

**السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة:
دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول
الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)**

د. عمرو عباس محمد عادل عباس
مدرس المالية العامة والتشريعات الاقتصادية
كلية الحقوق - جامعة القاهرة

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين

القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي

(مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

ملخص البحث:

يتناول هذا البحث السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة من خلال دراسة مقارنة لتطبيقها في مصر وفرنسا ودول الخليج العربي، مع التركيز على الكويت وعمان وقطر. تُعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة الأكثر انتشاراً عالمياً، حيث تُطبق في أكثر من ١٢٠ دولة وتُعتبر عنصراً أساسياً في النظم المالية الحديثة لدورها المهم في تعزيز الإيرادات الحكومية ودعم التنمية الاقتصادية.

يستعرض البحث طبيعة الضريبة باعتبارها ضريبة استهلاكية تُفرض في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، مع التركيز على خصائصها من حيث الحيادية والكفاءة. كما يتتبع تطورها التاريخي منذ تطبيقها لأول مرة في فرنسا عام ١٩٥٤ وحتى انتشارها العالمي.

يركز البحث أيضاً على الفروق في تطبيق الضريبة بين الدول المتقدمة والنامية. ففي حين تعتمد الدول المتقدمة، مثل فرنسا، على أنظمة ضريبية متطورة تحقق التوازن بين العدالة والكفاءة، تواجه الدول النامية تحديات مثل التهرب الضريبي وضعف الإدارة الضريبية. يقدم البحث تجربة مصر مع الضريبة منذ عام ٢٠١٦، موضحاً دورها في زيادة الإيرادات وتقليل عجز الموازنة، رغم تأثيرها على معدلات التضخم والفئات ذات الدخل المحدود.

في دول مجلس التعاون الخليجي، يُبرز البحث اعتماد الضريبة كجزء من جهود تنويع الإيرادات بعيداً عن النفط. في المقابل، يتميز النموذج الفرنسي بمرونة تطبيقه ومراعاته للتنوع في معدلات الضريبة حسب نوع السلع والخدمات. يقدم البحث فهماً شاملاً لدور الضريبة على القيمة المضافة في دعم السياسات الاقتصادية والمالية في السياقات القانونية المختلفة.

Abstract:

This research examines the tax policy of Value Added Tax (VAT) through a comparative study of its application in Egypt, France, and Gulf countries, with a focus on Kuwait, Oman, and Qatar. VAT is one of the most globally widespread indirect taxes, applied in over 120 countries and considered a fundamental component of modern financial systems due to its significant role in enhancing government revenues and supporting economic development.

The research explores the nature of VAT as a consumption tax imposed at every stage of the supply chain, emphasizing its neutrality and efficiency. It also traces its historical development since its first application in France in 1954 and its subsequent global spread.

The study also highlights the differences in VAT application between developed and developing countries. While developed countries like France rely on advanced tax systems that balance fairness and efficiency, developing countries face challenges such as tax evasion and weak administrative capacities. The research reviews Egypt's experience with VAT since 2016, illustrating its role in increasing revenues and reducing the budget deficit, despite its impact on inflation rates and low-income groups.

In the Gulf Cooperation Council (GCC) countries, the research emphasizes VAT adoption as part of efforts to diversify revenues away from oil dependency. In contrast, the French model is characterized by its flexible implementation and its consideration of varying tax rates depending on the nature of goods and services. The study comprehensively explains VAT's role in supporting economic and fiscal policies across different legal contexts.

مقدمة

تُعدّ الضرائب الوسيلة الأساسية لتمويل الخدمات العامة في الدول، مما يجعل زيادة الإيرادات من أهم وظائفها، ولتحقيق ذلك، تعتمد السياسات الضريبية على مبادئ رئيسية- وُضعت في مؤتمر أوتاوا ١٩٩٨- وتشمل الحياد والكفاءة واليقين والبساطة والفعالية والعدالة والمرونة^(١). وتُعتبر هذه المبادئ أساسية لتطوير النظم الضريبية، خاصةً في ظل التحديات التي يفرضها الاقتصاد العالمي على البلاد في الظروف الحالية^(٢).

وتختلف السياسات الضريبية في الدول، ففي الدول النامية، تعتمد الإيرادات بشكل أكبر على الضرائب الاستهلاكية، كضريبة القيمة المضافة والضرائب الجمركية، بسبب ضعف تحصيل الضرائب المباشرة كضرائب الدخل.

وفي المقابل، تركز الدول المتقدمة على الضرائب المباشرة، كضرائب الدخل الشخصي، نظراً لتطور الهياكل الاقتصادية وارتفاع قدرة الإدارة الضريبية^(٣).

وتعتمد فعالية النظام الضريبي على عدة عوامل مثل هيكل الاقتصاد ومستوى التعليم والقدرة الإدارية، مما يُبرز تحديات مثل التهرب الضريبي وضعف تحصيل الإيرادات في بعض الدول النامية، ولكن مع التطور الاقتصادي، تنمو قاعدة الضرائب المحلية وتقل الاعتمادية على الضرائب الجمركية.

إلا أن العولمة وتحرير التجارة تفرضان تحديات جديدة على تصميم النظم الضريبية، مما يجعل الضرائب على الاستهلاك، كضريبة القيمة المضافة، خياراً شائعاً لدعم الإيرادات الحكومية بطريقة فعالة ومستدامة^(٤).

(1) OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Fundamental principles of taxation, OECD Publishing, 2014, pp. 30-31.

(2) OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Fundamental principles of taxation, OECD Publishing, 2014, p. 32.

(3) Richard M. Bird, Tax System Change and the Impact of Tax Research, 2009, p. 7.

(4) Richard M. Bird, Tax System Change and the Impact of Tax Research, 2009, pp. 7-9.

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من صور الضريبة غير المباشرة، وقد ازداد شيوع تطبيقها دولياً حيث صارت مطبقة في أكثر من ١٢٠ دولة وعلى أكثر من ٤ مليار شخص على مستوى العالم، لتصل نسبة تطبيقها إلى حوالي ٧٠% من عدد سكان العالم^(٥).

بالإضافة إلى ذلك، فإن إجمالي الإيرادات السنوية من تحصيل الضريبة على القيمة المضافة يبلغ حوالي ١٨ تريليون دولار أمريكي، وهو ما يقارب ربع الإيرادات الحكومية نتيجة لانتشار الضريبة على القيمة المضافة خلال السنوات العشر الماضية في مختلف البلاد، بما فيها البلدان المتقدمة، حيث تسعى للحفاظ على وضعها الاقتصادي، كما تعتبر الضريبة على القيمة المضافة مصدراً أساسياً للتنمية الاقتصادية في الدول النامية.

ويجدر الإشارة إلى وجود طريقتين تم تبنيهما لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، فالطريقة الأولى هي "طريقة الفاتورة الائتمانية"، وتعد أكثر شيوعاً وتُستخدم في أغلب الدول التي تعتمد ضريبة القيمة المضافة، وتعتمد هذه الطريقة على فرض الضريبة على المبيعات (الإنتاج "output")، ويتم الإفصاح عنها في فاتورة المبيعات. وهي لذلك تُعتبر ضريبة مبنية على المعاملات (transaction-based)، حيث يتم فرضها على كل عملية بيع، كما يُمنح النشاط التجاري ائتماناً ضريبياً مقابل ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على المشتريات المستخدمة في الإنتاج ("inputs")، ثم يتم حساب الضريبة الصافية الواجب دفعها بخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات^(٦).

(٥) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.3. M. Shahe Emran, Joseph E. Stiglitz, On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries, Journal of Public Economics, N. 89 (2005), P. 600.

(٦) U.S. Chamber of Commerce, AN INTRODUCTION TO THE VALUE ADDED TAX (VAT), p. 4.

والطريقة الثانية هي "طريقة الطرح"، وينحصر الاعتماد عليها من بين الدول التي تتبنى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في اليابان فقط، ويتم حساب قاعدة الضريبة - وفقاً لهذه الطريقة- على أساس الفارق بين المبيعات الخاضعة للضريبة والمشتريات الخاضعة للضريبة، ثم يتم تطبيق سعر الضريبة على هذا الفارق في نهاية فترة التقرير. وتُعتبر ضريبة قائمة على الحسابات (account-based) لأنها تُحسب من سجلات ودفاتر الأعمال^(٧).

وتعد طريقة الفاتورة الائتمانية هي الطريقة الأمثل لتبني ضريبة على القيمة المضافة، وذلك للأسباب الآتية^(٨):

التوثيق والحساب: توافر أدلة واضحة على كل معاملة، مما يسهل التحقق من الضرائب المدفوعة واسترجاع الضرائب المستحقة، كما أنها تحسب الضرائب على مستوى المعاملات الفردية، مما يجعلها أكثر دقة ومرونة مقارنة بطريقة الطرح.

الاستقرار المالي: تفرض الضريبة على المستهلك النهائي فقط، مما يجعلها أقل عرضة للتلاعب أو الضغوط السياسية للحصول على إعفاءات خاصة.

التكيف الحدودي: تُطبق كضريبة على الاستهلاك المحلي، مما يعزز تنافسية المنتجات الوطنية في الأسواق العالمية، وتعتبر أكثر توافقاً مع اتفاقيات التجارة الدولية أكثر من طريقة الطرح.

وبالتالي سينصب حديثنا في هذا السياق على الآتي:

الباب الأول: ماهية الضريبة على القيمة المضافة.

الباب الثاني: نطاق واستحقاق الضريبة على القيمة المضافة.

الباب الثالث: الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة.

الباب الرابع: سعر الضريبة على القيمة المضافة

⁽⁷⁾ U.S. Chamber of Commerce, AN INTRODUCTION TO THE VALUE ADDED TAX (VAT), p. 5.

⁽⁸⁾ U.S. Chamber of Commerce, AN INTRODUCTION TO THE VALUE ADDED TAX (VAT), pp. 6-8.

الباب الخامس: الخصم والإعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

الباب السادس: ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي.

صعوبة الاشكالية القانونية:

تكمن الاشكالية القانونية في تحليل كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سياقات قانونية واقتصادية متنوعة، مع مقارنة بين الأنظمة الضريبية المختلفة (المصري، الفرنسي، والخليجي).

منهج البحث:

سيتم الاعتماد على أكثر من منهج بحث، حتى يتم الإلمام الوافي بدراسة السياسة الضريبية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وهذه المنهجيات هي:

١. **المنهج الوصفي التحليلي:** وذلك تحليل النصوص القانونية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في الأنظمة المختلفة.
٢. **المنهج المقارن:** وذلك مقارنة السياسات الضريبية بين الدول محل الدراسة لتحديد أوجه التشابه والاختلاف، ودراسة تأثير الفروق القانونية على تطبيق الضريبة، خاصة بين الدول المتقدمة مثل فرنسا والدول النامية كالدول العربية.
٣. **المنهج النقدي:** وذلك لتقييم فعالية التشريعات الضريبية، مع تسليط الضوء على الثغرات القانونية والمشكلات التطبيقية، وتقديم نقد بناء لسياسات ضريبة القيمة المضافة بناء على معايير الكفاءة والعدالة الاجتماعية.
٤. **المنهج التطبيقي:** وذلك عن طريق تقديم دراسة لحالات عملية من الأنظمة الضريبية المختلفة لتوضيح كيفية تطبيق القوانين على أرض الواقع، وتحليل بيانات وإحصاءات متعلقة بآثار الضريبة على الاقتصاد المحلي والإيرادات الحكومية.

إشكالية البحث:

يتناول البحث عدة أسئلة قانونية، على النحو الآتي:

١. كيف يمكن تحقيق التوازن بين متطلبات العدالة والكفاءة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بين الأنظمة القانونية المختلفة (المصري، الفرنسي، والخليجي)، في ظل تحديات التباين التشريعي والاقتصادي وتأثيراتها الاجتماعية؟

٢. إلى أي مدى يمكن للنظم الضريبية المختلفة التوفيق بين تعقيدات تطبيق ضريبة القيمة المضافة وضرورة تبسيط الإجراءات لضمان الامتثال وتقليل التهرب الضريبي؟

٣. كيف يمكن لتطبيق الإعفاءات الضريبية والشرائح المخفضة أن يساهم في تخفيف الأثر السلبي لضريبة القيمة المضافة على الفئات الضعيفة، مع الحفاظ على كفاءة التحصيل الضريبي؟

الهدف من البحث وأهميته:

يهدف البحث إلى تحليل مدى كفاءة وعدالة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في النظم القانونية المختلفة (المصري، الفرنسي، الخليجي) لتحديد أفضل الممارسات التي يمكن تبنيها لتحسين النظام الضريبي. كما يسعى إلى دراسة تأثير الاختلافات التشريعية والاقتصادية على تطبيق الضريبة، مع تقديم حلول قانونية وتوصيات لتحقيق التوازن بين العدالة الاجتماعية وكفاءة النظام الضريبي، وتعزيز دور الضريبة كأداة لزيادة الإيرادات الحكومية وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

كما تبرز أهمية البحث من الناحية العلمية في إثراء الدراسات القانونية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، خاصة مع تزايد الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة عالمياً، وإتاحة فهم مقارن للتشريعات المختلفة بما يساعد الباحثين والدارسين في تقييم وتطوير النظم الضريبية. أما من الناحية العملية، فإن البحث يناقش حلولاً للمشكلات القانونية والإدارية التي تواجه تطبيق الضريبة في مصر والدول النامية، ويدعم صناع القرار في تحسين السياسات الضريبية بما يعزز الإيرادات ويحمي الفئات الأكثر تضرراً.

وعلى الصعيد الاقتصادي والاجتماعي، يبرز البحث دور الضريبة في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تصميم سياسات تراعي الفئات الضعيفة، وتحسين العلاقة بين النظم الضريبية والسياسات الاقتصادية لتقليل الآثار السلبية على معدلات التضخم والنمو.

الباب الأول

ماهية الضريبة على القيمة المضافة

الفصل الأول

تعريف الضريبة على القيمة المضافة

تعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها إحدى صور الضرائب غير المباشرة^(٩)، كما أنها تعتبر من أعلى صورها من حيث العائد^(١٠).

وكما سبق التوضيح، فإن الضريبة على القيمة المضافة أصبحت سائدة في كثير من دول العالم، حيث إنها تطبق على الخدمات والسلع خلال عملية تداول السلعة أو تأدية الخدمة، كما أنها تفرض على الفرق ما بين قيمة الإنتاج المباع في نهاية فترة معينة، وقيمتها في بداية نفس الفترة^(١١).

وقد عرف القانون الفرنسي الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تطبق على الموارد، والتي تتمثل في النفقات أو الاستهلاك للسلع أو الخدمات من قبل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين^(١٢).

وبما أنها تصنف على أنها ضريبة غير مباشرة، فإن الحكومة- في فرنسا- متمثلة في قسم المحاسبة الضريبية في المديرية العاملة للمالية العامة الفرنسية، هي التي تقوم بتحصيلها، ويتم توريدها إلى القسم المذكور من قبل الشركات بجميع أنواعها وليس من قبل المستهلك^(١٣).

(٩) David Williams, Value-Added Tax, International Monetary Fund, 1996, p.1.

(١٠) Michael Keen & Ben Lockwood, The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund, 2007, p.3.

(١١) محمود رضا سعدان، رضا ابراهيم سعدان، موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، دار الصفاة، ص. ٢٢٢.

(١٢) Guide de la T.V.A à l'usage des collectivités locales, Les principes généraux de la TVA, Direction Generale des Finances Publiques, P.6.

(١٣) Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. DGFIP : une direction au cœur de la vie financière

وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة على القيمة المضافة تطبق على نسبة من قيمة المنتج، دون الأخذ في الاعتبار جودة المنتج ولا حجمه ولا كميته؛ فهي تصنف كضريبة محايدة تم تأسيسها وفقاً لآلية المدفوعات المقسمة لتطبق الضريبة على المنتج في نهاية دورة الإنتاج، حيث تضاف على سعر البيع النهائي المعروض للمستهلك^(١٤).

وبالإضافة إلى ما سبق، فقد قام الفقه المصري بوصف الضريبة على القيمة المضافة بوجه عام بأنها^(١٥):

"[...] مقياس للإنجاز المالي، وتعتبر أقرب من أي مقياس آخر لتقدير الربح الحقيقي، حيث أن هذا المقياس مرتبط بتعظيم ثروة المساهمين. أيضاً يجدر الإشارة أن الضريبة على القيمة المضافة ليست مجرد مقياس للإنجاز، بل تعد دليلاً يساعد الإدارة في صنع القرارات التي من شأنها تحسين جو العمل والمناخ الاقتصادي[...]" وأخيراً، فقد تم وصفها من وجهة نظر اقتصادية على أنها تعتمد على ما يضيفه أي نشاط اقتصادي على إنتاج معين من قيم قابلة للتقييم النقدي، وذلك من خلال مراحل التصنيع أو التسويق، فإن إنتاج كل سلعة يتطلب استعمال مادة أولية أو أكثر، كما أن إنتاج هذه السلعة يتم في عدة مراحل تصنيعية قبل أن تصبح بشكلها النهائي كبضاعة جاهزة للبيع^(١٦).

publique. Consulté le 3 décembre 2024, available at: <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-coeur-vie-financiere-publique>.

(14) Guide de la T.V.A à l'usage des collectivités locales, Les principes généraux de la TVA, Direction Generale des Finances Publiques, P.3.

(15) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ١٥.

(16) Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer Law International, P.310.

الفصل الثاني

تاريخ التشريع الضريبي في ضريبة القيمة المضافة

تعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب الحديثة نسبياً^(١٧)، حيث نشأت الفكرة في الفترة ما بين ١٩١٩ إلى ١٩٢٠ على يد رجل الأعمال الألماني فيلهلم فون سيمنز، وتم تطوير الفكرة من قبل الاقتصادي الأمريكي تومس آدمز في الفترة ما بين ١٩١٨ إلى ١٩٢١^(١٨).

وبعد الحرب العالمية الثانية، وفي إطار بناء الاقتصاد الفرنسي، بدأت فرنسا في تطبيق الضرائب لتشجيع الصادرات حيث طبقت فرنسا ضريبة القيمة المضافة على إجمالي الدخل القومي الذي يغطي التصنيع ثم استبدلته عام ١٩٥٤ بضريبة على القيمة المضافة للاستهلاك وطبقت بشكل كامل عام ١٩٦٨^(١٩).

وتبع التطبيق الفرنسي دول أوروبية أخرى بدأت في التخطيط لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فكانت الدنمارك ثاني دول الاتحاد الأوروبي التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة، وكان ذلك في عام ١٩٦٧.

ومنذ بداية سبعينيات القرن الماضي، بدأ انتشار الضريبة على القيمة المضافة في الكثير من الدول، وذلك بهدف تنمية الاقتصاد، وحتى الآن ما زالت العديد من الدول تتضمن للدول التي تفرض الضريبة على القيمة المضافة، مما يؤدي إلى التوسع في تطوير الضريبة وطرق تطبيقها في العديد من دول التعاون الاقتصادي والدول النامية^(٢٠).

(17) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.3.

(18) Kathryn James, Exploring the Origins and Global Rise of VAT, Faculty of Law at Monash University in Melbourne, P.15

(19) Kathryn James, Exploring the Origins and Global Rise of VAT, Faculty of Law at Monash University in Melbourne, P.16.

(20) Kathryn James, The Rise of the Value-Added Tax, Cambridge University Press, p.1

وبالعودة لمصر من جديد، ولكن هذه المرة في العصر الحديث، فقد عرفت مصر الضرائب السلعية غير المباشرة منذ عشرينات القرن الميلادي الماضي وذلك من خلال رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك وفروق الأسعار التي كانت مفروضة على بعض السلع مثل البن، والكبريت وورق العنب^(٢١).

وفي عام ١٩٩١، صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لعام ١٩٩١، حيث نص على قواعد ضريبية عامة تسري على جميع السلع، ما عدا ما تم استثناءه منها بنص خاص^(٢٢).

وبعد ذلك، وقبل مرور عقد من الزمان من إصدار المشرع للقانون سابق الذكر، قام المشرع المصري بإصدار القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ لتنظيم المبيعات والسلع المصنعة محلياً والمستوردة، وذلك بغرض الاقتراب من تطبيق فكرة الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن تطبيق هذا القانون أدى الى تراكم المشكلات الفنية والقانونية في طريقة تطبيق نظام الضريبة على المبيعات، خاصة في مسألة انخفاض حد التسجيل.

وبسبب ذلك، عدل المشرع المصري عن هذا القانون، وفي عام ٢٠١٦ صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كما غير المشرع المصري اسم مصلحة الضرائب على المبيعات إلى مصلحة الضرائب المصرية، حيث أراد المشرع تعميم المصطلح الجديد ليشمل كافة أنواع الضرائب^(٢٣).

(٢١) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٣٣؛ د. حامد طلبه، المحاسبة الضريبية، جامعة بنها، ١٩٩٣، ص ٥٩٨.

(٢٢) عبد المولي محمد مرسي، شرح قانون الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات والنص المقابل أو المكمل من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ٢٠٢١، ص ١٨.

(٢٣) المادة الأولى، قرارا رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦، بشأن دمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات، الصادر بتاريخ ٢٠ مايو ٢٠٠٦.

الفصل الثالث

أنواع الضريبة على القيمة المضافة

وتجدر الإشارة إلى وجود ثلاثة أنواع للضريبة على القيمة المضافة حسب كيفية فرضها، حيث يتم فرض الضرائب على القيمة المضافة إما على أساس إجمالي الناتج القومي وإما على أساس صافي الناتج المحلي وإما على أساس الاستهلاك^(٢٤).

وسنتناول كل نوع من الطرق الثلاث فيما يلي:

(أ) إجمالي الناتج القومي (GNP):

تعد هذه الطريقة هي أكثر أشكال ضريبة القيمة المضافة شمولاً، حيث تعادل ضريبة مبيعات شاملة للسلع الاستهلاكية والرأسمالية. حيث إنه إذا افترضنا فرض ضريبة مبيعات عامة على جميع السلع والخدمات النهائية التي تُنتج وتُباع خلال فترة معينة، بما في ذلك السلع الاستهلاكية والرأسمالية، فإن البائع يتحمل دفع الضريبة عند بيع المنتج للمشتري النهائي، سواء كان مستهلكاً أو منتجاً.

وعلى سبيل المثال، فإنه مع وجود ناتج قومي إجمالي (GNP) يبلغ ٤ تريليونات دولار، فإن فرض ضريبة شاملة بنسبة ٥% سيحقق إيرادات بقيمة ٢٠٠ مليار دولار، وبالتالي يكون من الممكن تحقيق ذات النتيجة من خلال نظام ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، مما يجعل القاعدة الضريبية شاملة تكاليف الإهلاك والأجور والفوائد والأرباح والإيجارات، وذلك على النحو التالي:

وعاء الضريبة = (الناتج المحلي - الإنفاق الاستثماري) + (الواردات - الصادرات)

(ب) صافي ناتج الدخل المحلي (Net National Product Type):

يتميز هذا النوع من الضريبة على القيمة المضافة بأنه يستثنى قيمة السلع الوسيطة ومقابل الاستهلاك، ولكن يلاحظ أن قاعدته تشبه قاعدة ضريبة الدخل حيث تتكون الضريبة من الاستهلاك وصافي الناتج^(٢٥).

(24) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, McGRAW-HILL Book Company, 5th ed, 1989, p. 400.

(25) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.12.

ولكن يشوب هذا النوع عيب هام، وهو أنه يجب أن يتم تعيين أقساط الاستهلاك بشكل واضح^(٢٦).

ج) الاستهلاك:

هناك طائفة من الضرائب لا تطبق سوى على الاستهلاك فقط لا غير، ويمكن تطبيقها بطرق مختلفة، مثل ضريبة الإنفاق الاستهلاكي بنسبة ثابتة أو ضريبة مبيعات التجزئة أو ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك.

في هذه الطريقة الأخيرة، تتمثل قاعدة الضريبة في إجمالي إيرادات الشركة مطروحاً منها تكلفة المشتريات الوسيطة والنفقات الرأسمالية^(٢٧). كما يسمح بخصم النفقات الرأسمالية بفرض الضريبة فقط على قيمة إنتاج السلع الاستهلاكية، مما يجعلها مكافئة لضريبة مبيعات التجزئة العامة على السلع الاستهلاكية، مع اختلاف الإجراءات الإدارية فقط.

حيث إن وعاء الضريبة يتم حسابه كالاتي^(٢٨):

وعاء الضريبة = الناتج المحلى الإجمالي - الإنفاق الاستثماري

الفصل الرابع

الدور الاقتصادي لضريبة القيمة المضافة: مزاياها وعيوبها

بداية، تجدر الملاحظة أن الاقتصاديين ينظرون إلى ضريبة القيمة المضافة باعتبارها ضريبة على التدفقات النقدية للأعمال^(٢٩).

كما تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها من الضرائب الاستهلاكية، حيث تتخذ من الاستهلاك سبباً لفرض الضريبة^(٣٠).

^(٢٦) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٥٢.

⁽²⁷⁾ Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, McGRAW-HILL Book Company, 5th ed, 1989, p. 401.

^(٢٨) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٥٣.

⁽²⁹⁾ Sijbren Cnossen, Three Vat Studies, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, 2010, P.17.

⁽³⁰⁾ OECD, Consumption taxes, available at: [Consumption taxes | OECD](http://www.oecd.org/tax/consumption-taxes/).

وكذلك، تقوم بتوزيع العبء الضريبي على المراحل المختلفة توزيعاً عادلاً يتماشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة وتحسن من الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي^(٣١).

ف نجد أن ضريبة القيمة المضافة تطبق على جميع ما يتم استهلاكه في الناتج الإجمالي الاقتصادي، سواء كان من الخدمات أو المنتجات^(٣٢). مما يؤدي إلى أن ضريبة القيمة المضافة تدر دخلاً مادياً ضخماً للبلاد بدون الحاجة إلى زيادة نسبة الضريبة ذاتها، وهذه القاعدة الضريبية الواسعة التي تتميز بها ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى كونها ضريبة مستقرة بالمقارنة بأقرانها من الضرائب الأخرى، مما يؤدي إلى كون الإيرادات الحكومية في حالة أكثر استقراراً^(٣٣).

كما يترتب على كون ضريبة القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك لا الدخل أنها تشجع الادخار والاستثمار بشكل غير مباشر، وهو ما يتفق مع أهداف التنمية الاقتصادية، إذ أن زيادة الادخار يؤدي إلى زيادة رؤوس الأموال والإنتاجية.

كما أنها- في الظروف المثالية- تطبق بدون تمييز سواء في نوع الخدمة أو المنتج، أو كونها محلية أم مستوردة، كما أنها لا تتدخل ولا تلعب دوراً في القرارات الشرائية التي يتخذها المستهلك^(٣٤). وذلك لكونها تطبق بنسبة ثابتة على كل ما يخضع لها^(٣٥).

(٣١) محمود رضا سعدان ورضا ابراهيم سعدان، موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، دار الصفاة، ص ٢٢٢.

(٣٢) Robert W. McGee, The Philosophy of Taxation and Public Finance, Springer, 2004, P.220.

(٣٣) William H. Oakland, THEORY OF THE VALUE-ADDED TAX, 1964, P.91.

(٣٤) Kathryn James, The Rise of the Value-Added Tax, Part I: Exploring the gap between expectation and delivery, Ch.2: An introduction to the good VAT, P.27. See also: Sijbren Cnossen, Three Vat Studies, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, 2010, P.17 & 22.

(٣٥) Murray L. Weidenbaum & Ernest S. Christian, Shifting to Consumption as a Federal Tax Base: An Overview, in The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking, edited by: Murray L. Weidenbaum & David G. Raboy & Ernest S. Christian, 1990, P.7:8.

بالإضافة إلى ذلك، فإن ضريبة القيمة المضافة لا تؤثر على الأسعار التي تدفعها الشركات في النهاية مقابل المدخلات، فإنها لا تشوه قرارات الإنتاج ولا تخلق ضرائب «متتالية»، أو ما يسمى «بالضريبة على الضرائب» التي تنشأ عندما يتم فرض الضريبة على كل من المدخلات في عملية ما وعلى الناتج من نفس العملية⁽³⁶⁾.

وكذلك، لما كانت الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب البسيطة التي لا تنطوي على تعقيدات الضريبة على الدخل من عمليات الفحص والربط، فإنها تصنف كضريبة محايدة، وهي بذلك تساهم في ضبط الأسواق من خلال اعتمادها على الفاتورة كأساس للتمتع بمزايا ضريبية في خصم الضرائب السابقة على مدخلات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة⁽³⁷⁾.

وعلاوة على ذلك، تساهم الضريبة في زيادة السيولة تحت أيدي الأشخاص المعنية، حيث تسمح بخصم كامل الضريبة السابق سدادها على مدخلات الإنتاج، أو في قطاع الصناعة بصفة خاصة في إنتاج السلع، أو بقطاع الخدمات بجانب تخفيض فئة الضريبة على السلع الرأسمالية مع ردها بالكامل مع تقديم أول إقرار ضريبي⁽³⁸⁾.

(36) David G. Raboy, Implications of the Form of VAT on Incidence and Other Factors, in *The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking*, edited by: Murray L. Weidenbaum & David G. Raboy & Ernest S. Christian, 1990, P.71. See also: Liam Ebrill & Michael Keen & Jean-Paul Bodin, & Victoria Summers, *The Allure of the Value-Added Tax*, Finance & Development: A quarterly magazine of the IMF, 2002, Volume 39, Number 2, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm#>.

(37) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.3.

(38) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص 37.

وبالإضافة لذلك، فقد ذهب بعض الفقه إلى أن إرساء العدالة الاقتصادية الأفقية يعد سبباً مهماً لتبني سياسة فرض الضريبة على القيمة المضافة، وذلك لأنها - كما سبق أن أوضحنا - تقرض بدون تمييز سواء في نوع الخدمة أو المنتج^(٣٩). ومن ناحية أخرى، يتجه بعض الفقه إلى تبني فكرة أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير عادلة^(٤٠)، وبخاصة على المستوى الرأسي^(٤١). ولكن الفقه الحديث يرى خلاف ذلك^(٤٢)، حيث إن غالبية الفقهاء الآن يذهبون إلى أن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تعكس بوضوح مبدأ القدرة الشرائية (ability to pay) عند الممولين، حتى ولو كانت بدرجة أقل من الضرائب المباشرة^(٤٣).

كما إن من أشد عيوب الضريبة على القيمة المضافة أنها ذات طابع ارتدادي، حيث أن الضريبة تؤثر تأثيراً سلبياً على الفقراء وقد تؤدي إلى زيادة الأعباء عليهم^(٤٤)^(٤٥) فعملية فرض الضريبة تؤدي إلى زيادة سعر السلعة بشكل واضح ومباشر مما يؤدي بالسلب على الطبقتين المتوسطة والفقيرة حيث يؤثر على معدل الشراء والاستهلاك^(٤٦).

(39) Kathryn James, The Rise of the Value-Added Tax, Part I: Exploring the gap between expectation and delivery, Ch.2: An introduction to the good VAT, P.32.

(40) Liam Ebrill & Michael Keen & Jean-Paul Bodin, & Victoria Summers, The Modern VAT, IMF, 2001, P.111.

(41) Sijbren Cnossen, Three Vat Studies, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, 2010, P.36.

(42) Liam Ebrill & Michael Keen & Jean-Paul Bodin, & Victoria Summers, The Modern VAT, IMF, 2001, P.111.

(43) Joachim Englisch, 'Hybrid' forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, World Journal of VAT/GST Law, 2015, P.119.

(44) European Commission, A study on the economic effects of the current VAT rates structure, 2013, p.29.

(٤٥) أسامة دياب، كيف تتقل ضريبة القيمة المضافة العبء الضريبي من الأغنياء إلى الفقراء؟، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦، ص ٥.

(٤٦) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٣٩.

الفصل الخامس

التفرقة بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات:

بداية، تجدر الإشارة إلى أن كلاً من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات يتشاركان في أن كل منهما يعتبر ضريبة غير مباشرة، وكذلك فإن كلاهما ضريبة استهلاكية^(٤٧). ويعد من أهداف الاعتماد عليهما تجنب تشويه أنماط الاستهلاك في السوق، والزيادة المستقرة في الإيرادات^(٤٨).

ولكن أوجه الخلاف تبدأ في التجلي بالتدقيق في طبيعة كل منهما، حيث إن ضريبة القيمة المضافة ذات قيمة تتصاعد كلما انتقلنا من مرحلة لأخرى في سلسلة الإنتاج، حتى نصل للقيمة النهائية للضريبة المفروضة على المنتج النهائي المقدم للمشتري (الممول)^(٤٩).

فعلى سبيل المثال، عند تتبع المراحل الإنتاجية لسيارة مكتملة، نجد أنه في كل مرحلة من مراحل تصنيع المحركات والإطارات، وتصنيع الهيكل الخارجي للسيارة، ففي كل هذه الخطوات الإنتاجية نجد أن قيمة السيارة تتزايد، مما يؤدي إلى تزايد قيمة ضريبة القيمة المضافة. ولكن على النقيض، فإن ضريبة المبيعات تطبق دفعة واحدة على سعر المنتج النهائي المقدم للمشتري، دون النظر لخطوات إنتاج هذا المنتج^(٥٠). بالإضافة إلى ذلك، فإن مدى صعوبة إدارة وتنظيم كل من نوعي الضرائب يختلف، حيث نجد أن ضريبة القيمة المضافة معقدة نسبياً وتتسم بالبيروقراطية

(47) Lyubomir P. Zabov, Comparison between Value Added Tax and Sales Tax, 2006, P.2.

(48) Daniel Bunn & Cristina Enache & Ulrik Boesen, Consumption Tax Policies in OECD Countries, FISCAL FACT No. 741, 2021, P.1.

(49) U.S Chamber of Commerce, AN INTRODUCTION TO THE VALUE ADDED TAX (VAT), 2010, P.3. See also: Washington Department of Revenue, Chapter 6: Value Added Tax- A Major Replacement Alternative, P.36.

(50) Giulia Mascagni & Roel Dom & Fabrizio Santoro & Denis Mukama, The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity, Springer, 2022, P.529

الإدارية^(٥١)، حيث إنها تحتاج إلى جهاز إداري متطور ليستطيع أن يتابع ويحلل جميع المعلومات التي تقدم إليه من جانب الممولين، كما أنه يتطلب مجهود إضافي للتأكد من صحة هذه المعلومات من الأساس.

وعلى العكس من ذلك، نجد أن ضريبة المبيعات تُعتبر بشكل عام أسهل في الإدارة والامتثال، لأنها تنطوي على نقطة واحدة للتحويل والتحويل، حيث إن التاجر يقوم بتحصيلها مرة واحدة عند بيع المنتج وعندها يوردها للحكومة، بدون إجراءات أخرى^(٥٢).

وعلى الرغم من كون كل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات ضرائب تنازلية^(٥٣)، وهي التي تشكل نسبة مئوية من الدخل الشخصي ويقل عبئها كلما ازداد الدخل الشخصي^(٥٤)، إلا أنه تجدر الملاحظة أن ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تحد من شدة طبيعتها التنازلية، حيث إنه من الممكن تطبيق قيم مختلفة لضريبة القيمة المضافة، تتفاوت ما بين الارتفاع والانخفاض وفقاً لكون السلعة التي تطبق عليها أساسية وتعتمد عليها بكثرة الطبقات الفقيرة أم لا^(٥٥). وهذا ما اتبعته عدد كبير من البلاد المنضمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (الـ"OECD")^(٥٦).

(51) Robert W. McGee, The Philosophy of Taxation and Public Finance, Springer, 2004, P.220:221.

(52) What is sales tax?, Thomas Reuters, 2023, <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-is-sales-tax/>. See also: Csaba Talián, VAT vs Sales Tax: Where the Difference Hides, Fonoa, <https://www.fonoa.com/blog/vat-vs-sales-tax-where-the-difference-hides>.

(53) ActionAid's Progressive Taxation Briefings, Progressive taxation, 2015, P.1.

(54) Peter Varela, What are progressive and regressive taxes?, Tax and Transfer Policy Institute, 2016, P.1. See also: Eric Figueroa & Juliette Legendre, States That Still Impose Sales Taxes on Groceries Should Consider Reducing or Eliminating Them, Center on Budget and Policy Priorities, 2020, P.2.

(55) Robert W. McGee, The Philosophy of Taxation and Public Finance, Springer, 2004, P.221. See also: Sijbren Cossen, Key Questions in

الفصل السادس

الاختلافات بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب المباشرة:

كما سبق أن ذكرنا، فإن ضريبة القيمة المضافة هي أحد أنواع الضرائب غير المباشرة^(٥٧)، وبالتالي فإن هناك عدة اختلافات ما بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب المباشرة.

ومن أهم الاختلافات التي يمكن ملاحظتها في بادئ الأمر، أن الضرائب المباشرة هي في طبيعتها تصاعدية^(٥٨)، حيث يزداد العبء الضريبي على الفرد كلما ازداد دخله الشخصي^(٥٩). وذلك على العكس من ضريبة القيمة المضافة، فكما ذكرنا سابقاً، فهي ضريبة تنازلية^(٦٠)، يتناقص ويقل عبئها كلما ازداد الدخل الشخصي للفرد^(٦١).

Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries, IMF Staff Papers Vol. 39, 1990, P.222:223.

(56) Sijbren Cnossen, Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries, IMF Staff Papers Vol. 39, 1990, P.224.

(٥٧) محمود رضا سعدان، رضا ابراهيم سعدان، موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، دار الصفاة، ص ٢٢٢.

(58) Direct vs. indirect tax: the differences, Thomson Reuters, 2024. <https://tax.thomsonreuters.com/blog/direct-vs-indirect-tax-the-differences/>

(59) William J. Baumol & Alan S. Blinder, Economic Principles and Policy, International Edition, 12th edition, Ch.18, P.355. See also: Direct vs. indirect tax: the differences, Thomson Reuters, 2024. <https://tax.thomsonreuters.com/blog/direct-vs-indirect-tax-the-differences/>

(60) ActionAid's Progressive Taxation Briefings, Progressive taxation, 2015, P.1.

(61) Peter Varela, What are progressive and regressive taxes?, Tax and Transfer Policy Institute, 2016, P.1. See also: Eric Figueroa & Juliette Legendre, States That Still Impose Sales Taxes on Groceries Should Consider Reducing or Eliminating Them, Center on Budget and Policy Priorities, 2020, P.2.

بالإضافة إلى ذلك، فإننا نجد أن فريقاً من الفقه الضريبي يقيم تفرقة بين ممول الواقع والممول القانوني، حيث إن ممول الواقع هو الشخص الذي ينتقل إليه العبء الضريبي على الرغم من كون القانون لم ينص على التزامه بأدائها، ويكون الممول القانوني هو الشخص المكلف والملتزم بأداء الضريبة^(٦٢).

وبناء على هذه التفرقة، فإنه وفي ضريبة القيمة المضافة نجد أن ممول الواقع يختلف عن الممول القانوني، حيث إن ممول الواقع يكون هو المستهلك الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة المقدمة له^(٦٣)، في حين أن الممول القانوني يكون هو التاجر أو مقدم الخدمة^(٦٤).

وعلى خلاف ما تقدم، فإن الضرائب المباشرة يجب على المكلف بها ذاته تأديتها إلى الدولة، حيث لا يمكنه نقل عبئها إلى شخص آخر بخلافه، مما يعني أن ممول الواقع والممول القانوني في الضرائب المباشرة يكونان نفس الشخص^(٦٥).

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الضرائب المباشرة تفرض على أشخاص بعينهم^(٦٦)، حيث إن المعيار فيها شخصي، وذلك على عكس الضريبة على القيمة المضافة فهي تفرض على واقعة بعينها، وهي واقعة الاستهلاك.

^(٦٢) رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الإسراء للطباعة، ٢٠١٧، ص ١٥٨:١٥٧.

^(٦٣) خالد على & عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، ٢٠١٩، ص ٤.

^(٦٤) رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الإسراء للطباعة، ٢٠١٧، ص ١٥٨:١٥٧.

^(٦٥) خالد على & عمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، ٢٠١٩، ص ٤. انظر أيضاً: البنك المركزي المصري، الضرائب، ٢٠١٢، ص ٦.

& Narciz Balasoiu & Iulian Chifu & Marian Oancea، Impact of Direct Taxation on Economic Growth :Empirical Evidence Based on Panel Data Regression Analysis at the Level of Eu Countries، MDPI، 2023، P.2.

الفصل السابع

السياسة الضريبية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة

بما أن الضرائب تعرف بأنها مساهمة إلزامية تفرضها الحكومات على المواطنين والمؤسسات، وذلك دون وجود منفعة مباشرة أو فورية للمكلفين. وتسعى الحكومات من خلال إصدار التشريعات الضريبية إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متنوعة^(٦٧). على المستوى الاقتصادي، تركز هذه التشريعات على تعزيز المدخرات الفردية والحد من الاستهلاك غير المنتج الذي لا يدعم النمو الاقتصادي، كما تسعى لتوجيه الإنفاق نحو الاستثمار والتكوين الرأسمالي بدلاً من الإنفاق الجاري، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

كما إنه من الناحية الاجتماعية، تهدف الضرائب إلى تعزيز العدالة الاجتماعية عبر إعادة توزيع الدخل، من خلال تحويل جزء من الموارد من الفئات ذات الدخل المرتفع إلى الفئات الأقل دخلاً، كذلك، تعمل هذه السياسات على تصحيح الاختلالات الاقتصادية وتشجيع الاستثمار في المشاريع التنموية من خلال تقديم الحوافز والدعم والإعفاءات الضريبية والجمركية، مما يحفز الأفراد على توجيه مدخراتهم نحو القطاعات الإنتاجية.

وفي هذا الفصل سنناقش السياسة الضريبية في فرض ضريبة القيمة المضافة في

كل من مصر وفرنسا، وذلك في مبحثين:

المبحث الأول: السياسة الضريبية في فرض ضريبة القيمة المضافة في مصر.

المبحث الثاني: السياسة الضريبية في فرض ضريبة القيمة المضافة في فرنسا.

(66) William J. Baumol & Alan S. Blinder, Economic Principles and Policy, International Edition, 12th edition, Ch.18, P.355.

(٦٧) ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، جسر التنمية، ص ٣.

المبحث الأول

السياسة الضريبية في فرض ضريبة القيمة المضافة في مصر

شهد النظام الضريبي في مصر خلال الفترات السابقة تقلبات وتحديات كثيرة نتيجة الأحداث العالمية المحيطة، مما أدى إلى تقادم عجز الموازنة العامة للدولة^(٦٨). الأمر الذي دفع الحكومة المصرية- بناء على توصيات من صندوق النقد الدولي- إلى اتخاذ قرار تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وذلك كجزء من الإصلاحات المالية والاقتصادية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن المشرع المصري عند تبنيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة، كان يضع نصب عينيه رغبته في تلافى عيوب الأساليب السابقة في فرض الضرائب على رقم الأعمال، بالإضافة إلى زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تطبيق الضريبة على السلع والخدمات بشكل شامل، مما يعزز الكفاءة والفعالية في التحصيل، وكذلك الحد من ظاهرة التهرب الضريبي^(٦٩).

كما أن المشرع بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، يهدف لتوسيع سعة الوعاء الضريبي، وذلك عن طريق زيادة قاعدة الممولين المكلفون بأداء هذه الضريبة، وزيادة عدد الخدمات المفروضة الخاضعة للضريبة، وذلك لمجابهة الحاجة الملحة لدى الدولة لزيادة الإيرادات وسد عجز الموازنة^(٧٠).

فضلاً عن ذلك، فإن المشرع يهدف إلى دعم الصادرات، وذلك بعدم تحميلها أي أعباء متعلقة بضريبة القيمة المضافة (فرض الضريبة بسعر صفر %)، مما يؤدي

(٦٨) مريم وليم برسوم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية لجامعة القاهرة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ٢٠٢١، ص ٦٨.

(٦٩) عبد المولى محمد مرسي، شرح قانون الضريبة على القيمة المضافة، ٢٠٢١، ص ٢٦.

(٧٠) آمال على إبراهيم، دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الثاني، ٢٠١٦، ص ٢٠.

إلى تقليل التكلفة النهائية للسلعة، حتى تتميز بين أقرانها من السلع المشابهة في الأسواق العالمية، عن طريق توافرها بأسعار تنافسية.

وبتحليل أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة، يتبين أن الإيرادات الضريبية تستحوذ بشكل عام على نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات العامة في الموازنة، حيث ساهمت ضريبة القيمة المضافة بشكل كبير في رفع الإيرادات الضريبية وتحقيق العدالة الاجتماعية وتقليص التثوهات الاقتصادية^(٧١).

حيث إنه بين عامي ٢٠٠٧/٢٠٠٨ و عام ٢٠١٥/٢٠١٦، شهدت الإيرادات من ضريبة المبيعات والخدمات زيادة تدريجية، حيث بلغت ٣٢.٥ مليار جنيه، ومع ذلك، استمرت الإيرادات في الارتفاع بشكل أكبر حتى وصلت إلى ٧١.٦% في عام ٢٠١٦/٢٠١٥^(٧٢).

بعد ذلك، بدأ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سبتمبر ٢٠١٦، مما أدى إلى زيادة كبيرة في الإيرادات الضريبية من المبيعات والخدمات، حيث ارتفعت إلى ١١٢.٦ مليار جنيه عام ٢٠١٦، ووصلت في عام ٢٠١٩/٢٠٢٠ إلى ٢٦١ مليار جنيه.

وهذا يمثل زيادة تقدر بحوالي ٢٣.٥% في فترة زمنية لا تتجاوز ٤ سنوات، مما يعكس تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات الضريبية العامة والخاصة، ويؤكد أهمية هذه الضريبة في تعزيز السياسة المالية وزيادة الإيرادات.

ولكن، وعلى الرغم من الأهداف النبيلة التي تم تبني ضريبة القيمة المضافة لأجلها، إلا أنها أدت إلى ارتفاع كبير في أسعار السلع والخدمات، مما ساهم في

^(٧١) مريم وليم برسوم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية لجامعة القاهرة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ٢٠٢١، ص ٧٣.

^(٧٢) مريم وليم برسوم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية لجامعة القاهرة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ٢٠٢١، ص ٧٥.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

زيادة معدلات التضخم وأثر سلباً على القوة الشرائية للمواطنين، خاصة أصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة^(٧٣).

ويظهر من ذلك أن السياسة الضريبية استهدفت الكفاءة والفعالية في التحصيل والشمولية فالتطبيق، والتخلص من عيوب الضريبة على المبيعات، وأيضاً عظمت من هدف زيادة الإيرادات لتلافي ضعفها من قبل الضريبة على الدخل مما يحقق هدف سد عجز الموازنة، وفي ذات الوقت حرصت على الحفاظ على تنافسية السلع والخدمات المصدرة ولم تغفل هدف دعم الميزان التجاري فلم يحملهم بهذه الضريبة كما سبق بيانه.

المبحث الثاني

السياسة الضريبية في فرض ضريبة القيمة المضافة في فرنسا

تعد فرنسا أول الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة حيث بدأت في تطبيقها منذ عام ١٩٥٤، ومنذ ذلك التاريخ قامت العديد من الدول باتباع نهجها في تطبيق هذه الضريبة^(٧٤).

وبمطالعة تنظيم المشرع الفرنسي للضريبة على القيمة المضافة، يُلاحظ أن المشرع قام بفرض هذه الضريبة بمعدلات متباينة تعتمد على نوعية السلع والخدمات، حيث تُطبق معدلات منخفضة أو إعفاءات على السلع الأساسية والخدمات مثل الأغذية والمنتجات الصحية^(٧٥)، مما يساعد على تقليل العبء على الأسر ذات الدخل المحدود.

ويشترك كل من النظام الضريبي المصري والفرنسي في دعم الصادرات المحلية، حيث إن المشرع الضريبي الفرنسي - كمنظيره المصري - قرر عدم تحميل الصادرات

^(٧٣) أمال إسماعيل محمد يوسف، أثر ضريبة القيمة المضافة على الرفاهية الاقتصادية في مصر خلال الفترة (١٩٩٤ - ٢٠١٨)، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الحادي والعشرون، ٢٠١٩، ص ١٨.

^(٧٤) Mahesh C. Purohit, Management of Value Added in France, 1994, p. 1. See also Innovate Tax, France VAT, 2024, <https://innovatetax.com/wp-content/uploads/France-VAT-2024.pdf>.

^(٧٥) Marosavat, VAT in France, <https://marosavat.com/manual/vat/france/>.

الفرنسي للدول الأخرى بأي أعباء متعلقة بضريبة القيمة المضافة (فرض الضريبة بسعر صفر %)^(٧٦).

ويتميز نظام الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي بالتطبيق الشديد، حيث إنه لا يقر بوجود أي أضرار معقولة لعدم الامتثال لأحكامه، إلا في حالات استثنائية تقدر وفقاً لكل حالة على حدة.

فالمكلفون ملزمون بتقديم إقرارات الضريبة بشكل شهري أو ربع سنوي أو سنوي (اعتماداً على قيمة الضريبة المستحقة)، ويجب تقديم الإقرارات ودفع الضريبة إلكترونياً في فرنسا، حيث يؤدي عدم تقديم الإقرار أو الدفع بوسائل إلكترونية إلى فرض غرامة بنسبة ٠.٢% من مبلغ الضريبة المستحق^(٧٧).

وأخيراً تجدر الملاحظة أن الضريبة القيمة المضافة في فرنسا تُعد واحدة من الأعمدة الأساسية للنظام الضريبي الفرنسي، حيث حققت ضريبة القيمة المضافة إيرادات بلغت ١٨٦ مليار يورو في عام ٢٠٢١، مما يمثل ١٧% من إجمالي الإيرادات الضرائب الإلزامية^(٧٨).

ويتم تخصيص نصف هذه الإيرادات المحصلة للحكومة المركزية، في حين أن المتبقي ما تبقي يتم تخصيصه لهيئات الرعاية الاجتماعية والسلطات المحلية.

⁽⁷⁶⁾ Rodl & Partners, Value Added Tax (VAT) Guidelines: France, 2023, available at: <https://www.rodsl.com/insights/vat-guidelines/france-rate-registration-declaration-requirements>.

⁽⁷⁷⁾ Rodl & Partners, Value Added Tax (VAT) Guidelines: France, 2023, available at: <https://www.rodsl.com/insights/vat-guidelines/france-rate-registration-declaration-requirements>.

⁽⁷⁸⁾ Conseil des Prelevements Obligatoires, Value Added Tax(VAT), a Tax to be Refocused on its Objective of Generating Revenue for Public Finances, p. 4, available at: <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-04/20240416-summary-Value-Added-Tax.pdf>.

الباب الثاني

نطاق واستحقاق الضريبة على القيمة المضافة

الفصل الأول

التحديد القانوني والاقتصادي للخاضع للضريبة

تنص المادة الأولى من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري على أنه يقصد بالمكلف بالضريبة كل شخص طبيعي سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون^(٧٩).

كما تنص المادة ١٦ من ذات القانون على أنه يتم التطبيق على كل شخص طبيعي يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة^(٨٠).

ووفقاً لهاتين المادتين، نلاحظ أن المشرع المصري قد أخضع كافة الأشخاص الطبيعية للضريبة على القيمة المضافة، ولكن اشترط لتطبيق الضريبة على الشخص الطبيعي أن يزاول نشاط تجاري.

أما بالنسبة للشخص الاعتباري فإن قانون الضريبة على الدخل أخضعه للضريبة مثله مثل الشخص الطبيعي، ولكن تثار بعض الاختلافات حول بعض الجهات الاعتبارية.

ويلاحظ أن المشرع المصري قد أخضع كافة الأشخاص الاعتبارية للضريبة، بما فيها الدولة والهيئات العامة إلا ما استثنى بنص خاص، حيث تسري على الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام ما يسري على الأفراد والأشخاص الخاصة في خضوعهم للضريبة^(٨١).

^(٧٩) مادة ١ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٨٠) مادة ١٦ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٨١) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٦٦.

وهذا ما يتفق مع أهم خصائص الضريبة على القيمة المضافة وهي العدالة وأنها ضريبة محايدة تتجنب الاختلالات في السوق. كما أن من شأن ذلك أيضاً أن يرفع الحصيلة الضريبية، وهي من أهم أهداف الضريبة على القيمة المضافة.

ولكن المشرع المصري قام باستثناء الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية حيث لا تعتبر من قبيل الأموال الخاضعة للضريبة^(٨٢)، وذلك لأن الخدمات العامة لا تمثل ربحاً إنما تمثل منفعة عامة للمجتمع، ولكن يلاحظ أن اللائحة التنفيذية لم تحدد نطاق الخدمات العامة.

والجدير بالذكر أن المشرع المصري لا يعترف لمجموعات الشركات (الشركات القابضة) بالشخصية الاعتبارية حيث لا تعد المجموعة كيان مجمع للضريبة، ولكن تمثل كيان مستقل عن كل شركة منفردة خاضع للضريبة دون وجود مجموعة متداخلة.

وفي فرنسا أخضع المشرع الفرنسي كافة الأشخاص الطبيعية والاعتبارية للضريبة على القيمة المضافة لرغبة المشرع الفرنسي في توسيع نطاق تطبيق الضريبة، مما يساهم في زيادة ميزانية الدولة^(٨٣).

الفصل الثاني

المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة

وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة لمصري، فإن المكلف هو الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً الملتزم بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج

^(٨٢) الفقرة ٦ من المادة ٤ من هذا اللائحة.

^(٨٣) Guide de la T.V.A à l'usage des collectivités locales, Les principes généraux de la TVA, Direction Generale des Finances Publiques, P.3.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته^(٨٤).

وعليه فإن المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة هم المنتجون والمستوردون وموردو الخدمات ووكلاء التوزيع والمصدرون والتجار عدا المتعاملين منهم في سلع وخدمات الجدول التي تخضع لضريبة الجدول فقط والممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم^(٨٥).

وتبدو أهمية ذلك في أن المكلف ليس هو من يتحمل عبء الضريبة في النهاية، بينما يكلف بتوريدها، فيكون له الحافز على تسجيلها والإبلاغ عنها بدقة للجهات المختصة، وتلك من أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة كما أوضحنا بعاليه. وفي فرنسا يتم تطبيق القاعدة الإقليمية لمعرفة إذا كانت المعاملة خاضعة للضريبة أم لا، حيث إن الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا تطبق في حالة كون المعاملة تمت داخل الحدود الفرنسية، ولا تطبق على العمليات التي تتم خارج الأراضي الفرنسية، ولكن يستثنى من قاعدة الإقليمية أن تكون العملية معفاة وفقاً لما حدده القانون الفرنسي^(٨٦).

ويجوز للأشخاص الطبيعية والاعتبارية التي تقوم بمعاملات معينة لا تخضع لضريبة على القيمة المضافة من حيث إنها معفاة أو خارج عن النطاق الإقليمي للدولة إخضاع هذه المعاملة طواعية للضريبة من خلال ممارسة الخيار المنصوص عليه في القانون لهذا الغرض.

^(٨٤) مادة ١ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٨٥) مادة ٦ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(٨٦) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Champ d'application et territorialité, Bulletin Officiel des Finances**

الباب الثالث الوعاء الضريبي للقيمة المضافة الفصل الأول الوعاء الضريبي للقيمة المضافة في مصر

أولاً: فرض الضريبة كقاعدة عامة:

جعل المشرع المصري الأصل في السلع والخدمات هو الخضوع لضريبة القيمة المضافة، فنصت المادة الثانية من قانون الضريبة على القيمة المضافة على أن "تفرض الضريبة على السلع والخدمات [...]"، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص^(٨٧).

وقد عرف القانون المصري السلعة على أنها كل شيء مادي أياً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويستترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريف الجمركية المعمول بها^(٨٨).

وقد قام قانون الضريبة على القيمة المضافة بتعريف الخدمة على أنها كل ما ليس سلعة سواء كان محلياً أو مستورداً، ويلاحظ أن المشرع بهذا التعريف قد جعل الأصل هو الخضوع للضريبة لكل السلع والخدمات وعمم نطاق تطبيق القانون.

كما تجدر الملاحظة أن الاتحاد الأوروبي قد سلك نفس نهج التعميم في الخدمات، حيث عرفها بشكل واسع لتشمل كل أنواع الخدمات، ما عدا توريد السلع بمقابل^(٨٩).

وبناءً عليه فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة، والتي وردت فقط على سبيل المثال كما يتضح من النص المذكور.

^(٨٧) مادة ٢ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٨٨) مادة ١ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٨٩) رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص. ٢٣٠.

وتتمثل أهمية ذلك التعميم في تحقيق العدالة وعدم التأثير على قرارات المستهلك، مما يؤدي إلى تقليل الاختلالات في السوق وتشجيع المنافسة، كما سبق بيانه بعاليه.

وعلاوة على ذلك، فإن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها بأي وسيلة كانت، سواء ببيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية^(٩٠)، حيث إن المشرع وسع نطاق تطبيق الضريبة حيث يتم تطبيق الضريبة على البيع والتداول الإلكتروني ليوافق التقدم والتوسع في التجارة الإلكترونية والتي أصبحت من السمات الرئيسية للعصر الحديث.

كما تستحق الضريبة على كل ما يرد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة إلى المدن والأسواق الحرة للاستهلاك المحلي داخل الأماكن المشار إليها، وتعتبر حالة الاستيراد بهدف الاتجار وجزئ الأرباح داخل المناطق الحرة في حكم الاستهلاك المحلي مما يؤدي إلى تطبيق الضريبة على هذه السلع أو الخدمات^(٩١).

ثانياً: المعاملات التي لا تعد من قبيل البيع الخاضع للضريبة:

قام المشرع المصري بوضع قائمة حصرية تشمل أنواع البيوع التي لا تنطبق عليها الضريبة على القيمة المضافة، حيث تضمنت تلك القائمة ما يلي:

أ) عملية انتقال ملكية السلعة بسبب الموت إما بالميراث أو الوصية، حيث إن انتقال السلعة يُعد من قبيل التركة المتروكة من المتوفى وبناءً عليه فإنه لا تنطبق عليه الضريبة على القيمة المضافة، لأن الهدف من وراء انتقال الملكية هو توزيع التركة على الورثة بدون اتجاه نيتهم للتبرع.

ب) عملية إنتاج الشخص السلعة بنفسه ولنفسه دون أن يكون الغرض منه إنتاج سلعة أو أي من الخدمات الأخرى لبيعها للغير أو ليستخدم هذا الإنتاج للبيع، حيث إن هذا النشاط لا يهدف للربح، لأن الشخص يسعى من وراء الإنتاج إلى الاستخدام الشخصي.

^(٩٠) مادة ٥ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(٩١) مادة ٧ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

ثالثاً: الخدمات التي لا تعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة^(٩٢):

وضع المشرع المصري قائمة على سبيل الحصر للخدمات التي لا تنطبق عليها الضريبة على القيمة المضافة، ويظهر منها أن ذلك لا يخل بالسياسة التي تبناها المشرع في عمومية انطباق الضريبة على الخدمات ولكن كما سيلبي بيانه مع كل منها يظهر لنا أن هذه الخدمات غير الخاضعة لا تخل بسياسة عمومية انطباق هذه الضريبة وهي:

(أ) الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر وفقاً لعقد العمل أو التوظيف، حيث إن هذه الأعمال تسري عليها الضريبة على الدخل وبناءً عليه لا تطبق عليها الضريبة على القيمة المضافة. وبالتالي فإن هذه الأعمال تخضع لضريبة مباشرة ولا حاجة هنا لفرض ضريبة غير مباشرة على ذات الخدمة.

(ب) الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص بناءً على عقد الشركة. حيث إن الشريك المتضامن يقدم حصته عملاً وبناءً عليه لا تفرض الضريبة على هذه الأعمال.

(ج) الأعمال التي تقوم بها مكاتب التمثيل أو الاتصال أو المكاتب الفنية أو العلمية المنشأة وفقاً لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المشار إليه لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها. وهذه الأعمال وفقاً للقانون لا تهدف إلى الربح وبالتالي لا تفرض الضريبة عليها في حدود هذا النشاط المرخص لها فيه وهو أن تدرس السوق وإمكانية الإنتاج وليس لها أن تقوم بأي نشاط تجاري^(٩٣).

(د) الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية، حيث إن الخدمات العامة المقدمة من الهيئات العامة لا تسري عليها الضريبة لعدة أسباب منها أن الجهات

^(٩٢) مادة ٢ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على

القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(٩٣) مادة ١٧٣ من قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

الحكومية تهدف إلى المصلحة العامة وليس الربح ، فتسعى لتحقيق المنفعة للمجتمع والدولة، وبالتالي لا حاجة لفرض الضريبة عليها.

هـ) عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها البعض. فالشركة القابضة هي شركة مساهمة تمارس سيطرة مالية وإدارية على عدة شركات تابعة لها، وبناءً عليه فإن عمليات الإقراض فيما بين الشركة الأم والتابعة تدخل تحت مظلة الشركة القابضة، فنظر المشرع إلى هذه العمليات نظرة واقعية باعتبارها بين شخص واحد وإن تعددت الشخصيات المعنوية التابعة له، وعليه فإن هذه العمليات لا تدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة.

و) عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية لتشجيع هذا النوع من الاستثمار وعدم إعاقته.

وكذلك لا تستحق الضريبة على الآتي^(٩٤):

أ) السلع العابرة، بشرط أن تتم عملية النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

ب) انتقال السلعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط إنتاج المصنع أو خارجه، وذلك دون الأخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات التي تؤدي على ذات السلعة.

ج) انتقال السلعة من أماكن إنتاجها أو المخازن التجارية إلى منافذ التوزيع المملوكة لذات المسجل، وذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات التي تؤدي على ذات السلعة أو الخدمة.

د) أداء خدمة على مراحل داخل ذات الوحدة أو المنشأة التي تلتزم بأدائها.

ويجمع بين هذه الحالات عدم الحاجة لفرض الضريبة على الانتقال في هذه الحالات، إما للصفة الانتقالية لعبور السلعة في إقليم الدولة دون المكوث به أو للصفة الانتقالية للخدمة بين وحدات مقدمها و فرض الضريبة على الخدمات التي تقدم عليها أو الخدمة النهائية.

^(٩٤) مادة ٢ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

الفصل الثاني في فرنسا

وفي فرنسا، أخذ المشرع الفرنسي من المشرع الأوروبي نطاق ضريبة على القيمة المضافة بموجب المادة ٢(١) من التوجيه رقم ٢٠٠٦/١١٢ المؤرخ في ٢٨ من نوفمبر عام ٢٠٠٦ بشأن النظام الموحد لضريبة على القيمة المضافة، مع اختلاف المشرع الفرنسي عن المشرع الأوروبي في بعض النقاط.^(٩٥)

حيث يمكن التمييز بين فئتين في المعاملات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وهما:

- المعاملات الخاضعة للضريبة بسبب طبيعتها.

- المعاملات الخاضعة للضريبة بناءً على نص قانوني.

أولاً: المعاملات الخاضعة للضريبة بسبب طبيعتها:

تطبق الضريبة على القيمة المضافة على عمليات توريد السلع والخدمات للأنشطة الاقتصادية التي يتم ممارستها من قبل شخص خاضع للضريبة في معاملات مالية^(٩٦). حيث يعتبر أي نشاط للمنتج أو التاجر أو مقدم الخدمة، بما في ذلك الأنشطة الاستخراجية والزراعية والمدنية والمهنية أو ما شابه ذلك، من قبيل الأنشطة الاقتصادية^(٩٧).

وعلى وجه الخصوص، فإن العملية التي تنطوي على استغلال الممتلكات الشخصية المادية أو غير المادية بهدف جني إيرادات منها بطابع دائم، تعتبر أنشطة اقتصادية تخضع لنطاق الضريبة.

⁽⁹⁵⁾ DIRECTIVE 2006/112/CE DU CONSEIL du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

⁽⁹⁶⁾ Code général des impôts, Article 256-I, Modifié par LOI n°2010-1658 du 29 décembre 2010 - art. 70.

⁽⁹⁷⁾ **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Champ d'application et territorialité, Opérations imposables en raison de leur nature- Activités économiques concernées, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/119-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-30-20130215>.**

ومن أمثلة الأنشطة الاقتصادية الخاضعة لنطاق الضريبة: أولاً: النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي:

إن جميع المعاملات التي يقوم بها التجار في سياق نشاطهم المهني تخضع لنطاق ضريبة القيمة المضافة، حتى ولو كان النشاط في حالة خسارة أو لا يقوم بجني أرباح.

كما تعرّف المادة ١٢١ (١) L من القانون التجاري الفرنسي التاجر بأنه هو الذي يقوم بأعمال تجارية ويجعل منها مهنته المعتادة.

ويتم تصنيف الأنشطة التالية كأنشطة تجارية:

- التجار الذين يتمثل هدفهم من الشراء البيع دون تغيير المنتج، والمتاجرة في جميع المواد الخام وجميع المنتجات المصنعة؛
- التجار الذين يشترون سلع من أجل تأجيرها؛
- تشغيل المنشآت التي تهدف إلى توفير السكن، أو الطعام أو العناية الشخصية أو الترفيه (الفنادق، بيوت العائلة، المطاعم، المسارح، إلخ)؛
- عمليات السمسرة والعمولة؛
- الوكالات ومكاتب الأعمال (المحاماة وتأجير العقارات والشرطة الخاصة والإعلان والسفر والزواج ورعاية الأطفال ووكالة التوظيف، إلخ)؛
- العمليات المصرفية بجميع أشكالها والتأمين.

وبالنسبة إلى الأنشطة الصناعية: فهي بالأساس تلك التي تتكون من إنتاج البضائع، وأحياناً مع شخص يحول المواد الأولية إلى منتج بغرض بيعها، وأحياناً تنتمي إلى أطراف ثالثة عندما يتم تنفيذ النشاط على أساس العقد.

أما الأنشطة الحرفية^(٩٨)، فإن الحرفي هو عامل ينفذ نشاطاً يدوياً يتطلب مؤهلاً معيناً تم الحصول عليه على وجه الخصوص نتيجة التدريب المهني ويسعى، في القيام بهذا النشاط، إلى مكسب مادي مقابل عمله، ويوجد في فئة الحرفيين بعض

(98) Code Général des Impôts (CGI), Article 256 A, Modifié par Décret n°2008-294 du 1er avril 2008 - art. 1

الشركات الصغيرة أو مشروعات متناهية الصغر، وكذلك الشركات المسجلة في السجل التجاري للغرفة الحرفية.

ووفقاً للمادة ٢٥٦ (أ) من قانون الضرائب العام فإن الحرفيين يخضعون إلى الضريبة على القيمة المضافة لأن العمليات التي يشاركون فيها هي جزء من نشاط اقتصادي بالمعنى المقصود. أما العاملون في المنازل فإنهم لا يتصرفون بشكل مستقل؛ وبالتالي لا يخضعون لضريبة القيمة المضافة وفقاً لقانون العمل الفرنسي^(٩٩).

ثانياً: المهن الحرة :

إن المعاملات التي تنطوي على النشاط الحر تخضع للإعفاءات المدرجة في الفقرة ٤ - ١ - من المادة ٢٦١ من قانون الضرائب العام، حيث تخضع لضريبة على القيمة المضافة إلى الحد الذي يتم تنفيذه بواسطة الأشخاص الذين يتصرفون بصفة مستقلة بالمعنى المقصود في المادة ٢٥٦ أ من قانون الضرائب العام^(١٠٠). ولكن تطبق ضريبة على القيمة المضافة على جميع الرسوم الخاصة بالممارسة هذه الأنشطة، أيا كانت طرق تنفيذها أو الشكل القانوني للشركات التي تنفذها، ويشمل ذلك الشركات والجمعيات غير الهادفة للربح والمؤسسات العامة^(١٠١).

ثالثاً: الأنشطة الزراعية

ويلاحظ أن الأنشطة الزراعية تخضع لضريبة القيمة المضافة، لكن المزارعين لديهم حق تلقائي في استرداد المبلغ المقطوع^(١٠٢)، طالما أنهم لم يختاروا الانضمام

⁽⁹⁹⁾ Code du Travail, Article L. 7411-1: “Les dispositions du présent code sont applicables aux travailleurs à domicile, sous réserve des dispositions du présent livre.”.

⁽¹⁰⁰⁾ **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales, Bulletin Officiel.**

⁽¹⁰¹⁾ **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Opérations imposables en raison de leur nature- Application des principes aux activités libérales, Bulletin Officiel.**

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

إلى نظام ضريبة القيمة المضافة المبسط، إلا إذا نص القانون صراحة على خلاف ذلك^(١٠٣).

رابعاً: الأنشطة المدنية:

تطبق الضريبة على القيمة المضافة في نطاق الأنشطة المدنية، مثل استئجار الأراضي أو المباني غير المطورة، أو نقل براءات الاختراع من قبل المخترعين أو ورثتهم^(١٠٤).

و لا يمكن للخاضعين من ممارسي الأنشطة المدنية تجنب دفع الضريبة على القيمة المضافة، بقدر ما يمكنهم الاستفادة من الإعفاءات؛ وهذا هو الحال بالنسبة لاستئجار بعض المباني أو استئجار الأراضي والمباني للاستخدام الزراعي.

خامساً: المعاملات المصرفية والمالية:

يمكن تصنيف المعاملات المصرفية والمالية وفقاً للفئات التالية^(١٠٥):

- المعاملات المعفاة مثل منح الائتمان.
- المعاملات التي تخضع لضريبة القيمة المضافة تلقائياً مثل تحصيل الديون ومعاملات التأجير كتأجير الخزانات، إلخ.
- المعاملات المعفاة التي قد تخضع لضريبة على القيمة المضافة الاختيارية، مثل العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية كالمدفوعات والتحويلات، إلخ.

(102) Code Général des Impôts (CGI), Article 298 bis, Modifié par LOI n°2011-1978 du 28 décembre 2011 - art. 13 (V), Modifié par Décret n°2012-653 du 4 mai 2012 - art. 1.

(103) Extrait De **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Régimes sectoriels, Agriculture** <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1520-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-SECT-80-20160302>.

(104) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA-** Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées, **Bulletin Officiel**.

(105) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA-** Régimes sectoriels- Opérations bancaires et financières- Champ d'application, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1840-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-SECT-50-10-20120912>.

ثانياً: المعاملات الخاضعة للضريبة بناءً على نص قانوني:

هناك عدد من المعاملات التي تخضع للضريبة على القيمة المضافة بموجب

نص قانوني صريح نص على خضوعها، وهذه المعاملات تتمثل في الآتي:

(أ) المعاملات التي يقوم بها أشخاص اعتبارية يحكمهم القانون العام^(١٠٦):

يتعين التمييز بين أنشطة الأشخاص الاعتبارية التي يحكمها القانون العام والتي

لا تخضع لنطاق الضريبة، وبين الأنشطة الأخرى الخاضعة لها. ووفقاً للمادة ٢٥٦

(ب) من قانون الضرائب العامة، فإن النشاط الذي يخرج عن نطاق الضريبة على

القيمة المضافة يجب أن يستوفي معيارين^(١٠٧):

❖ يجب أن يمارسها شخص اعتباري يحكمه القانون العام؛

❖ يجب أن يؤديها ذلك الشخص كسلطة عامة.

أولاً: مفهوم الأشخاص الاعتبارية للقانون العام^(١٠٨):

نص القانون حصراً على قائمة الأشخاص العامة الاعتباريين، نذكرهم في

القائمة الآتية:

١. إدارات الدولة على المستوى المركزي؛
٢. السلطات المحلية (الإدارات والمناطق) وتجمعاتها؛
٣. المؤسسات العامة الحكومية بما في ذلك المؤسسات ذات الطابع الصناعي أو التجاري؛
٤. المؤسسات العامة المحلية؛

⁽¹⁰⁶⁾ Opérations réalisées par les personnes morales de droit public.

⁽¹⁰⁷⁾ Code général des impôts, Article 256 B, Modifié par Loi 90-568 1990-07-02 art. 1, art. 41 JORF 8 juillet 1990, Modifié par Loi n°90-568 du 2 juillet 1990 - art. 41 JORF 8 juillet 1990.

⁽¹⁰⁸⁾ **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables par disposition expresse de la loi - Opérations réalisées par les personnes morales de droit public - Principes généraux,** <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204>.

٥. المجموعات التي يتم تشكيلها حصرياً بين الأشخاص الاعتبارية التي يحكمها القانون العام، نظراً لأنها تؤدي مهام الخدمة العامة وتعمل بمشاركة وتحت رقابة سلطة عامة ويتم تمويلها بالكامل تقريباً بواسطة الأموال العامة.

وتصنف المؤسسات العامة المحلية على النحو التالي:

(١) مؤسسات التعاون بين السلطات المحلية: وهذه المؤسسات بموجب الجزء الخامس من القانون العام للسلطات المحلية المتعلقة بالتعاون المحلي تتمثل في الآتي:

١. مؤسسات التعاون بين البلديات؛

٢. المؤسسات أو الهيئات المشتركة بين الإدارات؛

٣. الاتفاقات الإقليمية؛

٤. النقابات المختلطة.

أما المؤسسات التابعة للسلطات المحلية فهي:

١. مجالس الإسكان العامة؛

٢. المكاتب السياحية؛

٣. خدمات الحرائق والإنقاذ في الإدارات.

ثانياً: الأنشطة المصنفة كأعمال سلطة عامة:

إن الأنشطة التي تمارسها الحكومة بصفتها سلطة عامة هي تلك التي تمارسها هيئات يحكمها القانون العام في إطار النظام القانوني الخاص بها، باستثناء الأنشطة التي تمارسها بموجب نفس الشروط القانونية التي يمارسها المشغلون الاقتصاديون الخاضعون للقانون الخاص^(١٠٩).

وعلاوة على ذلك، فإنه من الضروري تحديد النشاط المذكور ضمن الفئات الثلاث التالية، حتى يتسنى لنا تحديد طبيعة خضوعه للضريبة على القيمة المضافة، وهذه الفئات هي^(١١٠):

(109) CJCE, arrêt du 17 octobre 1989, aff. 231/87 et 129/88, communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro).

(110) Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA- Champ d'application et territorialité- Opérations imposables par disposition expresse de la loi- Opérations réalisées par les personnes

- الأنشطة التي تمارس بحكم السيادة أو المصلحة العامة:

وهي الأنشطة التي تمارسها الحكومة وفقاً لسلطاتها كسلطة عامة، مثل المهام الإدارية الأساسية والإلزامية التي تمارسها الدولة والسلطات العامة الأخرى بحكم صلاحياتها كسلطة عامة. والإيرادات التي تجمعها الكيانات القانونية التي يحكمها القانون العام في ممارستها لصلاحيات السلطة العامة لا تخضع للضريبة. وكذلك الممارسات غير القسرية التي يقوم بها أشخاص القانون العام باعتبارهم سلطة عامة، مثل الرسوم المجمعة مقابل تشغيل دوريات المرور على الطرق، والنشاطات التالية والتي قد تُفرض عن طريق النص صراحة في القانون⁽¹¹¹⁾:

- إمدادات المياه؛

- الصرف الصحي؛

- جمع ومعالجة النفايات المنزلية؛

- الأسواق ذات الاهتمام القومي.

ومن ناحية أخرى، ينص القانون على فرض ضريبة القيمة المضافة على بعض الأنشطة التي تمارسها الأشخاص الاعتبارية العامة، بموجب نص القانون، حيث حددت المادة ٢٥٦ ب من قانون الضرائب العامة هذه الأنشطة وهي:

- تسليم البضائع الجديدة المصنعة للبيع؛

- توزيع الغاز والكهرباء والطاقة الحرارية؛

- عمليات المخازن والمؤسسات المماثلة؛

- نقل البضائع، باستثناء البضائع التي تقوم بها لا بوست؛

- نقل الأشخاص (بما في ذلك تشغيل مصاعد التزلج)؛

- عمليات وكالات التدخل الزراعي التي تتعامل مع المنتجات الزراعية وتنفذ وفقاً للوائح بشأن التنظيم المشترك للسوق في تلك المنتجات:

morales de droit public- Principes généraux,
[http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204.](http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204)

⁽¹¹¹⁾ Code général des impôts, Article 260 A, Modifié par Loi 96-142 1996-02-21 art. 1, 11, 12 1° JORF 24 février 1996, Modifié par Loi n°96-142 du 21 février 1996 - art. 1 (V) JORF 24 février 1996, Modifié par Loi n°96-142 du 21 février 1996 - art. 11 (V) JORF 24 février 1996.

- تنظيم معارض ذات طابع تجاري؛
 - خدمات الموانئ وخدمات المطار؛
 - تخزين الممتلكات المنقولة؛
 - تنظيم الرحلات والإقامات السياحية؛
 - بث أو إعادة توزيع البرامج الإذاعية أو التلفزيونية؛
 - الاتصالات؛
 - إمدادات المياه في البلديات التي يبلغ عدد سكانها ما لا يقل عن ٣٠٠٠ أو مؤسسات التعاون بين الطوائف العامة العاملة في إقليم ما لا يقل عن ٣٠٠٠ نسمة.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه القائمة ليست حصرية حيث تخضع للضريبة على القيمة المضافة الأنشطة الاقتصادية التي لا تدخل في نطاق الخدمات الإدارية والاجتماعية والتعليمية والثقافية والرياضية للهيئات التي يحكمها القانون العام، ولا سيما بعض أعمالها الصناعية والتجارية.
- فعلى سبيل المثال،** فإن الأنشطة الاقتصادية التالية لا تدخل في نطاق الخدمات الإدارية والاجتماعية والتعليمية والثقافية والرياضية للهيئات التي يحكمها القانون العام، ومع ذلك تخضع للضريبة على القيمة المضافة^(١١٢):
- تأجير المباني المفروشة،
 - تأجير أماكن وقوف السيارات (باستثناء تأجير المواقع على الطرق العامة ،
 - تشغيل الحانات،
 - الدراسات والبحوث، العمليات الزراعية حينما يتجاوز متوسط الإيرادات على مدار عامين متتاليين مبلغ ٤٦٠٠٠ يورو وفقاً لما حددته المادة ٢٩٨ مكرر من قانون الضرائب العامة.
- بالإضافة إلى ذلك،** ففي حالة تعهد سلطة محلية للدولة بتشغيل خدمة إلى طرف ثالث، فإن وجود استثمارات بخدمات بمقابل مادي يشكل نشاطاً اقتصادياً خاضعاً

(112) Code général des impôts, Article 298 bis, Modifié par Loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013 - art. 10.

للضريبة، وبناءً عليه فإن رسوم التأجير التي دفعها لها مندوبها مقابل التشغيل تخضع لضريبة القيمة المضافة⁽¹¹³⁾.

وهذا توجه محمود حيث أن خضوع هذه الأنشطة للضريبة يمنع التشوه في السوق فيضمن المنافسة على قدم المساواة مع القطاع الخاص الذي يقوم بأنشطة منافسة، ولا يعطي أفضلية لأشخاص القانون العام عند ممارستهم لهذه الأنشطة الاقتصادية، ويخدم السياسة الضريبية بتعظيم العائد الضريبي والمساواة بين الأشخاص المختلفة الممارسين لأنشطة اقتصادية.

- الخدمات الإدارية والاجتماعية والتعليمية والثقافية والرياضية التي يكون

عدم خضوعها للضريبة عرضة للتأثير في المنافسة:

في بادئ الأمر، يُلاحظ أنه لا يمكن إثبات الطبيعة التنافسية لنشاط الهيئات العامة إلا فيما يتعلق بالنشاط نفسه أو أي نشاط مماثل تخضع بموجبه المؤسسات للضريبة. وبترتب على ذلك أن الهيئة التي يحكمها القانون العام والتي تمارس نفس نشاط هيئة القانون الخاص المعفية، يجب أن تخضع لنظام الضريبة على القيمة المضافة.

وبالتالي يُعتبر الشخص الاعتباري الذي يحكمه القانون العام خاضعاً للضريبة، في حالتين، وهما إما لأنه ينفذ أنشطة خاضعة للضريبة أو لأنه يتنافس مع شركات خاصة. فكقاعدة عامة فإن العمليات التي يقوم بها لا تؤدي إلى دفع ضريبة على القيمة المضافة إلا إذا كانت لا تستفيد من الإعفاء العام، وذلك باستثناء الحالات الخاصة التي لا يمكن تقييمها إلا على أساس كل حالة على حدة.

ويمكن تقسيم أنشطة الخدمات الإدارية والاجتماعية والتعليمية والثقافية والرياضية للأشخاص الاعتبارية التي يحكمها القانون العام والتي يمكن أن تنفذها شركات تشغيل خاصة إلى ثلاث فئات:

(113) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables par disposition expresse de la loi - Opérations réalisées par les personnes morales de droit public - Principes généraux, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204> .**

١. الأنشطة التي يجب افتراض عدم وجود منافسة لها والتي يتم وضعها بعد ذلك خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة؛
٢. الأنشطة التي يجب افتراض المنافسة فيها والتي تدخل في نطاق ضريبة على القيمة المضافة؛
٣. أنشطة أخرى يتم النظر فيها وفقاً لكل حالة على حدى.

ب) التوريد الذاتي للضرائب^(١١٤):

إن التوريد الذاتي هو العملية التي يحصل بها الشخص على ممتلكات أو خدمات منقولة أو غير منقولة من سلع أو عناصر أو وسائل تخصه، ووفقاً للمادة ٢٥٧ من قانون الضرائب الفرنسي قد ينتج التسليم الذاتي للمبنى المستخدم لأغراض الخاضع للضريبة عن إنشاء جديد أو عمل في مبنى قائم يتكون من ارتفاع أو إلى حالة جديدة.

فعلى سبيل المثال، إذا قام شخص بالبناء على قطعة أرض يملكها، تصبح المواد التي استخدمها أثناء قيامه بالبناء ملكاً له، بصرف النظر عن طبيعة البناء أو مشاركة أطراف أخرى (المهندسين المعماريين والمقاولين)^(١١٥).

ووفقاً للمادة ٢٥٦ (أ) من قانون الضرائب العام فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الأشخاص الذين يقومون بشكل مستقل بأحد الأنشطة الاقتصادية، بغض النظر عن الوضع القانوني لهؤلاء الأشخاص، وموقفهم فيما يتعلق بالضرائب الأخرى.

وتُعرّف الأنشطة الاقتصادية المشار إليها في الفقرة الأولى، بأنها جميع أنشطة المنتجين أو المتداولين أو مقدمي الخدمات، بما في ذلك المهن الاستخراجية والزراعية أو الأنشطة المماثلة، وعلى وجه الخصوص، يعتبر أي نشاط ينطوي على

(114) Livraisons à soi-même de biens et de services.

(115) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables par disposition expresse de la loi - Livraisons à soi-même de biens et de services, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/134-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-20-20160302>.

استغلال الممتلكات الشخصية بهدف الحصول على دخل دائم منها نشاطاً اقتصادياً⁽¹¹⁶⁾.

ج) بيع منقولات استثمارية⁽¹¹⁷⁾:

قام الاتحاد الأوروبي بوضع نظام موحد للضريبة على القيمة المضافة، وتنص المادة ١٣٦ من توجيه النظام الموحد للضريبة على القيمة المضافة بتاريخ ٢٠٠٦، على أنه⁽¹¹⁸⁾:

"تعفي الدول الأعضاء من العمليات التالية:

[...] ب. توريد البضائع في الاستحواذ أو تطبيق ضريبة على القيمة المضافة

التي لم يتم خصمها وفقاً للمادة ١٧٦ [...]"

وقد استمد المشرع الفرنسي هذه القاعدة من الاتحاد الأوروبي في قانون الضرائب العام حيث وضع هذه المادة في قانون الضرائب العام في المادة ٢٦١. فقد نصت المادة ٢٦١ من قانون الضرائب العام، على أنه يعفي من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة السلع المستخدمة من قبل الأشخاص الذين استخدموها لأغراض استغلالها⁽¹¹⁹⁾.

ولا ينطبق هذا الإعفاء إلا على عمليات بيع المنقولات الاستثمارية التي لا يمكن خصمها، إما بسبب تخصيصها لنشاط معفي أو خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، أو لوجود نص خاص بذلك. فعمليات بيع الأسهم والاستحواذ عليها لا تخضع لضريبة القيمة المضافة، وكذلك عمليات الاستحواذ عن طريق شراء الأصول إذا كانت الشراء لها بمثابة شراء لوحدة كاملة تقوم بالنشاط التجاري على نحو مستقل، أما إذا لم يكن شراء الأصول لوحدة كاملة تقوم بنشاط اقتصادي على نحو مستقل فتخضع للضريبة..

(116) Code général des impôts, Article 256 A, Modifié par Décret n°2008-294 du 1er avril 2008- art. 1, Modifications effectuées en conséquence des articles 1er, 3 et 12-I de l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007.

(117) Cessions de biens mobiliers d'investissement.

(118) Ar directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ticle 136 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

(119) Article 261 of the French General Tax Code.

الباب الرابع

سعر ضريبة القيمة المضافة

الفصل الأول

سعر الضريبة في مصر

إن الوضع المثالي لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو تثبيت سعر موحد للضريبة يطبق على جميع السلع والخدمات المختلفة، إذ أن السعر الموحد يمتاز بالعديد من المزايا الاقتصادية والإدارية.

فيؤدي تعدد الأسعار من وجهة نظر إدارية إلى عدم التطبيق الأمثل للقانون وإلى زيادة التكلفة الإدارية للضريبة، ومن وجهة نظر اقتصادية فإن التعدد السعري للضريبة يؤدي إلى عدم حيادية الضريبة^(١٢٠)، وهو ما يتعارض مع أهم خصائصها ومزاياها كما أوضحنا. ولكن على الرغم من ذلك، فإن الاتجاه السائد الآن في العديد من الدول هو تنوع سعر الضريبة.

وتلجأ الدول عادة إلى تحديد سعر الضريبة على السلعة بما يتناسب عكسياً مع مرونة طلب السلعة، وذلك لتقليل فقدان الكفاءة الاقتصادية أو الخسارة فيها نتيجة لعدم تحقيق التوازن لسلعة أو خدمة معينة (Deadweight loss)، وهذا يعني أنه ينبغي التمييز بين الأسعار عبر مجموعات مختلفة من السلع والخدمات ذات مرونة الطلب المختلفة^(١٢١).

كما يرى صندوق النقد الدولي والبنك الدولي أن يتم هيكلة ضريبة القيمة المضافة بمعدل أعلى من صفر بالمئة، مع السماح بتطبيق استثناءات لقاعدة الصفر % في الصادرات بالإضافة لبعض الإعفاءات المنتقاة^(١٢٢).

^(١٢٠) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص. ٣٧٧.

^(١٢١) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.35.

^(١٢٢) Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003, P.38.

وفى الوقت الحالي، فإن أكثر من نصف البلدان تطبق ضريبة القيمة المضافة بدون قاعدة الصفر بالمئة، ولكن غالبية الدول التي بدأت في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العقد الماضي تقوم بتطبيق قاعدة الصفر بالمئة. وبالنظر للاتحاد الأوروبي، نجد أن نسبة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تختلف وفقاً للدولة، حيث إن الضريبة تطبق بنسبة ٢٠.٠٥% في الدنمارك، و١٩,٠٧% في السويد^(١٢٣).

وأما بالنسبة لمتوسط سعر الضريبة في الاتحاد الأوروبي فنجد أنه يبلغ ١٧,٢٢%، ويشير متوسط سعر الضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي إلى السياسة الأوروبية المستدامة التي تقودها العديد من الحكومات الأوروبية، حيث إن الاتحاد الأوروبي وضع معدلات ضريبة بين ١٥% إلى ٢٥% من أجل إجراء عملية التنسيق الضريبي.

وقد حدد المشرع المصري، في المادة ٣ من قانون الضريبة على الدخل، السعر العام للضريبة على السلع والخدمات بنسبة ١٣% عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، واعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ تطبق الضريبة على القيمة المضافة بنسبة ١٤% ولكن يجب تخصيص نسبة ١% من الضريبة على النفقات العامة على برامج العدالة الاجتماعية^(١٢٤).

الفصل الثاني

سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستوردة والاستخدام الخدمي:

وعلى سبيل الاستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو المشتراة من السوق المحلي إذا كانت تلك الآلات أو المعدات يقتصر استخدامها على الإنتاج السلعي أو الخدمي بنسبة ٥% فقط، وذلك باستثناء، الأتوبيسات وسيارات الركوب فتخضع للسعر العام للضريبة بنسبة ١٤%^(١٢٥).

(123) Alexandrina Alexandrova, European Tax Practice In VAT Application–Analytical Aspects, P.72.

(124) مادة ٣ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

(125) مادة ٤ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على

القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

كما تشمل الآلات والمعدات خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها حتى ولو وردت مجزأة، وفي حالة ما إذا كان استخدامها لا يقتصر على الإنتاج السلعي أو الخدمي فتخضع للسعر العام للضريبة أو فئات ضريبة الجدول أو كليهما حسب الأحوال، كما تخضع أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار للسعر العام للضريبة، الذي يبلغ ١٤%.

الفصل الثالث

السلع والخدمات المصدرة

من أجل تشجيع عمليات التصدير إلى الخارج، ودخول المنافسة مع الدول الأخرى، قام المشرع المصري بتغيير النسبة العادية للضريبة التي تطبق للضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها وجعلها صفر %، حيث نص في المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل أن^(١٢٦):

"تخضع للضريبة **بسعر (صفر)** السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد [...] [التأكيد مضاف] ولكن ذلك لا يعتبر إعفاء من الضريبة، وإنما يصنف كسعر للضريبة يمكن تعديله طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية^(١٢٧).

ويحقق ذلك الحكم نتيجة مهمة وهي تشجيع الصادرات وتدعيم قدرتها التنافسية وذلك بتقليل ما يحتاج المصدر إلى دفعه من ضرائب، وتلك من مزايا الضريبة على القيمة المضافة كما أسلفنا.

ولكن يجب توافر شرط هام، وهو أن تكون هذه السلع لازمة لمزاولة النشاط الخاص بمشروعات المناطق والمدن الحرة.

وقد نصت أيضاً اللائحة التنفيذية على أن تطبق الضريبة بنسبة صفر %، وذلك في حالة استيراد مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة سلع وخدمات من السوق المحلي، حيث إن نسبة صفر لا تطبق فقط على التصدير، ولكن أيضاً تطبق على الاستيراد^(١٢٨).

^(١٢٦) مادة ٦ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(١٢٧) مادة ٣ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(١٢٨) مادة ٥ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

وبالنسبة للسلع المصدرة فإنه يجب على المصدر عند قيامه بالتصدير أن يقوم باتباع الإجراءات الجمركية المقررة، وأن يحتفظ لمدة خمس سنوات بالمستندات المتعلقة بالعملية، والمستندات الدالة على تمام التصدير، بما في ذلك شهادة الصادر من الجمرك المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها. وفي حالة الخدمات المصدرة فإنه يجب أن يتم إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بموجب عقد أداء الخدمة أو بأية وسيلة أخرى تتفق مع طبيعة الخدمة مع تقديم المستندات اللازمة.

الفصل الرابع

سعر الضريبة في فرنسا

- وفقاً للمادة ٢٧٨ من قانون الضرائب العام الفرنسي فإن سعر الضريبة على القيمة المضافة ٢٠ ٪، وتُطبق هذه النسبة على مبيعات السلع والخدمات^(١٢٩). ومن أمثلة السلع التي يتم تطبيق نسبة الـ ٢٠٪ المنصوص عليها قانوناً^(١٣٠):
- السيارات المصممة لنقل الركاب والتجارية والدراجات النارية بغض النظر عن سعة محركها. وبالنسبة للسيارات المستعملة، يكون السعر هو نفسه بغض النظر عن طريقة فرض الضرائب.
 - أدوات التصوير الفوتوغرافي والسينمائي مثل الكاميرات.

(129) Code général des impôts, Article 278, Modifié par LOI n°2012-1510 du 29 décembre 2012- art. 68 (V). **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA- Liquidation- Taux- Produits imposables au taux normal**, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1438-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-LIQ-20-10-20140919>. Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics, Quels sont les taux de TVA en vigueur en France et dans l'Union européenne, <https://www.economie.gouv.fr/cedef/taux-tva-france-et-union-europeenne>.

(130) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA- Liquidation- Taux- Produits imposables au taux normal**, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1438-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-LIQ-20-10-20140919>.

- اللآئى والأحجار كريمة والمعادن الثمينة.
 - التبغ حيث يتم التطبيق الضريبة على كافة عمليات التصنيع.
 - منتجات الطاقة المختلفة ومنها منتجات الطاقة غاز، والكهرباء، والهواء المضغوط، وبخار الماء المستخدم لتدفئة المناطق، وجميع أشكال الطاقة للتدفئة أو تكييف الهواء أو تبريد المباني.
 - الفحم والفحم الحجري وقطران الفحم والفحم النباتي .
 - الخشب المنشرة الخام ومنتجات الغابات.
 - المشروبات الكحولية والمنتجات الغذائية مثل الحلويات والشوكولاتة وجميع المنتجات التي تحتوي على الشوكولاتة أو الكاكاو والسمن النباتي والدهون النباتية.
 - بيع الحيوانات الأليفة.
 - الأطعمة المجهزة للحيوانات الأليفة.
- ولكن ليست شريحة ال ٢٠% هي الشريحة الوحيدة الموجودة في نظام الضرائب الفرنسي، حيث إنه يوجد شريحة ثانية، بسعر منخفض يبلغ نسبة ١٠% ويطبق على المنتجات الزراعية الخام، الحطب، أعمال تحسين المساكن التي لا تستفيد من نسبة ٥.٥% وبعض خدمات الإسكان والتخميم والمعارض وألعاب أرض المعارض وساحات المعارض ورسوم الدخول للمتاحف وحدائق الحيوان والآثار ونقل الركاب ومعالجة النفايات والمطاعم^(١٣١).
- وتنخفض قيمة الضريبة في الشريحة الثالثة لتبلغ ٥.٥% وتطبق على معظم المنتجات الغذائية، الخدمات الخاصة بالمعوقين، جميع كتب، واشتراكات الغاز والكهرباء، الطاقات المتجددة، ونشاط وجبات الطعام في المقاصف المدرسية والمسارح الحية وحجز تذاكر السينما وبعض الواردات وتسليم الأعمال الفنية وتطبق على تحسين جودة الطاقة في الإسكان، أو السكن الاجتماعي، أو السكن الطارئ، أو ملكية المنزل^(١٣٢).

(131) Code général des impôts, Article 278 bis, Modifié par LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015- art. 79 (V).

(132) Code général des impôts, Article 278-0 bis, Modifié par LOI n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 61 (V), Modifié par LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 18.

وأخر شريحة مطبقة في التشريع الفرنسي، هي الشريحة الرابعة، وتبلغ حوالي ٢.١% حيث تطبق على الأدوية التي يسدها الضمان الاجتماعي، مبيعات الحيوانات الحية في المذابح، رسوم التلفزيون، وبعض البرامج والمنشورات الصحفية المسجلة لدى اللجنة المشتركة للمنشورات والوكالات الصحفية^(١٣٣). ويظهر من ذلك أن المشرع الفرنسي وضع قاعدة السعر الضريبي ٢٠% مع تطبيق شرائح أخرى لاعتبارات بالسلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة و المستفيدين منها.

الباب الخامس

الخصم والإعفاء من الضريبة القيمة المضافة

الفصل الأول

الخصم من الضريبة

يمنح قانون الضريبة على القيمة المضافة الحق للمسجل في الحصول على خصم من إجمالي ضريبة مستحقة، وذلك في وقت حساب الضريبة، حيث يتم خصم كل ما سبق سداده وحسابه على المبيعات من السلع والخدمات، ويطبق هذا الخصم على الضريبة على المردودات من مبيعات المسجل وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، ويتم التطبيق على كل مرحلة من مراحل التوزيع^(١٣٤). حيث يتم الخصم على مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة حيث يكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويتم ترحيل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل. ولكن لا يسري الخصم على ما يأتي من ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، أو ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة والسلع والخدمات المعفاة.

Code général des impôts, Article 278 sexies, Modifié par LOI n°2018-1021 du 23 novembre 2018 - art. 88 (V).

⁽¹³³⁾ Code général des impôts, Article 281 quater, Modifié par LOI n°2012-1510 du 29 décembre 2012- art. 68 (V).

⁽¹³⁴⁾ مادة ٢٢ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة، حيث أن المشرع وضع على سبيل الحصر ثلاثة شروط أساسية ومنها^(١٣٥):

١. خصم ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.
 ٢. يجب أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل، وتم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تعليتها لحسابه بدفاتر المسجل.
 ٣. يصدر المسجل إشعار خصم/ إضافة مؤرخاً، ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري، على أن يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها.
- ### **ثانياً: ما سبق تحميله من الضريبة^(١٣٦):**

١. المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.
٢. المشتريات بغرض الاتجار.
٣. ما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد بالجمرك
٤. وإذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم الخصم شهرياً من الضريبة المستحقة حتى يتم استنفادها.

ثالثاً: عدم سريان أحكام الخصم:

حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة الحالات التي لا يسرى عليها أحكام الخصم، حيث لا تسري على ضريبة الجدول سواء كان على سلع أو خدمات مستقلة أو تمثل مدخلات سلع أو خدمات للضريبة أيضاً لا تسري على الضرائب السابق

^(١٣٥) مادة ٤ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(١٣٦) مادة ٢٦ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

سدادها على المدخلات المدرجة ضمن التكلفة، وأخيرا لا تسري على الضريبة السابق سدادها على المدخلات السلع والخدمات^(١٣٧).

الفصل الثاني

حالات الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة

إن من أهم ما يميز الضريبة على القيمة المضافة هو الشمول واتساع الوعاء الضريبي، ليشمل العديد من السلع والخدمات، حيث إنها تعتبر ضريبة عينية لا شخصية، ولكن المشرع وضع استثناءات من حيث مبدأ العدالة والمساواة وتمكين الفقراء وقد تمتد الإعفاءات الى أشخاص قانونية مثل الحكومة وبعض الوزارات والبعثات الدبلوماسية^(١٣٨).

وقد عرف القانون الضريبة السلع والخدمات المعفاة السلع والخدمات المعفاة، بأنها السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة لهذا القانون، حيث نصت المادة ١ من قانون الضريبة على القيمة المضافة أن^(١٣٩):

"[...] السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة لهذا القانون[...]"

فالمقصود من الإعفاء هو إعفاء السلع والخدمات من التسجيل حيث لا يتحمل المورد من أعباء الضريبة، وتجدر الملاحظة أنه لا تسري الإعفاءات الضريبة، إلا إذا تم النص عليها بشكل صريح في القوانين أو اللوائح. وتعتبر الإعفاءات الدبلوماسية من أكثر أنواع الإعفاءات المتبعة، حيث أن البعثات الدبلوماسية تعامل معاملة مختلفة مع وجود تشريعات دولية تنظم عملها، وفي قانون الضريبة على القيمة المضافة فأن المشرع المصري يقوم بإعفاء البعثات الدبلوماسية من الضريبة، ولكن بشرط المعاملة بالمثل.

^(١٣٧) مادة ٢٨ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(١٣٨) د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، ص ٤٣٩.

^(١٣٩) مادة ١ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

وعليه فإن الإعفاءات للبعثات الدبلوماسية تطبق كآتي^(١٤٠):

- ما يتم شراؤه أو استيراده للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر .
- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.
- 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 الفقرة.

ولكن تدخل المشرع المصري وقام بوضع شرط أساسي لتنظيم عمليات الإعفاءات السابقة حيث حظر التصرف في الأشياء التي أعفيت خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء، وفي حالة التصرف يجب إخطار مصلحة الضرائب وسداد الضريبة المستحقة^(١٤١).

وكذلك تدخل المشرع ومنح وزارة الدفاع المصرية، في قانون الضريبة على الدخل إعفاء للقوات المسلحة على كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات ومستلزمات الإنتاج، ولكن يشترط حتى يطبق الإعفاء أن تكون كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات ومستلزمات الإنتاج خاصة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي المصري^(١٤٢).

ويشترط كذلك حتى يتم التطبيق للإعفاء على هذه السلع والخدمات أن^(١٤٣):

- يتم تحديد السلع والخدمات المعفاة بشهادة من وزارة الدفاع بأنها لازمة لأغراض التسليح معتمدة من رئيس هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه.

^(١٤٠) مادة ٢٣ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(١٤١) مادة ٢٤ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(١٤٢) مادة ٢٨ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

^(١٤٣) مادة ٣٤ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على

القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

- تسري أحكام هذه المادة على جميع قيادات القوات وهيئات وإدارات وأجهزة القوات المسلحة والصناديق التابعة لوزارة الدفاع أو الملحقة بها.
- أن يكون تمويل وشراء هذه الأصناف من موازنة وزارة الدفاع أو من مواردها الذاتية.
- تكون هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة هي جهة التعامل مع المصلحة فيما يتعلق بتنظيم أحكام هذا الإعفاء.
- في حالة شراء أو استيراد أو بيع أي صنف أو أداء أي خدمة غير مقرر إعفاؤها تخطر هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة المصلحة فوراً لاتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة عليها.
- ويتم تشكيل لجنة خاصة من المصلحة وهيئة الشئون المالية للقوات المسلحة بقرار يصدر من رئيس المصلحة بالاتفاق مع رئيس هيئة الشئون المالية لمتابعة الإجراءات التنفيذية المتعلقة بهذه الإعفاءات.
- وقد أشار قانون الضريبة على الدخل بإعفاء عدة سلع وخدمات أخرى، منها العينات التي تستخدم في أغراض التحاليل في المعامل الحكومية والأشياء والمتعلقات الشخصية مثل الجوائز، الميداليات والنياشين^(١٤٤).
- كما يطبق الإعفاء على الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، وأخيراً لا تطبق على الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استردادها.
- ووفقاً للمادة ٢٧ من القانون يجوز بقرار من الوزير المختص مع التنسيق مع وزير المالية اعفاء بعض السلع من الضريبة، وذلك في حالتين على سبيل الحصر، وهما^(١٤٥):
- **الحالة الأولى:** هو الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية.
- **الحالة الثانية:** هي ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

^(١٤٤) مادة ٣٣ من قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن اصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على

القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

^(١٤٥) مادة ٢٧ من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

أما في فرنسا، يتم الإعفاء من الضريبة على بعض السلع والخدمات، حيث يلزم للإعفاء أن يكون بنص صريح، وعليه لا يجوز القياس على السلع والخدمات المعفاة^(١٤٦).

ونتيجة لذلك، فإنه يوجد عدة أنواع من الإعفاءات ومنها ما هو لتجنب الازدواج الضريبي، الإعفاءات المطبقة على أعضاء المهن الحرة، إعفاءات خاصة بالمرافق العامة، الإعفاءات السارية على الإيجارات العقارية.

كما خص المشرع الفرنسي بعض الخدمات أخرجها من نطاق الضريبة على القيمة المضافة مثل الرعاية المقدمة من المهن الطبية، تكاليف العلاج في المستشفيات القطاع العام والخاص، العمليات التي تشمل نقل الأعضاء أو الدم، عمليات النقل الطبي وأخيرا الخدمات والإمدادات من السلع المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتعليم المدرسي والجامعي، التدريب المهني، وأيضاً الدروس الخصوصية والدروس التي يقدمها الأشخاص الطبييون.

الباب السادس

ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي

تمهيد وتقسيم

في ٢٧ نوفمبر ٢٠١٦ قامت دول مجلس التعاون الخليجي بالتوقيع على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة^(١٤٧)، وسنختص بالحديث عن كل من البلاد الآتية:

المبحث الأول: الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول الخليج.

المبحث الثاني: الكويت

المبحث الثالث: قطر

المبحث الرابع: عُمان

(146) **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA- TVA- Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur- Professions libérales et assimilées, Bulletin Officiel**

^(١٤٧) أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٢٠.

الفصل الأول

الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول الخليج

ساهم كل من تذبذب الأسعار العالمية للنفط، مع تطبيق اتفاقية التجارة الحرة ودخولها حيز التنفيذ، في تشجيع دول مجلس التعاون الخليجي على البحث عن حلول تُسهم في تحريك عجلة الإنتاج وزيادة إيراداتها، ولذلك وقعت دول مجلس التعاون الخليجي الموحدة لضريبة القيمة المضافة ("الاتفاقية الموحدة")^(١٤٨).

وتجدر الملاحظة أن الاتفاقية الموحدة ما هي إلا معاهدة، وبالتالي فهي اتفاقية بين الدول وليست مستنداً يمكن للمكلفين الاعتماد عليه مباشرة^(١٤٩). ولذلك يجب على كل دولة عضو في مجلس التعاون الخليجي تتبني أحكام الاتفاقية الموحدة ودمجها مع قوانينها المحلية^(١٥٠).

وتتألف الاتفاقية الموحدة من ١٥ باب و ٧٩ مادة تغطي جميع الجوانب الرئيسية لضريبة القيمة المضافة والضرائب في منطقة الخليج، حيث قررت الاتفاقية الموحدة ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بنسبة موحدة تبلغ ٥%^(١٥١). ولكن

^(١٤٨) أحمد محمود البديري، ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة بني سويف، المجلد ٣٦، العدد ٢، ٢٠٢٤، ص ٥٨٥. انظر أيضا آرون خيهار، ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي: برامج إدارة المؤسسات من «أوراكل» لتسهيل التزام الشركات، Harvard Business Review، ص ٣.

^(١٤٩) Justin Whitehouse, The Gulf Cooperation Council (GCC) Value Added Tax (VAT) Treaty (the treaty) is a landmark document for the Gulf region. It sets out the framework of a VAT system between the six GCC countries– Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia, and the United Arab Emirates, 2017, available at: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68z1db690xegg7la9kw/a-quick-guide-to-the-gcc-vat-treaty>

^(١٥٠) أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٢٠.

^(١٥١) المادة ٢٥ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

وعلى الرغم من ذلك، فقد قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق مختلف لهذه النسبة الموحدة، فقد قامت برفع الضريبة إلى ١٥% اعتباراً من ١/٧/٢٠٢٠، مبررة ذلك بالحاجة لمعالجة تداعيات جائحة كورونا على الاقتصاد المحلي^(١٥٢).

وقد حددت الاتفاقية الموحدة نطاق تطبيقها، حيث نصت في مادتها الثانية على أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على (أ) التوريدات الخاضعة للضريبة داخل الدولة العضو؛ (ب) وكذلك على السلع والخدمات المستوردة من قبل الأشخاص، (ج) كما إنه في حال تلقي العميل سلعاً أو خدمات من مورد غير مقيم وغير خاضع للضريبة في الدولة، تُطبق آلية "التكليف العكسي"، حيث يتحمل العميل مسؤولية دفع الضريبة^(١٥٣).

وأوضحت الاتفاقية الموحدة ما يعد توريداً خاضعاً لضريبة القيمة المضافة، حيث حددت أن المقصود بتوريد السلع هو نقل ملكية السلع أو حق التصرف بها كمالك، ويمتد ذلك التعريف ليشمل (أ) التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية السل أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كلياً؛ (ب) منح حقوق عينية منقرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات؛ (ج) نقل ملكية السلع بمقابل بصورة قسرية عملاً بقرار يصدر من السلطة الرسمية أو وفقاً للقانون^(١٥٤). ولم تتناسى الاتفاقية الموحدة توريد الخدمات التي لا تأخذ صورة السلع المادية، حيث نصت في مادتها السابعة أن توريد الخدمات التي لا تأخذ صورة السلع وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية- وهي جميع أنواع الأصول المادية- يخضع لضريبة القيمة المضافة^(١٥٥).

^(١٥٢) أحمد محمود البدرى، ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة بني سويف، المجلد ٣٦، العدد ٢، ٢٠٢٤، ص ٥٩٢.

^(١٥٣) المادة ٢ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٥٤) المادة ٥ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٥٥) المادة ٢ والمادة ٧ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

وقد أضافت الاتفاقية الموحدة لحالات التوريد السابقة حالة أخرى تُسمى "التوريد المفترض" حيث يعد الخاضع للضريبة كما لو قام بمعاملة توريد للسلع إذا قام بالتصرف في سلع تُشكّل جزءاً من أصوله في حالات محددة^(١٥٦). وهذه الحالات هي (أ) التنازل عن السلع لغير غايات النشاط الاقتصادي، سواء كان ذلك بمقابل أو دون مقابل؛ (ب) كما يشمل ذلك تغيير استخدام السلع بحيث تُستخدم في القيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة؛ (ج) أو الاحتفاظ بها بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي؛ (د) إضافة إلى ذلك، يُعتبر توريد السلع دون مقابل ضمن هذه الأحكام، ما لم يتم التوريد في سياق العمل، مثل تقديم عينات أو هدايا ذات قيمة زهيدة.

ويشمل التوريد المفترض كذلك توريد الخدمات في حالة تمامها عن طريق (أ) استخدام الخاضع للضريبة لسلع تشكل جزءاً من أصول لغير غايات النشاط الاقتصادي؛ (ب) وكذلك في حال، توريد الخدمات بدون مقابل.

كما تسمح الاتفاقية للدول الأعضاء بإعفاء أو فرض ضريبة بنسبة صفرية على قطاعات معينة مثل التعليم، الصحة، العقارات، والنقل المحلي وفقاً للضوابط التي تحددها^(١٥٧). كما يمكن للدول الأعضاء فرض ضريبة صفرية على قطاع النفط والمشتقات النفطية والغاز.

بالإضافة إلى ذلك، تعطي الاتفاقية الموحدة للدول الأعضاء، الحق في استثناء بعض الفئات من دفع الضريبة عند تلقي السلع والخدمات، كما يمكن لتلك الدول السماح لهؤلاء الأشخاص باسترداد الضريبة المدفوعة وفقاً للضوابط والشروط التي تحددها، وتشمل هذه الفئات الجهات الحكومية المحددة، الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام، الشركات المعفية بموجب اتفاقيات استضافة فعاليات دولية، الأفراد

^(١٥٦) المادة ٨ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٥٧) المادة ٢٩ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

الذين يشيرون ممتلكات للاستخدام الخاص، والمزارعين والصيادين غير الخاضعين للضريبة^(١٥٨).

وكما عيّنت الاتفاقية الموحدة بتحديد نطاقها الموضوعي من سلع وخدمات، فقد حددت كذلك نطاق الشخصي لسدادها للجهات الضريبية المختصة في الدول الأعضاء، حيث إنه وكبدأ عام يلتزم بالسداد كل من يقوم بإصدار فاتورة مذكور بها مبلغ الضريبة^(١٥٩). بالإضافة إلى ذلك، يكون العميل الخاضع للضريبة هو الملزم بالسداد، وذلك في حالة إذا كان مكان توريد السلع أو الخدمات في دولة عضو والمورد ليس مقيماً بها^(١٦٠).

كما حددت الاتفاقية الموحدة أنه في حالة استيراد السلع أو الخدمات يكون الشخص المعين أو المعترف به كمستورد- وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي قام باستيراد البضاعة^(١٦١)- هو الملزم بسداد ضريبة القيمة المضافة للجهة الضريبية المختصة في الدولة العضو^(١٦٢).

ومن الجدير بالذكر، فإنه وتماشياً مع تطورات العصر في مجال فض المنازعات ذات الطابع الدولي، فقد تم النص في صلب الاتفاقية الموحدة على شرط تحكيم متعدد المراحل- أي باشتراط لجوء أطراف النزاع للوسائل الودية لفض المنازعات قبل

^(١٥٨) المادة ٣٠ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٥٩) المادة ٤٠ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٦٠) المادة ٤١ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٦١) المادة ٢ من قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي.

^(١٦٢) المادة ٤٢ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

اللجوء للتحكيم- وذلك للفصل في ما قد ينشأ من منازعات بين الدول الأعضاء حيال تطبيق نصوص الاتفاقية، فقد نصت المادة ٧٧ من الاتفاقية الموحدة على^(١٦٣):

"تعمل الدول الاعضاء على تسوية أي نزاع ينشأ بينها بشأن هذه الاتفاقية بالطرق الودية، ولها وباتفاقها اذا تعذر تسويته طبقا لما تقدم عرض النزاع على التحكيم وفق لقواعد التحكيم التي يتفق عليها".

وأخيراً، فإن نظام ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليه في الاتفاقية الموحدة يشترك مع نظام الاتحاد الأوروبي في بعض الخصائص، مثل تطبيق القواعد المتعلقة بحركة السلع والخدمات بين الدول الأعضاء وكذلك التعامل مع المستهلكين الخاصين^(١٦٤). كما إن من أبرز أوجه التشابه أن هناك أحكاماً للبيع عن بُعد، حيث يتعين على الموردين التسجيل في الدولة التي تتجاوز فيها مبيعاتهم الحد المحدد لضريبة القيمة المضافة.

ولكن، يختلف النظام المنصوص عليه في الاتفاقية الموحدة عن النظام الأوروبي في أنه يعتمد على معدلات ضريبية أقل وأكثر بساطة. حيث يتم فرض معدل ٥% على أغلب السلع والخدمات، مع وجود إعفاءات ومعدلات صفرية قليلة جداً مقارنة بالنظام الأوروبي، علاوة على ذلك، يتم جمع ضريبة القيمة المضافة عند نقطة الدخول الأولى للسلع إلى دول المجلس، وذلك بالتوازي مع الجمارك، وهو ما يعد من الخصائص الفريدة لهذا النظام.

^(١٦٣) المادة ٧٧ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

^(١٦٤) Justin Whitehouse, The Gulf Cooperation Council (GCC) Value Added Tax (VAT) Treaty (the treaty) is a landmark document for the Gulf region. It sets out the framework of a VAT system between the six GCC countries- Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia, and the United Arab Emirates, 2017, available at: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68z1db690xegg7la9kw/a-quick-guide-to-the-gcc-vat-treaty>

الفصل الثاني الكويت

يحكم النظام الضريبي في الكويت حالياً قانون الضريبة على الدخل في دولة الكويت الصادر بالمرسوم رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ المعدل بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ حيث يعتبر هذا المرسوم القانون العام الذي يتعين إعمال أحكامه^(١٦٥)، ولكن هذه التعديلات لم تكن جوهرية بحيث تحقق نظام ضريبي منظم^(١٦٦).

وعلى الرغم من توقيع الكويت على الاتفاقية الموحدة^(١٦٧)، وكذلك تصريح لجنة الموازنة البرلمانية بأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة سيكون بحلول عام ٢٠٢١^(١٦٨). ولكن وحتى تاريخه لم يتم إدخال الاتفاقية الموحدة حيز التنفيذ ولم تطبق ضريبة القيمة المضافة^(١٦٩)، حيث إن الضريبة غير المباشرة على الاستهلاك التي تطبق في الكويت هي الضرائب الجمركية فقط لا غير^(١٧٠).

وكان عدم الالتزام بخطة تطبيق الضريبة المضافة لعام ٢٠٢١، نتيجة لعدم الاتفاق البرلماني، وكذلك العلاقة المتوترة ما بين كل من السلطتين التنفيذية

^(١٦٥) سالم محمد معطش العنزي، تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت، ٢٠٢٢، ص ١٢.

^(١٦٦) سالم محمد معطش العنزي، تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت، ٢٠٢٢، ص ١٣.

^(١٦٧) أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٢٢.

^(١٦٨) العربية، الكويت تجزم.. تأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة حتى ٢٠٢١، ٢٠١٨، العربية. انظر أيضاً زاوية، «القيمة المضافة بالكويت».. موعد التطبيق غامض والراجح ٢٠٢١، ٢٠١٧، زاوية.

^(١٦٩) KPMG, Kuwait Tax Guide, 2023:2024, p.34. See also RSM, Kuwait Tax Guide, 2019, p.15.

^(١٧٠) خالد مدغم الداوم، فرض الضرائب والرسوم لمواجهة التحديات الاقتصادية في دولة الكويت، مجلة روح القانون، ٢٠٢٣، ص ١٣٦٢. انظر أيضاً أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٣١.

والتشريعية، مما دفع أحد مستشاري وزارة المالية الكويتية إلى التصريح بأن تنفيذ نظام ضريبي متكامل قد يستغرق من ثلاث إلى أربعة سنوات أخرى حتى يُطبق^(١٧١). وقد ذهب جانب من الفقه إلى أن الشروع في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت سيساهم في تطوير النظام الضريبي الكويتي، لما لهذه الضريبة من خصائص ومزايا^(١٧٢). كما أنه من الممكن لضريبة القيمة المضافة لعب دور هام لتمويل عجز الموازنة الناتج عن الانخفاض في عائدات النفط إزاء الصدمات المترتبة على تطورات أسواق النفط العالمية^(١٧٣).

الفصل الثالث

قطر

قامت قطر - برفقة باقي دول مجلس التعاون الخليجي - بتوقيع الاتفاقية الموحدة في عام ٢٠١٦^(١٧٤)، ولكنها سلكت ذات نهج الكويت، ولم تقم بتطبيق ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها في الاتفاقية حتى الآن^(١٧٥)^(١٧٦). ويتضح أن قطر ليست من الاقتصادات التي في حاجة ملحة لفرض ضريبة القيمة المضافة، حيث أنها من أكبر الدول المنتجة للغاز الطبيعي مما يجعلها مستفيدة من ارتفاع أسعار مصادر الطاقة، محققة بذلك فائض في ميزانيتها^(١٧٧). وعلى الرغم من عدم وجود إعلان رسمي لميعاد محدد تطبق فيه ضريبة القيمة المضافة في التشريع القطري^(١٧٨)، فإن التطور التشريعي جعل بعض الخبراء الماليين يتوقعون أن قطر ستقوم بفرض ضريبة القيمة المضافة خلال ٢٠٢٥.

^(١٧١) العربية، عراقيل تعيق إقرار الضرائب في الكويت.. قد تستغرق سنوات، ٢٠٢١، العربية.

^(١٧٢) أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٣٢.

^(١٧٣) أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠، ص ٥٣٥.

^(١٧٤) KPMG, Value-Added Tax (VAT) in Qatar, 2024.

^(١٧٥) PwC, Value Added Tax (VAT) Readiness, 2024, p.1.

^(١٧٦) خالد حمد مدغم الداوم، فرض الضرائب والرسوم لمواجهة التحديات الاقتصادية في دولة الكويت، مجلة روح القانون، ٢٠٢٣، ص ١٣٤٤.

^(١٧٧) العربية، وزير مالية قطر: الوقت ليس مناسباً لفرض ضريبة القيمة المضافة، ٢٠٢٢، العربية.

الفصل الرابع عمان

وعلى عكس كل من قطر والكويت، فإن سلطنة عُمان قامت بوضع الاتفاقية الموحدة قيد التفعيل عندما أصدرت المرسوم السلطاني رقم ١٢١ / ٢٠٢٠ بفرض ضريبة القيمة المضافة، والتي يبدأ العمل بها مع بداية عام ٢٠٢١^(١٧٩). وقد قام المشرع العماني باتباع ذات نهج الاتفاقية الموحدة، حيث نص في المرسوم السلطاني ضريبة قيمة مضافة قدرها ٥% على السلع والخدمات، وذلك في المادة ٣٦ من المرسوم والتي تنص على^(١٨٠):

"[...] تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بواقع (٥%) خمسة بالمائة من القيمة الخاضعة للضريبة".

بالإضافة إلى ذلك، فقد قام المشرع بتحديد المعاملات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، وهي كالاتي؛ أ) توريد السلع أو الخدمات؛ ب) تلقي بضائع أو خدمات من مورد غير مقيم في السلطنة أو غير خاضع للضريبة فيها؛ ج) استيراد السلع^(١٨١).

وقد قرر المشرع عدة فئات من السلع والخدمات التي لا يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة عليها، وقد صنّفها إلى شقين، الأول معفي تماماً من ضريبة القيمة المضافة، والثاني يخضع لها، ولكن بنسبة صفر %، وقد نص عليهم في المواد من ٤٧ إلى ٥٤ من المرسوم السلطاني رقم ١٢١ / ٢٠٢٠^(١٨٢).

⁽¹⁷⁸⁾ Doha Guides, Value Added Tax VAT in Qatar: Things to Know (2024), 2024, [Value Added Tax VAT in Qatar](#).

⁽¹⁷⁹⁾ جهاز الضرائب، ضريبة القيمة المضافة، سلطنة عمان.

⁽¹⁸⁰⁾ المادة ٣٦، مرسوم سلطاني، رقم ١٢١ لسنة ٢٠٢٠، بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

⁽¹⁸¹⁾ المادة ١٢، مرسوم سلطاني، رقم ١٢١ لسنة ٢٠٢٠، بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

انظر أيضاً محمد بن سالم بن محمد العوائد، ضريبة القيمة المضافة وأثارها على التجارة في سلطنة عُمان، مجلة القانون والأعمال الدولية، الإصدار ٤٧، ٢٠٢٣، ص ٦٠٢.

⁽¹⁸²⁾ المواد ٤٧ - ٥٤، مرسوم سلطاني، رقم ١٢١ لسنة ٢٠٢٠، بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، الذين ينصوا بالتوالي على:

"المادة ٤٧: تعفى من الضريبة التوريدات الآتية، وذلك وفقاً للشروط، والضوابط التي تحددها اللائحة:

١- الخدمات المالية.

٢- خدمات الرعاية الصحية والسلع والخدمات المرتبطة بها.

٣- خدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها.

٤- الأراضي غير المطورة (الأراضي الفضاء).

٥- إعادة بيع العقارات السكنية.

٦- النقل المحلي للركاب.

٧- تأجير العقارات للأغراض السكنية.

المادة ٤٨: تعفى من الضريبة السلع المستوردة الآتية:

١- السلع المستوردة في الأحوال التي يكون فيها توريد هذه السلع معفى من الضريبة أو خاضعا للضريبة بمعدل الصفر بالمائة في منفذ المقصد النهائي.

٢- السلع المستوردة للهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية، وإلى رؤساء وأعضاء السلكين: الدبلوماسي، والقنصلي المعتمدين لدى السلطنة، وبشرط المعاملة بالمثل.

٣- ما يستورد للقوات المسلحة وقوى الأمن بجميع قطاعاتها كالذخائر والأسلحة وتجهيزات ووسائل النقل العسكرية، وقطعها.

٤- الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها المواطنون المقيمون في الخارج، والأجانب القادمون للإقامة في البلاد لأول مرة.

٥- مستلزمات الجمعيات الخيرية التي لا تهدف إلى الربح.

٦- السلع المعادة.

ويكون الإعفاء وفقا للشروط والضوابط المنصوص عليها في قانون الجمارك الموحد.

المادة ٤٩: تعفى من الضريبة الأمتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين القادمين إلى السلطنة، ومستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة، وذلك وفقا للقواعد والشروط التي تحددها اللائحة.

المادة ٥٠: يعلق أداء الضريبة على السلع المستوردة في أي من الحالات التي تعلق فيها الضريبة الجمركية على هذه السلع وفقا لأحكام قانون الجمارك الموحد.

المادة ٥١: تخضع للضريبة بمعدل الصفر بالمائة، في الحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة، التوريدات الآتية:

١- توريد السلع الغذائية التي يصدر بتحديدها قرار من الرئيس.

٢- توريد الأدوية والتجهيزات الطبية وفقا للضوابط التي يصدر بتحديدها قرار من الرئيس، وبعد التنسيق مع الجهات المختصة.

٣- توريد الذهب والفضة والبلاطين الاستثماري.

٤- توريدات النقل الدولي والنقل البيئي للسلع أو الركاب، وتوريد الخدمات المرتبطة بها.

وجدير بالذكر، أن الفرق هناك فارق هام بين الخضوع للضريبة بنسبة الصفر أو الإعفاء، حيث على الرغم من أنه في كلتا الحالتين لا يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة على التوريد بالنسبة الأساسية، بل إن المورد الذي يقوم بتوريدات معفاة من الضريبة لا يجوز له خصم أو استرداد ضريبة المدخلات المتعلقة بهذه التوريدات، ولكن يجوز خصم أو استرداد ضريبة المدخلات المستحقة على التوريدات الخاضعة بنسبة الصفر^(١٨٣).

وبالتالي، تكون دول مجلس التعاون الخليجي قد فرضت ضريبة القيمة المضافة، باستثناء كل من الكويت وقطر.

٥- توريد وسائل النقل البحري والجوي والبري المخصصة لنقل السلع والركاب لأغراض تجارية، وتوريد السلع والخدمات المرتبطة بالنقل.

٦- توريد طائرات وسفن الإنقاذ والمساعدة.

٧- توريد النفط الخام ومشتقاته النفطية، والغاز الطبيعي.

المادة ٥٢: تخضع للضريبة بمعدل الصفر بالمائة التوريدات التي تتم إلى خارج دول المجلس وفقا للشروط التي تحددها اللائحة، وذلك في الحالات الآتية:

١- تصدير السلع.

٢- توريد السلع أو الخدمات إلى أحد الأوضاع المعلقة للضريبة الجمركية المنصوص عليها في قانون الجمارك الموحد، أو ضمنها.

٣- إعادة تصدير السلع التي تم إدخالها مؤقتا إلى السلطنة بغرض تصليحها أو ترميمها أو تحويلها أو معالجتها، والخدمات المضافة إليها.

٤- توريد الخدمات من قبل مورد خاضع للضريبة له محل إقامة في السلطنة لصالح عميل ليس له محل إقامة في دول المجلس، شريطة أن يستفيد العميل من هذه الخدمات خارج دول المجلس، باستثناء الخدمات المنصوص عليها في المادة (٢٤) من هذا القانون.

المادة ٥٣: تعامل توريدات السلع أو الخدمات التي تكون معفاة من الضريبة داخل السلطنة، والتي يتم توريدها إلى خارج دول المجلس على أنها توريدات خاضعة بمعدل الصفر بالمائة.

المادة ٥٤: تعامل توريدات السلع أو الخدمات من أو إلى المناطق الاقتصادية الخاصة، أو ضمنها بالمعاملة ذاتها المقررة للأوضاع المعلقة للضريبة الجمركية وفقا لأحكام هذا القانون، وذلك على النحو الذي تحدده اللائحة".

^(١٨٣) ديلويت، ضريبة القيمة المضافة في سلطنة عمان، ٢٠١٨، ص ١.

الخاتمة

وبناء على كل ما سبق، فإن الضريبة القيمة المضافة تعد واحدة من أهم الأدوات الضريبية التي تعتمد عليها الدول في تعزيز إيراداتها العامة، مستفيدةً من انتشارها الواسع وقاعدتها الضريبية الشاملة التي تغطي أغلب السلع والخدمات. فكما ذكرنا فإن هذه الضريبة، التي تُفرض على مراحل الإنتاج والتوزيع، تُبرز قدرتها على تحقيق الاستقرار المالي للدول من خلال تقديم إيرادات مستدامة دون الإخلال بالكفاءة الاقتصادية.

كما إنه من خلال استعراض النظم الضريبية المختلفة، يتضح أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعتمد على عدة عوامل، منها الهيكل الاقتصادي للدولة، ومستوى تطور بنيتها الإدارية، والاعتبارات الاجتماعية والسياسية التي تراعي احتياجات الفئات المختلفة. في الأنظمة الضريبية المتقدمة، مثل النظام الفرنسي، يظهر اهتمام واضح بتصميم ضريبة تتسم بالكفاءة والعدالة، مع تقديم معدلات مخفضة على السلع والخدمات الأساسية، وإعفاءات على ما يخدم الفئات الأقل دخلاً.

أما في النظم النامية، مثل النظام المصري، فإن تطبيق الضريبة جاء ضمن إصلاحات أوسع تهدف إلى تعظيم الإيرادات العامة، ومعالجة التشوّهات الاقتصادية، مع وجود تحديات مرتبطة بقدرات الإدارة الضريبية.

وبالنسبة لدول الخليج العربي، يشكل تطبيق ضريبة القيمة المضافة خطوة مهمة نحو تنويع مصادر الإيرادات الحكومية وتقليل الاعتماد على العائدات النفطية. من خلال الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، سعت دول الخليج إلى تحقيق التكامل الضريبي عبر آليات مثل التحويل التلقائي للضرائب، وتطبيق ضوابط موحدة تضمن عدالة التحصيل بين الدول الأعضاء.

يُظهر البحث أيضاً أهمية تحقيق التوازن بين الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية عند تصميم السياسات الضريبية. فبينما تُعتبر ضريبة القيمة المضافة محايدة نسبياً من حيث تأثيرها على قرارات الإنتاج، إلا أن طابعها التنافلي ذو تأثير

كبير على الفئات الأقل دخلاً، منه على الفئات ذات الدخل المرتفع. لذلك، يصبح من الضروري تبني سياسات تعويضية أو تقديم إعفاءات موجهة لتخفيف الأعباء عن هذه الفئات، مع الحفاظ على كفاءة التحصيل.

على صعيد آخر، تُعد التكنولوجيا والرقابة الفعالة عنصرين حاسمين في نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة. ففي الأنظمة المتقدمة، ساهمت الأنظمة الرقمية في تحسين عملية التحصيل، وتقليل فرص التهرب الضريبي، وضمان الامتثال الكامل من قبل المكلفين. بينما تواجه الدول النامية تحديات متعلقة بتطوير بنيتها التحتية الإدارية، وهو ما يتطلب استثمارات مستمرة في القدرات التقنية والإدارية.

ختاماً، يظهر أن ضريبة القيمة المضافة ليست مجرد وسيلة لتحصيل الإيرادات، بل أداة استراتيجية لتحقيق أهداف أوسع تشمل تعزيز التنمية الاقتصادية، وتحقيق الاستدامة المالية، وتوفير الحماية الاجتماعية. لذلك، يُوصى بأن تواصل الدول تطوير سياساتها الضريبية بما يراعي خصوصياتها الاقتصادية والاجتماعية، مع العمل على تبادل الخبرات الدولية في هذا المجال. هذا النهج المتكامل يمكن أن يُسهم في تصميم نظم ضريبية أكثر عدالة وكفاءة، تُعزز من قدرة الدول على مواجهة التحديات الاقتصادية العالمية وتحقيق رفاهية مجتمعاتها.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العربية:

١. أسامة دياب، كيف تتقل ضريبة القيمة المضافة العبء الضريبي من الأغنياء إلى الفقراء؟، المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، ٢٠١٦.
٢. خالد على وعمر غنام، دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، ٢٠١٩.
٣. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية.
٤. رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الإسراء للطباعة، ٢٠١٧.
٥. عبد المولي محمد مرسي، شرح قانون الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات والنص المقابل أو المكمل من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، ٢٠٢١.
٦. محمود رضا سعدان، رضا ابراهيم سعدان، موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة، الجزء الأول، دار الصفوة.
٧. ناجي التوني، سياسات الإصلاح الضريبي، جسر التنمية.

ثانياً: المقالات العربية:

٨. أحمد عبد الصبور الدجلاوي، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دولة الكويت، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة الثامنة، العدد ٤، العدد التسلسلي ٣، ٢٠٢٠.
٩. أحمد محمود البدري، ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة بني سويف، المجلد ٣٦، العدد ٢، ٢٠٢٤.
١٠. آرون خيهار، ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي: برامج إدارة المؤسسات من «أوراكل» لتسهيل التزام الشركات، Harvard Business Review.
١١. البنك المركزي المصري، الضرائب، ٢٠١٢، ص ٦.
١٢. أمال إسماعيل محمد يوسف، أثر ضريبة القيمة المضافة على الرفاهية الاقتصادية في مصر خلال الفترة (١٩٩٤-٢٠١٨)، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الحادي والعشرون، ٢٠١٩.
١٣. أمال على إبراهيم، دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الثاني، ٢٠١٦.

السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج العربي (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر)

د. عمرو عباس محمد عادل عباس

١٤. خالد حمد مدغم الداوم، فرض الضرائب والرسوم لمواجهة التحديات الاقتصادية في دولة الكويت، مجلة روح القانون، ٢٠٢٣.

١٥. ديلويت، ضريبة القيمة المضافة في سلطنة عمان، ٢٠١٨.

١٦. زاوية، «القيمة المضافة بالكويت».. موعد التطبيق غامض والراجح ٢٠٢١، ٢٠١٧، <https://www.zawya.com/ar>

١٧. سالم محمد معطش العنزي، تصور مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة كأحد متطلبات التنمية المستدامة بدولة الكويت، ٢٠٢٢.

١٨. مريم وليم برسوم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية لجامعة القاهرة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ٢٠٢١.

ثالثاً: القوانين والاتفاقيات عربية:

١٩. الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٢٠. قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة.

٢١. قرار رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ بشأن إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

٢٢. قراراً رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦، بشأن دمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات، الصادر بتاريخ ٢٠ مايو ٢٠٠٦.

٢٣. مرسوم سلطاني، رقم ١٢١ لسنة ٢٠٢٠، بشأن إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة.

رابعاً: المصادر العربية الأخرى:

٢٤. العربية، الكويت تجزم.. تأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة حتى ٢٠٢١، ٢٠١٨، متاح في <https://www.alarabiya.net/aswaq/economy>

٢٥. العربية، عراقيل تعيق إقرار الضرائب في الكويت.. قد تستغرق سنوات، ٢٠٢١، متاح في <https://www.alarabiya.net/aswaq/economy/2021>

٢٦. العربية، وزير مالية قطر: الوقت ليس مناسباً لفرض ضريبة القيمة المضافة، متاح في <https://www.alarabiya.net/aswaq/economy/2022>

خامساً: الكتب الأجنبية:

27. David G. Raboy, Implications of the Form of VAT on Incidence and Other Factors, in The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking, edited by: Murray L. Weidenbaum & David G. Raboy & Ernest S. Christian, 1990.

28. David Williams, Value-Added Tax, International Monetary Fund, 1996.
29. Kathryn James, The Rise of the Value-Added Tax, Cambridge University Press.
30. Liam Ebrill & Michael Keen & Jean-Paul Bodin, & Victoria Summers, The Modern VAT, IMF, 2001.
31. M. Shahe Emran, Joseph E. Stiglitz, On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries, Journal of Public Economics, N. 89 (2005).
32. Michael Keen & Ben Lockwood, The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, International Monetary Fund, 2007.
33. Murray L. Weidenbaum & Ernest S. Christian, Shifting to Consumption as a Federal Tax Base: An Overview, in The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking, edited by: Murray L. Weidenbaum & David G. Raboy & Ernest S. Christian, 1990.
34. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Fundamental principles of taxation, OECD Publishing, 2014.
35. Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, McGRAW-HILL Book Company, 5th ed, 1989.
36. Robert W. McGee, The Philosophy of Taxation and Public Finance, Springer, 2004.
37. Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer Law International.
38. William J. Baumol & Alan S. Blinder, Economic Principles and Policy, International Edition, 12th edition.
39. William H. Oakland, THEORY OF THE VALUE-ADDED TAX, 1964.

سادساً: المقالات الأجنبية:

40. ActionAid's Progressive Taxation Briefings, Progressive taxation, 2015.
41. Alexandrina Alexandrova, European Tax Practice In VAT Application– Analytical Aspects.
42. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Champ d'application et territorialité, available at: [BOI-](#)

- TVA-CHAMP - TVA - Champ d'application et territorialité | bofip.impots.gouv.fr.
43. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Champ d'application et territorialité, Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/119-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-30-20130215>.
44. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales, available at: BOI-TVA-CHAMP-10-10-60 - TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Application des principes aux activités libérales | bofip.impots.gouv.fr.
45. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées, available at: BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 - TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Activités économiques concernées | bofip.impots.gouv.fr.
46. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Régimes sectoriels - Opérations bancaires et financières - Champ d'application, available at: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1840-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-SECT-50-10-20120912>.
47. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables par disposition expresse de la loi - Opérations réalisées par les personnes morales de droit public - Principes généraux, available at: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204>.
48. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables par disposition expresse de la loi - Livraisons à soi-même de biens et de services, available at: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/134-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-20-20160302>.

49. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Liquidation - Taux - Produits imposables au taux normal, available at: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1438-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-LIQ-20-10-20140919>.
50. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, TVA - TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions libérales et assimilées, available at: BOI-TVA-CHAMP-30-10-20 - TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Professions libérales et assimilées | bofip.impots.gouv.fr.
51. Csaba Talián, VAT vs Sales Tax: Where the Difference Hides, fonoa, available at: <https://www.fonoa.com/blog/vat-vs-sales-tax-where-the-difference-hides>.
52. Conseil des Prelevements Obligatoires, Value Added Tax(VAT), a Tax to be Refocused on its Objective of Generating Revenue for Public Finances, available at: <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-04/20240416-summary-Value-Added-Tax.pdf>.
53. Daniel Bunn & Cristina Enache & Ulrik Boesen, Consumption Tax Policies in OECD Countries, FISCAL FACT No. 741, 2021.
54. Direct vs. indirect tax: the differences, Thomson Reuters, 2024. <https://tax.thomsonreuters.com/blog/direct-vs-indirect-tax-the-differences/>.
55. Doha Guides, Value Added Tax VAT in Qatar: Things To Know (2024), 2024, available at: <https://www.dohaguides.com/value-added-tax-vat-in-qatar/>.
56. Eric Figueroa & Juliette Legendre, States That Still Impose Sales Taxes on Groceries Should Consider Reducing or Eliminating Them, Center on Budget and Policy Priorities, 2020.
57. European Commission, A study on the economic effects of the current VAT rates structure, 2013.
58. Extrait De Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale Des Finances Publiques, TVA - Taxe sur la valeur ajoutée, Régimes sectoriels, Agriculture, available at: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1520-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-SECT-80-20160302>.

59. Giulia Mascagni & Roel Dom & Fabrizio Santoro & Denis Mukama, The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity, Springer.
60. Guide de la T.V.A à l'usage des collectivités locales, Les principes généraux de la TVA, Direction Generale des Finances Publiques.
61. Innovate Tax, France VAT, 2024, available at: <https://innovatetax.com/wp-content/uploads/France-VAT-2024.pdf>.
62. Joachim Englisch, 'Hybrid' forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, World Journal of VAT/GST Law, 2015.
63. Justin Whitehouse, The Gulf Cooperation Council (GCC) Value Added Tax (VAT) Treaty (the treaty) is a landmark document for the Gulf region. It sets out the framework of a VAT system between the six GCC countries– Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, Saudi Arabia, and the United Arab Emirates, 2017, available at: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68z1db690xegg7la9kw/a-quick-guide-to-the-gcc-vat-treaty>.
64. Kathryn James, Exploring the Origins and Global Rise of VAT, Faculty of Law at Monash University in Melbourne.
65. KPMG, Value–Added Tax(VAT) in Qatar, 2024.
66. KPMG, Kuwait Tax Guide, 2023:2024, p.34. See also RSM, Kuwait Tax Guide, 2019.
67. Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics, Quels sont les taux de TVA en vigueur en France et dans l'Union européenne, available at: <https://www.economie.gouv.fr/cedef/taux-tva-france-et-union-europeenne>.
68. Lyubomir P. Zabov, Comparison between Value Added Tax and Sales Tax, 2006.
69. Mahesh C. Purohit, Management of Value Added in France, 1994.
70. Marosavat, VAT in France, available at: <https://marosavat.com/manual/vat/france/>.
71. Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. DGFIP : une direction au cœur de la vie financière publique. Consulté le 3 décembre 2024, available at: <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/dgfip-direction-au-coeur-vie-financiere-publique>.

72. Narciz Balasoiu & Iulian Chifu & Marian Oancea, Impact of Direct Taxation on Economic Growth: Empirical Evidence Based on Panel Data Regression Analysis at the Level of Eu Countries, MDPI, 2023.
73. Peter Varela, What are progressive and regressive taxes?, Tax and Transfer Policy Institute, 2016.
74. PwC, Value Added Tax (VAT) Readiness, 2024.
75. Richard M. Bird, Tax System Change and the Impact of Tax Research, 2009.
76. Rodl & Partners, Value Added Tax (VAT) Guidelines: France, 2023, available at: <https://www.roedl.com/insights/vat-guidelines/france-rate-registration-declaration-requirements>.
77. Sijbren Cnossen, Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries, IMF Staff Papers Vol. 39, 1990.
78. Sijbren Cnossen, Three Vat Studies, VAT primer for lawyers, economists, and accountants, 2010.
79. Tuan Minh Le, Value Added taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, 2003.
80. OECD, Consumption taxes, available at: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issue>.
81. U.S. Chamber of Commerce, AN INTRODUCTION TO THE VALUE ADDED TAX (VAT), 2010.
82. What is sales tax?, Thomas Reuters, 2023, available at: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-is-sales-tax/>.

سابعاً: القوانين والاتفاقيات الأجنبية:

83. Code du Travail.
84. Code général des impôts.
85. DIRECTIVE 2006/112/CE DU CONSEIL.
86. French Tax Code.

ثامناً: الأحكام الأجنبية:

87. CJCE, arrêt du 17 octobre 1989, aff. 231/87 et 129/88, communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro).