



العنوان : الإئتمان الضريبي وأثارة الإقتصادية والمالية "دراسة مقارنة" .

الناشر : مجلة روح القوانين - كلية الحقوق - جامعة طنطا .

المؤلف : إبراهيم عبد العزيز النجار .

المجلد : الأول .

العدد : الثامن والثمانون .

محكمة : نعم .

التاريخ الميلادي : ٢٠١٩ .

الشهر : أكتوبر .

الصفحات : ٢ - ١٣٨ .

مواضيع : الإئتمان الضريبي .

© ٢٠١٩ مجلة روح القوانين - جميع الحقوق محفوظة .

## المقدمة:

الأصل في الإئتمان الضريبي، أو الخصم Tax Credit أنه نظام تسمح به التشريعات الضريبية للمكلفين؛ لتساعدهم من خلاله علي تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي الداخلي، أو حتي الدولي، والذي يمكن أن يتحقق في نطاق كل من الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة علي السواء؛ بسبب كثرة الضرائب العامة التي يتكون منها النظام الضريبي في كل دولة من دول العالم في العصر الحديث، بعدما أصبحت الضريبة العامة هي المعين الأكبر لتمويل الموازنات العامة للدول المختلفة.

ففي ظل تعدد صور الضرائب المباشرة من ضريبة دخل بفروعها المختلفة، وضريبة عقارية، وضريبة أطيان زراعية...إلخ. وكذا في ظل إمكانية تعدي أنشطة الأشخاص الإعتبارية حدود الدولة الأم إلي الخارج يكون من المرجح تحقق صورة، أو أخرى من صور الإزدواج الضريبي الداخلي، أو الخارجي، أو كليهما. وفي نطاق الضرائب غير المباشرة، والتي تعد الضريبة علي القيمة المضافة هي أهم صورها علي الإطلاق؛ وبسبب تحمل السلع والخدمات بهذه الضريبة الأخيرة في جميع مراحل تداولها يكون من المتصور أيضاً تحقق نوع أو آخر من الإزدواج الضريبي بالنسبة للسلع المحلية، أو الخدمات، أو السلع المستوردة. وفي ضوء ذلك يلزم الإرتكان إلي منهج يقضي علي الإزدواج الضريبي بصوره المختلفة. وتعتمد معظم التشريعات الضريبية، بما في ذلك تشريعنا الضريبي نظام الإئتمان أو الخصم لتحقيق هذه الغاية، مما يوضح لنا مدى أهمية هذا البحث.

## - أهمية البحث:

مما لاشك فيه أنه ليس هناك شيء أثقل علي النفس من تكبيلها بمنهج تلتزم به، حتي ولو كان مقابل الإلتزام به نيل رضوان الله تعالي، والفوز بالفردوس الأعلى. وتصديقاً لذلك يقول رسولنا الكريم صلي الله عليه وسلم كما ورد في الصحيحين: " حُقَّتِ الْجَنَّةُ بِالْمَكَارِهِ، وَحُقَّتِ النَّارُ بِالشَّهَوَاتِ". إذ يلتزم المسلم بمنهج الله عز وجل، ويحتكم إلي كتابه العزيز، وإلي سنة نبيه الكريم سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم؛ حتي يفوز بجنته ورضوانه. ومثل هذا الإلتزام شاق ولاشك علي نفسه، ويتطلب منه مداومة مجاهدتها. فماذا لو كان المنهج الذي يلتزم به المكلفون هو دفع مبالغ معينة للدولة جبراً عنهم، وبصفة نهائية، ودون أي مقابل مباشر يعود عليهم نظير ذلك كما هو شأن الضريبة العامة؟! لا شك أن وقع هذا التكليف يكون أشد وطأة حينئذ. ولولا تعمق الشعور بالوطنية والمسئولية المجتمعية لدي الكثيرين من المكلفين بالضريبة العامة، وكذا لولا وطأة العقوبات التي ترصدها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة لجرائم التهرب الضريبي، واعتبارها في معظم هذه التشريعات من قبيل الجرائم المخلة بالشرف والإعتبار لكثرت حالات التهرب الضريبي، بالمقارنة بما هي عليه الآن.

لذا فإنه يجدر بالتشريعات الضريبية وقد ألزمت المكلفين بأحكام الضريبة العامة علي هذا النحو أن تراعي ثقل التكليف عليهم، وتكتفي به، فلا تسمح بحدوث نوع من الإزدواج الضريبي. ومن هنا تبدو أهمية هذا البحث. إذ يرنو إلي تناول موضوع

الإئتمان الضريبي كمنهج أساسي يستهدف تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي سواء في نطاق الضرائب المباشرة، أو في نطاق الضرائب غير المباشرة وبيان مدى اهتمام التشريعات الضريبية به، وكيفية تناولها له، سواء في مصر أو في البلدان الأخرى، وما إذا كان هذا النظام يكفل تطهير التعاملات الضريبية من الإزدواج الضريبي من عدمه، بل وما إذا كان يمكن للدولة الإعتماد عليه كأداة من أدوات السياسة المالية، تستخدمها لتحقيق بعض الأغراض الأخرى الإقتصادية والإجتماعية من عدمه، والوقوف علي الآثار الإقتصادية والمالية لتطبيق هذا النظام.

#### - إشكالية البحث:

تتمثل الإشكالية الرئيسية لهذا البحث، في ضوء ماسبق، في التعرض لماهية نظام الإئتمان الضريبي، أو الخصم، وبيان أهميته للمجتمع الضريبي سواء في نطاق الضرائب المباشرة، أو في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة كأهم صورة للضرائب غير المباشرة، والآثار الإقتصادية والمالية لتطبيقه، وذلك من خلال محاولة الإجابة علي عدة تساؤلات، هي: ماهي آلية تطبيق نظام الإئتمان، أو الخصم في الضرائب المختلفة؟ وهل يُعد تطبيق هذا النظام رهين بتحقق حالة من حالات الإزدواج الضريبي؟ أم أنه يمكن للمشرع أن يتوسع في تبنيه بما يسمح للمكلفين بتطبيقه، رغم عدم تحقق حالة من هذه الحالات؟ وهل للمشرع، علي العكس، ألا يسمح به في بعض حالات الإزدواج الضريبي؟ وهل يمكن للمشرع أن يستخدم هذا النظام كأداة من أدوات السياسة المالية، فيسمح به حتي مع غياب حالات الإزدواج الضريبي؛ من أجل التمييز الإيجابي لبعض الأنشطة؟ وما هي الآثار المالية والإقتصادية لكل توجه من توجهات المشرع علي هذا النحو سواء علي المجتمع الضريبي، أو علي الخزنة العامة للدولة؟ ونري أنه بقدر نجاح البحث في الإجابة علي هذه التساؤلات يكون قد نجح في الوصول إلي غايته.

#### - خطة البحث:

يتعرض البحث للإجابة علي التساؤلات السابقة من خلال استعراض مفهوم نظام الإئتمان أو الخصم، وبيان أوجه الإختلاف بينه وبين بعض المفاهيم الضريبية المشابهة له، ثم لتطبيقاته في مجال الضرائب المباشرة، وكذا في مجال الضرائب غير المباشرة وبيان الآثار الإقتصادية والمالية لذلك، من خلال مبحث تمهيدي، وفصلين:

**المبحث التمهيدي:** يتعرض لبيان ماهية الإئتمان الضريبي.

**الفصل الأول:** يتناول نظام الإئتمان الضريبي وبيان أثارة الإقتصادية والمالية في نطاق الضرائب المباشرة، سواء ضريبة الدخل، أو الضريبة علي رأس المال.

**الفصل الثاني:** يتعرض لنظام الإئتمان الضريبي وأثارة الإقتصادية والمالية في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة باعتبارها الصورة الأهم للضرائب غير المباشرة.

## المبحث التمهيدي

## ماهية الإئتمان الضريبي

### أولاً: تعريف الإئتمان الضريبي:

الإئتمان الضريبي، أو الخصم Tax Credit عبارة عن نظام يسمح به التشريع الضريبي يجيز للمكلف<sup>١</sup> الذي يكون قد سدد مبالغ ضريبية مستحقة عليه في مرحلة ما بمعاودة خصمها بنفسه من مبالغ ضريبية أخرى من جنسها تستحق عليه في مرحلة لاحقة، عندما يكون من شأن عدم السماح له بذلك تحقق حالة من حالات الإزدواج الضريبي الداخلي، أو الخارجي<sup>٢</sup> Taxe sur Taxe وهو بهذا المفهوم من النظم التي تستخدمها التشريعات الضريبية سواء في نطاق الضرائب المباشرة، أو في نطاق الضرائب غير المباشرة. إذ يطبقه تشريع ضريبة الدخل في مصر مثلاً؛ لتلافي الإزدواج الضريبي الداخلي والخارجي معاً. ذلك أنه عندما يترتب علي تطبيق التشريعات الضريبية المختلفة خضوع المادة الواحدة لأكثر من ضريبة من ذات النوع، كالضريبة العقارية وضريبة الدخل، أو ضريبة الأطنان الزراعية وضريبة الدخل، أو ضريبة الأطنان الزراعية والضريبة العقارية... الخ. يتدخل المشرع ويسمح للمكلف بخصم الضريبة التي يسدها أولاً من الضريبة التي تستحق عليه ثانياً، وبعده أقصى لا يتجاوز مقدار الضريبة المستحقة الأخيرة بطبيعة الحال. وعندما يخضع المكلف المقيم في مصر للضريبة في الخارج علي أنشطته التي يمارسها في الخارج، ويسدها بالفعل فإن القانون الضريبي في مصر يسمح له بخصم هذه الضريبة من الضريبة الإجمالية التي تستحق عليه في مصر عن جميع أنشطته في مصر والخارج (خصم الضريبة الأجنبية)؛ من أجل تلافي الإزدواج الضريبي الدولي.

وكما أن الإئتمان الضريبي له تطبيقات في نطاق الضرائب المباشرة علي هذا النحو، فإنه لا يغيب عن نطاق الضرائب غير المباشرة كذلك؛ بل إنه يعد من الخصائص الرئيسة التي تتميز بها الضريبة علي القيمة المضافة، كأحد أهم الضرائب غير المباشرة في العصر الحديث؛ لما له من دور كبير في تطهير السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة علي القيمة المضافة من الضرائب التي تتحمل بها مدخلاتها. إذ بموجبه يحق للمكلفين خصم الضريبة التي تتحمل بها مدخلاتهم (input tax) من

١ - يتعامل التشريع الضريبي المصري مع الشخص المخاطب بأحكامه Taxable Person في نطاق ضريبة الدخل تحت وصف (الممول) في حين يتعامل معه في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة تحت وصف (المكلف، أو المسجل)، ويتعامل معه في نطاق الضريبة علي العقارات المبنية تحت وصف (المكلف). ويتساوي لفظ المكلف مع لفظ المسجل في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة، في أن كليهما يصيب شخص ملزم بتحصيل الضريبة علي القيمة المضافة وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية، غاية الأمر أن كل مكلف يلتزم بالتقدم للمصلحة لتسجيل إسمه وبياناته لأغراض هذه الضريبة. فإن إلتزم بهذا أصبح مسجلاً، وإن لم يلتزم عُد مسجلاً حكماً، وعوقب فضلاً عن ذلك بمقتضي نصوص التهرب الضريبي الواردة في القانون. ونظراً لأن لفظ المكلف هو الأشمل، وينطبق علي الشخص الذي يطلق عليه قانون ضريبة الدخل لفظ (الممول)، فلذا، يعتمد هذا البحث لفظ (المكلف) في كل أنواع الضرائب. فإذا تعلق الأمر بضريبة الدخل كان المقصود بلفظ المكلف الشخص الذي يطلق عليه قانون ضريبة الدخل لفظ (الممول).

٢ - Andre Muller " L'assiette réelle de la taxe sur la valeur Ajoutee " thèse du doctorat , Dallaz , paris , ١٩٦٥ , p. ٥٢ .

الضريبة التي تستحق على مخرجاتهم (output tax)، أياً كانت طبيعة النشاط الضريبي الذي يمارسونه، وبصرف النظر عن طبيعة تعاملاتهم الضريبية، أي سواء تعلقت بالسلع، أو بالخدمات، أو بهما معاً. ولا فرق في كل ذلك بين التعاملات الضريبية التي تتعلق بالسلع المحلية وتلك التي تتصل بالسلع المستوردة.<sup>١</sup>

ويكتسب الإئتمان، أو الخصم أهمية قصوى في الضريبة على القيمة المضافة، بل إنه يعد من لبنات التنظيم الفني لهذه الضريبة، لدوره الحاسم في منع الإزدواج الضريبي. ولذا حاول مشروع التوجيه السادس (Sixth Directive) للسوق الأوروبية المشتركة (EEC) إثبات الحق للمكلفين في التمتع بهذا النظام، في كل حالة يترتب على عدم تطبيقه فيها تحقق الإزدواج الضريبي، حتى ولو تعلق الإزدواج الضريبي بشخص غير مكلف Nontaxable Person<sup>٢</sup> ولكن نظراً لأن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو عدم السماح بالخصم لغير المكلفين فلذا لم يقره التوجيه السابق في صورته النهائية لغير المكلفين. ومع هذا يسمح قانون الضريبة على القيمة المضافة في ألمانيا الاتحادية مثلاً لوزير المالية هناك- بالإتفاق مع المجلس الإتحادي - بأن يمنح غير المكلفين الحق في الاستفادة من نظام الإئتمان الضريبي، أو الخصم عند تحملهم بضريبة مدخلات أثناء شراء، أو إستيراد السلع الخاضعة للضريبة لصالح المكلفين.<sup>٣</sup> فضلاً عن ذلك، يكتسب نظام الإئتمان أو الخصم أهميته في الضريبة على القيمة المضافة كأداة من أدوات السياسة المالية، التي تستخدمها الدول المختلفة لتشجيع الصادرات، بما يساهم في تحسين مراكزها التنافسية في الخارج، ويؤدي إلي تحسين موازين مدفوعاتها.<sup>٤</sup>

### ثانياً: تمييز الإئتمان الضريبي عن بعض المفاهيم الأخرى:

يختلف مفهوم الإئتمان الضريبي، أو الخصم عن بعض المفاهيم الضريبية الأخرى كمفهوم رد الضريبة، والعمو الضريبي، والإعفاء الضريبي، والمقاصة الضريبية، والإسقاط الضريبي. ونعطي نبذة عن أهم أوجه الخلاف بين الإئتمان الضريبي وبين كل مفهوم من هذه المفاهيم علي حدة، فيما يلي:

#### (١)- تمييز الإئتمان الضريبي عن رد الضريبة:

يختلف الإئتمان، أو الخصم عن الرد في أكثر من وجه: فالإئتمان يتعلق بحق المكلف في أن يقوم بنفسه بخصم ضريبة مسددة منه من جنس ضريبة مستحقة عليه، بهدف تلافي الإزدواج الضريبي، في حين يتعلق الرد بضريبة زائدة مستحقة للمكلف

<sup>١</sup> - Gerard tourinie ; La politique fiscale sous la ٥e Repulilique , paris , ١٩٨٥, pp. ١٣٧ - ١٣٨ .

<sup>٢</sup> - Dennis Parkinson , Value Added Tax in the E E C , Graham & trotman L T d , London , ١٩٨١. p.٣٣.

<sup>٣</sup> - انظر في تفاصيل ذلك : المادة (٥/١٥) من قانون الضريبة على القيمة المضافة في ألمانيا الاتحادية.

<sup>٤</sup> - Alan A. Tait , value Added Tax international , practice and problems, ١٩٨٨ internatinal Monetary .Fund , Washington , D.C. ١٩٨٨. p. ٩ .

لدي الإدارة الضريبية، ويعجز المكلف عن الحصول عليها بنفسه، فتتدخل الإدارة الضريبية لردّها إليه. وتوجد أمثلة عديدة لنظام رد الضريبة سواء في نطاق ضريبة الدخل، أو في الضريبة علي القيمة المضافة:

- **ففي نطاق الضريبة العامة علي الدخل** تلتزم الإدارة الضريبية برد جميع المبالغ التي يكون المكلف دائناً بها للإدارة الضريبية أيّاً كانت طبيعتها؛ أي سواء كانت مبالغ ضريبية محصلة بالخطأ، أو حتي مبالغ غير ضريبية، وذلك خلال مدة معينة هي خمس وأربعون يوماً من تاريخ تقديم المكلف بطلبها. فإذا تراخت الإدارة الضريبية عن تلبية طلب المكلف ولم ترد المبالغ المستحقة له حتي فوات هذه المدة، فهنا يُستحق له مقابل تأخير يعادل سعر الإئتمان والخصم المعلن في البنك المركزي، في الأول من يناير السابق علي تاريخ استحقاق الضريبة، مخصوماً منه ٢٪<sup>١</sup>.

وحسناً فعل المشرع إذ سوي في الحكم بين مقابل التأخير المستحق لمصلحة الضرائب المصرية علي المكلف عند تأخيره في توريد الضريبة المستحقة وبين فوائد التأخير المستحقة للمكلف قبل الإدارة الضريبية عند تأخيرها في رد المبالغ المستحقة له عن مواعيدها القانونية، باستثناء نسبة الـ ٢٪ التي تضاف في الحالة الأولى، إذ تخصم في الحالة الثانية؛ بحسبان أنها تحسب نظير الأعباء الإدارية التي تتحملها المصلحة في الحالتين.

ويسري نظام رد الضريبة كذلك علي الضريبة المدفوعة علي الأصول الرأسمالية إذا تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول، أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها، أو الإستيلاء عليها بالكامل لشراء أصول جديدة خلال ذات السنة المالية التي يتم فيها البيع، أو خلال السنتين التاليتين لها. إذ يمكن للمكلف استردادها من الضريبة المستحقة علي أرباح المهنة، أو المنشأة الخاصة به خلال ذات السنة، أو السنوات المالية التالية للبيع، أو الإستبدال بشرط إمساك دفاتر محاسبية منتظمة<sup>٢</sup>.

١ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وفقاً لآخر التعديلات وأحدث آراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء والتعليمات الإدارية، القاهرة، ٢٠١٧م. ص ٧٤٧.

- أ. محمود جاب الله أبو المجد، وأ. السيد إمام أحمد: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، الدار الجامعية، الأسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٣٢.

- راجع نص المادة تنص المادة ١١٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث يجري نصها علي أنه: " إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق علي تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢٪".

٢ - د. أمين السيد لطفي: تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧م. ص ١٧-١٨.

- وفي نطاق الضريبة علي القيمة المضافة<sup>١</sup> احصر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. بشأن الضريبة علي القيمة المضافة في مصر حالات رد الضريبة في أربع حالات، إثنان منها كانتا مقررتين بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. علي مدي سنوات تطبيقه لضريبة المبيعات، والحالتان الأخرتان وردتا لأول مرة بالقانون الجديد رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. الذي استلزم لكي يمكن للمسجل رد الضريبة علي القيمة المضافة أن تتوافر حالة من هذه الحالات الأربع، وأن تُقدّم المستندات الدالة علي أحقية المكلف في رد الضريبة، علي أن يكون من بين هذه المستندات "...شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك."، وهذه الحالات هي:

أ- الضريبة المسددة بطريق الخطأ: ذلك أنه إذا قام المسجل بسداد مبالغ مالية للإدارة الضريبية علي أنها من قبيل ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه، ثم اتضح بعد ذلك أنه لا تُستحق عليه ضريبة قيمة مضافة عن تعاملاته، كما لو قام بتوريد مبالغ لمصلحة الضرائب المصرية كضريبة علي سلع أعفاها القانون من الضريبة، أو عن سلع غير الخاضعة أصلاً للضريبة، أو حتي عن سلع خاضعة للضريبة ولكن بسعر ضريبي ينتج ضريبة أقل من الضريبة المسددة... إلخ. فهنا يجوز له أن يتقدم بطلب للمصلحة لاسترداد هذه المبالغ المسددة بالخطأ، وفقاً لإجراءات معينة، وفي خلال مدة محددة تتكفل اللائحة التنفيذية للقانون ببيانها.<sup>٣</sup>

١ - كانت المادة (٣١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. تنص علي أنه : ترد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع والحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، في موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب، وذلك في الحالتين الآتيتين : ١ - الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها، أو أدخلت في سلع أخرى. ٢ - الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ، وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن .

وكانت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات تلزم مصلحة الضرائب المصرية برد هذه المبالغ للمكلف في خلال مدة لا تجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديمه بطلب الرد، متي أرفق بطلبه المستندات التي تؤكد أحقيته في طلبه حيث تنص المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية علي أنه : "في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٣١) من القانون يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحا به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبة التي وقع فيها الخطأ، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة له. وترد الضريبة التي يتبين أنها حصلت بطريق الخطأ في موعد غايته ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب ". إلا أن التعليمات المصلحية منحت بعض التيسيرات للمكلفين حين ألزمت مصلحة الضرائب المصرية برد الضريبة في هذه الحالة خلال ستة أيام من تاريخ تقديم طلب الرد مؤيدا بالمستندات، إذا كان طالب الرد مسجلاً، وخلال خمسة عشر يوماً من ذلك التاريخ، إذا كان مقدم الطلب غير مسجل (تعليمات الإجراءات رقم ١٥ لسنة ١٩٩٥م الصادر عن المصلحة).

٢ - المادة (٣٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. وتنص المادة (٣٠) من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ علي أنه: "ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة واربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:- ١- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى البنك وفقاً للقواعد التي يحددها البنك المركزي وألا تقل قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة

ب- **الضريبة المسددة في حالة التصدير:** الأصل أنه يجوز للمسجل خصم الضريبة المسددة عن السلع المصدرة للخارج من الضريبة التي تستحق عليها عند التصدير، علي النحو المطبق في التشريعات المقارنة. إذ يقرر التشريع البريطاني للضريبة علي القيمة المضافة مثلاً أنه: عندما تُستحق للمكلف ضريبة مدخلات ولا تُستحق عليه ضريبة مخرجات، فإن الإدارة الضريبية تلتزم بأن تدفع له ضريبة المدخلات التي سبق له تحملها، وتشير إليها على أنها ضريبة مدخلات مستحقة الخصم<sup>١</sup> غير أن المشرع المصري يجري علي السماح للمكلفين برد - وليس بخصم - الضريبة المسددة في حالة التصدير بجميع حالاتها سواء أثناء مراحل تداولها في الأسواق المحلية قبل تمام عملية التصدير، أو حتى قبل ذلك وأثناء مباشرة العملية الإنتاجية، بل وقبل هذه العملية. وسوف نعود لمناقشة هذه القضية بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا البحث- إن شاء الله.

جـ **الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية:** يحدث أن يمارس المكلف أنشطة ضريبية متعددة بأسعار ضريبية مختلفة، أو يمارس نشاط ضريبي واحد، ولكن تخضع مدخلاته للضريبة بسعر مرتفع عن الضريبة التي تسري علي مخرجاته. كما أن الغالب أن المكلف التاجر يشتري السلع الخاضعة للضريبة بكميات كبيرة في بداية الفترة الضريبية ويستمر في بيعها للمستهلكين لمدة غير قصيرة، يمكن أن تتجاوز الفترة الضريبية التي اشتراها فيها. ومن البديهي أن ينشأ عن تطبيق أحكام الضريبة علي القيمة المضافة في مثل هذه الحالات أن تكون الضريبة علي المدخلات (مستحقة الخصم) أكبر من الضريبة المستحقة علي المبيعات (ضريبة المخرجات). وهنا يجيز القانون الضريبي للمكلف ترحيل المبالغ الزائدة من ضريبة المدخلات مستحقة الخصم ليتم خصمها من ضريبة المخرجات المستحقة خلال الفترات الضريبية اللاحقة، حتي يتم استنفادها. ويطلق علي المبالغ الزائدة في هذه الحالة مصطلح "الرصيد الدائن" حيث يكون المكلف هنا دائناً للإدارة الضريبية بضريبة المدخلات، التي لا تسعفه مبيعاته الخاضعة للضريبة في استحقاق ضريبة مخرجات عليه بمبالغ كبيرة، يمكن خصم ضريبة المدخلات منها.

ولم يكن يحق للمكلفين في ظل تطبيق أحكام ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. سوي أن ينتظر إلي حين استنفاد هذا الرصيد الدائن من ضريبة المخرجات المستحقة عليه خلال الفترات الضريبية التالية، وبدون حد أقصى. ومعني

مدخلاتها. ٢- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ. ٣- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية. ٤- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك".

<sup>١</sup> - Look: Art. No. ٢٥/٣, since it states that : " If ... nooutput tax is due at the end of the period , ... the amount of the credit shall be paid to the taxable person by. the commissioners ; and an amount which is due under this subsection is referred to in this Act as a " VAT credit"

هذا أن المكلف كان يمكن أن يظل دائماً للادارة الضريبية لسنوات عديدة دون أن يتمكن من خصم ضريبة المدخلات. ولا شك أن تحقق مثل هذا الفرض كان يعوق المكلفين عند ممارستهم لأنشطتهم الضريبية؛ لأنه كان يحرمهم من قدر كبير من السيولة النقدية في وقت معين كان يمكن أن يكونوا في أمس الحاجة فيه للإستفادة من هذا النظام لتقوية مركزهم التنافسي في السوق. ولذلك أضاف قانون الضريبة علي القيمة المضافة - وحسناً فعل- هذه الحالة إلي حالات رد الضريبة. ووفقاً لها يجوز للمكلف رد الضريبة المستحقة له كرصيد دائن لدي الإدارة الضريبية، عندما لا تستحق علي مبيعاته ضريبة مخرجات تتجاوز ضريبة المدخلات السابق تحمله لها تمكنه من خصمها (ضريبة المدخلات) منها (ضريبة المخرجات) لمدة ست فترات ضريبية (سته شهور ميلادية) متتالية.

**د- الضريبة المسددة علي السلع الرأسمالية:** عندما فُرضت ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. لم تكن تفرق بين السلع الإستهلاكية وبين السلع الرأسمالية، من حيث مبدأ الخضوع للضريبة، ولا حتي من حيث السعر الضريبي المطبق علي كل منهما، حيث ظل يتم فرض ضريبة المبيعات طوال سنوات تطبيقها علي السلع الرأسمالية بالسعر العادي وكان آنذاك ١٠٪ من القيمة، وإن كانت ضريبة المبيعات قد منحت المكلفين تيسيرات كبيرة وهي بصدد مطالبتهم بالضريبة المستحقة علي السلع الرأسمالية.<sup>١</sup>

وعندما تم تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. سار هذا القانون علي نهج سلفه، رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. من حيث تمييزه هو الآخر للسلع الرأسمالية في طرق، وكيفية سداد الضريبة المستحقة عليها. بل إنه زاد علي سلفه في أنه فرض الضريبة علي هذه السلع بالسعر المنخفض، وهو ٥٪، رغم أنه رفع السعر العام من ١٠٪ إلي ١٣٪ لمدة عام واحد، ثم إلي ١٤٪ بعد ذلك. وبالإضافة إلي هذا فقد ألزم ذلك القانون الإدارة الضريبية برد الضريبة المسددة علي هذه السلع للمكلف مرة واحدة، مع أول إقرار ضريبي يتقدم به، يلي بدء إستخدام هذه السلع الرأسمالية في الإنتاج الخاضع للضريبة.<sup>٢</sup> ولم يستثن المشرع من حق المكلف في الرد في هذه الحالة سوي الأتوبيسات وسيارات الركوب، عندما يتم شراؤها، أو

<sup>١</sup> - حيث إن ضريبة المبيعات قد مكنت المسجلين في أول الأمر من سداد جزء ضئيل من قيمة الضريبة المستحقة عند الإفراج المؤقت عن السلعة الرأسمالية المستوردة بالمنفذ الجمركي تقدر نسبته بـ ١٠٪ منها، وسمحت بتأخير تحصيل باقى الضريبة المستحقة لتكون علي أقساط سنوية ولمدة سبع سنوات متتالية. وإنتهت إلي مزيد من التيسير عليهم، عندما اكتفت بتحصيل ٥,٠٪ من القيمة المتخذة أساساً لتحديد وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي، ثم امتناعها لمدة ثلاث سنوات كاملة عن مطالبتهم بأى مبلغ من الضريبة المستحقة، ثم مطالبتهم بسداد باقى الضريبة بعد مرور مهلة الثلاث سنوات على سبع أقساط سنوية متتالية ومتساوية. وحتى تضمن حقها في الحصول على هذه الأقساط المتأخرة من ضريبة المبيعات، وضعت مصلحة الضرائب المصرية الوسائل التي رأتها كفيلة بتحقيق هذا الهدف.

<sup>٢</sup> - انظر في تفاصيل ذلك: د. إبراهيم عبد العزيز النجار، أهمية تبني تنظيم جديد لتقدير الوعاء في الضريبة علي العقارات المبنية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، السنة: ٢٤، العدد: ٤١، مايو ٢٠١٥م.

استيرادها لخدمة أغراض نشاطه التجاري، أو الصناعي، أو المهني حتي ولو كانت هذه الأنشطة خاضعة للضريبة علي القيمة المضافة. إلا أنه عاد وأجاز للمكلف رد الضريبة التي تتحملها هذه الأتوبيسات وسيارات الركوب، عندما يكون إستخدامها هو الغرض المرخص به للمكلف<sup>١</sup>.

## (٢) - تمييز الإنتمان الضريبي أو الخصم عن المقاصة الضريبية:

قد يتبادر إلي ذهن أن خصم الضريبة هو نوع من المقاصة بين ما هو مستحق للمكلف قبل الإدارة الضريبية وبين ما هو مستحق للأخيرة قبل المكلف من الضريبة، وهذا ليس صحيحاً بصفة مطلقة. ففي حين أن الحق في الخصم مقرر لمصلحة المكلف، ويقتصر علي تمكينه من إستنزال حقه لدي الإدارة الضريبية من حقها لديه في حدود كل ضريبة علي حدة، تعني المقاصة أحقية الإدارة الضريبية، أو المكلف - كليهما- في إستنزال أي مبالغ ضريبية مستحقة علي أيهما لصالح الآخر من أية مبالغ ضريبية مستحقة له قبل الآخر. أي أنه إذا كان الحق في الخصم مقرر لمصلحة المكلف وحده، يجيز له استنزال ضريبة سبق دفعها من ضريبة مستحقة عليه من جنسها من أجل تلافي الإزدواج الضريبي، فإن الحق في إجراء المقاصة قد يكون مقرر لمصلحة المكلف، أو الإدارة الضريبية، ويتعلق في الحالتين بتمكين صاحب الحق فيها من استنزال مبالغ ضريبية تم دفعها من ضريبة ما (ولتكن ضريبة الدخل) من مبالغ ضريبية مستحقة عليه من ضريبة أخرى (ولتكن الضريبة العقارية)، حين لاتسعف قواعد الخصم في تمكين صاحب الحق في استردادها.

فإذا دفع المكلف بعض المبالغ للإدارة الضريبية علي أنها من قبيل ضريبة الدخل المستحقة عليه طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وثبت عكس ذلك، فإن المقاصة تقع بقوة القانون بين ما أداه المكلف بالزيادة في هذه الحالة وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة، كقانون الضريبة علي القيمة المضافة، وقانون الضريبة العقارية، وقانون الجمارك... إلخ. ٢ شريطة أن تكون المبالغ التي يتم إجراء المقاصة بينها نهائية، وخالية من النزاع.<sup>٣</sup>

ويمكن أن يقع التقاص بين المبالغ المستحقة للمكلف في سنة ضريبية ما وبين الضريبة المستحقة عليه في سنوات ضريبية سابقة، أو لاحقة عليها. ويترتب علي أعمال مقتضاه إنقضاء الدينين معاً بمقدار الأقل منهما<sup>٤</sup>؛ فإذا سقط حق الإدارة الضريبية قبل المكلف بالتقادم وقت التقاص فلا يمنعها هذا من أعمال مقتضاه، طالما

١ - يتحقق هذا الفرض عندما يتم شراء هذه المعدات لنقل الركاب بمعرفة منشأة مرخص لها بممارسة نشاط النقل السياحي مثلاً. حيث نصت المادة ٤/٣٠ من هذا القانون علي أنه يحق للمكلف رد "١... ٢... ٣... ٤- الضريبة السابق سداده علي الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

٢ - المادة (١١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

٣ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل، ... مرجع سابق، ص ٧٤٨.

- أ. محمود جاب الله، وأ. السيد إمام: تأصيل قانون الضريبة... مرجع سابق، ص ١٣٢.

٤ - المادة (٣٦٥) من القانون المدني.

أن مدة التقادم لم تكن قد اكتملت وقت نشوء الحق في التقااص. غير أن جواز المقاصة في هذا الفرض لا تعني عدم الإعتداد بالتقادم في خصوص الضريبة التي لم يحدث التقااص معها. إذ يتعذر علي الإدارة الضريبية مطالبة المكلف بها.

فإذا كان المكلف هو من يريد إجراء المقاصة، فيكون له تعيين نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بخصوصها، ما لم يوجد مانع قانوني، أو اتفاقي يحول دون ذلك. فإذا لم يحدد المكلف نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بخصوصها، فتكون العبرة بالضريبة التي يحل أجلها. فإذا تعددت الضرائب الحالة تكون المقاصة بين الضريبة ذات العقوبات الأشد علي الممول، وعند التساوي تحدد الأمورية التنفيذية المختصة بالضريبة التي تتم المقاصة معها. وهكذا تتميز المقاصة الضريبية عن الإئتمان أو الخصم الضريبي سواء فيمن له الحق في إجرائها، أو في الشروط والضوابط التي تحكم كل منهما.

### (٣) - تمييز الإئتمان أو الخصم عن الإسقاط الضريبي:

تكاد تجمع التشريعات الضريبية المختلفة علي أنه يمكن إسقاط دين الضريبة العامة رغم ثبوته في حق المكلف المدين به، في حالة حدوث ظروف تجعل من المتعذر علي هذا المدين سداذه، إما لعدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه، أو بسبب وفاة المكلف عن غير تركة ظاهرة، أو إذا قضى نهائياً بافلاس المكلف واقتلت التفليسة، أو إذا غادر المكلف البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً يمكن التنفيذ عليها، أو عندما ينهي المكلف نشاطه الخاضع لضريبة الدخل، وتكون له أموال يمكن التنفيذ عليها، وتفي بكل أو بعض التزاماته الضريبية، ولكن لا يتبقى له أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن مبلغ الشريحة المعفاة سنوياً لإقامة أوده هو أو أسرته.<sup>٢</sup> أو عندما تتغير الظروف الإجتماعية للمكلف، أو ورثته بما من شأنه أن يجعله هو أو

١ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل ... مرجع سابق، ص ٧٥٠.

- أ. محمود جاب، وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل، ... مرجع سابق، ص ١٤٥.

٢ - تنص المادة (١٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن ضريبة الدخل علي أنه: "للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية: ١- إذا توفي الممول عن غير تركة ظاهرة. ٢- إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه. ٣- إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة في هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن ٥٠٠٠ جنيه سنوياً.

- وتنص المادة (٥٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة علي القيمة المضافة علي أنه: "يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة علي المسجل في الأحوال التالية: ١- إذا قضى نهائياً بافلاسه واقتلت التفليسة. ٢- إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً. ٣- إذا ثبت عدم وجود مال كافي يمكن التنفيذ عليه لدى المدين. ٤- إذا توفي عن غير تركة. وتختص بالإسقاط لجان يصدر تشكيلها بقرار من الوزير أو من يفوضه وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تشكيل هذه اللجان".

ورثته غير قادرين على الوفاء بدفع الضريبة المستحقة علي عقاراته المبنية، أو ما في حكمها طبقاً لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م.<sup>١</sup>

إذ الفرض تكون - في جميع هذه الصور- إزاء ضريبة مستحقة علي المكلف، ونهائية وواجب أدائها، لكن تحول ظروف بينه وبين أدائها تتصل في مجملها بإعساره، أو إفلاسه. صحيح أن قانون الضريبة علي العقارات المبنية اعتبر في المادة (٢٩) منه أن مثل هذه الظروف موجبة لتحمل الخزانة العامة لدين الضريبة المستحقة بدلاً من المكلف. إلا أن هذه المعالجة الجديدة علي مجتمعنا الضريبي هي الإسقاط الضريبي بعينه. إذ لا معنى لتحمل الخزانة العامة للضريبة بدلاً من المكلف سوي أنها تسمح بإسقاط الضريبة العامة عن المكلف في هذه الحالات، رغم ثبوت استحقاقها عليه.

وهكذا يتميز الإسقاط الضريبي عن الخصم؛ ففي حين يتعلق الخصم بحق المكلف في استئصال ضريبة مستحقة له من جنس ضريبة مستحقة عليه، حين تتوافر حالة من حالاته نجد أن الإسقاط الضريبي يتعلق بضريبة نهائية، وواجبة الأداء علي المكلف، الذي ربما لا يكون له الحق في خصم أي مبلغ منها. ولكن نظراً لظروف عملية تحول بينه وبين أدائها، ويتبين منها استحالة قدرته علي أدائها في المستقبل يقبل التشريع الضريبي علي إسقاطها عنه، فيبرئ ذمته منها؛ ليرفع عن كاهله إلزام يعجز عن أدائه، ويرفع عن كاهل الإدارة الضريبية هي الأخرى عبء متابعة هذا المكلف، ومطالبته إدارياً، أو قضائياً بضريبة يستحيل عليه أدائها، ومن ثم يستحيل عليها تحصيلها.

#### (٤) - تمييز الإلتمان عن العفو الضريبي:

إنتهج المشرع المصري غير مره أسلوب العفو الضريبي ترغيباً لبعض طوائف ممارسي الأنشطة الضريبية، سواء كانوا مكلفين أو غير مكلفين؛ بغية حثهم علي سداد الضريبة المتهرب منها بمعرفتهم في الحالة الأولى، أو جرهم إلي دائرة التكليف في الحالة الثانية. ويسير المشرع المصري في هذا الخصوص علي ذات منهج تشريعات بعض الدول المتقدمة، والنامية علي السواء مثل الولايات المتحدة، وفرنسا، وتركيا، والأرجنتين.<sup>٢</sup>

ومقتضي العفو الضريبي أن تقوم الإدارة الضريبية - بترخيص تشريعي- بإعفاء المتهربين من التسجيل لدي الإدارة الضريبية لأغراض الضريبة ذات الصلة، وذلك من كل المبالغ الضريبية المستحقة عليهم طوال فترة تهربهم من التسجيل، أو من جزء كبير من هذه المبالغ، أو من العقوبات المقررة علي التهرب منها، أو تطبيق هذه

١ - تنص المادة (٢٩) من قانون الضريبة علي العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م. علي أن: "تتحمل الخزانة العامة الضريبة المستحقة علي المكلف بأدائها وفقاً لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغيرات اجتماعية علي المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة علي الوفاء بدفع الضريبة، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية".

٢ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل، ... مرجع سابق، ص ٧٥٤.

- أ. محمود جاب الله، وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل.. مرجع سابق، ص ٢٧٠.

العقوبات عليهم بخصوصها ولكن بصورة مخففة...إلخ. في مقابل تقدمهم للتسجيل لدى الإدارة الضريبية، والإنخراط في تنفيذ أحكام القانون الضريبي ذي الصلة. فإذا تعلق العفو الضريبي بالمكلفين الفعليين بأحكام القانون، فيمكن أن يتحقق هذا العفو في صورة تنازل من الإدارة الضريبية عن جزء من المبالغ الضريبية المستحقة المتأخر أداؤها، أو المتهرب منها، أو عن العقوبات المقررة علي التأخير في سدادها، أو حتي التنازل عن جزء كبير من الضريبة المستحقة. وقد أفردنا بحثاً كاملاً تناول هذه القضية بالتفصيل. وبين التشريعات المختلفة التي صدرت في مصر بتطبيق أحكام العفو الضريبي، وموقفنا منها، وكيف أن هذه القوانين وإن ساهمت في سرعة تحصيل بعض المبالغ الضريبية المتهرب منها أو المتأخر سدادها، إلا أنها رسخت لقاعدة سلبية كبيرة؛ إذ ساهمت بقوة في حرمان الخزانة العامة المصرية من مبالغ ضريبية كبيرة، أثرت بالسلب علي الموازنة العامة للدولة لسنوات عديدة، فضلاً عن أن هذا الإتجاه ساهم في تغذية روح عدم الإلتزام، وكذا في تراجع الإمتثال الطوعي في المجتمع الضريبي، لأنه لا يستفيد من هذا النظام الملتزمون من المكلفين الذين يبادرون إلي سداد الضريبة المستحقة عليهم في مواعيدها القانونية. وهذا من شأنه أن يجعل نظام العفو الضريبي مسئولاً رئيساً عن تفضيل غير الملتزمين من المكلفين علي نظرائهم الملتزمين.<sup>١</sup>

وبذلك يوجد فارق كبير بين الإئتمان أو الخصم وبين العفو الضريبي، إذ لا يعدو الإئتمان الضريبي أن يكون وسيلة لمنع الإزدواج الضريبي الداخلي أو الخارجي، أو الحد منه، يسمح التشريع الضريبي به لكافة المكلفين، وفقاً لقواعد موضوعية ينظمها التشريع الضريبي تجعل استخدام هذا النظام حقاً مشروعاً للمكلفين.

#### (٥) - تمييز الإئتمان أو الخصم عن الإعفاء:

عندما يتدخل التشريع لبناء نظام ضريبي ما، ويحدد نطاق الخضوع لأحكامه، فإنه قد يعود ويُخرج بعض مفردات هذا النطاق من دائرة الخضوع - سواء بنفسه، أو بتخصيصه لغيره بهذا- لأسباب متعددة إجتماعية، أو إقتصادية، أو سياسية، أو حتي بقصد المجاملة الدولية...إلخ.<sup>٢</sup> فكأن الإعفاء من الضريبة يتعلق باستبعاد المال الخاضع

١- راجع: د. إبراهيم عبد العزيز النجار: تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، مجلة مصر المعاصرة، الصادرة عن الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، السنة: مائة وثلاث. العدد: ٥٠٤. أكتوبر ٢٠١١م.

- راجع أيضاً: د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل ... مرجع سابق، هامش ص ٧٥٤. حيث ذكر سيادته عدة أمثلة لقوانين العفو الضريبي.

- انظر كذلك: د. سمير فتحي محمود حلاوة، الحوافز الضريبية في قوانين الضرائب في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، ٢٠١٥م. ص ١١٤ وما بعدها.

٢ - أنظر في المزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع: أ. محمد إبراهيم محمود: سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها علي التنمية الإقتصادية في مصر، بحث مقدم إلي المؤتمر الضريبي الحادي عشر: النظام الضريبي المصري - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

للضريبة من أن تناله أحكام الخضوع لها منذ البداية. أما الإئتمان، أو الخصم فيتعلق بمال خاضع للضريبة، ومتحمل بها بالفعل، بل وسبق للمكلف سداد الضريبة المستحقة عليه للإدارة الضريبية. غير أنه يمكنه استئصال هذه الضريبة من ضريبة أخرى من جنسها تستحق عليه، ويجب عليه الوفاء بها، لكن يترتب علي ذلك حدوث ازدواج ضريبي علي المكلف يسعفه الخصم في تلافيه والتخلص منه.

وعلي ذلك يرد الإئتمان أو الخصم علي الضريبة ذاتها، ويستند الأساس في تبنيه إلي توافي الإزدواج الضريبي الداخلي أو الدولي، أما الإعفاء فيرد علي المال الخاضع للضريبة؛ فيخرجه من نطاق الخضوع لها ابتداءً، ويجد أساسه في العديد من المبررات والأسس الاجتماعية، أو الاقتصادية، أو السياسية. ويمكن لنا مقابلة إعفاءات مألوفة لدي معظم التشريعات الضريبية، مثل الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية، والإعفاءات الشخصية للحصول علي الدخل، والإعفاءات المقررة للسلع الأساسية من الضرائب غير المباشرة، والإعفاءات الممنوحة لبعض الجهات بقصد المجاملة الدولية... إلخ. كما أنه يمكننا مقابلة بعض التشريعات التي تقرر إعفاءات بالإستناد إلي أسس غير مألوفة كذلك، من ذلك مثلاً:

- أن الأيرلنديين ينظرون إلى الإبداع الفني بشكل مختلف عن معظم الثقافات، ومن ثم يقوم التشريع الأيرلندي بإعفاء المكافآت المالية التي يجنيها المبدعون من "الفن" من الضريبة.<sup>١</sup>

- كما أن العديد من الولايات الأمريكية تقدم إعفاءات من ضرائب الملكية Property Tax للمواطنين الأكبر سناً. وقد لفتت مثل هذه الإعفاءات انتباه خبراء الضرائب لأول مرة هناك سنة ١٩٦٥م. لكنها أصبحت أكثر انتشاراً في العقود الأخيرة.<sup>٢</sup> ومما يؤكد

---

المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٦.

<sup>١</sup> - S.O'ConnorTerrence M.O'Connorbc: Tax exemption as a marketing tool: The Irish Republic and profits derived from artistic creativity. Journal of Business Research, Volume ٦٢, Issue ١٠, October ٢٠٠٩, Pages ١٠٠٢-١٠٠٦. P.٢١.

-RICHARD L. PFISTER: A REEVALUATION OF THE JUSTIFICATIONS FOR PROPERTY TAX EXEMPTION, Indiana University, India, PUBLIC FINANCE QUARTERLY, Vol. ٤ No. ٤, October, ١٩٧٦. P.٣٤.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, NBER WORKING PAPER SERIES, Working Paper No. ٢٩٠٠ NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, USA, Massachusetts, Cambridge, MA ٠٢١٣٨, March ١٩٨٩.p.٢٣.

<sup>٢</sup> - H. Spencer Banzhaf Ryan Mickey Carlianne and E. Patrick: AGE-BASED PROPERTY TAX EXEMPTIONS, Working Paper, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, Cambridge, MA. ٠٢١٣٨. USA, January ٢٠١٩. P.٢.

ذلك أنه في عام ١٩٧٠م. على سبيل المثال، كان حوالي ٥٪ فقط من السكان في ولاية جورجيا الأمريكية يتمتعون بإعفاءات من ضريبة الملكية على أساس العمر، إلا أن هذه النسبة ارتفعت اليوم لتصل إلي أكثر من ٨٠٪ من عدد سكان الولاية.<sup>١</sup>

ويدافع البعض عن هذا النوع من الإعفاءات (القائمة على أساس العمر) بدعوي أن الإنفاق علي الإسكان يشكل حصة أكبر من الميزانية بالنسبة للأسر الأكبر سناً بالمقارنة بسواهم الذين مايزالون في سن العمل، ويتسمون بالحيوية والقدرة علي الكسب، وأن العديد من هذه الأسر قد دفع إلى المجتمع لسنوات عديدة، ويحق له مقابلة معاملة ضريبية متميزة.<sup>٢</sup> وأن تقديم مثل هذه الإعفاءات، القائمة على أساس العمر، يساعد السكان الأكبر سناً على البقاء في منازلهم وعدم التصرف غير المرغوب فيها إما بحثاً عن منازل أكثر تواضعاً؛ لتفادي أثر الضريبة، أو بسبب حيازة عقاراتهم السكنية لقيمة فعلية أكبر من القيمة التي يعطيها لها المشترون الأصغر سناً، الذين لا يستفيدون من هذه الإعفاءات.<sup>٣</sup>

- فضلاً عن هذا نجد العديد من الدول الأوروبية تقوم بفرض مجموعة متنوعة من الضرائب البيئية. وتتفق معظم هذه الدول علي إدراج بعض الإعفاءات الضريبية لبعض الصناعات التحويلية. وبتقرير هذه الإعفاءات تتحقق فروق ذات بال بين الأسعار الاسمية للضريبة وأسعارها الفعلية؛ التي تأخذ قيمة هذه الإعفاءات في الاعتبار.<sup>٤</sup> لذا اعتترضت بعض القطاعات علي فرض ضرائب بيئية علي أنشطتها،

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT,..., Op. Cit.p.٢٤.

<sup>١</sup> - H. Spencer Banzhaf Ryan Mickey Carlianne and E. Patrick: AGE-BASED PROPERTY TAX EXEMPTIONS,..., Op. Cit .p. P.٢.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, Tulane University Economics Working Paper Series, New Orleans, USA, Working Paper ١٥٢٦, December ٢٠١٥. P.١٨.

<sup>٢</sup> - H. Spencer Banzhaf Ryan Mickey Carlianne and E. Patrick: AGE-BASED PROPERTY TAX EXEMPTIONS,..., Op. Cit .p. ٢.

- RICHARD L. PFISTER: A REEVALUATION OF THE JUSTIFICATIONS FOR PROPERTY TAX EXEMPTION,..., Op. Cit.p.٣٥.

<sup>٣</sup> - H. Spencer Banzhaf Ryan Mickey Carlianne and E. Patrick: AGE-BASED PROPERTY TAX EXEMPTIONS,..., Op. Cit .p. ٢.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT,..., Op. Cit.p.٢٥.

- - James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits,..., Op. Cit .p. ١٢. وللمزيد من التفاصيل حول أثر الإعفاءات في مجال الضريبة العقارية، انظر: أ. محمد سلامة الخوالدة: أثر الاعفاء علي عدد المساكن وحجم الأسرة في الاردن ١٩٨٤-١٩٩٤، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٦.

<sup>٤</sup> - PAUL EKINS and STEFAN SPECK: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe, Environmental and Resource

بما يجعلها في أوضاع تنافسية ضعيفة بالمقارنة بالقطاعات المعفاة منها، غير أن وجود مجتمع إقتصادي منظم يهتم بتقرير إعفاءات معينة مدروسة لهذه القطاعات جنباً الى جنب مع فرض الضريبة البيئية عليها، وهو ما يطلق عليه في بعض الأحيان إصطلاح الضرائب البيئية، يسفر عن فوائد لهذه القطاعات، في صالح قدراتها التنافسية. لأن السبب الرئيس لتقرير الإعفاءات الضريبية في هذا المجال كان القلق من تأثير الضرائب البيئية على القدرات التنافسية للقطاعات الإنتاجية.<sup>١</sup>

- كما أن السودان أصدرت سنة ١٩٩٩م. قانوناً لتشجيع الإستثمار ضمنته العديد من الإعفاءات، والحوافز الضريبية سواء في نطاق ضريبة الدخل (الضريبة علي أرباح الأعمال) من خلال منح إعفاءات مؤقتة للمشروعات لمدد متفاوتة، تختلف طولاً وقصراً بحسب نوع المشروع، وما إذا كان مشروعاً استراتيجياً (تنموياً) أو غير استراتيجي، فضلاً عن الإعفاءات الجمركية التي منحها هذا القانون للمعدات والمواد الخام، التي تستخدمها المشروعات الاستثمارية.<sup>٢</sup> وساهم هذا في تدفق المزيد من أنشطة الإستثمار الاجنبي المباشر إلي السودان مع مطلع القرن الحالي، بحيث أصبحت السودان مع حلول سنة ٢٠٠٢م. صاحبة المركز الثاني بين البلدان العربية من حيث توجه الإستثمار الأجنبي المباشر إليها، بنسبة بلغت ١٥٪ من جملة الإستثمارات المباشرة في البلدان العربية، وإن كانت هذه النسبة قد انخفضت في سنة ٢٠٠٣ إلي نحو ١٠,٥٪. وبنسبة ٠,٤٪ في محيط البلدان النامية. وبنسبة ٠,١٪ من نصيب الإستثمار الأجنبي المباشر في جميع بلدان العالم.<sup>٣</sup> غير أن هذا القانون أثر بالسلب علي حصيللة الإيرادات العامة الضريبية في السودان سواء علي صعيد الضرائب المباشرة، أو علي صعيد الضرائب غير المباشرة. <sup>٤</sup> ومن الجدير بالذكر أن قانون الإستثمار المصري رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٦م. قد تضمن هو الآخر العديد من الإعفاءات الضريبية لتشجيع الإستثمار.<sup>٥</sup>

Economics ١٣: ٣٦٩-٣٩٦, ١٩٩٩. © ١٩٩٩ Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands, April ١٩٩٨. p. ٣٧٠.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits,..., Op. Cit .p. ٢٠.

<sup>١</sup> - PAUL EKINS and STEFAN SPECK: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe..., Op. Cit. p. ٣٧٤.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and,..., Op. Cit .p. ٢٢.

<sup>٢</sup> - أ. عصمت إبراهيم حسن الصادق: أثر الإعفاءات الضريبية في جذب الإستثمار المباشر للسودان الفترة ما بين (٢٠٠٠ - ٢٠٠٥) رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، ٢٠١٠م. ص ٢١٢.

<sup>٣</sup> - المرجع السابق، ص ٢١٦.

<sup>٤</sup> - نفس المرجع، ص ٢١١-٢١٢.

<sup>٥</sup> - للمزيد من التفاصيل حول أثر الإعفاءات علي الحصيللة الضريبية، راجع:

**Harry G.:** Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue, International Taxation, Washington, DC ٢٠٢٠. National Tax Journal, Vol. LIV, No. ٤. Pp. ٨٢٧ - ٨١١.

- وعن أثر الإعفاءات الضريبية علي التنمية الاقتصادية انظر: أ. محمد إبراهيم محمود: سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها علي التنمية الاقتصادية في مصر،

وفي معرض تقييم الآثار التنافسية الرئيسة لسياسات الإعفاءات التي تعتنقها الضريبة علي القيمة المضافة في نطاق القطاعات التي تتميز بإعفاءات ضريبية غير متماثلة، إنتهت دراسة أجريت في سويسرا سنة ٢٠١٠م. إلي أن تبني مثل هذه الإعفاءات يشوه المنافسة، من خلال تعزيز الوضع التنافسي للشركات المعفاة من الضريبة في مواجهة الشركات الخاضعة لها.١

وفي معرض انتقاده لوجود مثل هذه الإعفاءات، يري البعض أن الأساس المنطقي لمعظم الإعفاءات التي تقرها الضريبة علي القيمة المضافة مثلاً في بلد ما يكمن في تاريخ تطبيقها في هذ البلد، وليس في "أساسها الاقتصادي، أو منطقتها الإداري". وفي منطقتهم أن الدول التي تأخرت في تطبيق ضريبة القيمة المضافة مثل أستراليا، أو كندا، أو نيوزيلندا تطبق "أفضل الممارسات" وذلك بفرضا ضريبة القيمة المضافة على معظم الخدمات التي يتم إعفاؤها منها في كثير من البلدان الأخرى، التي لها تاريخ طويل في تطبيق هذه الضريبة، مثل الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي علي سبيل المثال.٢

وساق أنصار هذا الاتجاه القطاع البريدي كمثال تطبيقي على ذلك. حيث لاحظوا أن معظم الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي (EU) يعفي خدمات البريد الدولية universal postal services provided by the incumbent Operator الضريبة علي القيمة المضافة على أساس أنها من "خدمات البريد العامة" "public postal service." وفي ذات الوقت تتحمل خدمات البريد الأخرى بهذه الضريبة بالسعر الأساسي (standard rate)؛ مما يؤدي إلي تحمل مقدمي هذه الخدمات البريدية المنافسين ضريبة القيمة المضافة دون مقدمي خدمات البريد الدولية، أو العامة وفقاً لما أكدته محكمة العدل الأوروبية (European Court of Justice (ECJ) من أن ذلك المنهج هو ما يتفق مع التفسير الصحيح لأحكام الضريبة علي

---

بحث مقدم إلي المؤتمر الضريبي الحادي عشر: النظام الضريبي المصري – القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٦.

١ - Helmut Dietl, Christian Jaag, Markus Lang, Urs Trinkner; Competition and Welfare Effects of VAT Exemptions, Working Paper No. ١٣٣, October ٢٠١٠. Working Paper Series ISSN ١٦٦٠-١١٥٧, Institute for Strategy and Business Economics, University of Zurich, Switzerland, ٢٠١٠.P.٢.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit. p. ٢٣.

-Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue, International Taxation, Washington, DC ٢٠٢٠. National Tax Journal, Vol. LIV, No. ٤. P. ٨١١.

٢ - Helmut Dietl, Christian Jaag, Markus Lang, Urs Trinkner; Competition and Welfare Effects of VAT Exemptions,... Op. Cit. p. ٢.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit.p.٢٤.

- RICHARD L. PFISTER: A REEVALUATION OF THE JUSTIFICATIONS FOR PROPERTY TAX..., Op. Cit. p. ٣٧.

-Harry G.: Enacting Dividend Exemption and Tax ..., Op. Cit. p. ٨١١.

القيمة المضافة المطبقة في البلدان الأعضاء بالاتحاد الأوروبي، طبقاً للتوجيهات المعمول بها في هذا الخصوص ١٧/٣٨٨/EEC of Council Directive ١٩٧٧ May، والتي توجب إعفاء الخدمة الدولية، أو العامة من ضريبة القيمة المضافة، ما لم يتم التفاوض علي المقابل الذي يتم تأديتها به بشكل فردي مع العملاء universal service tariffs are VAT exempt unless prices are individually negotiated with customers<sup>١</sup>. ومن هنا رأيت هذه الدراسة أن القطاع البريدي نموذج جيد لتوضيح الآثار التنافسية، بل ومستوي الرفاهية التي تتحقق بين المتعاملين داخل هذا القطاع، الذين يتم إعفاؤهم من الالتزام بأحكام هذه الضريبة لإعفاء تعاملاتهم منها وبيّن نظرائهم الذين يتم تكليفهم بأحكامها؛ بسبب خضوع تعاملاتهم لها.

وهكذا تختلف صور الإعفاء من الضريبة، وتتعدد بتعدد الأسس التي يستند إليها التشريع الضريبي ذو الصلة عند تقريرها، وتتقرر جميعها باستبعاد بعض مفردات الوعاء الخاضع للضريبة من نطاق الخضوع؛ لإبعاده عن نطاق تطبيق أحكام التشريع الضريبي ذي الصلة عليه، بخلاف الإئتمان الضريبي، أو الخصم الذي يتقرر للسماح للمكلف بخصم ضريبة مقررة قانوناً، بل وسبق له سدادها للإدارة الضريبية من ضريبة من جنسها مستحقة عليه هو ذاته، وتتعلق في الغالب بذات الوعاء الخاضع للضريبة.

وفي ضوء ماتقدم يتأكد لنا إختلاف مفهوم الإئتمان الضريبي، أو الخصم عن بعض المفاهيم الضريبية في أنه يرنو إلي تلافى الإزدواج الضريبي حيث يكون له وجود، أو حيث تتواجد الظروف التي ترشح لحدوثه. وقد بلغت أهميته لدي بعض الفقه مادفعهم إلي تقرير أن عدم تطبيقه، لاسيما بخصوص الضريبة الأجنبية، يخل بمبدأ العدالة الأفقية؛ حيث يقود إلي افتقاد الدخل المتساوية إلي معاملة ضريبية متساوية<sup>٢</sup>. ولذا نتعرض بالتفصيل لبيان دور الإئتمان الضريبي، أو الخصم في تلافى الإزدواج الضريبي سواء في نطاق الضرائب المباشرة، ونأخذ الضريبة العامة علي الدخل نموذجاً لها، باعتبارها الصورة الأهم للضرائب المباشرة. أو في نطاق الضرائب غير المباشرة، ونأخذ الضريبة علي القيمة المضافة نموذجاً لها، باعتبارها الصورة الأهم للضرائب غير المباشرة، مع بيان الآثار المالية والإقتصادية لذلك، من خلال الفصلين التاليين.

<sup>١</sup>-Helmut Dietl, Christian Jaag, Markus Lang, Urs Trinkner; Competition and Welfare Effects of VAT Exemptions,... Op. Cit .p. ٣.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit .p. ٢٧.

-Harry G.: Enacting Dividend Exemption and Tax,..., Op. Cit .p. ٨١٤.

<sup>٢</sup> - د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي،... مرجع سابق، ص ٤٩.

## الفصل الأول

### الإئتمان الضريبي وأثارة الإقتصادية والمالية في نطاق الضرائب المباشرة

نظراً لمزايا الإئتمان الضريبي، وللآثار المالية والإقتصادية الحميدة له في نطاق الضرائب المباشرة تتفق غالبية التشريعات المقارنة، وكذا اتفاقيات تلافي الإزدواج الضريبي علي أهمية تطبيقه لمنع الإزدواج الضريبي الدولي، وإن كانت بعض التشريعات المقارنة تفضل عليه نظام الإعفاء الضريبي في هذا الخصوص. وتعرض لهذه القضية في المبحث الأول. ثم نعرض في المبحث الثاني لبيان موقف التشريع المصري من تبني نظام الإئتمان الضريبي في نطاق الضرائب المباشرة، سواء لتلافي الإزدواج الضريبي الداخلي، أو الخارجي وبيان الآثار المالية، والإقتصادية لذلك.

### المبحث الأول

#### دور الإئتمان في تلافي الإزدواج الضريبي في النظم المقارنة بالمقارنة بالإعفاء

يتم تناول هذا المبحث في مطلبين، يتعرض المطلب الأول منهما لبيان كيفية تلافي الإزدواج الضريبي في التشريعات المقارنة في نطاق ضريبة الدخل، والضريبة علي رأس المال، من خلال تطبيق نظام الإئتمان الضريبي، ومقارنة ذلك بما يحدث في نظام الإعفاء الضريبي، أما المطلب الثاني فيتعرض لتقدير دور نظام الإئتمان الضريبي في تلافي الإزدواج الضريبي ومقارنته في ذلك بنظام الإعفاء، والآثار الإقتصادية والمالية لذلك.

### المطلب الأول

#### كيفية تلافي الإزدواج الضريبي بتطبيق نظام الإئتمان بالمقارنته بالإعفاء

لبيان كيفية تلافي الإزدواج الضريبي في التشريعات المقارنة من خلال تطبيق نظام الإئتمان الضريبي بالمقارنة بنظام الإعفاء الضريبي في هذا الخصوص يقتضي الأمر بيان طرق تطبيق كلا النظامين (الإئتمان والإعفاء) في التشريعات المقارنة (في الفرع الأول) ثم بيان الآثار الإقتصادية والمالية لنظام الإئتمان ومقارنتها بآثار نظام الإعفاء في التشريعات المقارنة كذلك ( في الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### طرق تطبيق نظام الإئتمان ومقارنتها بالإعفاء في التشريعات المقارنة

عندما تُقابل التشريعات الضريبية في الدول المختلفة بظروف ترشح للإزدواج الضريبي الدولي تكون هذه التشريعات بين أمرين: إما ألا تشغل بالها به، ويحدث ذلك بطبيعة الحال عند عدم تأثرها مالياً أو إقتصادياً بحدوثه، أو أن تسعى

جاهدة إلي تلافيه، وهذا هو الأصل، في ظل انفتاح العالم، وتحرك رؤوس الأموال بين أرجائه بغير قيود سوي ما يعرقل مصالحها، وفي ظل تحقق الفائدة لكل من الدول المصدرة والدول المستوردة لرأس المال معاً، من وراء تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي.

ومن المعلوم أن الإزدواج الضريبي علي نوعين: قانوني *juridical double taxation* وإقتصادي *economic double taxation*، والذي يشغل بال الإتفاقيات الدولية والتشريعات المقارنة هو الإزدواج الضريبي القانوني، لا الإقتصادي. وتأكيداً لذلك نجد أن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية تقصر مفهومها للإزدواج الضريبي علي الإزدواج الضريبي القانوني؛ إذ تعرف الإزدواج الضريبي بأنه فرض ضريبة من نفس النوع في دولتين، أو أكثر علي ذات المكلف، وعلي ذات المادة الخاضعة للضريبة، وخلال ذات المدة *International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*"<sup>٢</sup>

<sup>١</sup> - راجع في التفاصيل عن مفهوم كلا النوعين:

٢ - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version ٢٠١٤, OECD Publishing .P.٩.

- وقد أبرمت هذه الإتفاقية (الإتفاقية الضريبية النموذجية لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بشأن الدخل ورأس المال) في سنة ١٩٩٢، في أعقاب مشاورات عديدة امتدت عبر سنوات طويلة لإبرامها أسفرت عن إعداد مشروعين لهذه الإتفاقية أحدهما سنة ١٩٦٣، والآخر سنة ١٩٧٧م. ويتم تحديثها بصفة مستمرة. وتهدف هذه الإتفاقية إلي توفير آلية تقوم علي أساس موحد لمعالجة مشكلات الإزدواج الضريبي الدولي يمكن لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الاسترشاد بها. ونظراً لأهميتها فقد أوصي مجلس المنظمة بضرورة التزام جميع البلدان الأعضاء بها عند إبرام الإتفاقيات الثنائية في مجال الإزدواج الضريبي. ورغم أن هذه الإتفاقية تعني بتسوية مشكلات الإزدواج الضريبي في نطاق ضرائب الدخل ورأس المال لبلدان المنظمة فحسب، فإن الكثير من البلدان الأخرى غير الأعضاء في المنظمة قد استرشدوا بها كذلك في اتفاقياته الثنائية. بل إنه تم الاستناد علي المبادي العامة لهذه الإتفاقية عند صياغة اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي الدولي بين الدول المتقدمة والدول النامية.

والواقع أن هذه الإتفاقية تتناول مشكلات التهرب الضريبي الدولي كذلك وتقدم الأوجه المثلي لكيفية معالجتها، إلا أن تركيزها الأعظم علي معالجة مشكلات الإزدواج الضريبي في مجال ضرائب الدخل ورأس المال. وتحدد المواد من ٦ الي ٢١ القواعد التي تساعد علي منع الإزدواج الضريبي بخصوص ضريبة الدخل وحقوق كل من دولة المصدر، أو مكان الموجودات *the State of source or situs*, ودولة الإقامة *the State of residence*. وتحدد المادة ٢٢ هذه القواعد بخصوص الضريبة علي رأس المال. راجع في تأكيد ذلك:

(- OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. Pp. ٩-١١).

- RICHARD L. PFISTER: A REEVALUATION OF THE JUSTIFICATIONS FOR PROPERTY TAX..., Op. Cit. p. ٤٠.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit. p. ٣١.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS F.: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE

أما الإزدواج الضريبي الإقتصادي الدولي، والذي يتحقق بخضوع ذات الدخل، أو ذات رأس المال لذات الضريبة في دولتين معاً أو في أكثر من دولتين حال اختلاف الأشخاص، فيمكن تفاديه عن طريق الإتفاقيات الثنائية بين الدول ذات الصلة. وطبقاً للاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بشأن الدخل ورأس المال فإن الإزدواج الضريبي القانوني الدولي يتحقق في نطاق الضرائب المباشرة في ثلاث حالات:

**الحالة الأولى:** إذا خضع دخل الشخص أو رأسماله للضريبة في أكثر من دولة في آن واحد. وهو ما يطلق عليه الخضوع الكامل والمتزامن للضريبة **concurrent full liability to tax**. فإذا كان الخضوع كاملاً ولكن غير متزامن، أي في أوقات مختلفة فهنا لا تنطبق هذه الحالة، كما لو فرضت الضريبة علي شخص ما في دولة الإقامة علي الدخل المتحقق له فيها وقت تحققه، ثم إنتقل ذات الشخص لدولة أخرى توافرت بشأنه شروط الإقامة فيها طبقاً لقانونها، فخضع ذات الدخل لذات الضريبة بدولة الإقامة الأخرى، ولكن في وقت لاحق وهو وقت ممارسة هذا الحق فيما بعد. فهنا لا يتحقق التلازم بين الإقامةين، ومن ثم لاتتعامل الاتفاقية مع هذه الحالة. مثال ذلك: المقيم في الدولة (أ) الذي يحصل علي منفعة خاضعة للضريبة من خيار أسهم العاملين الممنوح له، وتفرض عليه هذه الدولة الضريبة في وقت منحه هذا الخيار، ثم ينتقل للإقامة في الدولة (ب) ويمارس هذا الخيار فيها بعد ذلك فتفرض عليه هذه الدولة هي الأخرى (ب) ذات الضريبة في وقت ممارسة هذا الحق.

وتوجه اتفاقية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بأنه يمكن النظر إلي الدولة (أ) في الفرض المعروف علي أنها بمثابة دولة المصدر، وإلي الدولة (ب) علي أنها دولة الإقامة في خصوص كيفية إنهاء حالة الإزدواج الضريبي المتحققة هنا. وبالتالي ينطبق عليها حكم الحالة الثانية التالية للإزدواج الضريبي.<sup>١</sup>

**الحالة الثانية:** إذا خضع دخل الشخص أو رأسماله للضريبة في دولة الإقامة المعتادة له وكذا في دولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة **a permanent establishment** التي حقق في أيهما دخله الخاضع للضريبة، أو كان يملك رأس

TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? CESIFO WORKING PAPER NO. ١٨٨٤, CATEGORY ١: PUBLIC FINANCE, JANUARY ٢٠٠٧. P.١٤.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime, May ٢٠٠١. P. ١١.

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention..., Op. Cit.p.٣٢٣.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٤.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, ..., Op. Cit .p. ٣٨.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime, May ٢٠٠١. P. ١٣.

مال في أي منهما. ويتم تلافي الإزدواج الضريبي في هذه الحالة إما بتنازل دولة الإقامة عن حقها في فرض الضريبة، أو بتنازل دولة مقر المنشأة الدائمة، أو دولة المصدر عن ذلك، ويمكن أن يتقاسم الدولتان الحق في فرض الضريبة.

الحالة الثالثة: إذا خضع دخل الشخص أو رأسماله للضريبة في دولة مقر المنشأة الدائمة، وكذا في دولة المصدر رغم كونه غير مقيم في أيهما. وهو ما يطلق عليه الخضوع غير الكامل والمتزامن، أو المحدود والمتزامن للضريبة (concurrent limited tax liability). وهكذا ينشأ الإزدواج الضريبي الدولي بسبب وجود تنازع بين كل من دولة الإقامة وبين دولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة حول مدى حق كل من هذه الدول في فرض الضريبة علي ذات الوعاء. وهناك قواعد قد تكون مستقرة لتنظيم هذا الموضوع، من هذه القواعد:

أولاً: هناك نوع من الدخول ورؤوس الأموال المستقر علي إمكانية خضوعها للضريبة في دولة المصدر، أو مكان الموجودات بدون قيد، وتشمل<sup>١</sup>:

- الدخول من الممتلكات المنقولة الكائنة بدولة مكان الموجودات، بما في ذلك الدخول المتحققة من الأنشطة الزراعية وإستغلال الغابات. والأرباح المتحققة من نقل هذه الأموال للغير.

- التصرف في الأسهم للغير، شريطة أن تستمد هذه الأسهم أكثر من ٥٠٪ من قيمتها علي الأقل من الممتلكات المنقولة الكائنة بدولة مكان الموجودات.

- أرباح المنشآت الدائمة الواقعة في دولة المصدر، وكذا الأرباح التي يمكن تحققها من بيع تلك المنشآت الدائمة للغير.

- الدخول المتحققة من أنشطة الفنانين، والرياضيين من الأنشطة التي يمارسها هؤلاء أو أولئك بدولة المصدر بصرف النظر عما إذا كان تحقق هذه الدخول قد تم لصالح الفنانين أو الرياضيين، أو لأشخاص آخرين.

- مكافآت أعضاء مجالس إدارة الشركات التي يحصلون عليها من شركات كائنة بدولة المصدر.

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax ..., Op. Cit. pp. ١١-١٢.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit. p. ٢٧.

ثانياً: هناك نوع من الدخول يمكن خضوعها لضريبة محدودة في دولة المصدر، ومن أمثلتها:<sup>١</sup>

١- أرباح الأسهم: بشرط أن تكون ملكية الأسهم التي يتم الحصول علي أرباحها غير مرتبطة بمنشأة دائمة في دولة المصدر. وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة في دولة المصدر طبقاً لاتفاقية منظمة OECD هو ٥٪ علي الأكثر من إجمالي هذه الأرباح عندما يكون المالك المنتفع شركة تملك ٢٥٪ علي الأقل من رأس مال الشركة التي تدفع أرباح الأسهم. وترتفع قيمة الوعاء إلي ١٥٪ من قيمة الأرباح المدفوعة في غير ذلك من الحالات.<sup>٢</sup>

٢- الفائدة: تخضع الفوائد للضريبة في دولة المصدر، مع مراعاة ذات الشروط الواجب توافرها في حالة أرباح الأسهم. وتحدد دولة المصدر الضريبة التي تتحملها الفائدة المدفوعة علي أقليمها في حدود نسبة معينة. وهذه النسبة تعادل ١٠٪ من القيمة مثلاً طبقاً لاحكام اتفاقية منظمة OECD.

ثالثاً: هناك نوع من الدخول ورؤوس الأموال لا يمكن خضوعها للضريبة في دولة المصدر أو مكان الموجودات، وتخضع للضريبة في دولة الإقامة فقط، ومن أمثلتها:<sup>٣</sup>

- الإتاوات، والأرباح المتحققة من نقل ملكية الأسهم والسندات.
- المعاشات التي يحصل عليها المتقاعدون في القطاع الخاص.
- المبالغ التي يحصل عليها الطلاب لأغراض تعليمية أو تدريبية.
- رأس المال الواقع في صورة أسهم أو أوراق مالية.
- الأرباح المتحققة من النقل الدولي سواء من تشغيل السفن والطائرات، أو من

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ١٢.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? CESIFO WORKING PAPER NO. ١٨٨٤, CATEGORY ١: PUBLIC FINANCE, JANUARY ٢٠٠٧. P.١٦.

<sup>٢</sup> - في المعاملة الضريبية لأرباح الأسهم تفصيلاً، انظر: د. أمين السيد لطفي: تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية ...، مرجع سابق، ص ٣٠ وما بعدها.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. pp. ١٢-١٣.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World..., Op. Cit.p.١٥.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ...، Op. Cit.p.١٧.

- CLAUDIO A. AGOSTINI and MARIEL C. SIRAVEGNA: EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA ..., Op. Cit. p. ٤٤.

تشغيل القوارب في الممرات الداخلية.

- الدخول المتحققة من أرباح بيع هذه السفن والطائرات والقوارب تخضع للضريبة في دولة مركز الإدارة الفعلي للمشروع فقط.

- الأرباح التجارية التي تحصل عليها منشأة دائمة في دولة المصدر. إذ لا تخضع للضريبة سوي في دولة الإقامة فقط.

**وفي ضوء ذلك:**

- إذا حصل شخص مقيم في بلد ما علي دخل من مصادر له في بلد آخر، أو امتلك رأس مال في هذا البلد الآخر وكان هذا الدخل أو ذلك من الدخول التي تخضع للضريبة في بلد الإقامة فقط طبقاً للأصول السابقة، فهنا لا مجال لوجود ازدواج ضريبي. إذ لا يحق لدولة المصدر أو دولة مكان الموجودات فرض ضريبة علي الأرباح المتحققة من هذه الدخول، أو رؤوس الأموال.

- أما إذا كان الدخل الذي يحصل عليه غير المقيم من مصادر في دولة المصدر، أو دولة مكان الموجودات مما يجوز لهذه الدولة الأخيرة أن تفرض ضريبة عليه، سواء بحرية تامة ودون حدود قصوي، كما هو الشأن في الحالات المبينة في البند أولاً. أو بالحدود القصوي المقررة، طبقاً لما هو موضح بالبند ثانياً، فهنا تكون دولة الإقامة ملتزمة بإنهاء حالة الإزدواج الضريبي. ويكون أمام دولة الإقامة أحد سبيلين:<sup>١</sup>

**السبيل الأول: الإنتمان الضريبي: credit method** وبموجب هذه الطريقة يكون الدخل، أو رأس المال خاضعاً للضريبة في دولة المصدر، أو مكان الموجودات كما يكون خاضعاً للضريبة في ذات الوقت في دولة الإقامة، غير أنه يلزم أن تقوم دولة الإقامة بخصم مبالغ الضريبة المدفوعة في الخارج بدولة المصدر من مبالغ الضريبة المستحقة علي ذات الدخل أو رأس المال في دولة الإقامة.<sup>٢</sup>

<sup>١</sup> - Where, on the contrary, income or capital may, in accordance with the Convention, be taxed with or without limitation in the State of source or situs, the State of residence has the obligation to eliminate double taxation. This can be accomplished by one of the following two methods:

- exemption method: income or capital that is taxable in the State of source or situs is exempted in the State of residence, but it may be taken into account in determining the rate of tax applicable to the taxpayer's remaining income or capital;

- credit method: income or capital that is taxable in the State of source or situs is subject to tax in the State of residence, but the tax levied in the State of source or situs is credited against the tax levied by the State of residence on such income or capital. (OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ١٣.)

<sup>٢</sup> - Loc. Cit. p. ١٤.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit. p. ٢٨.

**السبيل الثاني: الإعفاء الضريبي: exemption method** حيث تقوم دولة الإقامة بإعفاء الدخل المتحقق، أو رأس المال المملوك للمكلف المقيم بها في دولة المصدر من الضريبة المستحقة علي ذات الدخل أو رأس المال في دولة الإقامة. ومع هذا يجوز لدولة الإقامة أن تأخذ هذا الدخل أو رأس المال المتحقق في الخارج في حساباتها عند تحديد سعر الضريبة الساري علي باقي دخل المكلف أو رأسماله. بمعنى أنه إذا كانت دولة الإقامة تطبق الضريبة التصاعدية علي إجمالي دخل المكلف المتحقق في الداخل والخارج معاً مثلاً، وقامت بإعفاء الإيرادات المتحققة والخاضعة للضريبة في الخارج من الضريبة المفروضة في الداخل، فهنا يحق لدولة الإقامة أن تأخذ قيمة الأرباح المتحققة في الخارج في الإعتبار عند تحديد سعر الضريبة في الداخل علي إجمالي أرباحه المتحققة في الداخل والخارج معاً.<sup>١</sup>

- فلو بلغت أرباح المكلف عن أنشطته التي يمارسها في سنة ضريبية ما في دولة الإقامة مليون جنيه مثلاً، وبلغت في دولة المصدر خمسة ملايين جنيه، ودفع ضريبة في دولة المصدر علي هذا المبلغ الأخير، فهنا يعني هذا المبلغ من الضريبة السارية في دولة الإقامة، غير أن سعر الضريبة يتحدد في دولة الإقامة علي اعتبار أن وعاءها يقدر بستة ملايين من الجنيهات وليس بمليون جنيه فقط. فإذا كان من مقتضى ذلك خضوع هذا المبلغ المتحقق في دولة الإقامة (المليون جنيه) للضريبة بها بسعر ضريبي أعلى، فهنا يخضع للضريبة بهذا السعر الأعلى.

بمعني أنه إذا كانت أسعار الضريبة المطبقة في دولة الإقامة تتصاعد بالشرائح، وتفرض بسعر ١٠٪ علي المليون جنيه الأولي، و١٥٪ علي المليون جنيه الثانية، و٣٥٪ علي المليون جنيه السادسة، فهنا لا يخضع للضريبة في بلد الإقامة سوي مبلغ المليون جنيه المتحقق من أنشطة تمت ممارستها بها، غير أن سعر الضريبة المطبق يكون ٣٥٪ وليس ١٠٪.

والمواقع أن الإتفاقيات الضريبية كافة تنص علي اعتماد إحدي هاتين الطريقتين لتلافي الازدواج الضريبي الدولي، وتصديقاً لذلك نجد أن الإتفاقية الضريبية النموذجية لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية قد تضمنت هاتين الطريقتين في المادتين ٢٣/أ، ٢٣/ب منها؛ حيث تنص المادة ٢٣/أ من هذه الإتفاقية علي أنه:<sup>٢</sup> "١ - إذا حقق

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, ..., Op. Cit.p.٣٨.  
-CLAUDIO A. and MARIEL C. : EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA A LAS GANANCIAS ..., Op. Cit.p.٤٦.  
١ - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. PP.١٣-١٤.  
- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ١٧.  
-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE ..., Op. Cit .p. ٢٨.

٢ - يجري نص هذه المادة علي النحو التالي: "

"١. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs ٢ and ٣, exempt such income or capital from tax.

شخص مقيم في دولة ما من دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية دخلاً، أو امتلاك رأسمالاً فيها، وكان يجوز إخضاع أيهما للضريبة في دولة أخرى من دول المنظمة فيجب علي دولة الإقامة إعفاء ذلك الدخل أو رأس المال من الضرائب المستحقة فيها طبقاً لأحكام الفقرتين ٢،٣ التاليتين.

٢- إذا حقق المقيم في دولة الإقامة دخلاً يجوز إخضاعه للضريبة في دولة المصدر فيجب علي دولة الإقامة السماح للمقيم بخضم الضريبة المفروضة عليه في دولة المصدر بمقدار يعادل الضريبة المدفوعة منه في دولة المصدر، ولكن بما لا يجاوز ذلك الجزء من الضريبة المحتسب في دولة الإقامة علي الدخل المتحقق في دولة المصدر.

٣- وإذا تم إعفاء دخل المقيم من بعض ضريبة الدخل، أو رأس المال في دولة المصدر فيجوز لدولة الإقامة عند حساب الضريبة علي ما يتبقى من دخل، أو رأس مال المكلف المقيم بها أن تأخذ في الحسبان الدخل، أو رأس المال المعفي في دولة المصدر.

٤- ولا يتم تطبيق الفقرة (١) بعاليه علي الدخل المتحقق، أو رأس المال المملوك للمقيم في دولة المصدر إذا كانت دولة المصدر تعفي هذا الدخل، أو رأس المال من الضريبة بها، طبقاً لأحكام خاصة منصوص عليها في الإتفاقية."

كما تنص المادة ٢٣/ب من هذه الإتفاقية علي أنه: "١- إذا حقق شخص مقيم في دولة طرف في الإتفاقية دخلاً، أو امتلاك رأسمالاً تسمح الإتفاقية بإخضاعه للضريبة في دولة أخرى طرف فيها، فيجب علي دولة الإقامة أن تسمح لهذا المكلف بما يلي:

٢. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles ١٠ and ١١, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

٣. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

٤. The provisions of paragraph ١ shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph ٢ of Article ١٠ or ١١ to such income." (Look: OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital...op. cit. p.٣٤.)

<sup>١</sup> - تنص هذه المادة علي مايلي:

أ- خصم ضريبة الدخل التي يتحملها المقيم في الدولة الأخرى من ضريبة الدخل المستحقة عليه في دولة الإقامة.

ب- خصم الضريبة المفروضة علي رأس المال التي يتحملها المقيم في الدولة الأخرى من الضريبة المفروضة علي رأس المال المستحقة عليه في دولة الإقامة.

لكن لا يجوز للمكلف المقيم في كلتا الحالتين السابقتين أن يخصم من ضريبة الدخل، أو من الضريبة المفروضة علي رأس المال في دولة الإقامة مبالغ تزيد عن مبالغ الضريبة المفروضة عليه في الدولة الأخرى.

٢- وإذا تم إعفاء دخل المقيم في دولة متعاقدة من بعض ضريبة الدخل، أو رأس المال فيها فيجوز لهذه الدولة مع ذلك عند حساب الضريبة علي ما يتبقى من الدخل، أو رأس المال أن تأخذ في الحسبان قيمة الدخل أو رأس المال المعفي.

وهكذا فإنه يوجد طبقاً لأحكام المادتين ٢٣/أ، ٢٣/ب من الإتفاقية ميدان رئيسان يمكن اتباعهما، أو أيهما لإنهاء حالة الإزدواج الضريبي الدولي هما: مبدأ الإئتمان، ومبدأ الإعفاء.

أولاً: مبدأ الإئتمان أو الخصم **The principle of credit**: بموجب هذا المبدأ تقوم دولة الإقامة بحساب الضريبة المستحقة علي المكلف علي إجمالي دخله، أو رأسماله في كل من الدولتين (دولة الإقامة، ودولة المصدر أو دولة مقر المنشأة الدائمة) ثم تسمح للمكلف بأن يخصم من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لقانونها الضريبي الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى.<sup>١</sup> وتفضل الدول المصدرة لرأس المال هذا المبدأ؛ بحسبان

"١. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

٢. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital." (Look: OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital...op. cit. p.٣٤.)

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٢٤.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ... Op. Cit. p. ٤١.

- CLAUDIO A. AGOSTINI and MARIEL C. SIRAVEGNA: EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA ..., Op. Cit. p. ٤٩.

أنه يؤدي إلي عدم التمييز بين رؤوس الأموال الوطنية عند استثمارها في الخارج بنظيرتها التي يتم استثمارها بالداخل<sup>١</sup>. ويتم تطبيق الإئتمان في ضوء أحكام هذه الإتفاقية بإحدي طريقتين، تألفهما معظم التشريعات المقارنة:

أ- **طريقة الخصم الكامل: full credit** وبموجبها تقوم دولة الإقامة بخصم كامل الضريبة المدفوعة في الدولة الأخرى من الضريبة المستحقة علي ذات الدخل أو رأس المال فيها.

ب- **طريقة الخصم العادي: ordinary credit** وتتحقق عندما يقتصر حق المكلف في الخصم علي ذلك الجزء من الضريبة المدفوع في الدولة الأخرى علي الدخل المتحقق بها، أو رأس المال المملوك فيها بما لا يجاوز المبلغ الذي يتحمله هذا الدخل كضريبة طبقاً لسعر الضريبة الساري في دولة الإقامة.

**ثانياً: مبدأ الإعفاء The principle of exemption**: طبقاً لهذا المبدأ تلتزم دولة الإقامة بإعفاء الدخل، أو رأس المال الذي يخضع للضريبة في دولة المصدر، أو في دولة مقر المنشأة الدائمة. ويتم تطبيق الإعفاء بإحدي طريقتين، تألفهما العديد من التشريعات المقارنة كذلك<sup>٢</sup>:

١- **طريقة الإعفاء الكامل: full exemption** ويتم حينما تسقط دولة الإقامة من حساباتها تماماً الدخل، أو رأس المال الذي يخضع للضريبة في دولة المصدر، أو في دولة مقر المنشأة الدائمة.

٢- **طريقة الإعفاء بالتدرج Exemption with progression**: وتتحقق عندما تعفي دولة الإقامة الدخل المتحقق، أو رأس المال الموجود في دولة المصدر أو دولة مقر المنشأة الدائمة من الضريبة المستحقة في أراضيها، ولكنها تعتد به عند تحديد سعر الضريبة علي باقي دخل أو رأس مال المكلف، علي التفصيل السابق التعرض له من قبل.

وعندما تتبني دولة ما تطبيق نظام الإئتمان الضريبي بطريقة من الطريقتين السابقتين من أجل تلافي الإزدواج الضريبي، أو تفضل عليه نظام الإعفاء من الضريبة بإحدي صورتيه تتحقق بعض الآثار المالية نتعرض لها في الفرع التالي.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٢٩.

<sup>١</sup> - راجع في تفاصيل ذلك: د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي،... مرجع سابق، ص ٤٧ - ٤٨.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٦.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit .p. ٤٢.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ١٨.

## الفرع الثاني

### الآثار المالية للإئتمان في مقابلة الإعفاء في التشريعات المقارنة

إذا أردنا عقد مقارنة بين أثر تطبيق كل من مبدأ الإئتمان ومبدأ الإعفاء؛ لبيان مدى صلاحية كل منهما في تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، وفي تحقيق مصالح الدول المتعارضة في هذا الصدد، فإننا يمكننا وضع قاعدة عامة هنا مفادها أن مبدأ الإعفاء ينظر إلي الدخل أو إلي رأس المال الخاضع للضريبة، فيخرجه من نطاق الخضوع للضريبة منذ البداية، في حين ينظر مبدأ الإئتمان إلي الضريبة ذاتها، فيسمح بفرضها، ثم يمنح المكلف الحق في خصمها من الضريبة الإجمالية المستحقة عليه. ونسوق فيما يلي مثلاً توضيحياً لبيان ذلك:

#### - مثال توضيحي:

- ١- نفترض أننا إزاء دخل ضريبي سنوي مقداره ١٠٠٠٠٠٠٠ (مليون) جنيه مصري.
  - ٢- وأن جزء من هذا الدخل، وليكن ٨٠٪ تحقق في دولة الإقامة، والجزء الآخر وهو ٢٠٪ تحقق في دولة المصدر.
  - ٣- وأن سعر الضريبة في دولة الإقامة هو ٣٥٪ في حالة بلوغ وعاء الضريبة ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، و ٣٠٪ في حالة بلوغ الوعاء ٨٠٠٠٠٠٠٠ جنيه.
  - ٤- وأن سعر الضريبة الساري في دولة المصدر أقل من نظيره الساري في دولة الإقامة مرة (وليكن ٢٠٪) وأعلى منه مرة أخرى (وليكن ٤٠٪).
- وفي هذه الحالة يتضح لنا أنه في حالة تحقق دخل المكلف كله، وقدره ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مصري في دولة الإقامة (مصر مثلاً) فإن الضريبة المستحقة عليه تكون ٣٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مصرياً؛ لاستحقاقها بالسعر الضريبي الأعلى وهو ٣٥٪.
- أما إذا تحققت نسبة منه في مصر كدولة إقامة ونسبة أخرى في دولة المصدر (ليبيا مثلاً) علي النحو المبين بعاليه، ولكن غاب التنسيق بين مصر وليبيا، ولم يكن التشريع الضريبي المصري يطبق طريقة الإئتمان، أو الإعفاء فهنا يستحق علي ذات الدخل في ليبيا (دولة المصدر) مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه إضافية في حالة سريان الضريبة بسعر ٢٠٪، و ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه إضافية في حالة سريان الضريبة بسعر ٤٠٪.

#### - فماذا لو تم تطبيق مبدأ الإئتمان الضريبي؟

في هذه الحالة يكون من حق دولة الإقامة (مصر) فرض الضريبة علي كل الدخل المتحقق للمكلف، أيأ كان مكان تحققه، مع سماحها بخصم قيمة الضريبة المدفوعة عن الجزء المتحقق منه في دولة المصدر (ليبيا) أو دولة مقر المنشأة الدائمة. وهنا يتم تطبيق طريقة الإئتمان الضريبي، أو الخصم بإحدي صورتين:

- صورة الخصم الكامل: **Full credit** وفي ظل هذه الصورة تحتسب مصر (كدولة إقامة) الضريبة في المثال السابق بنسبة ٣٥٪ علي إجمالي الدخل المتحقق في مصر والخارج، لكنها تسمح بخصم أو اقتطاع الضريبة المدفوعة علي الدخل المتحقق

في دولة المصدر (ليبيا) من إجمالي الضريبة المستحقة في مصر علي إجمالي الدخل الضريبي في مصر وليبيا<sup>١</sup>. ويمكن توضيح هذه الحالة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (١)

يوضح قيمة الضريبة المخصومة للمكلف في دولة الإقامة طبقاً لطريقة الخصم الكامل، في ضوء المثال المعروض (بالجنيه المصري)

البيان	وعاء الضريبة	سعر الضريبة	الضريبة المستحقة
الضريبة في دولة الإقامة (مصر)	١٠٠٠٠٠٠	٪٣٥	٣٥٠٠٠٠
الضريبة في دولة المصدر (ليبيا)	٢٠٠٠٠٠	٪٢٠ (في الحالة الأولى)	٤٠٠٠٠
		٪٤٠ (في الحالة الثانية)	٨٠٠٠٠
إجمالي الضريبة			٣٥٠٠٠٠ (في الحالة الأولى) ٣٥٠٠٠٠ (في الحالة الثانية)
قيمة الإمتان الممنوح من دولة الإقامة (مصر)			٤٠٠٠٠ (في الحالة الأولى)
			٨٠٠٠٠ (في الحالة الثانية)
صافي الضريبة			٣١٠٠٠٠ (في الحالة الأولى)
			٢٧٠٠٠٠ (في الحالة الثانية)

- صورة الخصم العادي: **Ordinary credit** وفي ظل هذه الصورة تحسب دولة الإقامة (مصر) الضريبة في المثال السابق بنسبة ٪٣٥ علي إجمالي الدخل المتحقق في مصر والخارج، لكنها تسمح بخصم أو اقتطاع الضريبة المدفوعة علي الدخل المتحقق في دولة المصدر (ليبيا) من إجمالي الضريبة المستحقة في مصر بحد أقصى لا يجاوز قيمة الضريبة المماثلة المستحقة وفقاً لسعر الضريبة المطبق في مصر، بحيث أنه إذا كان سعر الضريبة المطبق علي ذلك الجزء من الدخل المتحقق في دولة المصدر أعلى من سعر الضريبة المطبق علي نظيرة المتحقق في مصر فهنا يسمح بخصم الضريبة المدفوعة في دولة المصدر علي الدخل المتحقق فيها بحد أقصى لا

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version ٢٠١٤, OECD Publishing. P.٣٢٨.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? CESIFO WORKING PAPER NO. ١٨٨٤, CATEGORY ١: PUBLIC FINANCE, JANUARY ٢٠٠٧. P.٢٠.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime, May ٢٠٠١. P. ١٩.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, Tulane University Economics Working Paper Series, New Orleans, USA, Working Paper ١٥٢٦, December ٢٠١٥.

يجاوز الضريبة المستحقة علي ذلك الجزء من الدخل ولكن بالسعر الضريبي المطبق في مصر، وليس بالسعر الضريبي المطبق في دولة المصدر<sup>١</sup>. ويمكن توضيح هذه الحالة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (٢)

يوضح قيمة الضريبة المخصومة للمكلف في دولة الإقامة طبقاً لطريقة الخصم العادي، في ضوء المثال المعروض (بالجنيه المصري)

البيان	وعاء الضريبة	سعر الضريبة	الضريبة المستحقة
الضريبة في دولة الإقامة(مصر)	١.٠٠٠.٠٠٠	%٣٥	٣٥٠.٠٠٠
الضريبة في دولة المصدر(ليبيا)	٢.٠٠٠.٠٠٠	%٢٠ (في الحالة الأولى)	٤٠٠.٠٠٠
		%٤٠ (في الحالة الثانية)	٨٠٠.٠٠٠
قيمة الإئتمان الممنوح من دولة الإقامة(مصر)		٤٠٠.٠٠٠ (في الحالة الأولى)	
		٧٠٠.٠٠٠ (في الحالة الثانية)	
صافي الضريبة المستحقة في دولة الإقامة(مصر)		٣١٠.٠٠٠ (في الحالة الأولى)	
		٢٨٠.٠٠٠ (في الحالة الثانية)	
إجمالي الضريبة المدفوعة من المكلف		٣٥٠.٠٠٠ (في الحالة الأولى)	
		٣٦٠.٠٠٠ (في الحالة الثانية)	

وهكذا يتضح الفرق بين تطبيق كل حالة من حالتي الإئتمان السابقتين، وأثرها علي الخزانة العامة في دولة الإقامة. ففي حين يستحق المكلف وفقاً لطريقة الإئتمان الكامل خصم ذلك الجزء من الضريبة الأجنبية الذي يقوم بسداده لدولة المصدر عن الدخل المتحقق فيها، ووفقاً للسعر الضريبي المطبق هناك، حتي لو كان أعلي من السعر الضريبي المطبق بدولة الإقامة، وبدون أي حد أقصى، نجد أن هناك حدود قصوي للضريبة الأجنبية مستحقة الخصم وفقاً لطريقة الإئتمان العادي. حيث لا تتجاوز علي الإطلاق قيمة الضريبة التي تستحق علي ذات الدخل، فيما لو كان متحققاً في دولة الإقامة.

ومن هنا نجد أن نسبة الإئتمان أو الخصم التي تمنحها دولة الإقامة للمكلف المقيم طبقاً لهذه الطريقة تختلف باختلاف سعر الضريبة المطبق في دولة المصدر؛ بحيث يحصل علي خصم لكامل هذه الضريبة من إجمالي الضريبة المستحقة عليه فيما لو كان سعر الضريبة المطبق بدولة المصدر يعادل سعر الضريبة المطبق في دولة الإقامة أو يقل عنه. ويتحمل جزءاً من الضريبة المدفوعة بدولة المصدر، وبالطبع يتحقق الإزدواج الضريبي في خصوص هذا الجزء، في حالة إرتفاع سعر الضريبة المطبق بها عن سعر الضريبة المطبق بدولة الإقامة.

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٢٨.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT... Op. Cit. p.٣٠.

فكأن الحد الأدنى للضريبة التي يدفعها المكلف علي إجمالي دخله الضريبي المتحقق في كل من دولة الإقامة ودولة المصدر طبقاً لهذه الحالة يحددها سعر الضريبة المطبق في دولة الإقامة. ويمكن أن تزيد الضريبة التي يدفعها المكلف عن هذا الحد في حالة ارتفاع سعر الضريبة في دولة المصدر عنها في دولة الإقامة. وتتحقق ذات النتيجة كذلك عند تطبيق طريقة الإئتمان الكامل، طالما كان سعر الضريبة المطبق في دولة الإقامة مانحة الإئتمان أعلى من سعر الضريبة المطبق في دولة المصدر.

فإذا كانت الضريبة المستحقة علي الدخل المتحقق في دولة المصدر أعلى من نظيرتها المماثلة في دولة الإقامة، ولم يستطع المكلف تبعاً لذلك الحصول علي خصم لكامل الضريبة المدفوعة في دولة المصدر فهنا لا تكون النتيجة في صالح المكلف، ويكون المكلف في وضع أسوأ من وضعه فيما لو كان دخله متحققاً جميعه في دولة الإقامة. ويتساوي الوضع في هذه الحالة طبقاً لطريقة الإئتمان العادي مع الوضع في حالة الإعفاء بالتدرج علي ما سنري حالاً<sup>١</sup>.

- أما لو تم تطبيق مبدأ الإعفاء الضريبي: ففي هذه الحالة يقتصر حق مصر كدولة إقامة في فرض الضريبة علي الدخل المتحقق فيها وهو ٨٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مصرياً، غير أن السعر الضريبي الذي يتم تطبيقه يختلف باختلاف طريقة الإعفاء المطبقة:

- ففي حالة الإعفاء الكامل: **Full exemption** تكون الضريبة المستحقة علي الدخل المتحقق في مصر هي ٢٤٠٠٠٠٠ جنيهاً مصرياً (٨٠٠٠٠٠٠ × ٣٠٪) يضاف إليها مبلغ ٤٠٠٠ (في حالة سريان الضريبة علي الربح المتحقق في ليبيا وقدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيهاً بالسعر الأدنى وهو ٢٠٪) أو مبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيهاً (في حالة سريان الضريبة علي الربح المتحقق في ليبيا بالسعر الأعلى وهو ٤٠٪). وهنا يكون المبلغ الإجمالي المستحق كضريبة دخل علي المكلف في مصر وليبيا هو ٢٨٠٠٠٠٠ جنيهاً في الحالة الأولى، و٣٢٠٠٠٠٠ جنيهاً في الحالة الثانية. غير أن مبلغ الإعفاء الذي تمنحه مصر يكون ثابت في الحالتين<sup>٢</sup>، وهو ١١٠٠٠٠٠ جنيهاً مصرياً؛ بحسبان أنه لو خضع الدخل كله - وقدره مليون جنيه مصري - للضريبة في مصر، لطبقت عليه الضريبة بسعر ٣٥٪، وكانت الضريبة المستحقة مبلغها ٣٥٠٠٠٠٠ جنيهاً وليس ٢٤٠٠٠٠٠ جنيهاً، كما في الجدول التالي، الذي نسوقه لبيان هذه الحالة:

<sup>١</sup>-OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version ٢٠١٤, OECD Publishing. P.٣٢٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS F. : CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS ..., Op. Cit .p. ٢١.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٠.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٧.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢١.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, p. ٤٥.

الجدول رقم (٣)

يوضح قيمة الإعفاء الممنوح للمكلف من دولة الإقامة (بالجنيه المصري)

طبقاً لطريقة الإعفاء الكامل، في ضوء المثال المعروض

البيان	وعاء الضريبة	سعر الضريبة	الضريبة المستحقة
الضريبة في دولة الإقامة (مصر)	٨٠٠٠٠٠	٪٣٠	٢٤٠٠٠٠
الضريبة في دولة المصدر (ليبيا)	٢٠٠٠٠٠	٪٢٠ (في الحالة الأولى)	٤٠٠٠٠
		٪٤٠ (في الحالة الثانية)	٨٠٠٠٠
إجمالي الضريبة			٢٨٠٠٠٠ (في الحالة الأولى)
			٣٢٠٠٠٠ (في الحالة الثانية)
قيمة الإعفاء الممنوح من دولة الإقامة (مصر)			١١٠٠٠٠ (في الحالتين)

- أما في حالة الإعفاء بالتدرج: **Exemption with progression** فهذا يطبق سعر الضريبة الأعلى وهو ٪٣٥؛ لكونه السعر المطبق في دولة الإقامة (مصر) علي إجمالي الدخل بالكامل، أينما تحقق وهو ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيهاً. لكن الضريبة المستحقة علي الدخل المتحقق في مصر تكون ٢٨٠٠٠٠٠ جنيهاً مصرياً (٨٠٠٠٠٠٠ × ٪٣٥) يضاف إليها مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيهاً (في حالة سريان الضريبة علي الربح المتحقق في ليبيا وقدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيهاً بسعر ٪٢٠) أو مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيهاً (في حالة سريان الضريبة علي الربح المتحقق في ليبيا بسعر ٪٤٠). وهنا يكون المبلغ الإجمالي المستحق كضريبة دخل علي المكلف في مصر والخارج هو ٣٢٠٠٠٠٠ جنيهاً في الحالة الأولى، و ٣٦٠٠٠٠٠ جنيهاً في الحالة الثانية. غير أن مبلغ الإعفاء الذي تمنحه مصر يكون ثابت في الحالتين كذلك وهو ٧٠٠٠٠٠ جنيهاً مصرياً. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٧.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٢.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR..., Op. Cit .p. ٢٢.

الجدول رقم (٤)

يوضح قيمة الإعفاء الممنوح للمكلف من دولة الإقامة (بالجنبيه المصري)

طبقاً لطريقة الإعفاء بالتدرج، في ضوء المثال المعروض

البيان	وعاء الضريبة	سعر الضريبة	الضريبة المستحقة
الضريبة في دولة الإقامة (مصر)	٨٠٠٠٠٠	٪٣٥	٢٨٠٠٠٠
الضريبة في دولة المصدر (ليبيا)	٢٠٠٠٠٠	٪٢٠ (في الحالة الأولى)	٤٠٠٠٠
		٪٤٠ (في الحالة لثانية)	٨٠٠٠٠
إجمالي الضريبة			٣٢٠٠٠٠ (في الحالة الأولى)
			٣٦٠٠٠٠ (في الحالة الثانية)
قيمة الإعفاء الممنوح من دولة الإقامة (مصر)			٧٠٠٠٠ (في الحالتين)

وهكذا يتضح لنا أن سعر الضريبة في دولة المصدر (ليبيا) لا يؤثر علي مقدار مبلغ الإعفاء الذي يتم منحه من قبل دولة الإقامة للمكلف عن الدخل المتحقق في دولة المصدر، في كل طريقة من طريقتي الإعفاء؛ فهو ١١٠٠٠٠٠ جنبيهاً مصرياً في المثال المعروض في حالة الإعفاء الكامل، و٧٠٠٠٠٠ جنبيهاً مصرياً في حالة الإعفاء بالتدرج سواء تم تطبيق الضريبة بدولة المصدر بسعر أعلي، أو بسعر أدني من السعر المطبق في دولة الإقامة. غير أنه في حالة سداد ضريبة في دولة المصدر بسعر ضريبي أقل من السعر المطبق في دولة الإقامة، فهنا يكون تطبيق الإعفاء لصالح المكلف، ويكون المكلف في وضع أفضل منه فيما لو كان إجمالي دخله متحقق في دولة الإقامة فحسب. وإذا تحقق العكس يكون المكلف في وضع أسوأ. ويمكن وضع مقارنة شاملة للضريبة التي يتم خصمها طبقاً لطريقتي الإنتمان، وكذا الضريبة الأجنبية التي يتم الإعفاء منها طبقاً لطريقتي الإعفاء، ومعرفة مبلغ الإعفاء، أو الخصم الذي تتحمله الخزانة العامة في دولة الإقامة، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (٥)

مقارنة بين المبالغ المعفاة والمخصومة طبقاً للطرق الأربع السابقة (بالجنيه المصري)

الضريبة المدفوعة بدولة المصدر		الضريبة التي يتحملها المكلف بدولة الإقامة		الضريبة التي تتحملها دولة الإقامة		الموقف
إذا كان سعر الضريبة %٢٠	إذا كان سعر الضريبة %٤٠	إذا كان سعر الضريبة %٢٠	إذا كان سعر الضريبة %٤٠	إذا كان سعر الضريبة %٢٠	إذا كان سعر الضريبة %٤٠	
-	-	٣٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	-	-	في حالة تحقق الدخل بأكمله في دولة الإقامة
-	-	٤٣.٠٠٠	٣٩.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	١ مع عدم تحقق الدخل الإئتمان أو الإعفاء
١١.٠٠٠	١١.٠٠٠	٣٢.٠٠٠	٢٨.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	٢ حالة الإعفاء الكامل
٧.٠٠٠	٧.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	٣٢.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	٣ حالة الإعفاء التدريجي
٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	٤ حالة الإئتمان الكامل
٧.٠٠٠	٤.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	٥ حالة الإئتمان العادي

وهكذا تتساوي الضريبة التي تتحملها دولة الإقامة في حالة تطبيق الإعفاء التدريجي مع الضريبة التي تتحملها في حالة تطبيق الإئتمان العادي، وتكون ٧٠٠٠٠ جنيه في كلتا الحالتين في المثال المعروض، وذلك في حالة وحيدة فقط وهي أن يكون سعر الضريبة المطبق في دولة المصدر (ليبيا) علي الدخل المتحقق بها أعلي من سعر الضريبة المطبق في دولة الإقامة (مصر) علي الدخل المماثل<sup>١</sup>. أما في باقي الحالات الأخرى فإن تطبيق حالة الإئتمان العادي تكون هي الأفضل لدولة الإقامة (مصر) من حيث آثارها المالية من حالة الإئتمان الكامل، وكذا من حالي الإعفاء، خاصة عندما يتساوي سعر الضريبة في كل من دولتي الإقامة (مصر) والمصدر (ليبيا)، أو عندما يكون سعر الضريبة أقل في دولة المصدر عنه في دولة الإقامة<sup>٢</sup>. ولذا نجد التشريع المصري يطبق هذه الحالة علي ما سنري فيما بعد.

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٢٩.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, p. ٤٦.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٢٩.

وتتضمن إتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD كلا هذين المبدأين (الإنتمان والإعفاء) وتمنح لكل دولة من دول المنظمة الحق في تبني المبدأ الذي يحقق مصالحها من بينهما<sup>١</sup> وقد تستخدم بعض الدول مزيجاً من هذين المبدأين، خاصة دول الإقامة التي تتبنى مبدأ الإعفاء، في خصوص الدخل الذي يحققه المكلف المقيم في الخارج؛ حيث يجوز لها تطبيق مبدأ الإنتمان، أو الخصم بالنسبة لبعض بنوده.<sup>٢</sup> والأصل أن دولة الإقامة تلتزم- طبقاً لهذه الإتفاقية- بتطبيق مبدأ الإعفاء أو الخصم بالنسبة للضريبة المدفوعة من مكلف مقيم بها في دولة المصدر سواء علي الدخل، أو علي رأس المال في كل حالة يجوز فيها لدولة المصدر فرض الضريبة علي نشاط هذا المكلف بها. ولا يشترط أن تقوم دولة المصدر بفرض الضريبة بالفعل، بل يكفي أن يكون من الجائر لها فرض الضريبة سواء قامت بفرضها بالفعل أم لا.<sup>٣</sup>

### المطلب الثاني

#### دور نظام الإنتمان في تلافي الازدواج الضريبي ومقارنته بالإعفاء

من الطبيعي أن يترتب علي تطبيق نظام ما لمعالجة مشكلة معينة أن يُفأبل ببعض المشكلات العملية، وتعرض في الفرع الأول للمشكلات العملية التي تصادف تطبيق نظام الإنتمان من أجل تلافي الازدواج الضريبي، ومقارنتها بالمشكلات العملية لنظام الإعفاء، ثم تعرض في الفرع الثاني لمزايا تطبيق نظام الإنتمان الضريبي ومقارنتها بمزايا الإعفاء كذلك، عندما تنتهج دولة ما سياسة تقييد الضريبة الأجنبية من أجل ذات الغاية.

### الفرع الأول

#### المشكلات العملية لتطبيق الإنتمان ومقارنتها بمشكلات الإعفاء

تثور بعض المشكلات العملية بسبب إختلاف الفلسفات والأسس التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة سواء في حالة تطبيق مبدأ الإنتمان الضريبي، أو عند تبني مبدأ الإعفاء الضريبي، نعرض لبعضها فيما يلي:

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٣.

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٩.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit.p.٤٧.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٢٢.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٢٩.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٤.

### أولاً: بعض المشكلات العملية لتطبيق مبدأ الإئتمان أو الخصم:

علي الرغم من أن تطبيق نظام الإئتمان الضريبي يصبو إلي تلافيف ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، ويصب في ذات الوقت في صالح الخزنة العامة لدولة الإقامة، إلا أنه تصادفه بعض المشكلات العملية، من ذلك:

#### ١- الحد الأقصى للإئتمان أو الخصم:

طبقاً لطريقة الخصم العادي تقوم دولة الإقامة بخصم مبلغ مالي من ضريبة الدخل أو رأس المال المفروضة علي المكلف المقيم لديها يعادل مبلغ الضريبة المدفوع في دولة أخرى علي الدخل الذي يحصل عليه، أو رأس المال الذي يملكه ذات المكلف في تلك الدولة الأخرى، لكن بحد أقصى لا يجاوز قيمة الضريبة المماثلة المستحقة وفقاً لسعر الضريبة المطبق في دولة الإقامة، كما سبق أن ذكرنا. but the deduction is restricted to the appropriate proportion of its own tax. لذا يسمي: الحد الأقصى للخصم "maximum deduction".<sup>١</sup> ويمكن حساب الحد الأقصى للخصم إما من خلال التخصيص؛ أي من خلال تحديد مبلغ الخصم وفقاً لنسبة الدخل الذي يستفيد من الخصم إلي إجمالي الدخل. أو من خلال تطبيق السعر الضريبي المحدد للدخل الإجمالي، وذلك علي الدخل الذي يستفيد من الخصم.

ونظراً لأن الحد الأقصى للخصم يتصل بالدخل الصافي المتحقق في دولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة، بعد استبعاد نفقات الحصول علي الدخل المعترف بها في الدولة الأجنبية. فمن هنا يمكن أن يكون الحد الأقصى للخصم أقل من الضريبة الأجنبية المدفوعة فعلاً.

- فقد يمارس المكلف المقيم في دولة ما (دولة الإقامة) عدة أنشطة في دولة أخرى (دولة المصدر) بعضها يخضع للضريبة الأجنبية، وبعضها الآخر لا يخضع لها. وقد تخضع هذه الأنشطة للضريبة الأجنبية علي الدخل في دولة المصدر، ولكن بأسعار ضريبية متعددة. وقد تتعدد دول المصدر بالنسبة للمكلف المقيم في دولة أخرى، وتتعدد الأسعار الضريبية للدخول التي يحصل عليها من كل منها. وهنا يثور التساؤل حول كيفية تطبيق نظام الخصم؟ هل وفقاً للسعر الضريبي المفروض علي كل بند من بنود الدخل علي حدة، ولكل دولة أجنبية يتحقق بها الدخل علي حدة طبقاً لتشريعها الضريبي، أو للإتفاقية الضريبية الموقعة معها لتلافي الإزدواج الضريبي إن وجدت؟<sup>٢</sup>

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٤١.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit .p. ٤٧.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٢٣.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٤١.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٢٤.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit .p. ٤٧.

الواقع أنه يمكن التغلب علي مثل هذه المشكلات من خلال تطبيق طريقة الخصم الإجمالي "overall credit" system وذلك بتجميع الدخل الأجنبي المتحقق من أنشطة المكلف في كل الدول الأجنبية، وبالنسبة لكل فروع الدخل في وعاء واحد، وإضافته إلي الدخل المتحقق في دولة الإقامة، ثم تطبيق السعر الضريبي، وفقاً للتشريع الضريبي في دولة الإقامة علي إجمالي الدخل، ثم خصم الضريبة أو الضرائب الأجنبية المدفوعة بالفعل من الضريبة المستحقة الإجمالية علي المكلف.<sup>١</sup>

- وقد تتوافر حالات للدخل أو لرأس المال تستلزم عدم فرض الضريبة، إلا في دولة المصدر، وهنا يستلزم الأمر من دولة الإقامة خصم الضريبة الأجنبية.<sup>٢</sup> والغالب أن تتعرض التشريعات الضريبية لمشكلات خصم الضريبة الأجنبية وطريقة تجاوزها.

- وقد تنشأ مشكلات خصم الضريبة الأجنبية بسبب إختلاف السنوات الضريبية في دولة الإقامة عنها في دولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة. كأن تحسب الضريبة الأجنبية لا علي دخل السنة الحالية، ولكن علي دخل السنة السابقة، أو علي متوسط الدخل المتحقق خلال سنتين سابقتين، أو أكثر. وقد تنشأ مشكلات أخرى لها صلة بطرق تحديد الدخل، أو طرق تحديد العملات في دولة الإقامة والدولة الأجنبية... إلخ.<sup>٣</sup>

- وفيما يتعلق بالخسائر التي يمكن أن تتحقق خلال السنة الضريبية سواء في دولة الإقامة، أو في دولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة، أو حتي في دولة ثالثة. فالأصل أن يتم خصم الخسائر المتحققة من نشاط المكلف في دولة معينة من الدخل الخاضع للضريبة المتحقق في ذات الدولة. أما فيما يتعلق بالخسائر المتحققة في دولة مقر المنشأة الدائمة، أو دولة المصدر فيتوقف حق المكلف في خصمها من الدخل الضريبي المتحقق في دولة الإقامة، أو دولة أخرى علي مدي سماح التشريع الضريبي في دولة الإقامة بذلك. فإذا تحقق دخل للمقيم من أنشطته الضريبية في الخارج، وحقق خسارة عن أنشطته الضريبية في دولة الإقامة يستغرقها الدخل المتحقق في الخارج، فهنا يكون المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة علي المكلف منحصر في الضريبة الأجنبية، ويكون الحد الأقصى للخصم هو الضريبة الأجنبية المدفوعة في ضوء السعر الضريبي المطبق علي إجمالي دخل المكلف.<sup>٤</sup>

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٤٣.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit.p.٤٨.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٠٠.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٥.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٤٣.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and..., Op. Cit .p. ٤٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٢٥.

<sup>٤</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٤٥.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٥.

## ٢- إمكانية معاملة الفوائد بذات معاملة أرباح الأسهم:

قد يحدث أن تقتصر الشركة التابعة في دولة المصدر قرصاً من دولة الإقامة، أو حتى من الشركة الأم في دولة الإقامة، وهو ما يطلق عليه: "الرسمة الضعيفة" "thin capitalisation". وهنا تسمح الإتفاقيه الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD لدولة المصدر بأن تتعامل مع فوائد القرض في تشريعها الضريبي كتعاملها مع توزيعات أرباح الأسهم، وفقاً لشروط معينة أهمها أن يشارك المقرض في المخاطر التي تتحملها الشركة المقترضة مشاركة فعلية. وفي هذه الحالة:

١- تخضع الفوائد في دولة المصدر للضريبة بذات السعر الضريبي المفروض علي أرباح الأسهم بهذه الدولة.

٢- كما تدخل هذه الفوائد في أرباح الشركة المقرضة الخاضعة للضريبة.

وعندئذٍ تلتزم دولة الإقامة بإزالة كل أوجه الإزدواج الضريبي القانوني أو حتى الإقتصادي علي هذه الفوائد، كما لو كانت هذه الفوائد في حقيقتها أرباح للأسهم، وأن تمنح للمكلف المقيم عن هذه الفوائد خصماً يعادل الضريبة المدفوعة في دولة المصدر عنها.<sup>١</sup>

## ٣- مشكلات شركات التوصية البسيطة:

إذا اتخذت الشركة التابعة في الخارج شكل شركة توصية بسيطة Limited Partnership وتعاملت معها دولة المصدر The State of source علي أنها شركة وليست كياناً فردياً، فهنا يجوز لها أن تفرض الضريبة علي أرباحها حين تحققها، وكذا علي توزيع هذه الأرباح علي الشركاء غير المقيمين بدولة المصدر حين توزيعها. وبديهي أن دولة الإقامة لا تملك مطالبة الشريك المقيم بها بالضريبة المستحقة علي أرباحه في شركة التوصية البسيطة في الخارج إلا عند تحقيق شركة التوصية للدخل. وهنا يثور التساؤل: هل تلتزم دولة الإقامة بخضم الضريبة المدفوعة في دولة المصدر عن الدخل الذي تحققه شركة التوصية البسيطة الكائنة بها ككيان مستقل؟ الواقع أنه يجب علي دولة الإقامة أن تتعامل مع هذا الموضوع لأغراض فرض الضريبة بمنهج ثابت؛ بمعنى أنه إذا لم تعترف هذه الدولة لشركة التوصية بالخارج بهذه الصفة ككيان مستقل حتى يمكنها فرض الضريبة علي أرباح الشريك المقيم بها، فعليها ألا تعترف بها ككيان مستقل كذلك عند خضم الضريبة الأجنبية، وتسمح بخضم الضريبة المدفوعة من الشريك في الخارج.

أما إذا كان توزيع الأرباح علي الشركاء خاضع للضريبة في دولة المصدر وغير خاضع للضريبة في دولة الإقامة، فمن البديهي ألا توجد ضريبة تستحق الخضم في

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٤٤.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit. p. ٥٠.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? ..., Op. Cit. P.٢٦.

هذه الحالة. ويجب التفرقة هنا بين واقعة توليد الأرباح الخاضعة للضريبة بمعرفة الشركة، وبين توزيع هذه الأرباح علي الشركاء. فإذا قصر التشريع الضريبي في دولة الإقامة محاسبة شركة التوصية البسيطة في الخارج علي الأرباح حين تولدها فحسب، فلا يمكن مطالبة دولة الإقامة بالضريبة التي يتم دفعها علي الأرباح الموزعة في دولة المصدر طالما أن هذه الأرباح الموزعة غير خاضعة للضريبة في دولة الإقامة<sup>١</sup>.

#### ٤ - خصم الضريبة علي رأس المال:

القاعدة أنه لا يُسمح بخصم ضريبة الدخل المدفوعة بالخارج من ضريبة رأس المال المستحقة بدولة الإقامة، والعكس<sup>٢</sup>. غير أن هذا لا يمنع الدول المختلفة من إبرام الإتفاقيات الثنائية، التي تسمح بخصم ضريبة رأس المال من ضريبة الدخل، خاصة في الحالات التي تقترب فيها ضريبة رأس المال من طبيعة ضريبة الدخل.

#### ٥ - تقييد الضريبة:

قد تشترط دولة المصدر في تشريعاتها الضريبية، أو في الإتفاقيات الضريبية التي تنضم إليها خصم الضريبة المتصلة بالأنشطة التي يمارسها المستثمر المقيم بالخارج علي أراضيها، حتي ولو قامت هي بإعفائه منها، في إطار توجيهها نحو تطبيق بعض الحوافز لتشجيع الإستثمار الأجنبي علي أراضيها. وتسمي هذه السياسة tax sparing أو سياسة تقييد الضريبة، أو سياسة الوفر الضريبي. ونظراً لأن هذه المشكلة تحتاج للتعرض لها ببعض التفصيل، فإننا نفرّد لها الفرع التالي.

#### ثانياً: بعض المشكلات العملية لتطبيق طريقة الإعفاء الضريبي:

الواقع أن المشكلات العملية التي يمكن مواجهتها ونحن بصدد معالجة مشكلات الإزدواج الضريبي الدولي ليست حكراً علي نظام الإنتمان الضريبي، إذ يمكن مصادفة مشكلات عملية عديدة كذلك عند تطبيق نظام الإعفاء لمنع الإزدواج الضريبي الدولي، ولعل من أهم هذه المشكلات مايلي:

#### ١ - مقدار الإعفاء: Amount to be exempted

فمقدار الإعفاء الذي تلتزم دولة الإقامة بالسماح به هو مقدار الضريبة التي لولا تطبيق هذا المبدأ لطولب به المكلف عن دخله المتحقق في دولة المصدر، طبقاً

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. pp. ٣٤٤- ٣٤٥.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit .p. ٥١.

-JOHANNES B & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٣٠.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢١.

<sup>٢</sup> - "credit is to be allowed for income tax only against income tax and for capital tax only against capital tax." ( OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit.p.٣٤٥.)

لتشريعاتها الضريبية. ومن هنا يختلف مقدار الإعفاء من الضريبة المدفوعة في الخارج عن ذات النشاط باختلاف دول المصدر؛ بسبب اختلاف تشريعاتها الضريبية.<sup>١</sup>

فمن المعلوم أن الضريبة تستحق علي الدخل الصافي، بعد خصم نفقات الحصول علي الدخل. ونظراً لاختلاف مفهوم هذه النفقات باختلاف مذاهب التشريعات الضريبية، لذا فالعبرة بنفقات الحصول علي الدخل في مفهوم التشريع الضريبي لدولة المصدر بخصوص الضريبة التي يجوز فرضها في دولة المصدر علي الأنشطة المتحققة فيها بمعرفة المكلف المقيم في دولة أخرى. فقد تعمد دولة الإقامة إلي إعفاء البدلات الشخصية، أو الأسرية من الضريبة، في حين تخضع هذه البدلات أو بعضها للضريبة في دولة المصدر. وهنا لا يكون من حق دولة الإقامة النظر إلي هذه البدلات علي أنها معفاة من الضريبة في دولة المصدر. إذ العبرة بالتشريع الضريبي في دولة المصدر في هذه الحالة.<sup>٢</sup>

## ٢- المعاملة الضريبية للخسائر: Treatment of losses

تسمح معظم التشريعات الضريبية للمكلفين بترحيل الخسائر التي تتحقق في سنة ضريبية ما لتخصم من الأرباح التي تتحقق في السنوات الضريبية التالية. والغالب أن يكون هناك حد أقصى لعدد السنوات التي يتم ترحيل هذه الخسائر إليها، ويأخذ التشريع الضريبي المصري بهذا المبدأ. فإذا تحققت خسائر لمكلف مقيم في دولة ما عن نشاطه المتحقق في دولة أخرى في سنة ما، فليس لهذا المكلف المطالبة بخصم هذه الخسائر من الضريبة المستحقة عليه في دولة الإقامة.<sup>٣</sup>

كما أنه إذا كان للمكلف المقيم منشأة دائمة في دولة ثالثة، وحققت خسارة عن أنشطتها في هذه الدولة، فليس لها خصم هذه الخسارة من الأرباح المتحققة في دولة المصدر (الدولة الثانية)، والعكس. وإنما يتعامل كل كيان ضريبي في دولة المصدر، ودولة مقر المنشأة الدائمة علي حدة. ومن البديهي أنه لن يلحق المكلف المقيم ضرر

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٢.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٣٠.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٣.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٧.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٥.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٦.

- وانظر أيضاً: د. أمين لطفي: تحليل وتقييم الحوافز...، مرجع سابق، ص ١٩-٢٠.  
- وأيضاً: د. رمضان صديق: المعاملة الضريبية للشركات... مرجع سابق، ص ٣٦٣ وما بعدها.

من هذه المعاملة، طالما أن التشريع الضريبي في دولة الإقامة سوف يأخذ في الاعتبار القواعد المعمول بها في التشريع الضريبي لدولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة. ويطبق القانون المصري هذا النظر حيث تنص المادة ٤٦ مكرر أ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. علي أنه: "... ولا يجوز خصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية، كما لا يجوز إجراء مقاصة بين الأرباح المحققة في الخارج في أي دولة والخسائر المحققة في دولة أخرى".<sup>١</sup>

غير أن هذا لا يمنع من إمكانية أن يضع قانون دولة الإقامة في الحساب الخسائر المتحققة في سنة ما بدولة المصدر عند تطبيق مبدأ الإعفاء بخصوص الضريبة الأجنبية. وفي هذه الحالة لا يجوز للمكلف المقيم التمسك بخصم هذه الخسائر في سنوات تالية، ولو كان التشريع الضريبي بدولة المصدر يسمح له بذلك، حتي لا يستفيد المكلف المقيم من خصم هذه الخسائر من الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من دولة الإقامة ودولة المصدر، أو دولة مقر المنشأة الدائمة؛ أي لأكثر من مرة.<sup>٢</sup>

**٣- المعاملة الضريبية للدخل المتبقي بعد حد الإعفاء: Taxation of the rest of the income** حيث تألف القوانين الضريبية إعفاء مبالغ معينة من الدخل الصافية من الضريبة، وهو ما يسمى بحد الإعفاء الضريبي (tax exempt threshold) ثم تقوم بتطبيق الضريبة علي باقي الدخل (the rest of the income). فلو كانت دولة المصدر تطبق سعر ضريبي واحد بالنسبة لكل من الأرباح الموزعة، والأرباح غير الموزعة، فلن يمثل الأمر مشكلة ما. إلا أنها قد تطبق سعر ضريبي مختلف لكل منهما، وهنا يثور التساؤل حول ما إذا كان الدخل المعفي من الضريبة يستقطع من الدخل غير الموزع (الذي غالباً ماتسري عليه الضريبة بالسعر العادي)، أو يتم اقتطاعه من الدخل الموزع (الذي غالباً ما يخضع للضريبة بالسعر المنخفض) أو أنه يخصم بعضه من الدخل الموزع، والبعض الآخر من الدخل غير الموزع؟

وإذا خضعت الشركة الأم لأحكام تشريع ضريبي يطبق هذا السعر المزدوج للضريبة (علي الأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة) بالإضافة إلي ضريبة مكاملة علي أرباح الأسهم، التي تحصل عليها من شركة تابعة لها ولكنها كائنة بذات الدولة، ولا تقوم بتوزيعها باعتبار أن دولة الإقامة قد تلجأ إلي هذه الضريبة التكميلية لتعويض النقص في الضريبة المفروضة علي الأرباح الموزعة من الشركة التابعة بالسعر

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٧.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٥.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٧.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX- EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٣٧.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit.p.٥٢.

الأدني، فكيف يمكن إنهاء هذه المشكلات؟ الواقع أنه لا سبيل لذلك، إلا من خلال الإتفاقيات الثنائية<sup>١</sup>.

وفيما يتعلق بالضريبة علي أرباح الأسهم، وفوائد السندات فالأصل أن دولة الإقامة لها حرية في فرض الضريبة عليها، غير أنه من الأفضل لها تطبيق مبدأ الخصم العادي، وليس الكامل لإنهاء حالة الإزدواج الضريبي بخصوصها. إذ لا يحق الإعفاء عدالة في هذه الحالة؛ لأنه يتضمن تنازل دولة الإقامة عن كامل الضريبة لدولة المصدر.<sup>٢</sup>

وعندما يتم توزيع أرباح الشركة التابعة المتحققة في دولة المصدر علي الشركة الأم في دولة الإقامة فالغالب في هذه الحالة أن تكون الضريبة المدفوعة في دولة المصدر، ويتم خصمها في دولة الإقامة محددة بنسبة معينة من إجمالي قيمة أرباح الأسهم، وقد حددت الإتفاقية الضريبية النموذجية لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD لسنة ٢٠١٤ بشأن الدخل ورأس المال مثلاً هذه القيمة بنسبة ٥٪<sup>٣</sup>.

ومثل هذه الأحكام وإن كانت تساهم في منع الإزدواج الضريبي القانوني، إلا أنها لا تمنع من وجود الإزدواج الضريبي الإقتصادي. ومن شأن ذلك عرقلة تطور الإستثمار علي الصعيد العالمي. ولذا فطنت العديد من التشريعات الضريبية لهذه المشكلة، وحاولت وضع حلول عادلة لها. ذلك أن أسعار الأسهم المتداولة في سوق رأس المال في بلد ما تؤثر بشكل كبير على ظروف تمويل المشروعات فيه، وبالتالي تؤثر بشكل غير مباشر علي تخصيص موارده، وكذا علي تراكم رأس المال به، هذا من جهة. ومن جهة أخرى، فإن التغيرات في أسعار الأسهم تؤثر بشكل كبير على مستويات الثروة لملاك هذه الأسهم، مما يؤثر على سلوك كل من المستثمرين والمستهلكين بسبب هذه الآثار، سواء في الاستثمار، أو في توزيع الثروة. ولا شك أن السلطات الإقتصادية في بلد ما ترنو الي تطبيق السياسات التي تسمح بوجود سوق رأس المال الفعال<sup>٤</sup>. والغالب أن تلجأ الدول المختلفة لطريقة من ثلاث لمعالجة هذه المشكلة:

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٧.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٣.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS ..., Op. Cit .p. ٣٢.

<sup>٢</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٨.

- CLAUDIO A. AGOSTINI and MARIEL C. SIRAVEGNA: EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA A LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN EL PRECIO DE LAS ACCIONES EN CHILE, ..., Op. Cit .p. ٢٥.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٨.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit .p. ٥٣.

<sup>٤</sup> -CLAUDIO A. AGOSTINI and MARIEL C. SIRAVEGNA: EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA ..., Op. Cit .p. ٢٥.

١- **طريقة الإعفاء بالتدرج: Exemption with progression** بحيث تعفي الدولة الكائنة بها الشركة الأم الأرباح التي تحصل عليها هذه الشركة من الشركة التابعة لها في دولة المصدر، ولكن مع وضع قيمة هذه الأرباح في الاعتبار عند تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم عند تحديد سعر الضريبة علي الدخل المتبقي في دولة الإقامة. وقد سبق بيان أحكام ذلك<sup>١</sup>.

٢- **طريقة الخصم للضرائب الأساسية: Credit for underlying taxes** وطبقاً لهذه الطريقة تسمح الدولة الكائنة بها الشركة الأم للأخيرة بخصم الضريبة علي الأرباح التي تخضع لها الشركة التابعة لهذه الشركة الأم في دولة المصدر، وكذا الضريبة علي الأرباح الموزعة التي تخضع لها الشركة التابعة<sup>٢</sup>.

٣- **ذات طريقة التعامل مع الشركة التابعة المحلية: Assimilation to a holding in a domestic subsidiary** وطبقاً لهذه الطريقة تتعامل دولة الإقامة مع الشركة الأم الكائنة بها بخصوص الضريبة التي تدفعها الشركة التابعة لها في الخارج بذات الطريقة التي تتعامل بها مع الشركة الأم بخصوص الضريبة التي تدفعها الشركة التابعة لها بدولة الإقامة ذاتها<sup>٣</sup>.

وهكذا يتضح لنا مما تقدم أنه وإن كان مبدأ الإنتمان، أو الخصم يصادف بعض المشكلات العملية عند التطبيق، فكذا مبدأ الإعفاء يصادف هو الآخر بعض المشكلات العملية عند التطبيق. لكن هل من مزايا لدولة الإقامة من تطبيقها لمبدأ الإنتمان الضريبي، في ظل تطبيق مبدأ تقييد الضريبة ترجح الأخذ به في مقابلة المزايا التي يحققها مبدأ الإعفاء في هذا الفرض؟ يتعرض الفرع التالي لبيان ذلك.

### الفرع الثاني

#### مزايا تطبيق الإنتمان في ظل مبدأ تقييد الضريبة ومقارنتها بمزايا الإعفاء

قد يكون توزيع الأرباح التي يحققها المكلف المقيم، والمتحققة من استثماراته في البلد المضيف أكثر ربحية له عندما يترتب علي إعادة استثمارها في البلد الأم أن تكون خاضعة للضريبة به بسعر أقل منه في البلد المضيف، مما يؤدي إلى إجراء توزيعات

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٧.

١ - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS ..., Op. Cit .p. ٣٦.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions and ..., Op. Cit .p. ٥٣.

٢ - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٩.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World:..., Op. Cit .p. ٢٨.

٣ - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit .p. ٣٣٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٣٤.

للأرباح أكبر في البلد الأم. فماذا لو تم إعفاء هذه الأرباح كليةً في البلد المضيف، واعترف البلد الأم بأحقية المكلف في خصم قيمة الضريبة المعفي منها في البلد المضيف من الضريبة الإجمالية المستحقة في البلد الأم كذلك؟ من خلال ما يعرف بنظام تقييد الضريبة الأجنبية، أو الوفر الضريبي "tax sparing" الذي سبق أن ألمحنا إليه؟

تستخدم البلدان النامية العديد من الأدوات الضريبية لتوفير البيئة الجاذبة للاستثمار الأجنبي المباشر، من بينها الإجازات الضريبية Tax holidays وبموجبها تُعفى هذه البلدان الشركات الجديدة بالكامل من ضريبة الدخل لفترة زمنية محددة، مع تخفيضات في سعر الضريبة على أرباح الأسهم الموزعة. وكذلك الضرائب التي تفرض علي الفوائد، أو الإتاوات المتحصلة من الدخل السلبي علي اراضيها.<sup>٢</sup>

ولكي يمكن للنظم الضريبية في البلدان النامية أداء دور فعال في تعزيز التنمية الإقتصادية بهذه البلدان، فيجب ضمان ألا تتأثر سلباً الحوافز الضريبية التي تمنحها هذه البلدان للمستثمرين الأجانب؛ بسبب المعاملة الضريبية التي تتلقاها استثماراتهم في بلدانهم الأصلية (الأم).<sup>٣</sup> لأنه إذا ألغيت هذه الحوافز بسبب فرض ضريبة الدخل في البلد الأم علي الإيرادات التي يتم إعفاؤها من هذه الضريبة في البلد المضيف، ومن ثم إذا ما طوّل المستثمرون في بلدهم الأم بدفع المبالغ الضريبية التي تم إعفاؤهم منها في البلد المضيف، فهذا لا يتحقق وفضلاً ضريبياً للمكلفين في البلد المضيف، وتضيع سداً المزايا التي تمنحها لهم الدولة المضيفة.<sup>٤</sup> ولذا تولي التشريعات الضريبية التي تطبق نظام الإئتمان في مواجهة الضريبة الأجنبية أهمية خاصة لهذه الحالة، ويطلق

<sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, ..., Op. Cit .p. ٢.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: An ..., Op. Cit .p. ٢٨.

<sup>٢</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, ..., Op. Cit .p. ٢.

- CLAUDIO A. AGOSTINI and MARIEL C. SIRAVEGNA: EFECTOS DE LA EXENCION TRIBUTARIA A LAS ..., Op. Cit .p. ٢٨.

<sup>٣</sup> - Celine A.r and Andrew D.: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, Exempt Investors Analysis, ..., Op. Cit .p. ٢.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS ..., Op. Cit .p. ٣٤.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢٩.

<sup>٤</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, Exempt ..., Op. Cit .p. ٢.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ١٧.

عليها tax sparing أي تقييد الضريبة أو الوفر الضريبي كما سبق أن ذكرنا. <sup>١</sup> وإن كانت الولايات المتحدة الأمريكية ترفض تطبيق مبدأ الإئتمان الضريبي في ظل نظام تقييد الضريبة بحجة أن ذلك يخل بمبدأ حيادية تصدير رأس المال. <sup>٢</sup>

### - عيوب نظام تقييد الضريبة:

رغم ما يحققه هذا النظام من مزايا مالية واقتصادية لدولة المصدر، وكذا للمستثمرين الأجانب الذين يمارسون أنشطتهم الإستثمارية علي أراضيها، إلا أنه يمكن إساءة استخدامه من دولة المصدر، فنتجه إلي الإسهاب في منح حوافز ضريبية. كما أنه يمكن إساءة استخدامه من قبل المكلفين أنفسهم، فتضيع الإيرادات الضريبية علي كل من دولتي الإقامة والمصدر معاً، خاصة وأنه يصعب اكتشاف إساءة استخدام المكلفين لهذا المبدأ سواء في دولة الإقامة، أو في دولة المصدر. كما أنه تصعب مواجهته حال اكتشافه. فضلاً عن هذا فقد يكون تقييد الضرائب غير منتج في تحفيز ودعم التنمية الاقتصادية في دولة المصدر؛ حيث إن تحققه يساهم في سرعة عودة أرباح المكلف المقيم المتحققة بدولة المصدر إلي دولة الإقامة، بفضل عدم مطالبته في الأخيرة بضريبة ما عن هذه الأرباح. ومن شأن ذلك دفع المستثمرين الأجانب بدولة المصدر إلي الإستثمار في مشروعات استثمارية قصيرة الأجل، والعزوف عن تمديد إستثماراتهم لفترات طويلة، مما يتنافي مع متطلبات التنمية الاقتصادية التي تستهدف دولة المصدر تحقيقها من خلال هذا النظام. هذا فضلاً عن أنه عند صياغة برنامج للتحفيز الضريبي في دولة ما فإن هذه الدولة تراعي ألا يترتب علي الإستثمار الأجنبي المباشر علي أراضيها خضوع المستثمر الأجنبي لضرائب أعلي من الضرائب التي تفرضها دول أخرى منافسة علي الأنشطة المماثلة، وأنه لن يخضع في دولة الإقامة لضريبة ما بسبب هذا التحفيز الضريبي. <sup>٣</sup>

ولذا اشترطت الإتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عدم استخدام مبدأ تقييد الضريبة من قبل دول المنظمة، ووجهت إلي قصر الاستفادة منه علي الدول النامية فقط؛ لحاجتها هذه الدول إلي تبني مثل ذلك المبدأ في مراحل التنمية التي تمر بها. "... that tax sparing should be considered"

<sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, Exempt ..., Op. Cit. p. P. ١.

- يطلق البعض علي هذا المبدأ: "التوفير الضريبي" (د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي،... مرجع سابق، ص ٥٠).

<sup>٢</sup> - المرجع السابق، نفس الموضوع.

<sup>٣</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. PP. ٣٤٨-٣٤٩.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit. p. ٣٩.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ٢٧.

only in regard to States the economic level of which is considerably below that of OECD member States.<sup>١</sup>

وعلي أية حال فإنه نظراً لما لأحكام نظام تقييد الضريبة من تأثير اقتصادي علي قرارات الشركات متعددة الجنسيات، فقد أجريت دراسة في المملكة المتحدة UK سنة ٢٠٠٧م. عن مدي تأثير أحكام هذا النظام tax sparing provisions علي اختيارات الشركات متعددة الجنسيات لمواقع عملها، ومن ثم علي توجيهها لاستثماراتها.٢ باستخدام بيانات تم الحصول عليها من ٥٤ من البلدان النامية خلال الفترة (١٩٩٠-٢٠٠٠)، مع المقارنة بين المستثمرين الذين تطبق تشريعات بلدانهم (الأم) نظام الإئتمان الضريبي (واتخذت الدراسة اليابان نموذجاً) وبين المستثمرين الذين تطبق تشريعات بلدانهم نظام الإعفاء الضريبي (واتخذت الدراسة فرنسا نموذجاً).٣ وكشفت هذه الدراسة عن أنه في خصوص الدخول النشطة، أو الفعالة فإن أحكام تقييد الضريبة يكون لها تأثير إيجابي علي خيارات الموقع للمستثمرين الذين تطبق بلدانهم الأم نظام الإئتمان الضريبي، وليس لها تأثير في خيارات الموقع للمستثمرين الذين تطبق بلدانهم الأم نظام الإعفاء الضريبي.٤

غير أنه في خصوص الدخول السلبية فإنه لا توجد أهمية ذات شأن لسعر الضريبة علي الفوائد، أو الإتاوات المستحقة لأصحاب هذه الدخول؛ مما يمكن معه القول بأن الحوافز الضريبية علي الدخول السلبية passive incomes ليست لها قيمة ذات بال أيضاً علي قرارات المستثمرين سواء الذين يتمتعون بإعفاءات ضريبية، أو بإئتمانات ضريبية عند إصدار قراراتهم باختيار أماكن ممارسة أنشطتهم الاستثمارية.٥

لقد قدمت هذه الدراسة تحليلاً مقارناً بين موقف كل من الشركات الفرنسية متعددة الجنسيات (القادمة من نظام الإعفاء الضريبي في فرنسا) والشركات اليابانية متعددة الجنسيات (القادمة من نظام الإئتمان الضريبي في اليابان) ومدي المزايا التي تتحقق لهذه الشركات، أو تلك عند مباشرة استثماراتها في البلدان النامية. وكشفت الدراسة عن أنه إذا كان المستثمرون القادمون من نظام الإئتمان الضريبي، أو من نظام الإعفاء

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. p. ٣٤٩.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ..., Op. Cit. p. ٣٧.

<sup>٢</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit versus, Exempt ..., Op. Cit. p. P. ١.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ١٨.

<sup>٣</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit versus, Exempt Investors ..., Op. Cit. p. ١.

<sup>٤</sup> - "Second, we find that tax sparing provisions have a favorable impact on the location choices of credit investors and have no influence on the location choices of exempt investors." Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing ..., Op. Cit. P. ١.

<sup>٥</sup> - Ibid. Loc. Cit.

الضريبي غير خاضعين لنفس هذه الضرائب في بلدانهم الأصلية (الأم)، فهنا قد لا يستجيب هؤلاء، أو أولئك للحوافز الممنوحة من قبل البلد المضيف.<sup>١</sup>

ولذا فإنه نظراً لأن فرنسا تطبق ضريبة الشركات على المشروعات التي تباشرها الشركات العاملة في فرنسا فقط، بغض النظر عن جنسيتها وفقاً لمبدأ الإقليمية. فبالتالي لاتخضع الدخول المتحققة في الخارج للضريبة المطبقة في فرنسا، حتي مع توزيع أرباح الأسهم علي الشركة الأم في فرنسا.٢ ولهذا تُعفي الشركة الأم في فرنسا من الضريبة علي كافة أنشطتها في الخارج، وتفرض الضرائب علي دخل المستثمر المقيم في فرنسا عن أنشطته في البلد المضيف من قبل هذا البلد المضيف فقط. وهكذا يخضع الدخل الفرنسي المكتسب في الخارج للضريبة وفقاً لسعر الضريبة الفعلي في البلد المضيف. فإذا تم إعفاؤه، فلا يطالب بضريبة ما في فرنسا.٣

وعلى العكس من ذلك، تفرض اليابان ضريبة علي الدخل وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد. غير أنه من أجل تجنب الازدواج الضريبي علي الدخل الأجنبي، يُسمح للمستثمرين اليابانيين بالمطالبة بخصم ضريبة الدخل الأجنبية المدفوعة في البلد المضيف من الضريبة المستحقة علي هذا الدخل في اليابان، طبقاً لطريقة الإئتمان العادي. ومن ثم تجد هذه الضرائب حدها الأقصى في الضرائب المطالب بها في اليابان طبقاً للتشريع الياباني؛<sup>٤</sup> up to the Japanese statutory tax rate ويمكن تأجيل الضرائب اليابانية home taxes حتى إعادة توزيع أرباح الأسهم علي الشركة الأم في اليابان.

وتأجيل استحقاق الضريبة علي هذا النحو متاح في حالة الدخل الفعال the active business profits المتحقق من مشروعات الأعمال التابعة للشركات اليابانية، التي يتم تأسيسها بشكل منفصل كشركات تابعة في دول أجنبية، كفروع أجنبية لشركات يابانية تخضع لضريبة الدخل (علي الشركات) المفروضة في اليابان، حتى ولو لم تتم إعادة الأرباح إلى الوطن. وبالتالي يخضع الدخل المكتسب في الخارج للضريبة بذات

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ١٨.

<sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision Influence: A Credit versus, Exempt Investors ..., Op. Cit .p. P.٥.

-JOHANNES B. & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit .p. ٣٨.

<sup>٢</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision ..., Op. Cit .p. ٥.

<sup>٣</sup> - Ibid. Loc. Cit.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions ..., Op. Cit .p. ٥٥.

<sup>٤</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring Provision ..., Op. Cit .p. ٥.

سعر الضريبة المطبق في اليابان بالنسبة لفرع الشركة اليابانية في الخارج. ١ فإذا قدم البلد المضيف حوافز مالية *fiscal incentives* للمستثمر الأجنبي فإن هذه الحوافز تقلل من المبالغ الضريبية التي يمكن مطالبتة بها في بلده الأم، عندما يعود بأرباحه أو بدخله المتحقق في الخارج، إذا كان هذا المستثمر قادمًا من بلدان تطبق مبدأ الإئتمان الضريبي، أو من بلدان تطبق مبدأ الإعفاء الضريبي. ٢

لذلك فإنه لتشجيع الشركات المتعددة الجنسيات علي توسيع أنشطتها في البلدان النامية، فإن كل من فرنسا واليابان تمنحان المستثمرين التابعين لهما الحق في الإستفادة من تطبيق نظام تقييد الضريبة، وذلك بالسماح لمستثمريهما بالحصول على خصم للضرائب التي لم يتم دفعها بالفعل في البلد المضيف، في إطار توجهاتها لتشجيع الإستثمار بها. وبالتالي فإنه في ظل تطبيق الإعفاء الضريبي كحافز للتنمية في البلدان النامية، فإن الدخل الأجنبي الذي يتحقق في هذه البلدان متمتعاً بهذا الإعفاء يتم التعامل معه من قبل بلده الأم (في كل من اليابان وفرنسا) وكأنه تحمل الضريبة بالكامل في البلد المضيف. ومن ثم تخصم هذه الحوافز التي يتمتع بها في الخارج من الضرائب المستحقة عليه في بلده الأصلي في حالة الإئتمان الضريبي (كما في اليابان)، أو تعفي منه في حالة تطبيق مبدأ الإعفاء الضريبي (كما في فرنسا).<sup>٣</sup> وهنا يثور التساؤل: هل الحوافز المالية التي تمنحها النظم الضريبية للمستثمرين الأجانب المنتمين لبلدان تطبق نظم ضريبية مختلفة يكون لها ذات التأثير علي هؤلاء المستثمرين؟

#### أثر تقييد الضريبة على المستثمرين في نظامي الإئتمان والإعفاء:

الواقع أن الدراسة سالفة البيان إنتهت إلي أن اتفاقيات تقييد الضريبة لها تأثير إيجابي على اختيارات المستثمرين اليابانيين (إئتمان ضريبي) لمواقع ممارستهم لأنشطتهم الضريبية، وليس لها ذات التأثير على المستثمرين الفرنسيين (إعفاء ضريبي).<sup>٤</sup> وأنه في حالة المستثمرين اليابانيين، يكون لأحكام تقييد الضريبة القدرة على تعديل تأثير النظام الضريبي للبلد المضيف علي جذب المستثمر الأجنبي؛ لأنه يمكّن المستثمر الأجنبي من أن يطالب بخصم ضريبة لم يدفعها في البلد المضيف

- 
- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ١٩.
  - <sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring..., Op. Cit. p. ٥.
  - Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ١٩.
  - <sup>٢</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax ..., Op. Cit. p. ٥.
  - James Alm: The Role of Tax Exemptions ..., Op. Cit. p. ٥٥.
  - Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ١٥.
  - <sup>٣</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring..., Op. Cit. P. ٧.
  - James M. Poterba: TAX REFORM AND ..., Op. Cit. p. ٣٩.
  - <sup>٤</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparring ..., Op. Cit. p. ٦.
  - Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. p. ٢٠.

من ضريبة مستحقة عليه في بلده الأم، بل وخصم الحوافز الأخرى المهداة له من النظام الضريبي في البلد المضيف.<sup>١</sup> taxes that have been spared as fiscal gifts by the host country. وذلك بالنسبة للدخل الأجنبي الفعال foreign active في حين أن المستثمر الذي يقيم بدولة تمنح للمكلفين المقيمين بها نظام الإعفاء الضريبي فإن هذا المستثمر يستفيد بالإعفاء الممنوح له في الدولة المضيفة سواء كانت تطبق نظام تقييد الضريبة أو لا تطبيقه، ومن ثم لا يؤثر تطبيق هذا النظام علي توجهه للخارج إذ تستوي لديه كل البلدان سواء كانت تمنح إعفاءات ضريبية أو لا تمنحها؛ لكونه لا يطالب بضرريبة ما علي دخله المتحقق في الخارج في جميع الأحوال. أما بخصوص الضرائب علي الدخول السلبية passive incomes، فإن فرض الضريبة علي هذه الدخول مثل الفوائد، والإتاوات المتحققة للمستثمرين من دخولهم السلبية، تجعل المستثمرين في كل من اليابان وفرنسا لا يهتمون كثيراً بوجهتهم وهم بصدد ممارسة أنشطة الدخل السلبية؛ بسبب عدم نجاعة أحكام نظام تقييد الضريبة في هذا الخصوص.<sup>٤</sup>

ونظراً لأهمية أحكام تقييد الضريبة، فقد وقعت جميع دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية - فيما عدا الولايات المتحدة الأمريكية- علي الإلتزام بهذه الأحكام في بعض معاهداتها الضريبية الثنائية. ورغم أن نصف هذه البلدان تقريباً لديها نظام للإعفاء الضريبي، إلا أن النتائج التجريبية تؤكد التأثير الهامشي لهذا النظام علي جاذبية المستثمرين القادمين من هذه البلدان.<sup>٥</sup> ورغم مزايا نظام تقييد الضريبة للمستثمرين، في البلدان المضيفة التي تمكن المستثمرين من الإستفادة منه، إلا أن تطبيقه يمكن أن يؤدي إلى نتائج عكسية لهذه البلدان، وهي غالباً من البلدان النامية، فيما لو كان من شأنه تشجيع المستثمرين علي إعادة الأرباح إلى أوطانهم، أو تشجيع التخطيط الضريبي الضار، أو جذب المستثمرين للإستثمار في الأنشطة عالية الحركة

<sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing ..., Op. Cit .p. ٥.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions ..., Op. Cit .p. ٥٦.

<sup>٢</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing ..., Op. Cit .p. ٨.

<sup>٣</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit versus ..., Op. Cit .p. ٧.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions ..., Op. Cit .p. ٥٧.

<sup>٤</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit versus ..., Op. Cit .p. ٥.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit .p. ٢١.

<sup>٥</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit versus ..., Op. Cit .p. ٥.

- James Alm: The Role of Tax Exemptions ..., Op. Cit.p. ٥٦.

-James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, ..., Op. Cit .p. ٤٠.

التي يمكنها الإنتقال من بلد إلى آخر، عندما تنتهي صلاحية الحوافز الضريبية بالبلد الأول. ١ وقد سبق لنا بيان ذلك.

## المبحث الثاني

### دور نظام الإئتمان في تلافي الازدواج الضريبي في التشريع المصري

إذا نظرنا إلى التشريع الضريبي المصري نجده يعتمد علي نظام الإئتمان من أجل تلافي الإزدواج الضريبي سواء في خصوص الضريبة الأجنبية التي يتحملها المكلفون المقيمون في مصر عن أنشطتهم التي يمارسونها خارج البلاد (المطلب الأول)، أو بالنسبة للضريبة التي تتحملها انشطتهم الضريبية في الداخل (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### دور نظام الإئتمان في تلافي الإزدواج الضريبي الدولي

علي الرغم من أن المنهج التقليدي الذي تعنتقه التشريعات المقارنة لتلافي الإزدواج الضريبي الدولي يستند إلي تبني نظام الإئتمان الضريبي، إلا أن الإتجاه المعاصر يتجه إلي إحلال سياسة الإعفاءات محل سياسة الإئتمان الضريبي (الفرع الأول). ومع هذا يظل النظام الضريبي المصري مصراً علي اتباع سياسة الإئتمان الضريبي لتحقيق هذا الهدف (فرع ثان).

## الفرع الأول

### التحول العالمي للإعفاء من الضريبة الأجنبية بدلاً من خصمها

عندما يتعرض المشرع في بلد ما لبناء التنظيم الفني لنظامه الضريبي يكون بالخيار بين تبني أحد معايير ثلاثة، يستند إليها في ذلك، وهي المعيار السياسي الذي يقوم عماده علي فكرة الجنسية، والمعيار الإجتماعي الذي يجد قوامه في فكرة إقامة المكلف بصرف النظر عن مكان ممارسة النشاط، ويطلق علي المبدأ الذي يستند إلي هذين المعيارين بمبدأ عالمية الإيراد، أو (مبدأ الإقليمية)<sup>٢</sup> والمعيار الاقتصادي الذي يقتنع بأهمية إعطاء الدور الأهم لفكرة مصدر الدخل، أو للبلد الذي يتحصل المال الخاضع للضريبة من ممارسة الأنشطة الضريبية به، ولذا يطلق عليه (مبدأ مصدر الدخل). وربما يمزج التشريع الضريبي ذي الصلة بين هذه المعايير، أو بين إثنين منهما، كما هو الحال في تشريعنا الضريبي، الذي يمزج بين معياري التبعية الإقتصادية والتبعية الإجتماعية معاً في خصوص المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين. ويأخذ بمعيار التبعية الإجتماعية أو ما يعرف بمبدأ عالمية الإيراد في خصوص الضريبة الأجنبية التي يتحملها الأشخاص الإعتباريون المقيمون

<sup>١</sup> - Celine Azemar and Andrew Delios: The Tax Sparing Provision Influence: A Credit ..., Op. Cit. p. ٣٤.

<sup>٢</sup> - راجع في المزيد من التفاصيل حول هذا المبدأ: د. رمضان صديق محمد: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية، ... مرجع سابق، ص ٩٦ وما بعدها.

في مصر عن أنشطتهم الضريبية في الخارج، علي النحو الذي نتناوله في الفرع التالي.١

والأصل أن التشريع الضريبي ذا الصلة له مطلق الحرية فيما ينتجه في هذا الخصوص، وحرية هذه نابعة من فكرة السيادة المطلقة للدولة علي إقليمها، وحقها في تطبيق تشريعاتها علي هذا الإقليم بالشكل الذي يحقق مصالحها، غير أبهة بما يمكن أن يؤدي إليه هذا من أضرار قد تتحقق للبلدان الأخرى.٢ غير أن عدم مراعاة مصالح البلدان الأخرى عند فرض الضريبة بالإستناد إلي معيار أو آخر من هذه المعايير قد ينعكس بالسلب علي مظاهر النشاط الإقتصادي بالبلد صاحب التشريع نفسه.

فالبلدان النامية مثلاً في حاجة دائمة لاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية للاستثمار المباشر فيها، وقد تري هذه البلدان أنه من الملائم تبني معيار التبعية الإقتصادية عند فرض الضريبة علي هذه الاستثمارات، ولا توجد مشكلة لهذه البلدان فيما لو كان هذا المعيار هو المطبق في البلدان التي ينطلق منها أصحاب رؤوس الأموال، أو في تلك التي يقيمون فيها، إذ تنتفي عندئذ مظنة الإزدواج الضريبي.٣ أما حيث يختلف معيار فرض الضريبة في هذه البلدان؛ بأن يعتمد بعضها إلي تبني المعيار السياسي أو الإجتماعي كأساس لفرض الضريبة، ويطلب المستثمرون في هذه الحالة بذات الضريبة التي يفرضها البلد النامي علي ذات النشاط، فهنا يتحقق الإزدواج الضريبي لا محالة، ويجد رأس المال نفسه معرضاً لمعاملة ضريبية تميز سلباً ضده؛ مما قد يدفعه إلي ترك ممارسة نشاطه الضريبي في هذا البلد النامي إلي بلد آخر، بحثاً عن معاملة ضريبية عادلة. وهنا نكون إزاء موقف من إثنين، إما أن يقف البلد الذي يتمتع المستثمر صاحب رأس المال بجنسيته (التبعية السياسية)، أو بالإقامة فيه (التبعية الاجتماعية) إلي جانب رأس المال؛ لتشجيعه علي مزيد من النشاط والإستثمار في الخارج، سعياً وراء تحسين وضع ميزان مدفوعاته، أو أن يتحرك البلد النامي المضيف للاستثمارات بمعاملة ضريبية تميز رأس المال المستثمر؛ ليرسخ لمزيد من الاستثمارات علي أراضيه؛ من أجل تحقيق بعض المكاسب الإقتصادية الأخرى مثل مكافحة البطالة، ونقل التكنولوجيا...إلخ. وقد يتقاسم كلا البلدين هذه التبعات فيما بينهما سواء إختياراً لتحقيق مصالحهما، أو التزاماً باتفاقية ثنائية يوقعانها من أجل إزالة الإزدواج الضريبي في مثل هذه الظروف.٤

- ١- د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق،... مرجع سابق، ص ٤٥ - ٧٠.
- ٢- د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع، ص ١٢ - ١٥.
- ٣- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة المنازعات الضريبية...، مرجع سابق، ص ٥٠٣ - ٥٣٥.
- ٤- د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق،... مرجع سابق، ص ٤٥ - ٧٠.
- ٥- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة المنازعات الضريبية،... مرجع سابق، ص ٥٢١.
- ٦- د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق،... مرجع سابق، ص ٤٥ - ٧٠.
- ٧- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة المنازعات الضريبية،... مرجع سابق، ص ٥٣٠.
- ٨- د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق،... مرجع سابق، ص ٤٥ - ٧٠.

والغالب أن يتحرك بلد الإقامة بتبني سياسات ضريبية تبتغي الوقوف إلي جانب رأس المال الوطني المستثمر في الخارج، وحمائته من الضرائب الأجنبية من أجل تحسين مركزه التنافسي، وإزالة أي تمييز سلبي ضده في مقابلة رؤوس الأموال الأخرى في الخارج. وتأخذ حماية رأس المال الوطني في الخارج من الضرائب الأجنبية عدة صور<sup>١</sup>: مثل صورة التجاوز عن الضريبة الأجنبية، أو تقييدها وهي من أكثر الصور التي نلاحظها في الإتفاقيات الضريبية الدولية. وقد سبق التعرض لها حالاً، وعرفنا أنه إذا تلقت رؤوس الأموال الوطنية معاملة ضريبية تمييزية في الخارج، ومن ثم إذا تم منحها بعض الإمتيازات أو المزايا الضريبية من أجل تشجيع الإستثمارات الأجنبية هناك، فهنا يتم التجاوز عن هذه المزايا الضريبية، ومن ثم لا يتم فرض ضريبة عليها في دولة الإقامة؛ حتي لا تُفَرَّغ هذه المزايا الممنوحة لرؤوس الأموال الوطنية في الخارج من مضمونها.

وقد تطبق دولة الإقامة أسلوباً مغايراً حين توقف سريان الضريبة الوطنية علي الأرباح التي يحققها رأس المال الوطني في الخارج، كما هو الحال في بعض النظم الجمركية الخاصة، التي يعرفها قانون الجمارك المصري، مثل نظام السماح المؤقت، الذي تقوم فلسفته علي تأجيل مطالبة المستورد بالضريبة الجمركية المستحقة علي وارداته من السلع إذا تم تصنيعها، وإعادة تصديرها للخارج في خلال مدة معينة. وكذا نظام رد الضريبة (الدروباك) الذي وإن كان يسمح بتحصيل الضريبة الجمركية في الفرض السابق عند دخولها حدود الدولة، إلا أنه يوجب علي الدولة ردها للمستورد مرة أخرى، عند إعادة تصديرها خلال مدة معينة.

كما يمكن للدولة تطبيق نظام يسمح بتأجيل تطبيق الضريبة الوطنية تقوم فلسفته علي تأجيل وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الوطنية علي أرباح الشركات الكائنة بها المتحققه من ممارسة فروعها لأنشطتها في الخارج إلي حين توزيع هذه الأرباح علي الشركة الأم في الداخل. وأخيراً، يمكن اتباع أسلوب السعر المخفف للضريبة علي الأنشطة التي تمارسها الشركات الوطنية بالخارج؛ بحيث يكون سعر الضريبة علي هذه الأنشطة منخفضاً عن سعر الضريبة المطبق علي الأنشطة المماثلة في الداخل.

- د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب... مرجع سابق، ص ١٣ وما بعدها.

- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة المنازعات الضريبية، ... مرجع سابق، ص ٥٣٠.

<sup>١</sup> - د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق، ... مرجع سابق، ص ٧٧ - ٨١.

-Harry G.: Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue, International Taxation, Washington, DC ٢٠٢٢٠. National Tax Journal, Vol. LIV, No. ٤. Pp. ٨١١ - ٨١٨.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit. P.٣٩

-PAUL EKINS and STEFAN SPECK: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe, Environmental and Resource Economics ١٣: ٣٦٩-٣٩٦, ١٩٩٩. © ١٩٩٩ Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands, April ١٩٩٨.p. ٣٧٠.

غير أن أهم الأساليب أو السياسات التي يمكن لدولة الإقامة اتباعها من أجل الوقوف إلى جانب رؤوس الأموال الوطنية المستثمرة في الخارج هي: سياسة الإئتمان الضريبي Tax Credit من أجل تحقيق ما يسمى بحياد تصدير رأس المال. وسياسة الإعفاء الضريبي Tax Exemption من أجل تحقيق ما يسمى بحياد إستيراد رأس المال.

### - فكرة الحياد الضريبي والمصالح المالية للدولة:

مع بدايات النصف الثاني من القرن الماضي ساد النقاش في الأوساط المالية والضريبية حول كفاءة الضرائب الدولية إنطلاقاً من مفهومين أساسيين: الأول: مفهوم حياد تصدير رأس المال (CEN) capital export neutrality، والثاني: مفهوم حياد إستيراد رأس المال (CIN) capital import neutrality وتمت صياغة كلا هذين المفهومين من خلال أفكار Peggy Musgrave في عامي ١٩٦٣ و١٩٦٩، على الترتيب، من أجل التمييز بين الأنظمة الضريبية التي تفرض الضريبة بالاستناد إلى معيار الإقامة (المعيار الاجتماعي) أو إلى معيار المصدر (المعيار الاقتصادي).

ويضمن المفهوم الأول (CEN) تخصيص دولي فعال لرأس المال؛ ولذلك تم اعتباره لسنوات عديدة معياراً أساسياً لتقييم النظم الضريبية الدولية.<sup>١</sup> وتقوم فكرة حياد تصدير رأس المال CEN على فلسفة قوامها أن تحرك رؤوس الأموال الوطنية للإستثمار في الخارج ينبغي أن يكون رائده استهداف مناطق ممارسة النشاط الاقتصادي ذي التكاليف الانتاجية المنخفضة، دون أن يكون للضريبة المفروضة في دولة المقصد (دولة المصدر، أو الدولة المضيفة) أي أثر سواء كان هذا الأثر إيجابياً، أو سلبياً على حركة رؤوس الأموال إليها. وفي ضوء هذا المفهوم فإنه إذا واجه المستثمر الوطني عن استثماراته في الخارج الضريبة المفروضة من قبل بلد الإقامة فقط، فهنا تكون الضريبة محايدة، ويتحقق مفهوم حياد تصدير رأس المال. بخلاف الحال فيما لو طبقت دولة المصدر ذات الضريبة بالاستناد إلى المعيار الاقتصادي؛ لما يمثله هذا من تحقق ازدواج ضريبي يفقد الضريبة الدولية حياها في خصوص الأنشطة التي تمارسها رؤوس الأموال الوطنية في الخارج، في المثال المعروض.

وفي ضوء ذلك لا يتحقق للضريبة حياها في تصدير رأس المال حينما تكون تكاليف الإنتاج منخفضة في بلد ما، ومع هذا تقف الضريبة التي يفرضها هذا البلد حائلاً يمنع رؤوس الأموال الأجنبية من التوجه إليه رغم ذلك.<sup>٢</sup> كما لا يتحقق حياد

<sup>١</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ... Op. Cit. P. ٢.

-PAUL E. and STEFAN SPECK: Competitiveness and ..., Op. Cit. P. ٣٧١.

- Harry G.: Enacting Dividend Exemption and ..., Op. Cit. Pp. ٨١٥ - ٨١٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٣٢.

<sup>٢</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٢.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness and ..., Op. Cit. P. ٣٧٣.

تصدير رأس المال أيضاً حينما يكون هناك أكثر من بلد يمكن لرأس المال الوطني الهجرة إليه، ولكن تكون من مصلحته الهجرة إلى البلد الذي ترتفع تكاليف الإنتاج به عن الآخر -لا العكس- بسبب يرجع إلى قيام البلد الأول بفرض ضريبة علي ممارسة النشاط الاقتصادي به دون البلد الآخر، أو بسعر أعلى منه في البلد الآخر.<sup>١</sup>

ومن هنا تلجأ دولة الإقامة إلى تطبيق فكرة الإئتمان الضريبي، من أجل إبعاد أي دور سلبي للضريبة الأجنبية المفروضة علي رؤوس أموالها في الخارج (في دولة المصدر) بأن تسمح للمكلفين الوطنيين، أو المقيمين بها بخضم كل الضريبة التي تتحملها أنشطتهم الضريبية في دولة المصدر من الضريبة التي يطالبون بها في دولة الإقامة عن جميع أنشطتهم بكل من دولتي الإقامة والمصدر. ومن هنا تعتبر رؤوس الأموال الوطنية وكأنها تخضع للضريبة في دولة الإقامة فقط. وتأخذ معظم دول العالم بهذا النظام؛ فالولايات المتحدة مثلاً وإن كانت تفرض الضريبة علي الأرباح التي تحققها رؤوس أموالها في الخارج، إلا أنها تخضم منها الضرائب التي تتحملها هذه الأرباح في الخارج (نظام ائتمان ضريبي).<sup>٢</sup>

أما الحيدة في استيراد رأس المال CIN فتتحقق حين لا يكون للضريبة أي أثر علي حركة السلع في التجارة الدولية؛ بمعنى أنه إذا ترتب علي ممارسة النشاط في بلد ما استفادته بعوامل الإنتاج ذات العوائد المنخفضة في هذا البلد، دون أن يكون للضريبة المفروضة علي السلع دور ما، فهنا تكون الضريبة محايدة، ومن ثم تتحقق الحيدة في استيراد رأس المال. أما لو حدث العكس بأن كانت السلع المنتجة في البلد ذي عوائد عوامل الإنتاج المنخفضة في وضع تنافسي أسوأ بسبب الضريبة الأجنبية التي تتحمل بها السلع والخدمات التي تنتجها، فهنا لا تكون الضريبة محايدة، وتنتفي الحيدة في استيراد رأس المال.<sup>٣</sup> ويتم ضمان حياد استيراد رأس المال حين لا تفرض

- Harry G.: Enacting Dividend Exemption and Tax..., Op. Cit. P. ٨٢٠.

<sup>١</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٢.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? ..., Op. Cit. P. ٤٠.

<sup>٢</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٢.

- د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج ... مرجع سابق، ص ٥٠.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٣٣.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢٢.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness ..., Op. Cit. P. ٣٧٤.

<sup>٣</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٢.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness ..., Op. Cit. P. ٣٧٥.

علي الاستثمارات الوطنية في الخارج سوي الضريبة في دولة المصدر فقط، ولا تتحمل هذه الإستثمارات بأي ضريبة في دولة الإقامة. ويتحقق ذلك بأن تسمح دولة الإقامة بإعفاء كافة الأنشطة الخاضعة للضريبة الأجنبية (في دولة المصدر). ومن هنا تعتبر رؤوس الأموال الوطنية وكأنها تخضع للضريبة في دولة المصدر فقط، ولا تتحمل بأية ضريبة في دولة الإقامة (نظام الإعفاء الضريبي).<sup>١</sup>

وهكذا تقوم سياسة الإلتزام الضريبي علي فلسفة قوامها أن دولة الإقامة حين تفرض الضريبة علي النشاط الضريبي الذي تتم ممارسته في الخارج (طبقاً لمعيار التبعية الاجتماعية) ويخضع هذا النشاط للضريبة في دولة المصدر (طبقاً لمعيار التبعية الاقتصادية) تقوم بخصم قيمة الضريبة المدفوعة علي هذا النشاط في الخارج من الضريبة المستحقة عليه فيها (في دولة الإقامة) أو أن تخصم قيمة الضريبة في الخارج من الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة في دولة الإقامة. والغالب أن تشترط دولة الإقامة في هذا الصدد توافر عدة ضوابط، لعل أهمها ألا يترتب علي هذه العملية أن تتجاوز الضريبة المخصومة قيمة الضريبة المستحقة في دولة الإقامة، طبقاً لطريقة الخصم العادي التي سبق التعرض لها، ويكون الهدف من ذلك تحقيق الحياد في تصدير رأس المال.<sup>٢</sup> أما سياسة الإعفاء الضريبي فتقوم علي فلسفة قوامها عدم مطالبة المقيم من قبل دولة الإقامة بأية ضريبة عن أرباحه التي يحققها في الخارج، أو عدم مطالبة المقيم بالضرائب التي تستحق علي أنشطته الضريبية في الخارج، وبخاصة الضرائب السلعية مثل الضريبة علي القيمة المضافة VAT<sup>٣</sup> ويكون الهدف من ذلك تحقيق الحياد في استيراد رأس المال.

والواقع أنه منذ أن صاغ مسجريف نظريته في هذا الخصوص (١٩٦٣-١٩٦٩) وهذان المعياران (حياد تصدير رأس المال وحياد استيراد رأس المال) تتم مناقشتهم علي نطاق واسع في الأدبيات الضريبية large body of literature فمثلاً أشير إلي أن حياد تصدير رأس المال يتوافق مع مفهوم الكفاءة الإنتاجية للماس Diamond وأن هذا المفهوم يعد مؤشراً مفيداً لتقييم النظم الضريبية.<sup>٤</sup> في حين يؤكد البعض

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World..., Op. Cit. P. ٣٤.

<sup>١</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٢.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness..., Op. Cit. P. ٣٧٦.

- **Harry Grubert**: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢٥.

<sup>٢</sup> - د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنّب... مرجع سابق، ص٤٧-٤٨.

<sup>٣</sup> - د. عبد الهادي مقبل: المالية العامة مع التعمق، ... مرجع سابق، ص٧٢-٧٧.

<sup>٤</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٣.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٣١.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe, ..., Op. Cit. P. ٣٧٧.

الآخر أن كفاءة الإنتاج لا تتصل بهذا المفهوم في المحيط الدولي بصورة مباشرة، وأن مفهوم حياد تصدير رأس المال غير قابل للتطبيق في هذا المحيط. بل إن بعض الخبراء في المجال الضريبي ينكر تطبيق مفهوم حياد تصدير رأس المال مع تزايد معدلات التكامل الدولي international Integration ولذا أسفرت أحدث المناقشات في الأدبيات الضريبية بخصوص النظام الضريبي الأمثل، الذي يمكن أن يغري المستثمرين علي إستثمار أموالهم في حمايته، أو العكس عن أنه من غير الممكن وضع معايير ثابتة في هذا الخصوص لعدة أسباب، منها: وجود القليل من الأدلة الإيجابية في هذا الشأن، وأن البلدان المختلفة نادراً ما تقوم بتغيير نظمها الضريبية، وأن معظم البلدان صاغت نظمها الضريبية قبل توافر بيانات جيدة بهذا الخصوص.<sup>١</sup>

#### - أفضلية نظام الإعفاء علي نظام الإئتمان الضريبي:

حاول عدد قليل من الدراسات تقييم أثر التحرك نحو تقرير بعض الإعفاءات علي خيارات الشركات بخصوص المكان الذي تختاره لممارسة أنشطتها، في ضوء توافر هذه الإعفاءات كحافز محرك لهذا الاختيار، وقد سبق أن عرضنا لمقارنة نظام الإعفاء بنظام الإئتمان في ظل تطبيق مبدأ تقييد الضريبة الأجنبية، وتبين لنا أن تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم يكون أكثر نجاعة في تغيير وجهة الاستثمارات الأجنبية بخصوص الدخل الفعال أو النشط في ظل تطبيق هذا المبدأ.<sup>٢</sup>

أما حيث لا يتم تطبيق مبدأ تقييد الضريبة الأجنبية، فإن الأمر يختلف. إذ تعرضت دراسة متخصصة أجريت في سنة ٢٠١٢ في المملكة المتحدة عن أثر إصلاح النظام الضريبي الذي تحقق هناك في عام ٢٠٠٩ علي قرارات المستثمرين، عندما تحولت الدولة من تطبيق نظام (الإئتمان الضريبي tax credit) إلى نظام (الإعفاء الضريبي tax exemption)، في محاولة لتحديد الاستجابات السلوكية للشركات الأجنبية متعددة الجنسيات التابعة، أو المملوكة في المملكة المتحدة. وكان هذا الإصلاح بمثابة فرصة فريدة لبحث أثر هذا التغيير في النظام الضريبي علي ضرائب الدخل المستحقة علي المعاملات الضريبية للدخول المتحققة في الخارج the taxation of foreign income فقد كشفت هذه الدراسة عن أنه نظراً لأن أرباح الشركات متعددة الجنسيات في ظل نظام الإئتمان الضريبي لم تكن تخضع للضريبة في المملكة المتحدة، إلا بعد دخولها إليها، فقد كان من أهم الآثار الواضحة للإصلاح الضريبي الذي جاء بنظام الإعفاءات بديلاً لنظام الإئتمان الضريبي هو أن الشركات التابعة للمملكة المتحدة في الخارج حصلت علي حوافز جديدة فيما يتعلق بقيم الأرباح الوطنية المتحققة في الخارج بعد الإصلاح، بالمقارنة بما كان يحدث قبله.<sup>٣</sup> ولقياس

<sup>١</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٣.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢٧.

<sup>٢</sup> - راجع الفرع الثاني من المطلب السابق.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢٧.

<sup>٣</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption..., Op. Cit. P. ٣.

الآثار الناتجة عن هذا التحول في النظام الضريبي البريطاني على (١)- سياسة توزيع الأرباح، وكذا على (٢)- نسب مبيعات الشركات الأجنبية إلى الأصول الثابتة، بل (٣)- وعلى الاستثمار ككل اتضح أن المتغيران الأخيران قد تأثرا بشكل غير مباشر بالإصلاح الأساسي للنظام الضريبي في المملكة المتحدة؛ بسبب علاقتهما المباشرة بالمتغير الأول ( سياسة توزيع الأرباح على حملة الأسهم).<sup>١</sup>

وتشير النتائج إلى أنه فيما يتعلق بالمتغير الأول، فقد قاد الإصلاح الشركات البريطانية إلى دفع المزيد من الأرباح لحاملي الأسهم بشكل ملحوظ، كما كان متوقفاً. وتشير التقديرات إلى أن الشركات البريطانية قد قامت بتوزيعات للأرباح المتحققة على أنشطتها بالخارج على حملة الأسهم داخل المملكة المتحدة بزيادة قدرها حوالي ٢,١٥ مليون دولار خلال العام التالي للإصلاح مباشرة.<sup>٢</sup>

كما تشير النتائج كذلك إلى أن متوسط الاستثمار الجديد للشركات المملوكة للمملكة المتحدة بمرور عام واحد على الإصلاح بلغ حوالي ٣,٠٥ مليون دولار إستجابة للإصلاح. بمعنى أن الإصلاح أثر بشكل غير مباشر على الإستثمار المباشر داخل المملكة المتحدة، من خلال تمكينه الشركات البريطانية العاملة في الخارج من توزيع أرباحها على حملة السهم داخل المملكة المتحدة دون إبطاء.<sup>٣</sup> ويمكن أن نسوق مثلاً يوضح لنا الأثر الإيجابي لتطبيق نظام الإعفاء بدلاً من نظام الإنتمان الضريبي في هذا الخصوص:

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND..., Op. Cit. P. ٣٢.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٢٧.

- Harry G.: Enacting Dividend Exemption and Tax ..., Op. Cit. P. ٨٢٧.

<sup>١</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٤.

-JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND..., Op. Cit. P. ٣٣.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption..., Op. Cit. P. ٨٢٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٢٨.

<sup>٢</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٤.

-JOHANNES B. & CLEMENS F. : CORPORATE TAX POLICY AND ..., Op. Cit. P. ٣٤.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World..., Op. Cit. P. ٣٢.

<sup>٣</sup>- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٤.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٢٢٣.

- مثال توضيحي:

نفترض أن شركة تابعة للمملكة المتحدة وتمارس نشاطاً ضريبياً في بولندا، وتخضع لضريبة الدخل في بولندا عن إيراداتها الضريبية المتحققة هناك. فإذا كان سعر الضريبة على دخل الشركات في بولندا هو: ١٩٪ في عام ٢٠٠٨، وحقت ربحاً قدره ١٠٠ جنيه استرليني، فمعنى ذلك أن قيمة الضريبة المستحقة لبولندا كانت ١٩ جنيهاً استرلينياً. فماذا لو أن باقي الأرباح وهي هنا ٨١ جنيهاً استرلينياً دخلت المملكة المتحدة كتوزيعات على حاملي أسهم هذه الشركة الوطنيين؟ هنا كانت هذه الأرباح تواجه بسعر ضريبي أعلى مع وجود سعر لضريبة الشركات في المملكة المتحدة بنسبة ٢٨٪، يطبق على كل الدخل الضريبي، وهو مبلغ ١٠٠ جنيه استرليني؛ أي على إجمالي الأرباح، مع الحصول على ائتمان قدره ١٩ جنيهاً استرلينياً للضريبة الأجنبية، كان يتم خصمها من مبلغ الضريبة المستحق وقدره ٢٨ جنيهاً استرلينياً. وبذا كان يتبقى مستحقاً عليه مبلغ ٩ جنيهات استرلينية كضريبة واجبة الأداء في المملكة المتحدة، وكانت هذه الضريبة تستحق عند دخول تلك الأرباح إلى المملكة المتحدة. ١

ولكي يمكن تجنب دفع هذه الضريبة في المملكة المتحدة، في ظل تطبيق سياسة الإئتمان الضريبي فقد ألغت الشركات البريطانية في الخارج ترك أرباحها في الخارج. وهكذا، كان تطبيق نظام الإئتمان الضريبي مثبطاً للمستثمرين البريطانيين، وحثاً قوياً يمنعهم من إعادة أرباحهم إلى المملكة المتحدة في كل حالة كان يتم تطبيق الضريبة على دخولهم بالخارج بسعر ضريبي أقل من نظيره المطبق على هذه الأرباح في المملكة المتحدة. ٢

وعندما تغيرت المعاملة الضريبية لهذه الدخول في عام ٢٠٠٩ بأن تم إعفاء أرباح الأسهم الأجنبية التي تتلقاها الشركات البريطانية بالخارج من الضرائب المستحقة عليها في المملكة المتحدة، بدلاً من نظام الإئتمان الضريبي، تغير سلوك الشركات البريطانية بخصوص هذه الأرباح، ولم يعد يوجد ما يمنعها من توزيع أرباح أسهمها على المساهمين الموجودين بالمملكة المتحدة دون إبطاء؛ حيث يبلغ العبء الضريبي في بولندا، في المثال أعلاه ١٩ جنيهاً من إجمالي الوعاء الضريبي وقدره ١٠٠ جنيهاً (بنسبة ١٩٪)، وتتلقى الشركة الأم الموجودة في بريطانيا أرباحاً صافية مقدارها ٨١

<sup>١</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption..., Op. Cit. P. ٥.

-JOHANNES B. & C. F. : CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit. P. ٣٥.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٢٦.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٢٢٠.

<sup>٢</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٥.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٢٥.

جنيها بدلاً من ٧٢ جنيها كانت تتلقاها في ظل نظام الإئتمان الضريبي<sup>١</sup>. وهكذا، أصبحت الشركات البريطانية التي تباشر استثمارات في الدول التي تطبق الضريبة علي الدخل بسعر ضريبي أقل من نظيره المطبق في المملكة المتحدة في مأمن من مطالبتها بضريبة جديدة في المملكة المتحدة، عند إعادة توزيع أرباحها فيها<sup>٢</sup>.

بالإضافة إلى ذلك، كانت الشركات متعددة الجنسيات المملوكة للمملكة المتحدة في ظل تطبيق نظام الإئتمان الضريبي تقع في مركز تنافسي سيئ بالمقارنة بنظيرتها المملوكة للبلدان التي تطبق سياسة الإعفاءات بدلاً من الإئتمان الضريبي. ومع تحول المملكة المتحدة هي الأخرى إلى تطبيق سياسة الإعفاءات هذه من الضريبة المطبقة في المملكة المتحدة علي الأرباح المتحققة في الخارج إختفى هذا العيب<sup>٣</sup>.

### - أسباب التحول لنظام الإعفاء في المملكة المتحدة:

عندما تقدمت وزارة الخزانة في المملكة المتحدة باقتراحها للإصلاح الضريبي في عام ٢٠٠٧ م. ذكرت صراحةً أن الهدف من الإصلاح الضريبي هو جعل الشركات البريطانية أكثر قدرة على المنافسة، من خلال تبسيط النظام الضريبي على أرباح الأسهم الأجنبية. وأن هدف الحكومة وهو الحرص على "ألا يشوه النظام الضريبي القرارات التجارية " *the tax system should not distort commercial decisions* " يتحقق بإعفاء أرباح الأسهم الأجنبية من الضريبة، وأنه بذلك الإعفاء تنجّه الشركات لعدم ترك الأرباح في الخارج لأسباب تتعلق بالضرائب، بل يمكنها استخدام الأرباح المعادة إلى الوطن لتمويل استثمارات أخرى سواء بالمملكة المتحدة، أو حتي في الخارج<sup>٤</sup>. وعلاوة على ذلك، فإن التحول إلى الإعفاء سيجعل الشركات تستثمر في البلدان ذات الضرائب المرتفعة إذا كانت أكثر قدرة على المنافسة؛ بسبب

<sup>١</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٥.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢٣.

<sup>٢</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٣٤.

<sup>٣</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٦.

-JOHANNES B. & C. F.: CORPORATE TAX POLICY ..., Op. Cit. P. ٣٦.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue, International Taxation, ..., Op. Cit. P. ٨٢١.

<sup>٤</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٦.

- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer-Carleton University: Tax Systems in the World: ..., Op. Cit. P. ٢٩.

انخفاض تكاليف الامتثال لديها، لعدم وجود التزام ضريبي إضافي عند إعادة الأرباح الأجنبية.<sup>١</sup>

واستنتجت الحكومة البريطانية أن النظام القديم (الائتمان الضريبي) قلل على وجه الخصوص من القدرة التنافسية للشركات البريطانية، وأسفر عن عبء مالي وإداري كبير على الشركات البريطانية في الخارج. بل إنه كان يمثل عبئاً إدارياً زائداً أيضاً على الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة؛ بسبب تواضع حصيلة الضرائب المباشرة it produced only a modest amount of direct tax yield ظل تطبيق ذلك النظام (الائتمان الضريبي). وحيث كانت معظم بلدان الاتحاد الأوروبي تطبق سياسة الإعفاءات في مثل هذه الظروف، لذا وقف كل من السياسيين وصناع السياسات المالية والاقتصادية إلى جوار هذا الإصلاح، من أجل موازنة الوضع التنافسي للشركات البريطانية في مواجهة الشركات الأجنبية ذات الأوضاع المماثلة.<sup>٢</sup>

## الفرع الثاني

### تطبيق نظام الإئتمان لخصم الضريبة الأجنبية في مصر

بعد استعراضنا لمقارنة نظام الإئتمان بنظام الإعفاء كمنهجين أساسيين تتبعهما التشريعات المقارنة، والإتفاقيات النموذجية لتلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، وبيان المشكلات العملية التي تصاحب تطبيق كل منهما، نعرض هنا لمنهج التشريع المصري في التعامل مع هذه القضية، وتفضيله لنظام الإئتمان الضريبي علي نظام الإعفاء. إذ يخضع الأشخاص الإعتباريون المقيمون في مصر لضريبة الدخل في مصر طبقاً لمبدأ عالمية الإيراد، في حين يخضع الأشخاص الإعتباريون غير المقيمين في مصر لضريبة الدخل المستحقة في مصر طبقاً لمبدأ الإقليمية، إستناداً إلى فكرة المنشأة الدائمة.<sup>٣</sup> وعندما يحقق الممول، الذي يتخذ صورة الشخص الإعتباري المقيم

<sup>١</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٦.

- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption ..., Op. Cit. P. ٨٢١.

<sup>٢</sup> - Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption ..., Op. Cit. P. ٦.

-PAUL E. and STEFAN S.: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe, ..., Op. Cit. P. ٣٧٩.

<sup>٣</sup> - راجع نص المادة ٤٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. حيث تنص علي أنه: "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها. وتسرى الضريبة على: ١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع. ٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر."

- انظر أيضاً: د. رمضان صديق محمد: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٩٣م. ص ١١١ وما بعدها.

- د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٢٥.

- أ. محمود جاب الله وآخر: تأصيل قانون الضريبة ... مرجع سابق، ص ٣١٥.

في مصر أرباحاً عن نشاطه في الخارج من خلال منشأة دائمة بالخارج فإنه يطالب بضريبة الدخل علي هذه الأرباح في مصر. ونظراً لأن هذه الأرباح يمكن أن تستحق عليها ضريبة أجنبية في بلد مصدر تحقق الدخل، فلذا يتدخل المشرع المصري لتلافي الإزدواج الضريبي الدولي، وذلك بمنح المكلف المقيم في مصر إئتمناً ضريبياً بخصوص الضريبة الأجنبية المدفوعة عن هذه الأرباح في الخارج. غير أن مفهوم الدخل الذي يخضع للضريبة في الخارج، والذي يمكنه الاستفادة من هذا النظام، وكذا شروط تطبيق هذا النظام من الأمور التي تحتاج إلي تفصيل:

ذلك أنه وفقاً لنص المادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل في مصر فإنه: "يقصد بالأرباح المحققة في الخارج التي يسرى بشأنها نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل في مصر، المنصوص عليه في المادة (٥٤) من القانون، أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها في شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج." وبهذا شملت اللائحة التنفيذية كل من الدخول الفعالة أو النشطة *active incomes* والدخول السلبية *passive incomes* على السواء. والفرق بينهما أن الدخل الفعال يتحقق عند الحصول على مقابل مادي لقاء عمل يتم إنجازه. سواء في صورة مرتب بالنسبة للعمال، أو في صورة ربح بالنسبة للمنظمين...إلخ. حيث يتم مبادلة الوقت، والخبرة، والجهد مقابل المال. أما الدخل السلبى فيتحقق عندما ينجز الشخص عملاً أو قيمةً تظل مرغوبة لدي الناس لمدة طويلة، ويستمر يحصل من ذلك العمل، أو تلك القيمة على دخل بشكل دائم. كالمؤلف الذي ينشر قصة رائعة ويظل يحصل على دخل منها طوال حياته، في صورة نسبة معينة من ثمن كل نسخة منها يتم بيعها. وتقدم شبكة الإنترنت العديد من الفرص حتي لغير المشهورين للحصول على دخول سلبية سواء من بيع منتجاتهم الخاصة، أو من استخدام برامج تكنولوجية، أو من جمع عوائد الإعلانات التي يصممونها...إلخ. ١ وفي ضوء ذلك ينطبق مفهوم الدخل السلبى علي: أرباح الأسهم *dividends*، والفوائد *interest*، والإتاوات *royalties*

وفيما يتعلق بأرباح الأسهم، فالأصل في أنشطة الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة هو المضاربة بقصد تحقيق الربح. سواء اكتسبت هذه الشركات صفة التاجر أم لا، وسواء تعلقت هذه الأنشطة بأعمال تجارية أم لا. ومن هنا تعتبر الأرباح التي تحققها الشركة الأم من بيع الأسهم التي تملكها في الشركات التابعة من قبيل الأرباح الخاضعة للضريبة. ويحسب مقدار الربح كوعاء للضريبة في هذه الحالة بالفرق بين القيمة البيعية السوقية للسهم وبين قيمته الدفترية. وقد اعتمد مجلس الدولة المصري هذا النظر؛ حيث اعتبر أن النشاط الذي تباشره المؤسسات الصحفية يقصد منه تحقيق أرباح تعيينها علي تحقيق أغراضها، ولذا أقر بخضوع هذه الأرباح لضريبة الدخل. ٣

١ - <https://business.tutsplus.com/ar/tutorials/what-is-passive-income-cms>

٢ - "... activities which give rise to passive income, such as dividends, interest and royalties" (Look: OECD (٢٠١٤), Model Tax ..., Op. Cit. P. ٧١.)

٣ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل ...، مرجع سابق، ص ٥٢٦.

أما فيما يتعلق بالإتاوة، فيعرفها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. في المادة الأولى منه بأنها: "المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة إختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو عملية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية." وجاءت المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لهذا القانون لتقرر أنه يدخل في مفهوم الإتاوات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون جميع المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية، أو التجارية، أو العلمية.

ويطلق لفظ الإتاوة - في مفهوم الاتفاقية النموذجية لتلافي ظاهرة لازدواج الضريبي لمنظمة OECD- علي المقابل المادي الذي يحصل عليه صاحب أي عمل علمي أو فني أو أدبي من الغير لقاء إستعمال الغير لهذا الحق، بما في ذلك براءات الإختراع، والعلامات التجارية، والأفلام السينمائية، والتصميمات، والنماذج، والمخططات. وطبقاً للمادة ١٢ من هذه الاتفاقية تخضع الإتاوة للضريبة في دولة الإقامة فقط حتي ولو نشأت في دولة أخرى. "Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State."<sup>١</sup>

وطبقاً لنص المادة (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المصري فإن تأجير المعدات، يعد في تطبيق حكم المادة (١) من القانون، في حكم استعمالها أو الحق في استعمالها. وتشمل الإتاوات جميع المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية. ومع ذلك إذا كان المؤجر يباشر نشاطه من خلال فرع مُسجّل فإنه يحاسب لأغراض الضريبة باعتباره منشأة دائمة.

ويختلف هذا المفهوم للإتاوة بطبيعة الحال عن مفهوم الإتاوة كأحد مصادر الإيرادات العامة للدولة؛ حيث تعرف بصفقتها هذه بأنها مبلغ من المال تقرضه الدولة جبراً، ولمرة واحدة على ملاك العقارات الزراعية، أو المبنية، أو الأرض الفضاء؛ بسبب المنفعة العامة التي تعود عليهم من وراء قيامها ببعض الأشغال العامة مثل: شق الطرق وتعبيدها، وتوصيل الكهرباء، أو حفر القنوات والمصارف المسهلة لري الأراضي الزراعية... الخ. بحسبان أن قيام الدولة بهذه الأعمال يؤدي - في الغالب - الي رفع قيم العقارات المجاورة لها، وبالتالي فإنه إذا ما أراد مالك العقار بيعه بعد ذلك فإنه يستطيع الحصول علي سعر أعلى من السعر الذي كان يمكن له بيعه به قبل قيام الدولة بهذه الأعمال. ونظراً لأن هذه الزيادة - الرأسمالية - في قيمة العقارات غير راجعة لجهد ملاكها، وإنما للمشروعات العامة التي تنشئها الدولة، لذا تجيز التشريعات الضريبية للدول المختلفة تحصيل إتاوات بهذا المفهوم من ملاك هذه العقارات، تتمثل في مبالغ مالية تحددها الدولة بصفة قطعية، ولمرة واحدة. ويلتزم ملاك هذه العقارات

<sup>١</sup> - OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention ..., Op. Cit. P. ٧١. ٣٤.

-JOHANNES B. & C. F. : CORPORATE TAX ..., Op. Cit. P. ٧١. ٤٠.

بدفعها للدولة. غير أن الإتاوات لا تتمتع بأهمية كبيرة كمورد هام أو حيوي من الموارد العامة للدولة: لكونها استثنائية - في الغالب - ويتم تحصيلها لمرة واحدة، ويقصد منها - عادةً - تغطية بعض نفقات المشروعات المترتبة على الأعمال العامة، أو ما يتبقى من هذه النفقات. ولذا لا تعول عليها الدول كثيراً في هذا الخصوص.

وعلي أية حال فإن التشريع الضريبي المصري يطبق مبدأ الإئتمان، أو الخصم بخصوص الضريبة الأجنبية التي يدفعها المكفون المقيمون في مصر عن أنشطتهم الضريبية المشار إليها بعاليه في الخارج؛ وذلك للحد من الإزدواج الضريبي الدولي. غير أنه يتطلب لتمكين المكلف من ذلك تحقق عدة شروط:

**الشرط الأول: أن يكون المكلف شخصاً اعتبارياً يمارس نشاطاً ضريبياً في الخارج:** ويحذو التشريع المصري حذو غالبية التشريعات المقارنة، فيأخذ بفكرة المنشأة الدائمة Permanent establishment الواردة في الإتفاقيات الضريبية في خصوص مزاولة الشخص غير المقيم لأنشطة ضريبية تجارية، أو صناعية في أراضيها بخصوص الضريبة المستحقة علي هذه الأنشطة، فيحاسبه عن الضريبة المستحقة عنها، في حين لا تأخذ دول أخرى بهذا المفهوم، وتكتفي بمجرد مزاولة النشاط التجاري، أو الصناعي علي أراضيها، ولو بدون تحقق مفهوم المنشأة الدائمة كالولايات المتحدة الأمريكية، وفرنسا<sup>١</sup>. وإذا كان الأصل وفقاً للإتفاقيات الضريبية هو فرض الضريبة علي الدخل، وكذا علي رأس المال في دولة الإقامة، فإن هذه الإتفاقيات لا تحرم دولة الإقامة كذلك من فرض الضريبة علي دخل المنشأة الدائمة المتحقق في أي دولة أخرى (دولة المصدر)<sup>٢</sup>. فما هو مفهوم المنشأة الدائمة؟

المنشأة الدائمة هي المقر أو المكان الثابت الذي يزاول من خلاله الشخص غير المقيم كل نشاط مشروعه أو بعضه<sup>٣</sup>. ويلزم توافر عدة عناصر لهذا المقر ليكتسب وصف المنشأة الدائمة، هي:

أ- وجود كيان مادي يباشر المكلف كل، أو بعض أعمال مشروعه من خلاله: ويجب أن يكون هذا الكيان المادي ثابت ومستقر زمانياً ومكانياً. وينتفي الإستقرار الزماني في حالة إقامة معرض مؤقت للسلع مثلاً، أو سيرك مؤقت؛ لعدم وجود نية الإستقرار، ولو طال مدة أي منهما. في حين يتحقق هذا العنصر لوجود نية الإستقرار ولو انتهى الكيان المادي بعد وقت قصير من بدء العمل فيه للوفاة مثلاً. كما ينتفي الإستقرار المكاني في حالة وجود مكاتب للدعاية والإعلان في الخارج تقوم بالإعلانات التجارية لمواطني دولة الإقامة<sup>٤</sup>. ويستوي أن يتواجد الكيان المادي للمشروع في مكان مملوك أو مؤجر للمنشأة، ويمكن أن يتخذ هذا الكيان صورة التسهيلات التي تمنح

١ - أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل... مرجع سابق، ص ٧٦.

٢ - المرجع السابق، ص ٧٧.

٣ - نفس المرجع، نفس الموضوع.

٤ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ١٤٨.

أ. محمود جاب الله وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي...، مرجع سابق، ص ٧٧.

٥ - المرجع السابق، نفس الموضوع.

للمشروع في دولة المصدر كالتصاريح، أو وجود الآلات أو المعدات التابعة له فيه. ويتحقق هذا الشرط بصرف النظر عن كون المكلف قد حصل علي التراخيص اللازمة لمزاولة النشاط في هذا الكيان من عدمه، وبصرف النظر كذلك عما إذا كانت هذه التراخيص مطلوبة من الأساس من عدمه.<sup>١</sup>

كما يجب أن يكون المكان الذي يتواجد فيه الكيان المادي ثابت، فلا يكون مؤقتاً، بل يلزم الأمر توافر قدر معين من الثبات والاستقرار بالنسبة له. ويتحقق هذا الثبات والاستقرار ولو بوجود آلات مملوكة للمكلف في دولة أخرى خارج دولة الإقامة، طالما أن هذه الآلات مثبتة، وتعمل ولو بطريقة تلقائية، أو أوتوماتيكية مثل محطات تعبئة البنزين التي تعمل أوتوماتيكياً؛ إذ أن هناك عنصر بشري له الحق في استخدام المكان الذي تتواجد فيه هذه المحطات.<sup>٢</sup>

ب- مساهمة هذا الكيان المادي في توليد الربح للمشروع: ويتحقق ذلك بأن يمارس المشروع من خلال هذا الكيان أنشطة تجارية، أو صناعية، أو خدمية ويحقق ربح من ممارستها. أما إذا اقتصر نشاط هذا الكيان المادي علي إمداد المشروع بالأبحاث، أو الدراسات التي لا تؤدي مباشرة إلي تحقيق ربح للمشروع، أو كان الهدف منه استخدامه كعرض، أو مخزن لمنتجات المشروع، فينتفي بخصوصه وصف المنشأة الدائمة.<sup>٣</sup>

ج- أن يتمتع الكيان المادي ببعض مظاهر الإستقلال: ويتحقق هذا الشرط عندما يكون القائم علي إدارة الكيان المادي متمتعاً بصلاحيات مالية وقانونية وإدارية في علاقته بالمنشأة الأصلية، أما إذا كان تابعاً لها، ولا يتمتع بهذه الصلاحيات فينتفي الشرط.

والأصل أن توافر هذه العناصر يقطع بتوافر صورة أو أخرى للمنشأة الدائمة، فهل هذا هو مفهوم المنشأة الدائمة في القانون المصري؟ الحقيقة لا. فقد تعرضت المادة (٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنفسها لتعريف المنشأة الدائمة، وذلك بنصها علي أنه: "يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص: (أ) محل الإدارة. (ب) الفرع. (ج) المبنى المستخدم كمنفذ للبيع. (د) المكتب. (هـ) المصنع. (و) الورشة. (ز) المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات. (ح) المزرعة أو الغراس. (ط) موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من

١ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل... مرجع سابق، ص ١٤٤-١٤٦.  
- أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٧.  
٢ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل... مرجع سابق، ص ١٤٧.  
- أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٨.  
٣ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل... مرجع سابق، ص ١٤٧.  
- محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٧٨.

ذلك. ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها، ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع. ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:

١- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط. ٢- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض. ٣- الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر. ٤- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع. ٥- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع. ٦- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط. ٧- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية. ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى". وفي معرض تناولها لهذا النص عرفت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون مفهوم العمل ذي الصفة التمهيدية المنصوص عليه في البند رقم (٥) المشار إليه بأنه: "كل نشاط لا يساهم في توليد دخل يخضع للضريبة في مصر".

والواقع أن المشرع المصري بهذا الإسهاب في تحديده لمفهوم المنشأة الدائمة بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. انتقل من فلسفة - استقر علي تبنيها في تشريعاتنا الضريبية السابقة- قوامها الاعتماد علي مفهوم واسع يفوض القضاء في تحديد مدلول فكرة المنشأة الدائمة، ويكتفي بذكر بعض أمثلة لها إلي فلسفة أخرى قوامها تحديده بنفسه لمفهوم المنشأة الدائمة. وهذا المنهج الجديد وإن كان قد جاء نقلاً عن إتفاقيات تلافي الإزدواج الضريبي التي تبرمها مصر مع الدول الأخرى، إلا أنه - كما يري البعض، وبحق<sup>١</sup>- يختزل مفهوم المنشأة الدائمة في عدد قليل من الأحكام، وذلك علي الرغم من أنها تحتوي علي الكثير من الأحكام التفصيلية الأخرى، ومثل هذا التضييق من مفهوم المنشأة الدائمة في القانون المصري لا يأتي في صالح المفاوضات المصري وهو بصدد إبرام الإتفاقيات الضريبية؛ لأنه يجعله محكوم بحدود هذا النص، ويسمح للمفاوض الأجنبي بالتمسك به، وبعدم مد مفهوم المنشأة الدائمة إلي ما وراء هذا النص من أحكام.<sup>٢</sup>

١ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ١٤٤-١٤٥.  
 - محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٢١٧.  
 ٢ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ١٤٤-١٤٥.  
 - أيضاً: د. رمضان صديق محمد: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية، ... مرجع سابق، ص ١٢٤ وما بعدها.

**الشرط الثاني:** أن تكون الضريبة الأجنبية قد تم دفعها بالفعل: فإذا لم تكن قد تم دفعها فلا يستحق المكلف المقيم في مصر خصمها، حتي ولو كانت مستحقة الدفع وحل موعد دفعها. ومع هذا فقد يحدث أن يدفع المكلف المقيم في مصر الضريبة الأجنبية المستحقة عليه في الخارج، ولكن في سنة مالية تالية لسنة استحقاقها. كما لو نشأ نزاع بين المكلف المقيم بمصر والإدارة الضريبية بدولة المصدر الأجنبية عن قيمة الضريبة المستحقة عليه عن أنشطته المتحققة بها، وتأخر الفصل في هذا النزاع إلي مابعد إنتهاء السنة الضريبية ذات الصلة. وهنا يثور التساؤل عن مدي أحقيته في خصمها من الضريبة المستحقة عليه في مصر، وموعد أحقيته في خصمها؟ ونؤيد مايزهد إليه البعض من جواز خصمها للمكلف المقيم من الضريبة المستحقة عليه في مصر في سنة أدائها، ولكن وفقاً للحدود والشروط المقررة قانوناً في سنة تحقق وعائها، أي في سنة استحقاقها.<sup>١</sup>

غير أن المكلف المقيم في مصر قد يدفع الضريبة الأجنبية أولاً، ويقوم بخصمها من الضريبة المستحقة عليه في مصر، ثم يسفر النزاع بشأنها عن استحقاق مبالغ ضريبية أقل فتردد له دولة المصدر هذا القدر الزائد عن الضريبة المستحقة. وهنا يثور التساؤل من جديد حول مآل الضريبة المخصومة بالزيادة في دولة الإقامة (مصر)؟ لا شك أن المكلف يلتزم بردها للإدارة الضريبية في مصر. غير أن البعض يري أن مايسترده المكلف في هذا الفرض يعتبر إيراداً تحقق للمكلف في الخارج في سنة حصوله عليه ويدخل ضمن إجمالي إيراداته الخاضعة للضريبة في مصر.<sup>٢</sup> أي أنه يكتفي بأن تدخل قيمة الضريبة المستردة في هذه الحالة في وعاء الضريبة المستحقة خلال سنة ردها.

وفي ضوء هذا الشرط فإن إعفاء المكلف من الضريبة في دولة المصدر يجعله غير مستحق لخصمها في مصر باعتبارها دولة الإقامة، حيث إن الخصم لا يكون إلا لضريبة من ضريبة "tax sure tax" ضريبة دفعت بالفعل في دولة المصدر من ضريبة مستحقة الدفع في دولة الإقامة. ويرى البعض أن عدم سماح دول الإقامة - المصدرة لرأس المال- بخصم الضريبة الأجنبية التي تقرر الدول النامية الإعفاء منها كتحفيز للاستثمار الأجنبي المباشر بها فيه إثراء للخزانة العامة بتلك الدول علي حساب الخزانة العامة بالدول النامية. إذ معناه أن الدول النامية تتنازل عن الضريبة المستحقة علي الأنشطة الضريبية الممارسة بها لصالح الدول المصدرة لرأس المال. ومن هنا دأبت الدول النامية في الإتفاقيات الضريبية التي تعقدها علي اشتراط أحقية المكلف غير المقيم بها، الذي يمارس أنشطة ضريبية علي أراضيها في أن يخصم الضريبة المتعلقة بها من الضريبة المستحقة عليه في دولة الإقامة. حتي ولو كان قد تم

<sup>١</sup> - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٦٧.  
- أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٣٨٠.  
<sup>٢</sup> - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٦٨.  
- أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٣٨٢.

إعفاؤه من الضريبة في دولة المصدر، متى تم ذلك لأغراض التنمية الاقتصادية. وقد سبق بيان ذلك تفصيلاً عند تناولنا لمبدأ تقييد الضريبة.<sup>١</sup>

**الشرط الثالث: ألا تتجاوز الضريبة المخصومة حداً معيناً:** وهذا يعني أن المشرع يطبق مبدأ الخصم العادي. وقد سبق التعرض له.<sup>٢</sup> وفي ضوء ذلك تكون العبرة في خصوص الضريبة الأجنبية مستحقة الخصم هي بقيمتها طبقاً للسعر الضريبي المطبق في الخارج، ولكن بما لا يجاوز قيمتها طبقاً للسعر الضريبي المطبق في مصر علي الأنشطة المثيلة. فإذا كان السعر الضريبي المطبق في مصر معادلاً للسعر الضريبي المطبق في الخارج أو يزيد عنه، فهنا يمكن للمكلف خصم كامل الضريبة الأجنبية. أما إذا كان السعر الضريبي المطبق في مصر هو الأدنى، فإن المكلف لا يستطيع أن يخصم من الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج سوي قيمتها التي ينتجها السعر الضريبي المطبق في مصر. والسعر المعول عليه في مصر عند خصم الضريبة الأجنبية هو السعر العام للضريبة علي الأشخاص الاعتبارية وهو ٢٠٪ طبقاً لللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل.<sup>٣</sup>

ويري البعض<sup>٤</sup> - وبحق - عدم توفيق اللائحة التنفيذية في هذا الخصوص، فمن المعلوم أن سعر الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية أعلى من ٢٠٪ بالنسبة لبعض الأنشطة؛ إذ تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠٪، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٪. ومن الممكن أن يكون لأي من هذه الشركات فروع في صورة منشآت دائمة في الخارج. ويجدر أن تخضع أنشطة هذه الشركات في الخارج للضريبة في مصر بذات سعر الضريبة المطبق في مصر. ومن هنا نتفق مع أنصار هذا الرأي في أولوية تعديل نص اللائحة التنفيذية بما يراعي ذلك.

١ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٦٨.

٢ - راجع المطلب الأول من المبحث السابق.

٣ - راجع نص المادة ٦٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥م. حيث يجري علي أنه: "شترط لخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة علي الدخل في مصر، في تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون، ما يأتي:

١. أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها. ٢. ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة في الخارج الضريبة واجبة السداد في مصر التي يتم تحديدها وفقاً للقانون. ٣. ألا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم بالنسبة للضريبة علي التوزيعات ونواتج التعامل في الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد في مصر علي أساس إجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن إيرادات الشركة المقيمة مضروباً في سعر الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون"

-وتنص المادة ٤٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م علي أنه: " يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ من صافي الأرباح السنوية. واستثناء من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠٪، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٪."

٤ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٦٨.

فإذا حقق المكلف المقيم في مصر أرباحاً من أنشطته بالخارج في أكثر من دولة، فهنا يتم التعامل مع الأرباح المتحققة في كل دولة منها علي حدة. وعند السماح بترحيل الخسائر تكون الخسائر المتحققة في كل دولة منفصلة عن نظيرتها المتحققة في الدول الأخرى، ولا يسمح بخصم خسائر متحققة في إحدى الدول من الأرباح المتحققة في دولة أخرى.<sup>١</sup> وهذا هو المعمول به في التشريعات المقارنة علي ما أسلفنا.

#### - أثر عدم توافر شروط خصم الضريبة الأجنبية:

إذا توافرت شروط خصم الضريبة الأجنبية المنصوص عليها في المادة ٥٤ من قانون ضريبة الدخل وجب إعماله. فإذا لم تتوافر هذه الشروط وكنا بصدد ممول مقيم في مصر، وتحققت أرباح عن أنشطته بالخارج، ودفع عنها ضريبة أجنبية لا يجوز له خصمها لعدم توافر شروطها، فهل يمكن له مع ذلك خصمها؟ ذهب رأي إلي جواز ذلك نزولاً علي حكم المادة ٣/٢٣ من القانون التي تسمح للمكلف باحتساب الضرائب والرسوم التي تتحملها المنشأة أياً كان شكلها القانوني - شخص طبيعي أو اعتباري- طالما توافرت الشروط المطلوبة لذلك بأن كانت مرتبطة بنشاط المنشأة، ولازمة لأداء هذا النشاط، ومؤيدة بالمستندات.<sup>٢</sup> في حين ذهب رأي ثان إلي عدم جواز ذلك بحسبان أن الحكم الوارد في المادة ٥٤ بخصوص الخصم هو حكم خاص بالضريبة الأجنبية التي يجوز خصمها، في حين أن الحكم الوارد بالمادة ٢٣ هو حكم عام، ويتصل بالضريبة المستحقة علي الدخل بالداخل فقط، ومن شأن إعماله علي الضريبة الأجنبية عند عدم انطباق نص المادة ٥٤ عليها إفراغ نص هذه المادة الأخيرة من مضمونه.<sup>٣</sup> غير أن رأياً ثالثاً يذهب إلي التفرقة بين الضريبة المتحققة بالخارج من خلال شخص طبيعي، أو منشأة فردية وتلك المتحققة من خلال شخص إعتباري. ويرى إمكانية استفادة الأشخاص الطبيعيين من حكم المادة ٢٣ من القانون؛ لعدم انطباق أحكام المادة ٥٤ علي الأشخاص الطبيعيين، في حين لا يمكن للأشخاص الإعتباريين الإستفادة من أحكام المادة ٢٣ عند عدم توافر الشروط التي تتطلبها المادة ٥٤ من القانون. وساق أنصار هذا الرأي من أحكام قضاء النقض ما يؤيد منطقتهم.<sup>٤</sup>

- **والواقع أن الأمر فيه تفصيل:** ذلك أنه إذا توافرت الشروط الثلاث السابقة، وكنا بصدد شركة لها أنشطة في الخارج، ودفعت الضريبة المستحقة علي هذه الأنشطة بالخارج فإن لها أن تخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة عليها في مصر علي ذات الأنشطة. ومن هنا ينخفض مقدار الضريبة المستحقة في مصر عن جميع أنشطة الشركة في مصر والخارج بمقدار الضريبة المسددة بالخارج، بالشروط والحدود التي يوجبها تطبيق مبدأ خصم الضريبة الأجنبية، طبقاً لطريقة الخصم العادي. أما إذا كنا بصدد شخص طبيعي يمارس نشاطاً ضريبياً بالخارج، أو شركة تمارس نشاطاً

١ - المرجع السابق، ص ٥٦٩.

- أ. محمود جاب، وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٤٧٠.

د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٧٠.

٢ - المرجع السابق، نفس الموضع.

- أ. محمود جاب، وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٤٣٠.

٤ - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٧٠.

ضريبياً بالخارج ولكن لا تتوافر لها شروط خصم الضريبة الأجنبية، فهنا يمكن لكلا الشخصين خصم الضريبة المسددة بالخارج من وعاء الضريبة المستحقة في مصر - وليس من هذه الضريبة- باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم. والفارق كبير بين الحالتين:

ففي حين تسمح قواعد خصم الضريبة الأجنبية المقررة بالمادة ٥٤ من القانون بخصم الضريبة الأجنبية من الضريبة المستحقة في مصر، فإن عدم توافر هذه الشروط لا يمنع من تطبيق أحكام المادة ٢٣ من القانون عند توافر شروطها بخصوص الضريبة الأجنبية كذلك، خاصةً وأن تطبيق هذه الأحكام المقررة بالمادة ٢٣ لا يؤدي إلي ذات النتيجة التي تخلص من تطبيق المادة ٥٤ حتي يقال أن أعمال المادة ٢٣ في الفرض المعروض يفرغ نص المادة ٥٤ من مضمونه. ذلك أن معاملة الضريبة الأجنبية - عند عدم توافر شروط خصمها من الضريبة المستحقة في مصر- معاملة تكاليف الحصول علي الدخل، والسماح بخصمها من وعاء الضريبة المستحقة في مصر لا يمنع من سريان الضريبة في مصر علي الدخل الصافي المتحقق للمكلف في الخارج، ولكن بعد استبعاد الضريبة الأجنبية من هذا الوعاء. فكل ما يؤدي إليه تطبيق حكم المادة ٢٣ هنا هو إزاحة الضريبة الأجنبية من الوعاء الخاضع للضريبة في مصر ليس من أجل القضاء علي الإزدواج الضريبي، فسوف يظل هذا الإزدواج قائماً رغم ذلك، وإنما من أجل استبعاد الضريبة الأجنبية المدفوعة من أن تكون محلاً، أو وعاءً للضريبة في مصر.

ومما لا شك فيه أن أثر كلا الحكمين علي الخزانة العامة في مصر كدولة إقامة ليس واحداً: ففي حين أن تطبيق حكم المادة ٥٤ من القانون يحرم الخزانة العامة في مصر - كدولة إقامة- من الضريبة المستحقة علي الدخل المتحقق في الخارج، وفقاً للقواعد المعمول بها طبقاً لطريقة الخصم العادي، نجد أن تطبيق أحكام المادة ٢٣ من القانون لا يحرم الخزانة المصرية من حصولها علي كامل الضريبة المستحقة علي الأرباح الصافية المتحققة في الخارج. وكل ما تضحى به الخزانة العامة في مصر في هذه الحالة هو استبعادها قيمة الضريبة الأجنبية من الوعاء الخاضع للضريبة في مصر باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم.

## المطلب الثاني

### دور نظام الإنتمان في تلافي الإزدواج الضريبي الداخلي

كما أن المشرع المصري يعتمد علي نظام الإنتمان، لا الإعفاء من أجل تلافي الإزدواج الضريبي بخصوص الضريبة الأجنبية، التي يتم سدادها عن أنشطة الممولين بالخارج علي التفصيل السابق، فإنه اعتاد علي تطبيق هذا النظام كذلك لتلافي الإزدواج الضريبي الداخلي، علي النحو الذي يوضحه الفرع الأول. بل لقد وصلت قناعة المشرع بهذا النظام إلي الحد الذي جعله يصرح بتطبيقه، وهو بصدد تطبيق نظام آخر ليس من جنسه، ولسبب بعيد عن تلافي الإزدواج الضريبي. ويتعرض الفرع الثاني لبيان ذلك.

## الفرع الأول

### إعتياد المشرع علي تطبيق الإئتمان لتلافي الإزدواج الداخلي

لا يكاد يخطئ التشريع الضريبي في أي دولة من دول العالم التعدد، والتنوع عند صياغة نظامها الضريبي، بين العديد من الضرائب المباشرة، والعديد من الضرائب غير المباشرة. ولا يخرج التشريع الضريبي المصري عن هذا المنهج؛ إذ يتبنى العديد من الضرائب المباشرة مثل ضريبة الأرباح الزراعية، والضريبة علي العقارات المبنية، والضريبة علي الثروة العقارية، والضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة علي أرباح المهن غير التجارية... إلخ. وقد أدي هذا التعدد في أنواع الضرائب المباشرة في التشريع المصري إلي تداخل نطاقات الخضوع لبعض أنواع الضرائب المباشرة، بحيث أمكن لنا رؤية مال واحد، أو نشاط واحد يخضع لأكثر من ضريبة مباشرة في نفس الوقت؛ فهذا مال يخضع لضريبة الأرباح الزراعية والعقارية في آن واحد. وذلك مال يخضع لضريبة التصرفات العقارية وضريبة الأرباح التجارية في وقت واحد. وذلك مال يخضع لضريبة الأرباح الزراعية وضريبة الدخل المفروضة علي الثروة العقارية في آن واحد. وتلك مال يخضع للضريبة العقارية وضريبة الدخل المفروضة علي الأرباح التجارية في نفس الوقت. ومن هنا وجدنا البيئة مواتية في مصر وترشح لوجود نوع من الإزدواج الضريبي الداخلي، سواء كان مقصوداً من المشرع، أو غير مقصود منه. لكن يحسب للمشرع أنه غالباً ما اعتاد علي منح ائتمان ضريبي للمكلفين، يسمح لهم في الحالات المتقدمة بخضم إحدى الضريبتين اللتين يتحقق بهما الإزدواج الضريبي من الضريبة الأخرى، من أجل تلافي هذا الإزدواج الضريبي، وفيما يلي إطلاقات موجزة توضح ذلك:

#### ١- ضريبة الاطيان الزراعية والضريبة العقارية:

عندما فرض المشرع المصري الضريبة علي العقارات المبنية بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. جعل نطاق الخضوع لأحكام هذه الضريبة يتمثل في جميع العقارات المبنية الكائنة في مصر، وما في حكمها أيأ كانت مادة بنائها، وأيأ كان مكان البناء. وبناءً علي ذلك أمكن دخول العقارات المبنية المقامة علي الأراضي الزراعية نطاق الخضوع لأحكام هذه الضريبة. ولكن نظراً لأن الأراضي الزراعية تخضع لضريبة الأرباح الزراعية المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م. فهذا يعني أن خضوع المباني المقامة علي هذه الأراضي لضريبة العقارات المبنية يؤدي إلي حدوث إزدواج ضريبي مؤكد في خصوص ذلك الجزء من الأرض الزراعية الذي يقع عليه البناء. ومن هنا كان لا بد من تدخل تشريعي لتلافي هذا الإزدواج الضريبي طبقاً لأحد منهجين: الإعفاء، أو الإئتمان. وكان الإعفاء الضريبي هنا هو الأقرب لمنهج المشرع المصري في التعامل مع هذه القضية. إذ أنه أخرج الأرض الزراعية التي يقيم عليها البناء من نطاق الخضوع لأحكام ضريبة الأرباح الزراعية، مكتفياً بخضوعها تبعاً للمبني المقام عليها للضريبة علي العقارات المبنية، بقطع النظر عن صدور

ترخيص بالبناء عليها من عدمه.<sup>١</sup> وفي هذه الحالة يتم رفع ضريبة الأطنان عن الأراضي الزراعية التي تقام عليها المباني الخاضعة للضريبة بموجب أمر استبعاد تحرره مأمورية الضرائب العقارية المختصة، ويعتمده مدير مديرية الضرائب العقارية المختص، ويسري اعتباراً من تاريخ ربط الضريبة على العقارات المبنية على تلك الأراضي.<sup>٢</sup> وهكذا فإنه بدلاً من مطالبة المشرع للمكلف بدفع ضريبة الأطنان أولاً ثم استئزالها من الضريبة العقارية المستحقة عليه، استبعد المشرع الأراضي الزراعية منذ البداية من نطاق الخضوع لأحكام الضريبة على العقارات المبنية.

ومن الجدير بالذكر أنه لو لم يأت القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بهذه المعالجة لوصلنا إليها بذاتها تطبيقاً لصريح أحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م. بخصوص ضريبة الأطنان الزراعية؛ لأن ذلك القانون هو الآخر أخرجها من نطاق الخضوع لضريبة الأطنان الزراعية؛ حيث لا يخضع لهذه الضريبة طبقاً لنص المادة الثامنة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م. "... (٣) - الأراضي المقام عليها مبان للسكن العمومي بما في ذلك حرم ومنافع السكن." كما أنه طبقاً للمادة العاشرة من هذا القانون ترفع ضريبة الأطنان عن "... (٦) الأراضي التي تقام عليها مبان متصلة بالسكن العمومي. (٧) - والأراضي التي تقام عليها مبان متلاصقة لملاك عديدين وتشبه السكن العمومي" ويتم رفع ضريبة الأطنان في الحالتين "... بناء على طلب صاحب الشأن ومن تاريخ الطلب." وذلك طبقاً للمادة الحادية عشرة من ذات القانون. وهذا يعني أن منهج المشرع في تلافى الإزدواج الضريبي في الحالة المعروضة ثابت على هذا النحو منذ ثلاثينيات القرن الماضي.

## ٢- ضريبة التصرفات العقارية وضريبة الأرباح التجارية:

تسري الضريبة على الدخل المقررة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. على مجموع صافي دخول الممولين من الأشخاص الطبيعيين المقيمين في مصر، وغير المقيمين فيها وذلك بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر من المرتبات وما في حكمها، والأنشطة التجارية والصناعية، والأنشطة المهنية غير التجارية، والثروة العقارية.<sup>٣</sup> وفي نطاق الثروة العقارية تسري ضريبة الدخل على كل تصرف يتصل بأي بند من بنودها بفئة ٢,٥٪ من إجمالي قيمة التصرف، وبغير أي تخفيض، وسواء تعلق التصرف بالعقارات المبنية، أو بالأراضي الفضاء من أجل البناء عليها في أي مكان، عدا

١ - تنص المادة ١٠ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. على أنه: "مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم ٥٣ لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطنان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك.

٢ - انظر المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. وللمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع، انظر: د. عبد الهادي محمد مقل: قانون الضريبة على العقارات المبنية، رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. دراسة تحليلية إنتقادية، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، ٢٠١٦م. ص ٨٣ - ٨٥. د. رمضان صديق محمد: الضرائب العقارية في التشريع المقارن والمصري - ضريبة الأطنان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية- الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨م.

٣ - المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

القرى، وسواء إنصب التصرف علي الأراضي الفضاء في الحالة الأخيرة بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله، أو جزءاً منه، أو مقصور علي وحدة سكنية فيه، أو غير ذلك. وسواء كانت المنشأة مقامة على أرض مملوكة للمكلف أو للغير، وسواء كانت مشهورة أو غير مشهورة. ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف.<sup>١</sup>

وبذلك تستحق الضريبة علي بيع العقارات المبنية والأراضي الفضاء في الفرض المعروف، ولو تحقق البيع لمرة واحدة فقط، بفئة واحدة مقطوعة هي ٢,٥٪ من ثمن البيع. فإذا تحقق هذا النشاط علي وجه الإحتراف؛ بأن قام المكلف بتشديد أو شراء العقارات لحسابه الخاص بقصد بيعها، ونتج عن ذلك ربحٌ سواء عن بيع العقار كله مرة واحدة، أو عن بيعه علي مرات في صورة شقق سكنية، أو غرف، أو وحدات إدارية، أو تجارية، أو غير ذلك. أو إذا قام بتقسيم الأراضي الفضاء للتصرف فيها، أو البناء عليها ففي هذه الحالات تسري عليه ضريبة الدخل باعتباره يمارس نشاطاً تجارياً بالسعر المحدد قانوناً للشريحة التي يقع دخله في نطاقها، علي حسب قيمة الأرباح التي يحققها.<sup>٢</sup>

ويري البعض أننا نكون بصدد ازدواج ضريبي مقصود من المشرع في خصوص الضريبة المفروضة علي التصرفات العقارية في هذه الحالة. في حين يري البعض الآخر أن العبرة هي بمدي انطباق شروط خضوع هذا النشاط للضريبة علي الأرباح التجارية؛ بمعنى أن المتصرف الذي يزاول الأنشطة المشار إليها علي سبيل الإحتراف يخضع لأحكام الضريبة علي الأرباح التجارية، فإذا انتفي عنه احتراف ممارسة هذه الأنشطة تنطبق عليه أحكام الضريبة علي التصرفات العقارية.<sup>٣</sup>

لكن قد يخضع الشخص للضريبة المفروضة علي التصرفات العقارية بفئة ٢,٥٪ من قيمة التصرف؛ لكون تصرفه هو الأول من نوعه، لكن تعقبه سلسلة من التصرفات اللاحقة في ذات الفترة الضريبية، التي تقطع بتوافر الإحتراف في حقه. وفي هذه الحالة يثور التساؤل عن امكانية مطالبته بالضريبة علي الأرباح التجارية في هذه الحالة؟ وما إذا كان يمكنه خصم ضريبة التصرفات العقارية المسددة منها؟ والواقع أنه يحق للمكلف ذلك؛ لأن القول بغير هذا يؤدي إلي حدوث ازدواج ضريبي مؤكداً ياباه المشرع، ونززه عن أن تمتد عقيدته إليه. ومن هنا يقوم المكلف في هذه الحالة بخصم الضريبة التي يدفعها علي التصرفات العقارية من الضريبة التي تستحق علي الأرباح التجارية والصناعية. فلا يدفع في النهاية سوي ضريبة واحدة فقط علي كل تصرفاته في ثروته العقارية هي الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية بالسعر المحدد قانوناً.

١ - المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. ومن الجدير بالذكر أن هذه المادة استثنت من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

٢ - المادة (٨، ٧ / ١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

٣ - أ. محمود جاب وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل...، مرجع سابق، ص ٥٤٤.

### ٣- ضريبة الأطنان الزراعية وضريبة الدخل علي الثروة العقارية:

تفرض ضريبة الأطنان الزراعية على جميع الأراضي الزراعية المنزرعة فعلاً، أو القابلة للزراعة على أساس الإيجار السنوي المقدر لهذه الأراضي. ١ والذي تم تقديره - طبقاً لأحكام المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥- لمدة عشر سنوات، وتجري إعادة تقديره كل عشر سنوات ٢، وتكون فئة الضريبة ١٤٪ من قيمة الإيجار السنوي. ٣ كما تفرض الضريبة العامة علي الدخل علي إيرادات الأراضي الزراعية الخاضعة لضريبة الأطنان الزراعية باعتبارها أحد الروافد الثلاث للثروة العقارية التي تسري عليها أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. إلي جوار إيرادات العقارات المبنية، وإيرادات الوحدات المفروشة. ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة علي أساس القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساساً لربط الضريبة علي الأطنان الزراعية، بعد خصم ٣٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات. ٤

وعلي ذلك تتحمل الأراضي الزراعية الخاضعة لضريبة الأطنان الزراعية بضريبتين من نوع واحد، هما: ضريبة الأطنان الزراعية، وضريبة الدخل علي الثروة العقارية. ويقتضي المنطق لتلافي الإزدواج الضريبي الحاصل في هذه الحالة خصم الضريبة الأقل من الضريبة الأعلى عن ذات الفترة الضريبية، وهذا هو ما يحدث عند تطبيق أحكام ضريبة الدخل؛ إذ يتم خصم ضريبة الأطنان الزراعية المدفوعة علي الأراضي الزراعية في فترة ضريبية ما من الضريبة علي الدخل المستحقة علي إيرادات هذه الأراضي عن ذات الفترة الضريبية طبقاً لصريح نص المادة (٤٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. حيث تنص هذه المادة علي أن: "يستتزل ماسدده المكلف من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م. الخاص بضريبة الأطنان الزراعية ورقم... من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون (المتعلق بالضريبة علي الثروة العقارية) وبما لا يزيد عن هذه الضريبة". وهكذا يأخذ المشرع المصري هنا كذلك بنظام الإئتمان الضريبي لتطهير المادة الخاضعة للضريبة من الإزدواج الضريبي حين تتوافر شروطه. ٥

### ٤- الضريبة العقارية وضريبة الدخل علي الأرباح التجارية:

قد يملك شخص ما شقة سكنية يقوم بتأجيرها مفروشة، فتخضع لضريبتين: ضريبة عقارية طبقاً لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م. بفئة ١٠٪ من قيمتها الإيجارية السنوية، التي تضعها لجان الحصر والتقدير المختصة، طبقاً للقانون، وضريبة علي

١ - المادة (١) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م.

٢ - المادة (٢) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م.

٣ - المادة (٣) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩م.

٤ - المادة (٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

٥ - من الجدير بالذكر أنه تم تعطيل العمل بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ في يونيو سنة ٢٠١٧ لمدة ثلاث سنوات تنتهي بنهاية شهر يوليو سنة ٢٠٢٠م. لتخفيف الأعباء الضريبية علي القطاع الزراعي، وذلك في إطار عدة قرارات اتخذتها الدولة لدعم الشرائح التي تعاني من تبعات تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي وتقليص الدعم.

الدخل المتحقق من تأجير هذه الشقة السكنية مفروشةً. ومن شأن استحقاق هاتين الضريبتين تحقق الإزدواج الضريبي بخصوص هذه الشقة السكنية؛ لتحمل المكلف بضريبتين من ذات النوع، علي ذات المال الخاضع للضريبة، في ذات المدة. ولذا يسمح المشرع المصري بإعمال قواعد الإئتمان الضريبي، بما يزيل هذا الإزدواج الضريبي بنصه في المادة (٤٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. علي أن: "يستتزل ماسدده المكلف من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم... ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ (السابق للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م). في شأن الضريبة علي العقارات المبنية من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون وبما لا يزيد عن هذه الضريبة".

وهكذا يتضح لنا أن المشرع المصري إعتاد علي تبني نظام الإئتمان أو الخصم من أجل تلافي الإزدواج الضريبي الداخلي، عندما يخضع المال الواحد لأكثر من ضريبة مباشرة من ذات النوع، في خلال ذات الفترة الضريبية. ولا شك في أن ذلك منهج محمود، ويحقق العدالة في المجتمع الضريبي. غير أن المشرع المصري لم يكتف بذلك، إذ نراه في الآونة الأخيرة يمنح بعض الممولين مزايا ضريبية يصفها بأنها إئتمانية، أو خصماً من الضريبة، في حين أنها أقرب ماتكون إلي نظام الإسقاط الجزئي للضريبة، أو العفو الجزئي عنها، ونفرد الفرع التالي لبيان هذه الحالة.

## الفرع الثاني

### تطبيق مصر ائتمان في حكم العفو لا يستهدف إزدواجاً ضريبياً

لقد تبني المشرع المصري بموجب القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧م. ١ منهجاً مبتكراً يستهدف به منح الممولين الذين تقع دخولهم الخاضعة للضريبة في حدود شرائح معينة مزايا مالية أسماها خصماً ضريبياً، ونراها عفواً ضريبياً، أو إسقاطاً طوعياً لا خصماً ضريبياً. كما نري أن المشرع قد أخذ بمفهوم نظام الطبقات وليس بنظام الشرائح كما يقرر، وقما يتضح لنا من نصوص هذا القانون عند تطبيقه هذا العفو أو الإسقاط الضريبي. وتفصيل ذلك: أن القوانين المتعاقبة للضريبة علي الدخل في مصر إستقرت علي منح الممولين إعفاءات ضريبية للأعباء العائلية، تقوم فلسفتها علي تقدير حجم معين من الوعاء الصافي الخاضع للضريبة، وتنظر إليه علي أنه يمثل حد الكفاف للمكلف، لا يستطيع العيش تحت حدوده. وظلت هذه القوانين لفترة طويلة تفرق بين الممولين بحسب حالتهم الإجتماعية فتمنح إعفاءً أكبر للمكلف المتزوج ويعول، وإعفاءً أقل للممول المتزوج ولا يعول، أو غير المتزوج ويعول، وإعفاءً هو الأدنى للممول غير المتزوج ولا يعول. وقد إنترز القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م. بتعدلاته المختلفة بهذا المنهج. وكان المستقر عليه في ظل سيادة هذه الفلسفة أن الشخص الطبيعي يحصل علي هذا الإعفاء سواء كان يمارس النشاط الخاضع للضريبة بمفرده، أو من خلال شركة أشخاص. بمعنى أن شركة التضامن مثلاً التي كانت تتكون من خمسة

١ - الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ مكرر (ج) بتاريخ ٢١ من يونيو سنة ٢٠١٧.

٢ - من المعلوم أن شركات الأشخاص في القانون التجاري المصري هي شركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة.

أشخاص، وتمارس نشاطاً يخضع لضريبة الدخل، كان كل شريك بها يتمتع بهذا الإعفاء وفقاً لحدود الشريحة التي ينتمي إليها: وما إذا كان متزوجاً ويعول، أو متزوجاً ولا يعول أو غير متزوج ويعول، أو غير متزوج ولا يعول. ولذا انتشرت شركات الأشخاص السورية في ذلك الوقت بقصد الاستفادة من الإعفاءات للأعباء العائلية الممنوحة لكل شريك. وعندما صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. جاء بتعديلين هامين في هذا الخصوص؛ إذ وحد حدود الإعفاء في حد واحد فقط في صورة مبلغ واحد ثابت<sup>١</sup> لكل شخص طبيعي مقيم بصرف النظر عن حالته الاجتماعية، يتم إعفاؤه من الضريبة عن كل سنة علي حدة، حتي ولو استمر نشاط المكلف لمدة تقل عن السنة؛ أي أنه لا يتم تنسيبه للمدة من السنة التي يمتد نشاط المكلف إليها. كما أنه حرم الأشخاص الطبيعيين الشركاء في شركات الأشخاص من هذا الحق. فكان من آثار ذلك أن انفضت جميع الشركات السورية التي تكونت في ظل أحكام القوانين السابقة.<sup>٢</sup>

وبصدور القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧م. سن المشرع سنة جديدة، فمع التزامه بتحديد شريحة واحدة معفاة للأعباء العائلية والاجتماعية بدون تفرقة بين الحالة الاجتماعية للمكلفين، فإنه قام برفع هذه الشريحة المعفاة إلي ٧٢٠٠ جنيهاً بدلاً من ٦٥٠٠ جنيهاً. وحدد الشرائح الخاضعة لضريبة الدخل علي النحو التالي:

الشريحة الأولى: حتي ٧٢٠٠ جنيهاً، ويتم إعفاؤها من الضريبة.

الشريحة الثانية: أكثر من ٧٢٠٠ جنيهاً وحتى ٣٠٠٠٠ جنيهاً، بسعر ١٠٪.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيهاً وحتى ٤٥٠٠٠ جنيهاً، بسعر ١٥٪.

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيهاً وحتى ٢٠٠٠٠٠ جنيهاً، بسعر ٢٠٪.

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيهاً وتخضع للضريبة بسعر ٢٢,٥٪.

وبدأ سريان هذه الأحكام إعتباراً من اول الشهر التالي لنفاذ هذا القانون بالنسبة لضريبة المرتبات، ومن أول السنة التالية لنفاذه بالنسبة لباقي أنواع الضرائب. وذلك رغم ان الفترة الضريبية واحدة لكل أنواع ضريبة الدخل وهي سنة ميلادية. غير أن هذا القانون لم يكتف بذلك؛ إذ منح خصماً للمكلفين الخاضعين للضريبة في صورة عفو ضريبي، أو إسقاط لجزء من الضريبة المستحقة، وذلك وفقاً للشرائح الثانية، والثالثة، والرابعة، وتدرج في هذا الخصم هو الآخر بحسب الشريحة التي ينتمي إليها الممول. غير أنه خلط في التطبيق بين التصاعد بالشرائح وبين التصاعد بالطبقات.

١ - بدأ هذا حد الإعفاء بـ ٥٠٠٠٠ جنيهاً عند صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، ثم ارتفع إلي ٦٥٠٠ جنيهاً سنة ٢٠١٥م، ثم إلي ٧٢٠٠ جنيهاً سنة ٢٠١٧، ثم إلي ١٥٠٠٠ جنيهاً سنة ٢٠٢٠م.

٢ - نصت المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أنه: "تستحق الضريبة علي مايجاوز خمسة آلاف جنيهاً من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة". كما نصت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون علي أن: "يكون حساب الشريحة التي لا تستحق عنها ضريبة ومقدارها خمسة آلاف جنيهاً دون تخفيض بالنسبة للممول المقيم حتي ولو لم تستمر مدة مزاولة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها.

- راجع في تفاصيل ذلك: أ. محمود جاب الله أبو المجد وآخر: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل... مرجع سابق، ص ١٠٥ وما بعدها.

ذلك أن المادة الثامنة من هذا القانون نصت في فقرتها الثانية علي أن: "...يتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم، على النحو التالي: الشريحة الثانية (٨٠٪). الشريحة الثالثة (٤٠٪). الشريحة الرابعة (٥٪). ويكون منح الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول، ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة... وتحدد اللائحة التنفيذية كيفية حساب الضريبة." وحددت اللائحة التنفيذية بالفعل كيفية حساب الضريبة طبقاً لهذا التعديل<sup>١</sup>، فأوجبت حسابها علي ما يجاوز ٧٢٠٠ جنيهاً سنوياً "دون تكرار أو تنسيب أو تخفيض" ولو لم تستمر مدة عمل المكلف السنة الضريبية بأكملها. ووجهت إلي أنه في حالة تعدد الدخل يتم تنفيذ الخصم من ضريبة المرتبات وما في حكمها أولاً ثم يستكمل الخصم - إن تبقى ما يجب خصمه- من الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة،/ مع منح هذا الخصم لممولي الضريبة علي المرتبات عن الفترة من أول يوليو حتى ٣١ ديسمبر من عام ٢٠١٧ فقط، ومنحه لغيرهم من الممولين إعتباراً من أول يناير التالي سنة ٢٠١٨م.

كما أصدرت مصلحة الضرائب المصرية كتابها الدوري رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٧م. في العشرين من يوليو سنة ٢٠١٧ لتوضيح كيفية إجراء هذا الخصم سواء عن السنة الضريبية ٢٠١٧م. لبيان كيفية أعمال قواعد خصم الضريبة بالنسبة للممولين الخاضعين لضريبة المرتبات الذين يستفيدون بالخصم الضريبي عن الستة أشهر الأخيرة من هذه السنة فقط، أو بالنسبة للممولين الخاضعين لغيرها من الضرائب الأخرى، والذين لم يكن يمنحهم القانون أي خصم ضريبي خلال هذه السنة. كما ساق الكتاب الدوري سالف البيان عدة أمثلة لتوضيح قواعد الخصم الضريبي في السنوات الضريبية التالية. وذلك لتوحيد قواعد التطبيق، وحسماً لاي خلاف في وجهات النظر في هذا الشأن.٢ وفي ضوء الأمثلة التي ساقها الكتاب الدوري المذكور لتوضيح قواعد خصم الضريبة إعتباراً من السنة الضريبية ٢٠١٨م. نجد أنه حدد الشريحة المعفاة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه، وأقر خصمها عن السنة بالكامل، وأن يتم حساب الخصم من صافي الدخل الخاضع للضريبة، بعد استبعاد تكاليف الحصول علي الدخل، وفقاً للقواعد القانونية المطبقة، بما في ذلك حد الإعفاء الشخصي (وكان وقتها ٧٠٠٠ جنيه سنوياً بالنسبة للمولين في نطاق ضريبة المرتبات). وأن يتم حساب الضريبة المستحقة أولاً، ثم يتم تحديد الشريحة التي يجري حساب الخصم الضريبي علي أساسها. ثم يتم تحديد الضريبة واجبة الأداء بالفرق بين إجمالي الضريبة المستحقة وبين قيمة الخصم. وساق المنشور مثلاً لعدة حالات توضح كيفية حساب الضريبة وفقاً لكل نسبة خصم علي حدة ( ٨٠٪، ٤٠٪، ٥٪)، لتوضيح كيفية إجراء الخصم الضريبي المقرر وفقاً لأحكام هذا القانون.

<sup>١</sup> - صدر تعديل اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك بموجب قرار وزير المالية رقم ١٩٥ لسنة ٢٠١٧ الذي نشر بالجريدة الرسمية بالعدد ١٦٨ (تابع) بتاريخ ٢٦ من يوليو سنة ٢٠١٧م.

<sup>٢</sup> - انظر: نائب وزير المالية للسياسات الضريبية (جريدة الوفد، عدد ٢٣ يوليو ٢٠١٧م).

**الحالة الأولى:** ساقها الكتاب الدوري سالف البيان لممول صافي دخله ٢٥٠٠٠ جنييه سنوياً بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً. هذا المكلف كان يستفيد بخضم ضريبي مقداره: ١٤٢٤ جنيها سنوياً، وكانت الضريبة المستحقة عليه بعد تطبيق الخصم الضريبي عبارة عن ٣٥٦ جنيهاً، بدلاً من ١٧٨٠ جنيهاً قبل تطبيق النظام. ويمكن توضيح هذه الحالة من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (٦)**

يوضح قيمة الخصم الضريبي طبقاً للشريحة الثانية

صافي الدخل السنوي	٢٥٠٠٠ جنيهاً
١- الشريحة الأولى (٠,٠×٧٢٠٠٪)	-
٢- الشريحة الثانية (١٠×١٧٨٠٠٪)	١٧٨٠ جنيهاً
٣- إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢)	١٧٨٠ جنيهاً
٤- تحديد الشريحة التي يقع بها صافي الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثانية
٥- تحديد نسبة الخصم الضريبي وفقاً لهذه الشريحة (الثانية)	٨٠٪
٦- قيمة الخصم الضريبي (أو بالأحرى قيمة العفو الضريبي)	١٤٢٤ جنيهاً
٧- إجمالي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية = (٣) - (٦)	٣٥٦ جنيهاً

**الحالة الثانية:** عرضها الكتاب الدوري لممول صافي دخله ٤٠٠٠٠ جنييه سنوياً بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً، فهذا الممول كان يستفيد بخضم ضريبي مقداره: ١٥١٢ جنيهاً سنوياً، بحيث كانت الضريبة المستحقة عليه بعد تطبيق قانون الخصم الضريبي مقدارها: ٢٢٦٨ جنيهاً. وقد كانت ٣٧٨٠ جنيهاً قبل ذلك. ويمكن تفصيل هذه الحالة من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (٧)**

يوضح قيمة الخصم الضريبي طبقاً للشريحة الثالثة

صافي الدخل السنوي	٤٠٠٠٠ جنيهاً
١- الشريحة الأولى (٠,٠×٧٢٠٠٪)	-
٢- الشريحة الثانية (١٠×٢٢٨٠٠٪)	٢٢٨٠ جنيهاً
٣- الشريحة الثالثة (١٥×١٠٠٠٠٪)	١٥٠٠٠ جنيهاً
٤- إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣)	١٧٢٨٠ جنيهاً
٥- تحديد الشريحة التي يقع بها صافي الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثالثة
٦- تحديد نسبة الخصم الضريبي وفقاً لهذه الشريحة (الثالثة)	٤٠٪
٧- قيمة الخصم الضريبي = ٣٧٨٠ × ٤٠٪	١٥١٢ جنيهاً

إجمالي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية = (٤) - (٧)	٢٢٦٨ جنيهاً
--	-------------

الحالة الثالثة: خصصها الكتاب الدوري لأي ممول صافي دخله ٦٠٠٠٠ جنيهاً سنوياً، وكان يستفيد بخصم ضريبي مقداره: ٣٧٦,٥ جنيهاً سنوياً. وأصبحت الضريبة المستحقة عليه بعد تطبيق قانون الخصم الضريبي مبلغ ٧١٥٣,٥ جنيهاً، بعد أن كانت ٧٥٣٠ جنيهاً قبل ذلك. ويمكن توضيح هذه الحالة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (٨)

يوضح قيمة الخصم الضريبي طبقاً للشريحة الرابعة

صافي الدخل السنوي	٦٠٠٠٠ جنيهاً
١- الشريحة الأولى (٠,٠×٧٢٠٠) (%)	-
٢- الشريحة الثانية (١٠×٢٢٨٠) (%)	٢٢٨٠ جنيهاً
٣- الشريحة الثالثة (١٥×١٥٠٠) (%)	٢٢٥٠ جنيهاً
٤- الشريحة الرابعة (٢٠×١٥٥٠٠) (%)	٣١٠٠٠ جنيهاً
٥- إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣) + (٤)	٧٥٣٠ جنيهاً
٦- تحديد الشريحة التي يقع بها صافي الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الرابعة
٧- تحديد نسبة الخصم الضريبي وفقاً لهذه الشريحة (الرابعة)	٥%
٨- قيمة الخصم الضريبي = ٥% × ٧٥٣٠	٣٧٦,٥ جنيهاً
٩- إجمالي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية = (٥) - (٨)	٧١٥٣,٥ جنيهاً

وهكذا منح المشرع عفواً ضريبياً، أو إسقاطاً طوعياً- وليس خصماً كما قرر، ولا إعفاءً - لجزء ما من الضريبة المستحقة علي الممولين الذين تقع دخولهم الخاضعة للضريبة في حدود الشرائح الثلاث الأولى التالية للشريحة المعفاة من الضريبة للأعباء العائلية والأغراض الإجتماعية. وأخذ بمفهوم نظام الطبقات، لا الشرائح عند تطبيق هذا العفو.

أما عن إعتبارنا لهذا المنهج أنه بمثابة عفوٍ ضريبي للمكلفين من مبالغ معينة، وليس خصماً لهذه المبالغ فذلك لأن الخصم يكون لضريبة من ضريبة بقصد تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي؛ ضريبة تم دفعها من المكلف عن نشاط ما من ضريبة مستحقة علي ذات المكلف متعلقة بذات النشاط، ويترتب علي إلزامه بالوفاء بها دون خصم الضريبة السابق دفعها منه تحقق الإزدواج الضريبي سواء داخلياً، أو حتي دولياً كما هو الوضع في حالة خصم الضريبة الأجنبية. أما الوضع في الفرض القائم فيتعلق بضريبة تم حسابها علي المكلف طبقاً لأحكام القانون بطريقة بعيدة تماماً عن أي نوع من أنواع الإزدواج الضريبي، بكافة صورته؛ إذ لا يوجد إزدواج ضريبي داخلي، أو دولي. ولا يوجد كذلك إزدواج ضريبي قانوني، أو اقتصادي. ومن ثم ينتفي وصف الخصم هنا للمبالغ التي يتم إسقاطها عن الممول.

كما ينتفي عن هذه المبالغ وصف الإعفاء كذلك؛ إذ يتعلق الإعفاء بنطاق الخضوع للضريبة، وليس بالضريبة المحسوبة علي وعاء خاضع لها؛ فهو يقتضي إستبعاد جزء من النشاط الخاضع للضريبة من نطاق الخضوع لها لأسباب إقتصادية أو إجتماعية... إلخ. ثم إحتساب الضريبة بالسعر المحدد قانوناً علي الوعاء الخاضع لها. وبمجرد الوصول لهذه النتيجة يتعين علي المكلف سداد الضريبة المستحقة. كما أنه يعني في خصوص تلافى الإزدواج الضريبي الدولي إستبعاد وعاء الضريبة الأجنبية من أن يكون محلاً من جديد لضريبة الدخل المستحقة في دولة الإقامة.

أما أن يتدخل المشرع ويسمح للمكلف بعدم سداد جزء من الضريبة المستحقة بعد إحتسابها، حال وقوع الوعاء الخاضع للضريبة محلاً للسعر المقرر لشريحة ما فهو في الواقع يحذو حذو منهجه الذي ألفه لسنوات طويلة وهو بصدد العفو عن مبالغ ضريبية معينة عن الممولين، إما لحثهم علي التقدم للتسجيل لدي الإدارة الضريبية لأغراض الضريبة، أو لدفعهم إلي سداد جزء من الضريبة المتنازع عليها منهم مقابل التنازل عن الجزء الباقي... غاية الأمر أن التشريع يسمح في الفرض المعروف باستنزال جزء من الضريبة المستحقة علي المكلف في ذات وقت حساب كامل الضريبة المستحقة عليه، إستهدافاً لتمييز المكلفين ذوي الدخل الأدنى، في حين أنه يسمح في حالة العفو الضريبي بإسقاط مبالغ من الضريبة المستحقة علي الممولين في وقت لاحق لأسباب أخرى.

أما عن أن المشرع أخذ بمفهوم التصاعد بالطبقات، لا الشرائح وهو بصدد تطبيق أحكام هذا النوع من المعاملات الضريبية، الجديد علي المجتمع الضريبي المصري فذلك لأنه إعتد عند التطبيق بالمبلغ الإجمالي للوعاء الخاضع للضريبة. بحيث جعل صافي الوعاء الخاضع للضريبة أهلاً لأن يطبق عليه الخصم بنسبة واحدة هي ٨٠٪ عند وقوع قيمة صافي الوعاء الخاضع للضريبة في مرمي الشريحة الثانية، تسري علي كامل الوعاء، وبنسبة ٤٠٪ في حالة بلوغ قيمة صافي الوعاء الضريبي مبلغاً يدخله نطاق الشريحة الثالثة، تسري علي كامل الوعاء، بما في ذلك ما كان واقعاً منه في نطاق الشريحة الثانية، والشريحة الثالثة معاً، دون أي تنسيب. وبنسبة ٥٪ فقط في حالة بلوغ قيمة صافي الوعاء الضريبي مبلغاً يدخله نطاق الشريحة الرابعة، بدون أي تنسيب كذلك إلي الشرائح الأخرى لهذا الوعاء، وهي الشريحة الثانية، والشريحة الثالثة. أي أنه عند حساب الضريبة المستحقة علي المكلف طبق المشرع نظام الشرائح، فحدد قيمة الضريبة المستحقة لكل شريحة من الوعاء الخاضع للضريبة بالسعر المحدد لكل شريحة علي حدة. لكنه عند تحديده المبلغ الذي قرر إسقاطه عن المكلف وفقاً لهذا النظام خرج المشرع عن نظام الشرائح إلي نظام الطبقات، وجعل الوعاء الخاضع للضريبة متمتعاً بنسبة خصم واحدة من الضريبة المستحقة، وتتناسب عكسياً مع حجم الوعاء الخاضع للضريبة، ومن ثم مع قيمة الضريبة المستحقة.

وقد أخذ البعض علي هذا النظام أنه يفتقد إلي العدالة؛ لأن تطبيقه يؤدي في بعض الحالات إلي أن يكون المتبقي من دخول أصحاب الدخل العالية أقل من المتبقي من دخول بعض أصحاب الدخل الأقل، وذلك عندما يتمتع المكلف الذي يقع دخله في نهاية الشريحة الثانية مثلاً بخصم ضريبي بنسبة ٨٠٪ من الضريبة المستحقة، في

حين يتمتع المكلف الذي يقع دخله في بداية الشريحة الثالثة بخصم بنسبة ٤٠٪ فقط من الضريبة المستحقة علي كامل الوعاء. ونفس هذا الأمر ينطبق علي الشرائح التالية. وهذا صحيح، ويتفق مع ما نذهب إليه من أن المشرع أخذ بنظام الطبقات؛ لأن هذا النتيجة هي أهم عيوب نظام الطبقات. كما أخذ أنصار هذا الرأي كذلك علي منهج المشرع في هذا الصدد أنه كانت تشوبه شبهة عدم الدستورية؛ لكونه كان يحرم أصحاب الدخل الواقعة في نطاق الشريحة الخامسة من أية خصومات، ويميز سلباً ضدهم بالمقارنة بالمولين الواقعة دخولهم الخاضعة للضريبة في نطاق الشرائح الأخرى.<sup>١</sup>

ويبدو أن المشرع قد استمرراً هذا التوجه. ذلك أنه أصدر القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠م.<sup>٢</sup> لتعديل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. وبموجب هذا التعديل ألغي هذه الطريقة في معاملة الممولين، واستبدل بها طريقة أخرى جديدة علي المجتمع الضريبي المصري كذلك، يتم بموجبها حرمان المكلفين ذوي الشرائح الدنيا من أي خصم، أو عفو ضريبي مما سبق تناوله حالاً، ويتدرج في المعاملة التمييزية ضد اصحاب الدخل الأعلى؛ فيعد السماح بشريحة معفاة من الضريبة في حدود مبلغ ١٥٠٠٠ جنية، يأبي المشرع أن يستفيد منها كل الممولين، إذ يسمح بها لبعضهم، ثم يبدأ بحرمان باقيهم منها، وإن حافظ علي منحهم الحق في الاستفادة بنظام الشرائح حتي حد معين، ثم يبدأ بتقليص عدد الشرائح رويداً رويداً كذلك حتي يستقر به المأل عند شريحتين إثننتين فقط، الفارق بينهما ضئيل (هما: ٢٢,٥٪، ٢٥٪)، ويجعلنا تطبيقيهما وكأننا أمام نظام الطبقات، لا الشرائح.

وتفصيل ذلك: أن المشرع قسم وعاء الضريبة إلي سبع شرائح وهو بصدد حساب الضريبة المستحقة علي الممولين، غير أنه لم يلتزم بحدود كل شريحة بصفة مطلقة، كما أنه لم يعتد بالشريحة المعفاة بصفة مطلقة. أما عن الشرائح السبع فجاءت كالتالي:

الشريحة الأولى: حتي ١٥٠٠٠ جنيها، وقام المشرع بإعفائها من الضريبة.

الشريحة الثانية: أكثر من ١٥٠٠٠ جنيها وحتى ٣٠٠٠٠ جنيها بسعر ٢,٥٪.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيها وحتى ٤٥٠٠٠ جنيها بسعر ١٠٪.

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيها وحتى ٦٠٠٠٠ جنيها بسعر ١٥٪.

الشريحة الخامسة: أكثر من ٦٠٠٠٠ جنيها وحتى ٢٠٠٠٠٠ جنيها بسعر ٢٠٪.

الشريحة السادسة: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيها وحتى ٤٠٠٠٠٠ جنيها بسعر ٢٢,٥٪.

الشريحة السابعة: أكثر من ٤٠٠٠٠٠ جنيها وأخضعها للضريبة بسعر ٢٥٪.

وأما عن تطبيق كل من الإعفاء، وسعر الضريبة علي الممولين وفقاً لأحكام هذه الشرائح، فقد إحترمها المشرع في التطبيق، ولكنه وضع لها حداً أقصى هو عدم تجاوز وعاء الضريبة ٦٠٠٠٠٠ جنيهاً. بمعنى أنه التزم التطبيق الكامل لنظام

<sup>١</sup> - د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل، ... مرجع سابق، ص ١٧٤ - ١٧٥.

<sup>٢</sup> - الجريدة الرسمية، العدد

الشرائح السبع المشار إليها طالما كانت قيمة الشريحة السابعة لا تتجاوز ٦٠٠٠٠٠٠ جنيهاً. غير أنه مع كل مائة ألف جنيه زيادة في وعاء الضريبة عن هذا الحد نجد المشرع يتراجع عن الوقوف إلي جوار الممولين.

١- فمع زيادة وعاء الضريبة عن ٦٠٠٠٠٠٠ ألف جنيه إلي ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه يتخلى المشرع عن حد الإعفاء، ويضم الشريحة المعفاة الي الشريحة الخاضعة للسعر الضريبي الأدنى وهو ٢,٥٪.

٢- ومع زيادة وعاء الضريبة إلي ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه يتخلى المشرع عن حد الإعفاء، وكذا عن السعر الضريبي الأدنى وهو ٢,٥٪، ويضمها معاً الي الشريحة الخاضعة للسعر الضريبي التالي وهو ١٠٪.

٣- ومع زيادة وعاء الضريبة إلي ٩٠٠٠٠٠٠ جنيه يتخلى المشرع عن حد الإعفاء، وعن السعر الضريبي الأدنى وهو ٢,٥٪، وعن السعر الضريبي التالي له وهو ١٠٪، ويضم كل المبالغ الواقعة في نطاق هذه الشرائح الثلاث الي الشريحة الخاضعة للسعر الضريبي التالي وهو ١٥٪.

٤- ومع زيادة وعاء الضريبة إلي ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه يتخلى المشرع عن حد الإعفاء، وعن السعر الضريبي الأدنى وهو ٢,٥٪، وعن السعر الضريبي التالي له وهو ١٠٪، وعن السعر الضريبي التالي له وهو ١٥٪، ويضم كل المبالغ الواقعة في نطاق هذه الشرائح الأربع الي الشريحة الخاضعة للسعر الضريبي التالي وهو ٢٠٪.

٥- ومع زيادة وعاء الضريبة علي ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه يتخلى المشرع عن حد الإعفاء، وعن السعر الضريبي الأدنى وهو ٢,٥٪، وعن السعر الضريبي التالي له وهو ١٠٪، وعن السعر الضريبي التالي وهو ١٥٪، وعن سعر الضريبة التالي له وهو ٢٠٪، ويضم كل المبالغ الواقعة في نطاق هذه الشرائح الخمس الي الشريحة السادسة الخاضعة للسعر الضريبي التالي وهو ٢٢,٥٪. وما يزيد علي ذلك يخضع للضريبة بالسعر الضريبي الأعلى وهو ٢٥٪.

وهكذا بدأ المشرع بالتخلي عن حد الإعفاء مع إرتفاع قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، ثم بالتخلي عن سعر ضريبي واحد مع كل زيادة في وعاء الضريبة بمبلغ معين (١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه)، حتي إنتهي به الحال الي تطبيق سعرين ضريبيين فقط هما السعرين ٢٢,٥٪، و ٢٥٪ عندما يتجاوز الوعاء الخاضع للضريبة مليون جنيه مصري؛ حيث قام بتقسيم الوعاء في هذه الحالة إلي شريحتين فقط: الأولى تبدأ من جنيه مصري واحد وتنتهي إلي ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، وأخضعها للضريبة بسعر ٢٢,٥٪. والثانية تبدأ بعد ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه وبدون حد أقصى، وتسري عليها الضريبة بسعر ٢٥٪.

والواقع أنه لا معني لهذا المنهج الجديد في تطبيق نظام الشرائح بنكهة نظام الطبقات علي هذا النحو سوي أن المشرع وضع نصب عينيه الغرض المالي. وكان الأجدر به أن يظل محترماً نظام الشرائح إلي نهايته. لقد نكص المشرع علي عقبيه بهذا التعديل الجديد من معاملة ضريبية نشد بها تفضيل صغار الممولين بمنحهم

خصومات من الضريبة المستحقة عليهم، كانت تقع في حدود ٨٠٪ أو ٤٠٪، أو ٥٪ حسب الشريحة التي يقع فيها كل ممول، ولكن بطريقة نظام الطبقات، مع محافظته علي الشريحة المعفاة من الضريبة ومنحها لكافة الممولين، مهما كان حجم وعائهم الضريبي، إلي طريقة أخرى تخلي بموجبها عن الشريحة المعفاة ذاتها حال تعدي قيمة وعاء الضريبة ٦٠٠٠٠٠٠ جنيهاً، ثم عن سعر ضريبي واحد من الأسعار الضريبية الأدنى مع كل مائة ألف جنيه زيادة في وعاء الضريبة عن هذا المبلغ، حتي إنتهي به المأل إلي تطبيق الضريبة بالسعرين الضريبيين الأعلى، عندما يتجاوز الوعاء الخاضع للضريبة المليون جنيه.

وإذا كانت الآثار السلبية لهذا التوجه لاتطال صغار الممولين بحسبان أنها تصيب الأوعية الضريبية التي تتجاوز قيمتها ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه سنوياً، مما يعني أن صغار الممولين يظلون بعيداً عن هذه المعاملة الضريبية الجديدة، وأن المشرع قصد منها التمييز ضد كبار الممولين فحسب، إلا أن مثل هذا التوجه يحمل إشارة سلبية للمستثمرين بطبيعة الحال، ويمكن أن يقف حجر عثرة أمام توجه الإستثمارات المباشرة إلي مصر، أو تواجدها بها، ويتنافي مع فلسفته التي حكمته وهو بصدد صياغة أحكام قانون الإستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧م. بالنظر إلي حجم التيسيرات الضريبية التي أتاحتها للمستثمرين بموجب هذا القانون؛ لإقناعهم بملاءمة مصر كبيئة جاذبة لهذه الإستثمارات.

ونري أن الإعتبار المالي الذي قاد المشرع لصياغة أحكام أسعار ضريبة الدخل علي هذا النحو يتضاءل أمام الآثار السلبية له، خاصة وأن تطبيق هذه الأحكام لا يأتي بحصيلة مالية كبيرة كما قد يتبادر إلي الذهن. وكان الأولي أن تظل كل شريحة، وكذا الشريحة المعفاة، قائمة كما هي، ويسري عليها سعرها الذي يخصها، مهما بلغت قيمة وعاء الضريبة. فمبلغ كل شريحة صغير، ولا يستأهل النظر إليه علي أنه يحقق حصيلة ضريبية ذات بال عند رفع سعر الضريبة المطبق عليه.

وهكذا نكون قد انتهينا من بيان أحكام الإئتمان الضريبي أو الخصم في نطاق الضرائب المباشرة سواء في التشريعات المقارنة، أو في التشريع المصري، وإتضح لنا أن معظم دول العالم تطبقه لتلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي، وأنه يسبق نظام الإعفاء في هذا الخصوص، وأن تشريعنا الضريبي إعتاد علي الإعتماد عليه لتلافي الإزدواج الضريبي الداخلي والخارجي معاً، وأن تطبيقه يساهم في تحقيق آثار مالية واقتصادية حميدة للمجتمع الضريبي. أما عن أحكام هذا النظام وأثاره المالية والإقتصادية في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة باعتبارها الضريبة الأهم من بين الضرائب غير المباشرة سواء في التشريعات المقارنة، أو في التشريع المصري، فهذا هو موضع دراسة الفصل التالي.

### الفصل الثاني

#### الإئتمان الضريبي وأثارة الإقتصادية والمالية في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة

تُعد الضريبة علي القيمة المضافة آخر ماتوصل إليه الفن الضريبي في نطاق الضرائب السلعية غير المباشرة. ولعل أهم ما يميزها عما سبقها من ضرائب

مماثلة، مثل الضريبة علي رقم الأعمال، والضريبة التراكمية علي رقم الأعمال، وضريبة الإستهلاك التي طبقتها مصر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١م. هو اعتمادها علي نظام الإئتمان، أو الخصم بما يمنع حدوث الإزدواج الضريبي، بالنظر إلي طبيعتها، واستحقاقها علي كل التعاملات الضريبية، في جميع مراحل تداولها في السوق. وتعرض في هذا الفصل لبيان واقع تطبيق الإئتمان الضريبي أو الخصم في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة، ودوره في تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي (مبحث أول). ثم نعرض لبعض تطبيقات الإئتمان الضريبي المرغوبة إقتصادياً في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة (مبحث ثان).

### المبحث الأول

#### علاقة الإئتمان بالإزدواج الضريبي وآثاره الإقتصادية والمالية

الأصل أن تسمح الضريبة علي القيمة المضافة بتطبيق نظام الإئتمان أو الخصم؛ لتلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي؛ لما لذلك من آثار مالية واقتصادية حميدة (مطلب أول). ومع هذا نجدها تطبق هذا النظام في بعض الأحيان بما تتجاوز به نطاق هذه الظاهرة، أي رغم أن عدم تطبيقه في هذه الأحيان لا يخلف وراءه أي إزدواج ضريبي علي الإطلاق (مطلب ثان).

### المطلب الأول

#### تطبيق الإئتمان للحد من الإزدواج الضريبي وآثاره الإقتصادية والمالية

نظراً لأن الضريبة علي القيمة المضافة تتحمل بها السلعة أو الخدمة الخاضعة لها غير مره، طوال حركتها في السوق، إلي حين استقرارها لدي المستهلك النهائي، فلذا توجب الأصول الفنية للضريبة علي القيمة المضافة تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم علي كل التعاملات الضريبية، كما توجب - في ذات الوقت - قصر تطبيقه عليها (فرع أول). ومع هذا وجدنا الضريبة علي القيمة المضافة في مصر تخرج عن هذا الأصل، وتحرم بعض التعاملات الضريبية من الإستفادة بنظام الإئتمان أو الخصم، غير أبهة بما يخلفه ذلك من إزدواج ضريبي مؤكد (فرع ثان).

### الفرع الأول

#### الأصل: قصر تطبيق الإئتمان علي التعاملات الضريبية

تمنح الضريبة علي القيمة المضافة إئتمناً قوياً للمكفنين المخاطبين بأحكامها. إذا ما تم تسجيلهم لأغراضها. تسمح بموجبه لهم بأن يخصموا من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاتهم من السلع والخدمات كل ضريبة سبق لهم تحملها، في مرحلة إنتاج هذه السلع أو الخدمات، أو عند شرائها من السوق المحلي، أو عند استيرادها من خارج البلاد بغرض الإتجار، أو حتي بالنسبة للضريبة التي يتحملونها عند بيع بعض

السلع أو الخدمات إذا ماتم ردها لهم بعد ذلك، ونورد كل حالة من هذه الحالات بشيء من التفصيل؛ حتى يمكننا الوقوف على الآثار المالية والإقتصادية لها.<sup>١</sup>

### أولاً: الإئتمان أو الخصم للضريبة على مردودات المبيعات:

تسمح الضريبة على القيمة المضافة في مصر للمسجل بأن يخصم من الضريبة المستحقة عليه "... ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته " بحيث أنه إذا حدث وقام المسجل ببيع بعض السلع الخاضعة للضريبة، ثم حصل الضريبة المستحقة عنها مع الثمن كما يلزمه بذلك القانون، وقام بتوريدها بالفعل إلي مصلحة الضرائب المصرية، ثم حدثت ظروف أدت إلي نقض عملية البيع، فقام المشتري برد هذه المبيعات للبائع وحصل منه علي المبلغ الذي سبق دفعه له نظير ذلك، فهنا يجوز للبائع أن يقوم بخصم الضريبة السابق سداده علي هذه المردودات، لماذا؟ لأن المبلغ السابق دفعه للبائع من المشتري، والذي استرده المشتري بالفعل يشتمل في حقيقته علي كل من ثمن السلعة، وقيمة الضريبة المستحقة عليها. وعندما قام المشتري بدفع الضريبة المستحقة رفق الثمن للبائع، قام البائع مباشرة، وفي خلال المهلة القانونية لتقديم إقراره الضريبي، بتوريد الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب المصرية عن الفترة الضريبية التي حدثت فيها عملية البيع.

فإذا رُدَّت علي البائع سلعته بعد ذلك فإنه يلتزم برد المبالغ التي دفعها له المشتري. وهذه المبالغ هي ثمن السلعة بالإضافة إلي الضريبة المستحقة عليها. ولما كان البائع

١ - تنص المادة (٢٢) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة علي أنه: " للمسجل عند حساب الضريبة 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.... ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل"

- وكانت ضريبة المبيعات تنظم أحكام الإئتمان أو الخصم بموجب المادتين ٢٣، ٢٣ مكرر من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. حيث نصت المادة (٢٣) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. علي أنه: " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ولا يسرى الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق "

و بينت المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية للقانون الحدود والشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذه المادة. ونصت المادة (٢٣) مكرر المضافة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ علي 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، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب، إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يخصم إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل، ويضع وزير المالية قواعد سداد الضريبة على الآلات والمعدات"

ملزم برد هذه الضريبة للمشتري في هذه الحالة، فيكون من حقه أن يستردها من المصلحة؛ حتى إذا ما قام ببيع السلعة من جديد، فإنه يلتزم بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة من جديد أيضاً. غير أن اللائحة التنفيذية للقانون تطلبت توافر عدة شروط لكي يمكن للمسجل خصم الضريبة في هذه الحالة، تدور في مجملها حول التثبت من أن المسجل سدد ضريبة بالفعل علي تعاملات ضريبية حال بيعها، ثم ارتدت له، وأعاد ثمنها مع الضريبة المستحقة للمشتري، وهذه الشروط هي<sup>١</sup>:

- ١ - ألا يسمح للمسجل إلا بخصم ما سبق سداه من ضريبة على السلع المرتدة فقط.
- ٢ - أن يكون المسجل قد قام باستلام السلع المرتدة فعلاً، بحالتها التي بيعت عليها، وقام بقيد بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة له، وتم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة، أو قام البائع المسجل بتعليق هذه القيمة بدفاتره لحساب المشتري.
- ٣ - أن يصدر المسجل (البائع) إشعار إضافة مؤرخاً، ويحمل رقماً مسلسلأً، مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري. ويقوم بموجبه بإضافة السلع المرتدة إلي مخازنه؛ حتي يقوم بتحصيل الضريبة عليها، عند بيعها مرة أخرى.
- ٤ - أن يصدر المسجل (المشتري) إشعار خصم مؤرخاً، ويحمل رقماً مسلسلأً، مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري. ويقوم بموجبه بخصم السلع المرتدة من مخازنه.
- ٥ - أن تكون إشعارات الخصم والإضافة مبين بها عنوان البائع، ورقم تسجيله، واسم المشتري، وعنوانه، ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية، وتاريخها، وكافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن، وقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة، وبيان منفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة.
- ٦ - أن تكون نسبة الضريبة المخصومة إلى إجمالي الضريبة التي تم خصمها على المشتريات هي نفس نسبة الضريبة التي حُملت بها السلع إلى ثمن تلك السلع.

والواقع أن حق المسجل في هذه الحالة لا يعتبر خصماً بالمعنى الفني الدقيق لهذا النظام؛ لأن الخصم يعني: خصم ضريبة من ضريبة Tax sur Tax، ضريبة سبق دفعها من ضريبة مستحقة الدفع كما سبق البيان. وبالتالي فإن المسجل الذي يبيع السلعة الخاضعة للضريبة يمكنه - طبقاً لهذا النظام - خصم الضريبة التي يتحملها أثناء

<sup>١</sup> - حيث تنص المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ علي أنه في تطبيق أحكام المادة (٢٢) من القانون، للمسجل أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة مايلي: أولاً: ما سبق سداه أو حسابه من ضريبة علي المردودات من مبيعاته وفقاً للشروط والأوضاع الآتية: ١- يخصم فقط ما سبق سداه من ضريبة علي السلع المرتدة. ٢- يشترط أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل، وتم رد قيمتها إلي المشتري بما فيها الضريبة أو تعليقتها لحسابه بدفاتر المسجل. ٣- يصدر المسجل إشعار خصم/ إضافة مؤرخاً يحمل رقماً مسلسلأً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري. وفي جميع الأحوال يراعي مايلي: أ. يجب أن يكون قد تم استلام السلع المرتدة وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات. ب- أن يكون إشعار الخصم أو الإضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلأً. علي أن يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها.

إنتاج Production وتوزيع Distribution هذه السلعة من الضريبة التي تستحق عليه عند هذا البيع، ثم توريد الفرق بين الضريبتين إلى المصلحة وفق إقراره الضريبي، وخلال المهلة القانونية المسموح له فيها بتقديم هذا الإقرار. فإذا ردت عليه سلعته بعد ذلك، يلتزم برد ثمنها إلى المشتري مضافاً إليه كامل ضريبة المخرجات التي سبق له تحصيلها منه مع الثمن.

وفي هذه الحالة، يقتضى المنطق أن تقوم المصلحة هي الأخرى برد هذه الضريبة إليه؛ لسقوط حقها في الاحتفاظ بها بمجرد رد السلعة إلى المسجل. لأن تحقق هذا الفرض يعني عدم تحقق الواقعة المنشئة لضريبة تم تحصيلها بالفعل. وبالتالي، لا يعتبر حق المسجل في هذه الحالة خصماً لضريبة سبق أن تحملت بها السلعة المباعة، وإنما إسترداداً أو استرجاعاً لمبالغ سبق للمسجل توريدها للمصلحة على أنها من حقها، ثم جدت ظروف سلبتها هذا الوصف وجعلتها من حقه هو.

لذلك، يجب تمكين المسجل من استرداد هذه المبالغ فوراً، دون أن يتوقف حقه هذا على استحقاق مبالغ ضريبية في الفترات الضريبية التالية، خاصة وأن المادة المشار إليها نفسها قد اشترطت لكي يباشر المسجل حقه في الخصم في هذه الحالة أن يكون قد استلم السلعة المرتدة فعلاً، وقيدها في دفاتره وسجلاته، وأصدر إشعار خصم/إضافة مؤرخاً، يحمل رقماً مسلسلأ يثبت به بيانات كل من البائع والمشتري...إلخ. أي أنه يجب على المسجل في هذه الحالات أن يثبت للمصلحة بيقين أن الضريبة السابق توريدها لها منه على أنها ضريبة مخرجات قد سقط عنها هذا الوصف، فأصبحت من حقه. لذلك فإنه إذا توقف عن ممارسة أنشطته الضريبية taxable activities في الفترات الضريبية التالية لسبب أو لآخر، يكون من حقه الحصول على هذه الضريبة على الفور، دون انتظار لست فترات ضريبية كاملة ليطالب برد رصيده الدائن، على النحو الذي تعرضنا له في المبحث التمهيدي.

### ثانياً: الإئتمان الممنوح للمدخلات، والمشتريات بغرض الاتجار:

منح قانون الضريبة على القيمة المضافة المسجلين الحق في أن يخصموا من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم من السلع والخدمات كل ضريبة المدخلات، التي تتحملها هذه السلع والخدمات أثناء العملية الإنتاجية سواء كانت هذه المدخلات مباشرة أو غير مباشرة<sup>١</sup>، طالما كانت جميع مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة

<sup>١</sup> تنص المادة (٢٢) من القانون على أنه: " ... - ثانياً: ماسبق تحميله من ضريبة قابلة للخصم على مايلي: ١- المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة. ٢- المشتريات بغرض الاتجار. ٣- ماسبق سداه من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد بالجمارك. وإذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار شهرياً من الضريبة المستحقة حتى يتم استنفادها. وذلك كله شريطة حيازة المسجل فاتورة ضريبية."

للضريبة. كما سمح للمسجل التاجر الذي يشتري سلعاً من السوق المحلي بغرض الإتجار فيها، وللمسجل المستورد الذي يستورد بضائع من خارج البلاد لبيعها في السوق المحلي أن يخصم من الضريبة المستحقة علي مبيعاته من هذه السلع، أو البضائع كل الضريبة التي سددها عليها عند شرائها، أو إستيرادها بحسب الأحوال. فإذا كانت قيمة الضريبة السابق تحميلها علي المدخلات، والمشتريات بغرض الإتجار، والواردات تزيد علي قيمة الضريبة المستحقة علي المبيعات خلال الفترة الضريبية، فهنا يتم خصم الضريبة السابق تحميلها علي المدخلات والمشتريات بغرض الإتجار والواردات شهرياً من الضريبة المستحقة حتي يتم استنفادها، مالم يتجاوز الرصيد الدائن ست فترات ضريبية، إذ يجوز للمسجل المطالبة برده في الحال كما أسلفنا في المبحث التمهيدي. فإذا تعلق الخصم بضريبة مدخلات أو مشتريات مصدرها السوق المحلي، وجب علي المسجل حيازة فاتورة ضريبية. أما إذا كانت المدخلات والمشتريات بغرض الإتجار مستوردة فتكون العبرة في تحديد قيمة الضريبة مستحقة الخصم وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية، وإيصال السداد بالجمارك.

معني ما تقدم أن السلع المعفاة لاتستفيد من نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم. وسوف نتعرض لبيان تفصيل ذلك في المطلب التالي. فإذا تحققت حالة من حالات الإعفاء الجزئي Partial Exemption، بأن كانت بعض مبيعات المكلف خاضعة للضريبة والبعض الآخر معفى منها، وأمكن فصل هذه المبيعات عن تلك، وجب حساب ضريبة المدخلات المستحقة الخصم "تبعاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات"<sup>١</sup>. طبقاً للمعادلة التالية :-

$$\text{إجمالي قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة} \times \text{إجمالي ضريبة المدخلات} = \text{الضريبة المستحقة الخصم.}$$

إجمالي قيمة المبيعات الخاضعة والمعفاة

وقد تعرضت اللائحة التنفيذية للقانون لمثل هذا الفرض، فنصت في المادة (٢٧) منها علي أنه: "إذا كانت بعض مبيعات المسجل من السلع والخدمات تخضع للضريبة وبعضها معفى أو خاضعة لضريبة الجدول فقط - خلال الفترة الضريبية- فيتم الخصم علي الوجه التالي:

(أ)- يخصم إجمالي الضريبة علي المدخلات المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط سواء تمت عملية البيع في الفترة الضريبية أو بعدها.

(ب) - لاتخصم الضريبة علي المدخلات التي تستخدم فقط في المبيعات المعفاة من الضريبة، أو التي تخضع لضريبة الجدول فقط، سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

- وتعرف المادة الأولى من اللائحة التنفيذية المدخلات غير المباشرة بأنها: "تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة، وتكاليف البيع والتوزيع، والمصروفات الإدارية والعمومية".  
<sup>١</sup> - المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

(ج) - تخصم الضريبة علي المدخلات التي تستخدم في مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي أو خاضع لضريبة الجدول فقط طبقاً لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلي إجمالي المبيعات.

يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة علي مدخلات السلع أو الخدمات المعفاة أو الخاضعة لضريبة الجدول فقط في البندين (ب)، (ج) إذا قام بخصمها في إقرارات سابقة. وتسري ذات القواعد السابقة علي الضريبة السابق تحميلها علي السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل التوزيع.

ومع ذلك، فإن التوجيه السادس للسوق الأوروبية المشتركة Sixth Directive - الإتحاد الأوربي حالياً - سمح للدول الأعضاء في السوق حال صدوره بإعمال قواعد الخصم في حالات الإعفاء الجزئي، عندما تكون السلع المعفاة ضئيلة القيمة، دون أن يقيم لها وزناً، ودون إتباع الطريقة السابقة في إستبعاد الضريبة التي تستحق علي المشتريات الداخلة في إنتاج مبيعات معفاة، وإن كان قد ترك لكل دولة من دول السوق تنظيم هذا الأمر بتشريعاتها الداخلي<sup>١</sup>. وفي هذه الحالة يتعامل المكلف مع الإدارة الضريبية وكأن جميع مبيعاته خاضعة للضريبة<sup>٢</sup> "The business can treat itself as fully taxable"

والأصل في التشريعات المقارنة ألا يتم إعمال المعادلة السابقة إلا بعد مرور سنة كاملة علي محاسبة المكلف، غير أنه يمكن إتخاذ نتائجها عن سنة سابقة كمؤشر لسنة مقبلة، بشرط أن تتم تسوية أخرى في نهاية السنة الأخيرة Final Adjustment طبقاً للضريبة المدفوعة فعلاً علي المدخلات في هذه السنة<sup>٣</sup>. ومع هذا، فإن التشريع الفرنسي أجاز للإدارة الضريبية هناك إتخاذ النسبة التي يستند إليها لإجراء الخصم مما تتوقعة من مبيعات المكلف خلال السنة التالية، علي أن تتم المحاسبة النهائية للمكلف قبل الخامس والعشرين من أبريل من هذه السنة التالية، وذلك عندما تباشر المنشأة نشاطها لأول مرة<sup>٤</sup>. كما أنه يجوز للإدارة الضريبية أن تتفق مع المكلف علي طريقة أخرى<sup>٥</sup>. إذ الغالب في المملكة المتحدة مثلاً أن يتم خصم ضريبة المدخلات كل ثلاثة أشهر، علي أن تتم تسوية نهائية في نهاية العام، يكون أساسها واقع الحال في هذا العام ككل<sup>٦</sup>. وبهذا يكون الأصل في الضريبة علي القيمة المضافة أن يتم تنسيب المدخلات

<sup>١</sup> - " ... it can be ignored , but the level of what is to be considered insignificant is left to the member states to decide " ( Dennis Parkinson, op. cit. p. ٣٤ .)

<sup>٢</sup> - Ernst & Young , International VAT , op. cit. p. ٢٢٢.

<sup>٣</sup> - Dennis Parkinson , op. cit. p. ٣٥.

<sup>٤</sup> - Ernst & Young , op. cit. p. ٢٢١ .

<sup>٥</sup> - Ibid , p. ٢٢٢.

<sup>٦</sup> - Ibid , p. ٧٢ .

التي تقبل الخصم بشكل مباشر إلى المخرجات الخاضعة للضريبة، وإستبعاد تلك التي تخص السلع المعفاة من نطاق الخصم.<sup>١</sup>

والواقع أن ما انتهى إليه تطور تطبيق نظام الإنتمان أو الخصم في الضريبة علي القيمة المضافة في مصر يتفق مع المعمول به في التشريعات المقارنة. غير أنه مر بتطور كبير حتي وصل أمره إلي مآل إليه الآن؛ ذلك أنه عند تطبيق هذا النظام لأول مرة بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. لم يكن يُسمح بخصم الضريبة علي المشتريات بغرض الإتجار، وذلك لعدم سريان الضريبة في هذه المرحلة علي مرحلة التجارة، إلي أن امتد نطاق تطبيق ضريبة المبيعات ليشمل مرحلة التجارة بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م. وهنا سمح المشرع بخصم ضريبة المشتريات. أما بخصوص ضريبة المدخلات فقد كان القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. يقصر مدلول المدخلات التي يُقبل خصم الضريبة المسددة عنها علي "... السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة".<sup>٢</sup> كما أن مصلحة الضرائب المصرية ظلت تتبنى نفس هذا المنهج في التطبيق لمدة طويلة.<sup>٣</sup> حيث أنها اعتبرت مما ينطبق عليه معنى المدخلات: غاز الأكسجين، وغاز الإستيلين المستخدمين في إنتاج الصناعات المعدنية.<sup>٤</sup> في حين أنها أخرجت من نطاق مدخلات العملية الإنتاجية قطع غيار الأجهزة، والمعدات الإنتاجية، ومستلزمات تشغيلها<sup>٥</sup> وبهذا توافق موقف المصلحة مع نصوص التشريع الضريبي في تلك الفترة، وسابريته منهجه في قصر معنى المدخلات على هذا الإطار الضيق حيبس العملية الإنتاجية، المقيد بشرطين، هما:

١- أن تكون المدخلات من السلع المصنعة الوسيطة. ٢- أن تذوب internalize هذه المدخلات في أثناء العملية الإنتاجية، أو تظهر بصورة مادية fuse في مكونات المنتج النهائي. وهذا كان يخرج جميع المدخلات غير المباشرة، بما فيها السلع الرأسمالية، من مفهوم المدخلات. وظلت هذه القضية محلاً لجدل كبير في الأوساط المالية والضريبية بين مؤيد لموقف القانون ومعارض له. غير أنه عندما صدر القانون

١ - " The basic principal in that , input tax must be directly attributed as for as passible to taxable activities an the one hand and exempt and non - business activities on the other "

٢- المادة (١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م .

٣- حيث اعتبرت المصلحة لفترة طويلة أن "... المدخلات حيثما وردت بالقانون ولائحته التنفيذية وكذلك القرارات والمنشورات والقواعد الإجرائية التي يصدرها رئيس المصلحة لتطبيق أحكام القانون، وتنفيذ أحكام اللائحة التنفيذية تمثل السلع الوسيطة " intermediate goods " والمعلومة في علم الاقتصاد بهذا التعبير الذي يعرفها بأنها " السلع المصنعة وتستخدم في عمليات صناعية لاحقة ". وهذه السلع الوسيطة :- إما أن تصح جزءاً ظاهراً في مكونات المنتج النهائي، أو تفقد ماهيتها فيه خلال العمليات الإنتاجية في خط الإنتاج، وعليه، يقتضى [أى يجب] على الإدارات والمأموريات بالمصلحة إبراز تعبير السلع الوسيطة من المدخلات في جميع تقارير الفحص وأبحاث وموضوعات الإدارات والمأموريات على مستوى المصلحة وذلك دون الإقتصار على تعبير المدخلات فقط وذلك لإزالة اللبس في التطبيق " .

٤- التعليمات الصادرة في ٢٣/١٠/١٩٩٣، دليل المنشورات... ١٩٩٣ مرجع سابق، ص ٤٨

٥- المنشور رقم ٧٨ لسنة ١٩٩١، دليل المنشورات... ١٩٩١، مرجع سابق، ص ١٥٩ .

الحالي نجده - وحسناً فعل - أقر حق المكلفين في خصم ضريبة المدخلات بكافة صورها، وسواء تعلقت بمدخلات مباشرة أو غير مباشرة.

كما أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لم يكن يسمح بخصم الضريبة المتعلقة بمدخلات الخدمات من ضريبة المخرجات، إلي أن صدر القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. حيث سمح بخصم الضريبة علي مدخلات الخدمات، وإن قصرها علي المدخلات من السلع الرأسمالية دون السلع الإستهلاكية! وكذا دون المدخلات من الخدمات! فأجاز للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع ومن الخدمات أيضاً ما سبق تحميله من هذه الضريبة علي الآلات والمعدات، وأجزائها، وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة.

وبهذا يكون القانون- ولأول مرة - قد مد نطاق الخصم إلي المدخلات بمفهوم أوسع من المفهوم السابق تبنيه من قبل، إذ أجاز خصم الضريبة علي المدخلات، حتى ولو كانت من المعدات (السلع الرأسمالية) طالما تم استخدامها في إنتاج سلع خاضعة للضريبة. بل والأكثر من هذا، فقد سمح بالخصم في هذه الحالة، حتى عندما تكون هذه المعدات، وأجزائها، وقطع غيارها مما يتم استخدامه في تأدية خدمات خاضعة للضريبة، غير أنه ظل علي موقفه السابق من المدخلات المباشرة، مستمراً في عدم السماح بخصم الضريبة علي مدخلات الخدمات، عندما تكون هذه المدخلات من السلع الوسيطة، أو الخدمات!

وبصدور القانون الحالي رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تم السماح بخصم الضريبة التي تتحملها المدخلات بكافة صورها سواء كانت من المدخلات المباشرة أو غير المباشرة، وسواء كانت من مدخلات السلع أو من مدخلات الخدمات الخاضعة للضريبة.

#### - شروط استفادة المسجل من الإئتمان أو الخصم:

يجب لكي يستفيد المكلف من نظام الإئتمان أو الخصم أن تتوافر له عدة شروط أوجبتها اللائحة التنفيذية للقانون، هي:

- ١ - أن يكون لدي المسجل فواتير ضريبية بمبالغ الضريبة التي يريد خصمها.
- ٢ - أن يقتصر الخصم علي ما سبق سداه من الضريبة علي المدخلات بكافة صورها، وكذلك المشتريات بغرض الاتجار، إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.
- ٣ - وأن يقتصر الخصم كذلك علي ما سبق سداه من ضريبة علي السلع المستوردة خلال الفترة الضريبية، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية.

٤- تقديم شهادة من المسجل في نهاية كل سنة مالية له تفيد أحقيته في الخصم علي أن تكون هذه الشهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين<sup>١</sup> وقد تطلبت اللائحة التنفيذية للقانون هذا الشرط بهدف محاربة حالات الغش والتواطؤ، التي يمكن أن يقع فيها المسجلون.

٥ - وإذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة، فهنا يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفادها. ويحدث هذا غالباً بسبب أن التجار يقومون بشراء كميات كبيرة من السلع جملة واحدة، ويدفعون الضريبة المستحقة عليها مرة واحدة كذلك، ثم يقومون ببيع هذه المشتريات فيما بعد. وقد يستغرق بيعها أشهراً عديدة، وليس بالضرورة شهراً واحداً، وهنا تكون الضريبة علي المشتريات التي يتحملونها في خلال الشهر الذي يحدث فيه الشراء أكبر من الضريبة التي يطالبون بسدادها علي المبيعات، التي تتم خلال نفس الشهر. وفي مثل هذه الحالات تجيز اللائحة التنفيذية للقانون خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المشتريات شهرياً حتى يتم استنفادها. ويحدث نفس الشيء بالنسبة للضريبة علي المدخلات، إذا تحقق هذا الفرض للمنتجين الصناعيين.

٦- إذا كانت بعض مبيعات المسجل فقط وليس كلها - خلال الفترة الضريبية - تخضع للضريبة فيقتصر الخصم فقط علي ضريبة المدخلات التي تتصل بالمخرجات الخاضعة للضريبة كما سبق أن ذكرنا، وبناء علي ذلك يتم الخصم على الوجه التالي:

( أ ) يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة، سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها.

( ب ) لا تخصم الضريبة على تلك المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة، سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

( ج ) تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى منها طبقاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات.

( د ) إذا أخطأ المسجل وقام بخصم الضريبة على مدخلات السلع المعفاة في البندين (ب)، (ج)، وأرسل إقراره الضريبي بعد استئصال الضريبة المستحقة علي هذه المدخلات المعفاة بطريق الخطأ، فإنه يلتزم بتحرير إشعار إضافة لهذه الضريبة المخصوصة بطريق الخطأ، ويقوم بتوريدها للمصلحة في إقراره الضريبي اللاحق.

وعلي أية حال فإن منح إئتمان قوي للمسجل في هذه الحالات ساهم في القضاء علي الإزدواج الضريبي، وقوي موقفه التنافسي في السوق، خاصة مع رفع حد التسجيل

<sup>١</sup> -- تنص المادة ٣٠ من اللائحة علي أنه: "في جميع حالات خصم الضريبة المقررة قانوناً لا يتم اعتماد خصم الضريبة إلا إذا قام المسجل بتقديم شهادة في نهاية كل سنة مالية له موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد بأحقيته في الخصم.

بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ إلى خمسمائة ألف جنيه، ووجود الكثير من ممارسي الأنشطة الضريبية دون حد التسجيل، ومن ثم ممارستهم لأنشطتهم الضريبية دون تحميلها بضريبة مخرجات. ولا تخفي الآثار المالية والإقتصادية الحميدة لهذا التوجه علي كافة المسجلين، خاصة في ظل وجود من كان يتحمل منهم بالضريبة علي المدخلات أو المشتريات دون أن يستطيع خصمها من ضريبة المخرجات طوال سنوات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات، كما كان الحال بالنسبة لمؤدي الخدمات الخاضعة للضريبة.

## الفرع الثاني

### حرمان بعض التعاملات الضريبية من الإئتمان الضريبي وأثاره الاقتصادية والمالية

علي الرغم من تسليم الأصول العامة للضريبة علي القيمة المضافة في التشريعات المقارنة بأحقية المكلفين في خصم ضريبة المدخلات وضريبة المشتريات التي تتصل بكافة التعاملات الضريبية، إلا أننا وجدنا الضريبة علي القيمة المضافة المصرية تخرج عن هذا النظر، وتحرم المسجلين من حقهم في الإستفادة من نظام الإئتمان أو الخصم في بعض الحالات، رغم تعلق هذه الحالات بتعاملات ضريبية، كما هو الحال في ضريبة الجدول، والضريبة علي السلع المستعملة، والضريبة علي المدخلات التي تندرج ضمن عناصر التكلفة، وتعرض لكل حالة من هذه الحالات بالتفصيل فيما يلي:

#### أولاً: السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول:

إلي جانب الأحكام العامة للضريبة علي القيمة المضافة التي تطبقها مصر بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ توجد بعض الأحكام الخاصة التي ينظمها ذات القانون فيما يعرف بضريبة الجدول، وتسري علي السلع والخدمات المحددة علي سبيل الحصر في الجدول المرافق لهذا القانون. بعض هذه السلع والخدمات يخضع لضريبة الجدول فقط بالسعر المحدد قرين كل منها، وهي عبارة عن ثلاث عشرة مجموعة سلعية وخدمية. وبعضها الآخر يخضع لضريبة الجدول إلي جانب خضوعه في ذات الوقت للضريبة علي القيمة المضافة، وتشمل إثنتا عشرة مجموعة سلعية وخدمية. واستكمالاً لنظرته الخاصة إلي السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول، فإن هذا القانون يحرمها من حقها في الإستفادة من أحكام الإئتمان الضريبي أو الخصم، وذلك بنصه في المادة (٢٢) منه علي أنه يحق: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات... ولا يسري الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة علي ما يأتي: - ١ - ضريبة الجدول، سواء علي سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون...."

كما أن اللائحة التنفيذية لهذا القانون أكدت علي ذلك الموقف، بنصها في المادة (٢٧) منها علي أنه: "....وبالنسبة للسلع والخدمات التي تخضع للضريبة وضريبة الجدول فيتم خصم الضريبة السابق تحميلها علي المدخلات من ضريبة القيمة المضافة دون ضريبة الجدول بذات الشروط والضوابط بعاليه. وكذا

بنصها في المادة ٢٨ منها علي أن: " تسري أحكام الخصم علي مايلي:..... ولا تسري أحكام الخصم علي ما يأتي: (أ) - ضريبة الجدول، سواء علي سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة....."

وهكذا يتعذر علي المسجل خصم ضريبة الجدول عندما تكون هذه الضريبة متعلقة بسلع أو خدمات تعد بمثابة مدخلات لسلع أخرى خاضعة للضريبة، كما يتعذر عليه كذلك خصم أي ضريبة مدخلات لسلعة أو خدمة خاضعة لضريبة الجدول. فإذا كانت السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبتين معاً؛ الضريبة علي القيمة المضافة، وضريبة الجدول أمكن خصم ضريبة المدخلات من الضريبة علي القيمة المضافة فقط، دون ضريبة الجدول.

والواقع أن حرمان المشرع للسلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول من الإئتمان الضريبي علي هذا النحو هو امتداد لنفس فلسفته من هذه القضية مع السلع والخدمات التي كانت خاضعة للضريبة علي المبيعات طبقاً للجدولين رقمي (١)، (٢) اللذين رافقا القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ طوال سنوات تطبيقه. ومن الواضح - في عقيدة هذا البحث - أنه لا معنى لحرمان السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول من الإئتمان الضريبي أو الخصم علي هذا النحو سوي أن المشرع فضل الغرض المالي للضريبة علي العدالة الضريبية، وقبل بذلك تحقق الإزدواج الضريبي بخصوص هذه السلع والخدمات، سواء عند فرضه ضريبة الجدول عليها إلي جانب ضريبة القيمة المضافة، خاصة وأنه تعامل مع ضريبة القيمة المضافة علي أنها جزء من وعاء ضريبة الجدول بالنسبة للسلع والخدمات التي تخضع لكلا الضريبتين معاً، وأخر حساب ضريبة الجدول إلي ما بعد حساب الضريبة علي القيمة المضافة، أو عندما منع المكلفين من تطبيق قواعد الإئتمان أو الخصم علي ضريبة الجدول سواء كضريبة مدخلات لسلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، أو كضريبة مخرجات تطالب بخصم ضريبة مدخلات، ولو تعلقت ضريبة المدخلات بسلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة علي القيمة المضافة، وليس لضريبة الجدول.

#### ثانياً: السلع المستعملة:

الأصل في الضريبة علي القيمة المضافة أن يطالب بها المكلف عند بيع السلعة الخاضعة لها بحالتها التي أنتجها بها، إذا كان منتجاً صناعياً، أو التي اشتراها بها إذا كان تاجراً، أو مستورداً. ولكن قد يشتري المكلف سلعة جديدة فيدفع الضريبة المستحقة عنها ويقوم باستخدامها لفترة ما ثم يعن له بيعها بعد ذلك. فهل معني هذا ألا تستحق عليها ضريبة قيمة مضافة؟ وإذا استحققت الضريبة عليها فهل يسمح له بخصم ضريبة المدخلات، أو ضريبة المشتريات؟

تجيب المادة ١١/١٠ من القانون علي هذه التساؤلات بنصها علي أن: " تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة علي السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (٣٠٪) من القيمة البيعية، مع عدم إعمال قواعد الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون عند البيع.

وتشترط المادة ٨/١١ من اللائحة التنفيذية للقانون لتطبيق هذا الحكم ثلاثة شروط هي: "أ- أن يكون المكلف هو الذي إشتري السلعة، وأن تكون هذه السلعة جديدة، ولم يسبق إستعمالها من قبل. ب- وأن يستعملها المكلف محلياً مدة لا تقل عن سنتين. ج- وأن يتم بيعها بمعرفة المكلف (فإذا تخلف أي شرط من هذه الشروط)... يكون وعاء الضريبة هو كامل القيمة البيعية."

وهكذا فإنه إذا اشتري مكلف ما سلعة من السلع، أو استوردها لإستخدامه الشخصي مثلاً، ثم قرر بيعها بعد ذلك فإن الضريبة تستحق علي (٣٠٪) فقط من قيمتها البيعية. ويحرم من المطالبة بخصم الضريبة المدفوعة عند شرائها أو استيرادها، شريطة توافر الشروط الثلاث السابقة. فإذا تخلف شرط من هذه الشروط تحسب الضريبة المستحقة عليه علي كامل قيمة البيعية لها وليس علي ٣٠٪ فقط من هذه القيمة، غير أنه يجوز له خصم ضريبة المدخلات إذا توافرت له شروط خصمها. غير أنه إذا تم تداول السلع المستعملة في السوق المحلي، أو تم استيراد سلعة مستعملة من الخارج، أو تعلق البيع بفضلات التصنيع للسلع الخاضعة للضريبة أو الخردة، فهنا لا يسري هذا الحكم. وتطبق الضريبة علي القيمة المضافة في التشريعات المقارنة في هذه الحالة نظم خاصة بالمعاملة الضريبية للسلع المستعملة SHG.

وتعرف فرنسا السلع المستعملة بأنها: السلع المستخدمة من قبل والقابلة لإعادة الاستخدام، سواء بحالتها، أو بعد إدخال تحسينات عليها. ٢ والأصل أن تخضع هذه السلع للضريبة علي القيمة المضافة، شأنها في ذلك شأن غيرها من السلع، متى تحقق حد التسجيل المقرر قانوناً بالنسبة لها في حق أي شخص، ولو كان نشاطه مقصوراً علي التعامل في هذه السلع وحدها. ٣ غير أن تداول هذه السلع في الأسواق، وإمكانية تعدد البيوع الخاضعة للضريبة بالنسبة لها يستلزم السماح للمكلفين الذين يتعاملون فيها بخصم الضريبة التي تتحملها في جميع المراحل السابقة علي مرحلة البيع النهائي. ومع هذا، فإن تناقص قيمتها؛ بسبب تناقص عمرها الاقتصادي مع كثرة استخدامها يجعل تطبيق الأصول السليمة للضريبة علي القيمة المضافة عليها من شأنه مطالبة المكلفين للإدارة الضريبية بفروق ضريبية كثيرة علي الدوام عند كل بيع، إلى الحد الذي يمكن أن ينتهي إلى استردادهم لكافة الضرائب التي تتحملها في جميع مراحل التداول. ٤. ويكون من المجدي في هذه الحالة عدم إخضاعها للضريبة علي الإطلاق. وفي نفس الوقت، فإن إهمال حق المكلفين في خصم الضريبة التي تتحملها هذه السلع، في جميع مراحل تداولها السابقة علي مرحلة البيع النهائي؛ للتغلب علي النقيصة

<sup>١</sup> - تنص المادة (٢٢) من القانون في فقرتها الأخيرة علي مايلي: "... ولا يسري حكم البند ذاته علي الحالات الآتية: أ- بيع السلع المستعملة في السوق المحلي. ب- السلع المستوردة مستعملة في الخارج أو في المناطق الحرة. ج- الفضلات والخردة."

<sup>٢</sup> - المادة (٣٢٧) من قانون الضريبة علي المشروعات في فرنسا.

<sup>٣</sup> - Edmund Tirbutt, VAT and the small business ... op.cit.p.٧١.

- Encyclopedia of value Added Tax,... Op. cit.p.٥٠١٧.

<sup>٤</sup> - John Brooks and Andrew Copp, How to live with VAT, Third Edition, London, ١٩٨٩, p.٦٥.

السابقة من شأنه أن يؤدي إلى إلحاق عظيم الضرر بالمكلفين القانونيين والفعليين معاً. لأن هذا يعني دخول ضريبة المخرجات المستحقة عند أي بيع لهذه السلع ضمن وعاء ضريبة المخرجات المستحقة عند كل بيع تالي لها، بصورة مستمرة، وتكون النتيجة حدوث التراكم الضريبي الذي كان السبب الرئيس وراء إلغاء الضريبة على رقم الأعمال، وإحلال الضريبة على القيمة المضافة محلها في العديد من التشريعات المقارنة.

لكل ما تقدم، فإن معظم السلع المستعملة تلاقي معاملته خاصة في الضريبة على القيمة المضافة في التشريعات المقارنة؛ بسبب الطبيعة الخاصة التي تتميز بها بين أقرانها، من ذلك: ١- الأعمال الفنية الأصيلة (الأنتيكات). ٢- السيارات. ٣- الموتوسيكلات والكرافانات. ٤- القوارب والسفن. ٥- الطائرات. ٦- الأجهزة الكهربائية. ٧- أدوات الإطفاء التي تباع من تجار مرخص لهم ببيعها. ٨- الأجهزة الإلكترونية. ٩- الأسلحة النارية الصغيرة. وتوجد بعض الشروط العامة في التشريعات المقارنة لكافة النظم التي تحكم السلع المستعملة، يمكن إيجازها فيما يلي:

- ١- أن يكون بائعها قد اشتراها من غير مسجل، أو أن يكون قد اشتراها من مسجل طبقاً لأحكام أحد نظم السلع المستعملة.
- ٢- ألا يكون بيد البائع فاتورة مشتريات موضح بها قيمة الضريبة على القيمة المضافة على استقلال.
- ٣- تقديم إقرار من البائع بعدم أحقيته في خصم ضريبة المدخلات عن السلعة التي يُطبق بشأنها أحد هذه النظم.
- ٤- إمساك البائع سجلاً للمخازن يبين حركة السلع المشتراة والمباعة، وتاريخ البيع والشراء، وإسم المشتري، وكذا بيان بملخص الضريبة المستحقة على الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع.<sup>٢</sup>
- ٥- عدم إصدار البائع فاتورة ضريبية عند البيع. ومع هذا يجب عليه إصدار فاتورة أخرى ذات بيانات خاصة، يثبت بها: أ- رقم الفاتورة. ب- اسم البائع وعنوانه. ج- تاريخ البيع. د- اسم المشتري وعنوانه. هـ- وصف دقيق للتعامل، بالإضافة إلي أي بيانات أخرى، مثل رقم تسجيل البائع في حالة بيع السيارات مثلاً. و- السعر الإجمالي المدفوع ثمناً للسلعة. ز- وأن يوثق البائع الفاتورة بعبارة في صلبها تؤكد عدم حدوث خصم لضريبة المدخلات من قبل، والتعهد بعدم المطالبة بخصمها في المستقبل. وقد ورد مثال لنص هذه العبارة في التشريع البريطاني علي النحو الآتي: "Input Tax has not been and will not be claimed by me in respect of the good"

<sup>١</sup> - إيمان حسن: المعاملة الضريبية للسلع المستعملة...، مرجع سابق، ص ٢٣٥.

أ- شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة... مرجع سابق، ص ١١٧.

- A. Farman , PKF , tax Handbook , ٢٠٠١- ٢٠٠٠, Alled Dumfer, Great Brition, ٢٠٠٠, p. ٥٧٤

<sup>٢</sup> - John B. and Andrew C.: How to live...op.cit.p.٦٦.

“soled in this invoice” ويمكن للمشتري إعداد هذه الفاتورة بنفسه ويحصل على توقيع البائع فيما يتعلق بالبيانات التي تخصه، وهنا تكون الفاتورة الضريبية صحيحة وتعمل أثرها.

وحتى يتم التغلب علي التناقص المستمر في قيم بعض السلع المستعملة، عندما يقع التعامل علي سلع لا يضيف الاستخدام المتتالي لها قيمة ما ( أي قيمة مضافة)، بل وربما ينتقص من قيمتها، يتم حساب قيمة الضريبة المستحقة طبقاً لنظم السلع المستعملة في التشريعات المقارنة على الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع " The Gross Margin". فإذا كان ثمن البيع هو نفسه ثمن الشراء أو أقل، فلا تستحق ضريبة ما. وتعتبر كل سلعة من السلع المستعملة قائمه بذاتها في هذا الخصوص. بمعنى أنه لا يمكن للمكلف تعويض الخسارة الناشئة عن بيع سلعة ما من الربح الناشئ من بيع سلعة أخرى، حتي ولو كانت السلعتان من نفس النوع.<sup>٢</sup> وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة المستحقة طبقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{الضريبة المستحقة} = \frac{\text{سعر الضريبة}}{\text{سعر الضريبة} + 100} \times \text{إجمالي الربح}$$

وعلى ذلك، فإنه إذا كان سعر الضريبة ١٤ % كما في مصر، وكان سعر الشراء ٣٠٠ جنيه، وسعر البيع ٣٥٧ جنيه بما يعني أن إجمالي الربح يعادل ٥٧ جنيه. فإن:

$$\text{الضريبة المستحقة} = \frac{14}{100 + 14} \times 57 \text{ جنيهاً} = 5 \text{ جنيهات.}$$

فإذا كان التعامل يتم بطريق المقايضة بين سلعتين من نفس النوع، فهنا يكون وعاء الضريبة - طبقاً للتشريع الهولندي - عبارة عن الفرق بين سعر السلعة الجديدة وسعر السلعة المستعملة في السوق.<sup>٣</sup>

وقد يحدث أن يتعامل المسجلون في السوق مع غير مسجلين، ولا تنطبق عليهم شروط استخدام نظم السلع المستعملة، فيكون من الإضرار بهم مطالبتهم بالضريبة المستحقة على كامل ثمن السلعة. لذا، تسمح لهم معظم التشريعات المقارنة في هذا الفرض بأن يطلبوا إلى الإدارة الضريبية معاملتهم ضريبياً كوسطاء أو سماسرة "Agents" وليس كتجار. ويطبق عليهم معامل الضريبة في هذه الحالة على الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء باعتباره عمولة أو سمسرة، وليس باعتباره إجمالي ربح. وإن كان يلزم أن يمسك البائع سجلات أكثر تفصيلاً في هذه الحالة لبيان الأشخاص

<sup>١</sup> - Ibid. Loc. cit,

- و أنظر أيضاً ص ٦٨ من نفس المرجع، حيث يمكن الإطلاع على شكل هذه الفاتورة وبياناتها.

<sup>٢</sup> - “ The essential principle used is that, the user can account for VAT only on the amount by which the selling price exceeds the buying price“

(Edmund Tirbutt, VAT and ... op.cit.pp.٧٠-٧١)

<sup>٣</sup> - Ernst & Young: International VAT ... op.cit.p.٩٤ & p.٢٢٧.

الذين يتوسط بينهم، والعمولة التي يحصل عليها في نظير ذلك<sup>١</sup>، وتطبيق هذا التيسير على المثال السابق، تكون الضريبة التي تستحق على المسجل طبقاً للنظام الأصلي عبارة عن:  $(1 \div 14) \times 357$  جنيه = ٢٥,٥ جنيه. وتدفع بكاملها؛ بسبب عدم وجود فاتورة ضريبية. أما الضريبة التي تستحق طبقاً للنظام البديل فهي:  $(1 \div 14) \times 57 =$  خمسة جنيهات فقط.

والحقيقة أننا في حاجة إلى مراعاة القواعد السابقة عند التعامل مع السلع المستعملة في مصر. لأن هذه السلع قد يتم تداولها بين غير مسجلين. فقد يشتري أحد المستهلكين سيارةً من أحد المعارض مثلاً ويسدد عنها ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها. ثم يقوم ببيعها بعد ذلك إلى تاجر مسجل. فإذا باع التاجر المسجل نفس السيارة بعد ذلك، فإنه يطالب بدفع ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى ضريبة الجدول علي كامل قيمتها<sup>٢</sup>. ولا يستطيع خصم ضريبة المشتريات؛ لعدم وجود فاتورة ضريبية بيده بسبب شرائها من مستهلك (غير مسجل). وقد تتكرر هذه الواقعة فيما بعد، فيبيع المستهلك الجديد السيارة المستعملة لتاجر مسجل فيقوم الأخير بدوره ببيعها إلى مستهلك آخر... وهكذا. وتعجز القواعد العامة المطبقة في مصر عن تحقيق العدالة في محاسبة المكلفين في مثل هذه الفروض. وياحبذا لو تمت معاملتهم ضريبياً في هذه الحالة كوسطاء أو سماسرة "Agents" وليس كتجار. وتطبيق سعر الضريبة عليهم على الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء باعتباره عمولة أو سمسرة، وليس باعتباره إجمالي ربح، علي النحو المعمول به في التشريعات المقارنة، علي ما أسلفنا حالاً.

### ثالثاً: المدخلات التي تدرج الضريبة المسددة عنها ضمن التكلفة:

الأصل أن الإئتمان أو الخصم يمنح لضريبة من ضريبة كما ذكرنا، ضريبة مدخلات أو مشتريات من ضريبة مخرجات، وأن يتم تجنيب ضريبة المدخلات أو ضريبة المشتريات عند حساب التكلفة التي يتحملها المكلف علي تعاملاته الخاضعة للضريبة، سواء عند تصنيعها، أو شرائها، أو استيرادها من الخارج، أو أدائها (بالنسبة للخدمات). لأن إدراج ضريبة المدخلات ضمن عناصر التكلفة ثم السماح بخصمها يؤدي إلي تزيح الضريبة. ذلك أن إحتساب ضريبة المدخلات ضمن عناصر التكلفة يعني التعامل معها باعتبارها من المدخلات، ودخولها من ثم ضمن وعاء ضريبة

<sup>١</sup> - John B. And Andrew C., How to Live ..., op.cit.p.٦٩.

- يمكن الوقوف على المزيد من التفاصيل عن المعاملة الضريبية للسلع المستعملة من خلال المراجع الآتية:

- Graham & Trotman: The price waterhouse, A-Z of VAT, London, ١٩٨٩, pp. ١٧٦-١٧٩.

- John N. Brown and Suzanne Chadwick, A guide to VAT in the UK..., Op.cit.p.٢٦-٢٨.

- Encyclopedia of Value Added Tax ... vol. ٢. op.cit.p.٥٠١٧.

<sup>٢</sup> - تخضع السيارات للضريبة علي القيمة المضافة بسعر ١٤٪ بالإضافة إلي ضريبة الجدول بسعر يتراوح بين ١٪ في حالة سيارات الركوب حتي ١٦٠٠ سي سي، و ٣٠٪ في حالة سيارات الركوب أكثر من ٢٠٠٠ سي سي. (البنود من ٩ - ١١ من الجدول المرافق للقانون)

المخرجات. فإذا سمح القانون للمكلف بخصمها رغم ذلك كان هذا معناه أنه يساعد المكلف علي تربيح الضريبة. لذا فطن القانون إلي هذا الفرض، ونص علي حرمان المكلف من خصم ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.<sup>١</sup>

وهكذا يمكن أن تكون السلعة أو الخدمة قد تحملت بالضريبة علي القيمة المضافة في المراحل السابقة علي البيع النهائي، ثم يطالب المكلف بالضريبة علي القيمة المضافة عند بيعها دون أن يكون من حقه المطالبة بتطبيق الإئتمان أو الخصم الضريبي. غير أنه إذا تراجع المكلف عن إدراج ضريبة المدخلات ضمن التكلفة، فقام بفصلها عن عناصر التكلفة، وأجري التسويات المحاسبية والضريبية اللازمة، وقدم لمصلحة الضرائب المصرية المستندات التي تؤكد ذلك، فهنا يمكنه المطالبة بخصم ضريبة المدخلات من جديد.<sup>٢</sup>

### المطلب الثاني

#### تطبيق الإئتمان رغم غياب الإزدواج الضريبي وأثاره الاقتصادية والمالية

علي الرغم من أن تطبيق نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم بصورته الراهنة في الضريبة علي القيمة المضافة قد استغرق وقتاً طويلاً حتي يمكنه تطهير السلع والخدمات من الإزدواج الضريبي، إلا أننا وجدنا الضريبة علي القيمة المضافة تطبق هذا النظام علي بعض التعاملات، بما يهدف إلي تطهير بعض السلع والخدمات من هذه الضريبة تماماً، وليس لمجرد تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي بخصوصها، ولا شك في وجود بعض الآثار المالية والإقتصادية الناجمة عن اتباع هذا المنهج. فما هي هذه التعاملات؟ وما هي الآثار الإقتصادية والمالية لذلك؟ هذا هو موضع دراسة الفرعين التاليين:

### الفرع الأول

#### أهمية تطبيق الإئتمان علي الصادرات وأثاره الاقتصادية والمالية

قد تتحمل السلع المصدرة للخارج بالضريبة علي القيمة المضافة سواء أثناء مراحل تداولها في الأسواق المحلية، قبل تمام عملية التصدير (الضريبة علي المشتريات)، أو حتى قبل ذلك وأثناء مباشرة العملية الإنتاجية (ضريبة المدخلات). وقد تتحمل الخدمات المصدرة للخارج بالضريبة علي القيمة المضافة كذلك قبل تمام عملية التصدير. وإذا كان تصدير السلع للخارج متصوراً، فإن المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. أقرت بإمكانية تصدير الخدمات كذلك، وعرفت الخدمة المصدرة للخارج بأنها: "... الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد

١ - حيث تنص المادة (٢٢) من القانون علي أنه: " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ... ولا يسري الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة علي ما يأتي: ... ٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة...".  
٢ - تنص المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون علي أن: " تسري أحكام الخصم علي مايلي: ... ولا تسري أحكام الخصم علي ما يأتي: ... (ب) - الضريبة السابق سدادها علي المدخلات المدرجة ضمن التكلفة إلا إذا أجزيت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقدم مايفيد ذلك للمصلحة..."

إلي متلقيها في الخارج سواء تم تقديمها من شخص مقيم في مصر أو لديه منشأة دائمة بها أو غير مقيم في مصر ولكنه يقدمها من داخلها". ويثور التساؤل حول موقف الضريبة التي تتحملها السلع والخدمات المصدرة للخارج، إذا ما تمت عملية التصدير؟ وما يثير هذا التساؤل أمران:

**الأول:** أن هذه السلع والخدمات تخضع للضريبة بسعر (صفر) وهو سعر خاص لا يعرفه سوي التنظيم الفني للضريبة علي القيمة المضافة سواء في مصر، أو في التشريعات المقارنة. حيث تنص المادة الثالثة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. مثلاً علي أنه: "...ويكون سعر الضريبة (صفر) علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية".<sup>١</sup> بل إن المادة السادسة من هذا القانون مدت نطاق تطبيق هذا السعر ليشمل السلع والخدمات التي تصدرها إلي خارج البلاد كل من المناطق والمدن والأسواق الحرة، وكذا السلع والخدمات التي تدخل هذه الأماكن من داخل البلاد.<sup>٢</sup>

<sup>١</sup> - فصلت المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التي يجب توافرها لتطبيق سعر (صفر) علي السلع والخدمات المصدرة من داخل البلاد إلي خارجها وهي " ... أولاً بالنسبة للسلع المصدرة: علي المصدر عند قيامه بتصدير سلعة اتباع الإجراءات الجمركية المقررة، والاحتفاظ لمدة خمس سنوات بالمستندات المتعلقة بالصفقة، والمستندات الدالة علي تمام التصدير، بما في ذلك شهادة الصادر من الجمرک المختص أو أية شهادة رسمية تقوم مقامها. ثانياً: بالنسبة للخدمات المصدرة: يتعين غثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بتقديم عقد أداء الخدمة أو بأي وسيلة أخرى تتفق مع طبيعة الخدمة مع تقديم المستندات الآتية: ١- صورة كربونية أو إلكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة، وعلي الأخص نوعها وقيمتها وكذلك اسم ومحل إقامة كل من مؤدي الخدمة ومتلقيها. ٢- صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقي الخدمة في الخارج بواسطة تحويل بنكي إلي أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وفقاً للضوابط التي يحددها. وفي حالة إثبات تعذر التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد أو التسويات الواردة بالمادة (٣٥) من هذه اللائحة.

<sup>٢</sup> - واستوجبت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لتطبيق أحكام المادة السادسة من القانون مراعاة مايلي: أولاً: تخضع للضريبة بسعر (صفر) ماتستورده من الخارج مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك الأماكن، عدا سيارات الركوب، وفقاً للأنظمة الجمركية المتبعة في هذا الشأن. ثانياً: تخضع بسعر صفر ماتستورده من السوق المحلي مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك الأماكن، عدا سيارات الركوب، وذلك شريطة أن يقدم البائع المسجل لدي المصلحة المستندات التالية: ١- صورة فاتورة بيع السلعة المصدرة للمناطق الحرة محددة علي سبيل الحصر (صنف - كمية - قيمة)، أو صورة عقد الخدمة المؤداة معتمداً من الهيئة العامة للإستثمار. ٢- خطاب صادر من الهيئة العامة للإستثمار ومختوماً بخاتم شعار الجمهورية يفيد بأن السلع والخدمات الموضحة بالبند (١) لازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروع داخل المنطقة الحرة. ٣- صورة شهادة الصادر (نموذج ١٣ جمارك) المتضمنة بيانات تفصيلية عن طبيعة السلعة المصدرة بما يفيد إتمام التصدير خلال الفترة الضريبية (شهر البيع)، ويجب أن تكون هذه الصورة معتمدة من الجمارك، ومختومة بخاتم شعار الجمهورية. ثالثاً: تستحق الضريبة علي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وفقاً لاحكام القانون الواردة للاستهلاك المحلي داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عند الإفراج عنها من الجمارك. ويعتبر الإستيراد بغرض الإتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الإستهلاك المحلي، وفي حالة خروج هذه السلع بحالتها من المناطق أو

والأمر الثاني: أن السلع والخدمات المصدرة للخارج تُقابل بضريبة القيمة المضافة فور دخولها أراضي أي دولة (مستوردة) تطبق هذه الضريبة؛ لاستقرار عقيدة كل التشريعات المقارنة علي خضوع السلع والخدمات المستوردة للضريبة علي القيمة المضافة بمجرد دخولها أراضيها، شأنها في ذلك شأن السلع والخدمات المحلية.

وفي ضوء هذين الاعتبارين استقر التشريع الضريبي المصري منذ فجر تطبيق ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. وحتى الآن، في ظل تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. علي رد الضريبة التي تتحملها السلع والخدمات المصدرة للخارج للمسجلين الذين يقومون بعملية التصدير سواء أثناء مراحل تداول هذه السلع أو الخدمات في الأسواق المحلية، قبل تمام عملية التصدير، أو حتى قبل ذلك وأثناء مباشرة العملية الإنتاجية، وسواء صدرت السلع بحالتها، أو أدخلت في سلع أخرى. وفي ضوء الشروط التي تتطلبها اللائحة التنفيذية لنفذ هذا الحكم فإنه: ١ - لا يُرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها. ٢ - بذات السعر الضريبي السائد عند السداد. ٣ - وعلي ما يتم تصديره بالفعل.

وفي عقيدة هذا البحث أنه إذا كان نظام رد الضريبة يتناسب مع الحالات الأخرى مثل حالة الضريبة التي تحصلها المصلحة بطريق الخطأ؛ بسبب عدم صلاحية نظام الخصم لمعالجة هذه المسائل؛ كنتيجة حتمية لعدم وجود ضريبة مدخلات وضريبة مخرجات: كما هو الوضع في حالة توريد مبالغ للمصلحة كضريبة عن سلع معفاة، أو احتساب ضريبة علي السلع الخاضعة لها، ولكن بسعر يزيد علي السعر الضريبي المنصوص عليه قانوناً... إلخ. علي النحو الذي تعرضنا له في المبحث التمهيدي، فإن الأمر يختلف في حالات التصدير؛ لوجود ضريبة مدخلات وضريبة مخرجات، لذا يكون من الأوفق تمكين المسجل في حالات التصدير من استرداد ضريبة المدخلات طبقاً لنظام الإئتمان أو الخصم، وليس طبقاً لنظام الرد الذي تطبقه الضريبة علي القيمة المضافة المصرية.

ذلك أن نظام الخصم يعتبر من لبنات التنظيم الفني للضريبة علي القيمة المضافة، ويسمح للمسجلين بتنزيل ضريبة المدخلات أو المشتريات التي يتحملونها خلال الفترة الضريبية من ضريبة المخرجات التي تستحق عليهم عن هذه الفترة، عند تقدمهم بإقراراتهم الضريبية في الميعاد القانوني، دون أن يتقدموا بطلب مستقل إلى الإدارة

---

المدن أو الأسواق الحرة إلي السوق المحلي داخل البلاد لاتحسب الضريبة إلا علي قيمة الضريبة الجمركية المستحقة.

١ - تنص المادة (٣٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ علي أن: " ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية: ١ - الضريبة السابق سدادها أو تحميلها علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى البنك وفقاً للقواعد التي يحددها البنك المركزي وألا تقل قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط الا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها...".

٢ - انظر في تفاصيل هذه الشروط: المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون.

الضريبة بذلك، بخلاف نظام رد الضريبة، الذي يستوجب تقديم طلب مستقل لها لتقوم ببحثه، في ضوء الشروط التي تتطلبها اللائحة التنفيذية للقانون.

وإذا كان من شروط إعمال نظام الخصم أن يكون دائن المصلحة مسجلاً، وأن يكون دينه قد نشأ قبلها بسبب سبق سداده ضريبة على مدخلاته، بأي سعر ضريبي وارد في القانون، فإن نظام الرد يمكن أن ينطبق- ويكون مفيداً- على الحالات التي يقوم بالتصدير فيها شخص غير مسجل، إما لاقتصار صادراته على السلع المعفاة Exemptive Goods، وإما لعدم بلوغ قيمة صادراته من السلع الخاضعة للضريبة حد التسجيل؛ لانقضاء شرط أصيل من شروط تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم. أما حيث يتوافر هذا الشرط مع الشروط الأخرى، ويكون المصدر مكلفاً، فإنه لا تكون هناك ضرورة تجبرنا على التخلي عن النظام الأصيل وهو الخصم إلى نظام استثنائي، له أحكام أخرى هو نظام الرد، كما هو الحال في الضريبة علي القيمة المضافة في مصر.

لأنه وإن كانت النتيجة واحدة في كلا النظامين، وهي التزام الإدارة الضريبية برد مبالغ الضريبة لصاحب الحق فيها، فإن الفارق بين طبيعة كلا النظامين جد كبير؛ إذ يحق للمسجل طبقاً لنظام الخصم أن يخصم حقه بنفسه، متى توافرت الشروط، في حين لا يحق له ذلك وفقاً لنظام الرد.

وإذا كان قيد المدة الذي تلتزم المصلحة خلاله برد الضريبة لأصحاب الحق فيها، وهو ٤٥ يوماً طبقاً لنص المادة الثلاثين من القانون، يمثل ميزة للمسجلين الذين يتركز معظم نشاطهم في التصدير؛ لأنه يغنيهم عن الانتظار لفترات ضريبية تالية تتجاوز ست فترات ضريبية كما هو الحال في القانون الحالي، وكان يمكن أن تطول هذه المدة لسنوات إلي أن يتم استنفاد كامل ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات في ظل تطبيق أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، فإنه يمثل عبئاً على نظرائهم الذين يقتصر نشاط التصدير على بعض أنشطتهم؛ لأن إتباع إجراءات رد الضريبة بالنسبة لهذا الجزء من النشاط يسلبهم حقاً أصيلاً يعد من الخصائص الرئيسية للضريبة، هو حقهم في خصم ضريبة المدخلات بأنفسهم في نهاية الفترة الضريبية<sup>١</sup>، دون إتباع إجراءات أكثر تعقيداً، هي الإجراءات التي يستلزمها نظام الرد.

ويؤيد التشريع البريطاني للضريبة علي القيمة المضافة هذا النظر، إذ يقرر أنه: عندما تستحق للمكلف ضريبة مدخلات، ولا تستحق عليه ضريبة مخرجات، فإن الإدارة الضريبية تلتزم بأن تدفع له ضريبة المدخلات التي سبق له تحملها، وتشير إليها على أنها ضريبة مدخلات مستحقة الخصم.<sup>٢</sup> وهذا موقف قويم، ذلك أنه إذا كان

١- ذلك أنه عندما يقوم المسجل بتقديم إقراره الضريبي عن فترة ضريبية ما، يقوم بنفسه بخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، ويورد الفرق للمصلحة وفق إقراره، أو يظل دائناً لها بهذا الفرق بحسب ما إذا كانت ضريبة المخرجات المستحقة عن هذه الفترة تزيد أو تقل عن ضريبة المدخلات التي تخصها.

<sup>٢</sup> - Look : Art. No. ٢٥/٣ , since it states that : "If ... no output tax is due at the end of the period , ... the amount of the credit shall be paid to the taxable person by the commissioners ; and an amount which is due under this subsection is referred to in this Act as a " VAT credit " .

من طبيعة نشاط التصدير عدم إستحقاق ضريبة علي القيمة المضافة عند ممارسته، فهذا لا يحجب حق المسجل في خصم ضريبة المدخلات التي سبق له سدادها؛ لأن السبب في عدم إستحقاق ضريبة مخرجات عند التصدير لا يرجع إلى عدم وجود ضريبة مدخلات أو ضريبة مشتريات تقبل الخصم، وإنما بسبب خضوع نشاط التصدير لسعر ضريبي خاص هو سعر "صفر" Zero Rate، يتسبب تطبيقه في إستحقاق ضريبة مخرجات قيمتها " صفر" أيضاً<sup>١</sup>.

ولا يتنافى هذا مع طبيعة نظام الخصم، وكونه يتطلب أن تكون هناك ضريبة مخرجات لكي يتم خصم ضريبة المدخلات منها؛ إذ توجد فعلاً ضريبة مخرجات في الفرض القائم، غير أن قيمتها دائماً "صفر". مثلما يوجد سعر ضريبي تخضع له هذه المخرجات، هو دوماً السعر "صفر" أيضاً. ومما يؤكد هذا النظر، أن السلع المعفاة من ضريبة القيمة المضافة لا يجوز خصم الضريبة التي تتحملها مدخلاتها، وذلك ليس بسبب أن هذه السلع ليس لها مدخلات؛ وإنما لأن مخرجاتها غير خاضعة للضريبة على الإطلاق. والشرط الرئيس الذي يجب تحققه لخصم ضريبة المدخلات هو أن تكون المخرجات خاضعة للضريبة، بأى سعر ضريبي، حتى ولو كان هذا السعر (صفر).

وفي ضوء ذلك نستطيع إدراك صواب موقف مصلحة الضرائب المصرية إذ تسمح للمسجلين بخصم الضريبة التي تتحملها الصادرات في هذه الحالة؛ ذلك أنه عندما يكون من طبيعة نشاط المسجل تصدير جزء من السلع التي يتعامل فيها، وبيع الجزء الآخر في السوق المحلي، وتتجاوز الضريبة مستحقة الرد - نتيجة التصدير - قيمة الضريبة المستحقة علي المسجل خلال الفترة الضريبية - نتيجة بيع السلع الخاضعة للضريبة في السوق المحلي - فهنا تجيز له المصلحة خصم الضريبة علي مدخلات الصادرات ومشترياتها من الضريبة المستحقة علي إجمالي مبيعاته خلال الفترة الضريبية<sup>٢</sup>.

ونفس هذا النظر ينطبق علي حالات أخرى من حالات رد الضريبة الواردة في المادة الثلاثين من القانون، والمتعلقة بالرصيد الدائن للمسجلين لدي المصلحة؛ حيث إن الأصل هو إنطباق نظام الإئتمان أو الخصم علي ضريبة المدخلات، وضريبة

<sup>١</sup> - في أهمية فرض الضريبة بالسعر صفر، أنظر:

- Paul K. and Martin F. .: International trade effects of value Added Taxation, NBER Working paper N. ٣١٣٦, National Bureau of Economic Research , Cambridge , November ١٩٨٩ , p. ٣.

<sup>٢</sup> - وكانت مصلحة الضرائب المصرية تطبق هذا النظر في ظل قانون ضريبة المبيعات حيث كانت المادة ١٧ / رابعا من اللائحة التنفيذية لهذا القانون تنص علي أنه : " مع مراعاة أحكام المادتين ٣، ١٩ من هذه اللائحة، في حالات التصدير، اذا كانت الضريبة واجبة الخصم أكبر من الضريبة علي مبيعات المسجل في السوق المحلي خلال الفترة الضريبية، ونتج عن ذلك رصيد دائن للمسجل، فله أن يطلب رد الضريبة السابق سدادها علي مدخلاته أو مشترياته من السلع، بما لا يجاوز هذا الرصيد " (راجع اللائحة التنفيذية بعد تعديلها بموجب قرار وزير المالية رقم ٢٠ لسنة ٢٠٠٨م. الصادر بتاريخ ٢٠٠٨/١/١٣م.

المشتريات التي تتصل بالسلع الخاضعة للضريبة، فإذا كانت قيمة الضريبة مستحقة الخصم تجاوز قيمة الضريبة المستحقة علي المسجل، فهنا يظل المسجل يخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات خلال الفترات الضريبية التالية، إلي أن يتم استنفادها. وتظل قيمة ضريبة المدخلات وضريبة المشتريات مستحقة الخصم بمثابة رصيد دائن مستحق للمسجل لدي الإدارة الضريبية إلي أن يتم الخصم بالكامل، بغض النظر عن الفترة التي يستغرقها ذلك.

وكان هذا النظر معمولاً به أثناء تطبيق ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. غير أن قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. أتى بمنهج جديد في تعامله مع هذه القضية، قصد منه التيسير علي المسجلين، والوقوف إلي جانبهم في مثل هذه الظروف؛ للحصول علي كامل رصيدهم الدائن قبل الإدارة الضريبية، حتي ولو بالخروج علي أحكام نظام الإئتمان أو الخصم. إذ أجاز للمسجل الذي يظل دائناً للإدارة الضريبية لمدة تزيد علي ست فترات ضريبية<sup>١</sup> أن يطلب رد كامل رصيده الدائن فوراً، وجعل هذه الحالة هي إحدى حالات رد الضريبة، علي نحو ما أسلفنا في المبحث التمهيدي. وهكذا أحل المشرع نظام رد الضريبة محل نظام الخصم، لا لأن طبيعة التعامل لا يسري عليها نظام الخصم، ولكن رغبةً من المشرع في التيسير علي المسجلين إذا ما ترتب علي تطبيق نظام الخصم الإضرار بهم.

ويمكن تطبيق هذا النظر في حالة التصدير كذلك، فيكون من حق المسجلين خصم ضريبة المدخلات أو ضريبة المشتريات ذات الصلة بالسلع المصدرة للخارج، حيث يكون في إمكانهم ذلك. وفي حالة تعذر خصم هذه الضريبة لأي سبب من الأسباب سواء لاقتصار نشاط المسجل علي التصدير وعدم وجود ضريبة مخرجات مستحقة عليه تبعاً لذلك، أو عندما تكون أنشطة التصدير هي أغلب الأنشطة لدي المسجل، ولا تستغرق ضريبة المخرجات المستحقة عليه عن أنشطته الأخرى ضريبة المدخلات، بما فيها مايتعلق بنشاط التصدير، فيمكن السماح له في هذه الحالة برد الضريبة علي الصادرات. لا لأن طبيعة التعامل لا تتوافق مع نظام الإئتمان أو الخصم، ولكن من باب الوقوف إلي جانب المسجلين حين تقتضي مصلحتهم ذلك، كما هو الشأن في حالة الرصيد الدائن. وإذا كانت مصلحة الضرائب المصرية تراعي هذا النظر، رغم عدم إعتناق التشريع الضريبي له. فمن الأولي بالتشريع الضريبي أن يسارع إلي تبنيه هو الآخر ليضفي الشرعية علي تصرفات الإدارة الضريبية.

## الفرع الثاني

### منح إئتمان ضريبي لبعض الجهات المعفاة وآثاره الإقتصادية والمالية

الأصل أن الإئتمان أو الخصم الضريبي تسمح به الضريبة علي القيمة المضافة للمسجلين، في الحالات التي أشرنا إليها في المطلب السابق بما يمنع من تحقق

<sup>١</sup> - من المعلوم أن الفترة الضريبية في الضريبة علي القيمة المضافة في مصر مدتها شهر ميلادي، في حين أنها في دول كثيرة ثلاثة شهور ميلادية، كما هو الحال في المملكة المتحدة مثلاً.

الإزدواج الضريبي. فالمسجل الذي يدفع ضريبة علي مدخلاته، أو مشترياته، أو وارداته ثم يتحمل ضريبة عليها مرة أخرى عند البيع لا شك أنه يتحمل بالضريبة مرتين في خصوص هذه البنود. ومن العدالة أن يسمح له المشرع بتلافي الإزدواج الضريبي. ومن هنا تحرص تشريعات الضريبة علي القيمة المضافة في النظم المقارنة للمسجلين بالخصم في هذه الظروف.

أما حيث تتعلق المدخلات والمشتريات والواردات المحملة بالضريبة بسلع أو خدمات معفاة، أو تباع لجهات معفاة، ومن ثم لا تستحق عليها ضريبة مخرجات، فلا وجود عندئذٍ لثمة إزدواج ضريبي، ومن ثم لا تكون هناك حاجة لتطبيق نظام الإئتمان أو الخصم. وهذه هي القاعدة المعمول بها بالفعل بالنسبة للسلع المعفاة، أو التي تباع لجهات معفاة في التشريعات المقارنة؛ إذ الشرط الرئيس لخصم ضريبة المدخلات المشتريات أن تكون هناك ضريبة مستحقة علي المبيعات. أي أن تكون هذه المدخلات والمشتريات متعلقة بسلع أو خدمات خاضعة للضريبة. وهذا النظر هو ما سار عليه مجلس الدولة المصري، حيث أكدت علي ذلك الفتوى الصادرة عن اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة في ٢٦/٤/١٩٩٥م.<sup>١</sup> معللة ما إنتهت إليه: بأن نص المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ( القانون ١١ لسنة ١٩٩١ ) "جازم في عدم جواز الخصم علي المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة من الضريبة. وهذا الحكم يسرى سواء كان الإعفاء مقررأ لسلعة ما أو لجهة معينة إذ أن... "الإعفاء في كلتا الحالتين لا بد وأن تستفيد منه جهة معينة. هذا فضلاً عن أن "الحرص علي عدم إزدواج الضريبة علي المسجل هو الحكمة من تقرير خصم الضريبة علي المدخلات وهذه الحكمة منتفية في حالة المخرجات المعفاة من الضريبة أو المخرجات المباعة إلى جهات معفاة من الضريبة"<sup>٢</sup>. لأنه " لا خصم للضريبة علي المدخلات إلا حيث تكون هناك ضريبة تدفع" بالفعل<sup>٣</sup>.

#### - غايات سياسة الإعفاءات:

عادة ما يثور التساؤل حول أفضل تنظيم فني للضريبة علي القيمة المضافة يؤدي عند تطبيقها لتحقيق مصالح الفقراء - خاصة في البلدان النامية - ويؤدي في ذات الوقت إلي زيادة الإيرادات العامة. ورغم أن العديد من الدراسات قد حلت الأثر الاقتصادي لإصلاحات ضريبة القيمة المضافة سواء حال تبنيها لوعاء ضريبي يطال قاعدة عريضة من السلع والخدمات مع تقرير بعض الإعفاءات، أو عند تطبيقها علي بعض السلع والخدمات بطريقة إنتقائية. وسواء تم تطبيقها بأسعار ضريبية متعددة، أو بسعر ضريبي أساسي واحد وآخر منخفض، فمما لا شك فيه أن الآثار الإجتماعية

<sup>١</sup> - مشار إليها في مؤلف أ- نصر أبو العباسي أحمد: الموسوعة في الضريبة العامة علي المبيعات - الجزء الثاني - الطبعة الأولى، ١٩٩٦، ص ٢٠٧ - ٢٠٩ .

<sup>٢</sup> - المرجع السابق، ص ٢٠٨ .

<sup>٣</sup> - المرجع السابق، نفس الموضوع .

والمالية للإعفاءات التي تتضمنها هذه الضريبة تظل علي الدوام هي الشاغل الأعظم لواقعي السياسات الضريبية.<sup>١</sup>

وقد أوضحت دراسة متخصصة أجريت سنة ٢٠١٥م. علي هذه الآثار في النيجر - كبلدٍ نامٍ- أن توسيع القاعدة الضريبية، وتطبيق سعر مرتفع للضريبة علي القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة الفقر، وأن تخفيض سعر الضريبة أو الحفاظ علي إعفاء السلع الزراعية من الضريبة يكون أقل تأثيراً علي الفقراء. ومع ذلك، فإن الآثار الإجتماعية الكلية لهذه الضريبة تعتمد علي التأثير الصافي للإعفاءات علي العبء الضريبي الإضافي الذي يتحمله المنتجون، وكذا علي الطلب المحلي الإجمالي.<sup>٢</sup>

وأوضحت هذه الدراسة أن رفع السعر الاساسي، أو العادي Standered Rate للضريبة علي القيمة المضافة من ٩,٥٪ الي ١٩٪ مع عدم تقرير بعض الإعفاءات الضريبية يؤدي الي زيادة الإيرادات الضريبية بنسبة ٧٢,٨٪، غير أنه يؤدي - في المقابل- إلي انكماش في النشاط الاقتصادي عبر القطاعات الإنتاجية المختلفة (باستثناء القطاع الصناعي)؛ بسبب الإنخفاض الحاد في الطلب الكلي، الناتج عن زيادة الأسعار بالضرورة بفعل رفع سعر الضريبة. وذلك بطبيعة الحال بفرض ثبات العوامل الأخرى، أي في ظل افتراض أن الحكومة لن تغير من نفقاتها العامة مثلاً.<sup>٣</sup>

ولا شك أن زيادة الحصيلة الضريبية الناجمة عن اتباع مثل هذه السياسة تحقق للدولة زيادة في إيراداتها العامة، وبالتالي توفير في إجمالي المدخرات المتاحة لتنمية الاستثمار. غير أن مجموع الزيادة في الاستثمار، وتغير هيكل الطلب الكلي على السلع الرأسمالية يضر بالسلع الاستهلاكية؛ لأنه يساهم في الإسراع بتخفيض الطلب على السلع الاستهلاكية. لأن الأسعار النهائية للسلع الاستهلاكية، شاملة ضريبة القيمة المضافة، سوف ترتفع في مواجهة أسعار السلع الأخرى غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها. ويكون لذلك تأثير مباشر على تكاليف إنتاج هذه السلع، من خلال التغير في أسعار المدخلات.<sup>٤</sup> وعلي الجانب الآخر تقلل هذه السياسة من تكاليف الإنتاج

<sup>١</sup> - Dorothée Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support the Poor? The Case of Niger, Working Paper ١١-٠٤, May ٢٠١٥. p.٢.

-Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax Rates on Food Exemptions, Department of Economics, Universidad Alberto Hurtado, Santiago, Chile. November ٢٠٠٤. P. ٣.

<sup>٢</sup> - Dorothée Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support the Poor? The Case of Niger, Working Paper ١١-٠٤, May ٢٠١٥. p.٢.

-Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax ... Op. Cit. P. ٣.

<sup>٣</sup> - Dorothée Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support ... Op. Cit. p. ١٥.

Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax Rates ... Op. Cit. P. ٤.

<sup>٤</sup> - Dorothée Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions ... Op. Cit. p. ١٥.

بالنسبة للمنتجين بخصوص السلع المعفاة، ولكنها تزيد من أسعار المدخلات الخاضعة للضريبة إذا ما تم استخدامها في إنتاج سلع معفاة؛ لكونها لن تستفيد حينئذ من نظام الخصم الذي تطبقه الضريبة على القيمة المضافة. والغالب أن يكون القطاع الصناعي فقط هو الذي يستفيد من تقرير بعض الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثم يمكنه توسيع إنتاجه. وعندئذ تتم تلبية الطلب الإضافي على السلع الرأسمالية بشكل أساسي من خلال زيادة الطلب على المنتجات المحلية.<sup>١</sup>

وأوضحت هذه الدراسة أن المزارعين يمثلون ٦٣٪ من إجمالي سكان البلاد في النيجر، وأن التأثير السلبي لفرض الضريبة على القيمة المضافة هناك، وكذا في البلدان النامية ذات الخصائص المتشابهة (مثل مالي، وبوركينا فاسو) يكون ضعيفاً بالنسبة لهؤلاء المزارعين عندما يتم إعفاء منتجاتهم الزراعية من الضريبة، أو حتي عندما يتم تطبيق سعر ضريبي منخفض بنسبة ٥٪ عليها<sup>٢</sup>، وأن المزارعين غير الحضريين هم أكثر من يتأثرون بشكل سلبي من جراء هذه السياسة، أي كان الهيكل الضريبي الذي يتم بناؤه، وأن فرض الضريبة بسعر أساسي بنسبة ١٤٪ من أثمان بيع المنتجات مع تقرير إعفاءات للمواد الغذائية الأساسية يسمح بالحفاظ على مستوى الطلب الكلي على ما كان عليه تقريباً قبل فرض الضريبة، ولكنه لا يسمح بدعم الإنتاج المحلي. في حين أن تطبيق الضريبة بسعر منخفض بمعدل ٥٪ على المواد الغذائية الأساسية بالتوازي مع تبني سعر أساسي في حدود ١٣٪ على السلع الأخرى هو الأمر الأكثر ملاءمة للإنتاج المحلي<sup>٣</sup>. في حين أن الجمع بين توسيع نطاق الخسوع لضريبة القيمة المضافة وبين تخفيض سعرها العام إلى ٩,٥٪ هو الخيار الذي يزيد الإيرادات الضريبية، ويقلل من التأثير السلبي على الناتج المحلي الإجمالي<sup>٤</sup>.

وهكذا أبرزت هذه الدراسة أن تصميم هيكل الضريبة على القيمة المضافة الأكثر ملاءمة للفقراء يتطلب مراعاة تأثير توسيع القاعدة الضريبية على رفاهية الفئات الأكثر فقراً، ومراعاة أن الزيادات في الإيرادات العامة من خلال توسيع قاعدة الضريبة على القيمة المضافة يجب ألا يأتي على حساب الفقراء، حتي لا يؤدي إلي زيادة أعدادهم، وأنه يمكن تحقيق نفس المستوى من الإيرادات الضريبية من خلال

- Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax ... Op. Cit. P. ٤.

<sup>١</sup> - Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support ... Op. Cit. p. ١٥.

Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax ... Op. Cit. P. ٥.

<sup>٢</sup> - Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support ... Op. Cit. p. ٢٦.

Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax ... Op. Cit. P. ٥.

<sup>٣</sup> - Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support ... Op. Cit. ٢٦.

Claudio A.: The Effect of Sales Tax Rates on Food Exemptions, ... Op. Cit. P. ٥.

<sup>٤</sup> - Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions ... Op. Cit. ٢٦.

توسيع قاعدة الضريبة على القيمة المضافة، مع الحفاظ على الإعفاءات في السلع الزراعية والمواد الغذائية الأساسية، فهذا هو الأكثر ملاءمة للأسر الأكثر فقراً. ومع ذلك، فإنه وفقاً لفرضية حياد الموازنة العامة، تتشابه التأثيرات بين فرض الضريبة بسعر ضريبي واحد مع تقرير بعض الإعفاءات، وبين تخفيض سعر الضريبة على بعض السلع الأساسية وبخاصة المواد الغذائية.<sup>١</sup>

وخلصت الدراسة إلى أهمية تقرير بعض الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة، بما من شأنه مساندة الفقراء، والوقوف إلى جانبهم، وانتهت إلى إمكانية تعويض الفاقد في الحصيلة الضريبية الناتج عن مثل هذه المعاملة التفضيلية من خلال رفع السعر العام للضريبة على السلع الخاضعة لها. وأقرت الدراسة أنه ولو أن إعفاء السلع الأساسية من الضريبة يحررها من خصم ضريبة المدخلات، إلا أنه يصب في صالح الفقراء؛ لكونه لا يحمل هذه السلع بضريبة مخرجات.

وهكذا يحرم المكلفون- بحسب الأصل- من خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بمبيعاتهم من السلع والخدمات المعفاة من الضريبة. وهذا هو ما تنص عليه المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون المصري إذ تقرر: "..... ولا تسري أحكام الخصم على ما يأتي:..... (ج) - الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع والخدمات المعفاة." ومع أن هذا الأصل معمول به في تشريعنا الضريبي على ما أوضحنا حالاً، إلا أن هذا التشريع يخرج عنه في بعض الأحيان، ويمنح إئتمناً ضريبياً للمسجلين حال بيعهم سلع، أو خدمات لجهات معينة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة. حيث يسمح للمسجلين الذين يبيعون السلع والخدمات لهذه الجهات بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بهذه السلع والخدمات، رغم عدم استحقاق ضريبة مخرجات عليها، وهذه التعاملات هي:<sup>٢</sup>

<sup>١</sup> - Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support ... Op. Cit. ٢٦.

<sup>٢</sup> - تنص المادة (٢٢) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. على أنه: "للمسجل عند حساب الضريبة 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 المبيعة 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....".

- وتنص المادة الثامنة من مواد الإصدار على أنه: "لا تخل أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية".

- وتنص المادة (٢٣) من القانون على أنه: "يعفى من الضريبة وضريبة الجدول وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة وفقاً لبيانات وزارة الخارجية: ١- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجه وأولادهم القصر. ٢ - ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية

(أ) - مبيعات السلع والخدمات الموردة للجهات الواردة بالمادة الثامنة من مواد الإصدار. وهذه الجهات هي: " الدول الأجنبية، والمنظمات الدولية أو الإقليمية." حيث تعدت هذه المادة بكافة الإعفاءات من الضريبة علي القيمة المضافة الواردة في الإتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية وبين الدول الأجنبية، والمنظمات الدولية أو الإقليمية، والإتفاقيات البترولية والتعدينية. وعلى ذلك، فإن الإتفاقيات المبرمة بين مصر وبين إحدى الدول الأجنبية تلزم الإدارة الضريبية بما ورد بها من إعفاءات مثل: الإتفاقية المبرمة بين مصر والولايات المتحدة بشأن المعونة الإقتصادية والفنية، والصادر بشأنها القرار الجمهوري رقم ٤٥٨ لسنة ١٩٧٨م<sup>١</sup>. ويأخذ الحكم المتقدم الإتفاقيات المبرمة بين مصر وبين إحدى المنظمات الدولية - كالأمم المتحدة - أو الإقليمية - كجامعة الدول العربية. كما أن الإعفاءات الواردة في الإتفاقيات البترولية مثل: الإتفاقيات الخاصة بشركات بترول خليج السويس- بلاعم، وغيرها، والتي تسمح بموجبها مصر لإحدى الشركات الأجنبية بالبحث والتنقيب عن البترول، أو عن الغاز الطبيعي فهذه الإعفاءات يجب اعتبارها هي الأخرى. وأخيراً، فإنه يجب اعتبار الإعفاءات التي تقرها الإتفاقيات التعدينية مثل: إتفاقيات البحث عن الحديد أو الذهب...إلخ. ويسمح تشريعنا الضريبي للمسجلين بخضم ضريبة المدخلات التي تتعلق بهذه الإعفاءات.

(ب) - السلع والخدمات الموردة للسفارات والمفوضيات والقنصليات المعفاة وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل، وفي حدود هذه المعاملة. ويقتصر الإعفاء في هذه الحالة على ما يلزم لأداء دولاب العمل الرسمي المنوط بالسفارة أو القنصلية أو المفوضية، باعتبار كل منها شخصاً معنوياً، ومن ثم فقد إستبعد المشرع من نطاق الإعفاء: المواد الغذائية والأدخنة والمشروبات الروحية؛ حيث لا تستفيد بها أي من الجهات السابقة

للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة. ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء طبقاً للبندين ١، ٢ بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد. ٣- ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند ١ من هذه المادة بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل. وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية".

- وتنص المادة ٢٨ من اللائحة أن تسري أحكام الخصم علي مايلي: (أ) - مبيعات السلع والخدمات الموردة للجهات الواردة بالمادة الثامنة من مواد الإصدار. (ب) - السلع والخدمات الموردة للسفارات والمفوضيات والقنصليات المعفاة وفقاً وفي حدود مبدأ المعاملة بالمثل. (ج) - السلع والخدمات الموردة للإستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين المعيّنين بالجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وأزواجهم وأولادهم القصر. (د) - السلع الموردة للموظفين الأجانب من العاملين في البعثات الدبلوماسية والقنصلية. (هـ) - مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفاؤها من الضريبة.

<sup>١</sup> - أنظر: مصلحة الضرائب على المبيعات، القانون الضريبي... مرجع سابق، ص ٥.

كشخص معنوي. كما أنه قصر الإعفاء بالنسبة للسيارات على عدد معين هو خمس سيارات للإستعمال الرسمي لكل من السفارة والمفوضية، وسيارتان للإستعمال الرسمي للقنصلية.

(ج) - السلع والخدمات الموردة للإستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين المعينين بالجدول التي تصدرها وزارة الخارجية وأزواجهم وأولادهم القصر. ويشمل الإعفاء كل ما يلزم العضو وزوجته وأولاده القصر لإستعمالهم الشخصي من السلع والخدمات المحلية والمستوردة على السواء، بالإضافة إلى إعفاء سيارة واحدة للإستعمال الشخصي.

(د) - السلع الموردة للموظفين الأجانب من العاملين في البعثات الدبلوماسية والقنصلية. والإعفاء هنا جرتى ومؤقت؛ لأنه يقتصر على ما يستورده هؤلاء من الخارج لإستعمالهم الشخصي من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، بالإضافة إلى سيارة واحدة مستعملة، وبشرط ورود هذه السلع من الخارج خلال ستة أشهر من وصول المستفيد، مالم يصدر وزير المالية قراراً بمد هذه المهلة بالإتفاق مع وزير الخارجية.<sup>١</sup>

ولا يجوز منح الإعفاء في الحالات الثلاث المتقدمة إلا بعد إعتقاد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية بحسب الأحوال، والتصديق على ذلك من وزير الخارجية.

(هـ) - مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة.

معني ذلك أن المشرع سمح للمسجلين الذين يتعاملون في السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة في الحالات المشار إليها بعاليه بأن يستردوا كل ضريبة سبق لهم تحملها سواء علي مدخلاتها، أو عليها هي ذاتها حين شرائها أو استيرادها، دون أن يكون مطلوباً منهم سداد أي ضريبة مخرجات عليها، لكون الجهات المتعامل معها معفاة من الضريبة علي القيمة المضافة. ويتبني تشريعنا الضريبي لهذه المعاملة الضريبية المتميزة يكون قد أنزل التعاملات التي تتم مع هذه الجهات المعفاة منزلة الصادرات، وتكون حقيقة المعاملة الضريبية لها هي أنها تخضع للضريبة بسعر صفر. ذلك أن الفرق بين خضوع سلعة ما أو خدمة ما للضريبة بسعر صفر وبين إعفائها من الضريبة هو في تمكين المسجلين من خصم ضريبة المدخلات والمشتريات والواردات في الحالة الأولى وعدم السماح بخصمها في الحالة الأخيرة. لذا يطلقون علي سعر صفر أنه "إعفاء مع الخصم" Exemption with Credit في حين يطلقون علي الإعفاء مجرداً أنه "إعفاء بدون خصم" Exemption without Credit فكأن المشرع رأي تمييز التعاملات التي تتم مع الجهات المعفاة في الفروض المشار إليها بعاليه بمنحها ما هو أكثر من الإئتمان. وما هو أكثر من تطهير السلعة أو الخدمة من الإزدواج الضريبي.

<sup>١</sup> - يذكر أن وزير المالية كان قد أصدر قراره رقم ٧٤٩ لسنة ١٩٩٦م بجواز الإفراج المؤقت عن السيارات التي ترد زيادة عن حد الإعفاء.

لقد إستهدف المشرع تطهير السلع والخدمات في الفروض المعروضة، وكذا تطهير مدخلاتها من اي ضريبة علي القيمة المضافة. ومثل هذه المعاملة ولو أنها تأتي بنتائج سلبية للدولة علي الصعيد المالي، وتحرمها من موارد ضريبية ذات بال. لكونها تلزم الخزانة العامة برد ضريبة مدخلات سبق تحصيلها لمسجلين لا تستطيع مطالبتهم بضرعية مخرجات عن السلع والخدمات التي يتعلّق بها رد الضريبة، إلا أنها تري أن الأغراض الأخرى الإقتصادية والدبلوماسية جديرة بالإعتبار:

- فتعلّق الإئتمان أو الخصم بمبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة تقطع بوقوف الدولة إلي جانب ممارسي هذه التعاملات لأهميتها للإقتصاد القومي، ومن ثم لا ضير من وقوف قانون الضريبة علي القيمة المضافة إلي جوارها، وتأييدها، وذلك بمنحه هذه التعاملات الحق في خصم ضريبة المدخلات التي تتعلّق بها.

- كما أن تعلق الإئتمان أو الخصم بمبيعات السلع والخدمات المعفاة للعاملين في الحقل الدبلوماسي لا يحرم الدولة المصرية من المعاملة بالمثل؛ حيث اشترط القانون أن يكون الإعفاء من الضريبة وضريبة الجدول في هذه الحالات بشرط المعاملة بالمثل، وفي حدود هذه المعاملة، ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية. ومن ثم تمتد المعاملة بالمثل لكل ما يتصل بهذا الإعفاء، بحيث أنها تسمح بخصم ضريبة المدخلات طالما كانت هناك معاملة بالمثل للدبلوماسيين المصريين في هذا الإطار.

ويتسق موقف التشريع المصري في هذا الإطار مع موقف بعض التشريعات المقارنة، من ذلك على سبيل المثال: التشريع الألماني الذي يجيز للمكلفين خصم الضريبة على مدخلات السلع المعفاة في بعض الحالات - على خلاف الأصل - منها:

- 1- بعض السلع والخدمات التي يتم بيعها من الشركة الفيدرالية إلى السكك الحديدية.
- 2- بعض التعاملات الخاصة بالملاحة والطيران. 3- التعاملات المعفاة التي تتم بين ألمانيا وبين دول الإتحاد الأوروبي.<sup>1</sup>

#### - موقف الإعفاءات المقررة للجهات المنوط بها الدفاع عن الوطن:

دأبت تشريعاتنا الضريبية المختلفة منذ بداية تطبيق ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. وحتى اليوم علي إعفاء كافة السلع، والمعدات، والأجهزة، والخدمات من الضريبة إذا كانت لازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي. كما أن كل هذه التشريعات مدت نطاق الإعفاء إلي الخامات، ومستلزمات الإنتاج، والأجزاء الداخلة في تصنيعها<sup>٢</sup>، وذلك نظراً لأهمية المهام التي تقوم بها هذه الجهات للدفاع عن الوطن في الداخل والخارج. وهذه الجهات تشمل: أ- وزارة الدفاع، وجميع

<sup>1</sup> - Look : Arnst & young: International VAT..., op. cit. pp. ٨٧, ٨٨.

- وأنظر أيضاً: المادة ٣/٢/١٥ من قانون الضريبة علي القيمة المضافة في ألمانيا الإتحادية.  
<sup>٢</sup> - تنص المادة (٢٨) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ علي أنه: "تعفى من الضريبة وضريبة الجدول كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها."

قيادات القوات وهيئات وإدارات وأجهزة القوات المسلحة، والصناديق التابعة لها، أو الملحقة بها. ب- وزارة الداخلية. ج- الهيئة العربية للتصنيع. د- هيئة الأمن القومي.

وكان هذا هو الإعفاء الوحيد الذي أوجب المشرع في ظل تشريعاتنا السابقة عند تواجده إستفادة السلع المعفاة بجميع مدخلاتها منه، بما في ذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيع السلع المعفاة، متى كانت لازمة للتسليح للدفاع والأمن القومي. وعلي الرغم من استبقاء المشرع المصري لذات المعاملة الضريبية بالنسبة لهذه الإعفاءات بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. ومدته لنطاق الإعفاء إلي مدخلاتها كذلك، وبنفس الآلية، إلا أن المعاملة الضريبية المستحدثة للإعفاءات السابق الإشارة إليها تصل بنا إلي ذات النتيجة. غاية الأمر أن المدخلات في الفروض المتقدمة تتحمل بالضريبة علي القيمة المضافة حيث تكون الضريبة قائمة ثم يتم خصمها حين بيع السلعة أو الخدمة لجهة من هذه الجهات المعفاة. أما في الفرض القائم فإن الإعفاء يمتد إلي مدخلات السلع المعفاة كذلك، فلا يكون المسجل ملزماً بدفع ضريبة ما علي المدخلات ابتداءً حتي يكون من حقه المطالبة بخصمها إنتهاءً.

### المبحث الثاني

#### تطبيقات خاصة للإئتمان المرغوب وآثاره الإقتصادية والمالية

قد يبدو للوهلة الأولى أن تطهير السلع والخدمات من الإزدواج الضريبي يتحقق بمجرد السماح للمكلفين بتطبيق نظام الإئتمان أو الخصم بخصوص الضريبة التي تتحمل بها المدخلات المباشرة (السلع الإستهلاكية والخدمات) للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة. غير أنه مما لاشك فيه أهمية مد نطاق تطبيق هذا النظام إلي السلع الرأسمالية هي الأخرى باعتبارها من المدخلات غير المباشرة للعملية الإنتاجية (مطلب أول). بل إنه قد يكون موجوداً لدي ممارسي الأنشطة الخاضعة للضريبة مخزوناً سلعياً قبل نفاذ أحكامها، ويطالبون بالضريبة عن هذا المخزون عند بيعه، وهنا يكون من المرغوب تماماً السماح لهم بتطبيق نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم أيضاً علي هذا المخزون؛ لما يحققه ذلك من آثار مالية وإقتصادية حميدة (مطلب ثان).

### المطلب الأول

#### تطبيق الإئتمان علي السلع الرأسمالية وآثاره الإقتصادية والمالية

نظراً لما للسلع الرأسمالية من أهمية بالغة للعملية الإنتاجية، فقد اختلف الفقه في كيفية تطبيق نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم عليها، علي تفصيل يجد محله في (الفرع الأول). وفي ضوء ذلك نتعرض لكيفية تطبيق نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم علي هذه السلع في تشريعنا الضريبي، والآثار المالية والإقتصادية لذلك في (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### موقف الفقه من أهمية الإئتمان الضريبي للسلع الرأسمالية

اتفقت آراء الكتاب على وجوب تمييز السلع الرأسمالية بكافة صورها - سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة - على غيرها من السلع، وتقرير معاملة ضريبية لها تتفق مع ما تتسم به من أهمية؛ للنهوض بالصناعة الوطنية، وتشجيع الاستثمار. غير أنهم اختلفوا فيما بينهم حول أفضل السبل للوصول إلى هذا الهدف، في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة، وما إذا كان يمكن تطبيق الإئتمان الضريبي عليها بالصورة التي تحقق هذه الغاية إلى ثلاثة اتجاهات، نتعرض لها تباعاً فيما يلي:

### الإتجاه الأول: إعفاء السلع الرأسمالية من الضريبة:

إذ يري أنصار هذا الإتجاه<sup>١</sup> أنه من المصلحة إعفاء السلع الرأسمالية كليةً من الضريبة سواء كانت محلية، أو مستوردة، بدلاً من إخضاعها للضريبة ثم تطبيق الإئتمان أو الخصم الضريبي عليها، مؤيدين وجهة نظرهم في ذلك بالحجج والأسانيد الآتية:

أولاً: " أن الأصل في هذه الضريبة أنها تفرض على منتج يتم بيعه في السوق المحلية، والسلع الرأسمالية لاتباع، ولكنها تستخدم في إنتاج سلع ومنتجات تعرض للبيع"<sup>٢</sup>، وأنه يترتب على إخضاع هذه السلع للضريبة الوصول إلى نتيجة لا تتفق وفلسفة الضريبة علي القيمة المضافة، التي تتمثل في قصر سريانها على السلع الإستهلاكية وحدها، دون الأصول الرأسمالية، التي لا تعدو أن تكون وسائل لإنتاج هذه السلع!<sup>٣</sup>

<sup>١</sup> - من أنصار هذا الإتجاه : - د. جلال الدين الشافعي، الموسوعة، مرجع سابق، ص ١٥. - د. سعيد عبدالمنعم، المشكلات التطبيقية للمحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها، البحث المنشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة الصادرة عن كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، طبعة ١٩٩٢، - بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع، دار الدفاع الجوي، القاهرة، ٢٥، ٢٦ نوفمبر ١٩٩٥. - د. عبدالمنعم عبدالغنى على، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ٣٣٦ وما بعدها. - د. عز الدين إبراهيم، تقدير الإصلاح الضريبي طبقاً للقانون ١١ لسنة ٩١ بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة والثلاثون، يوليو سنة ١٩٩١م ص ٥٤، ٥٥. - د. أمين السيد لطفى: المحاسبة عن ضريبة ...، مرجع سابق، ص ١٠٩. - د. أمين السيد لطفى: دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ... مرجع سابق، ص ٩٥. - أ. سمير سعيد مرقص، أ. عايدة حنا جرجس، ضريبة المبيعات ... مرجع سابق، ص ١٤.

<sup>٢</sup> - د. جلال الدين الشافعي: الموسوعة ...، مرجع سابق، ص ١٥. وأنظر أيضاً: أ. أحمد عبدالفتاح السمدوني: المطالب الرئيسية لممولي الضريبة العامة على المبيعات، بحث مقدم لندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد، المشاكل - التطوير) أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٤ يوليو ١٩٩٩م.

<sup>٣</sup> - د. أمين لطفى: المحاسبة عن ضريبة...، مرجع سابق، ص ١٠٩.

ثانياً: أن إخضاع السلع الرأسمالية للضريبة علي القيمة المضافة يؤدي إلى حدوث إزدواج ضريبي مؤكد، حين تفرض هذه الضريبة مرةً أخرى على منتجاتها. مما يؤدي إلى العديد من الآثار السلبية - بالإضافة إلى الإزدواج الضريبي - تتمثل في اعتبار الضريبة التي تسدد على هذه السلع من عناصر تكلفتها، فتكون النتيجة زيادة أقساط إهلاكها، وإنخفاض أرباح مشتريها الخاضعة لضريبة الدخل تبعاً لذلك. هذا فضلاً عن أن خضوعها للضريبة يؤدي إلي إجمام المكلفين عن تحديث آلتهم ومعداتهم تلافياً لتحمل الضريبة، مما يكون له آثاره السلبية على الإنتاج المحلي، الذي تسعى الدولة جاهدةً إلى تعظيم دورةً في عملية التنمية.<sup>١</sup>

#### - تقدير الإتجاه المعروض:

إذا تناولنا هذا الإتجاه بالتحليل نجده يبني منطقه على فرضية أساسية هي: المساواة بين إعفاء سلعة ما من الضريبة وبين إخضاعها لها مع إقرار الحق في خصم هذه الضريبة فيما بعد - كضريبة مدخلات - من الضريبة التي تستحق على مخرجاتها، وهذا بالقطع غير صحيح؛ لأن الفارق بين الأمرين جدٌ كبير. وإلا فإن التسليم بالمساواة بينهما يعني - بالضرورة - عدم جدوى فرض الضريبة على القيمة المضافة على الإطلاق؛ لأنها تقوم في جوهرها على فكرة خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات.

وإذا كانت النتيجة واحدة من الناحية النظرية بين إعفاء المدخلات من الضريبة، وبين إخضاعها لها مع السماح بخصمها فيما بعد من ضريبة المخرجات، وهي: عدم تحمل المدخلات بالضريبة لأكثر من مرة، فإن الأمر ليس بهذه البساطة من الناحية العملية؛ لأن المسجل يدفع الضريبة على مدخلاته عند شرائها من مسجل آخر، ويقوم بائعها المسجل بتوريدها للإدارة الضريبية بالفعل لتدخل خزينتها، ولا يسمح للأول بخصمها من الضريبة المستحقة عليه - طبقاً لنظام الخصم - إلا حيث تكون هناك ضريبة مخرجات مستحقة عليه. فإذا كانت هذه المخرجات معفاة، فلا يُسمح له بخصمها.

بل إن المخرجات قد تكون خاضعة للضريبة ويعجز المسجل عن خصم الضريبة السابق له دفعها على مدخلاتها، إما لعدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للمخرجات؛ لهلاكها، أو سرقتها... إلخ، أو لعدم توافر الشروط التي يتطلبها نظام الخصم، رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة على المخرجات؛ كعدم وجود فاتورة ضريبية بيد المكلف مثلاً. في حين يكون المسجل بمنأى عن هذه الفروض في الحالات التي تكون مدخلاته فيها معفاة من الضريبة علي القيمة المضافة؛ لأنه لا يطالب بها ابتداءً، حتى يكون معرضاً لعدم أحقيته في خصمها إنتهاءً.

ومن هنا يتضح لنا أن الذي يؤدي إلى الإزدواج الضريبي حقيقةً، ويثنى المستثمرين عن تحديث آلتهم ومعداتهم، ويقف حجر عثرة أمام نمو الصناعة الوطنية وتطورها ليس إخضاع السلع الرأسمالية للضريبة علي القيمة المضافة في ذاتة، وإنما

<sup>١</sup> - د. عز الدين إبراهيم: تقدير الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص ٥٢، ٣٥.

هو حرمان المسجلين من خصم ما يتحملونه من هذه الضريبة عند شرائها، أو استيرادها من الضريبة التي تستحق فيما بعد على منتجاتهم المتحققة من إستخدامها. وليس أدل على ذلك من أن النتائج السابقة لا تتحقق بسبب خضوع السلع الوسيطة في العملية الإنتاجية لضريبة القيمة المضافة؛ لأنها تعد من المدخلات في العملية الإنتاجية، وتخصم الضريبة التي تتحملها من الضريبة التي تستحق على المنتج النهائي إذا ذابت فيه، أو ظهرت ضمن مكوناته بصورة مادية كعنصر من عناصره الأساسية، طبقاً للمنهج الذي تتبعه مصلحة الضرائب المصرية في معاملتها.

أما الإستناد إلى أن فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع الرأسمالية لا يتفق مع فلسفة هذه الضريبة، وأن فرضها يقتصر على السلع الإستهلاكية وحدها، وأن السلع الرأسمالية لا تباع فكلاً أقوال مردودة؛ لما سبق التسليم به من أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على جميع السلع إلا ما استثنى منها، دون تفرقة بين السلع الرأسمالية والسلع الإستهلاكية. كما أن السلع الرأسمالية تباع وتشتري كغيرها من السلع، وإلا فمن أين يأتي بها المستثمرون؟!

وأخيراً، فإنه لا يوجد ثمة تعارض بين إخضاع السلع الرأسمالية لضريبة القيمة المضافة وبين الفلسفة التي تعتنقها التشريعات المقارنة وهي تقرر حق المكلفين في خصمها؛ لأن الفارق كبير بين إعفاء سلعة ما من الضريبة وبين إخضاعها لها، مع السماح بخصمها فيما بعد من الضريبة التي تستحق على مخرجاتها، كما سبق أن رأينا.

**الإتجاه الثاني: إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة وإخضاع مبيعاتها المحلية لسعر صفر:**

إذ يذهب أنصار هذا الإتجاه<sup>١</sup>، كما هو واضح إلى مساندة السلع الرأسمالية إلى أبعد مدى، ويرون أن المصلحة تقتضي إخضاع هذه السلع للضريبة بسعر صفر إذا كانت محلية الصنع، وإعفاءها من الضريبة إذا كانت مستوردة من الخارج مثلها في ذلك مثل نظيرتها التي تستخدم في المدن والمناطق والأسواق الحرة، متى كانت لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به في هذه الأماكن، وذلك حتى يمكن للمكلفين عدم دفع أية ضريبة عنها، إذا كانت مستوردة. بالإضافة إلى إمكانية خصم الضريبة المسددة على مدخلاتها، إذا كانت محلية الصنع<sup>٢</sup>، فيساهم ذلك في دعم السلع الرأسمالية الوطنية، ودعم الصناعة الوطنية تبعاً لذلك. وقد إستند أنصار هذا الإتجاه في تدعيم وجهة نظرهم إلى ذات الحجج والأسانيد التي استند إليها سابقوهم، وإن إضافوا إليها حجة إضافية مفادها: أن من شأن تبني معاملة ضريبية مختلفة للسلع الرأسمالية بحسب ما إذا كانت مما تستخدم في المشروعات التي تقام داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة، أو مما تستخدم في غيرها من المشروعات التي تقام بباقي أنحاء البلاد، أن يؤدي إلى تفضيل النوع الأول من هذه المشروعات على النوع الأخير منها.

<sup>١</sup> - من أنصار هذه الإتجاه : - د. حسن كمال، وآخر: دراسات...، مرجع سابق، ص ١٣.

<sup>٢</sup> - أ. نظر أبو العباس: الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات، ١٩٩٥، ص ٦٥٦ - ٦٥٩.

### - تقدير هذا الإتجاه:

مما لا شك فيه أن رائد هذا الإتجاه هو تحسين الوضع التنافسي للمنتجات المصرية، وتقوية دور السلع الرأسمالية الوطنية في الإنتاج؛ لما يعنيه إخضاعها لسعر صفر من تمكين منتجيها من خصم الضريبة على مدخلاتها دون إستحقاق ضريبة عليها عند بيعها كمنتج نهائي. ولا يغيب عن البال أن هذا هدف قومي ويجب على الدولة بكل مؤسساتها الوقوف إلى جانبه، في ظل تطبيق القواعد التي أرسنتها منظمة التجارة العالمية WTO، ودخول مصر في إتفاقيات عديدة للشراكة مع العديد من الدول والتكتلات الإقتصادية الدولية. غير أن أنصار هذا الإتجاه قد فاتهم أن أحد أهم أركان الدستور الضريبي في مختلف دول العالم، وعلى مستوى جميع أنواع الضرائب قاطبة هو وفرة الحصيلة Abundance، وأن الضريبة لم تنشأ - في مهدها - إلا من أجل تحقيق هذه الغاية، وأن كل ما تحاول التشريعات الضريبية الوصول إليه هو تحقيق الموازنة بين هذه القاعدة وبين قاعدة العدالة، بإعتبار أن الأخيرة بمثابة الحصن المنيع الذي يحتمى به المكلفون من جور الإدارة الضريبية سعياً وراء الحصيلة الضريبية.

وإذا كان هذا لا يمنع من أن تكون الضريبة أحد وسائل السياسة المالية Financial Policy التي تستخدمها الدولة لتشجيع قطاع ما على غيره من القطاعات، إستناداً إلى معايير موضوعية ومنطقية،<sup>١</sup> فإن هذا الوضع - إن تم - يعتبر من الآثار العرضية للنظام الضريبي، ويبقى الهدف الأصيل لهذا النظام - وهو الحصيلة - في المقدمة طبقاتاً لما انتهت إليه المحكمة الدستورية العليا غير مرة؛ إذ تقرر أن: " ... الأصل أن يتوخى المشرع بالضريبة التي يفرضها أمرين يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها إبتداءً Primary Motive، ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى الدولة وحدها، تصبها في خزانتها العامة لتعيناها على مواجهة نفقاتها. ويكون ثانيهما مطلوباً منها بصفة عرضية أو جانبية أو غير مباشرة Incidental، كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية Regulatory Motive، دالاً على التدخل بها لتغيير بعض الأوضاع القائمة".<sup>٢</sup>

فإذا تم إخضاع السلع الرأسمالية محلية الصنع لضريبة القيمة المضافة بسعر صفر، كانت النتيجة إستحقاق أموال لمنتجي هذه السلع على الدوام كلما تحققت واقعة من الوقائع المنشئة للضريبة تتعلق بها، دون أية فائدة تعود علي الإدارة الضريبية من وراء تسجيل هؤلاء المنتجين لديها سوى إرهاقها سعياً وراء تحقيق مصالحهم. فهل تنشأ الإدارات الضريبية لتحقيق هذه الغاية؟ وهل يعنى تشجيع قطاع ما من القطاعات أن تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بذلك، فتحصل الضريبة من القطاعات الأخرى لتدعيمه؟ وإن هي فعلت هذا، فأين الدور الذي تقوم به باقى مؤسسات الدولة؟

من المسلم به أن الدور الأصيل - وربما الأوحى - للإدارة الضريبية القائمة على تنفيذ أى تشريع ضريبي هو تحصيل الضريبة التي ينظمها هذا التشريع وفقاً لقواعده،

١- أ. هشام البدرى: الدور التشريعي للبرلمان ...، مرجع سابق، ص ٤٥٣.

٢- حكم المحكمة الدستورية فى القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ ق. د. جلسة ١٩٩٥/٤/٩م. الجريدة الرسمية، العدد رقم ١٦ الصادر فى ١٩٩٥/٥/٢٠م، ص ٩٦٨ وما بعدها.

وأن ضريبة القيمة المضافة " كضريبة عامة - وبغض النظر عن جوانبها العرضية غير المباشرة - لا تزال مورداً مالياً بل هي كذلك أصلاً وإبتداءً". فإذا أُسند لمصلحة الضرائب المصرية هذا الدور الإضافي كجهة مانحة للدعم المالي لمنتجى السلع الرأسمالية، كانت النتيجة تحملها جهداً إدارياً زائداً، عند تعاملها مع قطاع كبير من قطاعات المسجلين من أجل تنفيذ هذا الدور التنظيمي الذي ينتج عن تنفيذه بالضرورة تآكل الحصيلة الضريبية. ويكفى للتدليل على صحة هذا النظر ما تلاقيه المملكة المتحدة من صعوبات حقيقية؛ بسبب فرضها ضريبة القيمة المضافة بسعر صفر فى مجالات كثيرة خارج نطاق التصدير، والإنتقاد الشديد الذى تواجهه بسبب ما أسفرت عنه الدراسات المتخصصة هناك من أن قصر تطبيق هذا السعر على الصادرات وحدها - مثلما تفعل معظم دول العالم - يؤدى إلى مضاعفة حصيلتها من هذه الضريبة.<sup>٢</sup>

### الإتجاه الثالث: إخضاع السلع الرأسمالية للضريبة بسعر ٢٪ مع حرمانها من نظام الإئتمان:

إذ يقترح البعض<sup>٣</sup> تخفيض سعر الضريبة على السلع الرأسمالية إلى ٢٪، مع إقراره إستبعاد حق المكلفين فى تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم بالنسبة للضريبة التى تسدد عنها من الضريبة التى تستحق على منتجاتها، مبرراً ذلك بأن من شأنه تسهيل إحتساب الضريبة، وتخفيف العبء عن كاهل المسجلين والمصلحة معاً؛ لإنخفاض السعر من جهة، ولعدم وجود نفقات تتحملها مصلحة الضرائب المصرية بسبب وجود الحق فى الخصم من جهة أخرى. هذا فضلاً عن أنه يوفر حصيلة فورية للخزانة العامة تفوق فى مزاياها مزايا نظام التقسيط المتبع فى معاملة هذه السلع. وبالإضافة إلى كل ما تقدم، فإن من شأن إقرار هذه المعاملة للسلع الرأسمالية تحقيق الإستقرار فى المعاملات، وتحديد تكلفة الإنتاج لدى المكلفين بصورة قطعية، وتجنب الخزانة العامة إمكانية ضياع حصيلتها - فى ظل تطبيق نظام التقسيط - عند إفلاس الشركات خلال سنوات التقسيط، أو فى حالة إغلاق المنشأة دون وجود مال يمكن التنفيذ عليه.

### - تقدير هذا الإتجاه:

وهذا الإتجاه وإن كان فى ظاهره الرحمة بالمكلفين والسعى إلى مساندتهم والوقوف إلى جانبهم، فإنه يؤدى فى حقيقته إلى إيقاع أبلغ الأضرار بهم، ويحملهم بعبء ضريبة القيمة المضافة أكثر من مرة؛ ذلك أن سلب المكلفين حقهم الأصيل فى خصم الضريبة على مدخلاتهم يؤدى حتماً إلى الإزدواج الضريبي؛ نظراً لإتجاههم - يقيناً - إلى إعتبار الضريبة التى تتحملها مدخلاتهم - ومنها السلع الرأسمالية كما سيتضح حالاً - من ضمن عناصر تكلفة هذه المنتجات، فتدخل فى وعاء الضريبة. ولا يقلل من

<sup>١</sup> - حكم المحكمة الدستورية السابق.

<sup>٢</sup> - د. عبدالمنعم عبدالرحمن: الضريبة العامة ...، مرجع سابق، ص ٢٣.

<sup>٣</sup> - نادى بهذا الإتجاه: أ- نصر أبو العباس أحمد، مشاكل تطبيق ضريبة المبيعات وإقتراحات الحل، بحث مقدم فى ندوة الضريبة العامة على المبيعات ( الأبعاد - المشاكل - التطوير ) أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، المعادى، القاهرة، ٢٤ يوليو سنة ١٩٩٩م.

خطورة ذلك إنخفاض سعر الضريبة إلى ٢٪. ويكفي للتدليل على خطورة هذه النتيجة ما يسمح به التشريع البريطاني؛ إذ يجيز لرئيس الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة خصم ضريبة المدخلات، حتى ولو كانت السلع المحملة بها مشتراة أو مستوردة لغير أغراض مباشرة النشاط الضريبي للمكلف، متى تحقق من أن عدم السماح بخصمها يترتب عليه حتماً تحقق الإزدواج الضريبي، وفي حدود النطاق الذي يتلافى به مثل هذا الإزدواج، رغم أن هذا الفرض يخالف المستقر عليه من أن الشرط الرئيس لإعتبار الضريبة المدفوعة عن سلعة ما أو خدمة ما ضريبة مدخلات واجبة الخصم هو وجود علاقة سببية بين السلعة أو الخدمة المحملة بالضريبة وبين النشاط الضريبي للمكلف التي يدفع عنه ضريبة مخرجات.

وهكذا تباينت آراء الفقهاء فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية المثلي للسلع الرأسمالية وما إذا كان من المصلحة خضوعها للضريبة مع إقرار حق الخصم بالنسبة لها، أو إعفائها من الضريبة... إلخ. فماذا عن موقف المشرع المصري من هذه القضية؟ وما هي آثاره المالية والإقتصادية؟ هذا هو موضع دراسة الفرع التالي:

### الفرع الثاني

#### الإنتمان الضريبي والسلع الرأسمالية في التشريع المصري وآثاره

عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. سلك هذا القانون منهجا بشأن السلع الرأسمالية إستهدف منه تمييز هذه السلع عما عداها، من وجهين؛ الأول: أنه أخضعها للضريبة بالسعر المنخفض وهو ٥٪. والثاني: أنه سمح برد - وليس بخصم - الضريبة التي تتحمل بها هذه السلع مرة واحدة للمكلفين، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي بمبيعاتهم من منتجات هذه السلع الرأسمالية. ولم يستثن المشرع من ذلك سوي الأتوبيسات وسيارات الركوب. إلا أنه عاد وأقر تطبيق نفس المعاملة على الأتوبيسات وسيارات الركوب، عندما يكون استخدامها هو النشاط المرخص به للمسجل<sup>٢</sup>. ويدخل في مفهوم السلع الرأسمالية التي

١ - حيث تنص المادة الثالثة من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ علي أنه: "... يكون سعر الضريبة علي الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تادية خدمة (٥٪) عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب". - وتنص المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون (صادرة بقرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧) علي أنه: " ١-...٢ يكون سعر الضريبة ٥٪ علي الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو المشتراه من السوق المحلي إذا كانت تلك الآلات أو المعدات بطبيعتها يقتصر استخدامها علي الإنتاج السلعي أو الخدمي وفقا لقرار يصدر بذلك من وزير المالية وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب. .... ويطبق السعر العام للضريبة علي أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار."

٢ - تنص المادة (٣٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ علي أنه: " ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة واربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية: ١- ..... ٤- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هوالنشاط المرخص به للمنشأة. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك".

تستفيد من هذه المعاملة الضريبية الجديدة: "... الآلات والمعدات وخطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وإن وردت مجزأة." شريطة استخدامها في إنتاج سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة. "... وفي حالة ما إذا كان استخدامها لا يقتصر على الإنتاج السلعي، أو الخدمي فتخضع للسعر العام للضريبة، وفئات ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال، مع إجراء التسويات اللازمة، أو الرد حال استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة. كما يطبق السعر العام للضريبة أو فئات الضريبة الجدول، أو كليهما حسب الأحوال على الأتوبيسات وسيارات الركوب، مع عدم الإخلال بأحقية المسجل في رد الضريبة عليها وفقاً لنص البند (٤) من المادة (٣٠) من القانون.<sup>١</sup>

وهكذا تجاوزت الضريبة على القيمة المضافة في مصر نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم الذي يسمح بخصم ضريبة المدخلات، بما فيها السلع الرأسمالية من ضريبة المخرجات بما يستتبعه تطبيقه من انتظار المكلف لسنوات قد تطول حتي يخصم ضريبة القيمة المضافة التي يتحملها على السلع الرأسمالية إلي نظام رد الضريبة، الذي يمكن المسجل من الحصول على كامل الضريبة التي يدفعها على هذه السلع مرة واحدة، عند بدءه الإنتاج السلعي أو الخدمي الخاضع للضريبة باستخدامها. والواقع أن الضريبة على القيمة المضافة في مصر قطعت شوطاً كبيراً حتي وصلت إلي هذه النتيجة:

- فمع بداية تطبيق ضريبة المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. كانت السلع الرأسمالية محرومة من تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم، وكذا لم يكن يسمح برد الضريبة المسددة عنها. وكانت تخضع للضريبة وقتها بالسعر العام وكان ١٠٪.

- وفي مرحلة لاحقة سمح ذلك القانون بخصم الضريبة التي كانت تتحملها السلع الرأسمالية بوصفها مدخلات من الضريبة التي كانت تستحق على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة معاً، في الوقت الذي لم تكن الخدمات تحظى بنظام الإئتمان أو الخصم بالنسبة لمدخلاتها الأخرى (من السلع الإستهلاكية والخدمات) وظلت السلع الرأسمالية تخضع للضريبة بالسعر العام كذلك.

- ثم كانت المعاملة الضريبية الأخيرة التي أتت بها القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. حيث طبق عليها نظام الخصم بنفس الكيفية التي كان يطبقه بها على غيرها من المدخلات؛ بأن سمح للمسجلين بخصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم الضريبية حتي يتم استنفادها. وظلت هذه السلع خاضعة للضريبة بالسعر العام (١٠٪) أيضاً.

وعندما صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر أتت بهذا المنهج الجديد سواء بالنسبة لسعر الضريبة (٥٪)، أو بالنسبة لتطبيق نظام الرد عليها بدلاً من نظام الإئتمان أو الخصم. ويتفق هذا المنهج الجديد الذي تطبقه ضريبة القيمة المضافة المصرية على السلع الرأسمالية مع ما تطبقه بعض التشريعات المقارنة في الدول المتقدمة:

- إذ تسمح كل من فرنسا وألمانيا واليابان للمكلفين بإسترداد ضريبة القيمة

<sup>١</sup> - المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية للقانون.

المضافة التي يتحملونها عند شراء السلع الرأسمالية، بمجرد البدء في استخدام هذه السلع في الإنتاج الخاضع للضريبة مرةً واحدةً. غير أنها تطلبت لذلك شرطين؛ الأول: ألا تزيد المدة بين شرائها وبين استخدامها في الإنتاج على ثلاث سنوات، والثاني: أن تظل في ممارسة أنشطتها الإنتاجية طوال عمرها الإقتصادي<sup>١</sup>. كما أن اليونان ترد الضريبة على السلع الرأسمالية مرة واحدة عند بدء ممارسة النشاط الإنتاجي باستخدامها، ولكنها تشترط على المكلفين عدم التصرف فيها خلال السنوات الخمس التالية - وكأنها اعتبرت أن عمرها الإقتصادي يقدر بهذه المدة - وإلا فإنهم يلتزمون بدفع الضريبة عن هذه السلع مرة ثانية، بواقع الخمس عن كل سنة من السنوات التي لم تستخدم فيها<sup>٢</sup>.

ولا شك أن رد الضريبة على السلع الرأسمالية علي هذا النحو لا يعد من لنيات التنظيم الفنى للضريبة على القيمة المضافة بقدر ما يعد من أدوات السياسة المالية، التي تستخدمها الدولة؛ لتميز قطاع السلع الرأسمالية، تشجيعاً لها، ودعماً لدورها في تنمية إقتصاداتها؛ بسبب مساعدة ذلك على إحلال هذه السلع، وتجديدها بما يتواءم مع الثورة التكنولوجية التي يشهدها العصر الحديث. وهذا موقف جدٌ حميد، ويجدر بكل تشريع ضريبي أن يتبناه ويدافع عنه؛ لنبل الأهداف المتبغاة من ورائه، ولأثره الهام الحيوى على الإقتصاد الوطنى. ولكن يعيبه أن رد الضريبة التي تتحملها هذه السلع - وهى كبيرة عادةً - مرةً واحدةً عند بداية الإنتاج يحمل الخزانة العامة في الدول النامية، ومنها مصر أعباءً ماليةً كبيرةً.

ولذا فإنه مع إقرارنا لمنطقية وصواب منهج المشرع في تخفيضه لسعر الضريبة بالنسبة لهذه السلع إلى ٥٪، إلا أننا كنا نود لو أنه أبقى علي تطبيق نظام الإئتمان أو الخصم عليها بذات المنهج الذي كانت تطبقة الضريبة العامة علي المبيعات بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. وهو خصم الضريبة التي تتحملها السلع الرأسمالية من الضريبة المستحقة علي مخرجاتها تبعاً حتي يتم استنفادها، بدلاً من نظام رد الضريبة؛ للعديد من الأسباب:

إذ أن معظم الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أن السلع الرأسمالية من المدخلات، وتسمح للمكلفين بخصم الضريبة التي يتحملون بها عند شراء هذه السلع من الضريبة التي يدفعونها على مخرجاتها<sup>٣</sup>. كما أن فلسفة نظام

١ - مصلحة الضرائب على المبيعات: الخصم، بدون سنة طبع، ص ٨، ٩.

٢ - Ernst & Young: International VAT... , op. cit. pp. ١٠٣ - ١٠٤. " The input VAT recovered on capital assets to be adjusted if , the assets are soled within five years Repayment of the input VAT will be one - fifth for each year the assets were not used by the entrepreneur "

- Regardez aussi: Georges Egret , que sais - je?... op. cit. p. ٧٦ .

٣ - أنظر: د. عبدالمنعم عبدالرحمن: الضريبة العامة...، مرجع سابق، ص ٣٨.

- Ernst & young: Intentional VAT... , op. cit. p. ٥٥ .

" In principle , all input VAT on purchases including VAT : حيث ورد ما نصه : (وللمزيد من) on investments made during a VAT period is recoverable "

الخصم في الضريبة علي القيمة المضافة تقوم على أساس خصم ضريبة سبق دفعها من ضريبة يُستحق توريدها للإدارة الضريبية، وأن الضريبة المستحق خصمها يجب أن تتعلق بمدخلات إستفادت منها المخرجات المطلوب سداد الضريبة عنها، حتى يسمح للمكلفين بخصم الأولى من الأخيرة، سواء كانت المدخلات المحملة بالضريبة مباشرة أو غير مباشرة، علي ما أقر به القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧م. ذاته. وهذا يعنى - في خصوص السلع الرأسمالية - أن يكون قد دخل جزء من عمرها الإقتصادى فى الإنتاج الخاضع للضريبة، حتى يسمح بخصم الضريبة التى يتحملها ذلك الجزء من الضريبة التى تستحق على مخرجاته.

وبسبب تعذر الوقوف على معيار دقيق لتحديد هذا الجزء من العمر الإقتصادى للسلعة الرأسمالية، فإن البديل الأمثل لذلك هو تمكين المسجل من خصم ضريبة القيمة المضافة التى تتحملها السلعة الرأسمالية من ضريبة القيمة المضافة التى تستحق على منتجاتها، بمجرد البدء فى الإنتاج، وبدون حد أقصى، حتى يتم إستنقاذها، ليظل المكلف دائناً للإدارة الضريبية طوال المدة التى ينتهى فيها من الحصول على كامل الضريبة السابق له دفعها على هذه السلعة، جنباً إلى جنب مع حقه فى خصم الضريبة على المدخلات الأخرى. وكان هذا هو الذي تطبقه ضريبة المبيعات بموجب القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م. حيث كان يستمر المسجل يخصم من الضريبة المستحقة عليه عن كل فترة ضريبية مبلغاً يعادلها من الضريبة التى يحق له خصمها من الإدارة الضريبية؛ لسبق سدادها على السلعة الرأسمالية، هذا فضلاً عن حقه فى خصم ضريبة المدخلات الأخرى التى تتوافر الشروط القانونية لإعمال الحق فى الخصم بالنسبة لها.

وفضلاً عن ذلك فإن خصم الضريبة علي السلع الرأسمالية - وليس ردها- يحقق العدالة الضريبية، ويساهم في تخفيف عبء كبير عن الإدارة الضريبية. ذلك أنه يشترط أن تظل السلع الرأسمالية تمارس النشاط الخاضع للضريبة طوال عمرها الإقتصادى حتى تستفيد بنظام رد الضريبة، كما يحدث في الدول الذي تطبقه. وهذا يستلزم إتخاذ إجراءات وتدابير قوية من الإدارة الضريبية؛ لمتابعة هذه السلع، والتأكد من تمام إهلاكها فى مشروعات تخضع للضريبة. وهو ما يمثل عبئاً إضافياً يجنبنا إياه تطبيق نظام الخصم.

وبالإضافة إلى ذلك فإن ظروف الإنتاج قد تتغير فيضاف إلى نشاط المكلف الخاضع للضريبة أنشطة أخرى معفاة منها. وفي هذه الحالة تضطر الإدارة الضريبية - فى كل الدول التى ترد الضريبة على السلع الرأسمالية مرة واحدة - إلى مطالبة المكلفين بما برد سبق لهم إسترداده من الضريبة على السلع الرأسمالية، فى حدود نسبة مساهمة هذه السلع فى إنتاج السلع المعفاة التى تمت إضافتها إلى أنشطتهم، بعد رد الضريبة لهم، خلال الخمس سنوات التالية لبدء ممارسة النشاط، كما يحدث فى

التفاصيل أنظر : أ- عفاف عباس: معاملة السلع الرأسمالية ضريبياً فى مختلف دول العالم، دليل أبحاث وحدة البحوث المقارنة ... مرجع سابق، ص ٢٢٨ - ٢٣٣، أ. عفاف عباس: السلع الرأسمالية بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على المبيعات، ... مرجع سابق، ص ٤٦.

ألمانيا.<sup>١</sup> وقد يحدث العكس، فيضاف إلى نشاط المكلف المعفى من الضريبة نشاط آخر يخضع لها، وتساهم السلع الرأسمالية فى إنتاجه، فيكون من حق المسجل فى هذه الحالة كذلك المطالبة بإسترداد ما دفعه من ضريبة قيمة مضافة على السلع الرأسمالية بالفقر الذى يتناسب مع مساهمتها فى الإنتاج الخاضع للضريبة، كما يحدث فى فرنسا.<sup>٢</sup>

وفضلاً عن كل ماتقدم فإنه قد يكون النشاط الإقتصادى للمكلف ذو طبيعة مزدوجة من أول الأمر، يخضع بعضه للضريبة ولا يخضع البعض الآخر لها. وفى هذه الحالة لا يمثل إستخدام السلع الرأسمالية فى الإنتاج مشكلة ما بالنسبة لتطبيق نظام الخصم بالكيفية التى كانت تطبقها ضريبة المبيعات، إذ بموجبه يظل المكلف دائناً للإدارة الضريبية إلى حين خصم جزء من رصيده الدائن لديها يعادل قيمة ما يخضع للضريبة من نشاطة الإنتاجى، بالنسبة إلى إجمالى قيمة هذا النشاط من الضريبة التى تستحق على هذا الجزء من إنتاجة الخاضع للضريبة، دون أن تصاب الإدارة الضريبية فى هذه الحالة بأى إرهاب، على النحو الذى يحدث فى فرنسا؛ إذ أن تحقق مثل هذا الفرض هناك يستلزم تطبيق ما يسمى بقاعدة (البروراتا) Prorata، وهى تعنى التخصيص، أى تمكين المكلف من خصم الضريبة التى يتحملها عند شراء السلعة الرأسمالية مرة واحدة عند ممارسة نشاطه الإنتاجى، على أن يقتصر حقه فى الخصم على ذلك الجزء من السلعة الرأسمالية فقط الذى يستخدم فى إنتاج سلع خاضعة للضريبة، طبقاً لنسبة (أو لحصة) هذا الجزء إلى إجمالى النشاط الإنتاجى، وأن تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة هذه النسبة سنوياً، وفقاً لأحكام السنة المنقضية؛ للوقوف على حقيقتها كل عام، لمدة خمس سنوات بالنسبة للآلات والمعدات، وعشر سنوات بالنسبة للأصول الثابتة، تحسب من تاريخ الرد.<sup>٣</sup>

وهكذا، تتحمل الإدارة الضريبية عبئاً إدارياً زائداً طوال المدة التى قدرتها تمثل العمر الإقتصادى للسلعة الرأسمالية، فى الدول التى تسمح برد الضريبة السابق دفعها على السلع الرأسمالية مرة واحدة، عند بدء ممارسة النشاط الإنتاجى الخاضع للضريبة. ذلك أنها تلتزم بمراقبة هذه السلع على الدوام؛ للوقوف على ما إذا كانت تستخدم فى الإنتاج الخاضع للضريبة خلال هذه السنوات من عدمة، وعلى ما إذا كان يوجد تحايل من قبل المكلفين، فيتخذون من النشاط الخاضع للضريبة رداءً يلبسونه كل أنشطتهم ليحجب عن أعين الإدارة الضريبية أنشطة معفاة، يمنعهم ظهورها من رد الضريبة على السلع الرأسمالية، فيما يتعلق بذلك الجزء من السلع الرأسمالية التى تنتجها.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الإدارة الضريبية يجب أن تبقى يقظة - عند تطبيق نظام الرد- لمنع المكلفين من الإستفادة بما يتم إسترداده من ضريبة على السلع الرأسمالية،

<sup>١</sup> - Ernst & Young: International VAT... , op. cit. p. ٨٩ .

<sup>٢</sup> - Ibid. pp. ٧١ , ٧٢ .

<sup>٣</sup> - Ibid , p. ٧٦.

- Look too: Encyclopedia of value added tax..., op. cit. p. ٥٠٢٣.

إذا قاموا بتصفية جميع أنشطتهم الخاضعة للضريبة، وأبقوا الأنشطة المعفاة فقط، أو عند بيعهم هذه السلع لأشخاص آخرين يقتصر عملهم على ممارسة الأنشطة المعفاة وحدها، ومطالبتهم بإعادة ما سبق لهم إسترداده في مثل هذه الظروف<sup>١</sup> وأخيراً، فإن تطبيق نظام الخصم يحفز المنتجين الصناعيين على الإنتاج بأكبر حجم، وفي أسرع وقت؛ للإستفادة بأكبر قدر ممكن من الضريبة المسددة للإدارة الضريبية عن السلع الرأسمالية في وقت قريب.

## المطلب الثاني

### تطبيق الإئتمان الضريبي وآثاره علي تعاملات ما قبل الخضوع للضريبة

من المعلوم أن تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر جاء علي أنقاض ضريبة المبيعات، بعد إلغاء قانونها رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. ومعني هذا أن المسجلين الذين خضعوا لأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. كانوا خاضعين من قبل لأحكام قانون ضريبة المبيعات. وكان لديهم مخزونٌ سلعيٌ ولا شك متحملٌ بضريبة المبيعات. وكان من المنصف السماح لهم بخصم الضريبة التي تحملتها هذه السلع، في ظل تطبيق قانون ضريبة المبيعات من الضريبة التي تستحق عليهم بعد ذلك، طبقاً لأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة. فهل سُمح لهم بذلك؟ نتعرض للإجابة علي هذا التساؤل في (الفرع الأول). كما أن حد التسجيل يمكن أن يتوافر في حق بعض الأشخاص حال وجود سلع محملة بالضريبة علي القيمة المضافة لديهم، ويقتضي المنطق تمكين هؤلاء أيضاً من خصم هذه الضريبة، وذلك من الضريبة التي تستحق علي هذه السلع عند بيعها، فهل يحدث ذلك؟ يتعرض (الفرع الثاني) للإجابة علي هذا التساؤل.

## الفرع الأول

### تطبيق الإئتمان الضريبي وآثاره علي المشتريات المحملة بضريبة المبيعات الملغاة

من المعلوم أن لكل تشريع نطاق زمني، ونطاق مكاني لتطبيق أحكامه، والأصل في تحديد النطاق الزمني لتطبيق التشريع هو أن يتم تطبيقه بأثر فوري، أي أن يبدأ بتاريخ نفاذه، وينتهي بتاريخ إلغائه، ولا يسري التشريع بأثر رجعي إلا في ظروف خاصة، كما لو كان تشريعاً جنائياً أصلح للمتهم، أو كان البرلمان قد أقر سريانه بأثر رجعي في أحوال مخصوصة ينظمها الدستور؛ كضرورة توافر أغلبية خاصة مثلاً كما يتطلب الدستور المصري. والنطاق الزمني لقانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر بدأ في الثامن من ديسمبر سنة ٢٠١٦، وهو اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية، ويستمر إلي أن يتم إلغاؤه<sup>٢</sup>. وهذا يعني أنه تم تطبيقه بأثر فوري ليسري علي التعاملات الضريبية التي تقع في ظله. فإذا ما تعلقت هذه التعاملات بمشتريات تحققت في ظل تطبيق القانون السابق عليه رقم ١١ لسنة ١٩٩١م. بشأن

<sup>١</sup> - Ernst & Young , international VAT , op. Cit. p. ٧١ .

<sup>٢</sup> - حيث نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية بالعدد ٣٥ مكرر(ج) في ٧ سبتمبر ٢٠١٦، ونصت المادة العاشرة من مواد إصداره علي أن يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

ضريبة المبيعات، فمن الطبيعي أن يطالب المسجل بضريبة القيمة المضافة المستحقة علي المبيعات التي تتعلق بهذه المشتريات، بالأحكام التي ينص عليها قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. لأنه القانون الذي تظل أحكامه هذه التعاملات؛ لاستحقاق الضريبة بتحقق واقعة البيع باعتبارها الواقعة المنشئة لها. وهنا يثور التساؤل عن مدى أحقية المسجل في خصم ضريبة المدخلات، وضريبة المشتريات التي كان قد تحملها طبقاً لأحكام القانون الملغي رقم ١١ لسنة ١٩٩١م؟

تعرضت المادة السادسة من مواد اصدار القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. لهذه القضية، فنصت علي أنه: "للمسجل في ظل العمل بأحكام هذا القانون خصم قيمة الضريبة العامة علي المبيعات الواجبة الخصم التي يعبر عنها الرصيد الدائن له قبل سريان أحكامه، وكذلك ما لم يتم استنفاد خصمه أو رده من الضريبة العامة علي المبيعات المسددة علي الآلات والمعدات والضريبة السابق سدادها علي المردودات من المبيعات طبقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية. وتُرد الضريبة العامة علي المبيعات السابق سدادها علي السلع والخدمات المصدرة للخارج أو مدخلاتها وفقاً للإجراءات والقواعد الواردة في القانون المرافق." وجاءت المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون ببيان الشروط والضوابط التي يجب مراعاتها عند تطبيق الأحكام السابقة، فحددت هذه الشروط فيما يلي:

- ١- إمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة.
- ٢- حيازة أصول الفواتير الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية، وإيصال سداد الضريبة العامة علي المبيعات بالجمرك المختص.
- ٣- أن يكون قد سبق الإقرار عن المدخلات في إقرارات الفترات الضريبية التي تم فيها الشراء، وبالنسبة للضريبة المسددة علي الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار يجب أن تعبر الدفاتر والسجلات عن الضريبة المسددة عند الشراء والرصيد المتبقي بعد استبعاد ماتم خصمه بالإقرارات الشهرية.
- ٤- ألا تكون ضريبة المبيعات قد تم إدراجها ضمن التكلفة.
- ٥- بالنسبة لمردودات المبيعات يجب ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة علي السلع المرتدة.
- ٦- تتم تسوية ضريبة الجدول، وفقاً لما يصدر عن المصلحة من تعليمات، في الحالات الآتية: أ- إخضاع خدمة أو سلعة لضريبة الجدول. ب- زيادة الفئة المفروضة علي سلع وخدمات الجدول.
- ٧- وفي جميع الأحوال لايسري حكم البند (٣) من المادة (٣٠) من القانون علي الرصيد المذكور.

وهكذا أقر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ حق المسجلين في خصم ضريبة المبيعات التي تحملتها مشترياتهم السابقة علي تطبيق أحكامه من الضريبة التي تستحق عليها

بالتطبيق لهذه الأحكام عند بيعها، بما في ذلك الضريبة المسددة علي السلع الرأسمالية. وكما هو الحال بشأن الرصيد السلعي للمسجل الموجود لديه قبل تطبيق أحكامه تعامل القانون مع الرصيد السلعي للمسجل السابق علي تسجيله لأحكام الضريبة علي القيمة المضافة، فأزال بهذا أوجه الإزدواج الضريبي التي كان يمكن أن تتحقق حال غياب هذه المعالجة. ونفرد الفرع التالي لبيان ذلك.

## الفرع الثاني

### تطبيق الإئتمان الضريبي وأثاره علي المخزون السلعي للمكلف قبل التسجيل

من المعلوم أن المكلف الفعلي الذي يتحمل عبء الضريبة علي القيمة المضافة هو مستهلك السلعة، أو المستفيد من الخدمة الخاضعة لهذه الضريبة، أما المكلف القانوني الذي يخاطبه القانون بتحصيل هذه الضريبة من المكلف الفعلي وتوريدها للإدارة الضريبية فهو الشخص الطبيعي، أو المعنوي الذي يمارس أنشطة ضريبية، وتتوافر في حقه شروط التكليف<sup>١</sup>. فإذا انتفت هذه الشروط في حق المنتج الصناعي أو التاجر... إلخ. الذي يمارس تعاملات ضريبية فلا تملك الإدارة الضريبية محاسبته، ولا يملك هو الآخر مطالبتها بخضم ضريبة المدخلات، أو ضريبة المشتريات التي تتحملها تعاملاته الضريبية.

فإذا توافرت شروط التكليف في حق المنتج الصناعي، أو التاجر مثلاً فبلغت قيمة مبيعات أيهما الخاضعة للضريبة والمعفاة منها معاً في سنة ميلادية كاملة أو في جزء منها حد التسجيل (وهو الآن خمسمائة ألف جنيه مصري علي الأقل) فهنا يصبح الشخص مكلفاً ومطالباً بالتسجيل. فإن تقدم للتسجيل لدي الإدارة الضريبية اختياراً أصبح مسجلاً حقيقةً، وإن لم يتقدم للتسجيل إختياراً عُدم مسجلاً حكماً، مع معاقبته علي كونه متهرباً من التسجيل<sup>٢</sup>. وتملك الإدارة الضريبية - منذ هذا التاريخ - محاسبته عن

<sup>١</sup> - وفقاً لنص المادة الأولى من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. فإن المكلف هو: "الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً، أو تاجراً، 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 المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته."

<sup>٢</sup> - تنص المادة (١٦) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ علي أنه: " علي كل شخص طبيعي أو إعتباري 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 علي تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته علي 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 أجزء منها أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه علي النحو المشار إليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل علي الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار اليه وعلي كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته. ويتعين علي المصلحة إخطار المكلف بالتسجيل خلال الأربعة عشر يوماً التالية لتاريخ طلب التسجيل وتسري عليه احكام هذا القانون من تاريخ التسجيل. وفي حالة عدم تقدم

الضريبة المستحقة علي كافة تعاملاته الضريبية، بما في ذلك مبيعاته من السلع الموجودة لديه قبل تاريخ تسجيله، والتي يكون قد اشتراها قبل تاريخ التسجيل.

وهنا يثور التساؤل: هل من العدالة أن يسمح للمسجل في هذه الحالة بالاستفادة من نظام الإئتمان، أو الخصم بالنسبة للضريبة المحملة علي السلع التي كانت موجودة لديه قبل تسجيله؟ لا شك أن العدالة تقطع بأحقيته في ذلك. لأن الغنم بالغرم. وكما أن القانون يلزمه بتحصيل ضريبة المخرجات المستحقة علي هذه التعاملات من المكافئين الفعليين وتوريدها للإدارة الضريبية، فيجب أن يسمح له بخصم الضريبة تحملتها هذه التعاملات عند شرائها، وتلك التي تحملتها مدخلاتها قبل التسجيل؛ حتي يتم تطهير هذه التعاملات الضريبية من الإزدواج الضريبي، الذي تقرر الحق في الخصم من أجل تلافيه. ولذا تجيز المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون: " للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها علي مدخلاته من رصيد المخزون السلعي في تاريخ تسجيله (غير أنها تشترط أن يكون ذلك) وفقاً للضوابط الآتية: ١- إمساك دفاتر وحسابات منتظمة. ٢- حيازة أصول فواتير الشراء الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية، وإيصال سداد الضريبة الجمركية حسب الأحوال. ٣- تقديم بيان بالمخزون السلعي لديه في تاريخ التسجيل علي النموذج المعد لذلك (النموذج ١٢٣ ض.ق.م.) رفق طلب التسجيل. ٤- ألا تكون قيمة الضريبة قد تم إدراجها ضمن التكلفة، إلا إذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة، وقدم مايفيد ذلك للمصلحة. ٥- أن يكون المخزون متعلق ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة."

وهكذا يمكن للمسجلين الاستفادة من أحكام الإئتمان الضريبي بالنسبة للسلع والخدمات التي يشترونها حال كونهم غير مخاطبين بأحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة، لكونهم غير مخاطبين بالتسجيل لأغراض هذه الضريبة، طالما بقي لديهم بعض منها عند تسجيلهم إن حقيقة، أو حكماً. وإن كانت اللائحة التنفيذية قد اشترطت توافر كافة الشروط التي تطلبها من كافة المسجلين، دون اعتبار لظروف التجار قبل التسجيل مثلاً، وإمكانية عدم وجود فواتير ضريبية لدي المسجلين الجدد بخصوص تعاملاتهم السابقة علي تسجيلهم لأغراض الضريبة؛ بسبب عدم حرصهم علي الاحتفاظ بها؛ لاستقرار عقيدتهم علي عدم الحاجة إليها في خصم ضريبة المدخلات عند الشراء، بحسبان أنهم اشتروها وعقيدتهم مستقرة علي عدم أحقيتهم في المطالبة بذلك لكونهم غير مسجلين.

ولذا نثمن موقف قانون ضريبة المبيعات في معالجته لهذه المسألة عند تطبيقه لأحكام ضريبة المبيعات علي مرحلة التجارة، بموجب القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م. ونري أنه كان أكثر توفيقاً من القانون الحالي للضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. حيث كان قد ألزم التجار الذين كانت تتوافر شروط التسجيل في حقهم عند نفاذ أحكام ذلك القانون (في الأول من يوليو ٢٠٠١) بأن يتقدموا بحصر دقيق

المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل، مع عدم الإخلال بأحكام المادة ٦٨ من هذا القانون ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار اليه".

لإجمالي قيمة السلع الموجودة لديهم قبل ذلك التاريخ، وخلال مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً، حتى يمكن محاسبتهم عليها ضريبياً، عند تصريفها في السوق المحلي طبقاً للقانون.

ولكن نظراً لإستقرار عقيدة ذلك القانون علي أن مجتمع التجار يتميز بعدم إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية بين أرجائه، ولعدم وجود فواتير مشتريات- بحسب الأصل- تسمح لمن يتم تسجيله منهم بخصم ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات المستحقة عن مخزونة السلعي، فلذلك كانت معالجة المخزون السلعي للتجار المسجلين عند تطبيق القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م. تمثل مشكلة حقيقية؛ لأنه كان من المستحيل القطع بأن مشتريات التجار في الفترة السابقة على تطبيق ذلك القانون قد تحملت جميعها بضريبة المبيعات، لإمكانية شراء بعضها من غير مسجلين، وعدم وجود فاتورة ضريبية لديهم تثبت ذلك. وكان التسليم بهذه الحقيقة يضع القانون ولائحته التنفيذية أمام عدة خيارات:

- إما تطبيق القواعد العامة، وعدم الاعتراف بحق المسجلين في خصم الضريبة على المشتريات، إلا إذا تقدموا بفاتورة مشتريات طبقاً للقانون علي النحو الذي تسير عليه الآن اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م. غير أن ذلك كان يعني تحميل المكلفين بعبء مالي كبير، وإتهام القانون ولائحته التنفيذية بعدم مراعاة ظروف تجارة التجزئة.

- أو الاعتراف بحق جميع المسجلين في خصم ضريبة المشتريات طبقاً لسعر الشراء المبين بدفاترهم وسجلاتهم، ولو مع عدم وجود فواتير مشتريات. إلا أن هذا كان يعني إلحاق العوار بقواعد الخصم، وإثراء المكلفين على حساب الخزانة العامة بدون مقتض في الكثير من الحالات. لهذا، كان الخيار الذي اعتمده اللائحة التنفيذية لذلك القانون لمعالجة هذه المشكلة هو التفرقة بين حالتين:

**الحالة الأولى:** وجود فاتورة ضريبية تتوافر فيها الشروط التي حددتها تلك اللائحة، وحينئذ كان يسمح للمكلفين بخصم ضريبة المشتريات الواردة بها.

**الحالة الثانية:** عدم وجود فاتورة ضريبية تتوافر فيها الشروط السابقة، وقد افترضت اللائحة التنفيذية في هذه الحالة أن تكون القيمة المضافة ١٥٪ من قيمة البيع، وأن تتم محاسبة المسجل عند البيع بالسعر العام وكان وقتها ١٠٪ من هذه القيمة، بصرف النظر عن فئة الضريبة التي تسري عليها ( ٥٪ أو ١٠٪ أو ٢٥٪ )، بغير أن يكون من حق المسجل خصم أي ضريبة على المدخلات. غير أن اللائحة التنفيذية اشترطت لتمكين المكلفين من الاستفادة من هذا التيسير أن ينجحوا في تصريف مخزونهم السلعي خلال مدة أقصاها الحادي والثلاثين من أكتوبر سنة ٢٠٠١، وإلا طبقت الشروط العامة اللازمة لإجراء الخصم طبقاً للقانون، وأهمها بطبيعة الحال حيازة فاتورة ضريبية تثبت حقهم في خصم ضريبة المدخلات.

ونظراً لوجود العديد من الإتفاقيات التحاسبية في هذه الفترة بين مصلحة الضرائب المصرية وبين ممثلي بعض القطاعات لتحديد الضريبة الواجب أدائها بالسعر

المحدد قانوناً من القيمة المضافة الافتراضية التي قد تزيد أو تقل عن القيمة المضافة المفترضة في حالة المخزون السلعي وهي ١٥٪، فقد تنبعت المصلحة لهذا الفرض، وألزمت المسجلين الذين يتعاملون طبقاً لهذه الإتفاقيات بتوريد الضريبة المستحقة على مخزونهم السلعي طبقاً للقيمة المضافة الافتراضية المتفق عليها في هذه الإتفاقيات، وكانت ١٠٪ بالنسبة للذهب عيار ٢١ مقسمة إلى ٥٪ لتاجر الجملة و ٥٪ لتاجر التجزئة، و ٢٠٪ بالنسبة للذهب عيار ١٨، والفضة، والأحجار الكريمة الأخرى مقسمة بين تاجر الجملة وتاجر التجزئة أيضاً، بواقع ١٠٪ لكل منهما، و ٢٥٪ بالنسبة لتجارة الأحذية والمنتجات الجلدية يخص تاجر الجملة منها ٥٪، والباقي لتاجر التجزئة ... إلخ.

ولا شك أن هذا المنطق كان محموداً، ذلك أن القيمة المضافة المفترضة محل الإتفاقيات التحاسبية قد تم التوصل إليها بعد دراسات متأنية، قام بها ممثلون عن الإدارة الضريبية، وعن المكلفين، وارتضاها الطرفان فيما بينهما وعاءً للضريبة على القيمة المضافة، بالسعر المحدد قانوناً. وهذا كان يجعلها أقرب إلى الحقيقة من تلك التي كانت اللائحة التنفيذية قد قدرتها بطريقة جزافية لمعالجة مشكلة مؤقتة هي مشكلة المخزون السلعي. ويكفي أن اللائحة التنفيذية لم تفرق فيها بين السلع التي تخضع لأسعار ضريبية متفاوتة، بل جعلت الضريبة المستحقة تعادل ١٥٪ من قيمة بيع أي سلعة، أي أن السعر الضريبي المطبق (٥٪ أو ١٠٪ أو ٢٥٪). ومن هنا كانت المصلحة موفقة في تعاملها مع المخزون السلعي للمسجلين الذي كان موجوداً لديهم قبل تسجيلهم، في حالة وجود اتفاقية تحاسبية، لأنها أجرت علي هذا المخزون قواعد المحاسبة الواردة في الاتفاقية التحاسبية على جميع السلع التي كانت الموجودة لدى التجار سواء قبل، أو بعد سريان الضريبة على مرحلة التجارة.

وهكذا نجد أنه في الوقت الذي اعترفت فيه اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١م. بمشكلات تجارة التجزئة عند الإعراف للمسجلين من التجار بأحقيتهم في تطبيق قواعد الإئتمان الضريبي أو الخصم، لم تفعل اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ذلك. ففي حين خيرت الأولي المسجلين بين تطبيق القواعد العامة عند أعمال قواعد واحكام خصم ضريبة المدخلات بما في ذلك إلزامهم بتقديم فاتورة ضريبية تثبت أحقيتهم في الخصم وبين المحاسبة علي القيمة المضافة الافتراضية سواء طبقاً لللائحة التنفيذية لذلك القانون والتي حددتها بنسبة ١٥٪ من ثمن البيع، أو طبقاً للاتفاقية التحاسبية ذات الصلة، وجدنا اللائحة التنفيذية للقانون الحالي لا تعترف سوي بالقواعد العامة عند تطبيق أحكام الخصم الضريبي علي المخزون السلعي للمسجلين قبل التسجيل. ومع أن اللائحة التنفيذية للقانون الملغي كانت أكثر توفيقاً من اللائحة التنفيذية للقانون الحالي في هذا الصدد، إلا أنه يمكن أن يُعزي موقف اللائحة التنفيذية الأخيرة إلي رغبتها في فرض الإلتزام بالتعامل بالفاتورة الضريبية في المجتمع الضريبي.

وعلي أية حال فإن هذا الإختلاف في معالجة قضية الإئتمان الضريبي بخصوص ضريبة المشتريات أو ضريبة المدخلات التي يتحملها المخزون السلعي للمسجلين قبل تاريخ تسجيلهم من ضريبة المخرجات المستحقة علي بيع هذا المخزون السلعي بعد

تاريخ التسجيل لا يمنع من صواب موقف كلتا اللائحتين حين سمحتا للمسجلين بتطبيق أحكام الإئتمان الضريبي، وخصم ضريبة المدخلات وضريبة المشتريات في هذه الحالة، لما لذلك من آثار اقتصادية ومالية حميدة علي المجتمع الضريبي تتمثل في إزالة كافة أوجه الإزدواج الضريبي، حتي الناشئ منها عن التعاملات السابقة علي التسجيل.

وهكذا فإنه كما أن الفصل الأول من هذا البحث قد ألقى الضوء علي الإئتمان الضريبي وآثاره المالية والإقتصادية في نطاق الضرائب المباشرة، فقد تعرض الفصل الثاني لهذه القضية في نطاق الضريبة علي القيمة المضافة، باعتبارها الضريبة الأهم بين قريناتها من الضرائب غير المباشرة، وأكد أن الضريبة علي القيمة المضافة سواء في مصر أو في التشريعات المقارنة قد تبنت هي الأخرى إئتماناً ضريبياً قوياً استهدفت من خلاله تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي، وذلك بسماعها للمسجلين بخصم كل ضريبة مدخلات يدفعونها في المراحل السابقة علي الواقعة النهائية المنشئة لضريبة المخرجات، بما في ذلك الضريبة التي تتحملها السلع الرأسمالية، وإن كانت الضريبة علي القيمة المضافة المصرية قد سمحت بتطهير الضريبة التي تتحملها السلع الرأسمالية من الضريبة المستحقة علي مخرجاتها طبقاً لنظام آخر هو نظام رد الضريبة، وليس طبقاً لآليات نظام الإئتمان أو الخصم. صحيح أن الضريبة علي القيمة المضافة المصرية عطلت تطبيق نظام الإئتمان الضريبي علي بعض التعاملات الضريبية كتلك الخاضعة لضريبة الجدول مثلاً، إلا أنها علي الجانب الآخر مدت نطاق تطبيق هذا النظام إلي التعاملات التي تؤدي لبعض الجهات المعفاة لتحقيق بعض الأهداف غير المالية. وعلي سبيل الإجمال نري أن نظام الإئتمان الضريبي الذي تطبقه الضريبة علي القيمة المضافة ساهم مساهمة كبيرة في تعضيد المركز التنافسي للمسجلين بالمقارنة بالمعاملة الضريبية التي كانوا يلقونها في هذا الخصوص أثناء سريان الضريبة العامة علي المبيعات السابقة عليها.

### الخاتمة

مما لا شك فيه أن الضريبة العامة هي المورد الأهم والأعظم للخزانة العامة في معظم البلدان في العصر الحديث، ولذا تهتم معظم التشريعات بها، وتسعي لفرضها علي مختلف الأموال والأنشطة. وفي سبيلها إلي تحقيق ذلك تنتوع الضرائب العامة بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وفي إطار كل نوع منهما تتعدد الضرائب العامة بما يمكن أن يؤدي إلي تحمل النشاط الواحد، أو المال الواحد بعدة ضرائب عامة سواء من أنواع مختلفة، أو حتي من طبيعة واحدة. ومثل هذا المنهج يرشح لنشوء ظاهرة الإزدواج الضريبي بآثاره السلبية، ووقعه الثقيل علي نشاطات الممولين، بل وعلي طموحاتهم الإستثمارية. وينعكس بالسلب علي المجتمع الضريبي، وعلي الحصيلة الضريبية في الأجل الطويل. وفي سبيلها للتغلب علي هذه الظاهرة المذمومة تتبني معظم التشريعات الضريبية ما يعرف بنظام الإئتمان الضريبي Tax Credit الذي يسمح للمكلف بأن يخصم من الضريبة المستحقة عليه عن أنشطته ما يكون قد دفعه من ضريبة مماثلة أخرى عليها، أو ما يكون قد دفعه من ضريبة من جنسها خلال مراحل سابقة من ممارسته لهذه الأنشطة.

وقد تعرض البحث للإنتمان الضريبي بهذا الوصف سواء في نطاق الضرائب المباشرة، أو في نطاق الضرائب غير المباشرة، ووضح الآثار المالية القوية التي يحققها هذا النظام من خلال تلافي ظاهرة الإزدواج الضريبي، ومساهمته في إزالة عبء مالي كبير عن عاتق الممولين، بما يساعدهم علي الإستمرار في ممارستهم لأنشطتهم الضريبية، فيكون لذلك آثاره المالية الحميدة علي الخزانة العامة أيضاً، من خلال اتساع الوعاء الضريبي. هذا فضلاً عن الآثار الإقتصادية الحميدة لتطبيق هذا النظام والمتمثلة في إزالة أية عقبات أمام الإستثمارات الوطنية، بل والأجنبية في الداخل، بما يساهم في جذب رؤوس الأموال للإستثمار المباشر في الدولة. ولا تخفي الآثار الإقتصادية الطيبة لذلك.

وتعرض البحث في المبحث التمهيدي لبيان ماهية الإنتمان الضريبي، وعرض في عجالة لأهم الفروق بينه وبين غيره من المفاهيم الضريبية المشابهة له؛ كالعفو الضريبي، والإسقاط الضريبي، والإعفاء الضريبي، والمقاصة الضريبية، ورد الضريبة. ثم تعرض في الفصل الأول لنظام الإنتمان الضريبي وآثاره الإقتصادية والمالية في نطاق الضرائب المباشرة، فناقش هذه القضية في التشريعات المقارنة، وعرض لموقف هذه التشريعات، وكذا لموقف الإتفاقيات النموذجية لتلافي الإزدواج الضريبي الدولي، ومنهجها في الإختيار بين نظام الإنتمان الضريبي وبين نظام الإعفاء الضريبي، ووضح الطرق المختلفة لتطبيق نظام الإنتمان الضريبي بين طريقة الإنتمان العادي، التي تعترف بخصم الضريبة الأجنبية من الضريبة المستحقة، بما لا يجاوز الحد الأقصى لها طبقاً للتشريعات الوطنية، ونظام الإنتمان الكامل الذي يسمح بخصم الضريبة الأجنبية بكاملها، وبدون حد أقصى. وقارن البحث بين هذه الطرق وبين الطرق التي يتم تبنيها طبقاً لنظام الإعفاء الضريبي، وهي طريقة الإعفاء بالتدرج، الذي يسمح باستبعاد وعاء الضريبة الأجنبية من نطاق تطبيق الضريبة الوطنية، ولكنه يأخذ مع ذلك قيمة ذلك الوعاء في الاعتبار عند تحديد سعر الضريبة الوطنية. وطريقة الإعفاء الكامل، التي تسقط من حساب الضريبة الوطنية كامل وعاء الضريبة الأجنبية.

وعرض البحث لمقارنة بالأمتثلة التوضيحية لكيفية تطبيق كل طريقة من الطرق السابقة، والآثار المالية لها علي دولة الإقامة، وخلص إلي أن طريقة الإنتمان العادي هي الأفضل لدولة الإقامة من حيث آثارها المالية من حالة الإنتمان الكامل، وكذا من حالتها الإعفاء، خاصةً عندما يتساوي سعر الضريبة في كل من دولتي الإقامة والمصدر، أو عندما يكون سعر الضريبة أقل في دولة المصدر عنه في دولة الإقامة. ثم تعرض البحث للمشكلات العملية التي تعترض طريق تطبيق الإنتمان الضريبي بصورتيه المتقدمتين، وأكد علي أن نظام الإعفاء الضريبي تعترضه بعض المشكلات العملية هو الآخر.

وفي ضوء إعتياد التشريعات الضريبية، وبخاصة في الدول النامية، علي تطبيق نظام تقييد الضريبة، أو مايعرف أيضاً بالوفر الضريبي Tax Sparing بهدف حث، أو إلزام الدول المصدرة لرؤوس الأموال إليها علي الاعتراف بالمزايا والإعفاءات الضريبية التي تمنحها هذه الدول علي أنشطة رؤوس الأموال الأجنبية بها؛ من أجل

تحفيزها علي الإستثمار فيها، بحيث تتعامل الدول المصدرة لرؤوس الاموال مع هذه الأنشطة المعفاة في مثل هذه الظروف وكأنها أنشطة خضعت للضريبة بالفعل في الدولة النامية، واستبعادها من ثم من الضريبة المستحقة علي هذه الأنشطة في وطنها، فلذا تعرض البحث لكيفية تطبيق نظام الإئتمان الضريبي في ظل الأخذ بنظام تقييد الضريبة هذا، وعقد مقارنة بينه وبين نظام الإعفاء الضريبي؛ لبيان المزايا المالية والإقتصادية لنظام الإئتمان الضريبي في هذا الخصوص.

ثم عرج البحث من خلال المبحث الثاني من هذا الفصل لبيان دور نظام الإئتمان الضريبي في مصر سواء بخصوص الضريبة الأجنبية التي يدفعها المكلف المقيم في مصر عن أنشطته الضريبية في الخارج، أو بخصوص الضرائب المحلية. وفي إطار الضريبة الأجنبية أكد البحث علي أنه رغم التوجه المعاصر للتشريعات المقارنة الي تطبيق نظام الإعفاء الضريبي علي حساب نظام الإئتمان الضريبي في خصوص الضريبة الأجنبية، بالنظر إلي أن نظام الإعفاء الضريبي يقف إلي جانب رؤوس الأموال الوطنية في الخارج، ويدعمها بصورة أكبر، فإن التشريع الضريبي المصري يطبق نظام الإئتمان الضريبي، ويختار طريقة الإئتمان العادي وليس الكامل، وأوضح أن الضريبة الأجنبية التي يدفعها الشخص الإعتباري المقيم في مصر عن أنشطته بالخارج يتم خصمها بالكامل من الضريبة الإجمالية المستحقة عليه في مصر، عن جميع أنشطته في مصر والخارج، ولكن بحد أقصى لا يجاوز الضريبة المستحقة علي الأنشطة بالخارج، طبقاً للسعر الضريبي المطبق في مصر. وساق البحث الشروط اللازم توافرها لخصم الضريبة الأجنبية، وبين أثر عدم توافرها في ظل الإختلاف الفقهي بهذا الخصوص، والآثار المالية لذلك.

وأما عن تطبيق نظام الإئتمان الضريبي في خصوص الضرائب المباشرة المحلية، فقد أكد البحث اعتياد المشرع المصري علي تطبيق نظام الإئتمان الضريبي لتلافي الإزدواج الضريبي الداخلي، عندما تتداخل نطاقات الخضوع للضرائب المباشرة في آن واحد، فيخضع ذات المال مثلاً لضريبة الأطنان الزراعية والضريبة العقارية، أو لضريبة التصرفات العقارية وضريبة الأرباح التجارية، أو لضريبة الاطنان الزراعية وضريبة الدخل المفروضة علي الثروة العقارية، أو للضريبة علي العقارات المبنية وضريبة الدخل المفروضة علي الأرباح التجارية...إلخ. بل لقد عرض البحث لمنهج المشرع حين تبني تطبيق نظام للإئتمان الضريبي أقرب ما يكون إلي نظام العفو الضريبي؛ من أجل تمييز بعض الدخول الواقعة في الشرائح الدنيا الخاضعة لضريبة الدخل. وساق الأمثلة التوضيحية لبيان ذلك، ووضح الآثار المالية والإقتصادية السلبية لهذا التوجه.

ثم جاء الفصل الثاني من البحث ليلقي الضوء علي نظام الإئتمان الضريبي كما تطبقه الضريبة علي القيمة المضافة، كأهم الضرائب غير المباشرة قاطبةً في العصر الحديث، فأوضح أن تطبيق نظام الإئتمان الضريبي أو الخصم هو الأصل في الضريبة علي القيمة المضافة؛ من أجل تلافي الإزدواج الضريبي، ولذا يتم قصر تطبيقه علي التعاملات الخاضعة للضريبة؛ ليمسح للمسجلين بأن يخصموا من الضريبة المستحقة عليها الضريبة التي تتحمل بها مدخلاتها، والضريبة التي تتحملها المشتريات بغرض

الإتجار، والضريبة علي مردودات المبيعات. ثم بين البحث حالات عزوف المشرع المصري عن الإعتراف بنظام الإئتمان الضريبي في بعض التعاملات الضريبية، إما بسبب نظرتة التاريخية لنوع معين من الأنشطة كما هو الحال بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول، أو بسبب الطبيعة الخاصة لبعض السلع كما هو الحال بالنسبة للسلع المستعملة، أو عندما يتجاهل المسجلون الشروط التي يتطلبها تطبيق نظام الإئتمان، كما هو الحال بالنسبة للمدخلات التي يدرج المسجلون الضريبة المسددة عنها ضمن عناصر التكلفة. كما ألقى الضوء علي منهج المشرع المقابل لذلك عندما سمح بتطبيق نظام الإئتمان الضريبي علي بعض التعاملات، رغم عدم وجود ازدواج ضريبي حال داخلي؛ إما درءاً لازدواج ضريبي دولي مؤكد وذلك بخصوص الصادرات المصرية؛ إذ تتحمل بالضريبة علي القيمة المضافة الأجنبية بمجرد دخولها أراضي الدولة الأجنبية، وإن كان المشرع يطلق علي المعاملة الضريبية هنا أنها تطبيقاً لنظام رد الضريبة علي حين أنه نظام الإئتمان الضريبي بعينه كما أوضح البحث، وإما لتحقيق بعض الإعترافات غير المالية كما هو الحال عندما سمح بتطبيق نظام الإئتمان الضريبي عند بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة لبعض الجهات المعفاة مثل الدول الأجنبية، والمنظمات الدولية، أو الإقليمية الموقعة مع مصر اتفاقيات ضريبية، وكذا للسفارات والمفوضيات والقنصليات المعفاة وفقاً وفي حدود مبدأ المعاملة بالمثل، بالإضافة إلي مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة. وأوضح البحث الآثار الإقتصادية والمالية لهذا التوجه. ثم رصد المبحث الثاني من هذا الفصل بعض التطبيقات المرغوبة لنظام الإئتمان الضريبي، سواء عندما نظر التشريع المصري إلي السلع الرأسمالية علي أنها من مدخلات العملية الإنتاجية، وأقر حق المسجلين في استرداد الضريبة التي يتحملونها عند شراء هذه السلع من الضريبة التي تستحق علي منتجاتها، وإن كان قد بالغ في تيسيره علي المسجلين في هذا الخصوص؛ بأن أقر حقهم في استرداد مبالغ هذه الضريبة مرة واحدة، مع أول إقرار ضريبي يتقدمون به بالضريبة المستحقة علي مبيعاتهم من السلع والخدمات المنتجة باستخدام السلع الرأسمالية، أو عندما سمح للمسجلين بخصم الضريبة التي يتحملها مخزونهم السلعي الموجود لديهم قبل التسجيل لأحكام الضريبة علي القيمة المضافة، أو ذلك الذي كان لديهم عند بدء تطبيق هذه الضريبة؛ بأن سمح لهم بخصم ضريبة المبيعات المحملة عليه من الضريبة علي القيمة المضافة التي تستحق عليهم عند بيعهم لهذا المخزون السلعي فيما بعد، والآثار المالية والإقتصادية لذلك.

وهكذا يكون هذا البحث قد ألقى الضوء علي نظام الإئتمان الضريبي كما تطبقه التشريعات الضريبية في مصر، والخارج سواء في مجال الضرائب المباشرة، أو في مجال الضريبة علي القيمة المضافة باعتبارها أهم الضرائب غير المباشرة منذ نهايات القرن الماضي، وأوضح الآثار الإقتصادية والمالية لتطبيق هذا النظام علي المجتمع الضريبي، وعلي الخزانة العامة للدولة في ذات الوقت.

والله ولي التوفيق،،،

### قائمة المراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- د. إبراهيم عبد العزيز النجار: تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية، مجلة مصر المعاصرة، الصادرة عن الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، السنة: مائة وثلاثون العدد: ٥٠٤، أكتوبر ٢٠١١م.
- أ. أحمد عبدالفتاح السمدوني، المطالب الرئيسية لممولي الضريبة العامة على المبيعات، بحث مقدم لندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد، المشاكل - التطوير) أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٤ يوليو ١٩٩٩م.
- د. أمين السيد لطفى: تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧م.
- د. أمين السيد لطفى، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، القاهرة، بدون دار نشر، أو سنة طبع.
- د. رمضان صديق: تفسير وتطبيق إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة طبع.
- د. رمضان صديق: قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأخر التعديلات وأحدث آراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء والتعليمات الإدارية، القاهرة، ٢٠١٧م.
- د. رمضان صديق محمد: المعاملة الضريبية للشركات الإستخراجية، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٩٣م.
- د. رمضان صديق محمد: الضرائب العقارية في التشريع المقارن والمصري - ضريبة الأطنان الزراعية والضريبة علي العقارات المبنية- الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨م.
- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة المنازعات الضريبية الوطنية والدولية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر أو سنة طبع.
- د. سعيد عبدالمنعم، المشكلات التطبيقية للمحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها، البحث المنشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة الصادرة عن كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢م.
- د. سمير فتحي محمود حلاوة، الحوافز الضريبية في قوانين الضرائب في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة المنوفية، ٢٠١٥م.
- أ. شاهيناز محمد حسنين: التحليل الإقتصادي لدور الإعفاءات في توجيه الإستثمار وتوزيع الدخل: دراسة تحليلية مع التطبيق علي الإقتصاد المصري ٧٥/٧٤ - ١٩٨٦/٨٥، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ١٩٩١م.

- د. عبد الهادي مقبل: دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة علي العقارات المبنية ١٩٦/٢٠٠٨، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م.
- د. عبد الهادي مقبل: قانون الضريبة علي العقارات المبنية ١٩٦/٢٠٠٨ - دراسة تحليلية انتقادية- الطبعة الثالثة- دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦م.
- د. عز الدين إبراهيم، تقدير الإصلاح الضريبي طبقاً للقانون ١١ لسنة ٩١ بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة والثلاثون، يوليو ١٩٩١م
- أ. عصمت إبراهيم حسن الصادق: أثر الإعفاءات الضريبية في جذب الإستثمار المباشر للسودان الفترة ما بين (٢٠٠٠ - ٢٠٠٥) رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، ٢٠١٠م.
- أ. محمد إبراهيم محمود: سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها علي التنمية الإقتصادية في مصر، بحث مقدم إلي المؤتمر الضريبي الحادي عشر: النظام الضريبي المصري - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٦.
- أ. محمد سلامة الخوالدة: أثر الاعفاء علي عدد المساكن وحجم الأسرة في الاردن ١٩٨٤-١٩٩٤، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٦.
- د. محمود السيد الناغي: دراسة تحليلية لسياسة الإعفاءات الضريبية في التشريع المصري، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- أ. محمود جاب الله أبو المجد، وأ. السيد إمام أحمد: تأصيل قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، الدار الجامعية، الأسكندرية، ٢٠٠٨.
- أ. ميسون عبد اللطيف محمد: الاعفاءات الضريبية الإقتصادية في التشريع الضريبي الليبي : دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة طرابلس، ليبيا، ٢٠١٢م.
- المستشار الدكتور/ وائل راضي: المجموعة التجارية، المكتب الفني، محكمة النقض، موجز القواعد القانونية الصادرة عن محكمة النقض في الطعون الضريبية، من أول أكتوبر ٢٠٠٦ لغاية ٣٠ يونيو ٢٠١٢.

**Secondly, References in Forigen Languages:**

- A. Farman , PKF , tax Handbook , ٢٠٠٠- ٢٠٠١, Allied Dumber, Great Britain, ٢٠٠٠
- Alan A. Tait , value Added Tax international , practice and problems , ١٩٨٨ IMF , Washington , D.C. ١٩٨٨.
- Ana Agúndez-García: THE DELINEATION AND APPORTIONMENT OF AN EU CONSOLIDATED TAX BASE FOR MULTI-JURISDICTIONAL CORPORATE INCOME TAXATION: A REVIEW OF ISSUES AND OPTIONS, Working paper No ٩ – October ٢٠٠٦.
- Celine Azemar and Andrew Deliosy: The Tax Sparing Provision In uence: A Credit versus, Exempt Investors Analysis, University of Glasgow, UK, July ٢٠٠٧
- Claudio A. Agostini: The Effect of Sales Tax Rates on Food Exemptions, Department of Economics, Universidad Alberto Hurtado, Santiago, Chile. November ٢٠٠٤.
- Dennis Parkinson , Volue Added Tax in the E E C , Graham & trotman L T d , London , ١٩٨١ .
- Dorothee Boccanfuso, Céline de Quatrebarbes and Luc Savard: Can the removal of VAT Exemptions support the Poor? The Case of Niger, Working Paper ١١-٠٤, May ٢٠١٥.
- Edmund Tirbutt, VAT and the small business, Biddls Limited, Guildford, Great Britain, ١٩٩٠.
- Encyclopedia of value Added Tax, London, U.K.
- Ernst & Young: International VAT, Aguide to practice and pracedures in ٢١ Countries, Ernst & young international, London, ١٩٩١
- Harry Grubert: Enacting Dividend Exemption and Tax Revenue, Tax Analysis, و International Taxation, Washington, DC ٢٠٢٢٠. National Tax Journal, Vol. LIV, No. ٤.
- James Alm: The Role of Tax Exemptions and Credits, Tulane University Economics Working Paper Series, New Orleans, USA, Working Paper ١٥٢٦, December ٢٠١٥
- James R. Hines Jr., Lawrence H. Summers: How Globalization Affects Tax Design, Tax Policy and the Economy, Volume ٢٣ (Chapter pages in book ١٢٣ - ١٥٧), University of Chicago Press, ٩٧٨-٠-٢٢٦-٠٧٦٥٤-٦, July ٢٠٠٩.
- John Brooks and Andrew Copp, How to live with VAT, Third Edition, London, ١٩٨٩

- Juan Carlos Conesa, Sagiri K. and Dirk Krueger: TAXING CAPITAL? NOT A BAD IDEA AFTER ALL!, Working Paper ١٢٨٨٠, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, Massachusetts Avenue, Cambridge MA ٠٢١٣٨, January ٢٠٠٧.
- Lawrence W. Kenny- University of Florida and Stanley L. Winer- Carleton University: Tax Systems in the World: An Empirical Investigation into the importance of Tax Bases, Collection Costs, and Political Regime, May ٢٠٠١.
- Luc Behaghel, Adrien Lorraineau and Simon Quantin: Replacing Churches and Mason Lodges? Tax Exemptions and Rural Development IZA DP No. ٧٨٠٨, DISCUSSION PAPER SERIES, Paris, France, December ٢٠١٣.
- MARILYN R. FLOWERS: COSTS OF COLLECTIVE DECISIONS, CHOICE OF TAX BASE, AND MEDIAN VOTER EQUILIBRIUM, University of Oklahoma, PUBLIC FINANCE QUARTERLY, Sage Publications, Inc. Vol ٦ No ٣, July ١٩٧٨
- OECD (٢٠١٤), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version ٢٠١٤, OECD Publishing.  
([http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en))
- PAUL EKINS and STEFAN SPECK: Competitiveness and Exemptions From Environmental Taxes in Europe, Environmental and Resource Economics ١٣: ٣٦٩-٣٩٦, ١٩٩٩. © ١٩٩٩ Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands, April ١٩٩٨.
- Paul Krugman and Martin Feldstein , “ International trade effects of value Added Taxation “ NBER Working paper N. ٣١٣٦ ( National. Bureau of Economic Research , cambridge , November ١٩٨٩.
- Peter Egger, Valeria Merlo, Martin Ruf & Georg Wamser: Consequences of the New UK Tax Exemption System: Evidence from Micro-level Data, CESIFO WORKING PAPER NO. ٣٩٤٢, CATEGORY ١: PUBLIC FINANCE, SEPTEMBER ٢٠١٢.
- Peter Fortune: TAX-EXEMPT BONDS REALLY DO SUBSIDIZE MUNICIPAL CAPITAL!, Federal Reserve Bank of Boston, USA.
- RICHARD L. PFISTER: A REEVALUATION OF THE JUSTIFICATIONS FOR PROPERTY TAX EXEMPTION, Indiana University, India, PUBLIC FINANCE QUARTERLY, Vol. ٤ No. ٤, October, ١٩٧٦.
- Roger H. Gordon and Wojciech K.: THE CHOICE OF THE PERSONAL INCOME TAX BASE, NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH ١٠٥٠ Massachusetts Avenue,

- Cambridge, MA ٠٢١٣٨, Working Paper ٢٠٢٢٧, June ٢٠١٤
- Salvatore B. Jens Suedekum: Voting on income tax exemptions, Public Choice, ٢٠٠٩.
  - Harry de Gorter and David R. Just: The Welfare Economics of an Excise-Tax Exemption for Biofuels, Cornell University, Working Paper, Department of Applied Economics and Management Cornell University, Ithaca, New York ١٤٨٥٣-٧٨٠١ USA, September ٢٠٠٧.
  - Helmut Dietl, Christian Jaag, Markus Lang, Martin Lutzenberger and Urs Trinkner Impact of VAT Exemptions in the Postal Sector on Competition and Welfare, Institute for Strategy and Business Economics, University of Zurich, Working Paper Series, ISSN ١٦٦٠-١١٥٧, Working Paper No. ١٤٥, November ٢٠١٠.
  - James M. Poterba: TAX REFORM AND THE MARKET FOR TAX-EXEMPT DEBT, NBER WORKING PAPER SERIES, Working Paper No. ٢٩٠٠ NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, USA, Massachusetts, Cambridge, MA ٠٢١٣٨, March ١٩٨٩.
  - JOHANNES BECKER & CLEMENS FUEST: CORPORATE TAX POLICY AND INTERNATIONAL MERGERS AND ACQUISITIONS – IS THE TAX EXEMPTION SYSTEM SUPERIOR? CESIFO WORKING PAPER NO. ١٨٨٤, CATEGORY ١: PUBLIC FINANCE, JANUARY ٢٠٠٧.
  - John N. Brown and Suzanne Chadwick, A guide to VAT in the UK, Ernst & young , London , ١٩٩٠.
  - Jr-Tsung Huang: The Personal Tax Exemption and Married Women's Birth Spacing in the United States, National Chengchi University Cross-Strait Interflow Prospect Foundation, Public Finance Review, Volume ٣٦ Number ٦, November ٢٠٠٨, pp. ٧٢٨-٧٤٧.
  - S.O'ConnorTerrence M.O'Connorbc: Tax exemption as a marketing tool: The Irish Republic and profits derived from artistic creativity. Journal of Business Research, Volume ٦٢, Issue ١٠, October ٢٠٠٩, Pages ١٠٠٢-١٠٠٦

YASUSHI IWAMOTO &AKIHISA SHIBATA: Foreign Tax Credit and the Current Account, International Tax and Public Finance, ٦, ١٣١-١٤٨ (١٩٩٩), Institute of Economic Research, Kyoto University, Kyoto ٦٠٦-٨٥٠١, Japan. ١٩٩٩.