوء إليها إلا عند احتساب الوعاء الضريبي لبعض الأنشطة التي يقرر المشرع معاملة خاصة لها . ومثال ذلك احتساب ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المالية إذ تلجأ بعض الدول إلى هذه الطريقة مثل فرنسا ( منذ عام ١٩٧٩ ) ، والدنمارك ( منذ عام ١٩٨٨ ) ، وإسرائيل ( منذ عام ٢٠١٢ )<sup>(٢)</sup>.

### المطلب الثالث طريقة الفاتورة الضريبية

تعرف هذه الطريقة بطريقة الائتمان الضريبي حيث تتحدد الضريبة على أساس قيمة المبيعات التي تدرج في الفاتورة الضريبية<sup>(٣)</sup> ويحق للمكلف استرداد الضريبة التي سبق وأن دفعها على مشترياته من السلع والخدمات اللازمة للإنتاج أي بعبارة أخرى يسمح للمكلف وفقاً لهذه الطريقة استرداد أو خصم الضريبة التي دفعها على المدخلات<sup>(٤)</sup> من الضريبة المحصلة من المخرجات.

وقد قضت محكمة النقض المصرية بأن ما استحدثه المشرع في المادة ٢٣ مكرر من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة

(1) Julio Lopez-Laborda and Guillermo Pena : " A new approach to financial VAT ", Working Paper 16-06, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies , Georgia State University , April 19, 2016 , P 7.

(2) Julio Lopez-Laborda and Guillermo Pena : " A new approach to financial VAT ", op.cit , P 7.

(3) "TAX POLICY :Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax" , Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress , June 1989, P14.

(٤) د.خالد عبدالعليم : " الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق " ، رسالة دكتوراة ، كلية الحقوق ،

جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٦ ، ١٨ .

على المبيعات من أنه (للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة (لا يعد فرضاً للضريبة على الآلات والمعدات ابتداءً لافتقاره لقواعد إنشاء الضريبة من تحديد المال الخاضع لها وأساس وقواعد ربطها وكيفية تحصيلها وقواعد تقادمها وإنما اقتصر على منح تيسيرات للمسجلين - المنتجين - القائمين على إنشاء وحدات إنتاجية جديدة أو توسيعها أو تطويرها وذلك بخصم ما سبق سداده من الضريبة عن الآلات والمعدات التي تستعمل في الإنتاج سواء كانت مصنعة محلياً أو مستوردة من الخارج من الضريبة المستحقة عن السلع المنتجة عنها<sup>(1)</sup>).

ويتم ذلك الأمر من خلال عملية التسوية عند تقديم الإقرارات الضريبية عن الفترات المختلفة التي تتم من خلالها التعاملات. وعادة ما تتم عمليات التسوية بصورة شهرية من خلال الإقرارات الدورية التي يلتزم المكلف بتقديمها .

وتعد هذه الطريقة من أكثر الطرق العملية التي تستخدم لتحصيل ضريبة القيمة المضافة وذلك لكونها تربط بين تحصيل الضريبة والواقعة المنشئة لها ( التداول) ومن خلال الفاتورة الضريبية يمكن تتبع المعاملات والحد من عمليات التلاعب أو التهرب وهو ما يحقق الرقابة الفعالة ، فضلاً عن أن هذه الطريقة تتناسب مع الأسعار المتعددة للضريبة<sup>(2)</sup> .

(1) انظر على سبيل المثال الطعون التالية :

الطعن رقم ١٥٢٠٠ لسنة ٨٦ ق ، جلسة ٢٥ - ٣ - ٢٠١٨ .

الطعن ٤٨٤٥ لسنة ٨٧ ق ، جلسة ٦ - ١٢ - ٢٠١٧ .

الطعن رقم ١١٧٤٧ لسنة ٨٥ ق ، جلسة ١٣ - ١٠ - ٢٠١٦ .

(2) Alan A. Tait : "Value Added Tax : International Practice and Problems" International Monetary Fund , OP.Cit,P.P 5-6.



ومن الجدير بالذكر أن الخصم الذي يتم يكون للمدخلات الخاضعة للضريبة والتي تدخل في انتاج السلع النهائية الخاضعة للضريبة وبالتالي لا يسمح بخصم ضريبة المدخلات للمشروعات التي تتمتع منتجاتها بالإعفاء الضريبي. وتتسم هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق ، كما أنها تجعل تحديد عبء الضريبة مستقل عن سعرها ، وتسمح هذه الطريقة بإحكام الرقابة على التعاملات<sup>(١)</sup>. وتعد هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً في التطبيق ولذا نجد مطبقة في كل من دول الاتحاد الأوروبي ، مصر ، السعودية ، الإمارات .

وقد قرر قانون ضريبة القيمة المضافة المصري أن يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها، ومراجعتها . وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع. كما يجوز للوزير أو من يفوضه في بعض الحالات إلزام المسجل عدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجدول ما لم تكن الفواتير معتمدة من المصلحة<sup>(٢)</sup>. ويلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويا أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التي أجري فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر.

(١) د. رمضان صديق ، المرجع السابق ، ص ٢٩٨ .

(٢) المادة ١٢ من القانون .

وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمسакها يدوياً أو إلكترونياً، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها<sup>(١)</sup>. و للمسجل عند حساب ضريبة القيمة المضافة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط. والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ويسري حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على:-

١- مبيعات السلع والخدمات الموردة إلى الجهات المشار إليها في المادة الثامنة من مواد الإصدار والمادة ٢٣ من هذا القانون.

٢- مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة. ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل<sup>(٢)</sup>.

وقد قررت المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الضوابط المتعلقة بإصدار الفاتورة الضريبية مثل أن تكون من أصل وصورة، وأن تكون مرقمة، وأن تتضمن رقم مسلسل وبيانات البائع والمشتري والمبيع وهكذا...، وأن يتم تسجيلها في الدفتر المعد لذلك.

وقد قررت الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة شروط ممارسة حق

(١) المادة ١٣ من القانون.

(٢) المادة ٢٢ من القانون.

الخصم وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

١- لغايات ممارسة حق الخصم، على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على

المستندات الآتية:

أ- الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

ب- المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام نظام (قانون)

الجمارك الموحد.

٢- لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بممارسة حق الخصم في حال عدم

توفر الفاتورة الضريبية أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في هذه

الاتفاقية، شريطة إثبات قيمة الضريبة المستحقة بأية وسيلة أخرى.

ووفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي فإن الفاتورة الضريبية هي مستند خطي

أو إلكتروني يسجل فيه حصول أي توريد خاضع للضريبة وتفصيله<sup>(٢)</sup>.

ووفقاً للنظام السعودي<sup>(٣)</sup> يجب إصدار الفاتورة الضريبية في موعد أقصاه ١٥ يوماً

من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التوريد، ويكون المورد مسؤولاً عن دقة المعلومات

الواردة في الفاتورة الضريبية وعن الإقرار بضرية المخرجات عن التوريد.

(١) المادة ٤٨ من الاتفاقية

(٢) المادة الأولى من القانون.

(٣) المادة ٥٣ من اللائحة التنفيذية.

## الخاتمة

تناول البحث موضوع تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة والمشكلات المرتبطة به ، واستعرض تحديد الشخص الخاضع للضريبة والمشكلات التي ثارت في الواقع العملي بخصوص بعض الأشخاص الاعتبارية كالقطاع العام والجمعيات الخيرية والشركات القابضة ، كما أن البحث قد أوضح موقف التشريعات المقارنة والقضاء من تحديد نطاق ضريبة القيمة المضافة وأن الاتجاه السائد هو التوسع في تحديد وعاء هذه الضريبة ولا يخرج عن نطاقها إلا ما استثني بنص خاص به ، فضلاً عن استعراض بعض المشكلات المرتبطة بالسلع والخدمات كحالة التوريد بلا مقابل والمقابل بلا توريد والتوريد المختلط ، واستعرض البحث في النهاية طرق تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة مثل طريقة الخصم والإضافة وطريقة الفاتورة الضريبية.

هذا وقد توصل البحث إلى عدد من النتائج والتوصيات نستعرضها على النحو

التالي:

### أولاً - النتائج :

توصل البحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- ١- الضريبة على القيمة المضافة تعد التطور الطبيعي لضريبة الاستهلاك وقد ظهرت الحاجة إليها مع تشابك الحياة الاقتصادية وتغلغل الدولة في عدة مجالات واحتياجاتها المتزايدة لتدبير موارد مالية تمكنها من تغطية نفقاتها.
- ٢- يتسم وعاء ضريبة القيمة المضافة بالاتساع والشمول وبالتالي فكافة السلع والخدمات تخضع بحسب الأصل للضريبة إلا ما استثني بنص خاص.
- ٣- يشترط في الشخص الطبيعي الخاضع لضريبة القيمة المضافة أن يزاوّل نشاط اقتصادي بصورة مستقلة وباحتراف.

- ٤ - الأنشطة التي تمارسها الدولة باعتبارها سلطة ذات سيادة لا تخضع لضريبة القيمة المضافة بعكس الأنشطة الأخرى التي تمارسها وفقاً لقواعد السوق أو المماثلة للأنشطة التي يزاولها القطاع الخاص فهي تخضع للضريبة.
- ٥ - يعتبر مبدأ المقصد أو الوجهة هو الأكثر عدالة وانضباطاً في تحديد مكان توريد السلع و يسمح بإخضاع الصادرات لسعر ضريبي قدره صفر أو إعفائها حسب الأحوال.
- ٦ - تلجأ معظم الدول إلى تطبيق مبدأ التكلفة العكسي في الحالات التي يتعذر فيها الوصول إلى مقدم الخدمة ويتم تحميل الضريبة للمستفيد.
- ٧ - تعتمد معظم الدول على طريقة الفاتورة الضريبية في تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة وذلك لسهولة تطبيقها ومرونتها وتناسبها مع مختلف التوريدات وبذلك يمكن خصم ضريبة المدخلات بيسر وسهولة.

## ثانياً - التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي :

- ١- أن يأخذ المشرع المصري بفكرة تسجيل المجموعة الضريبية لأن من شأن هذا الأمر تدعيم مجتمع الأعمال وتشجيع الاستثمار.
- ٢- النظر دورياً في حد التسجيل لأغراض الضريبة على النحو الذي يتناسب مع نسبة التضخم وتخفيف العبء عن الممولين.
- ٣- إنشاء إدارة قضائية متخصصة بالإفتاء في المسائل الضريبية بصفة عامة وضريبة القيمة المضافة بصفة خاصة وأن تضم في عضويتها -علاوة على العنصر القضائي - عناصر فنية متخصصة من ذوي الخبرة وتكون مستقلة تماماً عن وزارة المالية

- ومهمتها حسم الخلاف في المشكلات الضريبية المعروضة عليها بصورة ملزمة.
- ٤- الاهتمام بالتوعية الإعلامية للمواطنين والمكلفين وتبسيط الإجراءات لدعم الالتزام الضريبي للمجتمع والحد من حالات التهرب والتجنب الضريبي.
- ٥- ترجمة الأحكام القضائية الأجنبية وخاصة الصادرة عن محكمة العدل الأوروبية لما أرسته من مبادئ في مجال منازعات ضريبة القيمة المضافة الأمر الذي يسهم في تطوير تفسير النصوص الضريبية والحد من المشكلات التي تثور .

## قائمة بأهم مراجع البحث

### أولاً - المراجع العربية :

- د. خالد عبدالعليم : " الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق " ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق ، جامعة الزقازيق ، ٢٠٠٦.
- د. رمضان صديق : " الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن : دراسة تحليلية مقارنة " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٧.
- صندوق النقد الدولي : " المملكة العربية السعودية - تقرير القضايا المختارة في إطار مشاورات المادة الرابعة لعام ٢٠١٩ " ، التقرير القطري رقم ١٩/٢٩١ ، سبتمبر ٢٠١٩
- د. محمد خير العكام : " الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية " ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ، ٢٠٠٥ .

### ثانياً - المراجع الأجنبية :

- Alain Charlet and Jeffrey Owens " : An International Perspective on VAT" , Tax Notes International , VOL 59 , N.12 , September 20, 2010
- Alan A. Tait : "Value Added Tax : International Practice and Problems" International Monetary Fund Washington, D.C.,1988.
- Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui : "Value Added Tax: A comparative approach " , Cambridge Tax Law Series , Cambridge University Press , February 2015.
- Astrid Alicia Verdugo : "Illegal Importation and Customs VAT Liability " , Master thesis , Faculty of Business Law , Lund University , Sweden ,2011.
- Bert Mesdom : " VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?" , Tax Analysts, 2011.
- Consolidated version of the treaty on the functioning of the European Union, 2008.
- Copenhagen Economics & KPMG: "VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest." [Taxation Studies](#) 0037,2011, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- David R. Agrawal and William F. Fox : " Taxes in an E-Commerce Generation", CESIFO WORKING PAPER NO. 6050, AUGUST 2016.
- David Williams " Value-Added Tax " , Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6.
- EU VAT FORUM Cross Border Rulings (CBR) LIST , EUROPEAN COMMISSION , OCTOBER 2019.
- Ine Lejeune : The EU VAT Experience: What Are the Lessons?" , TAX ANALYSTS , 2011.
- Julio Lopez-Laborda and Guillermo Pena : " A new approach to financial VAT " , Working Paper 16-06, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies , Georgia State University , April 19, 2016.
- Kenneth Vyncke : " EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective " , [EC Tax Review](#) , Volume 18, Issue 6 (2009) .
- Kenneth Vyncke : " [VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations](#)" , IBFD , International VAT Monitor; 2007; Vol. 18; iss. 4.
- Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers : " The Modern VAT " , INTERNATIONAL MONETARY FUND(IMF), WASHINGTON , D.C., 2001.
- Madeleine Merckx : " VAT and Holding Companies: Position Finally Clear " , EC Tax Rev. (2016) , Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3112110](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3112110).

- Michael Keena and Jack Mintz : " The optimal threshold for a value-added tax " , Journal of Public Economics, VOL 88 , 2004.
- Neha Chhabra : "A Study of Sensitivity Analysis on Vat Base Case with Special Reference to Addition Method: Case of Large Scale Industry " , Article in (Challenges of Globalization Strategies for Competitiveness ) Edited by Rajiv R. Thakur and others , Macmillan Publishers India Ltd, 2011.
- OECD : "ELECTRONIC COMMERCE: TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS", A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998.
- Pierre-Pascal Gendron , : "[Value-Added Tax Treatment of Public Sector Bodies and Non-Profit Organizations: A Developing Country Perspective.](#)" *International Tax Program Papers* 0514., 2005, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.
- Pierre-Pascal Gendron, "How Should the United States Treat Government Entities, Nonprofit Organizations, and Other Tax-Exempt Bodies Under a VAT?", 63 Tax L. Rev. (2: 2010).
- **Revenue and Customs Brief 12 (2020) : "VAT treatment of early termination fees and compensation payments"**, 2 September 2020. Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-12-2020-vat-early-termination-fees-and-compensation-payments>.
- Rita de la Feria: " The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", Durham Research , Durham University , UK, March 2015 .
- Robert F. van Brederode : "Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU", INTERNATIONAL TAX JOURNAL , January–February 2008.
- SP van Zyl : "THE VALUE ADDED TAX IMPLICATIONS OF ILLEGAL TRANSACTIONS" , VOL 14 ,No 4 ,2011.
- TAX POLICY :Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax" , Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress , June 1989.
- "TAX POLICY :Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax" , Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress , June 1989.
- " VAT treatment of charitable donations via SMS " , Tax and Duty Manual , Revenue Irish Tax and Customs, June 2020.

## ثالثاً - الأحكام القضائية:

### أ- أحكام محكمة النقض المصرية:

- الطعن رقم ١٨٦٩ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ٢٦ - ٢ - ٢٠١٥ .
- الطعن رقم ١٥٤٩٣ لسنة ٧٧ ق ، جلسة ١٨ - ٤ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ٦٦١٦ لسنة ٨٥ ق ، جلسة ١١ - ٤ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ١١٤٨١ لسنة ٧٨ ق ، جلسة ١٧ - ٢ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ١٨٠٣ لسنة ٧٤ ق ، جلسة ١٤ - ١١ - ٢٠١٣ .
- الطعن رقم ١١٩٤٢ لسنة ٨٣ ق ، جلسة ٢٨ - ٥ - ٢٠١٥ .
- الطعن رقم ١١٨٧٧ لسنة ٨١ ق ، جلسة ٢٨ - ٥ - ٢٠١٥ .
- الطعن رقم ٦٧٢٩ لسنة ٧٦ ق ، جلسة ١١ - ٢ - ٢٠١٦ .
- الطعن رقم ١٥٢٠٠ لسنة ٨٦ ق ، جلسة ٢٥ - ٣ - ٢٠١٨ .
- الطعن ٤٨٤٥ لسنة ٨٧ ق ، جلسة ٦ - ١٢ - ٢٠١٧ .
- الطعن رقم ١١٧٤٧ لسنة ٨٥ ق ، جلسة ١٣ - ١٠ - ٢٠١٦ .



## ب- الأحكام الأجنبية :

- Case C-294/82 Judgment of the Court (Einberger v. Hauptzollamt Freiburg), 28 February 1984.
- Case C-269/86 Judgment of the Court (sixth chamber) (Mol v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen) 5 July 1988.
- Case C-283/95 Judgment of the Court (Sixth Chamber) (Karlheinz Fischer and Finanzamt Donaueschingen), 11 June 1998.
- Case C-3/97 Judgement of the Court (first chamber) (Court of Appeal (England) v John Charles Goodwin and Edward Thomas Unstead).
- case C-420/18 , 13 June 2019 (ECJ)
- Case 235/85, Commission v. Netherlands, [1986] ECR 1471
- Case 231/87, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others, 17 October 1989.
- ECJ Case C-102/08 , 4 June 2009.
- C-276/97, Commission v. France, [2000] ECR I-6251
- C-358/97, Commission v. Ireland, [2000] ECR I-6301.
- C-359/97 , Commission v. Netherlands, [2000] ECR I-6417.
- C-260/98, Commission v. Greece, [2000] ECR I-6537.
- CJEU 20 June 1991, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268.
- CJEU 16 July 2015, C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496 ,
- CJEU 13 March 2008. C-437/06. ECLI:EU:C:2008:166.
- case C-235/18 (Vega International Car Transport and Logistic) , 15 May 2019.
- ECJ, July 15, 1964, Case 6/64 (Costa/Enel), E.C.R. 1964.
- F.C.I. Oct. 4. 1995. Case C-291/92 (Ambrecht)
- [British Airways v C & F Commissioners](#) (No. 1) CA [1990] STC 643.
- [British Sky Broadcasting Ltd v C & F Commissioners](#) [1994] VATTR 1 (VTD 12394).
- [TP Madgett \(TP\) & RM Baldwin \(t/a Howden Court Hotel\) v C & E Commissioners](#) ., CJEK Cases C-308/96 & C-94/97, [1998] STC 1189.
- [Commissioners of Customs and Excise v Primback Ltd](#) . F.C.I. (Case C-34/99). [2001] BVC 315.
- [Bvrom and others \(trading as Salon 24\) v Revenue and Customs Commissioners, 7 February 2006 \(High Court\)](#).
- [Mohr v Finanzamt Bad Segeberg](#) - C-215/94
- [MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA v Autoridade Tributária e Aduaneira](#), Case C-295/17 , Official Journal of the European Union , 21.1.2019.
- [Vodafone Portugal v Comunicações Pessoais SA](#) . Case C-43/19
- [R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden](#) , Case C-16/93, [European Court Reports 1994 I-00743](#).

## رابعاً - المواقع الإلكترونية :

- صندوق النقد الدولي :  
<https://www.IMF.org/>
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :  
<https://www.oecd.org/>
- محكمة النقض المصرية :  
<https://www.cc.gov.eg/>
- محكمة العدل الأوروبية :  
[https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/en/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/en/)
- المفوضية الأوروبية :  
<https://ec.europa.eu>
- مصلحة الضرائب المصرية :  
<https://eta.gov.eg/ar/home>
- الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية :  
<https://gazit.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>
- وزارة الخزانة البريطانية :  
<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury>

## فهرس الموضوعات

١٢٤	موجز عن البحث
١٢٧	مقدمة
١٣٦	المبحث الأول : تحديد الشخص الخاضع للضريبة
١٣٦	المطلب الأول : الشخص الطبيعي وشروط خضوعه للضريبة
١٥٥	المطلب الثاني : الشخص الاعتباري والمشكلات المرتبطة به
١٦٦	المبحث الثاني : النطاق الموضوعي لسريان الضريبة ومشكلاته
١٦٧	المطلب الأول : المقصود بالسلع والخدمات
١٨٥	المطلب الثاني : المشكلات المرتبطة بتحديد السلع والخدمات
١٩٩	المبحث الثالث : طرق احتساب وعاء الضريبة على القيمة المضافة
١٩٩	المطلب الأول : طريقة الخصم
٢٠١	المطلب الثاني : طريقة الإضافة
٢٠٢	المطلب الثالث : طريقة الفاتورة الضريبية
٢٠٧	الخاتمة
٢١٠	قائمة بأهم مراجع البحث
٢١٣	فهرس الموضوعات