

## الضريبة على القيمة المضافة في النظام

### الضريبي الفرنسي

طالب الدكتوراه: عادل معين حبيب

كلية الحقوق - جامعة حلب

اشراف الدكتور: حمود تثار + د. مصطفى عثمان

#### المخلص:

تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها، بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية، تسعى إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلا عن الأهداف المالية، إذ إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها باتساق وانسجام مع أهداف السياسة الاقتصادية بشكل عام ، وقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، وأي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وضمن هذا السياق يتناول البحث الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي الفرنسي، نظرا لنجاح التجربة الفرنسية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأهمية السياسة الضريبية الفرنسية، ويتكون البحث من مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول منه إلى الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية من خلال تطورها وأهميتها أوروبيا، أما المبحث الثاني فتضمن أغراض وكفاءة وخصائص الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا، وخلص البحث إلى جملة استنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها.

## **Tax on the value added in the system French tax**

### **Summary:**

The increasing interest of governments in their different systems of government and the political ideas they believe in, taxes as one of the tools of fiscal policy, seeking to achieve through them economic, social and political goals as well as “financial goals, as tax policy objectives are formulated in consistency and harmony with the objectives of economic policy in general, In the context of tax reform, various countries have resorted to searching for possible alternatives to maintain an effective tax policy financially, economically and socially. Any country should not differ from these countries and draw up its tax policy in accordance with the data of future conditions. Within this context, the research deals with the value-added tax in the French tax system, given the success of the French experience in applying the value-added tax and the importance of the French tax policy. In Europe, the second topic included the purposes, efficiency and characteristics of the value-added tax in France. The research concluded a set of conclusions and made appropriate recommendations for it.

## المقدمة:

إن المتغيرات المتعددة والمتداخلة التي يعيشها الاقتصاد الوطني بشكل عام، والنظام الضريبي على وجه التحديد ، تستلزم إجراء تعديلات جوهرية في التشريعات الضريبية النافذة ، بالشكل الذي يجعل النظام الضريبي يتماشى مع إجراءات استيعاب المتغيرات العالمية والمحلية، شأنه في ذلك شأن النظم الضريبية المختلفة .

فقد لجأت مختلف الدول وفي إطار الإصلاح والتطوير الضريبي إلى البحث عن البدائل الممكنة للحفاظ على سياسة ضريبية فعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، واقتصاد اي بلد ينبغي أن لا يختلف عن هذه الدول ويرسم سياسته الضريبية بما يتفق ومعطيات الظروف المستقبلية .

وفي ضوء ما تفرزه المتغيرات المشار إليها فيما تقدم، فإنه من الممكن إحداث تغييرات في الهيكل الضريبي باعتماد ضرائب ذات فاعلية تحقق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية ، وفي مقدمة هذه الضرائب وأكثرها أهمية ضريبة القيمة المضافة Value .

## Added Tax

ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة، أهم التطورات التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة في المجال الضريبي، ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة احد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 139 بلدا، حيث تسهم في العادة بما يقرب من ربع إيرادات الضريبة الكلية، وعلاوة على ذلك لا يزال هناك عمل كثير جاد في مجال ضريبة القيمة المضافة، ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، أما البلدان التي هي قيد التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة أو ما زالت ضمن نطاق تطبيق الضرائب التقليدية، فلا بد للإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء من التعرف على حقوق وواجبات المكلفين بهذه الضريبة، ليتسنى لهم مقارنة الضريبة على القيمة المضافة بغيرها من الضرائب من حيث الايجابيات والسلبيات.

أضف إلى ما سبق أنه لا بد من الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، وتعد التجربة الفرنسية مهمة ومتطورة في هذا المجال، لذلك لا بد من دراسة هذه التجربة والاستفادة من ايجابياتها.

## تمهيد وتقسيم:

مر النظام الضريبي الفرنسي بعدة تطورات بغية تحقق أهداف متعددة، ويعتبر النظام الحالي محصلة ونتيجة لما وصل إليه الاقتصاد الفرنسي من تقدم، ويتكون النظام الضريبي الفرنسي كغيره من النظم الضريبية من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، ويعتبر النظام الضريبي الفرنسي من النظم الضريبية التي تتساوى فيها تقريباً نصيب كل من الضرائب المباشرة<sup>1</sup> و الضرائب غير المباشرة.

## الضرائب غير المباشرة:

ومن أهمها الضريبة على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع.

## 1- الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي آخر أنواع ضرائب المبيعات وتفرض هذه الضريبة على كافة مراحل الإنتاجية والتوزيعية، حيث تفرض على القيمة التي يضيفها المنتج أو التاجر على قيمة مواد الخام و مشترياته. وهي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك وهي من اختراع مفتش المالية الفرنسي موريس لوربه

<sup>1</sup> الضرائب المباشرة وتنقسم إلى ضرائب على الدخل والضرائب على الشركات

أولاً: الضريبة على الدخل:

وتسري هذه الضريبة على إيرادات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين والأجانب وزعلى جميع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، كما تسري على الأجانب غير المقيمين اذا تحقق الدخل في فرنسا، كما يلاحظ أن هذه الضريبة لا تسري على الأفراد، وإنما تسري على دخل الأسرة ككل، حيث تفرض الضريبة على دخل رب الأسرة على دخول جميع أفرادها، ويتكون وعاء هذه الضريبة من سبع فئات هي:

1. الأرباح التجارية والصناعية.
2. الأرباح غير التجارية.
3. الأرباح الزراعية.
4. الأجور و المرتبات والمعاشات والمكافآت.
5. الدخول العقارية.
6. إيرادات القيم المنقولة.
7. أرباح رأس المال.

ثانياً: الضريبة على الشركات:

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية وقد قسم المشرع الفرنسي الخاضعين لهذه الضريبة إلى نوعين: الخاضعين بصفة اختيارية، والخاضعين بصفة إجبارية.

ولذلك نجدها تطبق على ثلث الشركات المتواجدة فقط، والدخل الخاضع لهذه الضريبة يساوي الفرق بين إجمالي الأرباح والتكاليف والمصروفات المعفاة من الضريبة، أما معدل الضريبة على الشركات فيقدر بـ 33.33% وهذا ابتداءً من عام 1995 م بعدما كان يقدر في عام 1993م بـ 50% ويرجع هذا الانخفاض في جزء منه إلى توحيد الضرائب على الشركات في الاتحاد الأوروبي.

Direction Generale des Finances publiques, La Fiscalite Francaise, France,2008,p.14.

وطبقت لأول مرة في فرنسا عام 1954، ومنذ تطبيقها في فرنسا أصبحت هذه الضريبة هي الضريبة غير المباشرة الأساسية في دول الإتحاد الأوروبي حيث أصبح الإتحاد الأوروبي ينصح الدول التي تبتغي شراكة اقتصادية معه بتطبيق هذه الضريبة.

## 2- حقوق التسجيل:

هي ضريبة تدفع لقاء تسجيل عملية إدارية التي يقوم بها الموظف العام في هيئة عمومية يحفظ بواسطتها أثر العملية القانونية التي يقوم بها الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، وتطبق على كافة العقود الرسمية والقضائية التي تحتوي على قرارات نهائية وبعض العقود التي تعين نقل الملكية.

## 3- حقوق الطابع:

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص لآخر، ويتم ذلك عن طريق تحديد وثائق معينة كالعقود أو الشبكات أو الأوراق التجارية أو الفواتير أو السندات.

## 4- الضرائب والرسوم المحلية:

يقصد بها في فرنسا تلك الضرائب والرسوم التي تحصل لصالح السلطات المحلية الفرنسية مثل ( البلديات، المديريات، المناطق، الهيئات العامة). وهناك عدد هائل من الضرائب والرسوم المحلية في فرنسا أهمها:

أ- رسم السكن أو الإقامة: يفرض هذا الرسم على كل شخص سواء كان مالكاً أو مستأجراً وحدة سكنية ويتحملها من يستغل الوحدة السكنية.

ب- الرسم العقاري: هي ضريبة تحدد على أساس القيمة الإيجارية للمساحة، وينقسم إلى نوعين الرسم العقاري على العقارات المبنية والرسم العقاري على العقارات غير المبنية.

ت- الرسم على الأعمال: على عكس رسم والرسم العقاري اللذان تتحملها الأسر فالرسم على الأعمال تتحمله الشركات، وأنشئ هذا الرسم بموجب القانون رقم 29 لسنة 1975<sup>2</sup>.

هذا وسوف نقسم دراستنا في هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول: الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية.

المبحث الثاني: أغراض وكفاءة وخصائص الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

### المبحث الأول

#### الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية

لقد أصبح دراسة الفن الضريبي<sup>3</sup> أو الضريبة بمختلف مفاهيمها عبر العصور أمراً لازماً، لما تتضمنه من فوائد كبيرة تؤدي بالنظام الضريبي إلى أن يتسم بطابع ديناميكي حيوي نشيط، يسمح بتحقيق أهدافها في ظل خطة منسجمة متكاملة.

ولقد اقترنت الضريبة بوجود سلطة سياسية في العصور القديمة إلا أنه ولقلة الأعباء التي كانت تتحملها الدولة آنذاك لمواجهة نفقاتها، لم يكن تعدد الضرائب أمراً لازماً فاقترت السلطة على فرض ضريبة على الرؤوس إلى جانب بعض الضرائب الجمركية وضرائب المرور.

ولما ازدادت أعباء الدولة واستلزم الأمر إيجاد مصادر تمويل جديدة لمقابلة زيادة الأعباء، ازدادت أهمية الضرائب في العصور الوسطى لكنها لم تفرض على جميع طبقات المجتمع، بل اقتصرت على عامة الشعب دون غيرهم، الأمر الذي خلق تمييزاً في المعاملات والالتزامات.

ولقد استمر هذا التمييز في الإلتزامات مدة طويلة من الزمن إلى حين ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا في النصف الثاني من القرن الثامن عشر، والتي أحدثت طفرة كبيرة في الاقتصاد ووفرة هائلة في الصناعة، فأخرجت الأنظمة الإنتاجية آنذاك من الركود إلى

<sup>2</sup> د/ بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فاعلية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008 ، (رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة وهران بالجزائر، 2012م) ، ص 91-94.

<sup>3</sup> الفن الضريبي هو المهرة في طرق تطبيق قواعد الضريبة بدقة ويسر، الأمر الذي يجنب الإدارة الضريبية أخطاء فادحة يصعب تصحيحها، والفن الضريبي هو وليد المعرفة اليقينية المبنية على التجربة العلمية. د/ عيساوي عبد القادر ، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر ، (رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بلقاييد- تلمسان بالجزائر، 2016)، ص 17.

الديناميكية النشطة، ولم تكن هذه الفترة خالية من المساوئ والعيوب، إذ استحوذت الطبقة البرجوازية على القوة الاقتصادية، ونصت نفسها وصية عليها تتحكم في الإنتاج وتسييره على النحو الذي يحقق لها أقصى ربح ممكن.

وبحسب قول ميرابيو فإن الضريبة هي تعبير عن رضا مسبق من قبل المواطنين للحصول على حماية السلطة العامة لشخصيتهم.

بتطور مفهوم الضريبة خلال القرن التاسع عشر نتيجة تطور مهام الدولة وازدياد أعبائها، لم تعد الضريبة فقط إسهام من طرف عامة الشعب دون الفئات الأخرى، بل التزمت طابعاً إلزامياً تأخذها الدولة من أجل تغطية نفقاتها المتزايدة لضمان رفاهية المجتمع فأصبحت أداة إكراه تستخدمها الدولة من أجل استقطاع جزء، يسير من دخل الأفراد ووضعه في خدمة المواطنين<sup>4</sup>.

أدى هذا الدور الجديد الذي تلعبه الدول المعاصرة إلى زيادة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية واتساع نطاق مجالها، حيث أثر على ازدياد حجم ميزانيتها بجانبها الإنفاقي والتحصيلي، وكان نتيجة لذلك أن أصبح للضريبة مفهوم معاصر يتمثل في الجانب الامتدادي بالأموال اللازمة التي تتأثر تأثيراً مباشراً في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية معاً، ويتخذ هذا التدخل أشكالاً مختلفة، فمنها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضريبة من زيادة القدرة الضريبية أو تنمية حجم المعاملات الضريبية لتشجيع بعضها أو الحد من بعضها الآخر.

وقد يقتصر هذا التدخل على مجرد استقطاع ضريبي من الثروة المكتسبة أو الدخل الكبير المتحصل عليه بغرض تحقيق أهداف اجتماعية، فتعيد توزيعه عن طريق الخدمات العامة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المحدودة، وبالتالي المفهوم المعاصر للضريبة لم يتخلى نهائياً عن مبدئين ثابتين هما وفرة الحصيلة الضريبية والعدالة الضريبية<sup>5</sup>. فضلاً عن أن معظم دول العالم قد فرضت ضرائبها بموجب القوانين ووضعت ذلك الأمر في دساتيرها وهي أعلى وأسمى القواعد القانونية في تدرج الهرم القانوني ( دستور - قانون - لائحة) ومن ضمن ذلك الدستور الفرنسي، حيث ورد ذكر

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص 17-18.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص 21.

الضرائب فيه الماد رقم 34 في الباب الخامس منه في العلاقة بين البرلمان والحكومة حيث نصت عليه أنه " يحدد القانون القواعد المتعلقة بأساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها ونظام إصدار النقود" وذلك في الدستور الفرنسي لعام 1958 وتعديلاته عام 2008<sup>6</sup>.

### سيتم تقسيم هذا المبحث الى المطلبين التاليين:

المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

المطلب الثاني تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

### المطلب الأول

#### التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور، وتطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، وقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص شكل الضريبة ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وجبايتها ناهيك عن طريقة سدادها، فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل زعيم القبيلة، وكانت تجبى بشكل عيني متمثلاً ذلك في خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل حماية وحسن سير القبيلة، أما في العصر القديم لظهور الدولة الفرنسية فإن فرض الضرائب كان قاصراً على فرض الضريبة على الرؤوس بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور.

وفي العصور الوسطى للدولة الفرنسية تعززت ظهور بواد النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن الإلتزام بدفع الضريبة كان يقع على عامة الشعب، أما رجال الدين ( رجال الكنيسة) فكان نصيبهم الإلتزام بالتعليم والخدمة العامة أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش، حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة للملوك<sup>7</sup>، ويلاحظ أن العصور الوسطى في أوروبا بدأت مع سقوط الإمبراطورية الرومانية والتي امتدت حتى سقوط القسطنطينية.

<sup>6</sup> كود الدستور الفرنسي لعام 1958 م وتعديلاته 2008م مترجم باللغة العربية= موقع النت <https://www.constitueproject.org.24/5/2019>.

<sup>7</sup> د/ محمد علاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، ( رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية- جامعة محمد خضير- بسكرة بالجزائر، 2015م)، ص3.

وفي بداية النصف الثاني من القرن الخامس عشر الميلادي والتي امتازت بالتفريق بين ملاك الأراضي والطبقة العامة حيث أدى تفكك الدولة الرومانية إلى إنهاء معظم مفاهيم الدولة.

وانتهت معظم النظم المالية الأوروبية التي عرفتھا الإمبراطورية الرومانية وأصبح مالك الأراضي عدو صاحب السلطة الإدارية وهذه الأخيرة أصبحت تشكل الوحدة الاقتصادية والسياسية الجديدة، وبدأ نفوذ الكنيسة يتعزز من خلال ازدياد ممتلكاتها لتصبح من كبار الملاك، وبهذا سيطرت الكنيسة والاقطاع على الأراضي وتركز الضرائب على عامة الشعب فقط <sup>8</sup>.

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الإطار التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

الفرع الثاني: نحو الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية.

### الفرع الأول

#### الإطار التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

في العصر القديم للدولة الفرنسية كان فرض الضرائب قاصراً على الرؤوس بالإضافة الى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور، وفي العصور الوسطى حيث تعززت ظهور بوادر النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة، فإن الإلتزام بالضريبة كان يقع على عامة الشعب أما رجال الدين فكان نصيبهم الإلتزام بالتعليم والخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة للملوك.

استمر هذا التمييز الطبقي في هذا العصر حتى قيام كل من الثورة الصناعية في إنجلترا ما بين عام 1760 م وحتى عام 1840م بداية العصر الحديث التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة استحوادها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، والثورة الفرنسية التي قامت ما بين عام 1789م حتى عام 1977م والتي قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح المجتمع، هذه الأمور أدت إلى ظهور نظام

<sup>8</sup> د/ روج يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، بحث مقدم لكلية العلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرباح بالجزائر، العام الجامعي 2013م-2014م، ص6.

الاقتصاد الحر، الذي يتم فيه تنظيم النشاط الاقتصادي على اعتبار المنافسة الحرة دعه يعمل دعه يمر فهو حر، وفي ظل هذا النظام الرأسمالي أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي، بل أصبحت من واجبها القيام بأعمال الأمن والدفاع والقضاء ( الدولة الحارسة) وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة<sup>9</sup>.

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لا بد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا بعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام اختياري من قبل أصبحت تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر، ويعد تطور مفهوم الدولة أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع النواب (نواب الشعب) وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة<sup>10</sup>.

وفي عام 1954 في فرنسا قام السيد/ موريس لوريه رئيس مجلس الضرائب الفرنسي بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا، وبدأ العمل بها لأول مرة في 10 أبريل عام 1954م، وحقق نظام ضريبة القيمة المضافة نجاحاً كبيراً في فرنسا، وتم فرضها على جميع الأنشطة التجارية، وتساهم ضريبة القيمة المضافة في حصة كبيرة من الإيرادات العامة الفرنسية حيث تمثل في الوقت الراهن حوالي 45% جملة حصيد الإيرادات العامة الفرنسية<sup>11</sup>.

## الفرع الثاني

### نحو الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية

يرجع أساس الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا إلى العصور الوسطى حيث فكر الملوك الفرنسيون في إيجاد إيرادات كافية لتغطية نفقات الدولة، لذلك فرضها الملك فيليب الأول على كافة السلع فيما عدا المواد الغذائية بسعر 0.5% في صورة الضريبة

<sup>9</sup> د/ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، مرجع سابق، ص3-4.

<sup>10</sup> المرجع السابق، ص4.

<sup>11</sup> المصدر موقع نت

على المبيعات ثم ارتفع سعرها إلى 2.5% في عام 1314م، ثم ارتفع سعرها إلى 5% بعد ذلك وحتى عام 1914 م وفرضت الضريبة بسعر تصاعدي على تجارة التجزئة، بحيث يعفي منها المليون فرنك الأولي ويخضع المليون فرنك الثانية لسعر ضريبي 1.2% ثم يتدرج السعر حسب رقم الأعمال الخاص بالممول حتى أعلى شريحة وقدرها 6%، ثم بدأ الفكر الضريبي يتجه إلى ضرورة تقنين كامل وقد بدأ فعلاً التطور في شكل مراحل مقسمة كالاتي:

### المرحلة الأولى: من عام 1917 حتى عام 1936 م<sup>12</sup>:

في تلك المرحلة فرض المشرع الفرنسي ضريبة عامة على المدفوعات ( قانون 31 ديسمبر 1917م) وكانت لا تفرض إلا على البيع بالتجزئة، أما المبيعات التي تتم في مراحل سابقة ( بيع المنتج، البيع بالجملة) فكان يطبق عليها نظام الضريبة المتعلقة وكان رسمها 2% من القيمة، ووصل إلى 10% بالنسبة للسلع الكمالية وظهرت الضريبة على رقم الأعمال في فرنسا في عام 1920م.

### المرحلة الثانية: من عام 1936 حتى عام 1953

عدل المشرع الفرنسي الضريبة على رقم الأعمال إلى الضريبة على الإنتاج وذلك عام 1936 ( قانون 31 ديسمبر 1936 م) وهذه الضريبة كانت تسري على كافة المنتجات في مرحلة واحدة فقط هي مرحلة الإنتاج النهائي للسلعة، وكان سعرها يصل إلى 6% من قيمة السلعة، ثم ما لبثت الحكومة الفرنسية إلى فرض ضريبة التسليح بواقع 1% على جميع المبيعات وذلك لمواجهة احتياجاتها لأغراض التسليح وذلك في أبريل 1939 م، ثم أطلق على هذه الضريبة بعد ذلك الضريبة على المعاملات، وبالإضافة إلى هاتين الضريبتين كانت توجد ضريبة محلية وضريبة واحدة على مبيعات التجزئة وبعض الخدمات يتراوح سعرها من 1.5% إلى 2.7% فرضت بقصد الإيرادات للهيئات المحلية في البلاد ( قانون 24 سبتمبر 1948م)<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Frankel Maurice, " la genese de la taxe sur la valeur a ajutee these du doctoral ", paris II, 1976, pp.134-135.

<sup>13</sup> Gore Francais: " Doit Fiscal ", paris, 1980, p.363.

### المرحلة الثالثة: من عام 1954 م حتى عام 1967م:

إزاء هذا التعدد في النظام الضريبي الفرنسي أصبح من الضرورة وجود نظام ضريبي محدد وواضح بدلاً من تعدد الضرائب الذي خلفت مساوئ كثيرة لذلك صدر القانون رقم 404 لسنة 1954 م في 10 أبريل عام 1954م بتطبيق أسلوب الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا وألغي المشرع الفرنسي الضريبة على المعاملات في عام 1955م، وظهرت على الساحة الضريبية على القيمة المضافة وإن كانت هذه الضريبة لا تطبق على السلع إلا في مرحلة الإنتاج أو البيع بالجملة دون أن تمتد إلى مرحلة البيع بالتجزئة، وبجانب الضريبة على القيمة المضافة فرضت ضريبة على خدمات معينة مثل تأجير السيارات، والسفن، وتقسيم الأراضي، وأعمال المقاول، والوساطة، والسمسرة، وأبقى المشرع الفرنسي على الضريبة المحلية حيث أنها تعد مورداً رئيسياً للإيرادات للهيئات المحلية.

### المرحلة الرابعة: من عام 1968 م حتى عام 1988

في هذه المرحلة صدر في 6 يناير 1966 م قانون جديد هو القانون رقم 10 لسنة 1966 م بشأن الضريبة على القيمة المضافة، على أن يعمل به بداية عام 1968م، حيث تم إلغاء الضريبة على الخدمات والضريبة المحلية لتحل محلها الضريبة على القيمة المضافة لتصبح من ضمن الضرائب غير المباشرة في فرنسا، ثم أصدر المشرع الفرنسي تشريعات عام 1978 بإنشاء نظام خاص للضريبة على القيمة المضافة حتى استقر الوضع النهائي للضريبة على القيمة المضافة بتعديل لبعض فئات الضريبة على القيمة المضافة، بتعديل لبعض فئات الضريبة وأسعارها وإدخال بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في عام 1988 م<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق و الإلتزامات و المبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة طنطا، 1999)

## المطلب الثاني

### تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

اعتباراً من يناير 1988 م تم توسيع نطاق الضريبة على القيمة المضافة المطبقة لتشمل مرحلة التجزئة، كما أخضعت الخدمات للضريبة، وقد أضحت كافة هذه المنتجات خاضعة للضريبة الجديدة، وبالتالي فقد كان من المتوقع حدوث زيادة طفيفة في مؤشر أسعار المستهلك 1.15%، ولكنها لا تعزى كلها للضريبة على القيمة المضافة، بل ربما يعزى إليها ما يقل عن 1%، وقد أعدت تحليلات بشأن ثمانية وسبعين منتجاً أوضحت أن الفروق في الأسعار قبل التحول وبعده تعكس التغيرات الضريبية انعكاساً صحيحاً، وقد قامت إدارة تحديد الأسعار عند امتداد تطبيق الضريبة ببذل جهد مضاعف في اسراء النصح ووضع جداول لحساب هوامش الربح الإجمالية من أجل إرشاد وتوجيه تجار التجزئة وتفادي زيادة الأسعار<sup>15</sup>.

الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا تعد أفضل التطبيقات العملية للضرائب غير المباشرة. وذلك لانتقال العبء الضريبي إلى الأمام في ضريبة عامة على الاستهلاك، وبذلك تفرض للحد من الاستهلاك ولا يتم تحقيق ذلك إلا اذا تم نقل عبئها إلى المستهلكين في صورة زيادة في ثمن السلعة زيادة معقولة، كما أن اتساع نطاق هذه الضريبة وعموميتها يساعد على نقل عبئها فلا يستطيع المستهلك أن يستغني عن سلعة خاضعة للضريبة، لأن غالبيتها خاضعة للضريبة وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه الضريبة تدمج عادة في ثمن بيع السلعة أو أداء الخدمة، وبالتالي لا يشعر المكلف بدفعها حتى وإذا كانت منفصلة عن الثمن فإنها تكون بسيطة وضئيلة القيمة لا يشعر المكلف بثقلها، والضريبة على القيمة المضافة توزع العبء الضريبي على كل مراحل العملية الإنتاجية بحيث لا تتحمل بها مرحلة واحدة وطبقاً للقيمة التي تم اضافتها لكل مرحلة، وتتبع عملية نقل عبء الضريبة عملية أخرى تعرف بانتشار الضريبة حيث تنتقل التأثيرات الناشئة عن فرض الضريبة إلى أفراد آخرين فيستفيد البعض منها ويضار البعض الآخر فينقص دخل الفرد الذي تستقر عنده مما يجعله يحد من إنفاقه على الاستهلاك، وما يترتب على

<sup>15</sup> د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007م.

ذلك من نقص دخول من يزودونه بالسلع الإستهلاكية (المنتجون) ونقص في إنفاقهم أيضاً على الاستهلاك، وهكذا تظهر التأثيرات الدائرية بين أطراف العلاقة التبادلية المختلفة<sup>16</sup>.

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين :

الفرع الأول: الضريبة على القيمة المضافة ركيزة أساسية لتوحيد السوق الأوروبية.

الفرع الثاني: حق مصلحة الضرائب الفرنسية في تقدير الضريبة على القيمة المضافة.

### الفرع الأول

#### الضريبة على القيمة المضافة ركيزة أساسية لتوحيد السوق الأوروبية

إن فكرة إنشاء سوق أوروبية يرجع تاريخها لتاريخ صدور اتفاقية روما 1957م التي استشعرت أن ازدهار المجموعة الأوروبية، وبالتالي وحدتها السياسية والاقتصادية تعتمد على خلق سوق أوروبية موحدة متكاملة، وتعلن المادة الثانية من الاتفاقية الآتي:

" وتأخذ السوق على عاتقها عن طريق إنشاء سوق مشتركة والاستمرار في التقريب ما بين السياسات الاقتصادية للدول الأعضاء وأن ترقى من خلال السوق بتنمية متناسقة للنشاط الاقتصادي، وأن تحقق توسعاً مستمراً متوازياً وزيادة في عوامل الاستقرار ورفعاً متسارعاً لمستويات المعيشة وترابطاً وثيقاً بين الأعضاء المنتمين إليه".

تناولت المادة 99 من الاتفاقية موضوع الضرائب بصفة خاصة حيث تنص على "

وتدرس اللجنة كيف يمكن التنسيق ما بين القوانين وتشريعات دول الأعضاء المختلفة التي تتناول الضرائب على رقم الأعمال ورسوم الإنتاج وغيرها من أشكال الضرائب غير المباشرة، بما في ذلك الإجراءات التعويضية التي يمكن تطبيقها على التجارة بين الدول الأعضاء بما يحقق مصلحة السوق المشتركة، وعلى اللجنة أن تدفع اقتراحاتها إلى المجلس والذي يتصرف بالإجماع بما لا يتعارض مع أحكام المادة 100 والمادة 101".

كانت الضريبة على القيمة المضافة في صورتها الحالية قد طبقت لأول مرة بصورة محدودة في فرنسا عام 1954م<sup>17</sup>، ومنذ اتفاقية روما تم تعميمها بوصفها الضريبة غير المباشرة التي تتبناها كافة دول السوق، ولقد أدخلت الضريبة في أوقات مختلفة في الدول

<sup>16</sup> المرجع السابق، ص 293-294.

<sup>17</sup> ينظر في هذا البحث الإطار التاريخي لضريبة القيمة المضافة الفرنسية، ص 125-126.

الأعضاء في السوق، وباستثناء الدنمارك والمملكة المتحدة فإن الضريبة يريدها مفتشو الضرائب العامة المحليون، وعلى حين تفرض هذه الضريبة على سلع وخدمات معينة في أراضي كافة الدول الأعضاء إلا أن هناك بعض الاستثناءات ففي فرنسا تطبق الضريبة في بعض الصفقات الخاصة كسيارات الرينو مثلاً حيث تمثل تلك الصفقات كصادرات أو واردات.

التقدم المبدئي تجاه المهمة التي وضعتها المعاهدة يثير الإعجاب فلقد تم وضع التعريف الجمركية المشتركة في يوليو 1968 قبل موعدها المستهدف بثمانية عشر شهراً، كما صدر توجيه ينص على نظام مشترك للضريبة على القيمة المضافة وتم العمل به عام 1977، وتم وضع برنامجاً مفصلاً ذا جدول زمني محدد (بروكسل في 29، 30 مارس عام 1985)، وفي يونيو 1985 نشرت اللجنة كتابها الأبيض، ولقد كان من نتائج المناقشات والمفاوضات التي تلت نشر الكتاب الأبيض أن صدر القانون الأوروبي الموحد وتم العمل به قبل الدول الأعضاء عام 1986، وبذلك استحدث القانون الأوروبي الموحد تعديلاً للمادة 49 من معاهدة روما وضع تيسير عملية اتخاذ القرار بأن ألغى ضرورة الحصول على الإجماع، واكتفى لصدور القرار بالحصول على أغلبية محددة، أما القرارات المتعلقة بالضرائب فلا تكفي الأغلبية بل لابد من أن تتخذ بالإجماع<sup>18</sup>. وتتضمن عملية التنسيق الضريبي في السوق الأوروبية المشتركة تخلص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد.

يختلف مفهوم التنسيق الضريبي عن مفهوم الإصلاح الضريبي، إذ يفترض الإصلاح الضريبي أحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة دون اشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة اقتصادية واحدة بينها علاقة تنسيق وتكامل، بيد أنه إذا كانت أهداف التنسيق الضريبي في ظل الاقتصاد المغلق هي تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد وترشيد استخدام موارد المجتمع وتوفير الاستقرار

<sup>18</sup> د/ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 2002).

الاقتصادي، فقد ازداد تعقد هذه الأهداف في ظل الاقتصاد المفتوح، وقد حققت نظرية التنسيق الضريبي تقدماً ملحوظاً خلال السنوات الأخيرة بعدما أبرزت كثير من الدراسات علاقتها بنظرية التجارة الدولية، والتنسيق الضريبي ممكن بالنسبة للضرائب المباشرة وغير مباشرة، واهتمامنا هو التنسيق في مجال الضرائب غير المباشرة، باعتبار أن ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة.

ويتطلب تنسيق الضرائب غير المباشرة إيجاد نظام يحقق المساواة في المعاملة الضريبية بين السلع المستوردة والسلع المحلية بطريقة تضمن تحقيق المنافسة، وتحقيق توزيع أفضل للموارد، وقد اقترح المجلس الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة، برنامجاً على مرحلتين في عام 1962م.

**المرحلة الأولى:** تلغى فيها الضريبة التراكمية على رقم الأعمال وتحل محلها الضريبة على القيمة المضافة لسهولة حساب المبلغ الواجب تقديره على السلع المستوردة، مما يضمن المساواة في المعاملة الضريبية بين السلع المحلية والسلع المستوردة وذلك يسهل تحويل الدول التي تطبق الضريبة التراكمية إلى الأخذ بأسلوب الضريبة على القيمة المضافة.

**المرحلة الثانية:** تعميم الضريبة على القيمة المضافة في كل دول السوق على نمط الضريبة الفرنسية المعدلة في عام 1966 وفي عام 1967م، وتعهدت دول السوق الأوروبية المشتركة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في موعد أقصاه عام 1970 م وكانت هولندا قد أقرت هذه الضريبة في عام 1960 م<sup>19</sup>.

### الفرع الثاني

#### حق مصلحة الضرائب الفرنسية في تقدير الضريبة على القيمة المضافة

أعطى المشرع الفرنسي مصلحة الضرائب الفرنسية حق تقدير الضريبة، حيث يجوز للمصلحة أن تأخذ بأي نظام متى توافرت شروطه، ومن جانب آخر أعطى المشرع الفرنسي حق الاعتراض على تقدير الضريبة وإثبات عكس ما ذهب إليه

<sup>19</sup> د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.

مصلحة الضرائب في هذا التقدير<sup>20</sup>. وأنظمة تقدير الضريبة الفرنسية أربعة هي ما يلي:

#### أولاً: نظام التقدير الإجمالي:

نصت المادة 265 من المدونة العامة للضرائب على أنه " رقم الأعمال الخاضع للضريبة يحدد إجمالياً بالنسبة للمكلفين الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي الحد الأقصى المنصوص عليه في المادة 302 مكرر 3".

#### الشروط الواجب توافرها لتطبيق النظام الإجمالي في تقدير الضريبة:

1- يطبق هذا النظام على كافة المشروعات الصغيرة التي لا يتجاوز رقم مبيعاتها السنوية خمسمائة ألف يورو بالنسبة لمبيعات السلع، ومائة وخمسين ألف يورو لتقديم الخدمات، المادة 302 مكرر 3 من المدونة العامة للضرائب .

2- يطبق هذا النظام لمدة عام كامل ويحدد تلقائياً لعام آخر، مالم يطلب الممول محاسبته ضريبياً وفقاً لنظام آخر، أو ترى الإدارة الضريبية أن حجم تعاملات المشروع تتجاوز الحد السابق خلال السنة المالية.

3- يجب على الممولين المطبق عليهم هذا النظام تقديم إقراراً كل عام يتضمن المعلومات اللازمة للتعريف بنشاطهم، والعمليات التي قاموا بها خلال هذا العام، والمصروفات والأجور والضرائب وحجم المشتريات التي تمت خلال السنة المالية والمستندات اللازمة التي تزعم نشاط المشروع<sup>21</sup>.

يتم تقدير الضريبة على القيمة المضافة من قبل مصلحة بالنظر إلى حجم تعاملات الممول خلال السنة من مبيعات، ومشتريات، ومصروفات أخرى لازمة للاستثمار، مع إضافة الرسوم والضرائب، ثم يتم خصم الضريبة على القيمة المضافة القابلة للخصم المفروض على السلع وكذلك الأصول الثابتة، ثم يحدد الفرق الإجمالي الذي يتم تقدير الضريبة عليه حسب فئة أو سعر الضريبة، ثم يسدد المشروع هذه الضريبة المقدرة في خلال شهر ديسمبر من كل عام، ما لم يعترض الممول على تقدير الضريبة ويقدم أسباب جدية أمام لجنة التظلمات.

<sup>20</sup> Jean Schmidt:" Les Principes Fondamentaux da Droit Fiscal ed.Dalloz,1992,p528.

<sup>21</sup> L.Trotabes et. S. M. cotteret. Droit Fiscal8,ed. Dalloz,1997,p527-528.

### ثانياً: نظام التقدير المبسط:

عرف المشرع الفرنسي المبسط منذ أول أكتوبر 1970 طبقاً للقانون رقم 91 / 70 ودخل حيز النفاذ في أول يناير عام 1971.

#### شروط تقدير الضريبة بناءً على نظام التقدير المبسط:

- 1- يطبق هذا النظام على المنشآت التي يتجاوز رقم مبيعاتها السنوي من السلع مليون يورو وبالنسبة للخدمات يتجاوز ثلاث مائة ألف يورو.
  - 2- ألا تكون تلك المنشآت اختارت الخضوع في تقدير الضريبة لنظام التقدير الحقيقي.
  - 3- أن تقدم تلك المنشآت إقراراً في خلال الثلاثة أشهر التالية لنهاية النشاط السنوي، على أن يتضمن هذا الإقرار إجمالي العمليات المنجزة خلال السنة المالية المنصرفة، وكافة المصروفات اللازمة لمباشرة هذا النشاط.
- وتقدير الضريبة المستحقة يكون بعد خصم السابق سدادها أو بتخفيض 20% من رقم المبيعات خلال السنة ثم تحدد الفئة أو سعر الضريبة بعد خصم المبالغ الخاصة بالاستثمارات خلال السنة مقسوماً على رقم المبيعات<sup>22</sup>.

### ثالثاً: نظام التقدير الجزافي:

أخذ المشرع الفرنسي بنظام التقدير الجزافي في المواد 203 و 204 و 204 مكرر من تعديلات القانون الفرنسي للضريبة على القيمة المضافة الفرنسية، الصادر من 1991 عن وزارة المالية الفرنسية حيث يحق لمصلحة الضرائب تقدير الضريبة جزافياً في الحالات الآتية:

- 1- عدم تقديم الخاضعين للضريبة باقراراتهم الضريبة في خلال المواعيد القانونية المنصوص عليها سواء الإقرار الشهري أو كل ثلاثة أشهر أو كل عام حسب الأحوال، حيث يتم تقدير الضريبة بناءً على أعلى إقرار تقدم به الممول خلال العام أو العاميين السابقين، مع إضافة نسبة تصل إلى 10% على قيمة التعامل والممول له الحق الاعتراض على هذا التقدير والإثبات عكس ذلك.

<sup>22</sup> Jecques Beguin: " Le regime simple de T.V.A La Semaine juridique", Avril,1998,p.562.

2- مشروعات البيع والتوريدات الخاصة بالاسكان التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي خارج الضريبة 50 ألف يورو، وكذلك مؤدي الخدمات - باستثناء الخدمات الفندقية- الذين لا يتعدى رقم أعمالهم 150 ألف يورو ويتم حساب النظام الجزافي عن سنتين ( السنة السابقة والسنة التالية) ويحسب ذلك في نفس وقت الحساب الجزافي الخاص بالأرباح الصناعية والتجارية وفي حدود المشروعات المثيلة<sup>23</sup>.

#### رابعاً: نظام رقم الأعمال الحقيقي:

فيما عدا الأنظمة السابقة فتقدير الضريبة، يتم تقدير الضريبة طبقاً لنظام رقم الأعمال الحقيقي، حيث حددت هذا النظام المادة 266 والمادة 267 والمادة 268 من المدونة العامة للضرائب أسس تقدير الضريبة طبقاً لهذا النظام هي ما يلي:

1- فيما يتعلق ببيع السلع وتأدية الخدمات، تقدر الضريبة على أساس جميع المبالغ والقيم والسلع والخدمات.

2- التي سلمت أو استسلم بواسطة المورد أو مؤدي الخدمة في مقابل البيع أو تأدية الخدمة.

#### فيما يتعلق بالعمليات التالية تقدر الضريبة بإجمالي قيمة الصفقة:

أ- عمليات تنفذ بموجب عقد عمولة على المشتريات أو المبيعات المتعلقة بالمخالفات الصناعية الجديدة أو المواد القابلة لإعادة التصنيع<sup>24</sup>.

ب- عمليات الوساطة التي لا يدفع أجرها بعمولة تحدد مقدارها مسبقاً وفقاً لثمن وكمية وطبيعة السلعة أو الخدمة أو العمليات التي لا تؤدي إلى تقديم حساب إلى الموكل عن الثمن الذي تعاقد الوكيل مع الطرف الآخر.

ت- عمليات الوساطة التي تؤدي إلى بيع المنتجات الخاضعة للضرائب بواسطة أشخاص غير مكلفين.

<sup>23</sup> Damunuk Todopk: " Droit Fiscal des Entreprises", ed 1992,p323.

<sup>24</sup> Pierre Louis Reynaud:" L Assiete reelle de La T.V.A, Dalloz,1993,p421.

- 3- فيما يتعلق بعمليات الانتفاع الشخصي عندما تنصب تلك العمليات على سلع فإن الضريبة تحدد وفقاً لثمن الشراء، وإذا لم يكن هناك سعر شراء فيكون أساس الضريبة بسعر التكلفة ويتحدد وفقاً للمكان والوقت الذي يستحق فيه الضريبة.
  - 4- فيما يتعلق بعمليات الوساطة التي تنفذها وكالات السفر ومنظمو السفريات السياحية، فإنها تتحدد بالفارق بين الثمن الكلي الذي دفعه المسافر والثمن الفعلي المحرر به فاتورة من قبل الوكالة، أو الهيئة، أو متعهد النقل، وأصحاب الفنادق، وأصحاب المطاعم، ومنظمو الحفلات، والأشخاص الآخرين الذين يقومون بتنفيذ الخدمات للعميل.
  - 5- فيما يتعلق بالأعمال العقارية فإنها تتحدد بقيمة الصفقات، وفقاً لسعر السوق أو بقيمة الفواتير.
  - 6- تقدر الضريبة بالفارق بين سعر البيع وسعر الشراء فيما يتعلق بما يلي: بيع السلع المستعملة بخلاف الحالات الخاصة بالسلع الواردة بالمادة 257 فقرة 12 أو 261 الفقرة (3 أولاً) من المدونة العامة للضرائب، وهي عمليات التصرف في الطائرات أو أجزاء الطائرات التي تقوم بها شركات الطيران إلى شركات أخرى، وكذلك السلع الأثرية والأعمال الأصلية.
  - 7- تحسب الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بالعمليات التي تدخل في نطاق تطبيق المادة 257 سابعاً، وهي عمليات بيع العقارات، مبيعات وحصص شركات أراضي البناء، وعمليات الانتفاع بالعقارات.
- يتم تقدير الضريبة في تلك العمليات على الوجه الآتي:
- فيما يتعلق بالانتفاع الشخصي، تقدر الضريبة بإجمالي سعر التكلفة للعقارات بما في ذلك ثمن الأراضي أو قيمة ريعها.
- فيما يتعلق بعمليات نقل الملكية أو بخصوص المساهمة في شركة فتقدر الضريبة - في حالة وجود مستند بيع - على ثمن البيع، أو قيمة التعويض، أو قيمة حصص المساهمة مضافاً إليه الأعباء، أما في حالة عدم وجود مستند للبيع أو وجود مستند للبيع ولكن سعر البيع رمزي، فتقدر الضريبة حسب القيمة التجارية الحقيقية للسلع حسب شروط

التقدير للقيمة الواردة بالمادة 177 من لائحة الإجراءات الضريبية إذا كانت هذه القيمة التجارية أعلى من الثمن أو قيمة التعويض أو قيمة حصص الأسهم مضافاً إليها الأعباء الأخرى.

أما فيما يتعلق بالتصرف في عائد عقد الإيجار البيعي بالأقساط، فإن تقدير الضريبة يكون على أساس الفرق بين الثمن والاعباء التي يمكن أن تضاف إلى العقد والمبالغ التي يسدها المتصرف من أجل حيازة المسكن.

**نصت المادة 267 من المدونة العامة للضرائب على أنه :**

**يدخل في أساس تقدير الضريبة ما يلي:**

الضرائب والرسوم والاستقطاعات بجميع أشكالها فيما عدا الضريبة على القيمة المضافة نفسها، وكذا النفقات الإضافية للبيع، أو أداء الخدمات مثل العمولات، والفوائد، ونفقات التعبئة، والنقل، والتأمين التي تطلب من العملاء<sup>25</sup>.

**نصت ذات المادة في فقرتها الثانية على أن لا يدخل في أساس تقدير الضريبة ما يلي:**

- 1- خصم الخزينة والتخفيضات بجميع أنواعها وتخفيضات أخرى تمنح مباشرة للزبائن.
- 2- المبالغ التي تدفع للوسطاء بخلاف وكالات السفر ومنظمي السفريات السياحية الذين يقومون بأداء اتفاقيات بناء على طلب أو حساب زبائنهم، بشرط أن يبين هؤلاء الوسطاء لعملائهم ويثبتون لمصلحة الضرائب نوع قيمة هذه النفقات.

أما المادة 268 من المدونة العامة للضرائب، قد حددت أسس تقدير الضريبة على الطلبات الخاصة بالعقارات والمحال التجارية أو الأسهم أو أنصبة المشاركة في الشركات العقارية، والتي تدخل حصيلتها في وعاء الضريبة العامة على الدخل الذي يندرج تحت الأرباح الصناعية أو التجارية، حيث يتم تقدير الضريبة على أساس الثمن والاعباء المضافة عليه أو القيمة التجارية للسلعة إذا زادت هذه القيمة عن الثمن + التكاليف هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى المبالغ التي دفعها البائع - أيًا كانت صفتها- من أجل

<sup>25</sup> د/ أسعد ظاهر، دراسة مقارنة في الحقوق و الإلتزامات و المبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق ، ص 537-543.

حيازة السلعة، وأما القيمة الاسمية للأسهم أو الأنصبة التي تسلمها المشتري مقابل حصص عينية قدمها البائع للحصول على السلعة<sup>26</sup>.

### المبحث الثاني

#### أغراض وكفاءة وخصائص الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

الضريبة على القيمة المضافة في الدولة الفرنسية تعد أول دولة من دول الاتحاد الأوروبي في تطبيقها منذ عام 1954، حيث يتم فرض ضريبة على القيمة المضافة على جميع أنواع الاستهلاك العام، وضريبة القيمة المضافة الفرنسية شائعة لسببين: السبب الأول: هو فرضها في مرحلة من مراحل إضافة القيمة بخلاف ضريبة المبيعات، لا يوجد نطاق للتتالي في ضريبة القيمة المضافة.

السبب الثاني: ضريبة القيمة المضافة مفيدة أيضاً في تجنب وقوع الازدواج الضريبي، بأنه في ظل هذا النظام يتم التعامل مع جميع المتداولين كما ينطوي على الحد الأدنى من الآثار التشويهية على الأنشطة الاقتصادية بالتساوي. وهناك أربعة أنواع من ضرائب القيمة المضافة في فرنسا مخفضة، وخاصة، ووسطية، ومعيارية، ويتم تطبيق كل معدل على فئة السلع والخدمات.

ويتم تطبيق المعدل المخفض على معظم المنتجات الغذائية، واحتياجات الطاقة والسلع للمعاقين، ويشمل السعر الخاص الأدوية التي يتم سدادها عن طريق الضمان الاجتماعي وبعض العروض المسرحية والصحافة.

والمعدل المتوسط للجزء الخاص به يجمع المنتجات الزراعية غير المعدلة، منتجات الاستخدام الزراعي، مستلزمات تربية المزارعين والمشروبات غير الكحولية، في نفس الفئة، والكتب والقطع الفنية وأشياء التحف والقطع الأثرية، بالإضافة إلى الإصلاحات والتجديدات في منزلك، والأخشاب للتدفئة والأدوية التي لا يتم سدادها بواسطة الضمان الاجتماعي. وأخيراً يتم تطبيق المعدل العادي على أي شيء غير محدد<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> د/ أسعد طاهر، المرجع السابق، ص 544.

<sup>27</sup> المصدر = موقع النت <https://www.mareaf.org.12/10/2018>

ومن أهم القضايا الحالية على ضريبة القيمة المضافة في فرنسا ما يعرف باسم المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة هو 9.16%، في حين أن المعدل المنخفض هو 5.5% أو 1.2% ويأمل رئيس فرنسا في إثارة موضوع تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة في الاجتماع القادم للمجلس الأوروبي، ويهدف طلب فرنسا إلى خفض معدل ضريبة القيمة المضافة في أوروبا إلى التحقق من إرتفاع أسعار الوقود في السوق العالمية، كما شدد رئيس الفرنسي على حقيقة أن الدعوة إلى تخفيض ضريبة القيمة المضافة على الوقود يجب أن تكون أوروبية بالكامل<sup>28 29</sup>.

<sup>28</sup> المرجع السابق، موقع النت.

<sup>29</sup> تستهدف فرنسا بناء نظام ضريبي جديد يحاكي النظام الضريبي الألماني في إطار مساعيها الرامية إلى تضيق ما يوصف بالفجوة الضريبية التي تفصل ما بين فرنسا و ألمانيا، التي تجاور فرنسا عبر الحدود الدولية وعبر شراكة رئيسية في قيادة وزعامة الإتحاد الأوروبي، برغبة فرنسا في توحيد شامل للأسس والمعايير الضريبية بينها وبين ألمانيا، في عام 2020م، ورغم القناعة الراسخة لدى الكثير بأن ما يصلح للألمان قد لا يصلح بالضرورة للفرنسيين لأن عقلية كلا منهما تختلف عن الآخر، وكما قال غوردال المدير في هيئة التوظيف الفيدرالية الألمانية "الفرنسي يعمل متى يعيش بينما الألماني يعيش ليعمل" إلا أن الساسة الفرنسيين عن قناعة في أن محاكاة النظام المالي الألماني قد يضع الاقتصاد الفرنسي على طريق النجاح للاقتصاد الألماني، ومن التطبيقات العملية في ذلك في ديسمبر عام 2016 كان المجلس الدستوري الفرنسي الذي يمثل أعلى هيئة قضائية في فرنسا قد أقر ضريبة بنسبة 75% على دخل الشركات التي يتجاوز معدل الرواتب فيها مليون يورو سنوياً بما في ذلك أندية كرة القدم على سبيل محاكاة النظام الضريبي الألماني، حيث قدرت الضريبة المستحقة على نادي باريس سان جرمان وحده بموجب القانون الجديد نحو 20 مليون يورو، نظراً لأن رواتب عدد كبير من اللاعبين المنخرطين في صفوف النادي رواتبهم تتجاوز المليون يورو سنوياً المصدر = موقع النت

<https://www.Aljarida>. Com.3/3/2014.

وأرى أنه بناء على ما تقدم ذكره يتضح لنا مدى أهمية الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية الفرنسية في مدى التعاون الذي تقدمه في النظام الضريبي لضريبة القيمة المضافة لدول الإتحاد الأوروبي.

والجدول التالي يوضح لنا ضريبة القيمة المضافة لبعض دول الإتحاد الأوروبي الضريبة بالمئة:

جدول(1)ضريبة القيمة المضافة لبعض دول الإتحاد الأوروبي الضريبة بالمئة<sup>30</sup>

الدولة	العادي	المتوسط	المنخفض	منخفض جداً	الخدمات	معامل الصفر
إسبانيا	16	-	7	4	-	لا
هولندا	19	-	6	-	-	لا
رومانيا	19	-	9	-	-	لا
إيطاليا	20	6	10	4	-	لا
اليونان	19	-	9	-	5.4	نعم
البرتغال	20	-	12	5	-	لا
ألمانيا	19	-	7	-	-	نعم
فرنسا	20	-	5.5	-	-	لا
الاتحاد الأوروبي	15	12	5	5	5	لا

ويتضح لنا من الجدول السابق أن الدولة الفرنسية تتبع ضريبة القيمة المضافة، السعر الأساسي 20% والسعر المنخفض 5.5%.

سوف يتم تقسيم هذا المبحث الى المطلبين التاليين :

المطلب الأول: أغراض الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

المطلب الثاني: كفاءة وخصائص الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

### المطلب الأول

#### أغراض الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

من أهم أغراض الضريبة على القيمة المضافة أنه يتم فرضها على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي، فهي تفرض على الفرق بين قيمة الإنتاج المبيع في نهاية فترة معينة عن قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها، حيث يتم تحصيل الضريبة في كل مشروع عن ذلك الجزء من إنتاجه النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه، بالتالي تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها كما هو الحال في الضريبة التراكمية أو الضريبة على رقم الأعمال.

<sup>30</sup> المصدر= موقع النت <http://m.marefa.org.7/1/2011>

وبالنظر إلى هذه الضريبة نجدها في حقيقة الأمر عبارة عن تركيبة من جميع الأنواع السابقة من الضرائب، تجمع المزايا الخاصة بكل منهم وتتجنب المساوي المتعلقة بهم، فهي تتشابه مع الضريبة التراكمية في إمكانية فرضها بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات، وكذلك فإن كل منها يسرى على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، ولكن وجه الخلاف بينهما أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في كل مرحلة، بينما الضريبة التراكمية تفرض على القيمة الإجمالية في كل مرحلة، والضريبة على القيمة المضافة من أهم أغراضها أنها تكفل المساواة في توزيع العبء الضريبي بين المستهلكين وذلك فيما يتعلق بالمنتجات الوطنية أو الأجنبية<sup>31</sup>.

ذلك لأنها لا تؤدي إلى ظهور أي تفاوت في العبء الضريبي. على مستوى المستهلك، وذلك لأنه يتم خصم الضريبة في كل مرحلة من المراحل، وتعتبر هذه الضريبة محايدة تماماً تجاه جميع دورات الإنتاج والتوزيع، سواء طالت هذه الدورات أم قصرت، كما أن من أهم أغراض الضريبة على القيمة المضافة صعوبة التهرب من أدائها، لأن التحصيل المقسط للضريبة يضعف الرغبة في التهرب بعكس الضريبة الواحدة حيث أنها تحصل مرة واحدة، فضلاً عن تجنب الازدواج الضريبي، وذلك بسبب عدم تكرار فرضها على المدخلات والمنتجات الوسيطة مثلما يحدث في الضريبة التراكمية.

والضريبة على القيمة المضافة لا تميز بين المنشآت المتكاملة والمنشآت غير المتكاملة، حيث يتساوى الاثنان في دفع نفس مقدار الضريبة على نفس قيمة الإنتاج، ومن ثم تعتبر هذه الضريبة ذات أثراً حياًدياً على هيكل الإنتاج والتوزيع مقارنة بالضريبة التراكمية، كما أن الضريبة على القيمة المضافة تجد تحقيق أغراضها في وفرة الحصيلة الضريبية حيث تعد هذه الضريبة مورداً مالياً ضخماً يمد الخزنة العامة بحصيلة نقدية كبيرة، ويلاحظ ذلك في معظم دول العالم حيث تبلغ نسبة المساهمة في بعض الدول ما يزيد عن 45% من الدخل الإجمالي.

<sup>31</sup> د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص 37-

كما تساعد الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الاستهلاك وترشيده، فهي تؤثر بدرجة كبيرة في القوة الشرائية للنقود، فهي تعمل على تحقيق مدخرات تبقى في يد المستهلك اذا خفض من استهلاكه أو تؤول للخرانة إذا تم الإنفاق وخضع هذا الإنفاق للضريبة، فهي ضريبة يمكن الاعتماد عليها في تنمية المدخرات الإجبارية ويختلف نطاق الضريبة على القيمة المضافة باختلاف المفاهيم التي يتم الاستناد إليها في تحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة، فيوجد ما يسمى بالقيمة المضافة الإجمالية، والقيمة المضافة الصافية، والقيمة المضافة المعدلة.

1- القيمة المضافة الإجمالية = قيمة مبيعات المنشأة - قيمة مستلزمات الانتاج

التي تم استخدامها في الإنتاج.

2- القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - قيمة أفساط إهلاك

الأصول الرأسمالية.

3- القيمة المضافة المعدلة = القيمة المضافة الإجمالية - قيمة مشتريات السلع

الرأسمالية<sup>32</sup>.

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين :

الفرع الأول: الأغراض السياسية والاجتماعية لضريبة القيمة المضافة.

الفرع الثاني: الأغراض الاقتصادية والتنموية لضريبة القيمة المضافة.

### الفرع الأول

#### الأغراض السياسية والاجتماعية لضريبة القيمة المضافة

يلاحظ أن ما كتبه البروفيسور pirre Breilme حول تقييم الضريبة العامة على القيمة المضافة وذلك في سلسلة ماذا تعرف عن الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا؟ . حيث كتب يقول نشأت الضريبة على القيمة المضافة نتيجة لاعتبارات اقتصادية ولعدة أهداف أولها هو تشجيع الاستثمارات وتطوير الصادرات.

أما الوجه الآخر للضريبة فيظهر مع تطبيق الأسعار المرتفعة التي تساهم في بعض الأحيان في ارتفاع الأسعار، وزيادة التهرب الضريبي. وأخيراً اتهمت الضريبة على القيمة

<sup>32</sup> المرجع السابق، ص 39-43.

المضافة مثلها مثل جميع الضرائب غير المباشرة بعدم تحقيق العدالة على المستوى الاجتماعي، ونجد أن الضريبة على القيمة الفرنسية - من الناحية التاريخية- ظهرت أساساً لأسباب اقتصادية، ولإلغاء ما تميزت به ضريبة الإنتاج من تفرقة في المعاملات بالنسبة للاستثمارات، حيث أن الاستثمارات، حيث أن الاستثمارات في ظل الضريبة على الإنتاج، كانت خاضعة للضريبة مرتين المرة الأولى عند شراء المشروع الاستثماري، والمرة الثانية عند بيع المنتجات المصنعة من خلال هذا المشروع، بما أن سعر البيع يتضمن إهلاك الضريبة غير القابلة للخصم المحملة على المشتريات.

من المؤكد أنه انطلاقاً من هذه الزاوية، أصبح إدخال الضريبة على القيمة المضافة يمثل تشجيعاً للاستثمار بعد إلغاء هذا الازدواج الضريبي، إذ يعد هذا التشجيع أمر من الصعب تقدير آثاره من الناحية الاقتصادية، حيث إنه لا يمكن فصل هذا العامل عن باقي العوامل التي أسهمت في نفس الوقت في إحداث التقدم الصناعي الفرنسي، ومع ذلك فهو له مكانته الخاصة وبهدف تشجيع الاستثمار، كان لابد من اللجوء إلى الخصم الفوري على الضريبة المحملة على الاستثمار عند الشراء وليس الخصم الذي يعتد على طول فترة الإهلاك، بمعنى آخر إذا تناولنا سلعة استثمار ثمنها 100 يورو وتبلغ الضريبة المفروضة على ثمنها 20%، سوف يكون سعر الحيابة للمادة 80، إلا أن هذه الميزة لها وجه آخر في مجال الضرائب على الدخل بما أن السلعة لن تصل إلى حد الإهلاك إلا عند 80، في حين أنه بالنسبة لشركة رابحة تدفع ضريبة على الشركات نسبتها 50% نجد أن هذه الميزة تنقل إلى النصف.

ومهما يكن فإن الميزة التي تحظى بها خزنة الدولة هي أن الضريبة على القيمة المضافة لها فائدة كبرى في التقدم الاقتصادي الفرنسي<sup>33</sup>.

يؤدي الانتقال في السياسة الضريبية الفرنسية من ضريبة تراكمية إلى الضريبة على القيمة المضافة وبخصيلة متساوية، وبغض النظر عن الإجراءات الانتقالية التي تحدث، إلى ثلاث نتائج في مجال الأثمان وهي:

1- خفض ثمن السلع الاستثمارية ومخزون المشروعات.

<sup>33</sup> د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 596-597.

2- احتمال إرتفاع ثمن السلع عند الاستهلاك.

3- خفض ثمن السلع المصدرة. في الواقع تعتبر هذه العملية معقدة للغاية وفقاً لكل قطاع، ويكون أحد أسباب هذا التعقيد في أنه لكي يتم التوصل إلى تحقيق حصيلة متساوية يرتفع سعر الضريبة في المتوسط إلى ثلاثة أضعاف سعر الضريبة التراكمية التي تحل محلها.

في الواقع تعتبر هذه العملية معقدة للغاية وفقاً لكل قطاع، ويكون أحد أسباب هذا التعقيد في أنه لكي يتم التوصل إلى تحقيق حصيلة متساوية يرتفع سعر الضريبة في المتوسط إلى ثلاثة أضعاف سعر الضريبة التراكمية التي تحل محلها.

لكن هذا الارتفاع في الأسعار الضريبية له انعكاس على أسعار السلع مما يمثل عبئاً على القطاعات المدمجة رأسياً، حيث كانت الضريبة التراكمية تمثل أعباءً خفيفة عنها في القطاعات الأخرى حيث تتعدد مراحل التصنيع والتوزيع، ويتغير أيضاً هذا التأثير طبقاً لأهمية الهوامش الإجمالية للربح أو تبعاً لما كانت المنتجات مصنعة داخل الدولة أو مستوردة، وعندما تشكل قيمة الضريبة على منتج محدد عبئاً أكبر من الضريبة التي تحل محلها، سوف يتوقف ارتفاع الأسعار نظرياً، وذلك في إطار المنافسة الجيدة من خلال تحديد نطاق الطلب، مما يجعل المشتري والبائع يتحملان معه الأعباء الإضافية على عكس القاعدة التي تحمل المستهلك الضريبة غير المباشرة كاملة، وعلى العكس فإذا صاحب نظام الضريبة على القيمة المضافة بعض التخفيضات، فإن المستهلك قد لا يستفيد استفادة كاملة منها.

ويضاف إلى تلك النتائج لقانون العرض والطلب<sup>34</sup>. عدم إدراك بعض تجار التجزئة الذين يصرون في بداية تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، على تحديد هامش الربح الإجمالي على أسعار مشترياتهم متضمنة الضريبة، لهذا قامت إدارة تحديد الأسعار عند امتداد نطاق تطبيق الضريبة الفرنسية لتشمل. المجال التجاري في أول يناير 1968

<sup>34</sup> د/ محمد البناء، مقدمة في مبادئ الاقتصاد الجزئي ( الناشر: زهراء الشرق، القاهرة، الطبعة الأولى، 2001) ص

ببذل جهد مضاعف في إسداء النصح ووضع جدول لحساب هوامش الربح الإجمالية من أجل إرشاد وتوصية تجار التجزئة وتفادي وقوع أية أخطاء من هذا القبيل<sup>35</sup>.

### هل الضريبة على القيمة المضافة تخالف العدالة الاجتماعية الفرنسية أم لا تخالفها؟

أوجز الصحفي الفرنسي بيير فيانسون بونتيه قضية آثارها الكثير من اليمينيين واليساريين في فرنسا الذين يعتبرون أن الضريبة غير المباشرة - ولا سيما الضريبة على القيمة المضافة - ضد العدالة الاجتماعية<sup>36</sup> إن الأمر لا يحتاج متخصص في الاقتصاد أو المالية لمعرفة أن الضريبة غير المباشرة سواء على الاستهلاك أو على السلع الأساسية تفقر إلى العدالة، ما دام يتم تسديدها بلا تمييز على مشتريات كل فرد، بينما تسمح الضريبة المباشرة التي تدفع بما يتناسب مع كل دخل، بوجود نظام ضريبي أكثر عدالة، وبالتالي من يكون لديه الشجاعة ليوضح حتمية البدء بتخفيض الضرائب غير المباشرة وزيادة الضريبة المباشرة من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية .

فلقد ناقش لوريه هذه القضية أو على الأقل قد تعرض إليها منذ عشرين عاماً في كتابه " دراسة السياسة الضريبية"، ليس من المستغرب أن نؤيد أن نظام الضريبة غير المباشرة في مجمله أكثر عدالة من نظام الضريبة المباشرة، وبالطبع فإن الضرائب على الدخل ضرائب تصاعدية، إلا أنه لا يتم تحصيلها بدقة إلا من أصحاب الرواتب وبين هؤلاء يوجد المواطنون الأكثر فقراً بينما تتسبب هذه الضريبة في ظهور قوة سحيقة في مجال المهن الحرة.<sup>36</sup> ( من بينهم يوجد المواطنون الأكثر ثراءً) وعلى العكس في مجال الضرائب على رقم الأعمال يقل التهرب الضريبي وحتى وإن وجد فإن نسبة التهرب لا ترتبط بالوضع المالي للمستهلكين، وبذلك فإن الضريبة على القيمة المضافة التي تحصلها المشروعات الكبرى تكاد لا تشهد نسبة تهرب أكثر من 5%، هذا على الرغم من وجود نسبة من التهرب يقوم به بعض صغار المنتجين".

<sup>35</sup> المرجع السابق، ص 599-600.

<sup>36</sup> ينظر كتاب دوري رقم 22 لسنة 2017 بشأن محاسبة أصحاب المهن الحرة عن ضريبة المهن الحرة ( غير التجارية).

المصدر = وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، رئيس مصلحة الضرائب المصرية صدر 2017/4/20. كما ينظر المواد من 32 إلى 36 من القانون رقم 19 لسنة 2015 بشأن الضريبة الموحدة على الدخل بشأن إيرادات المهن غير التجارية.

أضاف السيد لوريه إلى هذه الحجة حجة أخرى ألت وهي تنوع العبء الضريبي على السلع والخدمات وفقاً لفائدتها الاجتماعية، وهذا عن طريق الإعفاءات بالنسبة للمنتجات الضرورية بالإضافة إلى أسعار الضريبة الأربعة. ولقد فقدت هذه الحجة الأخيرة شيئاً من قيمتها منذ عشرين عاماً حيث تم إلغاء الإعفاءات تقريباً وفرضت ضريبة قيمتها 7% على الخبز والألبان والمنتجات الزراعية بعد أن كانت معفاة، وتساوى أيضاً معدل الاستهلاك بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، وبذلك أصبحت النفقات على السيارات أو التصدير الخاضعة لسعة الضريبة المرتفع موجوداً في ميزانيات العائلات الثرية وميزانيات العائلات محدودة الدخل على حد سواء.

أجرت لجان التقديرات دراسة على التشريع الذي طبقه في عام 1969 م فلقد تحدد متوسط السعر الضريبي بحوالي 3.11% مع بعض الاختلاف الطفيف في العبء الضريبي بين مختلف فئات المجتمع.

جدول (2) يوضح حجم الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لفئات المجتمع المهني

الفرنسي<sup>37</sup>

9.4%	المستغلون الزراعيون
10.6%	الزراعيون المأجرون
11.9%	مهن مستقلة
12.4%	مهن حرة، صناعية، كبار التجار
11.7%	كوادر عليا
11.8%	كوادر متوسطة
11.4%	رؤساء العمال
11.6%	مستخدمون
11.3%	عمال
11.3%	عمال مؤهلون
11.1%	العاطلون
11.3%	العامة

وهكذا يأتي ترتيب المزارعين تحت المتوسط بقليل حيث أن استهلاكهم الشخصي للسلع لا يخضع للضريبة، بينما يكون وضع أصحاب الإيرادات المرتفعة فوق المتوسط بقليل.

<sup>37</sup> المصدر = نقلاً عن د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 606.

وعلى عكس ما يمكن أن نظنه من أول وهلة فإن الأسر التي تعول أطفالاً وتتحمل ضريبة على القيمة المضافة قيمتها (10.6%) وهي أقل قليلاً مما تفرض على الزوجين الذين لا يعانون أطفال (11.6%).

قام المركز القومي للدراسات الاقتصادية بباريس بتقدير النتائج الاجتماعية لتطبيق سعر الصفر على جميع السلع والخدمات الضرورية، كالمنتجات الغذائية ووجبات المطاعم والنفقات العلاجية وعمليات الإيجار والإنفاق على الأدوية والمواصلات العامة والكتب والصحف وتجارة الورق والمصروفات المدرسية، والخلاصة التي انتهوا إليها هي أن العملية ستكون مكلفة جداً بالنسبة للميزانية دون أن يكون هناك تحسين ملحوظ في تحقيق العدالة.

وإذا فرضنا سعراً موحداً للضريبة يبلغ 14% فلن يؤثر على العدالة الاجتماعية إلا أنه سيمتاز على الأقل بالبساطة في التطبيق، وذلك في حالة ما إذا تغاضينا عن حركة الأسعار. ولتحقيق عدالة أكثر للضريبة يبقى حلان هما:

**الأول:** عدم الخلط بين المشكلات الخاصة بالعدالة والوعاء الضريبي، على أن تحقق العدالة عن طريق الإعانات والمساعدات.

**الثاني:** تحويل جزء من الضريبة على القيمة المضافة على الضرائب التصاعدية سواء الموجودة بالفعل أو المتوقع فرضها، وهذا وفقاً لما يراه السيد فيانسون بونتيه وكثير من رجال السياسة.

ومثل هذا التحويل هو بلا شك جائز لكن الإحصاءات وتجارب الدول الأخرى أوضحت أن من أجل تحقيق ذلك يجب ألا يلزم الأغنياء فقط بالدفع - كما يعتقد البعض - بل يجب إلزام جميع المكلفين مما يؤدي إلى تحويل الضريبة من ضريبة مخفضة نسبياً إلى ضريبة أخرى ذات عبء كبير ولا سيما بلا شعبية<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> المرجع السابق، ص 604-608.

## الفرع الثاني

### الأغراض الاقتصادية والتنموية لضريبة القيمة المضافة

تتمثل أهم الأغراض الاقتصادية والتنموية لتبني الدولة الفرنسية للضريبة على القيمة المضافة في الآتي:

#### أولاً: عدم كفاية الضرائب على المبيعات:

يتم تحصيل الضريبة على المبيعات بنسبة محدودة من إجمالي قيمة رقم الأعمال كضريبة في كل مرحلة تمر بها السلعة، ابتداءً من مرحلة التصنيع، مروراً بمرحلة البيع بالجملة، وانتهاءً بمرحلة البيع بالتجزئة، والخلل في هذا النوع من الضرائب أنه يؤدي إلى خضوع المنتج النهائي للضريبة أكثر من مرة، حيث أنه يخضع للضريبة في مرحلة التصنيع، وفي مرحلة البيع بالجملة، وفي مرحلة البيع بالتجزئة، وهذا من شأنه أن يساهم في ارتفاع المستوى العام للأسعار، كما أنه يؤدي إلى تكرار الضريبة، بمعنى أن حساب الربح في كل مرحلة تمر بها السلعة يحسب على أساس ثمن السلعة بالإضافة إلى قيمة الضريبة المستحقة عليها، وهذا من شأنه الإضرار بمحدودي الدخل، والذين لديهم الميل الحدي للاستهلاك، خاصة أنه إذا ثبت أن سعر الضريبة في مرحلة البيع بالتجزئة يصل حوالي ثلاثة أضعاف سعر الضريبة في مرحلة التصنيع، فعلى سبيل المثال لو أن سعر الضريبة على رقم الأعمال هو 4% فإن هذا السعر يصل إلى 12% في مرحلة البيع بالتجزئة من الناحية الفعلية والذي يقوم المستهلك بدفعه كضريبة على السلعة، ومعنى ذلك أن مبلغ الضريبة الذي يقوم المستهلك بدفعه فعلاً يزيد عما يجب أن يدفعه المستهلك، وترتب على هذا الخلل في الضرائب على المبيعات، عدول العديد من الدول وأولها فرنسا وتبني الضريبة على القيمة المضافة<sup>39</sup>.

#### ثانياً: تلبية الحاجات الخاصة للتكتلات الاقتصادية الإقليمية:

من ضمن المبررات التي دعت فرنسا إلى تبني الضريبة على القيمة المضافة، هو أن الدول التي انضمت إلى كتل اقتصادي إقليمي واحد كالاتحاد الأوروبي، وجدت أن أفضل وسيلة لفرض الضريبة على الاستهلاك هي ضريبة القيمة المضافة، على أساس

<sup>39</sup> د/ عبد الستار سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة،

أنها تؤدي إلى تحديد وتوحيد العبء الضريبي بالنسبة لكل الدول المكونة للاتحاد الأوروبي، كما أنها تؤدي إلى تقديم حوافز عديدة لزيادة الإنتاجية وزيادة معدلات التصنيع.

### ثالثاً: زيادة الحصيلة الضريبية:

من ضمن المبررات التي دعت فرنسا إلى تبني الضريبة على القيمة المضافة وذلك لتعويض الانخفاض في حصيلة الضرائب الأخرى، أو لتخفيض قيمة الضرائب على بعض الأنشطة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والتنموية، وتوسيع نطاق الضريبة على القيمة المضافة لتعويض النقص في حصيلة الضرائب بسبب التخفيضات في أسعار الضرائب الأخرى، كالضرائب على أرباح الشركات أو الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين، ويلاحظ أن خفض الضرائب على بعض الأنشطة مقابل فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات المختلفة قد تؤدي إلى بعض الآثار غير المواتية على الاقتصاد خاصة إذا كانت السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في نطاق صادرات الدولة، لأن من شأن ذلك أن يخفض من الوضع التنافسي لهذه الصادرات مما يؤدي إلى تدهور وضع الحساب الجاري في ميزان مدفوعات هذه الدولة، أيضاً فإن من شأن ذلك أن يؤدي إلى المطالبة برفع الأجور لمواجهة ارتفاع الأسعار الناجمة عن الضريبة على القيمة المضافة، وهذا من شأنه أن يزيد من تكاليف الإنتاج، مما يؤدي أيضاً إلى إضعاف الميزة التنافسية لصادرات الدولة والتأثير السلبي على ميزان المدفوعات على رفع معدلات التضخم المحلية وقد يؤدي إلى الركود ورفع معدلات البطالة، ويجب ألا يؤخذ التحليل السابق على إطلاقه، لأن الدول تستطيع أن تعفى السلع محل الصادرات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي تتجنب الآثار السلبية لفرض الضريبة على السلع المخصصة للتصدير أو يتم استرجاع قيمة الضريبة على الصادرات<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> المرجع السابق، ص 27-28.

## المطلب الثاني

### كفاءة وخصائص الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

يتضح لنا كفاءة الضريبة على القيمة المضافة في أنها من المفترض أن تطبق على التدفقات النقدية، أما الأراضي فهي أصل ثابت، ونقل ملكية هذا الأصل الثابت يجب ألا يخضع للضريبة على القيمة المضافة، وإنما يخضع لضرائب أخرى كضرائب نقل ملكية رأس المال أو رسوم دمغة، وأن شراء الأراضي لا يعد إنفاقاً استهلاكياً بمعناه المعتاد، حيث أنه لا يؤثر بشيء في إجمالي الناتج القومي وعلى الرغم من ذلك تخضع بعض الأصول الثابتة للضريبة ( كبيع السيارات المستعملة مثلاً)، ولا شك في أن فرض الضريبة على القيمة المضافة على فرق قيمة الأرض بين الشراء والبيع هو إجراء عملي تماماً، رغم وجود بعض المشكلات بشأن التقييمات المبدئي للأرض عند إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وعلى الرغم من أن تسجيل الملكية للأرض يسهل الاعتراف بنقل الملكية بوصف واقعة توريد منشأة للضريبة، إلا أن التحقق من السعر الذي تتم به الصفقة قد يكون أكثر صعوبة، ومع ذلك فإن الضريبة طبقاً للتوجيه السادس للمجموعة الأوروبية<sup>41</sup>. لا تطبق على الأراضي الزراعية على الإطلاق، فهذا التوجيه يترك للدول حرية الاختيار سواء بفرض الضريبة على الأشخاص الذين يقومون ببيع أراضي البناء أو إعفائهم منها<sup>42</sup>.

كما تختص الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية ببعض الخصائص أهمها إمساك سجلات للتسجيل، وإلغاء التسجيل، وإسقاط الديون، والتصالح في جرائم التهرب الضريبي، وحق الاطلاع على المستندات الضريبية، وتحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي.

<sup>41</sup> European community, sixth council Directive, Article4(3)

<sup>42</sup> د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص199.

هذا وسوف نقسم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين :

الفرع الأول: كفاءة الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة.

### الفرع الأول

#### كفاءة الضريبة على القيمة المضافة

لا شك أن كفاءة الضريبة على القيمة المضافة تتضح لنا من خلال كونها ضريبة الماضي والحاضر والمستقبل، وهي كأى نظام تقبل النمو والتطور والتكيف مع المجتمع الذي تتعامل معه، حيث أصبحت تتعايش مع مجتمع يتسم بالتطور والتنوع ويشتهل بالمنافسة ويتسم بسرعة الإيقاع، لذا نصت أغلب التشريعات الضريبية على مواد تتسم بالمرونة واتساع نطاق الصياغة والتوسع في سلطات المصالح الضريبية لتطبيق نظام ضريبة خاصة تساهم في تطور المجتمع الضريبي وتحقق الانسجام بين ممارسة الأنشطة والمحافظة على حقوق الموارد العامة.<sup>43</sup>

فيتضح كفاءة الضريبة على القيمة المضافة من خلال فرضها على تجار التجزئة، لأنه إذا تم استثناء تجار التجزئة، من الضريبة على القيمة المضافة، فإنه يسهل التهرب - عن طريق تعديل هامش الربح بين مبيعات تاجر الجملة وتاجر التجزئة- في قطاع يمثل عنصراً أساسياً من إجمالي القيمة المضافة في مجال الاقتصاد، كما قد ينخفض حجم الحصيلة بصورة ملحوظة مما يستلزم معه رفع أسعار الضريبة لتحقيق نفس الحصيلة، ولأن مشكلة تجارة التجزئة هي مشكلة صغار التجار فينبغي أن تعمل غالبية الدول على تبني معاملة واحدة لصغار التجار عامة، وتحذو حذو المشرع الفرنسي في هذا الصدد.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> د/ خالد عوض، المرجع السابق، ص167.

<sup>44</sup> المرجع السابق، ص179.

وفي فرنسا تخضع الضريبة على القيمة المضافة بالسعر الأساسي وهو 20% على التعاملات الآتية:

- 1- بيع العقارات التي تحت الإنشاء.
- 2- أول بيع للمبنى يتم خلال خمس سنوات من تاريخ البناء إذا كان البائع من غير التجار.
- 3- جميع البيوع التي تتم من خلال السنوات الخمس الأولى التالية لإنشاء المبنى إذا كانت تتم بمعرفة تجار.
- 4- مجرد الانتفاع بالعقار في تنفيذ تعاملات ضريبية، أمت البيوع التي ترد على العقارات المبنية بعد انتهاء الخمس سنوات الأولى التالية لإنشائها فلا تخضع للضريبة، وتحصل بشأنها رسوم نقل الملكية، أما فيما يتعلق بأراضي البناء فإنها تخضع للضريبة بسعر خاص هو 30% ويسمح لبائعي البناء بخصم الضريبة السابقة<sup>45</sup>.

كما يتضح لنا كفاءة الضريبة على القيمة المضافة من خلال فرضها على السلع المستعملة، فالقاعدة العامة هي خضوع كافة المبيعات من السلع المستعملة للضريبة على القيمة المضافة عندما يتم البيع بين أشخاص خاضعين للضريبة (مسجلين)، لكن تظهر المشكلة عندما تكون المعاملة بين مسجل وآخر غير مسجل، حيث أنه عند إعادة بيع السلع عن طريق المسجل فلا بد من إخضاع عملية البيع للضريبة، فإذا كان أحد طرفي الصفقة شخص غير خاضع للضريبة، فقد تنشأ بعض الصعوبات بالإضافة إلى ازدواج الضريبة، وقد أقرت المجموعة الأوروبية توجيهاً (التوجيه السابع) بشأن الضريبة على القيمة المضافة في هذا الشأن، ففي حالة شراء السلعة المستعملة من شخص خاضع للضريبة يعتبر وعاء الضريبة هو سعر البيع مع السماح بالخصم، أما إذا تم الشراء من شخص غير خاضع للضريبة يطبق نظام هامش الريح حيث تفرض الضريبة على هامش الريح أي الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء، ويسري هذا النظام حتى إذا تم البيع لتاجر آخر، ويندرج تحت بنود السلع المستعملة المنتجات الآتية: السيارات، الكرافات، التحف،

<sup>45</sup> المرجع السابق، ص 207-208.

الأعمال الفنية، الأجهزة الإلكترونية، الأسلحة النارية الصغيرة، الموتوسيكلات، الخيول، وبالنسبة للأعمال الفنية والانتيكات تعفى هذه الأعمال الفنية مثل اللوحات وألوان الماء والتماثيل المنحوتة وأعمال النسيج عندما يبيعها الفنان مباشرة، وعندما يبيعها التاجر فإما أن يكون الوعاء الضريبي هو هامش الربح أو ثمن البيع ( قبل حساب الضريبة) وبعد خفضه 30%، ودائماً ما تكون الواردات من الأعمال الفنية معفاة من الضريبة أو تخضع للضريبة على 30% فقط من ثمن البيع<sup>46</sup>.

### الفرع الثاني

#### خصائص الضريبة على القيمة المضافة

تختص الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية ببعض الخصائص أهمها ما يلي:

أولاً: إمساك سجلات للتسجيل:

تلتزم مصلحة الضرائب في فرنسا بإمساك مجموعة سجلات لتنظيم حسن أداء العمل بالإدارة الضريبية وأهم هذه السجلات هي:

1- سجل لقيد المسجلين وجوبياً ( الخضوع الإجمالي)، ويشمل هذا السجل موقف المسجلين وجوبياً من الإقرارات الضريبية وسداد الضريبة المستحقة وكافة ما يتعلق بالمديونيات والتسويات الضريبية.

2- سجل لقيد المسجلين جوازيماً ( الخضوع الاختياري)، ويشمل هذا السجل موقف المسجلين جوازيماً من الإقرارات الضريبية وسداد الضريبة المستحقة وكافة ما يتعلق بالمديونيات والتسويات.

3- سجل المنشآت الصغيرة التي تخضع لنظام الجراف وهذه المنشآت يتم تسجيلها في سجل خاص بشرط ألا يتجاوز حجم مبيعاتها من السلع الخاضعة للضريبة خمسمائة ألف يورو سنوياً، ومن الخدمات مائة وخمسين ألف يورو سنوياً، وهذا السجل شامل لبيان تفصيلي عن كيفية المحاسبة الضريبية لتلك المشروعات ويتم تجديده كل عامين على الأكثر.

4- سجل قيد لنظام المستفيدين الزراعيين الخاضعين للضريبة اعتباراً من يناير عام 1979م.

<sup>46</sup> المرجع السابق، ص 221-225.

- 5- سجل لقيد الخاضعين لنظام الموقوف، وهذا النظام يخص عمليات نقل البترول عبر الأنابيب وعلى عمليات العمولة والسمسرة التي تنصب على المواد البترولية قبل طرحها للبيع، ويتضمن السجل الإقرارات الضريبية والمحاسبة الخاصة لها<sup>47</sup>.
- 6- دفتر خاص يقيد فيه نظم المحاسبة الضريبية للخاضعين للضريبة يطلق عليه نظام القانون العام طبقاً لنص المادة 287 من المدونة العامة للضرائب.
- 7- نصت المادة 2/257 من المدونة العامة للضرائب على نظام الأقساط المؤقتة، وهذا النظام يطبق على كل مسجل يقدم طلباً لمصلحة الضرائب يلتزم فيه بتأجيل تقديمه للإقرار الضريبي وله أن يضع 80% من قيمة الضريبة المستحقة في إقراره ثم يقوم بعمل التسوية اللازمة في الشهر التالي وهكذا.
- 8- سجل قيد المنشآت التي تتبع في حسابها النظام المبسط لتسوية وتحصيل الضريبة لنص المادة 302 من المدونة العامة للضرائب.
- 9- سجل قيد للتظلمات ويقيد به كافة الاعتراضات التي تقدم من المسجلين طبقاً لنظام الجراف من تقديرات مصلحة الضرائب، والمبالغ المستحقة عنها والقرارات التي اتخذت بشأن هذه الاعتراضات من قبل اللجان المختصة لنظر تلك الاعتراضات.
- 10- سجل لقيد حالات التهرب الضريبي وهذا السجل يقيد فيه كافة حالات التهرب الضريبي الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة<sup>48</sup>.

#### ثانياً: إلغاء التسجيل:

نصت المادة 256 من المدونة العامة للضرائب على أنه " تخضع عمليات بيع السلع المنقولة وأداء الخدمات بقصح الربح للضريبة على القيمة المضافة"، وعلى ذلك يخضع للضريبة كل من يقوم ببيع السلعة المنقولة أو يؤدي الخدمات بقصد الربح أيضاً كان حجم تعاملاته في تلك السلع وهذه الخدمات، كما نصت المادة 260 من المدونة

<sup>47</sup> د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة،

مرجع سابق، ص 469-470.

<sup>48</sup> المرجع السابق، ص 470.

العامة للضرائب على " الخضوع الاختياري للضريبة على القيمة المضافة بناء على طلباتهم".

وعلى ذلك فلا يوجد في التشريع الضريبي الفرنسي. ما يؤدي إلى إلغاء الخضوع للضريبة سواء وجوبياً أو اختيارياً إلا في حالة واحدة فقط، وهي التوقف الكلي عن المزاولة النشاط وذلك إذا كانت المنشأة خاضعة للضريبة خضوعاً وجوبياً، أما في حالة الخضوع الاختياري فيكفي أن يقدم الممول طلباً بيدي فيه الرغبة في عدم خضوعه للضريبة<sup>49</sup>.

#### ثالثاً: إسقاط الديون:

حدد المشرع الفرنسي حالات إسقاط الضريبة المستحقة في الحالات الآتية :

- 1- إذا توفى الممول عن غير تركة.
- 2- حالات الاعسار أو الإفلاس بشرط أن يصدر حكماً نهائياً بالإعسار أو الإفلاس.
- 3- اذا سقط دين الضريبة بالتقادم أو بمضي المدة القانونية وهي خمس سنوات.
- 4- إذا غادر الممول فرنسا أو دول الاتحاد الأوروبي ولم يترك مالا للتنفيذ عليه واستمر مغادراً للبلاد مدة لا تقل عن عشر سنوات متصلة دون أن يعود أو يوجد أموال له أو لدى غيره يمكن التنفيذ عليها في خلال هذه الفترة، ويتم إسقاط الديون بموجب قرار يصدر من اللجنة المشكلة بقرار وزير المالية الفرنسي<sup>50</sup>

#### رابعاً: التصالح في جرائم التهرب الضريبي :

عرف المشرع الفرنسي التهرب الضريبي بصفة عامة سواء في الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة وذلك في المواد من 1725 وحتى 1740 من المدونة العامة للضرائب، ولقد غلظ المشرع الفرنسي من العقوبة المقررة للتهرب الضريبي حيث فرض عقوبة جنائية وهي الحبس لمدة سنتين إلى خمس سنوات أو الغرامة التي تقدر بخمسة آلاف يورو إلى مائة ألف يورو، هذا بالإضافة إلى الضريبة المتهرب منها والضريبة الإضافية المستحقة عن الضريبة الأصلية وغرامة ضريبية قيمتها 200% أو 300% من نسبة المبالغ المتهرب من أدائها، ويجوز التصالح مع مصلحة الضرائب في

<sup>49</sup> المرجع السابق، ص 508.

<sup>50</sup> المرجع السابق ص 515.

جرائم التهرب الضريبي قبل صدور حكم نهائي في جنحة التهرب الضريبي مقابل إتزام الممول المتهرب من الضريبة أن يقوم بسداد الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة وتعويض أو غرامة ضريبية تقدر ب200% من قيمة المبالغ الضريبية المتهرب من سدادها<sup>51</sup>.

#### خامساً: حق الاطلاع على المستندات الضريبية :

نصت المادة 283/4 من المدونة العامة للضرائب بفرنسا على إلزام المكلف بأن يقدم إلى الموظفين والعاملين بمصلحة الضرائب أو إلى أي أية مصلحة مالية الذين قد تم تعيينهم بقرار وزاري، سواء في المبنى الرئيسي للمصلحة أو في أي فرع آخر تابع لها، كل المستندات الضرورية لتحديد العمليات الخاضعة للضريبة، مع عدم الإخلال بأحكام المادة 58 من لائحة الإجراءات الضريبية.

كما نصت المادة رقم 85 من لائحة الإجراءات الضريبية على حق موظفي مصلحة الضرائب في الاطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلف، وكذا الميزانية السنوية لكل منشأة، ومراجعة الفواتير والمستندات سواء الخاصة بالبيع أو شراء السلعة، وفي حالة عدم تمكن موظفي المصلحة من أداء مهامهم في الاطلاع والمراجعة أو المعاينة تفرض غرامة مالية تصل إلى 500 يورو على المتسبب وتضاعف هذه الغرامة بتكرار الفعل، والمادة 85 من لائحة الإجراءات الضريبية وحق الاطلاع على المستندات مقرر في كافة التشريعات الضريبية مثل التشريع الانجليزي والألماني، باعتبار أن هذا الحق يعد وسيلة للرقابة من قبل مصلحة الضرائب على الممولين<sup>52 53</sup>.

#### سادساً: تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي :

أعطى المشرع الفرنسي حق تحريك ورفع الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لوزير المالية ومن ينوبه، حيث نصت المادة 153 من المدونة العامة للضرائب على أنه " ويعلق القانون تحريك الدعوى في هذه الحالات - حالات التهرب الضريبي -

<sup>51</sup> د/ أسعد طاهر ، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص520.

<sup>52</sup> L.V.Fernandez.Ma ublanc.J.PMaublanc.Droit Fiscal immobilier PUF,1996,p197.

<sup>53</sup> د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 579-580.

على تقديم طلب كتابي من وزير المالية، أو من ينوب عنه في ذلك، وله التنازل عنها - الدعوى الجنائية - التهرب الضريبي بناء على طلب كتابي يقدم من وزير المالية، كما نصت المادة 1 /749 من المدونة العامة للضرائب على أنه " تخول النقابات المهنية ممارسة حقوق المدعي المدني إذا ما حركت الدعوى الجنائية من قبل هذه الإدارة في الجرائم الضريبية.<sup>54</sup>

**نخلص مما تقدم من خلال الفصل الأول الضريبة على القيمة المضافة** هي إحدى الابتكارات المالية الكبيرة في عام 1920، وقد وجدت أصلها التاريخي في فرنسا ثم انتشرت في العديد من الدول.

ففي عام 1917 تم استصدار أول ضريبة على المعاملات وكانت تفرض على مبيعات التجزئة ويقع عبؤها على المستهلك الأخير للسلعة، وكان يتم تحصيلها عن طريق الطوابع تظهر على فواتير البيع.

وفي عام 1954 في فرنسا قام السيد/ موريس لوريه رئيس مجلس الضرائب الفرنسي بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا، وبدأ العمل بها لأول مرة في 10 أبريل عام 1954م، وحقق نظام ضريبة القيمة المضافة نجاحاً كبيراً في فرنسا، وتم فرضها على جميع الأنشطة التجارية، وتساهم ضريبة القيمة المضافة في حصة كبيرة من الإيرادات العامة الفرنسية حيث تمثل في الوقت الراهن حوالي 45% من جملة حصيلة الإيرادات العامة الفرنسية.

ومن أهم القضايا الحالية على ضريبة القيمة المضافة في فرنسا ما يعرف باسم المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة هو 9.16%، في حين أن المعدل المنخفض هو 5.5% أو 1.2% ويأمل رئيس فرنسا في إثارة موضوع تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة في الاجتماع القادم للمجلس الأوروبي، ويهدف طلب فرنسا إلى خفض معدل ضريبة القيمة المضافة في أوروبا إلى التحقق من إرتفاع أسعار الوقود في السوق العالمية، كما شدد الرئيس الفرنسي على حقيقة أن الدعوة إلى تخفيض ضريبة القيمة المضافة على الوقود يجب أن تكون أوروبية بالكامل.

<sup>54</sup> المرجع السابق، ص 586.

والضريبة على القيمة المضافة لا تميز بين المنشآت المتكاملة والمنشآت غير المتكاملة، حيث يتساوى الاثنان في دفع نفس مقدار الضريبة على نفس قيمة الإنتاج، ومن ثم تعتبر هذه الضريبة ذات أثراً حياًدياً على هيكل الإنتاج والتوزيع مقارنة بالضريبة التراكمية، كما أن الضريبة على القيمة المضافة تجد تحقيق أغراضها في وفرة الحصيلة الضريبة حيث تعد هذه الضريبة مورداً مالياً ضخماً يمد الخزنة العامة للدولة بحصيلة نقدية كبيرة، ويلاحظ ذلك في معظم دول العالم حيث تبلغ نسبة المساهمة في بعض الدول ما يزيد عن 45% من الدخل الإجمالي.

كما تساعد الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الاستهلاك وترشيده، فهي تؤثر بدرجة كبيرة في القوة الشرائية للنقود، فهي تعمل على تحقيق مدخرات تبقى في يد المستهلك اذا خفض من استهلاكه أو تؤول للخزنة إذا تم الإنفاق وخضع هذا الإنفاق للضريبة، فهي ضريبة يمكن الاعتماد عليها في تنمية المدخرات الإجبارية ويختلف نطاق الضريبة على القيمة المضافة باختلاف المفاهيم التي يتم الاستناد إليها في تحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة.

كما تختص الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية ببعض الخصائص أهمها إمساك سجلات للتسجيل، وإلغاء التسجيل، وإسقاط الديون، والتصالح في جرائم التهرب الضريبي، وحق الاطلاع على المستندات الضريبية، وتحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي.

#### الخاتمة:

ركزنا في هذا البحث على محاولة فهم وتفسير الضريبة على القيمة المضافة، مع دراسة التجربة الفرنسية، ومن خلال الإشكالية العامة للبحث المتمثلة في قيام الضريبة على القيمة المضافة بدور أساسي على الصعيد الضريبي لأغلب النظم الضريبية لمعظم دول العالم الآن، مع بيان ما مرت به الدولة الفرنسية من تجربتها العملية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كأحد دول الاتحاد الأوروبي، وكأول دولة من دول الاتحاد الأوروبي في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة منذ عام 1954 م أي منذ أكثر من 65 عام.

## النتائج:

أولاً: الضريبة على القيمة المضافة لا بد وأن تجمع في ذاتها أربعة عناصر أساسية وهذه العناصر الأربعة هي أن يتم خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة مالم يستثنى بنص خاص، وأن يكون سعر الضريبة نسبي ولا يتكرر إلا نادراً، وعمومية الخصم، وقابلية الرد، وهذه العناصر الأربعة السابقة السالفة الذكر توجد في كافة دول العالم التي تتبع في نظامها الضريبي ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: الضريبة على القيمة المضافة تعد هي المعيار والنموذج الضريبي والأمثل أياً كان النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، وأياً كان عدد سكانها، وعاداتهم، وتقاليدهم، ولغتهم، وديانتهم، وجنسياتهم، والدليل على ذلك على أرض الواقع العملي تبنى 166 دولة من دول العالم نظام الضريبة على القيمة المضافة.

ثالثاً: تساهم ضريبة القيمة المضافة في علاج كثير من المشكلات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والأمنية والأخلاقية للدول النامية، وأيضاً الدول المتقدمة مثل فرنسا محل البحث والدراسة المقارنة، فهي تعد وبحق حصيلة ضريبية وفيرة وغزيرة تساهم في سد عجز الموازنة العامة للدولة من ناحية، والنهوض باقتصادها من ناحية أخرى.

رابعاً: اذا كانت معظم النظم الضريبية الأخرى بخلاف نظام الضريبة على القيمة المضافة تحاول توزيع الدخل والثروات بين طبقات المجتمع الواحد، فإن نظام الضريبة على القيمة المضافة قد حقق من خلاله الغرض الأساسي من فرض الضريبة الا وهو تحقيق عدالة توزيع الدخل والثروات بين كافة طبقات المجتمع في الدولة.

خامساً: تعبر القيمة المضافة عن مساهمة الوحدات الاقتصادية في الدخل والنتائج القوميين.

سادساً: تقوم ضريبة القيمة المضافة بعلاج التفاوت في الدخل والثروات بين كافة طبقات المجتمع، ومن ثم توزيع الدخل القومي بين كافة طبقات المجتمع بطريقة عادلة.

### التوصيات:

أولاً: أن تتسم تشريعات ضريبة القيمة المضافة بالاستقرار وبالمرونة وأن تجرى التعديلات التشريعية على ضريبة القيمة المضافة بما يتناسب مع المستجدات الدولية

ثانياً: توحيد قوانين الدول العربية التي تتبع في نظامها الضريبي ضريبة القيمة المضافة، بوضع نموذج موحد يتم الرجوع إليه في حالة تنازع القانون الواجب التطبيق على السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

ثالثاً: تناول المشرع الضريبي بتنظيم القانون على القيمة المضافة بالمزيد من التفسير والايضاح من ناحية الجوانب الفنية والقانونية.

رابعاً: علاج القصور التشريعي للتجنب الضريبي لجميع الضرائب بصفة عامة ولضريبة القيمة المضافة بصفة خاصة.

خامساً: الاستفادة من التجربة الأوروبية والفرنسية من جهة نشوئها وتطورها وتطبيقها وإحصاءاتها وظروفها للتعرف على ايجابياتها وتحاشي سلبياتها قبل أي تطبيق للضريبة على القيمة المضافة محلياً.

## المراجع العربية

1. د/ أسعد طاهر، دراسة مقارنة في الحقوق و الالتزامات و المبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة،(رسالة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة طنطا،. 1999
2. د/ بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فاعلية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008 ، ( رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة وهران بالجزائر،2012م) .
3. د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى،2007م.
4. روج يعقوب، آليات تحصيل الضرائب في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، بحث مقدم لكلية العلوم الاقتصادية- جامعة قاصدي مرباح بالجزائر، العام الجامعي 2013م-2014م.
5. د/ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة،(رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة،2002).
6. د/ عبد الستار سلمى، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
7. د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
8. د/ عيساوي عبد القادر ، الامتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار الخاص بالجزائر، ( رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بلقايد- تلمسان بالجزائر، 2016).
9. د/ محمد البناء، مقدمة في مبادئ الاقتصاد الجزئي ( الناشر: زهراء الشرق، القاهرة، الطبعة الأولى، 2001) .
10. د/ محمد لعلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، ( رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية- جامعة محمد خضير - بسكرة بالجزائر،،2015م).
11. وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، رئيس مصلحة الضرائب المصرية صدر 2017/4/20.

**References: المراجع الاجنبية**

1. Damunuk Todopk: " Droit Fiscal des Entreprises", ed 1992.
2. Direction Generale des Finances publiques, La Fiscalite Francaise, France,2008.
3. European community, sixth council Directive, Article4(3)
4. Frankel Maurice," la genese de la taxe sur la valeur a ajutee these du doctoral ", paris II,1976.
5. Gore Francais: " Doit Fiscal ", paris,1980.
6. Jean Schmidt:" Les Principes Fondamentaux da Droit Fiscal ed.Dalloz,1992.
7. Jecques Beguin: " Le regime simple de T.V.A La Semaine juridique", Avril,1998.
8. L.Trotabes et. S. M. cotteret. Droit Fiscal8,ed. Dalloz,1997.
9. L.V.Fernandez.Ma ublanc.J.PMaublanc.Droit Fiscal immobilier PUF,1996,p197.
10. Pierre Louis Reynaud:" L Assiete reelle de La T.V.A, Dalloz,1993.
11. <https://www.Aljarida>. Com.3/3/2014.
12. <https://www.constitueproject.org>.24/5/2019..
13. <http://www.marefa.org>.7/1/2011..
14. <http://www.marefa.org>.12/10/2018..