

السياسة الضريبية في فرنسا والاتحاد الاوروبي

تجاه الضريبة على القيمة المضافة

طالب الدكتوراه: عادل معين حبيب

كلية الحقوق - جامعة حلب

اشراف الدكتور: حمود تثار + د. مصطفى عثمان

الملخص:

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 موضوع السياسة الضريبية الفرنسية والاتحاد الأوروبي تجاه الضريبة على القيمة المضافة، نظرا لنجاح التجربة الأوروبية وخصوصا الفرنسية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأهمية السياسة الضريبية الفرنسية، ويتكون البحث مطلبين، تم التطرق في المطلب الأول منه إلى حركة السترات الصفراء وأثرها على ضريبة القيمة المضافة، أما المطلب الثاني فتضمن سياسة الاتحاد الأوروبي تجاه الضريبة على القيمة المضافة، وخلص البحث إلى جملة استنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها.

Tax policy in France and the European Union towards value-added tax

Summary

Tax policy in France and the European Union towards value-added 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 subject of French tax policy and the European Union towards value-added tax, given the success of the European experience, especially the French, in implementing value-added tax and the importance of the French tax policy. The value-added tax, and the second requirement included the policy of the European Union towards the value-added tax, and the research concluded a set of conclusions and set appropriate recommendations for them.

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 تجربة الاتحاد الأوروبي والتجربة الفرنسية، تجربتان بنتيجة واحدة، لذلك لا بد من دراسة هذه التجربة والاستفادة من ايجابياتها وتحاشي سلبياتها.

المبحث الأول

السياسة الضريبية الفرنسية والاتحاد الأوروبي تجاه الضريبة على القيمة المضافة

تعد الدولة الفرنسية هي أول دولة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومن أجل ذلك قامت باتخاذ كل الوسائل والسبل لتطبيق هذه الضريبة التطبيق الأمثل.

حيث قامت الحكومة الفرنسية بإلغاء الضريبة على الأجور واستبدالها بزيادة مماثلة في أسعار الضريبة على القيمة المضافة الأمر الذي كان يهدف إلى إبدال الضريبة المحملة على أثمان جميع المنتجات بضريبة لا تحمل إلا على المنتجات المستهلكة في فرنسا، وتدعم هذه الحجة موقف أولئك الذين يحتجون على الانخفاض الكلي لحصيلة الضريبة على القيمة المضافة وارتفاع حصيلة الضرائب على الدخل، لكن حقيقة الأمر أن الأعباء الضريبية المرتفعة المحملة على سعر الدول المعنية تؤدي إلى خفض الاستهلاك الداخلي مما يؤدي إلى زيادة سعر الوحدة خارج الضريبة بالنسبة للدول المنافسة، وسوف يتم المساواة بين الأثمان المختلفة عن طريق أسعار الصرف، إذ أن سعر عملة الدولة التي ستزيد من الأعباء الضريبية بها سوف يتجه إلى الهبوط.¹

يرى الباحث أن من هذا المنطلق كانت الضريبة على القيمة المضافة هي أحد الركائز الأساسية والدعائم الرئيسية في توحيد عملة الاتحاد الأوروبي باليورو.

كما يلاحظ أن الدولة الفرنسية تطبق الضريبة على القيمة المضافة بنطاق الواسع، فأى شخص يقوم بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أثناء ممارسة النشاط التجاري. سواء كان على أساس منتظم أو غير منتظم فهو شخص خاضع للضريبة، وتخرج أنشطة الموظفين عن نطاق الضريبة وليس للوضع القانوني للشخص أي علاقة بخضوعه للضريبة، ولذلك فإن الضريبة تطبق بشكل حيادي على الهيئات والأفراد والمهن الحرة والمقيمين وغير المقيمين، ويعفى من الضريبة صغار المتعهدون، إلا أنه يجوز لهم أن يختاروا الخضوع للضريبة ليتمكنوا من استرجاع ضريبة المدخلات، ولا تعفى الصفقات العقارية.

¹ -د- أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة طنطا، 1999)، ص 598-599.

يجب على المتعهدين الأجانب الذين ليست لديهم منشآت في فرنسا ولكنهم يقومون بتوريدات خاضعة للضريبة في فرنسا أن يعينوا ممثلاً ملتزماً بالضريبة يكون مسؤولاً عن تنفيذ الالتزامات ودفع الضريبة المستحقة على المتعهد، ولا يجب على المتعهدين الأجانب الذين يقومون بتوريدات خدمات داخل الدولة مثل حقوق النشر والتأليف وبراءات الاختراع وتأجير السلع المنقولة وغيرها أن يقدموا بيانات عن الضريبة في فرنسا، حيث أن الضريبة على مثل هذه الخدمات تستحق الدفع من الملتقى، ولا تطبق هذه القاعدة عندما يتم توريد هذه الخدمات نفسها لشخص غير متعهد في فرنسا واستخدامه لها، وإذا كان مقر المتعهد الاجنبي يقع خارج المجموعة الأوروبية يكون ملتزماً بالضريبة في فرنسا ويصبح تعيين ممثل ملتزم بالضريبة أمراً إجبارياً، كما تخضع السلع المستوردة إلى فرنسا للضريبة عند الإفراج الجمركي، وإذا كانت السلع مرسلّة مباشرة من الشركة الأجنبية إلى المستهلك النهائي فإن الضريبة على الواردات واجبة الاداء على المستهلك الفرنسي².

بل إن السياسة الضريبية الفرنسية جعلت الضريبة على القيمة المضافة تطبق ببعض خدمات القطاع المالي حيث تم فرض الضريبة على البنوك الفرنسية منذ عام 1979 م على مبالغ القروض المتعلقة الممنوحة للقطاع الخاص خلال اليوم الأول للعمل بعد انتهاء كل عام ميلادي، وهذه الضريبة مستقلة عن الضريبة على القيمة المضافة وتفرض بسعر 0.21%، ومع ذلك يجوز للبنك أن يختار أن ينضم لنظام الضريبة على القيمة المضافة حيث ينخفض سعر الضريبة إلى 0.14%، وفي هذه الحالة يجوز للبنك الحصول على خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات، ويمكن أن يصدر فواتير للعملاء تضمن لهم مبلغ الضريبة بالتفصيل مع السماح لهم بخصمها في مقابل الضريبة على مبيعاتهم³.

² د/ خالد عبد العليم عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007م، ص 66-69.

³ المرجع السابق ، ص 242، 243.

هذا وسوف نقسم دراستنا في هذا المبحث إلى المطلبين التاليين:
المطلب الأول: حركة السترات الصفراء في فرنسا وأثرها على ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الثاني: سياسة الاتحاد الأوروبي تجاه الضريبة على القيمة المضافة.
المطلب الأول

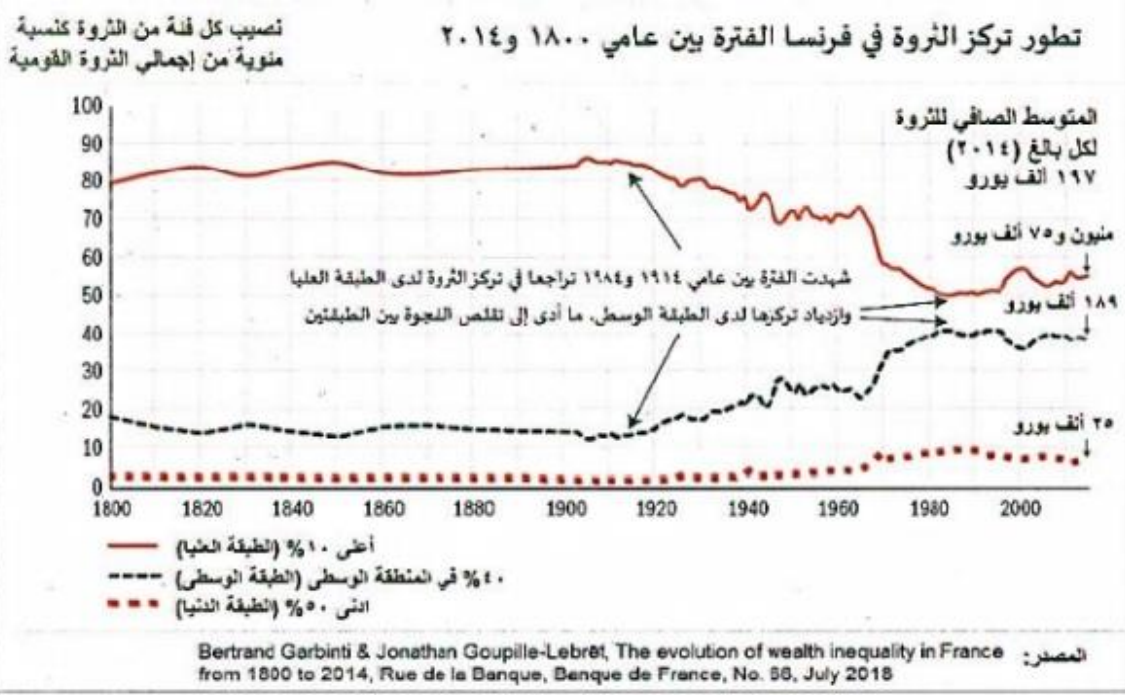
حركة السترات الصفراء في فرنسا وأثرها على ضريبة القيمة المضافة

تعلقت الأنظار في مختلف أرجاء العالم باحتجاجات السترات الصفراء في باريس والعديد من المدن الفرنسية الأخرى، ومشاهد العنف والتحطيم التي رافقتها، خاصة العاصمة الفرنسية وأحيائها الراقية، أو ما يطلق عليه المربع الأمني المحيط بقصر الرئاسة وغيره من المقار التشريعية والتنفيذية وذلك منذ السابع عشر من نوفمبر عام 2018م.

كانت القرارات التي اتخذتها حكومة الرئيس الفرنسي ماكرون برفع أسعار الوقود والمحروقات مع بداية عام 2019م، هي بمثابة الفتيل الذي أشعل قنبلة الاحتجاجات التي فاقت حدود التصورات والتوقعات الحكومية قبل اتخاذ هذه القرارات بل وفي أثنائها، ذلك أن زيارة الضرائب على المحروقات مع بداية 2019م، والعبء الكبير الذي فرضته على هذه الفئات التي شاركت في الاحتجاجات، وكذلك التي أيدتها لا يمثان سوى جزء ضئيل من معاناة مختلف. فئات المحتجين من ذوي السترات الصفراء.

أصبحت فرنسا الدولة الأولى في العبء الضريبي، وتفوقت على هولندا التي كانت تشغل هذه المكانة، إلا أن معاناة المحتجين تراكمت خلال الشهور الثمانية عشر المنقضية من حكم ماكرون قبل تفجر الاحتجاجات، ذلك أن السياسة المالية والضريبية والاجتماعية، التي تنفذها حكومة ماكرون تحت إشرافه وتوجيهه استهدفت في المقام الأول تحويل وتغيير وظيفة الدولة الفرنسية التي حظيت بسمي دولة الرفاهية الاجتماعية أو دولة الرعاية الاجتماعية، ولكن استهدف برنامج ماكرون تحويلها إلى دولة ليبرالية متعولمة بسياسات جديدة تهدف إلى زيادة ساعات العمل وخفض سن التقاعد وتقليص النفقات وزيادة الضرائب غير المباشرة- ومن أهمها ضريبة القيمة المضافة - وتحويل الدولة المسؤولة عن الرفاهية الاجتماعية من رعاية تعليمية وصحية وخدمات نقل و

مواصلات ورعاية اجتماعية إلى دولة محايدة تقتصر وظيفتها على حفظ الأمن والدفاع والقضاء (الدولة الحارسة)، وتترك المواطن الفرد في حقل المنافسة لكي يكسب قوته وعيشه وفق مبدأ حصول الناجح على كل شيء.⁴



شكل(1) يوضح تركيز الثروة في فرنسا بين عامي 1800 و 2014.⁵

بل امتدت حركة السترات الصفراء الاحتجاجية من معقلها في فرنسا إلى العديد من دول أوروبا، بل وإلى دول من قارات أخرى مثل العراق والأردن ولبنان وإسرائيل في آسيا، وتونس و بوركينافاسو في إفريقيا، وكندا في أمريكا الشمالية، لقد مثلت تلك الحركة الشعبية غير المسبوقة في فرنسا، منذ اندلاعها في 17/11/2018، نموذجاً للعديد من

⁴ د/ عبد العليم محمد، مقالة بعنوان: احتجاجات فرنسا نهاية دولة الرفاهية، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 215، المجلد رقم 54 ، يناير 2019، ص 140-141.

⁵ المصدر= نقلاً عن د/ عبد العليم محمد، مقالة بعنوان: احتجاجات فرنسا نهاية دولة الرفاهية، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 215، المجلد رقم 54 ، يناير 2019، ص 141.

الحركات الاحتجاجية خاصة في دول أوروبا نظراً للقرب الجغرافي والتقارب الفكري وكثافة الروابط السياسية والاقتصادية والتأثير الإعلامي.⁶

هذا وسوف نقسم دراستنا في هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: أثر هذه الحركة على ضريبة القيمة المضافة في فرنسا.

الفرع الثاني: أثر هذه الحركة على ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي.

الفرع الأول

أثر هذه الحركة على ضريبة القيمة المضافة في فرنسا

حركة السترات الصفراء في فرنسا تختلف جذرياً عن مثيلاتها في الدول الأوروبية الأخرى من عدة أوجه غاية في الأهمية، تلك الاختلافات تتمثل في حجم المشاركة الشعبية ففي فرنسا بلغ عدد المشاركين في الحركة الاحتجاجية في بدايتها في نوفمبر عام 2018م ما يربو على ثلاثمائة ألف ينتمون إلى الطبقات الشعبية والعمالية والطبقة الوسطى، كما أن السترات الصفراء الفرنسية لم تجد غير صدى ضئيل في ألمانيا حيث أن الاقتصاد الألماني يتمتع بقوة نسبية عن نظيره الفرنسي بالرغم من بعض أوجه التشابه في الصعوبات المعيشية بين البلدين، مثل ارتفاع أسعار المساكن الخاصة في المدن الكبرى، وانخفاض الدخل فهناك 7.5 مليون شخص في ألمانيا لا يزيد دخلهم الشهري عن 450 يورو وهو مبلغ زهيد، لكن المطالب الشعبية في ألمانيا الخاصة بالأحوال المعيشية والأوضاع الاقتصادية نادراً ما يتم اتخاذها في شكل احتجاجات عنيفة بسبب تعدد قنوات الحوار والتفاوض بين السلطة السياسية والمواطنين الألمان.⁷

يلاحظ توجيه حركة السترات الصفراء في فرنسا نحو تشكيل حركة سياسة أو حزب سياسي مما يوحي بفكرة إنشاء الدولة الابتكارية، لكن ما هو مفهوم الدولة الابتكارية وشروطها؟

يعد الابتكار من المفاهيم القديمة قدم البشرية ذاتها، وعلى الرغم من تعدد التعريفات المطروحة له، والتي غالباً ما تتطوي على درجة كبيرة من التعقيد فيمكن تعريفه

⁶ د/ هشام مراد، مقالة بعنوان: حركات السترات الصفراء في أوروبا رؤية مقارنة، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد رقم 54، إبريل 2019، ص232.

⁷ د/ هشام مراد، مقالة بعنوان: حركات السترات الصفراء في أوروبا رؤية مقارنة، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد رقم 54، إبريل 2019، ص232-235.

ببساطة بأنه " الأفكار الجديدة التي يمكن تطبيقها" وهو التعريف الذي يميز الابتكار عن غيره من المفاهيم الأخرى والتي جرى الخلط بينها واستخدامها بشكل تبادلي، ومن أهمها مفهوم التطور، الذي يشمل التغيير التدريجي دون استحداث، وكذلك كل من مفهومي الإبداع والاختراع، وهما مرحلتان مهمتان في الابتكار إلا أنه ينقصهما عنصر الجهد اللازم لتنفيذ الأفكار وتطبيقها وهو ما يجعل الأفكار واعدة مفيدة. وقد نشأ المفهوم الحديث للابتكار في أثناء الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، حيث قام شومبيتر عام 1939م.⁸ بتوظيف مصطلح الابتكار للتظير للتطور الاقتصادي ومن ثم فقد إمتد المفهوم إلى أبعد من استخدامه الأصلي لفهم عمليات التغيير في الحياة الاقتصادية، ونتيجة لذلك اقترن استخدام الابتكار بالأبعاد الاقتصادية والتكنولوجية، وذلك دون الانتباه إلى أهمية الأبعاد الاجتماعية والسياسية للمفهوم، وهو الأمر الذي انعكس في ندرة الدراسات التي تتناول الابتكار في السياقات الاجتماعية والسياسية، بيد أن التحول نحو الدولة الابتكارية يستدعى تحقق مجموعة من الشروط السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية، وهو ما يسهم في. تشكيل الدولة الابتكارية على أسس سليمة وما يهنا بالبحث والدراسة هو الشروط الاقتصادية والمالية وأهمها ما يلي:

أ- تقديم الحوافز المالية لدعم الابتكارات، حيث يمكن أن تقدم الدولة حوافز مالية لدعم الابتكار، سواء بصورة مباشرة من خلال الدعم المالي المباشر، أو بصورة غير مباشرة من خلال الحوافز الضريبية لدعم الابتكار وعمليات البحث والتطوير، وتعد الصورة الأخيرة هي النهج المعتمد في عدد كبير من الدول على مدى العقد الماضي ففي عام 2013، قدمت 27 دولة تابعة لمنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية (OECD) حوافز ضريبية لدعم البحث والتطوير في مجال الأعمال، وتتمثل أهمية تلك الحوافز في تقليل العبء الضريبي الواقع على الابتكار، وتعزيز موقع الدولة الإبتكارية على خريطة التنافسية العالمية.

ب- مستوى الإنفاق العام المعزز للابتكار حيث أن الابتكار يحتاج إلى الدعم المالي من أجل إجراءات الأبحاث والتجارب وعمليات التدريب والمتابعة والتقييم، بالإضافة إلى ضرورة وجود مخصصات إضافية لتحمل المخاطر، وكذلك نشر

⁸ ينظر د/ عزت البرعي، أصول الاقتصاد السياسي، بدون دار نشر، عام 2004 / 2005، ص 481- 483.

الابتكار وتطبيقه، ومن ثم فإن عدم توافر المخصصات المالية قد يفيد أهداف السياسة الابتكارية.

ت- حجم الاستثمارات في البحث العلمي والتطوير، حيث أن حجم الإنفاق الذي تخصصه الدولة على البحث العلمي والتطرح يعد من المشروطيات الأساسية لقدرة الدولة بشكل عام على التحول نحو الابتكار كركيزة أساسية، علاوة على تشجيع الابتكار التعاوني بين القطاعين العام والخاص، وهو ما يمكن أن يوسع من نطاق قاعدة القدرة الابتكارية في المجال الاقتصادي، وهي الدعائم التي يستند إليها اقتصاد المعرفة، كما حددها البنك الدولي. وتتمثل في وجود نظام اقتصادي ومؤسسي قوي، وتوفير الموارد البشرية عالية الجودة، من خلال التعليم واكتساب المهارات، ودعم نظام الابتكار الوطني، والاعتماد على التكنولوجيا المعلومات والاتصالات.⁹

الفرع الثاني

أثر هذه الحركة على ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي

تعصف الاضطرابات والانقسامات بالعديد من عواصم الاتحاد الأوروبي بداية من الصعود المتنامي لليمين القومي المتطرف في ألمانيا، وفرنسا، وهولندا، وبولندا، والنمسا، والسويد، والمجر، وإسبانيا، وإيطاليا، مروراً بالأزمة غير المسبوقة التي فرضتها معركة البريكست المعقدة للانفصال عن الاتحاد، ووصولهم إلى غضب السترات الصفراء في فرنسا، والمطالبات برحيل ماكرون، فضلاً عن الأزمات الاقتصادية الخانقة التي تسبب في معاناة دول عديدة، مثل اليونان، وإيطاليا، وإسبانيا، وغيرها بما ينذر بمخاطر الانفصال والتفكك للكيان الإقليمي الأكثر فاعلية على مدى التاريخ.

ومن ثم أثبتت الأزمات المتلاحقة منذ عام 2008 أن الاتحاد الأوروبي لم يعد قادراً على تحقيق الأهداف التي تنشئ من أجلها ولم يعد في استطاعته تقديم الرفاهية لمواطنيه، ولا تحقيق الأمن والاستقرار في مواجهة التحديات المختلفة، بل وأصبح أيضاً أقل جاذبية للدول الأعضاء، ومنذ ذلك الحين وجد العديد من الناخبين الأوروبيين ملاذاً

⁹ سارة عبد العزيز سالم، مقالة بعنوان: دوافع ومشروطيات التحول نحو الدول الابتكارية، مجلة السياسة الدولية، اتجاهات نظرية في تحليل السياسة الدولية، العدد رقم 215، مجلد 54، يناير 2019، ص12-13.

في مفهوم الدولة القومية وفي قيامهم بذلك غزوا لمشاعر القومية والتشدد الأوروبي، وغزوا من فكرة الحمائية والانعزالية، وهو من شأنه أن يعمل على تمزيق نسيج المشروع الأوروبي وفرض تهديد وجودي حقيقي لذلك الكيان الإقليمي.

ويواجه الإتحاد الأوروبي أزمات متتالية لم يجد لها حلاً جذرياً متفقاً عليه بين جميع الدول الأعضاء حتى الآن، خاصة في ظل التفاوت الاقتصادي الكبير بين أعضائه، فعلى المستوى الاقتصادي الكبير بين الأعضاء، نجد معدلات البطالة بلغت حوالي 7.9% في شهر نوفمبر عام 2018م داخل دول الاتحاد، كما يبلغ إجمالي ديوان دول الاتحاد الأوروبي نحو 81% من الناتج المحلي، كما شهدت دول الاتحاد الأوروبي تراجعاً ملحوظاً في معدلات النمو الاقتصادي حيث بلغ بنسبة 2.4% عام 2017، لكن بلغ بنسبة 1.6% في عام 2019م.

وعلى المستوى السياسي خروج بريطانيا المرتقب من الاتحاد الأوروبي يؤدي إلى فقدان الاتحاد الأوروبي لأهم القوى سواء السياسية أو الاقتصادية أو الأمنية، المؤسسة له واحتمالات تكرار ذلك الأمر مرة أخرى مع دول أخرى بما يظهر ضعف الولاء للإتحاد الأوروبي مقابل الولاء القومي للدولة.¹⁰

وتدرك دول الإتحاد الأوروبي جيداً ما تواجهه من أزمات وأخطار متصاعدة، لذا كانت فكرة إصلاح الإتحاد الأوروبي من الداخل تمثل أولوية قصوى للرئيس الفرنسي ايمانويل ماكرون منذ توليه الرئاسة الفرنسية، وتعاونه فيها ألمانيا كقائدز للإتحاد الأوروبي، وقد أقر الإتحاد الأوروبي في السنوات عدداً من الإجراءات والمبادرات الإصلاحية لتعزيز مكانه الاتحاد وتوطيد تماسكه لعل أبرزها:

1. إعطاء النمو الاقتصادي الأولوية الأولى في إصلاح الإتحاد لمعالجة الفجوة

بين دول الإتحاد من ناحية، وتعزيز النمو الاقتصادي وإنعاش السوق

¹⁰ أجرت بريطانيا إستفتاء الخروج من الاتحاد الأوروبي في 23 يونيو 2016، حيث صوت فيه الناخبون بنسبة 51.9% لمصلحة مغادرة الاتحاد، فيما صوت 48.1% بالبقاء و أثر ذلك النتيجة طالبت بريطانيا في 29 مارس 2017 بتفعيل المادة 50 من معاهدة لشبونة، والتي تتعلق بحق الأعضاء في الإتحاد الأوروبي في الانسحاب من الإتحاد من طرف واحد، ولتبدأ المفاوضات الرسمية بين الطرفين على شروط الانسحاب، حيث تم الاتفاق في نوفمبر 2018 على اتفاق الخروج المسمى بريكت الذي تفاوضت بشأنه رئيسة الوزراء البريطانية تريزا ماي مع الإتحاد الأوروبي، د/ ايمان أحمد عبد الحليم، مقالة بعنوان: الحكومة البريطانية أمام مآزق البريكت، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد 54، إبريل 2019، ص 228.

الأوروبية من ناحية أخرى، خاصة في ظل تزايد الديون، وارتفاع معدلات البطالة في العديد من بلدان أوروبا.

2. الدعوة لإنشاء جيش أوروبي موحد كما جاء في اقتراح الرئيس الفرنسي ماكرون في نوفمبر 2018م بهدف تمكين أوروبا من الدفاع عن نفسها بشكل مستقل عن الولايات المتحدة الأمريكية.

3. تعزيز المبادرات الشعبية بهدف استعادة الثقة بين المواطنين الأوروبيين وقادة الإتحاد.

ومن واقع تعدد وتعدد الأزمات ظهر اتجاهان، أحدهما متفائل والآخر متشائم تجاه مستقبل الإتحاد الأوروبي، لكن مسألة بقاء الإتحاد الأوروبي ستظل رهنية عدة عوامل أهمها القدرة على إصلاح الإتحاد من الداخل، وتحجيم صعود التيارات القومية المتطرفة وقدرة الإتحاد على إيجاد صياغات مشتركة للتهديدات التي تواجهه مع مراعاة حقوق الدول القومية واحتياجات مواطنيها.¹¹

أرى أن الضريبة على القيمة المضافة هي أحد الدعام التي يشترك فيها الدول الأعضاء بالإتحاد الأوروبي، والتي تساهم من شأنها في وحدة وبقاء الإتحاد الأوروبي، بل وأنها تحد من الازمات والمصاعب والمشكلات التي تواجهه خاصة في ظل التقدم التكنولوجي وسهولة وسائل المواصلات والاتصالات واتساع حركة التجارة والتبادل التجاري خاصة من قبل الشركات الكبرى متعددة النشاط.

المطلب الثاني

سياسة الإتحاد الأوروبي تجاه الضريبة على القيمة المضافة

قام الإتحاد الأوروبي بالنظر إلى ضريبة القيمة المضافة على أنها أهم ضريبة كائنة على الساحة الضريبية من ضمن مجموعة من ضرائب أخرى، ولذلك عمل الإتحاد

¹¹ باسم راشد، مقالة بعنوان: الإتحاد الأوروبي أمام خطر التفكك، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد 54، إبريل عام 2019، ص 227، 224.

الأوروبي على وضع التوجيهات المختلفة بشأن النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة،
وآخر هذه التوجيهات توجيه مجلس الإتحاد الأوروبي رقم 1/347¹².

الهدف من النظام الموحد للضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

1. يحقق نظام ضريبة القيمة المضافة أكبر بساطة وحيادية، ويغطي نطاقها جميع مراحل الإنتاج والتوزيع وكذلك مجال الخدمات، لذلك من مصلحة السوق الداخلية والدول الأعضاء اعتماد نظام موحد. يمتد تطبيقه أيضاً على تجارة التجزئة.
2. يجب أن يؤدي النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة - حتى ولو لم يتم تنسيق المعدلات والاعفاءات بشكل كامل- إلى حياد تنافسي، بمعنى أن السلع والخدمات المماثلة في إقليم كل دولة عضو تتحمل العبء نفسه بغض النظر عن طول دائرة الإنتاج والتوزيع.
3. من الضروري توفير فترة انتقالية تسمح بالتكيف التدريجي للقوانين الوطنية في مجالات محددة، خلال هذه الفترة الانتقالية، ينبغي أن تخضع المعاملات داخل المجتمع التي يقوم بها أشخاص خاضعون للضريبة على القيمة المضافة، بخلاف الأشخاص الخاضعين للضريبة والمعافين فيها من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة في الدول الأعضاء في المقصد وفقاً لشروط الإتحاد الأوروبي ولشروط تلك الدول الأعضاء.
4. يجب أن تخضع عمليات الشراء من قبل الأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة في دول المقصد الأعضاء وفقاً لشروط توجيهه الإتحاد الأوروبي وشروط الدول الأعضاء.
5. يجب تعريف مفهوم الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة بطريقة تمكن الدول الأعضاء لتشمل الأشخاص الذين يقومون بمعاملات عرضية، من أجل ضمان حيادية ضريبية أفضل.

¹² توجيه الإتحاد الأوروبي رقم 112 لسنة 2006 المؤرخ 28 نوفمبر 2006 بشأن النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة، المنشور في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي 1/347، تشريع الطبعة الفرنسية، 11 ديسمبر 2006.

6. من أجل تسهيل التجارة داخل المجتمع في الأعمال المتعلقة بالممتلكات الشخصية الملموسة، ينبغي وضع قواعد لفرض الضريبة على القيمة المضافة على هذه المعاملات عند تنفيذها لشخص خاضع للضريبة تم تحديده في دولة عضو من أعضاء الاتحاد الأوروبي.
7. يجب تحديد مكان تقديم الخدمات من حيث المبدأ في المكان الذي نشأ فيه مقدم الخدمة مقر نشاطه الاقتصادي، حتى لا يحدث تنازع في الاختصاص المكاني للمعاملات الخاضعة للضريبة بين الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي.
8. يجب على الدول الأعضاء تعيين متلقي توريد السلع أو الخدمات للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، مما يمكن الدول أعضاء الاتحاد الأوروبي من مكافحة التهرب الضريبي من قبل المسجلين الضريبيين في قطاعات معينة أو أنواع معينة من عمليات الخضوع للضريبة على القيمة المضافة.
9. ينبغي مواءمة التزامات الأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة قدر الإمكان، لضمان التحصيل الضريبي العادل في جميع الدول الأعضاء وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية.
10. لتحقيق أهداف تطبيق النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة يتعين اعتماد تدابير التنفيذ لذلك الأمر، وذلك لتلافي مشكلات الأزواج الضريبي للمعاملات عبر الحدود التي تتجم عن التطبيق غير الموحد من جانب الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي للقواعد التي تحكم مكان المعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.¹³

¹³ Directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au system commun de taxe sur la valeur ajoutée, journal officiel de l'union europeene, L 347/1 Directive 2006, ce du conseil du November 2006, p 1-5 . <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML>.

سوف نتناول هذا المطلب من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: توجيه الإتحاد الأوروبي الأخير بشأن النظام الموحد للضريبة على القيمة المضافة. الفرع الثاني: أثر خطر تفكك الإتحاد الأوروبي على ضريبة القيمة المضافة.

الفرع الأول

توجيه الإتحاد الأوروبي الأخير بشأن النظام الموحد للضريبة على القيمة المضافة

شمل التوجيه الأخير للإتحاد الأوروبي رقم 112 لسنة 2006 بشأن النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة بتاريخ 28 نوفمبر 2006 والمنشور بالجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي برقم 347/1 بتاريخ 11 ديسمبر عام 2006 خمسة عشر عنواناً وأهم هذه العناوين وأهم ما جاء بها ما يلي:

العنوان الأول: الغرض والنطاق

أهم ما جاء فيه يضع هذا التوجيه النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة (VAT)

(م1).

ومبدأ هذا النظام الموحد لضريبة القيمة المضافة هو تطبيق ضريبة عامة على الاستهلاك على السلع والخدمات، بغض النظر عن عدد العمليات المشاركة في عملية الإنتاج والتوزيع قبل مرحلة الفرض.

بالنسبة لكل معاملة، فإن ضريبة القيمة المضافة المحسوبة على سعر السلع أو الخدمة بالسعر المطبق على تلك الممتلكات أو الخدمة، تكون أقل من مقدار الضريبة التي تفرض تكلفة مباشرة على المكونات المختلفة للسعر، ويتم تطبيق القيمة المضافة المشترك حتى مرحلة البيع بالتجزئة(م1).

والسلع القابلة للتغيير تعني منتجات الطاقة والكحول والمشروبات الكحولية والتبغ

المصنع باستثناء الغاز المقدم من نظام توزيع الغاز الطبيعي والكهرباء(م2).

ولا يسرى الحكن المنصوص في الفقرة (ب) إلا إذا كان لا يتجاوز المبلغ الإجمالي

لعمليات اقتناء السلع داخل المجتمع، في السنة التقويمية الحالية، والتي تحدها الدول

الأعضاء والتي لا تقل عن مبلغ 10 آلاف يورو أو ما يعادلها بالعملة الوطنية(م3).¹⁴

¹⁴ المرجع السابق ، ص10-12.

العنوان الثاني مجال الأرض من التطبيق:

لأغراض هذا التوجيه، تنطبق التعاريف التالية:

- ❖ الجماعة أو أراضي الجماعة تعني جميع أقاليم الدول الأعضاء.
- ❖ يقصد بتعبير دولة عضو أو إقليم كل دولة عضو في الجماعة التي وفقاً للمادة 299 من المعاهدة، تنطبق المعاهدة المنشئة للجماعة الأوروبية لكن باستبعاد المناطق المحددة في المادة 6 من هذا التوجيه(م5).
- ❖ الأراضي الثالثة تعني الأراضي المشار إليها في المادة 6.
- ❖ دولة ثالثة تعني أي دولة أو إقليم لا تنطبق عليه المعاهدة (م5).

العنوان الثالث بالموضوع:

يقصد به بتعبير الشخص الخاضع للضريبة أي شخص يمارس نشاطاً اقتصادياً بشكل مستقل في أي مكان مهما كان الغرض من هذا النشاط أو نتائجه. ويعتبر النشاط الاقتصادي أي نشاط للمنتجين أو المتداولين أو مقدمي الخدمات، بما في ذلك المهن الاستراتيجية والزراعية أو الأنشطة المماثلة، على وجه الخصوص يعتبر نشاطاً ملموساً أو غير ملموساً نشاطاً اقتصادياً بهدف الحصول على إيرادات منه على أساس دائم (م9).¹⁵

العنوان الرابع عمليات مستحيلة:

الفصل (1) تسليم البضائع:

- 1) يعتبر تسليم الممتلكات ونقل السلطة للتخلص من الممتلكات الملموسة كمالك.
- 2) تعتبر العمليات التالية بمثابة تسليم للبضائع:
أ- النقل بدفع تعويض لممتلكات الممتلكات بموجب طلب مقدم من السلطة العامة أو بالنيابة عنها أو بموجب القانون.

¹⁵ المرجع السابق ص12-14.

- ب- التسليم الفعلي للممتلكات بموجب عقد ينص على استئجار العقار أو البيع بالتقسيط، مع الشرط الذي يتم حيازته عادة على أبعد تقدير عند سداد القسط الأخير.
- ت- نقل الممتلكات التي تتم بموجب عقد العمولة على الشراء أو البيع
- (3) يجوز للدول الأعضاء اعتبار تسليم البضائع بمثابة تسليم أعمال (م4).
- (4) يشمل مصطلح الممتلكات الملموسة الكهرباء والغاز والحرارة والبرودة وما شابه ذلك.
- (5) قد تعتبر الدول الأعضاء ممتلكات ملموسة.
- أ- بعض الحقوق في الممتلكات غير المنقولة.
- ب- الحقوق العينية التي تمنح صاحبها سلطة الاستخدام على الممتلكات غير المنقولة.
- ت- الحصص في المصالح والأسهم التي تؤمن حيازتها في القانون أو في الواقع إسناد الملكية أو التمتع بالممتلكات غير المنقولة أو جزء صغير من الممتلكات غير المنقولة (م15).¹⁶

الفصل الثالث الخدمة وموقعها

تقديم الخدمات يعني أي معاملة لا تمثل توريد السلع (م24).¹⁷

القسم (1) القاعدة العامة:

مكان تقديم الخدمات هو المكان الذي أنشأ فيه مقدم الخدمات مقر نشاطه الاقتصادي أو لديه منشأة دائمة تقدم من خلالها الخدمات أو في حالة عدم وجود هذا المقعد أو مثل هذه المنشأة الدائمة في محل إقامته أو محل إقامته المعتاد.

القسم (2) أحكام خاصة:

¹⁶ المرجع السابق ، ص 14-15.

¹⁷ المرجع السابق، ص 17.

1- القسم الفرعي (1) الخدمات المقدمة من الوسطاء هو مكان تقديم الخدمات من قبل وسيط يعمل نيابة عن ولصالح الآخر، هو المكان الذي تتم فيه المعاملة الرئيسية وفقاً لأحكام هذا التوجيه (م44).

2- القسم الفرعي (2) الخدمات التي تقدمها العقارات، هو مكان تقديم الخدمات المتعلقة بالممتلكات غير المنقولة، بما في ذلك خدمات الوكلاء العقاريين والخبراء، وكذلك الخدمات التي تميل إلى إعداد أو تنسيق تنفيذ الأعمال العقارية، مثل الخدمات المقدمة من قبل المهندسين المعماريين ومكاتب المراقبة حيث يقع العقار (م45).

3- القسم الفرعي (3) خدمات النقل، مكان خدمات النقل بخلاف النقل داخل المجتمع للبضائع، هو المكان الذي يتم فيه النقل وفقاً للمسافات المقطوعة (م47). ويقصد بتعبير النقل داخل المجتمع للبضائع أي نقل للبضائع يكون مكان رحيلها ومكان المغادرة هو المكان الذي تبدأ فيه البضائع فعلياً، بصرف النظر عن الرحلات التي تتم للوصول إلى مكان الذي توجد فيه البضائع، ومكان الوصول هو المكان الذي ينتهي فيه نقل البضائع فعلياً (م48).¹⁸

العنوان الثامن RATE

الفصل 1 تطبيق معدل:

يكون السعر المطبق لضريبة القيمة المضافة على اقتناء البضائع داخل المجتمع، هو السعر المطبق في إقليم الدولة العضو لتوريد نفس البضائع (م94). وعندما يتم تغيير الأسعار يجوز للدول الأعضاء في الحالات المنصوص عليها في المادتين، 65 و 66 إجراء تعديل لمراعاة السعر المطبق في وقت تقديم السلع أو تقديم الخدمات. (م95).

الفصل 2 هيكل ومستويات المعدلات القسم 1 طبيعي

تطبق الدول الأعضاء المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة التي تحددها كل دولة عضو على نسبة مئوية من المبلغ الخاضع للضريبة وهو نفس الشيء بالنسبة لتوريد السلع ولتقديم الخدمات (م96). ومن 1 يناير 2006 وحتى 31 ديسمبر 2010 لا

¹⁸ المرجع السابق، ص 21-22.

يقبل المعدل الطبيعي عن 15% ويقرر مجلس الإتحاد الأوروبي ووفقاً للمادة 93 من المعاهدة، مستوى السعر القياسي المطبق بعد 31 ديسمبر 2010 (م97).
القسم 2 انخفاض المعدلات:

يجوز للدول الأعضاء أن تطبق سعراً منخفضاً واحداً أو اثنين وتطبق الأسعار المنخفضة فقط على إمدادات السلع والخدمات في الفئات المحددة في الملحق الثالث، كما أن الأسعار المنخفضة لا تطبق على الخدمات المشار إليها في المادة 56 (1)(ك)، ومن خلال تطبيق المعدلات المنخفضة المنصوص عليها في الفقرة 1 على الفئات التي تشير إلى البضائع، يجوز للدول الأعضاء أن تستخدم مصطلحات مدمجة لتعيين الفئة المعينة بدقة (م98)، وتحدد الأسعار المنخفضة بنسبة لا تقل عن 5% من المبلغ الخاضع للضريبة (م99).¹⁹

العنوان التاسع الإعفاءات:

الفصل 1 تهيئات عامة:

تسري الإعفاءات المنصوص عليها في الفصول من 2 إلى 9 دون الإخلال بأحكام المجتمع الأخرى وفي ظل الشروط التي تضعها الدول الأعضاء لضمان التطبيق الصحيح والبسيط لتلك الإعفاءات ومنع أي احتيال أو تهرب أو سوء استخدام محتمل (م131).

الفصل 2 إعفاءات لبعض الأنشطة ذات الاهتمام العام

تعفي الدول الأعضاء العمليات الآتية:

- 1- تقديم الخدمات وتوريد السلع العارضة لها بلا استثناء نقل الركاب والاتصالات السلكية و اللاسلكية، التي تنفذها الخدمات البريدية العامة.
- 2- الاستشفاء والرعاية الطبية التي ترتبط بها، والمستشفيات ودور رعاية المسنين، والخدمات الطبية والتشخيصية وغيرها من المؤسسات المعترف بها حسب الأصول ذات الطابع المماثل.

¹⁹ المرجع السابق، ص 30-31.

3- الخدمات التي تقدمها مجموعة العاملين لحسابهم الخاص للأشخاص الذين يمارسون أنشطة معفاة، أو التي ليسوا أشخاص خاضعين للضريبة، بشرط ألا يكون هذا الإعفاء مسؤولاً عن تشوهات المنافسة.

4- الخدمات والامدادات من السلع المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمساعدات الاجتماعية والضمان الاجتماعي، أو الهيئات المعترف بها على أنها ذات طابع اجتماعي للدولة العضو المعنية.

5- تعليم الأطفال والشباب، أو التعليم الدراسي أو الجامعي، أو التدريب المهني أو إعادة التدريب، وتوفير الخدمات واللوازم للبضائع والسلع التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بهم.

6- الخدمات الثقافية والتي تقوم بها هيئات يحكمها القانون العام أو منظمات ثقافية أخرى معترف بها من قبل الدولة العضو المعنية وممارسة الرياضة والتربية البدنية التي تقدمها المنظمات غير الربحية (م132).²⁰

العنوان الثاني عشر أنظمة خاصة:

القسم 2 مخطط خاص للخدمات المقدمة إلكترونياً:

1- تسمح الدول الأعضاء لأي شخص غير خاضع للضريبة يقوم بتقديم الخدمات إلكترونياً إلى شخص غير خاضع للضريبة يتم انشاؤه في دولة عضو، ليكون مقره أو يقيم عادة في تلك الدولة العضو بالاستثناء من هذا المخطط الخاص (م359).

2- يجب على الشخص غير الخاضع للضريبة إخطار الدولة العضو بتحديد اللحظة التي يبدأ فيها نشاطه كشخص خاضع للضريبة، أو إيقافه أو تعديله بطريقة لم يعد يستوفي الشروط المطلوبة للاستفادة من هذا المخطط الخاص ينقل هذه المعلومات إلكترونياً (م360).

3- المعلومات التي يقدمها الشخص غير الخاضع للضريبة إلى الدولة العضو لتحديد هويته عندما يبدأ نشاطاً خاضعاً للضريبة يجب أن تشمل عناصر التعريف التالية:

²⁰ المرجع السابق، ص36-37.

- أ- الاسم
- ب- العنوان البريدي.
- ت- عناوين البريد الإلكتروني بما في ذلك المواقع الإلكترونية.
- ث- رقم الضريبة عند الاقتضاء.
- ج- إعلان بأنه غير معروف لضريبة القيمة المضافة في المجتمع، ثم يقوم الشخص غير الخاضع للضريبة بإخطار الدولة العضو بتحديد أي تغيير في المعلومات المقدمة (م361).
- 4- على الدولة العضو في تحديد الهوية،²¹ أن تخصص للشخص الخاضع للضريبة رقم تعريف شخصي لضريبة القيمة المضافة وتبلغ الأخير عن طريق الوسائل الإلكترونية برقم الهوية التي تم تخصيصه له، على أساس المعلومات المستخدمة لهذا التعريف.
- 5- تحذف كل دولة تحديد الهوية العضو الخاضع للضريبة غير المؤسس²² من سجل الهوية في الحالات الآتية:
- أ- إذا أعلمه أنه لم يعد يقدم خدمات إلكترونية.
- ب- إذا كان من الممكن الافتراض أن أنشطتها الخاضعة للضريبة انتهت.
- ت- إذا لم يعد الشخص الخاضع للضريبة يستوفي الشروط المطلوبة للاستفادة من هذا المخطط الخاص.
- ث- إذا كان لا يلتزم بشكل منهجي بالقواعد المتعلقة بالمخطط الخاص (م363).
- 6- لكل ربع تقويمي، يجب على الشخص غير الخاضع للضريبة أن يرسل إلكترونياً ضريبة القيمة المضافة إلى الدولة العضو لتحديد ما إذا كانت الخدمات الإلكترونية قد قدمت أم لا، ويجب أن يتم استلام الإعلان في غضون عشرين يوماً بعد انقضاء الفترة الخاضعة للضريبة التي يغطيها هذا الإعلان (م364).

²¹ دولة تحديد الهوية تعني الدولة العضو التي يختار الشخص غير الخاضع إخطارها بالوقت الذي يبدأ فيه نشاطه كشخص خاضع للضريبة في إقليم دون أقاليم الاتحاد الدولي (م 358 / 3)، المرجع السابق، ص82.

²² الشخص لخاضع للضريبة غير المؤسس يعني الشخص الخاضع للضريبة التي لم يقم بمكان عمله في إقليم الجماعة وليس له منشأة دائمة هناك (م 1/358)، المرجع السابق، ص82.

7- تكون ضريبة القيمة المضافة مقومة باليورو، ولكن يجوز للدول الأعضاء التي لم تعتمد اليورو أن تطلب إعادة ضريبة القيمة المضافة بعملتها الوطنية، بسعر الصرف المعمول به في اليوم الأخير من الفترة الخاضعة للضريبة المعلنة، ويتم الصرف من خلال تطبيق أسعار الصرف التي ينشرها البنك المركزي الأوروبي لليوم المعني، أو في حالة عدم النشر هذا اليوم يكون في اليوم التالي للنشر (م366).

8- يتم الدفع إلى حساب مصرفي باليورو وتحدده الدولة العضو لتحديد الهوية، ويجوز للدول الأعضاء التي لم تعتمد اليورو أن تطلب الدفع إلى حساب مصرفي مقوم بعملتها الخاصة (م367).

9- لا يجوز للشخص غير الخاضع للضريبة أن يستفيد من هذا المخطط الخاص خصم أي مبلغ من ضريبة القيمة المضافة بموجب المادة (168) من هذا التوجيه.

10- على الشخص غير الخاضع للضريبة أن يحتفظ بسجل المعاملات التي تدرج تحت هذا المخطط الخاص، وأن يكون هذا السجل مفصلاً لتتمكن سلطات الضرائب في دولة الاستهلاك العضو من التحقق من دقة عودة ضريبة القيمة المضافة، ويجب الاحتفاظ بالسجل لمدة عشر سنوات اعتباراً من 31 ديسمبر من عام المعاملة (م369).²³

العنوان الخامس عشر أحكام ختامية:

تبديل ودخول حيز التنفيذ:

1- يلغي هذا التوجيه EEC /277 /67 والتوجيه EEC /388 /77 دون الإخلال بالالتزامات الدول الأعضاء بشأن المواعيد النهائية لنقل وتطبيق التوجيهات المذكورة في الجزء (ب) من الملحق الحادي عشر، كما يجب تفسير الإشارات إلى التوجيهات الملغاة كمراجع إلى هذا التوجيه وتقرأ وفقاً لجدول الارتباط في الملحق الثاني عشر (م411).

²³ المرجع السابق، ص 82-83.

2- تعمل الدول الأعضاء على تنفيذ القوانين واللوائح والأحكام الإدارية اللازمة للإمتثال للمادة 2/3 والمادة 44 والمادة 59/1 والمادة 339 والملحق الثالث النقطة 18، اعتباراً من 1 يناير 2008م وعليهم أن يبلغوا على الفور نص هذه الأحكام وجدول الارتباط بين تلك الأحكام وهذا التوجيه، وعندما تعتمد الدول الأعضاء هذه الأحكام يجب أن تتضمن إشارة إلى هذا التوجيه أو يجب أن تكون مصحوبة بمثل هذه الإشارة بمناسبة نشرها الرسمي، وتعتمد تفاصيل هذه الإشارة من قبل الدول الأعضاء (م412).

3- يدخل هذا التوجيه حيز التنفيذ في 1 يناير 2007 (م413).

4- هذا التوجيه موجه إلى الدول الأعضاء، حرر في بروكسل بتاريخ 28 نوفمبر 2006 (م414).²⁴

الفرع الثاني

أثر خطر تفكك الاتحاد الأوروبي على ضريبة القيمة المضافة

يتكون الاتحاد الأوروبي من 28 دولة، وبمغادرة بريطانيا يصبح قوام الإتحاد الأوروبي 27 دولة نظراً إلى اتفاق الخروج المسمى بريكست والذي تفاوضت بشأنه رئيسة الوزراء البريطانية تريزا ماي مع الإتحاد الأوروبي بناءً على إجراء بريطانيا لاستفتاء الخروج من الإتحاد الأوروبي في 23 يونيو 2016.²⁵

وقد أصبح الإتحاد الأوروبي يعاني من مشكلات اقتصادية بالغة التعقيد أهمها تقادم الديون ومشكلة البطالة وانخفاض معدلات النمو الاقتصادي، فضلاً عن سوء تخصيص الموارد الاقتصادية ساعد على محدودية تحقق المنافع الاقتصادية المتبادلة والمتوازنة بين الدول الأعضاء.

أرى أن لذلك الأمر أثر سلبياً على ضريبة القيمة المضافة فكلما كان هناك انتعاشاً اقتصادياً وزادت معدلات التبادل التجاري والسلي والخدمي بين دول الإتحاد الأوروبي، كلما زادت حصيلة ضريبة القيمة المضافة وبالتالي كلما أصاب الاقتصاد

²⁴ المرجع السابق، ص 90

²⁵ ينظر في هذا البحث هامش ص 160-161.

الأوروبي الركود متمثلاً في الدول أعضاء الاتحاد الأوروبي كلما انخفضت حصة ضريبة القيمة المضافة.

الدليل على ذلك تبعات خروج بريطانيا من الاتحاد الأوروبي أهمها:

- 1- ضعف قيمة الجنيه الاسترليني أمام العملات العالمية الرئيسية الأخرى القابلة للتحويل كالدولار الأمريكي والين الياباني، وبالفعل تهاوى الجنيه الاسترليني وفقد 11% من قيمته فور إعلان نتيجة الاستفتاء، وذلك ليسجل إنهيار غير مسبوق في تاريخه وتحديداً منذ عام 1985.
 - 2- تراجع جاذبية بريطانيا كسوق استثماري عالمي بخروج استثمارات كبيرة من بريطانيا إلى الأسواق المالية الأخرى المنافسة مثل ألمانيا وفرنسا وسويسرا.
 - 3- تراجع جاذبية حي لندن المالي الشهير بخروج البنوك والمؤسسات المالية الكبرى من بريطانيا والتوجه إلى الأسواق المالية المنافسة مثل سويسرا وألمانيا وفرنسا.
 - 4- تراجع التصنيف الائتماني الممتاز لبريطانيا، وبالفعل خفضت وكالة ستاندر أند بورز التصنيف الائتماني السيادي لبريطانيا من AAA إلى AA غداة إعلان نتيجة التصويت بالانفصال عن الإتحاد الأوروبي.
- وفضلاً عن هذه التبعات الاقتصادية الجسيمة المترتبة على خروج بريطانيا من الإتحاد الأوروبي، حيث تواجه منطقة اليورو تداعيات أكثر خطورة من التداعيات التي ألمت ببريطانيا ذاتها وأهم هذه التداعيات ما يلي:

- 1- خطر تفكك الإتحاد الأوروبي وانهيار الحلم الأوروبي.
- 2- خطر إنهيار اليورو (الوحدة النقدية الأوروبية).
- 3- خطر فقدان النفوذ السياسي للإتحاد الأوروبي.
- 4- تزايد النفوذ السياسي والاقتصادي العالمي للولايات المتحدة الأمريكية.²⁶

أرى أن أهم أثر يترتب على تفكك الإتحاد الأوروبي ضعف حصة الضريبة على القيمة المضافة من ناحية، وتنازع القانون الضريبي الواجب التطبيق فضلاً عن

²⁶ المصدر: موقع النت:

مشكلات الازدواج والتهرب الضريبي بين دولتين أو أكثر قد فرضت فيها الضريبة على القيمة المضافة، أو بمناسبة عمليات ضريبة القيمة المضافة من ناحية أخرى.

المبحث الثاني

أهم ملامح قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي

تتلخص أهم ملامح قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي من خلال أحكام الخضوع للضريبة من حيث حد التسجيل ومحل هذا الخضوع، وأسس فرض الضريبة، والواقعة المنشئة لاستحقاقها.

أولاً: أحكام الخضوع للضريبة:

1- **حد التسجيل:** يعتبر حد التسجيل هو معيار الخضوع للضريبة، فمن الناحية العملية يستحيل التعامل مع كافة الباعة بصرف النظر عن حجم مبيعاتهم بحجة العدالة، وذلك أن العدالة ليست هي المساواة المجردة في المعاملة، حيث يتحتم على الدولة مساندة المشروعات الصغيرة حتى تتاح لها فرصة النمو، ومن ثم التسجيل، وفضلاً عما يوفره حد التسجيل من فرصة نمو المشروعات الصغيرة، فإنه أيضاً يوفر جهد الجهاز الضريبي حتى لا يضيع في التعامل مع أفراد دون عائد، ومن ناحية أخرى فإنه يعطي للضريبة وجهاً اجتماعياً رحيماً، إذ يبعد بعبء الضريبة والتزاماتها عن كاهل المشروعات الصغيرة.

الشخص الخاضع للضريبة هو من يقوم بصورة مستقلة بعقد صفقات ذات طبيعة اقتصادية تدخل ضمن نطاق الضريبة، ويجوز لعدة أشخاص خاضعين للضريبة على الدخول في صفقات متتابعة تتضمن نفس السلع، وعندئذ يعتبر أن كل شخص في السلسلة قد قام بالتوريد ولو انتقلت الملكية الفعلية مباشرة من المتلقي الأول إلى المتلقي الأخير في السلسلة، ولا يلتزم كل خاضع للضريبة بالتسجيل نتيجة لبعض النظم الخاصة أو حدود التسجيل المختلفة كالمزارعين والصيادين والمؤسسات المالية والموانئ الحرة، وينتقل الخضوع للضريبة في بعض الأموال من المورد إلى المتلقي خاضعاً كلياً للضريبة فلا تفرض ضريبة إضافية، أما إذا كان المعفى كلياً أو جزئياً

فلا يسترد إلا جزءاً من الضريبة المستحقة ويعرف هذا النظام باسم نظام التكاليف العكسي، وفي فرنسا يقتصر على توريد خدمات معينة يستوردها متعهدون مقيمون.²⁷ ويلاحظ مما تقدم أن الخضوع للضريبة وفقاً للقاعدة العامة قد يكون إجبارياً للأشخاص الذين يقومون بعمليات بيع السلع أو أداء الخدمات، التي تدخل في إطار النشاط الاقتصادي بغض النظر عن صفتهم أو شكل أو طبيعة تدخلهم.²⁸ وهذه القواعد يرد عليها بعض الاستثناءات وفقاً لظروف كل بلد.

ويكون الخضوع اختياريًا عندما تنص التشريعات المختلفة على حصر حالات هذا الخضوع الاختياري وقد تطلقها دون حصر، وهنا نجد الكثيرين يفضلون الانضمام إلى دائرة الخضوع للإستفادة من نظام الخصم وذلك وفقاً لظروف كل بلد.

ففي فرنسا يحدد المشرع حالات الخضوع الاختياري بمقتضى نص المادة 260 بفقراتها الثلاثة، كما يتيح المشروع هذا الخضوع للأشخاص الذين يقومون بأعمال لا تدخل في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

2- محل الخضوع:

القاعدة العامة هي خضوع جميع السلع والخدمات بوجه عام، فيما عدا التوريدات التي ينص عليها القانون على إعفائها. فالخضوع يشمل السلع والخدمات، والتوريد الذاتي لكل منهما، والاستيراد، ويشكل مكان التوريد أهمية خاصة في كثير من الدول حيث تختلف القواعد التي تحدد مكان التوريد بالنسبة للسلع عليها بالنسبة للخدمات، كما يثير الاستيراد الحديث عن مبدأ الإقليمية بالنسبة لبعض الدول، أي مجال تطبيق من حيث المكان، ففي فرنسا فإن مصطلح الأراضي الفرنسية بما فيها كورسيكا وموناكو حيث تطبق الضريبة في المناطق الفرنسية عبر البحار (المارتينيك وجود لوب ورينو)، ولكن يتم تطبيق قواعد خاصة عليها، وتعامل الصفقات بين فرنسا وهذه المناطق على وجه الخصوص باعتبارها صادرات و واردات، ويختلف تطبيق الإقليمية بالنسبة للسلع عنه بالنسبة للخدمات، ففي حالة السلع يجب التفرقة بين السلع المسلمة

²⁷ Cloude Gambier: Les Impots en France, Tait, Alain (T.V.A) Taxe de valeur Ajotee, 1991.

²⁸ Goerge Egypt: La T.V.A " Que sais- Je? Pres, universitaire de France, 2^e, edition, mise a jour mai, 1982, p.52.

على حالتها حيث ينص القانون على قواعد خاصة تحدد ماهية التسليم وفقاً لما يقتضيه (م/256 /2)، المادة 257 من المدونة العامة للضرائب.²⁹

أما فيما يتعلق بتطبيق مبدأ الإقليمية على عمليات أداء الخدمات، فإن مكان التوريد وبصفة عامة هو المكان التي تقع فيه منشأة المورد (البائع) والذي وردت منه الخدمة، إلا أن هناك بعض الخدمات المرتبطة ببلد العميل تلك الحالات تحمل الخدمة بالضريبة حسب بلد العميل وهو ما يعرف حالياً بظاهرة التكليف العكسي، فبموجب هذا النظام يقوم العميل المشتري لخدمات معينة من الخارج بدفع ضريبة على بلده هو كما لو كان هو مورد الخدمة لا متلقيها، وإذا كان من حق ذلك العميل استرجاع الضريبة على المدخلات بالكامل فلن يعاني من أي عنصر تكلفة بسبب هذه الضريبة، أما إذا كان معفياً كلياً أو جزئياً، وبالتالي فليس من حقه إسترجاع الضريبة على المدخلات، فإن التكليف العكسي قد يصبح عنصر تكلفة صرف بسبب هذه الضريبة.

إن تلك القواعد سألغة البيان قد أقرها التوجيه السادس للمجموعة الأوروبية الصادر في 17 مايو 1977 بشأن التنسيق بين تشريعات الدول الأعضاء والذي أخذت به معظم الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة كما تضعها الدول التي لم تأخذ بها في الحسبان عند وضع تشريعاتها، وفي فرنسا فإن أداء الخدمات يخضع للضريبة عندما يكون للقائم بالخدمة في فرنسا مركزاً لنشاطه، أو مؤسسة ثابتة أو محل بالخدمة في فرنسا مركزاً لنشاطه، أو مؤسسة ثابتة أو محل إقامة عادية في حالة عدم وجود المركز الثابت بنشاطه إلا أن هذا المبدأ العام ترد عليه استثناءات نصت عليها المادة 259/أ،ب من المدونة العامة للضريبة (C.G.I) وكذا المادة 28 /5 من المرسوم السادس الصادر في 17 مايو 1977، حيث تأخذ هذه النصوص بعين الاعتبار، ليس فقط بمكان مؤسسة القائم بالخدمة ولكن أيضاً تعدد بالمستفيد من الخدمة وكونه خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة، فهذه النصوص تقرر خروجاً عن معيار مكان مقدم الخدمة.³⁰

²⁹ Ce: societe des Atelier Goetzamam.8 December 1967.

³⁰ Bernard Plagnet: Detroit Fiscal de l'Enterprise.1984,p. 235-236.

أما عن العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة إلى نظام العمليات مع الخارج أي الصادرات والواردات، وطبقاً لمبدأ البلد المقصود فإن الواردات هي عمليات خاضعة للضريبة، في الوقت الذي تعفى فيه الصادرات، ففي فرنسا تخضع السلع المستوردة للضريبة على القيمة المضافة بمقتضى نص المادة (291) من المدونة العامة للضرائب، والمكلف هو المستورد وذلك وفقاً للقيمة المحددة في المادة (35) من قانون الجمارك وهي السعر العادي في حالة المنافسة الكاملة ومضافاً إليه الرسوم والضرائب الجمركية المحصلة، والضرائب الأخرى تؤدي عند الاستيراد إلا أنه ترد بعض الاستثناءات على هذه القاعدة العامة وهي إعفاء بعض الواردات لأهداف اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية و وفقاً لنص المادة (189) من قانون الجمارك ولائحته التنفيذية.³¹

ثانياً: أسس فرض الضريبة:

في فرنسا يكون وعاء الضريبة هو كل المبالغ والقيم التي حصل عليها المورد أو مقدم الخدمة مقابل تسليم السلع أو تقديم الخدمة، سواء كان ذلك المقابل نقدياً أو عينياً، وفي حالة المقابل العيني يؤخذ في الاعتبار قيمة كل السلع أو الخدمات مقابل عملية تسليم السلع أو أداء الخدمة (م 1/266) من المدونة العامة للضرائب، ويجوز للإدارة الضريبية تقدير الضريبة إذا لم يتقدم المسجل بإقراراته خلال 30 يوماً من تاريخ مطالبته بذلك رسمياً، وللإدارة الضريبية تصحيح أية عملية ضريبية في خلال ثلاث سنوات حيث تنتهي هذه المدة في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي تلك العملية عندما تتزامن السنة المالية مع السنة الميلادية.³²

ثالثاً: الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة / وقت أداء الضريبة

القاعدة العامة أن الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة هي بيع السلعة أو أداء الخدمة، لأن واقعة البيع متعددة الصور ومن أهمها البيع بالنسيئة. لذا نجد الدول تختلف

³¹ J.la Fourcade: Le regime suspensif d imposition en matiere de T.V.A revue. De science Financiere.69 Anne,1977,p.1102-1105.

³² د/ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 2002).

من حيث تحديد تلك الواقعة، كما تختلف التشريعات الدولية في تطبيقها بالنسبة للسلع عنها بالنسبة للخدمات.

ففي فرنسا تختلف القواعد التي تطبق على السلع والخدمات فالضريبة على السلع تستحق بمجرد تسليم السلعة ولو لم تصدر الفواتير عن تلك السلعة، وتستحق الضريبة ولو لم يتم سداد ثمن السلعة أو تم دفعه بالتقسيط إلا أن الفقيه بيير فونتانو يرى أن عمليات البيع بالتقسيط تعد استثناء بالنسبة لمبدأ التسليم حيث يرى أن الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة هي دفع القسط الأخير من ثمن المبيع استناداً إلى نص المادة 1604 من القانون المدني الفرنسي.

هذا الرأي يصطدم بنص المادة (1269) من المدونة العامة للضرائب حيث تقتضي صراحة بأن الواقعة المنشئة للضريبة هي عملية التسليم، أي تسليم السلعة المبيعة، ففي حالة البيع بالتقسيط يتم استلام السلعة بمجرد سداد القسط الأول بينما عرفت المادة 1604 من القانون المدني الفرنسي، مفهوم التسليم بأنه نقل ملكية الشيء المبيع إلى المشتري وذلك يتم بتمام سداد القسط الأخير لثمن السلعة، بينما تستحق الضريبة بمجرد إتمام عملية تسليم السلعة بمجرد دفع أول قسط، وتسمح هذه العملية للمورد بتأخير سداد الضريبة إلى حين دفع كامل الثمن، هذا بالنسبة للمنقول، أما بالنسبة للخدمات فالواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة تتحقق عند أول استعمال أو استخدام للخدمات التي يقدمها الخاضع للضريبة.

ويتم دفع الضريبة المستحقة كل شهر على السلع المباعة، والأموال التي يتم تحصيلها مقابل الخدمات المؤداة خلال الشهر السابق، وذلك في الفترة ما بين 15 إلى 24 من الشهر التالي لحدوث الصفقة الواردة بالقرار، وبالنسبة لصغار المتعهدين فلهم الحق في تقديم الإقرارات كل ثلاثة شهور، مهما بلغت قيمة الضريبة المستحقة أثناء أي شهر خلال السنة الميلادية.³³

سوف يتم تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين :

المطلب الأول: شرح أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي.

المطلب الثاني: تقييم الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية.

³³ د/ شويكار إسماعيل يوسف، المرجع السابق، ص 22-23.

المطلب الأول

شرح أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي

توجد التزامات عديدة تقع على عاتق المكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجر جملة أو تاجر تجزئة أو مؤدي خدمة، وهي التسجيل والدفتر والسجلات، والفواتير والإقرارات الضريبية. بينما هناك التزامات أخرى تقع على عاتق الإدارة الضريبية من حيث تقدير الضريبة وتصحيح الإقرارات والتظلمات والعقوبات.

أولاً: التزامات المكلفين بدفع الضريبة على القيمة المضافة :

1- التسجيل:

مما لا شك فيه أن التسجيل يجعل الشخص خاضعاً لرقابة السلطات الضريبية، وعادة ما يعني هذا أنه مطالب بتقديم إقرارات دورية لمشترياته ومبيعاته وسداد الضريبة في نفس الوقت.³⁴ وفي فرنسا المتعهد الذي يعمل في أي نشاط صناعي أو تجاري أو مهني يخضع للضريبة، أيّاً كان رقم أعماله السنوي، وفي خلال الأسبوعين الأوليين من بدء تشغيل النشاط يجب على المتعهدين بتسجيل أنفسهم لدى مأمورية ضرائب الدخل التابعين لها.

2- الدفاتر والسجلات:

مما لا شك فيه أن إمساك الممولين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة لسجلات دقيقة وكاملة يؤدي إلى عدم حدوث مشكلات لدى التطبيق، فضلاً عن السلاسة ويسر التعامل، إلا أن إمساك الدفاتر التي تحتوي على أدق التفاصيل يدفع من تكاليف التزام الممول، لذا تقوم الإدارة الضريبية في مختلف الدول بإصدار اللوائح المبسطة الواضحة التي تبين كيفية القيد في السجلات والشروط الواجب توافرها فيها، وذلك حتى يسهل للمكلفين تجميع البيانات ونقلها إلى الإقرار الضريبي بدقة تامة وسهولة، ويعتبر

³⁴ د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص 131-132.

دفتر المشتريات ودفتر المبيعات أهم الدفاتر التي اتفقت معظم الدول على أهمية توافرها.³⁵

يجب على المتعهدين الخاضعين للضريبة أن يمسكوا دفاتر محاسبية كافية تبين كافة صفقاتهم، وعند تحميل توريداتهم بأسعار ضريبية مختلفة يجب أن تقيد الصفقات الخاضعة لكل سعر ضريبي على حده، وتضمنت المادة 37 من لائحة الإجراءات الضريبية أنه يجب أن يتضمن دفتر العمليات غير الخاضعة بحيازة السلع والخدمات والأعمال، وعدم الالتزام بإمسك السجلات والدفاتر يعرض في للغرامة الضريبية على القيمة المضافة، وقد أكد مجلس الدولة الفرنسي أنه على مأمور الفحص أن يلتزم بما جاء بتلك الدفاتر طالما كانت منتظمة وفي حالة إهدارها وعدم الأخذ بما جاء فيها يجب توضيح أسباب الإهدار فإذا أغفل ذكر الأسباب في تقرير الفحص لا يعتد به.

3- الفواتير الضريبية:

الفواتير تعتبر من أهم الأنظمة التي تساعد على تثبيت الالتزامات الضريبية، فيتم تسجيل كل عملية بيع للسلع والخدمات، سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها، وهناك نوعان من الفواتير، الفواتير الضريبية وهي فواتير تتضمن بيانات جوهرية مثل تاريخ إصدارها ورقمها المسلسل وبيانات السلعة ومقدار الضريبة، وكذلك تشتمل على رقم التسجيل الضريبي وبيانات المشتري ورقمه الضريبي، وكذا بيانات السداد (نقداً أو بالأجل)، ويتعين أن تصدر من أصل ونسختين على الأقل حيث يحتفظ المشتري بالأصل وتقدم النسخة الأولى للإدارة الضريبية إذا طلب منها ويحتفظ البائع بالنسخة الثانية، والنوع الثاني هو الفواتير غير الضريبية أو ما يطلق عليها فواتير المستهلك النهائي، وتستخدم في تسجيل مبيعات الأشخاص غير المسجلين، وتصدر من نسخة واحدة تسلم إلى المشتري ويمكن أن يدون بها أن السعر شامل للضريبة، ويختلف الالتزام بالفواتير من بلد لآخر.³⁶

³⁵ المرجع السابق، ص 135-136.

³⁶ المرجع السابق، ص 138-139.

يجب أن تحتوي الفواتير على المعلومات الأساسية مثل اسم وعنوان العميل وثمان السلع وسعر الضريبة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تبين الفواتير التي يتم تحريرها كافة المعلومات الإلزامية التي ينص عليها القانون التجاري مثل اسم المورد أو الشركة ونوعها وعنوانها، وعدم الالتزام يمنع إسترجاع ضريبة المدخلات.³⁷

4- الإقرارات الضريبية:

في فرنسا كل ملف خاضع للضريبة على القيمة المضافة ملزم بأن يتقدم كل شهر بإقرا موضحاً صفقاته الخاضعة للضريبة في الشهر السابق، وذلك طبقاً لنص المادة 287 من المدونة العامة للضرائب بفرنسا، وهؤلاء هم المكلفون الخاضعون للنظام الضريبي العادي وعليهم سداد الضريبة المستحقة شهرياً، ويستطيع المكلفون بناء على طلباتهم أن يسمح بمهلة شهر، وإذا كانت الضريبة المستحقة سنوياً بسيطة يمكن للمكلفين تقديم إقراراتهم كل ثلاثة أشهر، وذلك في ظل النظام المبسط، والجميع ملتزم بتقديم الإقرار حسب الحرف الأول من ألقابهم إذا كان المسجل شخصاً طبيعياً أو حسب أرقام الشركات المحددة من قبل جهاز التعداد والإحصاء، بحيث يتم تقديم الإقرارات في أيام مختلفة في خلال الشهر، وعندما يظهر الإقرار أن حساب الضريبة دائن يجوز ترحيلها كما يمكن رد الفروق.

ثانياً: التزامات الإدارة الضريبية نحو الضريبة على القيمة المضافة :

لا شك أنه بنجاح الضريبة على القيمة المضافة يجب وجود نظام رقابي فعال من خلال إدارة الضريبة، والرقابة عليها بكفاءة وفاعلية، ولكي يتم ذلك لابد من توافر نظام حصر فعال للخاضعين للضريبة وذلك من خلال سجلات يتم القيد فيها وتجديدها أولاً بأول، وكذلك تبسيط الهيكل الضريبي لأن التعقيد يؤدي إلى عدم فهم الضريبة وكثرة الاستثناءات وتعدد أسعار الضريبة يؤدي إلى تعقيد الضريبة، كذلك يجب وجود جهاز ضريبي كفء وتوافر نظم تعتمد على تشغيل البرامج الإلكترونية.³⁸ حيث يمكن أن توفر

³⁷ المرجع السابق، ص141-142.

³⁸ طلب المعلومات المفيدة لمكافحة التهرب الضريبي أجازت المادة 37 من الإتفاقية اللبنانية الفرنسية لمكافحة التهرب الضريبي طلب المعلومات بهدف تطبيق الأحكام القانونية لمكافحة التهرب الضريبي، حيث عرفت المادة 1741 من قانون الضرائب الفرنسي التهرب الضريبي بأنه كل تجنب أو محاولة غير مشروعة لتجنب ضح الضريبة أو تسديدها بالكامل أو جزئياً، من خلال الإمتناع طوعاً عن تقديم التصريح الضريبي ضمن المهل أو من خلال كتم أو إخفاء جزء من المبالغ الخاضعة للضريبة أو من خلال تنظيم عدم ملائمة المكلف أو عرقلة تحصيل

المعلومات الدقيقة لأن حالات التهرب من الضريبة لا تؤدي فقط إلى نقص في الإيرادات المحصلة من الضريبة ولكنها تؤثر أيضاً على المنشآت الاقتصادية الملتزمة في مقابل المنشآت الأخرى التي تحصل بتهربها على مزايا لم تحصل عليها الأخرى، ويتضح من ذلك أهمية دور الرقابة الفعالة والمحكمة على الضريبة على القيمة المضافة.

1- تقدير الضريبة:

من أهم التزامات الإدارة الضريبية نحو الضريبة على القيمة المضافة في حالة عدم تقدم المسجل بالإقرار في الميعاد المحدد لذلك تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المسجل بتقدير الضريبة وفقاً للأسس القانونية والمحاسبية وعلى النماذج المحددة لذلك.³⁹

وفي فرنسا يجوز للإدارة الضريبية أن تقدم الضريبة الواجبة الاداء إذا لم يتقدم المتعهد بإقراراته الضريبية خلال ثلاثين يوماً من مطالبته رسمياً بذلك، وللإدارة الضريبية أن تصحح أية عملية ضريبية خلال مدة تبلغ ثلاث سنوات وتنتهي هذه المدة في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي تلك العملية عندما تتزامن السنة المالية مع السنة الميلادية، والمشرع الفرنسي حدد أسس التقدير وطرق التحاسب الضريبي بين الممولين والمصلحة بثلاثة أنظمة يجوز للمصلحة أن تأخذ بأي نظام متى توافرت شروطه، ومن جانب آخر أعطى المشرع الفرنسي حق الاعتراض على التقدير الضريبي وإثبات عكس ما ذهب عليه مصلحة الضرائب في هذا التقدير وهذه الأنظمة هي:

أ- نظام التقدير المبسط:

ويطبق على بعض المنشآت بشرط ألا تكون قد اختارت الخضوع لنظام التقدير الحقيقي، ويجب على المنشأة أن تقدم إقرارها الشهري أو السنوي.

ب- نظام التقدير الإجمالي:

الضريبة بمناورات أخرى. وبناء على هذه الإتفاقية الدولية بين لبنان وفرنسا لمكافحة التهرب الضريبي يكون من حق أي الدولتين طلب المعلومات من الدولة الأخرى، عندما يكون الهدف منها تطبيق أحكام قوانينها ذات الصلة بمكافحة التهرب الضريبي، ويلاحظ أن إجراءات وأصول تبادل المعلومات بالاستناد إلى المادة 37 من الإتفاقية اللبنانية الفرنسية لم تشهد أي تعديل منذ تاريخ إبرام الإتفاقية المذكورة عام 1963 باستثناء ما نتج عن إصدار القانون رقم 55 لسنة 2016 لجهة توسيع نطاق المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها والتي باتت تشمل نطاق المعلومات التي كانت خاضعة للسرية المصرفية، المصدر: موقع النت. www.aldic.net.6/8/2018

³⁹ د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص 145-147.

ويطبق على كافة المشروعات الصغيرة، ويطبق هذا النظام لمدة عام كامل ويجدد تلقائياً لعام آخر مالم يطلب الممول غير ذلك.

ج- نظام التقدير الإداري:

وهو يطبق في حالة عدم تقدم الخاضعين للضريبة بإقراراتهم الضريبية خلال المواعيد القانونية سواء الإقرار الشهري أو السنوي أو كل ثلاثة شهور، وكذلك يطبق على مشروعات البيع والتوريد الخاضعة بالاسكان ومؤدي الخدمات عدا الخدمات الفندقية.

د- نظام الأعمال الحقيقي:

حيث يتم تقدير الضريبة على أساس جميع المبالغ والقيم والسلع والخدمات التي سلمت أو ستسلم بواسطة المورد، كذلك يطبق في حالة عمليات الوساطة وعمليات الإنتفاع الشخصي والعمليات التي تنفذ بموجب عمولة والأعمال العقارية.⁴¹⁴⁰

2- تصحيح الإقرارات:

في فرنسا يجوز لأي متعهد المطالبة بخصم ضريبة المدخلات التي تم حذفها من الإقرار الضريبي حتى نهاية السنة الميلادية الثانية التالية للحذف، كما يجوز لأي متعهد المطالبة بخفض الضريبة المستحقة عليه أو استعادتها إذا كان هناك خطأ في تقديرها، ويجب التقدم بالطلبات للإدارة المحلية للضريبة، وهو ما يعني المأمورية المختصة قبل نهاية السنة الميلادية الثانية التي تلي تقدير الضريبة أو سدادها.⁴²

3- التظلمات:

يجوز للمتعهد أن يتظلم أمام المحاكم للفصل في المنازعات التي تنشأ بينه وبين الإدارة الضريبية المختصة بالضريبة على القيمة المضافة.⁴³ وهي المأمورية المختصة في خلال ثلاثون يوماً من تاريخ إستلامه إخطار التعديل، وللمصلحة الحق في استدعاء الممول ومناقشته في أسباب إعترضه، أما في حالة الإنفاق يقوم الممول بسداد

⁴⁰ Pierre Belter, Les systeme fiscaux, Que sales-Je? Ed, 1991, p.156-157.

⁴¹ د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص 149-150.

⁴² المرجع السابق، ص 152.

⁴³ المرجع السابق، ص 153.

المستحق، أما في حالة عدم موافقة صاحب الشأن على قرار اللجنة يكون للممول الحق في التقاضي أمام المحكمة الإدارية التي تفصل في التظلمات خلال شهرين من رفض الإدارة الضريبية لها، ويمكن رفع التظلم لمحكمة الاستئناف الإداري ومجلس الدولة.

4- العقوبات:

التهرب الضريبي هو إرتكاب الممول لفعل من أفعال الغش أو التحايل مثل تغيير الوثائق أو تزويرها، وعليه فإن ما يقترفه ذلك الممول ليس مجرد انتهاك للقانون الضريبي ولكنه فعل يهبط به إلى درك الجريمة، وتتنوع أشكال التهرب ومستوياته وذلك بسبب تعقد هذه الضريبة، وتزداد فرص المخالفة والتهرب بسبب زيادة الإعفاءات وسعر الصفر، وكذلك الأسعار متعددة للضريبة فضلاً عن الشعور بالإحباط وما يلزمه من إزعاج بسبب تكاليف الالتزام، إن التهرب يجب ان يلقي ما يستحق من عقاب حتى ولو لم ينتج عنه نقص في الحصيلة، ويجب تطبيق عقوبات رادعة عليهم وتشمل أحكام بالسجن، كما يجب أن تتم المعاقبة علناً لأن الهدف الرئيسي هو معاقبة المذنب ليكون عبرة للآخرين، وعلى الرغم من أن منع التهرب الضريبي داخل الاتحاد الأوروبي يظل أساساً داخل ضمن مسؤوليات السلطة المحلية، فقد أصدرت اللجنة الأوروبية توجيهين في مجالها أحدهما يتعلق بالتعاون في تبادل المعلومات، والآخر يتعلق بالمساعدة المتبادلة في استرداد الضريبة على القيمة المتهرب منها ويختلف نطاق المخالفات من حالة إلى أخرى، وتتراوح العقوبات بين الغرامة المالية والحكم بالسجن وفقاً لقانون الدول المختلفة.⁴⁴

ومما لا شك فيه أن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ناتجة عن قلة أو انعدام الوعي الضريبي والنظر إلى الضريبة على أنها شر يجب التهرب منه وليس منفعة الناس، وهي وإن كانت موجودة في جميع الدول إلا أنها تزداد في الدول النامية خاصة أيام الإحتلال باعتبارها أداة استعمارية.⁴⁵

44 المرجع السابق، ص155-156.

45 د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة ، بدون سنة نشر، ص82.

وفي فرنسا غلظ المشرع الضريبي من العقوبة المقررة للتهرب الضريبي حيث فرض عقوبة جنائية وهي الحبس لمدة من سنتين إلى خمس سنوات أو الغرامة المالية وهذا بالإضافة إلى الضريبة المتهرب منها والضريبة الإضافية المستحقة عن الضريبة الأصلية، وغرامة قيمتها 200% أو 300% من نسبة المبالغ المتهرب من أدائها، ويجوز التصالح مع مصحة الضرائب في جرائم التهرب الضريبي مقابل التزام الممول المتهرب من الضريبة أن يقوم بسداد الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة وتعويض أو غرامة ضريبية تقدر بـ 200% من قيمة المبالغ الضريبية المتهرب من سدادها.⁴⁶

ومن الوسائل التي قامت بها فرنسا للحد من التهرب الضريبي عن طريق ما يسمى بالتمثيل الضريبي حيث تنص المادة رقم 289 من القانون العام للضرائب الفرنسية على وجوب تعيين واعتماد ممثل ضريبي عند قيام الشركات الأجنبية بأي نشاط تجاري داخل الأسواق الفرنسية.

لكن الشركات المسجلة داخل الإتحاد الأوروبي والتي تشملها قائمة التوجيهات رقم 24 لسنة 2010 الإتحاد الأوروبي بتاريخ 16 / 3 / 2010 والمعنية بالضريبة الفرنسية على القيمة المضافة إلى الاستعانة بالممثل الضريبي. عندئذ تستطيع تلك الشركات اللجوء إلى موكل خاص، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة لتخفيض تكلفة الإجراءات لدى مصلحة الضرائب الفرنسية، ولمكافحة التهرب الضريبي، وتقدم شركة AFC كافة الضمانات الخاصة بتأمين هذه الخدمة من الناحية القانونية، فهذه الشركة تلتزم بتمثيل الشركات الأجنبية لدى مصلحة الضرائب الفرنسية، فيما يتعلق بإجراءات تقديم التقارير والوثائق اللازمة وتسديد الضرائب، كما تلتزم بإعلان تقرير تبادل السلع (تقرير الإحصاء الشهري) لصالح المستوردين والمصدرين الذين يجرون مبادلات داخل الإتحاد الأوروبي سواء عن طريق البيع أو الشراء، كما تراعي هذه الشركة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، كما تلتزم بموافقة السلطات على إعادة الضريبة على القيمة المضافة، حيث تنص المادة 283 من القانون العام للضرائب الفرنسية على أنه " عند قيام الخاضع للضريبة غير المقيم بالأراضي الفرنسية بتقديم الخدمات أو تسليم

⁴⁶ د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص165.

السلع، ليتولى الطرف المشتري أو المرسل إليه أو المستفيد سداد الضريبة على القيمة المضافة إذا كان مسجلاً في الضريبة على القيمة المضافة بفرنسا".⁴⁷

سوف يتم تقسيم هذا المطلب من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: فرض واستحقاق الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني: المخاطبون بأحكام الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول

فرض واستحقاق الضريبة على القيمة المضافة

يمكن فرض واستحقاق الضريبة على القيمة المضافة من خلال وعاء الضريبة على القيمة المضافة، وسعر الضريبة على القيمة المضافة، والاعفاءات المقررة على الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: وعاء فرض الضريبة على القيمة المضافة :

ويتكون وعاء فرض الضريبة على القيمة المضافة من كل المبالغ والقيم (سلع أو خدمات) حصل عليها المورد أو مقدم الخدمات مقابل تسليم السلعة أو تقديم الخدمة. وبصفة عامة فإن أساس الخضوع للضريبة يتكون من كل مقابل نقدي أو عيني، وفي حالة المقابل العيني فإنه يؤخذ بعين الاعتبار قيمة كل السلع والخدمات مقابل عملية تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

وثمة طريقتان لتقدير المادة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة :

الطريقة الأولى: التقدير الجزافي:

يشترط لتطبيق هذه الطريقة أن يكون رقم الأعمال السنوي محدوداً وأن يكون الاستغلال فردياً، أو من قبل شركة أشخاص.

الطريقة الثانية: التقدير الحقيقي:

طبقاً لهذه الطريقة فإنه يمكن القول أن وعاء الضريبة على القيمة المضافة يشمل كل النفقات التي دفعها العميل والتي تعتبر مكملات الثمن، وكذا المصاريف التابعة لعملية تسليم السلع أو أداء الخدمات مثل الفوائد، نفقات النقل، التغليف، التأمين وعلى

⁴⁷ المصدر: موقع النت. <http://www.representant.fiscal.com.28/12/2019>.

ذلك فالمبالغ المودعة ككفالة (ضمان) و رسوم التعاقد التي يطلبها المؤجرون من عملائهم عندما يؤجروا إليهم سلعاً، هذه المبالغ تكون مصاريف تكميلية بالنسبة للعميل وتدخل في المادة الخاضعة للضريبة عندما يكون الإيجار خاضعاً للضريبة سواء كان هذا الخضوع إجبارياً أو على سبيل الاختيار.⁴⁸

هذا وقد كانت الضريبة على القيمة المضافة تكون إحدى عناصر الثمن الخاضع للضريبة، حيث كانت تفرض على الثمن الإجمالي المطلوب من العميل والذي يتضمن الضريبة على القيمة المضافة ذاتها، ومن ثم كان هناك اختلاف بين السعر الاسمي والسعر الحقيقي للضريبة.⁴⁹

إلا أنه بحلول عام 1970 استبعدت الضريبة على القيمة المضافة من أساس الخضوع، ونتج عن ذلك أن الضريبة على أصبحت تطبق على الثمن بدون الضريبة وانتهت بذلك مشكلة التمييز بين السعر الاسمي والسعر الحقيقي للضريبة.

على أنه لا يشترط أن يكون الثمن قد دفع فوراً وجملة واحدة فمن الممكن أن يكون مؤجلاً أو على أقساط، بل أنه في بعض الحالات الاستثنائية تكون بعض العناصر الثانوية للثمن غير محددة على وجه دقيق عند تسليم السلعة، ففي هذه الحالة تفرض الضريبة على المبالغ المتأخرة بمجرد تحصيلها.

وفي حالة السلع المستوردة، فإن القيمة التي تفرض عليها الضريبة على القيمة المضافة هي التي تحددها في المادة 35 من قانون الجمارك الفرنسي وهي السعر العادي في حالة المنافسة الكاملة، مضافاً إليه رسوم الدخول والضرائب المحلية والرسوم الجمركية مع استبعاد الضريبة على القيمة المضافة ذاتها من القيمة المضافة.

وكل تخفيض في ثمن العمليات الخاضعة للضريبة يستبعد من وعاء الضريبة، ويجب أن يستفيد منه العميل، طالما أنه طرف في العملية الخاضعة للضريبة، ويجب أن تدون هذه التخفيضات في فاتورة تصحيحية.⁵⁰

⁴⁸ المصدر: موقع النت. <http://m.facebook.com.we-Are-Accountants.28/8/2016>.

⁴⁹ تعتبر الضرائب غير المباشرة وأهمها ضريبة القيمة المضافة حيث تفرض على سلعة أو خدمة سواء محلية أو مستوردة، وتعتبر هي الفرق بين السعر الحقيقي بدون فرض الضريبة وقيمة السلعة الجديدة بعد فرض الضريبة،

المصدر = موقع النت <http://m.facebook.com.we-Are-Accountants.28/8/2016>.

⁵⁰ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص168-171.

ثانياً: سعر الضريبة على القيمة المضافة :

لعل من أكثر الأمور التي امتدت إليها يد المشرع الضريبي الفرنسي بالتعديل أسعار الضريبة على القيمة المضافة، وكان من أهم هذه التعديلات تلك التي جاء بها المشرع بالقانون رقم 88-1149 الصادر في ديسمبر عام 1988.⁵¹ وطبقاً لهذا القانون فإن السعر المنخفض قد عدل من 7% إلى 5.5% كذلك السعر المرتفع خفض من 33.33%، إلى 28%، وقبل عام 1979 كان هناك فرق بين السعر العادي والذي كان مقداره 17.60% والسعر المتوسط والذي كان آنذاك 20%، ولكن ابتداءً من يناير عام 1979 تم دمج هذين السعيرين في سعر واحد كان مقداره 17.60%، ثم زيد في عام 1982 ليصل إلى 18.60%، وهذه الأسعار تطبق على الثمن قبل حساب الضريبة، وفي عام 2020 أصبح السعر الأساسي 20% والسعر المنخفض 5.5%.

وفيما يلي عرض لمجال تطبيق أسعار الضريبة على القيمة المضافة :

مجال تطبيق السعر المنخفض 5.5%:

كقاعدة عامة، فإن السعر المنخفض يطبق على كل السلع الغذائية سواء كانت للاستعمال الآدمي أو الحيواني، وعلى الكتب والأدوية وبعض الخدمات ذات الطابع الاجتماعي.⁵²

السلع الخاضعة لسعر المنخفض:

أ- المواد الغذائية الصالحة للإستخدام الآدمي فكل عمليات البيع أو الاستيراد وكذا عمليات الوساطة التي تقع على المواد الغذائية التي تصلح للإستخدام الآدمي تخضع للسعر المنخفض، ويقصد بالمواد الغذائية المخصصة لتغذية الإنسان كل السلع التي يكون على طبيعتها غذاء يمكن استخدامه على حالته وذلك مثل منتجات الحبوب، مشتقات الحليب، الأسماك، المأكولات الجاهزة، الفواكه والخضر، اللحوم، المربى، السكر، الشاي، القهوة.

ب- المنتجات المخصصة لتغذية الحيوان أو الدواجن أو الأسماك المرباة.

⁵¹ Pruno Gouthiere " Les impots dans Les affaires internationals",ed:1991,p.352.

⁵² Dominique Berlin: " Droit fiscalcommunautaire".ed:1988,P.312.

ت- المنتجات الزراعية ومنتجات الصيد عندما تباع هذه المنتجات على حالتها، كذلك المواد ذات الاستعمال الزراعي مثل الأسمدة والكبريت والفلزات التي تحتوي على 15% على الأقل من النحاس وكذا المواد التي تقض على الطفيليات والمرخص بها من قبل وزير الزراعة.

ث- الأدوية والمواد المشابهة لها فالأدوية المحضرة طبقاً لقانون الصيدالة الفرنسي وكذا الأدوية التي يحضرها أساتذة متخصصون والمرخص لها بالتداول في السوق، والأدوية اللازمة لطب الأسنان والمنصوص عليها في المادة 601 من قانون الصحة العامة، كل هذه الأدوية تستفيد من السعر المنخفض.

ج- الكتب والنشرات لكي تستفيد الكتب من خضوعها للسعر المنخفض يجب أن يطبق عليها الوصف الآتي مجموعة مطبوعة نشرت تحت عنوان وهدفها نشر عمل ذهني لكاتب أو مجموعة من الكتاب من أجل التعليم ونشر الثقافة.⁵³ كذلك الجرائد والنشرات المشابهة تخضع للسعر المنخفض مع تخفيض قدره 70% من قيمة الضريبة، على أن يبيع حق النشر وكذلك الاكليشيوات والمواد الخام المستخدمة في طبع الكتب تخضع للسعر العادي وليس المنخفض، كما أن الكتب والنشرات التي تقدم طابعاً إباحياً أو جنسياً أو تحت على الجريمة والعنف تخضع للسعر المرتفع ومقداره 22%.

الخدمات الخاضعة للسعر المنخفض :

1- إيجار المساكن فيطبع السعر المنخفض على كل أشكال تقديم السكن المؤقت أو المجهز (فنادق- قرى سياحية- شقق مفروشة للإيجار) سواء تم تقديم هذه الخدمات من قبل محترفين للفندقة أو من قبل أشخاص عاديين، وسواء تمت هذه العمليات بصفة دائمة أو عرضية، ولا يدخل في مجال تطبيق هذا السعر الخدمات التي تقدمها مؤسسات الإيواء، التي ليست للإيواء، التي ليس هدفها الأساسي تقديم السكن، كذلك لا يدخل في هذا المجال عمليات إيجار السلع المنقولة.

⁵³ Touch(H.): "Taxation 1985/1986." p.203.

2- تقديم الوجبات في المطاعم التابعة للمنشآت فالإيرادات المحصل عليها من تقديم هذه الوجبات تكون خاضعة للسعر المنخفض سواء كانت المنشأة عامة أو خاصة.

3- خدمات الري والصرف الصحي.

4- عمليات نقل الأشخاص داخل فرنسا تخضع للسعر المنخفض وذلك أياً كانت وسيلة النقل جوية أو برية أو بحرية، كما تستفيد من هذا السعر عمليات إيجار السيارات بسائقها والتي توصف بأنها عمليات نقل.⁵⁴

5- العروض الفنية والعروض المسرحية أو الحفلات الموسيقية أو الأفلام السينمائية تخضع للسعر المنخفض بإستثناء الأفلام التي تحت على العنف أو الجريمة فإنها تخضع للسعر المرتفع.⁵⁵

مجال تطبيق السعر المرتفع 22%:

هذا السعر المرتفع تخضع له العديد من السلع التي يجمع بينها خط واحد وهو أنها سلع غير ضرورية، ويمكن الاستغناء عنها. وتتمثل هذه السلع في:

- 1- أجهزة التصوير والسينما فينطبق السعر المرتفع على كاميرات التصوير وأجهزة العرض ومكبرات الصوت، آلات التصوير السينمائي على اختلاف أنواعها.⁵⁶
- 2- أجهزة الراديو والاسطوانات التسجيل فينطبق السعر المرتفع على كل أجهزة السمع البصرية وذلك باستثناء أجهزة الاستقبال الخاصة بالتلفزيون.
- 3- أجهزة التسجيل وإنتاج الصوت والصورة، الاسطوانات والأشرطة والأفلام الصوتية وأشرطة الفيديو وذلك باستثناء الأفلام الصوتية الممغنطة والتي تعادل أو تزيد عن 16 مم، والتي يستعملها محترفوا السينما حيث تخضع للسعر العادي، أيضاً قطع الغيار الخاصة بهذه الأجهزة أو تلك الأدوات.⁵⁷

⁵⁴ Th,et Cl.Lamorlette: " fiscalite francaise "; 12 ed,Economico,1992,p.182.

⁵⁵ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 179-172.

⁵⁶ Gyrille David: " fiscalite des instruments financiers des enterprises dans la communaute Europeenne". France, ed, 1991, p.287.

⁵⁷ Heenri Sterdyniak et al: vers une fiscalite Europeenne" ed.1991,p1991.

4- السيارات أياً كانت قوتها والمخصصة لنقل الأشخاص والتي تتضمن زيادة على كرسي السائق على ثمانية مقاعد للجلوس على الأكثر، حتى ولو سلمت هذه السيارات قبل إتمام صنعها، الإطارات والأجهزة وقطع الغيار وكذا الهياكل الخاصة بتلك السيارات، المصاريف الإضافية التي تضاف إلى ثمن بيع تلك السيارات مثل مصاريف نقلها من المصنع إلى وكيل السيارات المكلف بالبيع. لكن عمليات بيع السيارات القديمة التي تتم من قبل تجار السلع المستعملة تخضع للسعر العادي وليس المرتفع، وأن عمليات إستيراد السيارات تخضع جميعها للسعر المرتفع، وأن عربات النقل ونصف النقل والتي تستخدم في نقل البضائع فقط تخضع للسعر العادي. وأن عمليات إيجار السيارات لمدة قصيرة أي لا تزيد عن ثلاثة أشهر غير قابلة للتجديد، تخضع للسعر العادي وليس المرتفع. أما عمليات الإيجار التي تزيد على ثلاثة أشهر والتي أبرمت بمقتضى عقد يسري ابتداءً من أول نوفمبر عام 1977، فإنها تخضع للسعر المرتفع وسواء أكانت السيارة المؤجرة جديدة أو قديمة. وأخيراً عمليات تصليح وصيانة تلك السيارات تخضع للسعر العادي وليس المرتفع.

5- الدراجات البخارية فينطبق السعر المرتفع على الدراجات البخارية التي تزيد سعة إسطواناتها عن 240 سم³، والدراجات البخارية المخصصة للتزلح على الجليد أياً كان سعة إسطواناتها، وقطع غيار ولوازم تلك الدراجات.

6- الثياب الفاخرة والفرو المصنوع من جلود الحيوانات.

7- الحلى المصنوعة من الأحجار الكريمة أو من اللؤلؤ.

8- الدخان والسجائر.

9- المواد العطرية أما الصابون والمواد المزيلة للروائح والمنظفات الأخرى فإنها تخضع للسعر العادي.

10- المنشورات والأفلام التي تحت على العنف أو الجريمة تخضع للسعر المرتفع.

مجال تطبيق السعر العادي 18.60%:

يمكن القول أن السعر العادي يطبق على العمليات التي لا تخضع للسعر المنخفض أو السعر المرتفع، كما لا يطبق على العمليات التي كانت تخضع للسعر

المتوسط قبل إلغاءه. ويطبق السعر العادي- على وجه الخصوص- على العمليات الآتية:

- 1- عمليات نقل البضائع داخل الحدود الفرنسية.
- 2- المشروبات وهي كل الوسائل التي تستهلك على حالها، سواء أضيف إليها الماء أولاً، وذلك مثل عصير الفواكه، الكحول، المياه المعدنية.
- على أن هناك بعض الوسائل التي تخضع صراحة للسعر المنخفض وذلك مثل:
 - أ- المياه الموزعة من قبل المرافق العامة.
 - ب- الحليب وإن أضيف إليه الماء.
 - ت- الخل الصالح للاستهلاك.
 - ث- الزيوت السائلة الخاصة بالتغذية.
 - 3- المسلي والزيوت النباتية.
 - 4- الحلويات بإستثناء بعض أنواع الشوكولاته والتي يضاف إليها الحليب، والتي تخضع للسعر المنخفض.
 - 5- محسنات ومكسبات الطعم بإستثناء بعض المحسنات التي تحتوي على 15 إلى 25% من وزنها مواد كيميائية، حيث تستفيد هذه المكسبات من السعر المنخفض.
 - 6- مسحوق المشروبات، بإستثناء بعض أنواع البودرة التي تحتوي على 85% من وزنها مواد غذائية (سكر وروائح طبيعية) حيث تستفيد من السعر المنخفض ولو كانت تحتوي الشوكولاته أو الكاكو.
 - 7- الأدوية البيطرية.

ثالثاً: الإعفاءات المقررة من الضريبة:

عددت المادة 261 من المدونة العامة للضرائب، حالات الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، وهذه الإعفاءات الغرض منها إما تحقيق أهداف مالية تتمثل في منع الازدواج، وذلك كما في حالة إعفاء السلع الخاضعة للضريبة أخرى، أو تحقيق أهداف المرافق العامة للدولة، كما في حالة إعفاء العمليات التي تقوم بها أجهزة الدولة أو

المؤسسات العامة، أو تحقيق أهداف اجتماعية وإنسانية، كما في حالة إعفاء العمليات التي تقوم بها الجمعيات الخيرية والمؤسسات الإنسانية.⁵⁸ وهذه الإعفاءات مايلي:

(1) العمليات الخاضعة لضريبة أخرى مثل ما يلي:

أ - العمليات الخاضعة لرسوم التسجيل المقررة في المادة 733 من المدونة العامة للضرائب، والتي تشمل عمليات البيع بالمزاد العلني، وبيع الأشياء المستعملة والقديمة، والأعمال الفنية الأصلية التي تتوفر فيها الشروط المحددة قانوناً.

ت- العمليات الخاضعة للضريبة على أعمال البورصة.

ث- العمليات الخاضعة للضريبة على الملاهي.

العمليات التي تقوم بها شركات التأمين أياً كانت طبيعة الأخطار المؤمن منها.

(2) الزراعة والصيد:

فالعمليات التي تقوم بها الجمعيات الزراعية والخاصة بالالات الزراعية والتلقيح الصناعي، كذلك الأعمال التي يباشرها الصيادون والمتعلقة ببيع منتجات الصيد.⁵⁹

(3) مخلفات الصناعة الحديثة:

فالعمليات التي تقع على المخلفات الصناعية، والمواد المرتجعة، هي عمليات معفاة من الضريبة على القيمة المضافة سواء كانت عمليات بيع أو وساطة أو إستيراد.

(4) السماسرة والممثلون التجاريون وخدم المنازل:

فالاعمال التي يقوم بها سماسرة السلع المسجلون وكذا السماسرة البحريون وسماسرة التأمين، إذا حصل هؤلاء العمولات المحددة قانوناً، كذلك المكافآت التي يحصل عليها خدم المنازل، كل هذه الأعمال والمكافآت تكون معفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

(5) العمليات العقارية:

⁵⁸ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 186-187.

⁵⁹ Guy Willy Schmeltz et al. La Jurisprudence Fiscale de La Jurisdiction administrative. Ed: 1978,p.294.

فالعقاريات العقارية لا تدخل في نطاق المادة 275 من المدونة العامة للضرائب تعفى من الضريبة على القيمة المضافة وتتمثل هذه العمليات المعفاة في عمليات تقسيم الأراضي التي تقوم بها الجمعيات والمؤسسات العامة على ممتلكاتها.

(6) أجهزة الدولة والمجالس المحلية:

فعمليات البيع وأداء الخدمات التي تقوم بها أجهزة الدولة التي لا تتمتع بالاستقلال المالي عن الدولة، معفاة من الضريبة، العمليات الخاصة ببيع السلع المحتكرة من قبل الدولة وكذا الطوابع والأوراق المدموغة، باستثناء بعض السلع مثل الدخان والسجائر والكبريت، وعمليات بيع الغاز والكهرباء. والعمليات التي تباشرها المجالس المحلية والتي تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة ويكون لها طابع اجتماعي أو ثقافي أو تربوي أو سياحي.

(7) منظمات النفع العام:

فالاعمال ذات الطابع الاجتماعي أو الإنساني والتي لا تهدف أساساً إلى تحقيق الربح، سواء كان مقابل هذه العمليات أقل من تكلفتها الحقيقية أو كانت أسعارها محددة من قبل السلطات العامة، وتشمل هذه الأعمال تلك التي تقوم بها الجمعيات الخيرية أو المؤسسات الإنسانية.⁶⁰

الفرع الثاني

المخاطبون بأحكام الضريبة على القيمة المضافة

أي شخص يقوم بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أثناء ممارسة النشاط التجاري سواء كان ذلك على أساس منتظم أو غير منتظم هو شخص خاضع للضريبة، وتخرج أنشطة عن نطاق الضريبة، وليس للوضع القانوني للشخص أي علاقة بخضوعه للضريبة، ولذلك فإن الضريبة تطبق بشكل حيادي على الأفراد والهيئات والمهن الحرة والمقيمين وغير المقيمين، ويعفى من الضريبة صغار المتعهدون، إلا أنه يجوز لهم أن يختاروا الخضوع للضريبة ليتمكنوا من استرجاع ضريبة المدخلات، ولا تعفى الصفقات العقارية.

⁶⁰ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 188-190.

- 1- الصفقات التي لها علاقة بالفروع أو التوابع: لا تستحق الضريبة على الصفقات التي تجري داخل الهوية القانونية الواحدة، وفي المقابل فإن الخدمات التي تقوم بتوريدها شركة أجنبية لإحدى الشركات الفرنسية التابعة لها أو العكس هي توريدات خاضعة للضريبة.
- 2- الهيئات الحكومية: لا تخضع الهيئات الحكومية للضرائب فيما يختص بأنشطتها ذات الطبيعة الإدارية أو الاجتماعية أو الثقافية، إلا أنها تخضع للضريبة فيما يختص بأنشطتها التجارية أو الأنشطة التي تعتبر في وضع تنافسي مع الأنشطة التجارية الأخرى.
- 3- الوحدة المالية (التسجيل الجماعي): لا يشتمل قانون الضريبة على القيمة المضافة الفرنسي على مفهوم الوحدة المالية، فينبغي على كل شخص خاضع للضريبة أن يتقدم ببيانات عن الضريبة بشكل مفصل، ولا يجوز لمجموعة من الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يتقدموا بإقرارات مشتركة.
- 4- المتعهدون الأجانب: يخضع للضريبة الذين ليس لهم منشآت في فرنسا، ويقومون بإرسال سلع إلى فرنسا أو يقومون بتوريد خدمات خاضعة للضريبة إلى فرنسا، ويخضع المتعهد الاجنبي للضريبة في فرنسا عندما يقوم بدور مستورد السلع، ويعتبر أن المتعهد غير المقيم يمتلك منشآت لأغراض الضريبة إذا كان له في فرنسا مكان منتظم النشاط مثل مكتب أو مصنع أو مكان دائم يمارس فيه نشاطه، ويعامل المتعهد غير المقيم الذي يمتلك منشأة في فرنسا باعتباره شركة محلية ويجب أن يلتزم بقواعد الضريبة المقررة.
- 5- المكاتب الممثلة: لا تعتبر المكاتب الممثلة لمتعهدون أجانب أشخاصاً خاضعة للضريبة عند اقتصار عملها على الأنشطة ذات الطبيعة التحضيرية أو المساعدة، وللمتعهد الأجنبي الحق في طلب رد الضريبة على المدخلات المدفوعة من خلال المكتب الممثل.
- 6- آلية التكليف العكسي: لا يجب على المتعهدين الأجانب الذين يقومون بتوريد خدمات داخل الدولة مثل حقوق النشر والتأليف وبراءات الاختراع وتأجير السلع المنقولة وغيرها أن يتقدموا ببيانات عن الضريبة في فرنسا، حيث أن الضريبة

على مثل هذه الخدمات تستحق الدفع من المتلقي، ولا تنطبق هذه القاعدة عندما يتم توريد هذه الخدمات نفسها لشخص غير متعهد في فرنسا واستخدامه لها، وإذا كان مقر المتعهد الاجنبي يقع خارج المجموعة الأوروبية يكون ملتزماً بالضريبة في فرنسا ويصبح تعيين ممثل ملتزم بالضريبة أمراً إجبارياً.

7- **المستوردين:** تخضع السلع المستوردة إلى فرنسا للضريبة عند الإفراج الجمركي، وإذا كانت السلع مرسلّة مباشرة إلى الشركة الأجنبية إلى المستهلك النهائي فإن الضريبة على الواردات تصبح واجبة الاداء على المستهلك الفرنسي.⁶¹

8- **الأشخاص الخاضعون للضريبة على القيمة المضافة :**

فرق المشرع الضريبي بين الأشخاص يخضعون للضريبة إجبارياً، وآخرين يخضعون للضريبة على سبيل الاختيار.

الأول: الخضوع الإجباري:

يخضع للضريبة على القيمة المضافة -إجبارياً- الأشخاص الذين يقومون - سواء عادة أو عرضاً- بعمليات بيع أو أداء الخدمات، التي تدخل في إطار النشاط الاقتصادي بغض النظر عن صفة هؤلاء الأشخاص أو مركزهم أمام الضرائب الأخرى وبغض النظر أيضاً عن شكل أو طبيعة تدخلهم.⁶²

والأشخاص الذين يتصرفون بصفة مستقلة، هم أولئك الذين يتمتعون بحرية كاملة في تنفيذ الأعمال التي يقومون بها سواء كان بمقتضى عقد شركة أو بمقتضى تفويض.

وعلى ذلك فالأشخاص الذين لا يتصرفون بصفة مستقلة بل يتبعون رب العمل كالأجراء أو خدم المنازل، أو الوسطاء التجاريين أو السماسرة لا يخضعون للضريبة على القيمة المضافة، على أن الممثلين التجاريين الذين يقومون بعمليات خاضعة للضريبة بطريقة مستقلة ولحسابهم الخاص، فإنهم يدخلون في نطاق الضريبة على القيمة المضافة.⁶³

⁶¹ د/ خالد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص66-

69.

⁶² Georges Egret. " La T.V.A.", Que sais- je? Pres, Universitaire de France, 2 e edition, mise a Jour mai 1982, p.52.

⁶³ Pierre Fontaneau " Le systemes compares de T.V.A. dans la C.E.E." Mise a Jour" 1979, Vol.T.chapiter II. Division IV, p.8-9

كما أن الأشخاص المعنويين التابعين للحكومة، لا يخضعون للضريبة على الأنشطة والخدمات الإدارية والتربوية والثقافية التي يقومون بها (م/256/ب) من المدونة العامة للضريبة، وكذلك يخرج من مجال تطبيق الضريبة الأنشطة المتعلقة بتسليم السلع أو أداء الخدمات التي يقوم بها هؤلاء الأشخاص.

الثاني: الخضوع الاختياري:

حددت المادة 260 من المدونة العامة للضرائب حالات الخضوع الاختياري للضريبة على سبيل الحصر وهذه الحالات تتمثل في الآتي:

أ- الجمعيات المحلية وتكتلاتها أو المؤسسات العامة التي تقوم بالعمليات المنصوص عليها في المادة 260/أ مثل عمليات توزيع المياه، وعمليات نزح المجاري، وعمليات التسويق.

ب- المنشآت التي تقوم بالعمليات بالمخالفات الصناعية.

ت- تعاونيات استخدام الآلات الزراعية وتعاونيات التلقيح الصناعي.

ث- الأشخاص الذين يقومون بأنشطة بذكية معفاة.

ج- الأشخاص الذين يقومون ببعض الأنشطة الحرة ويتعلق الأمر هنا:

1- المحامون والمستشارون القانونيون أو المليون وكتاب المحاكم والمحضرون

وموثقوا العقود ومراجعوا الحسابات والمثمنون والمصفون القضائيون.

2- الأطباء البيطريون.

3- الكتاب ومترجموا ومعلقوا اللغات الأجنبية وفنانو الملاهي. على أنه إذا كان

الشخص يقوم بمهنتين أو أكثر من المهن الحرة فإن الاختيار يكون لإحدى هذه المهن فحسب ولا يمتد إلى غيرها، كما هو الحال بالنسبة للمحامي الذي هو في نفس الوقت مؤلف، كما أن الأشخاص الذين يقومون بعمليات إيجار عقارات يمكنهم أن يختاروا الخضوع للضريبة، إذا أرادوا الاستفادة من مزايا الخضوع لهذه الضريبة.

(8) الممولون الخاضعون لأنظمة خاصة:

يوجد إلى جانب النظام العام في الخضوع للضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

(الخضوع الإجباري والخضوع الاختياري) وكذلك في باقي دول الاتحاد الأوروبي

نظامان خاصان هما نظام الجزاء والنظام المبسط وهذان النظامان يطبقان على المنشآت الصغيرة، والأنشطة الزراعية والأنشطة العقارية.⁶⁴

(9) **إلتزامات الخاضعين للضريبة على القيمة** : أورد المشرع الضريبي في المدونة العامة للضرائب، عدة إلتزامات يجب على الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة أن يلتزموا بها، بحيث يؤدي إخلالهم بأحد هذه الإلتزامات إلى تعرضهم للمسؤولية. وهذه الإلتزامات منها ما هو إداري، يتعلق بالتنظيم المالي، ومنها ما هو محاسبي يتعلق بالنواحي الفنية في الضريبة.

الأول: الإلتزامات الإدارية: أورد المشرع الضريبي في المدونة العامة للضرائب الإلتزامات الإدارية في المادة 286 حيث تقضي بأنه " يجب على كل شخص خاضع للضريبة على القيمة المضافة أن يقدم لمصلحة الضرائب المختصة إقراراً بوجود المنشأة، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من بداية ممارسة النشاط، كما يجب عليه أن يقدم إقراراً إلى المصلحة التابع لها خلال العشرة أيام التالية لتوقفه".

الثاني: الإلتزامات المحاسبية:

1- إمساك دفاتر منتظمة:

تقضي المادة رقم 3 / 286 من المدونة العامة للضرائب بأنه " يجب على كل الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة - عدا الخاضعين للنظام الجزافي - أن يمسكوا دفترًا حسابياً منتظماً يمكنهم من إثبات العمليات التي ينجزونها سواء كانت تفرض عليها الضريبة أم لا، ويجب على المنشآت التي تتاجر في سلع تفرض عليها الضريبة على القيمة المضافة بأسعار مختلفة أو تتاجر في سلع بعضها معفى من الضريبة المعنية، يجب عليها أن تقسم الإيرادات المحصلة حسب العمليات المنجزة وسعر الضريبة المطبق".

2- الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية لمدة معينة:

ويجب أن يحتفظ بها لمدة ست سنوات يبدأ حسابها من تاريخ آخر عملية مبنية في تلك الدفاتر المادة 2002 من المدونة العامة للضرائب، على أن هذا الإلتزام ليس إجبارياً من وجهة النظر الضريبية بالنسبة للممولين الخاضعين للضريبة حسب النظام الجزافي،

⁶⁴ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 140-145.

لكنهم ملزمون فقط بتقديم بيان مفصل عن المشتريات التي قامت بها المنشأة والمؤيدة بالفواتير والمستندات الأخرى التي تثبتها.

3- تحرير فواتير البيع:

يجب على كل بائع سلعة أو مؤدي لخدمة خاضعة للضريبة المعنية أن يقدم فاتورة ضريبية للعميل، هذه الفاتورة الضريبية يجب أن تتضمن البيانات الآتية:

أ- سعر الضريبة المطبق، وقيمة الضريبة المستحقة.

ب- الثمن الصافي للسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة دون الضريبة.⁶⁵ على أن القواعد المتعلقة بفواتير الضريبة لا تنطبق على السلع الخاضعة للضريبة بسعر صفر، والسلع المستعملة حيث لا يلزم المورد في هذه الحالات بإصدار فاتورة ضريبة.

4- الإلتزام بدفع الضريبة:

وهذا الإلتزام، أمر طبيعي، لكن كيفية دفع الضريبة على القيمة المضافة تختلف حسب ما إذا كان الممول خاضعاً للنظام الجزافي أو لا. فإذا كان الممول خاضعاً للنظام الجزافي، فإن الضريبة تؤدي - كقاعدة عامة- في شكل أقساط شهرية، فإذا كانت الضريبة الواجبة الاداء أقل من 500 يورو فإنه يتم دفع الضريبة كل ثلاثة شهور. وإذا كانت المنشآت الخاضعة للضريبة تمارس نشاطها بصفة موسمية، فإن لها الحق في أن توزع - بناء على طلبها- أداء الضريبة المستحقة سنوياً على الفترة التي تعمل فيها.

وفي المرحلة التي تسبق العمل بالتقدير الجزافي، فإنه يجب على الممول أن يقوم بدفع أقساط مؤقتة تعادل على الأقل جزءاً من اثني عشر جزءاً من الضريبة المستحقة عن العام الماضي، فإذا كان الممول غير خاضع للنظام الجزافي، فإن هناك أنظمة ثلاثة يمكن أن تطبق عليه.

أ- نظام القانون العام:

تقضي المادة 287 من المدونة العامة للضرائب بأنه " يجب على الخاضعين للضريبة أن يودعوا كل شهر الإقرارات التي تبين العمليات الخاضعة للضريبة من ناحية، والمبلغ الإجمالي للعمليات المؤداة من ناحية أخرى، ويتم دفع الضريبة في نفس

⁶⁵ Voir: Bernard Plagnet: " Droit Fiscal de L'entreprise ed.1984,p.303.

الوقت الذي يتم فيه إيداع الإقرارات الضريبية التي تمتد حسب الفئات الخاضعين للضريبة بين خمسة إلى أربعة وعشرين من الشهر. وإذا لم يقم الخاضع للضريبة بأي عملية تدخل في نطاق الضريبة على القيمة المضافة خلال الشهر الجاري، فإن عليه أن يرسل لمصلحة الضرائب إقراراً سلبياً بذلك مؤخراً ومزياً بتوقيعه". ب- نظام الأقساط المؤقتة:

وفقاً لنص المادة 2/257 من المدونة العامة للضرائب على الخاضعين للضريبة أن يدفعوا قسطاً من الضريبة يعادل على الأقل 80% من المبلغ المستحق عليهم فعلاً، وفي الشهر التالي أي عند إيداعهم إقرارهم الضريبي يقومون بعمل تسوية، وهذه التسوية تتم إما بدفع مكمل لما سبق دفعه، أو يخصم من القسط القادم.

على أن السماح بالوقت الإضافي مشروط بالآتي:

1- يجب أن يقدم فيه الممول الخاضع للضريبة طلباً إلى مصلحة الضرائب يلتزم فيه الموافقة على تأجيل تقديمه لإقراره الضريبي.⁶⁶

2- على الممول الخاضع للضريبة عبء إثبات أن مشروعه أو نشاطه تحكم طبيعته بعدم تمكنه إيداع إقراره الضريبي في الوقت المحدد، وهذا السماح أو الترخيص قاصر على الممولين الملتزمين بتقديم إقرارهم الضريبي شهرياً فقط لا غير.

ح- النظام المبسط لتحصيل الضريبة :

وهذا النظام تقضي به المادة 302 من المدونة العامة للضرائب ويطبق على المنشآت التي لا يتعدى رقم مبيعاتها السنوي ضعف الرقم المجرى لتطبيق النظام الجزائي، وهذه المبالغ تسوى سنوياً وقت إيداع الإقرار النهائي الذي يجب أن يوضح فيه البيانات التالية:

- 1- إجمالي رقم المبيعات التي تمت خلال شهر أو ثلاثة.
- 2- إجمالي العمليات الحاصلة خلال نفس المدة والخاضعين للضريبة.
- 3- إجمالي الاستثمارات التي تمت.

⁶⁶ د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص225-231.

وأياً كان النظام المطبق على الممولين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، فإنه يتم دفعها نقداً، أو بواسطة صك بريدي أو حوالة بريدية ترسل للمصلحة، أو بواسطة شيك بنكي مسطر، أو حتى بواسطة البريد الإلكتروني.⁶⁷

المطلب الثاني

تقييم الضريبة على القيمة المضافة الفرنسية

لبيان تقييم الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا فإنه يتعين علينا بيان مزاياها وعيوبها ويلاحظ أن فرنسا تعد رابع دولة في العالم في فرض الضرائب والأولى تعد بلجيكا.

جدول رقم () يوضح أعلى أربع دول فرضاً للضرائب في العالم وضريبة القيمة

المضافة⁶⁸

المركز	الدولة	نسبة فرض الضريبة بالمائة ونسبة فرض ضريبة القيمة المضافة بالمائة
الأول	بلجيكا	تفرض 54% ضريبة دخل على الأفراد غير المتزوجين وتفرض 38.6% ضريبة على رواتب الأسر وتفرض 15% ضريبة القيمة المضافة.
الثاني	ألمانيا	تفرض 49.4% ضريبة دخل على الأفراد غير المتزوجين وتفرض 34% ضريبة على رواتب الأسر وتفرض 15% ضريبة القيمة المضافة.
الثالث	المجر	تفرض 15% ضريبة ثابتة على جميع الدخول وتفرض 48.2% ضريبة دخل على الأفراد غير المتزوجين وتفرض 33.7% ضريبة على رواتب الأسر وتفرض 15% ضريبة القيمة المضافة.
الرابع	فرنسا	تفرض 48.1% ضريبة دخل على الأفراد غير المتزوجين وتفرض 40% على الأشخاص المتزوجين ويعولون طفلين وتفرض 15% ضريبة القيمة المضافة.

فرنسا محل البحث والدراسة تفرض ضرائب على الأغنياء بنسبة 100% حيث أن الضرائب المرتفعة شملت أكثر من 8 آلاف أسرة فرنسية، وأقرت وزارة المالية الفرنسية فاتورة ضرائب أكثر من 8 آلاف أسرة فرنسية تجاوزت 100% من الدخل عام 2011، وتجاوزت هذه الضريبة الاستثنائية دخول هذه الأسر إلى حوالي 1.3 مليار يورو واضطرت الحكومة الفرنسية إلى تعديل مشروع القانون المقترح بفرض ضريبة مؤقتة بنسبة 75% على الدخل الذي يتجاوز مليون يورو، وهو ما تعهد به الرئيس الفرنسي

⁶⁷ المرجع السابق، ص 231-232.

⁶⁸ المصدر = موقع النت. <http://arabia.sputniknews.com.11/3/2018>.

الاشتراكي فرانسوا أولوند خلال حملته الانتخابية عام 2012، وطبقته الحكومة الفرنسية بالفعل عام 2016، وكانت المحكمة الدستورية الفرنسية قد قضت في هذا الصدد بعد فرض هذه الضريبة الاستثنائية بأن الضرائب المرتفعة غير عادلة مما دفع الحكومة الفرنسية لتعديلها لتفرض على الشركات بدلاً من الافراد.⁷⁰⁶⁹

لفرض الضريبة على القيمة المضافة هناك مبدآن رئيسيين هما:

الأول: مبدأ الوجهة:

هو المبدأ المأخوذ به دولياً، وبموجبه تحدد الضريبة الكلية المرفوعة على سلعة ما، على أساس معدل الضريبة التي يتم تحصيلها في منطقة الاختصاص التي يتم فيها البيع النهائي مع استحقاق الإيرادات لهذه المنطقة.

الثاني: مبدأ المنشأ:

يمثل هذا المبدأ البديل للضريبة القائمة على مبدأ الوجهة، حيث تسدد الضريبة إلى البلد أو البلدان المنتجة للسلعة بالمعدل المطبق في تلك البلدان، وليس البلد أو البلدان المستهلكة لها، ولا بالمعدل المطبق فيها.

ولكن لضريبة القيمة المضافة مزاياها وعيوبها⁷¹ ومن مميزات الضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

1- أنها تزيد من الطاقة الضريبية وتوفر حصيلة وفيرة للخزينة العامة لإتساع مطروحتها و شموليته، فهي من حيث المبدأ تفرض على كل شيء وعلى أي شيء، قبل أن تستثنى وتخفف وتعفى، وتصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات. عموماً فقد أثبت الواقع العملي أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كان بمستويات متباينة في الدول التي طبقتها ففي فرنسا بلغت نسبتها من إجمالي الإيرادات الضريبية حوالي 45%.⁷²

⁶⁹ المصدر= موقع النت <http://www.alriyadh.com.19/5/2013>

⁷⁰ مصلحة الضرائب الفرنسية تفرض ضريبة قدرها 715 مليون دولار على شركة مايكروسوفت سنوياً،

المصدر= موقع النت <http://www.aldic.com.11/7/2019>.

⁷¹ ينظر في هذا البحث مزايا و عيوب الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ص106-111.

⁷² بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة في مصر من إجمالي الإيرادات الضريبية حوالي 45% ، حيث بلغت

حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة اتمصرية للعام المالي 2017 /2018 حوالي 670 مليار جنيه، وضريبة القيمة المضافة بموازنة 2017 /2018 بلغت نحو 252.779 مليار جنيه بزيادة قدرها 80.434 مليار جنيه بنسبة

- 2- سريعة التحصيل ويتم توريدها إلى الخزينة العامة بعد مدة قصيرة جداً من استحقاقها أو حدوث الواقعة المنشئة لها.
 - 3- مرنة وملائمة للخزينة العامة فهي تزداد مع ازدياد النشاط الاقتصادي، ولا تتأثر كثيراً في حالة الركود إذ لا يبقى منها دون سداد سوى أجزاء أو فقط الجزء الأخير المتعلق بتجارة التجزئة و/ أو الجملة.
 - 4- تعد بالنسبة إلى الجهات الحكومية (الضريبة على القيمة المضافة) أداة تقييم حقيقي ومباشر لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي المختلفة، وتضمن للمكلف (بالوقت ذاته) إمكانية استرداده لكامل الضريبة المدفوعة من قبله على مدخلات نشاطه الإنتاجي.
 - 5- سهولة التحصيل والجباية كون تحصيلها وسدادها يتم من قبل المكلف مباشرة، ومن ثم فهي من جهة أخرى تسهم في انخفاض التكاليف الإدارية للتحصيل الضريبي.
 - 6- تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل، فهي تحقق تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل من خلال مقارنة البيانات الخاصة بضريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضرائب الدخل.
- وأن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب حسن التقدير الذاتي لمبلغ الضريبة وسلامته وصدقه من قبل المكلفين، وأن تكون الإدارة الضريبية كفوءة وفعالة وحيادية ونزيهة، وأن توجد تشريعات ضريبة شاملة وبسيطة و واضحة ومرنة، ووجود نظام فواتير معتمد بشكل شامل وشفاف.
- لكن من الممكن أن تكون هناك معوقات تعوق مثالية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من أهم تلك المعوقات ما يلي:
- 1- المعوقات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية في قطاع الإنتاج الزراعي، حيث يصعب إخضاعه للضريبة على القيمة المضافة نظراً إلى طبيعته الخاصة.

2- المعوقات المتمثلة بعدم وجود المستوى الكافي من الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

3- الصعوبات المتعلقة بإمكانية تطبيق المكلفين لالتزاماتها الإجرائية، والمتمثلة بتقديم تصاريح دورية شهرية مرفقة بمقدار الضريبة المطلوب حسمها، والالتزام الكامل بالتعامل بالفواتير والمستندات الأخرى ذات الصلة في كل مرة يتم فيها إنجاز أي نشاط اقتصادي.⁷³

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين :

الفرع الأول: مزايا الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

الفرع الثاني: عيوب الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا.

الفرع الأول

مزايا الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

لضريبة القيمة المضافة والمؤيدون لها العديد من المزايا التي تتحقق عند فرض هذا

النوع من الضرائب، ومن أهم هذه المزايا:

1- يحبذ الاقتصاديون تصميم هذه الضريبة لتكون ضريبة على الاستهلاك، أي أن أثرها الرئيسي يكون في توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه لها، وخلافاً للرأي الشائع، فإن عبء الضريبة في هذه الحالة لا يقع على المستهلك وحده بل يتحمل البائع جزءاً منه.

2- إن ضريبة القيمة المضافة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج، حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات، وهذا يعني أن البائعين مطلوب منهم فرض ضرائب على جميع مبيعاتهم، وفي الوقت ذاته بإمكانهم المطالبة بتعويض عن الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عملية الإنتاج وميزة ذلك أن الإيرادات أصبحت مضمونة وذلك من خلال تحصيلها أثناء عمليات الإنتاج

⁷³ المصدر = موقع النت. <http://www.amnaymag.com.5/5/2018>

جميعها⁷⁴. على العكس من الضرائب على مبيعات التجزئة، كما أن هذا النوع من الضرائب لا يشوه قرارات الإنتاج كما هو الحال في الضريبة على الإيرادات النهائية.

3- إن الضريبة على القيمة المضافة محايدة وذلك لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج، وكذلك فإنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لأن هذه الضريبة عادة لا تفرض على الصادرات.

4- من المزايا أيضاً أن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساوياً أو مقارباً للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات.

5- من الناحية الإدارية، تضمن ضريبة القيمة المضافة مبدأ الرقابة الذاتية خاصة في الدول المتقدمة مثل فرنسا، فيما بين المسجلين مما يسهل عمل الإدارة، ويقلص إمكانية التهرب من الضريبة، فإذا أراد مورد الأموال أو مؤدي الخدمات تخفيض قيمة الضريبة الواجبة عليه، فمن مصلحة الذي يشتري إدراج كامل المبلغ في قائمة الشراء كي يتمكن من خلال ممارسة حق الحسم استعادة الضريبة التي دفعها، ومن ناحية أخرى إذا بالغ المشتري عند إعداد قوائم بقيمة الضريبة المدفوعة، فإن من مصلحة مسلمي الأموال أو مؤدي الخدمات تسجيل الضريبة الحقيقية لتفادي دفع مبلغ أكبر من قيمة الضريبة الواجبة فعلاً عليهم.⁷⁵

الفرع الثاني

عيوب الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا

بالرغم من المزايا العديدة للضريبة على القيمة المضافة إلا أنه هناك بعض العيوب التي تشوب الضريبة على القيمة المضافة ومن أهم تلك العيوب أنها تزيد من تكلفة المنتجات والخدمات، ومن جهة أخرى فإن هذه الضريبة غير المباشرة يدفعها كافة المواطنين منهم أيضاً الفقراء ومحدودي الدخل، وبالتالي لا تعفى طبقة معينة منها.

⁷⁴ تمثل ضريبة القيمة المضافة حوالي نصف إجمالي الإيرادات الضريبية على مستوى العالم، وإعتباراً من عام 2018 تستخدم 166 دولة من دول العالم من بين 199 دولة جميعهم أعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، باستثناء الولايات المتحدة الأمريكية التي تستخدم نظام ضريبة المبيعات، المصدر = موقع النت.

<http://ar.m.wikipedia.org.11/9/2019>.

⁷⁵ المصدر = موقع النت. <http://www.amnaymag.com.March/2008>.

وبما أن هذه الضريبة ستوفر دخلاً جيداً للدولة، تصبح مأساة على المواطنين والمستهلكين عندما لا تستخدم تلك الأموال بالطريقة الصحيحة في زيادة فرص العمل وتطوير الخدمات فمثلاً في مجال الاتصالات والانترنت، تطبق هذه الضريبة على فواتير المشتركين، ويجب استخدام تلك الأموال في تطوير شبكة الإنترنت وإصلاح المشاكل المتعلقة بها، وعندما لا يحدث ذلك فهذا يعني أن تلك الأموال توظف بشكل خاطئ. ويمكن أيضاً أن تزداد أسعار بعض المنتجات التي لم تفرض عليها الضريبة (ضريبة القيمة المضافة) والسبب في ذلك أن المواد المستخدمة في الإنتاج تفرض عليها الضريبة المذكورة.

والباحث عند تطرقه لتلك المساوئ لا يهدف من ذلك إلى وضع العقبات أمام تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وإنما الهدف من ذلك السعي لتقليل آثار تلك المساوئ أو ما ينتج عنها من سلبيات في المستقبل.

أرى أنه وإن كانت مساوئ الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا ودول الإتحاد الأوروبي أقل في مساؤها من ضريبة القيمة المضافة في مصر، ولذلك يجب على المشرع المصري وكافة الدول العربية أن تتحد في ضريبة القيمة المضافة وتضع نموذجاً موحداً يحتذى به كما فعلت دول الإتحاد الأوروبي في التوجيه الموحد لضريبة القيمة المضافة وكما سيأتي تفصيلاً في هذا البحث، فيما بعد.

ومن مساوئ الضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

1- معاملة السلع الرأسمالية في معظم دول العالم يتم استرجاع ضريبة القيمة المضافة من قبل الجهة التي قامت بدفعها لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعد استهلاكاً بالمعنى الصحيح، إلا أن دول أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية، وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بشكل تدريجي ومساوئ لقيمة استهلاك أو إهلاك رأس المال ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى الاستثمار في رأس المال، بالطبع فإن لذلك خطورة خاصة في مجتمع مثل دولة الإمارات التي قد تلجأ المؤسسات فيها إلى وسائل الإنتاج كثيفة العمل مما سيفاقم المشكلة السكانية، والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع قد نفسها

تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع (أي أن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة سيولة، وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها، وذلك لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة والتي عادة ما تأخذ زمناً طويلاً.

2- من المساوى الأساسية لضريبة القيمة المضافة أنها ضريبة معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعاً ما لدى الشركات والمؤسسات، وأن الذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم، بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضريبة.

3- محاباة الواردات على حساب الصناعات المحلية في كثير من الأحيان مما يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات، وذلك لأنها تقوم بفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعات المحلية. وذلك لأنها تخضع للضرائب عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج، واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة غالباً يأخذ وقتاً وجهداً.

4- من سلبيات الضريبة على القيمة المضافة أيضاً أنها قد تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لأغراض التهرب من الضريبة، بما يؤدي إلى عدم الكفاية في الإنتاج وربما الاحتكار.⁷⁶

⁷⁶ د/ عادل عامر، الضرورة الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة، مقالة بمجلة دنيا الوطن، تاريخ النشر 2016/8/14 ، ص4.

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 تبني 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 الدخول الثروات بين طبقات المجتمع الواحد، فإن نظام الضريبة على القيمة المضافة قد حقق من خلاله الغرض الأساسي من فرض الضريبة الا وهو تحقيق عدالة توزيع الدخول 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 الدخول 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 الأوربية 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 أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في الضريبة على القيمة المضافة، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة طنطا، 1999).
2. د/ ايمان أحمد عبد الحليم، مقالة بعنوان: الحكومة البريطانية أمام مأزق البريكست، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد 54، إبريل 2019.
3. باسم راشد، مقالة بعنوان: الاتحاد الأوروبي أمام خطر التفكك، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد 54، إبريل عام 2019.
4. د/ خالد عبد العليم عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ابتراك للطباعة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2007.
5. سارة عبد العزيز سالم، مقالة بعنوان: دوافع ومشروطيات التحول نحو الدول الإبتكارية، مجلة السياسة الدولية، إتجاهات نظرية في تحليل السياسة الدولية، العدد رقم 215، مجلد 54، يناير 2019.
6. د/ شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة، (رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 2002).
7. د. عادل عامر، الضرورة الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة، مقالة بمجلة دنيا الوطن، تاريخ النشر . 14/ 8 /2016
8. د/ عبد العليم محمد، مقالة بعنوان: أحتجاجات فرنسا نهاية دولة الرفاهية، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 215، المجلد رقم 54 ، يناير 2019.
9. د/ عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة ، بدون سنة نشر .
10. د/ عزت البرعي، أصول الاقتصاد السياسي، بدون دار نشر، عام 2004/ 2005.
11. د/ هشام مراد، مقالة بعنوان: حركات السترات الصفراء في أوروبا رؤية مقارنة، مجلة السياسة الدولية، العدد رقم 216، المجلد رقم 54، إبريل 2019.

المراجع الأجنبية: References

1. Bernard Plagnet:" Droit Fiscal de L'entreprise ed.1984.
2. Ce: societe des Atelier Goetzamam.8 December 1967.
3. Cloude Gambier: Les Impots en France,Tait,Alain(T.V.A)Taxe de valeur Ajotee,1991.
4. Directive 2006/112/CE du conseil du 28 november 2006 relative au system commun de taxe sur la valeur ajotee, journal officiel de lunion europeene, L 347/1 Directive 2006, ce du conseil du November 2006.
5. Dominique Berlin: " Droit fiscalcommunautaire".ed:1988.
6. Georges Egypt." La T.V.A.",Que sais- je?Pres,Universitaire de france, 2 e edition, mise a Jour mai 1982 .
7. Guy Willy Schmeltz et al. La Jurisprudence Fiscal de La Jurisdiction administrative. Ed: 1978.
8. Gyrille David: " fiscalite des instruments financiers des entreprises dans la communaute Europeenne". France, ed, 1991.
9. Heenri Sterdyniak et al: vers une fiscalite Europeenne" ed.1991.
10. <http://arabia.sputniknews.com.11/3/2018>.
11. <http://ar.m.wikipedia.org.11/9/2019>.
12. <http://eur-lex, Europa,eu/legal content/FR/TXT/HTML>.
13. <Http://m. facebook.com. we-Are-Accountants.28/8/2016>.
14. <http://www.aldic.com.11/7/2019>.
15. <http://www.alriyadh.com.19/5/2013>.
16. <http:// www.amnaymag.com.March/2008>.
17. <http://www.amnaymag.com.5/5/2018>.
18. <http://www.cashnewseg.com.8/9/2019>.
19. <http://www.representtant.fiscal.com.28/12/2019>.
20. J.la Fourcade: Le regime suspensif d imposition en matiere de T.V.A revue. De science Financiere.69 Anne,1977.

21. Pierre Fontaneau " Le systemes compares de T.V.A. dans laC.E.E." Mise a Jour" 1979, Vol.T.chapiter II. Division .
22. Pierre Belter,Les systeme fiscaux, Que sales-Je? Ed,1991.
23. Pruno Gouthiere " Les impots dans Les affaires internationals",ed:1991.
24. Th,et Cl.Lamorllette: " fiscalite francaise "; 12 ed,Economico,1992.
25. Touch(H.):" Taxation 1985/1986.