

بسم الله الرحمن الرحيم

ترجمة:

الموجهات العالمية العالمية لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات

مقدمة

تضع الموجهات العامة العالمية لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات (الموجهات العامة) مبادئ ومعايير لمعالجة ضريبة القيمة المضافة لمعظم أنماط التعاملات العالمية شيوياً، بتركيز خاص على التجارة في الخدمات وغير الملموسات. والهدف هو التقليل من عدم التناغم عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة في إطار تعاملات عبر الحدود من أجل تخفيض عدم اليقين ومخاطر الازدواج الضريبي وعدم وجود الضريبة غير المقصود في التجارة العالمية. وتتضمن أيضاً المبادئ والآليات الموصى بها لمجابهة التحديات المتمثلة في تحصيل الضريبة على مبيعات لمنتجات رقمية تتم عبر الحدود تم تحديدها في إطار مشروع مجموعة الدول العشرين بالتضامن مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة تعرية القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح. تعتبر ضريبة القيمة المضافة مصدراً كبيراً للإيرادات الحكومية في العالم. وعند إكمال إعداد هذه الموجهات العامة تكون 165 بلداً قد نفذ ضريبة القيمة المضافة، أكثر من ضعف كما كان قبل 25 عاماً. وقد تزامن هذا المد العالمي لضريبة القيمة المضافة مع التوسع السريع للتجارة العالمية في السلع والخدمات في اقتصاد عولمة متنامي. وتخضع معظم التجارة العالمية لضريبة القيمة المضافة. وقد يؤدي التداخل بين أنظمة ضريبة القيمة المضافة الوطنية إما إلى تيسير أو تشويه التجارة. وقد أدى غياب نظام متفق عليه عالمياً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة عبر الحدود إلى ظهور مخاطر متعاضمة لفقدان إيرادات للحكومات ولتشويه التجارة بسبب الازدواج الضريبي. وقد أضحت ذلك مشكلة على نحو خاص فيما يتعلق بالتجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات، التي قد أظهرت نمواً ملحوظاً بعد التوسع الذي شهده الاقتصاد الرقمي.

وعلى ضوء هذه الخلفية، فقد أطلقت لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مشروعاً لتطوير الموجهات العالمية العامة لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات في عام 2006، إدراكاً منها أن دوائر الاختصاص سوف تستفيد من معيار متفق عليه عالمياً يساهم في ضمان أن أنظمة ضريبة القيمة المضافة تتفاعل بتناغم، وبذلك يسهلون بدلاً من أن يشوهوا التجارة العالمية. وقد قُصد من الموجهات العامة هذه وضع معيار للدول عندما يفكرون في تصميم وإدارة القواعد المحلية.

وقد تم تأسيس الموجهات العامة على الحوار العالمي بين أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبلدان شركاء وغيرهم من أصحاب المصلحة الذين لهم صلة بالموضوع، بما فيهم من أكاديميين ومؤسسات خاصة. وإدراكاً منها بالحاجة المتعاضمة لمزيد من مشاركة الاقتصاديات الشريكة في تطوير الموجهات العامة، فقد أنشأت لجنة الشؤون الضريبية المنتدى العالمي بشأن ضريبة القيمة المضافة في 2012، كمُنبر

لحوار عن سياسات ضريبة القيمة المضافة مع البلدان الشركاء وغيرهم من أصحاب المصلحة ذوي الصلة. وسنحت فرصة اجتماعات المنتدى العالمي لمساهمة البلدان على نطاق العالم، لا سيما الاقتصاديات النامية في تطوير الموجهات العامة. وفي اجتماعاته الأولى في 7-8 نوفمبر 2012، وافق المنتدى على أن الموجهات العامة هي الأساس لمعيار يحتاج له العالم بشدة بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات، وأن هدف المنتدى العالمي الرئيس هو الوصول إلى أوسع إجماع عالمي ممكن على هذه الموجهات العامة، وذلك لتحقيق مصادقتها عليها باعتبارها معياراً عالمياً.

لقد تم إكمال الموجهات العامة في 2015. وفي نوفمبر 2015، وفي الاجتماع الثالث للمنتدى العالمي بشأن ضريبة القيمة المضافة، صادق مسؤولون على مستوى رفيع من 104 دائرة اختصاص مشاركة ومنظمات دولية على الموجهات العامة باعتبارها معياراً عالمياً لمعالجة ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات، بجعلها مرجعية لتصميم وتنفيذ التشريعات. وقد رحب جميع المشاركين في المنتدى العالمي بالمشاركة النشطة لعدد متنامي من البلدان حول العالم وأيضاً مجتمع الأعمال في وضع نتائج هذا العمل. ورحبوا أيضاً بتضمين الموجهات العامة هذه في توصية مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي سوف تكون مفتوحة للانتساب إليها من كل الاقتصاديات الشركاء الذين لهم الرغبة.

وقد أدرجت الموجهات العامة في التوصية بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات، التي تبناها مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 27 سبتمبر 2016 (ضُمت في الملحق المرفق هنا). وتعتبر هذه التوصية أول وثيقة قانونية في مجال ضريبة القيمة المضافة، وأول نظام متفق عليه عالمياً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة عبر الحدود تتطلع إلى تغطية تشمل كل العالم.

وهذه التوصية موجهة للأعضاء وغير الأعضاء الذين استمسكوا بها. وهي تمثل الإرادة السياسية لدوائر الاختصاص تلك بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات أملاً في معالجة مخاطر الأزواج الضريبي وغياب الضريبة غير المقصود الناشئ من عدم التنسيق في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في إطار عبر الحدود. ويشجعون على الرجوع لهذه الموجهات العامة عند تصميم وتنفيذ تشريعاتهم الخاصة بضريبة القيمة المضافة. وعلى نحو خاص، يشجعون على السعي لتنفيذ مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة ومبادئ المقصد لتحديد مكان الضريبة لتوريدات عبر الحدود أملاً في تيسير تطبيق متماسك للتشريعات الوطنية بشأن ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية.

افتتاحية

كما ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة مستمراً في الانتشار حول العالم، فقد تمددت بنفس الوتيرة التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات في مجتمع اقتصادي تتزايد فيه العولمة كل يوم. كان أحد إفرازات تلك التطورات النداخل الأكبر بين أنظمة ضريبة القيمة المضافة إضافة للمخاطر المتعاظمة للأزواج الضريبي وعدم فرض الضريبة غير المقصود في غياب التنسيق العالمي بشأن ضريبة القيمة المضافة.

تعد مبادئ ضريبة القيمة المضافة واحدة في كل دوائر الاختصاص، طالما تم تصميمها على فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي في دائرة الاختصاص الذي حدث فيها، وفقاً لمبدأ المقصد. ورغم ذلك، فمنذ أواخر تسعينات القرن الماضي، أدركت السلطات الضريبية وكذلك مجتمع الأعمال أن قواعد ضريبة القيمة المضافة في حاجة إلى تمسك أكبر لتجنب الأعباء على التجارة العالمية. وفتنوا كذلك على أن وجود طريقة تعاونية مطلوبة لفك شفرة المشكلات المشتركة.

وجاءت أولى الثمرات الملموسة لعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع مؤتمر أتوا 1998 بشأن التجارة الإلكترونية الذي صادق على شروط إطار أتوا للضرائب. وتأسيساً على هذا العمل تبنت لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الموجهات العامة بشأن ضرائب الاستهلاك على الخدمات والملكية غير الملموسة عبر الحدود في إطار التجارة الإلكترونية (2003).

وعلى خلفية نمو متعاظم للتجارة العالمية في الخدمات، إتضح أن هناك دليلاً على أن المسائل الضريبية التي تحتاج إلى عناية لم تنحصر في التجارة الإلكترونية بل أن ضريبة القيمة المضافة قد تشوه التجارة عبر الحدود في الخدمات وغير الملموسات على نحو عمومي أكثر، وأن هذا الوضع ظل يضع عقبات على النشاط التجاري ويعيق النمو الاقتصادي ويشوه التنافسية. وصار هناك وعياً بأن دوائر الاختصاص قد تستفيد من المبادئ التي تساهم في التأكيد على أن أنظمة ضريبة القيمة المضافة تتفاعل وتتداخل بتناغم حتى يمكن تيسير بدلاً من تشويه التجارة الدولية، لذا قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإطلاق مشروع لتطوير موجهات ضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات العالمية.

الموجهات العامة العالمية بشأن ضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات: الهدف والوضع:

- تضع الموجهات العامة عدداً من المبادئ لمعالجة ضريبة القيمة المضافة لمعظم الأنماط شيوياً للمعاملات التجارية العالمية، بالتركيز على التجارة في الخدمات وغير الملموسات، وذلك بهدف تقليل اليقين ومخاطر الازدواج الضريبي وغياب فرض الضريبة غير المقصود الذي ينتج من عدم التناغم عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة في إطار التعاملات عبر الحدود. وقد تم تأسيس الموجهات العامة على الحوار العالمي وسط أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والشركاء وغيرهم من أصحاب المصلحة، بما فيهم الأكاديميين والمؤسسات الخاصة.

- لا تهدف الموجهات العامة إلى توصيف تفصيلي للتشريع الوطني. وتعتبر دوائر الاختصاص الضريبي ذات سيادة فيما يتعلق بتصميم وتطبيق قوانينها. وتسعى الموجهات العامة لتحديد الأهداف واقتراح الوسائل لتحقيقها. والهدف من الموجهات العامة أن تمثل نقطة مرجعية. والمقصود منها مساعدة صانعي القرار في جهودهم لتقييم وتطوير نظام قانوني وإداري في دوائر اختصاصهم، أخذاً في الحسبان الممارسات النوعية الاقتصادية والقانونية والمؤسسية والثقافية والظروف الاجتماعية.

- وتعد الموجهات العامة تطويرية في طبيعتها ويجب أن ينظر إليها على ضوء التطورات ذات الصلة. وللحكومات مسئولية مهمة لرسم نظم ضريبية فعالة، بها يتم تقدير الآثار المحتملة والتكاليف والفوائد

لخيارات السياسات وضمانات المرونة الكافية للاستجابة للظروف المتطورة والمطلوبات. وقد تستدعي تطورات مثل تلك مزيداً من التحديث والمراجعة للموجهات العامة.

- ولا تطبق الموجهات العامة إلا على أنظمة ضريبة القيمة المضافة، مهما كان مساهما، وتستوعب ملامح أساسية كما هي موصوفة في الفصل الأول: الضرائب ذات القاعدة العريضة على الاستهلاك النهائي المتحصل من – ولكن بالمبدأ لا يتحملها- قطاع الأعمال، من خلال عملية تحصيل مرحلّة (بأي طريقة كانت). ومبدئياً فالضرائب التي لا تمتاز بهذه الصفات تقع خارج نطاق الموجهات العامة، حتى ولو تمت تسميتها كنوع من ضريبة القيمة المضافة. مثلاً لا تشمل النمط الإنتاجي لضريبة القيمة المضافة، لأنها لم تصمم كضريبة استهلاك نهائي. ولا تطبق الموجهات العامة على ضرائب الإنتاج ذات المرحلة الواحدة المفروضة مرة واحدة على المستخدم الأخير لنقطة البيع، كضرائب مبيعات التجزئة.

عملية تطوير الموجهات العامة العالمية لضريبة القيمة المضافة

لقد طور مجلس الشؤون الضريبية الموجهات العامة، من خلال فريق العمل رقم 9 بشأن ضرائب الاستهلاك، بالتعاون مع عدد من بلدان شركاء والمجموعة الاستشارية الفنية لفريق العمل، التي تتكون من ممثلين من السلطات الضريبية والمنظمات الدولية وأصحاب الأعمال، ولا حقاُ تلقى دعماً من أكاديميين. تفيد الملامح الأساسية لضريبة القيمة المضافة أن أصحاب الأعمال يلعبون دوراً مهماً في تحصيل ضريبة القيمة المضافة. ورغم أنهم، من حيث المبدأ، لا يتحملون عبء الضريبة، ولكن لا محالة يتحملون تكلفة الامتثال المرتبطة بتحصيل الضريبة في كل مراحلها الوسيطة في سلسلة التوريد حتى المستهلك النهائي مع التحويل للسلطات الضريبية. ولذلك يعتبر أصحاب الأعمال شركاء أساسيين لدوائر الاختصاص الضريبي في تصميم وتشغيل أنظمة ضريبة القيمة المضافة وينشط مجتمع الأعمال في تطوير الموجهات العامة.

- وقد تم تطوير الموجهات العامة على مراحل، وينشر مجلس الشؤون الضريبية دورياً مسودات مرحلية بغرض التشاور المفتوح. وعند انتهاء عملية التشاور، تتم دراسة جميع التعليقات بعناية ويتم تعديل المسودة إذا لزم الأمر. ويستمر العمل على أساس التقدم المحرز. ويعتبر كل عنصر من عناصر الموجهات العامة كدعامة بنيان، ويدرس على ضوء المساهمات اللاحقة في الموجهات العامة لكي يشكل ذلك كلاً متماسكاً.

- إضافة للملامح الأساسية للموجهات العامة الواردة في الفصل الأول، فإن الموجهات العامة بشكلها الحالي تتناول المبادئ الأساسية لضريبة القيمة المضافة التي تطبق على التجارة عبر الحدود، أي حيادية الضريبة، وتعريف مكان الضريبة للتجارة عبر الحدود في الخدمات وغير الملموسات بين أصحاب الأعمال وبين أصحاب الأعمال والمستهلك النهائي والآليات الداعمة للموجهات العامة في الممارسة، بما فيها التعاون المتبادل وتقليل المنازعات والتطبيق في حالات التهرب والتجنب.

- ويدعم الموجهات العامة الافتراض أن الأطراف تعمل بحسن نية وان جميع التوريدات قانونية ولها أهمية اقتصادية. ويقدم الفصل الرابع إرشاداً عن تطبيق الموجهات العامة في حالات التهرب والتجنب.

الفصل الأول

الملاح الأساسية لضريبة القيمة المضافة

1-1 يصف هذا الفصل الملاح الأساسية لضريبة القيمة المضافة، مع تركيز خاص على تطبيقها على التجارة الدولية. ويستند الوصف على الفهم المشترك على نطاق واسع وسط الإدارات الضريبية وأصحاب الأعمال والأكاديميين وخبراء ضرائب آخرين فيما يتعلق بالهدف العام لضريبة القيمة المضافة وتصميمها وتنفيذها.

أ- الغرض الرئيس لضريبة القيمة المضافة: ضريبة ذات قاعدة عريضة على الاستهلاك النهائي

2-1 يعتبر الغرض الرئيس من ضريبة القيمة المضافة هو فرض ضريبة ذات قاعدة عريضة على الاستهلاك، الذي يقصد به الاستهلاك النهائي للأسر. ومن حيث المبدأ، فقط الأفراد وليس أصحاب الأعمال هم الذين يقومون بالاستهلاك وهم الذين تستهدفهم ضريبة القيمة المضافة. وفي الممارسة، تفرض العديد من أنظمة ضريبة القيمة المضافة عبء ضريبة القيمة المضافة ليس فقط على الأفراد بل على كيانات مختلفة تعمل في أنشطة غير تجارية.

3-1 وكضريبة ذات قاعدة عريضة، يتم التفريق بينها وبين رسوم الإنتاج المستهدفة كأنماط معينة للاستهلاك، كالبنزين والكحول.

4-1 وما يعد نتيجة ضرورية للمقولة الأساسية بأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك الأسر النهائي أنه لا يجب أن يتحمل أصحاب الأعمال عبء ضريبة القيمة المضافة. وهذا يتوافق مع المنطق البديهي من مقولة أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك الأسر، لأن أصحاب الأعمال ليسوا أسراً، وعلى الأقل، من حيث المبدأ، ليس بإمكانهم الاستهلاك النهائي كما تستهلك الأسر. وفي الممارسة، لو تحصل صاحب عمل على سلع أو خدمات أو غير ملموسات يستخدم بعضها أو كلها في الاستهلاك الخاص لصاحب العمل، يجب أن يحدد نظام ضريبة القيمة المضافة إن كان الشراء سوف يعامل معاملة الشئ الذي تم الحصول عليه لأغراض تجارية أو للاستهلاك الخاص وإلى أي مدى.

ب- الملاح الأساسية لتصميم ضريبة القيمة المضافة: عملية التحصيل المرحلة

5-1 إن الملاح الأساسية لتصميم ضريبة القيمة المضافة، وهو الملاح الذي تكتسب منه اسمها، هو أن الضريبة تتحصل على مراحل. يؤدي كل عمل تجاري في سلسلة التوريد دوره في عملية مراقبة وتحصيل الضريبة، ويحوّل حصة الضريبة المقابلة لها مشها، بمعنى على الفرق بين ضريبة القيمة المضافة المفروضة على المدخلات وضريبة القيمة المضافة المفروضة على المخرجات. وهكذا من حيث المبدأ يتم تحصيل الضريبة على "القيمة المضافة" في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. وفي هذا النطاق، تختلف ضريبة القيمة المضافة من ضريبة مبيعات التجزئية، التي تفرض ضريبة على الاستهلاك من خلال مرحلة واحد تفرض عليها الضريبة نظرياً في نقطة البيع النهائية.

6-1 ويتطلب هذا الملمح الأساسي لضريبة القيمة المضافة- والمبدأ الأساسي بأن قطاع الأعمال لا يجب أن يتحمل عبء الضريبة- آلية لتخفيف العبء على أصحاب الأعمال عندما يدفعون ضريبة القيمة المضافة حينما يتحصلون على سلع أو خدمات أو غير ملموسات وهناك طريقتان رئيستان لتنفيذ عملية التحصيل المرحل لتخفيف العبء على أصحاب الأعمال، وذلك بالسماح للمكلفين المتتابعين بخصم ضريبة القيمة المضافة التي يدفعونها على مشترياتهم بينما يضيفون في حساباتهم ضريبة القيمة المضافة التي يتحصلونها على مبيعاتهم. وحسب طريقة الفاتورة-الدائنة (وهي طريقة مبنية على التعاملات) يضيف كل تاجر ضريبة القيمة المضافة حسب الفئة المفروضة لكل توريد و يمرر للمشتري فاتورة توضح مبلغ الضريبة المضاف. وبدوره يكون بمقدور المشتري خصم ضريبة المدخلات تلك من ضريبة المخرجات المضافة على مبيعاته، محولاً الرصيد للسلطة الضريبية ويستلم استرداداً في حالة عندما تكون هناك ديون زائدة. وحسب طريقة الخصم (وهي طريقة مبنية على الكيان) تفرض الضريبة مباشرةً على مقدار من القيمة المضافة مبنية على حسابات، تحدد لكل عمل تجاري بخصم ضريبة القيمة المضافة المحسوبة على المشتريات المسموح بها من ضريبة القيمة المضافة المحسوبة على التوريدات الخاضعة للضريبة. وتقريباً تستخدم جميع دوائر الاختصاص الضريبي التي تدير ضريبة قيمة مضافة تستخدم طريقة الفاتورة-دائن.

7-1 وعلى وجه العموم، فيما يتعلق بدوائر اختصاص منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تدير ضريبة قيمة مضافة تفرض الضريبة عند كل مرحلة من مراحل العملية الاقتصادية وتسمح بالخصم للضرائب على المشتريات لكل ما عدا المستهلك النهائي. ويمنح ملمح التصميم هذا لضريبة القيمة المضافة شخصيتها الجوهرية في التجارة الداخلية كضريبة حيادية اقتصادياً. ويضمن الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات خلال سلسلة التوريد يضمن الحيادية مهما كانت طبيعة المنتج وهيكل سلسلة التوزيع والوسائل التي تستخدم في التسليم (مثلاً مخازن التجزئية والتسليم الفعلي وتحميلات الإنترنت). وكنتيجة لنظام مراحل الدفع، تتساب ضريبة القيمة المضافة من خلال الأعمال لتوريدات ضريبة جرت حتى مرحلة المستهلك النهائي.

ج- ضريبة القيمة المضافة والتجارة العالمية: مبدأ المقصد

8-1 إن الغرض الرئيس من ضريبة القيمة المضافة يضاف إليه ملمح تصميمها الأساسي كعملية تحصيل ممرحلة يضعان أسس مبادئ ضريبة القيمة المضافة الأساسية المؤثرة على التجارة العالمية. وإن المسألة الأساسية للسياسة الاقتصادية فيما يتعلق بالتطبيق العالمي لضريبة القيمة المضافة هو هل تفرض دائرة الاختصاص الضريبة في المنشأ أم في المقصد. وحسب مبدأ المقصد، تفرض الضريبة في النهاية على الاستهلاك النهائي الذي يحدث داخل دائرة الاختصاص حيث يتم إضافة القيمة. ويعد الفرق الاقتصادي الأساسي بين المبدئين هو أن مبدأ المقصد يضع جميع الشركات التي تتنافس في دائرة اختصاص معينة على قدم المساواة مع بعض بينما يضع مبدأ المنشأ المستهلكين في جميع دوائر الاختصاص على قدم المساواة.

9-1 يحقق تطبيق مبدأ المقصد الحيادية في التجارة العالمية. وفي ظل مبدأ المقصد لا تخضع الصادرات للضريبة ويتم استرداد لضرائب المدخلات (مما يعني خالية من ضريبة القيمة المضافة أو بفئة صفرية) وتفرض الضريبة على الاستيراد بنفس الأساس وبنفس الفئات كما هو شأن التوريدات المحلية. وطبقاً لذلك،

تحدد القواعد المطبقة إجمالي الضريبة المدفوعة مقابل توريد في دائرة الاختصاص التي حصل فيها الاستهلاك النهائي.

10-1 وفي الجانب الآخر، حسب مبدأ المنشأ، تفرض كل دائرة اختصاص الضريبة على القيمة المتكونة داخل حدودها. وحسب النظام المبني على المنشأ، تفرض دوائر الاختصاص المصدرة ضريبة صادر بنفس الأساس وبنفس الفئة كتوريدات محلية، بينما سوف تمنح دوائر الاختصاص المستوردة خصماً مقابل ضريبتهم للضريبة الحكومية التي كان يجب دفعها بفئة دائرة الاختصاص المستوردة. وسوف تعكس الضريبة المدفوعة على التوريدات نمط منشأها وسوف يتم توزيع الإيرادات المجمعة على ذلك النمط. وهكذا هي على نقيض مع الملمح الأساسي لضريبة القيمة المضافة: كضريبة على الاستهلاك، سوف تعود الإيرادات إلى دائرة الاختصاص حيث يتم الاستهلاك النهائي. وعند فرض الضريبة بالفئات المختلفة السارية في دوائر الاختصاص حيث يتم إضافة القيمة، قد يؤثر مبدأ المنشأ على الهيكل الاقتصادي والجغرافي لسلسلة القيمة ويدمر حيادية التجارة العالمية.

11-1 لهذه الأسباب، هناك إجماع على نطاق واسع أن مبدأ المقصد، حيث تعود الإيرادات إلى بلد الاستيراد وحيث يتم الاستهلاك النهائي، يفضل على مبدأ المنشأ من وجهة النظر النظرية وكذلك العملية. وفي الواقع، إن مبدأ المقصد هو العرف العالمي وأجازته قواعد منظمة التجارة العالمية.

12-1 وبسبب القبول الواسع النطاق الذي صادفه مبدأ المقصد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية، قصد بمعظم القواعد المطبقة حالياً على نحو عام بفرض ضريبة على توريدات سلع أو خدمات أو غير ملموسات داخل دائرة الاختصاص حيث يتم الاستهلاك. إن الوسائل العملية لتنفيذ هذا التوجه متنوعة على نطاق دائرة الاختصاص، والتي في بعض الحالات تؤدي إلى ازدواج ضريبي أو غياب الضريبة غير المقصود، وإلى عدم اليقين لكل من أصحاب الأعمال والإدارات الضريبية.

13-1 يعتبر تطبيق مبدأ المقصد في التجارة العالمية نسبياً واضح المعالم نظرياً، وعموماً يعد فعالاً في الممارسة، ويعزى ذلك إلى حد كبير إلى وجود رقابة على الحدود. عندما تتطلب معاملة تجارية تحريك السلع من دائرة اختصاص إلى أخرى، تفرض الضريبة على السلع عموماً عند تسليمها. وتعتبر السلع المصدرة خالية من ضريبة القيمة المضافة في بلد البائع (وخالية من أي ضريبة قيمة مضافة متبقية خلال الخصومات المتتالية لضريبة المدخل)، بينما تخضع الواردات لنفس ضريبة القيمة المضافة كمعادل للسلع المحلية في بلد المشتري. وعموماً تُحصل ضريبة القيمة المضافة في نفس وقت تحصيل الرسوم الجمركية، ويؤجل في بعض الدوائر التحصيل إلى أن تظهر في إقرار المستورد التالي. ويضمن السماح بخصم الضريبة المتكبدة عند الاستيراد بنفس الطريقة كخصم ضريبة المدخلات على التوريدات المحلية ضمن الحيادية ويقال من التشوهات التي تحدث في التجارة العالمية.

14-1 إن تنفيذ مبدأ المقصد في التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات أكثر صعوبة من التجارة العالمية في السلع. وطبيعة الخدمات وغير الملموسات بأنها لا تخضع لرقابة الحدود بنفس طريقة السلع. ولهذه الأسباب، تم تطوير الموجهات العامة لتحديد دائرة اختصاص الضريبة للتوريدات العالمية للخدمات وغير الملموسات التي تعكس مبدأ المقصد. (انظر الفصل الثالث).

15-1 عند جعل الصادرات خالية من ضريبة القيمة المضافة وفرض الضريبة على الواردات يحدث خرقاً لعملية التحصيل المرحل. وفي كثير من أنظمة ضريبة القيمة المضافة التي تعمل بنظام الفاتورة-الدائن، تُحصل الضريبة على توريدات خدمات وغير ملموسات من أعمال إلى أعمال عن طريقة آلية التكلفة العكسي. وهذه آلية ضريبية تحول المسؤولية القانونية لدفع الضريبة من المورد للزبون وفي ظل غياب آلية كهذه، على الموردين الخارجيين الذي يرسلون خدمات في دوائر اختصاص ليسوا موجودين فيها، عليهم من حيث المبدأ التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة والوفاء بجميع التزاماتهم الضريبية في تلك البلدان. ولتجنب مثل تلك الأعباء الإدارية على الموردين الخارجيين ولضمان أن ضريبة القيمة المضافة تمت إضافتها للفاتورة، تسمح آلية التكلفة العكسي (وأحياناً تتطلب) للزبون المسجل في ضريبة القيمة المضافة إضافة الضريبة على التوريدات المستلمة من المورد الخارجي. ولو كان يحق للزبون بالخصم الكامل لضريبة مدخل فيما يتعلق بالتوريد، فإنه يجوز ألا يتطلب التشريع المحلي إجراء التكلفة العكسي. وعلى كل حال، لا يطبق التكلفة العكسي في كل دوائر الاختصاص، وحيثما تنفذ قد تختلف القواعد من بلد إلى بلد.

د- تطبيق المبادئ المتفق عليها عموماً في السياسة الضريبية على ضريبة القيمة المضافة

شروط إطار أتوا الضريبية

16-1 رغم أنها واردة في إطار الضريبة على التجارة الإلكترونية، فإن المبادئ المتفق عليها على وجه عام في السياسة الضريبية السارية على ضرائب الاستهلاك التي رحب بها الوزراء على نطاق العالم في 1998 تسري على نحو واسع على ضريبة القيمة المضافة محلياً وعلى نطاق التجارة العالمية. وتستمد شروط إطار أتوا الضريبية نفسها من نفس المبادئ التي تطبقها الحكومات في الضرائب على التجارة التقليدية. وفيما يلي المبادئ المتفق عليها على نحو عام في السياسة الضريبية وقد تم ذكر بعضها سابقاً:

* **الحيادية:** على الضرائب السعي لأن تكون حيادية ومساوية بين أنماط التجارة الإلكترونية. ويجب أن تتحرك القرارات التجارية بدوافع اقتصادية وليس لاعتبارات ضريبية. ويجب أن يخضع المكفون في أوضاع مشابهة يجرون معاملات متشابهة لنفس المستوى من الضريبة.

* **الكفاءة:** يجب خفض تكلفة الامتثال للأعمال وتكلفة الإدارة للإدارة الضريبية إلى أقل ما يمكن.

* **اليقين والبساطة:** يجب جعل قواعد الضريبة واضحة وبسيطة لتفهم حتى يستطيع المكلف توقع نتائج الضريبة مقدماً للمعاملة التجارية، بما في ذلك ان يعلم متى وأين وكيف يتم إضافة الضريبة.

* **الفعالية والعدالة:** يجب أن توضح الضرائب مبلغ الضريبة الصحيح في الوقت الصحيح. ويجب تقليل احتمالية التهرب والتجنب وفي ذات الوقت الاحتفاظ بتدابير تتناسب مع المخاطر المنتظرة.

* **المرونة:** يجب ان تكون أنظمة الضرائب مرنة ومتفاعلة لضمان أنها تواكب التطورات التقنية والتجارية.

17-1 وبينما تقود مبادئ السياسات الضريبية تلك التطورات في الموجهات العامة لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات على وجه العموم، يخصص الفصل الثاني بصفة خاصة للحيادية باعتبار أهميتها كمبدأ أساسي لتصميم ضريبة القيمة المضافة.

الفصل الثاني

حيادية ضريبة القيمة المضافة في إطار التجارة عبر الحدود

أ- مقدمة:

1-2 لمفهوم حيادية الضريبة عدد من الأبعاد، تشمل غياب التمييز في البيئة الضريبية والتي هي غير منحازة وإزالة الأعباء الضريبية غير الضرورية وتكاليف الامتثال غير المتناسبة وغير اللازمة على أصحاب الأعمال. وتعتبر الحيادية هي أحد المبادئ التي تساعد على ضمان تحصيل المبلغ الصحيح للإيرادات الحكومية.

2-2 وتهتم الموجهات العامة هذه بجميع جوانب الحيادية في الإطار العالمي. وعلى الرغم من أنها تستند على المبادئ الأساسية التي تطبق على المعاملات المحلية، فهي لا تغطي الجوانب المحلية للحيادية، كتأثير هيكل الضريبة (مثلاً الفئات المختلفة والإعفاءات) على القرارات التي يتخذها المستهلكون.

ب- مبادئ الحيادية الأساسية

2-3 إن المبادئ الأساسية التي تدعم الحيادية موضحة في الفصل الأول. تتحقق الحيادية الضريبية في التجارة الداخلية عن طريق نظام تسديد بمراحل متعددة، يدفع كل صاحب عمل ضريبة القيمة المضافة عن مدخلات ويستلم ضريبة قيمة مضافة من المخرجات من زبائنهم. وللتأكد من أن المبلغ الصحيح للضريبة قد حُوّل للسلطة الضريبية، تخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، مما يُوجد تكليف قانوني بدفع صافي المبلغ أو الرصيد الناتج. وذلك يعني أن ضريبة القيمة المضافة عادةً تنساب من خلال العمل التجاري إلى المستهلكين النهائيين. ولذلك من المهم عند كل مرحلة أن يحق للمورد خصم ضريبة المدخل، حتى يقع العبء الضريبي أخيراً على المستهلك النهائي وليس على الوسيط في سلسلة التوريد. ويوجد هذا المبدأ في الموجه العام 1-2

الموجه العام 1-2

لا يجب أن يقع العبء الضريبي على الأعمال الخاضعة للضريبة ما عدا ما هو منصوص عليه صراحة في القانون

4-2 تعني الكلمات في هذا السياق "ما عدا ما هو منصوص عليه صراحةً" أنه يجوز أن تلقي دوائر الاختصاص بعبء ضريبة القيمة المضافة على أصحاب الأعمال. وتوضح الأمثلة التالية عدد من الأوضاع حين تكون تلك هي الحالة:

* حيث تكون المعاملات التي أجراها العمل التجاري معفية لأن الأساس الضريبي للمخرجات من الصعب تقديره (مثلاً كثير من الخدمات المالية) أو لأسباب تتعلق بالسياسات (الرعاية الصحية والتعليم والثقافة).

* وقد يفرض التشريع الضريبي ضريبة قيمة مضافة على الأعمال لضمان تحصيل ضريبي فعال على الاستهلاك النهائي. وقد يكون ذلك هو الحال عندما يقوم أصحاب الأعمال بمعاملات خارج نطاق الضريبة (مثلاً معاملات بدون مقابل مالي) أو تتعلق ضريبة المدخل بالمشتريات التي لا تستخدم كلياً لاستمرار النشاط التجاري الخاضع للضريبة.

* وتضع دوائر الاختصاص تشريعات لا تسمح باسترداد الضريبة حينما لا يتم الوفاء بالتزامات ضريبية واضحة (مثلاً عند عدم وجود دليل كافٍ لدعم ضريبة المدخلات).

5-2 يجب أن يكون فرض أي ضريبة قيمة مضافة على الأعمال واضحاً وصريحاً في الإطار القانوني للضريبة.

الموجه العام 2-2

يجب أن تخضع الأعمال التي في أوضاع متشابهة تقوم بمعاملات متشابهة لمستويات متشابهة من الضرائب

6-2 يجب أن تكون الضريبة حيادية وتتصف بالمساواة في الظروف المتشابهة. وذلك لضمان أن تُحصل الضريبة في النهاية على مدى سلسلة توريد متناسبة مع المبلغ الذي يدفعه المستهلك النهائي، مهما كانت طبيعة التوريد و هيكل سلسلة التوزيع وعدد المعاملات أو المشغلين الاقتصاديين المنخرطين والوسائل الفنية المستخدمة.

الموجه العام 3-2

يجب أن تصمم قواعد ضريبة القيمة المضافة بالطريقة التي لا تجعلها المؤثر الأساسي على قرارات أصحاب الأعمال

7-2 من المعلوم أن هناك عدداً من العوامل التي تستطيع التأثير على قرارات أصحاب الأعمال، بما فيها العوامل المالية والتجارية والاجتماعية والبيئية والقانونية. ورغم أن ضريبة القيمة المضافة هي عامل يجب

مراعاته إلا أنها ليست المحرك الرئيس لقرارات أصحاب الأعمال. مثلاً لا يجب أن تغري قواعد ضريبة القيمة المضافة أو سياساتها أصحاب الأعمال على تبني أنماط معينة تعمل بموجبها (مثلاً في شركة تابعة أو فرع).

8-2 تشمل اعتبارات ضريبة القيمة المضافة مبلغ الضريبة المدفوع في النهاية للإدارة الضريبية وعبء الامتثال المتعلق بالتحصيل ودفع أو استرداد الضريبة مثل تقديم الإقرار والاحتفاظ بالدفاتر الكافية والتكاليف المالية المتعلقة بأثر انسياب النقد على نظام ضريبة القيمة المضافة.

9-2 إضافة إلى ذلك، لدعم مبدأ الحيادية يجب أن تكون قواعد ضريبة القيمة المضافة سهل التعرف عليها وواضحة ومتناسقة.

ج- الحيادية في التجارة العالمية

ج-1 المبادئ الضريبية

10-2 تطبق المبادئ العامة التي تدعم الحيادية الموصوفة أعلاه والموجهات العامة المستمدة منها على التجارة المحلية والتجارة العالمية. ويبرز سؤال وهو هل هناك أي اعتبارات أخرى تحتاج أن يؤخذ بها في النطاق العالمي؟

11-2 إنه من المهم، على وجه الخصوص، ألا يؤدي تطبيق القواعد الخاصة بالتوريدات العالمية إلى ميزة ضريبية عندما يقارن بالمعاملات المحلية القابلة للمقارنة. ويشمل ذلك: المستوى الذي تطبق فيه الضرائب وتكاليف التحصيل والإدارة والأعباء ذات الصلة التي تقع على الأعمال والإدارة الضريبية.

الموجه العام 4-2

بالنسبة لمستوى الضرائب، لا يجب أن تكون الأعمال الخارجية في وضع متميز أو غير متميز مقارنة مع الأعمال الداخلية في دائرة الاختصاص التي تُستحق فيها الضريبة أو تُدفع

12-2 تم تصميم أنظمة ضريبة القيمة المضافة لتطبق بطريقة عادلة لضمان عدم وجود ميزة تنافسية غير عادلة بالنسبة لأصحاب الأعمال المحليين أو الخارجيين التي قد تشوه التجارة العالمية وتحد من خيارات المستهلك. ويتحقق ذلك من خلال تطبيق مبدأ المقصد، الذي بموجبه تخلو الصادرات من ضريبة القيمة المضافة وتخضع الواردات لضريبة القيمة المضافة على نفس أساس ونفس فئة التوريدات المحلية. ويضمن مبدأ المقصد أن يساوي صافي عبء الضريبة على الواردات صافي عبء الضريبة لنفس التوريدات في السوق المحلي. وعلاوة على ذلك، يضمن أن يساوي مبلغ الضريبة المسترد أو المخصوم في حالة الصادرات لمبلغ الضريبة الذي كان مفروضاً.

2-13 ويجب أن تضمن الملامح الكامنة في نظام ضريبة القيمة المضافة، حينما تُضم مع مبدأ المقصد، تضمن نفس الحيادية للتجارة العالمية. وعلى كل حال، هناك في الممارسة، عدد من الحالات حيث لا تطبق القواعد المعيارية وسوف يتحمل قطاع الأعمال الخارجي ضريبة القيمة المضافة في دائرة الاختصاص حيث لا يكونوا موجودين أو مسجلين فيها، ويمارس حق خصم الضريبة عن طريق تخفيض صافي الضريبة المستحق. وعلى كل حال، لا تطبق هذه العملية عندما يتكبد أصحاب الأعمال الخارجيين نفقات العمل في دائرة الاختصاص التي هم غير مسجلين فيها (مطلوب منهم التسجيل فيها) لضريبة القيمة المضافة.

2-14 إن تطبيق مبدأ أن تكون ضريبة القيمة المضافة حيادية ومساوية في الظروف المشابهة للتجارة العالمية يوحي أن نظام ضريبة القيمة المضافة يجب ألا يشجع أصحاب الأعمال بالاستثمار في أو القيام بأنشطة في بلد معين. ويجب أن تتخذ قرارات الأعمال التجارية تلك بناءً على السوق واعتبارات غير ضريبية أخرى. وذلك يعني أنه يجب ألا يميز التشريع الموضوع في البلد الذي تكلف فيه الضريبة على الأعمال الخارجية ضدهم أو لصالحهم فيما يتعلق بفرض الضريبة وحقهم في الخصم أو الاسترداد مقارنةً مع الأعمال المحلية. تمارس بعض الإدارات الضريبية المعاملة بالمثل عند وضع عرف للاسترداد أو الآليات المكافئة.

الموجه العام 2-5

لضمان ألا تتكبد الأعمال الخارجية ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد، يجوز لدوائر الاختصاص الاختيار من بين عدد من الطرق.

2-15 إن المبادئ الأساسية لضريبة القيمة المضافة متشابهة على نحو كبير في الإدارات التي تفرض ضريبة قيمة مضافة، في انهم يهدفون إلى فرض ضريبة استهلاك في دوائر اختصاصهم. وعلى كل حال، توجد اختلافات بينهم بشأن الوسائل التي يجب استخدامها لتحقيق ذلك الهدف. ويجوز أن تكون لتلك الاختلافات أسباب عديدة، بما فيها التاريخ المحلي والتقاليد والمناهج المختلفة التي تتخذها دوائر الاختصاص لضمان حيادية الضريبة فيما يتعلق بالأعمال الخارجية.

2-16 تشمل الطرق أو المناهج التي تتبناها دوائر الاختصاص لضمان أن مبدأ ألا يتحمل أصحاب الأعمال الخارجيين ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد الآتي:

* وجود نظام يطبق استرداد مباشر لضريبة القيمة المضافة المحلية المتحصلة.

* جعل التوريدات خالية من ضريبة القيمة المضافة.

* تحويل المسؤولية إلى الزبائن أو الموردين المسجلين محلياً.

* منح شهادات إعفاء المشتريات.

17-2 قد تتبنى بعض دوائر الاختصاص طريقة واحدة، ويستخدم آخرون حزمة من طرق مختلفة.

18-2 وتسعى كل طريقة لضمان ألا يتحمل أصحاب الأعمال الخارجيون ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد. ومن الجائز أن يكون لكل طريقة مزاياها في ظروف معينة، وذلك لأن كل واحدة تسعى لإيجاد توازن بين تكاليف الامتثال النسبية للأعمال (للمورد المحلي وللزبون الخارجي)، في جانب، والتكاليف الإدارية ومخاطر التهرب والتجنب الضريبي على سلطات الضرائب في جانب آخر. ويكمن الحل في إيجاد توازن معقول بين الاثنين، بينما التأكد لأقصى درجة ممكنة ألا يتحمل أصحاب الأعمال الخارجيون ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد فيما عدا ما نص عليه بوضوح في القانون، على أساس لا يسمح بتمييز غير مبرر. وكنتيجة لذلك، لا توجد طريقة يمكن الإشارة إليها بانها قاعدة عامة.

ج-2 الإدارة والامتثال

19-2 وكما الأمر في ضرائب أخرى، تفرض ضريبة القيمة المضافة تكاليف امتثال وأعباء على أصحاب الأعمال وتكاليف إدارية وأعباء على السلطات الضريبية. ومن أمثلة التكاليف المرتبطة بامتثال ضريبة القيمة المضافة تشمل تكاليف تتعلق بالإدارة (مثلاً العاملون وتكاليف التحصيل والاسترداد)، والبنية التحتية (مثل التكاليف المرتبطة بإنشاء أنظمة وعمليات، تشمل إجراء تغييرات في البرمجيات) والتمويل (مثل تكاليف التدفق النقدي وتكاليف الضمانات البنكية).

20-2 توضح الفقرة 7-2 مبدأ أنه لا يجب أن تكون اعتبارات ضريبة القيمة المضافة المحرك الرئيس لقرارات أصحاب الأعمال. وجاء في الفقرة 8-2 إن اعتبارات ضريبة القيمة المضافة تذهب أبعد من مبلغ الضريبة الذي يدفع في النهاية للإدارة الضريبية ويشمل التكاليف المرتبطة به.

21-2 لا يعني مبدأ أن أصحاب الأعمال ليس عليهم تحمل ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد (ما عدا في الظروف الواردة في الفقرة 4-2) أن تكاليف الامتثال والأعباء لا يجب أن تتحملها الأعمال. وبنفس الطريقة، سوف تتحمل الإدارة الضريبية تكاليف وأعباء عند إدارة أنظمة ضريبة القيمة المضافة، بما فيها الإجراءات والسياسات القائمة. ورغم أنه يجب أن يكون هنالك نمط لآلية خاصة باسترداد أو تخفيض ضريبة القيمة المضافة لأصحاب الأعمال الخارجيين، فإن وجود أو نطاق أنظمة كذلك أو آليات قد تأخذ في حسابها الأعباء المرتبطة بالإدارة والتحصيل والإنفاذ. مثلاً لا يتوقع من الإدارة الضريبية أن تتحمل تكاليف غير متناسبة أو أعباء عندما تتعامل مع أصحاب أعمال خارجيين، كما قد يكون الحال عند التعامل مع مطالبات بقيم أقل.

الموجه العام 6-2

عندما تكون هناك مطلوبات إدارية معينة لأصحاب أعمال خارجيين ضرورية، يجب ألا يخلقوا عبء امتثال متفاوت أو غير مناسب لأصحاب الأعمال

22-2 قد يكون من المناسب للإدارات الضريبية أن تفرض مطلوبات امتثال معينة على طوائف مختلفة من أصحاب الأعمال. وهذا قد ينطبق مثلاً على مشروعات صغيرة ومشروعات في قطاعات معينة أو على أصحاب أعمال خارجيين. وبالفعل يؤدي التعامل مع أصحاب أعمال خارجيين ليس لهم وجود قانوني في دائرة اختصاص لا محالة إلى عنصر خطر على الإدارة الضريبية وقد يحتاجون إلى إتخاذ تدابير لازمة للوقاية من التهرب والتجنب . وعلى كل حال، تُشجع الإدارات الضريبية على الاستفادة القصوى من الوثائق المتاحة التي تدعم تبادل المعلومات والمساعدة المتبادلة في تحصيل الدين (مثل الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في الشؤون الضريبية).

23-2 ويجب أن تسعى الإدارات الضريبية أيضاً إلى إيجاد توازن بين تلك التدابير اللازمة والحاجة لمنع التمييز غير المبرر. ويجب ألا تفرز القواعد المعنية السارية على الأعمال الخارجية في شكل مقنّع للتمييز. ومن المهم أيضاً أن تكون تلك المطلوبات واضحة ومتسقة وسهلة التعرف إليها من قبل أصحاب الأعمال الخارجيين.

د- تطبيق مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة على إطار التجارة عبر الحدود: شروحات الموجهات العامة بشأن الحيادية

26-2 تهدف هذه الشروحات لتقديم إرشاداً لتنفيذ الموجهات العامة بشأن الحيادية في الممارسة.

25-2 لكل موجه عام هناك شرح خاص في القسم د- 4 أدناه قُصد منه توضيح أو تقديم تفاصيل أوفى، مع عدم تغيير الأحكام.

د-1 مبادئ الإدارة الضريبية الرشيدة

26-2 لا ترمي الموجهات العامة بشأن الحيادية للتدخل في سيادة دوائر الاختصاص لتطبيق قواعد ضريبية لتقييد حق خصم ضريبة المدخلات، لإعفاء أنشطة معينة من ضريبة القيمة المضافة، أو لوضع مطلوبات إدارية معينة للتعامل مع أصناف مختلفة من العمل التجاري (بما فيها العمل التجاري الخارجي). وعلى كل حال، لضمان الحيادية، تشجع دوائر الاختصاص على تطبيق المبادئ الإدارية العامة التي صادق عليها منتدى الإدارة الضريبية التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 2001 وتوجد في المربع 2-1 أدناه:

صندوق 1-2 موجه- العلاقة مع المكلفين

- 1- تطبيق القوانين الضريبية على نحو عادل ويعتمد عليه وشفاف.
- 2- يوضح بصفة عامة للمكلفين ويتم التواصل معهم بشأن حقوقهم والتزاماتهم وكذلك إجراءات الامتثال المتوفرة وآليات التصحيح.
- 3- نشر معلومات ذات جودة ومعاملة الاستفسارات والطلبات والاستئنافات المستلمة من المكلفين معاملة دقيقة ويرد عليها فوراً.
- 4- تقديم خدمة يسهل الوصول إليها ويعتمد عليها بشأن حقوق المكلفين والتزاماتهم فيما يتصل بالقانون.
- 5- التأكد من جعل تكاليف الامتثال عند الحد الأدنى مما يعد ضرورياً لتحقيق الامتثال بالقوانين الضريبية.
- 6- وحيثما كان مناسباً، منح المكلفين الفرصة للتعليق على التغييرات في السياسات الإدارية والإجراءات.
- 7- لا تُستخدم معلومات المكلفين إلا إلى المدى الذي يسمح به القانون.
- 8- تطوير والمحافظة على علاقة عمل طيبة مع مجموعات العميل والمجتمع ككل.

د-2 المعاملة بالمثل

- 27-2 وفقاً للموجهات العامة بشأن الحيادية، لا يجب أن يكون هناك تمييز أو عدم تمييز للأعمال التجارية الخارجية مقارنة مع الأعمال التجارية المحلية. ويعني ذلك، يجب ألا يتكبد العمل التجاري الخارجي ضريبة قيمة مضافة لا يمكن خصمها، وهذا من شأنه أن يشكل تمييزاً غير مبرر مقارنة مع العمل التجاري المحلي. ويمكن تطبيق عدد من الطرق لهذا الغرض كالاسترداد المباشر لأصحاب الأعمال الخاربيين، والاسترداد من خلال إجراءات تسجيل محلية أو جعل التوريدات خالية من ضريبة القيمة المضافة.
- 28-2 تطلب بعض دوائر الاختصاص اشتراط منح الاسترداد للأعمال الخارجية بعد تحرير مشابه تمنحه دائرة الاختصاص لصاحب العمل الخارجي. تأخذ تلك المطلوبات بشأن المعاملة بالمثل عموماً شكلين: اتفاقية رسمية بين دائرتي الاختصاص أو قرار أحادي بالاعتراف بدوائر الاختصاص التي اعتبرت أنها قد وضعت ملامح مناسبة في تشريعها.

29-2 لا تتخذ الجهات العامة موقفاً من جاذبية دوائر الاختصاص التي تتبنى متطلبات المعاملة بالمثل. وعلى كل حال كلما اختارت دوائر الاختصاص تبني تلك المتطلبات، يجب أن يقوموا بذلك على نحو يقلل من التأثير على الحيادية.

30-2 من المهم مراعاة متطلبات المعاملة بالمثل. وبالفعل، في إطار الجهات العامة، لن تكون آلية معاملة بالمثل مطلوبة من دائرة اختصاص ليس لها نظام ضريبة قيمة مضافة، كما هي معرفة لأغراض هذه الجهات العامة. وتُشجع دوائر الاختصاص على معاملة آليات دوائر الاختصاص الأخرى باعتبارها تفي بمتطلبات المعاملة بالمثل لو تم تصميمها لضمان معاملة محايدة لضريبة القيمة المضافة لأصحاب الأعمال الخارجيين وتحقيق معاملة مكافئة على نحو كاف. وقد تنتج المعاملة المكافئة من مزج لتوريدات خالية من ضريبة القيمة المضافة وآليات تسجيل محلية، وبدرجة أكبر من تطبيق طريقة استرداد مباشر.

د-3 مجموعات من البلدان

31-2 استناداً على المبدأ الوارد في الجهات العامة بشأن ضرائب الاستهلاك لخدمات وغير ملموسات عبر الحدود في إطار التجارة الإلكترونية، ووفقاً لإطار شروط الضرائب-أتوا، يجوز أن تطبق مجموعة من البلدان يجمعها إطار قانوني لنظامهم الخاص بضريبة القيمة المضافة تدابير معينة على تعاملات بين تلك البلدان. ولو أدى ذلك لمعاملة مختلفة بين عدد من البلدان في تلك المجموعة وبين بلدان غير أعضاء في المجموعة، إلا ان معاملة البلدان غير الأعضاء لن تكون بغير ذلك غير متناغمة مع الجهات العامة.

د-4 الشروحات بشأن الجهات العامة

د-4-1 الشروحات بشأن الموجه العام 1-2

يجب ألا يقع العبء ضريبة القيمة المضافة على أصحاب الأعمال ما عد 1 ما نص عليه القانون صراحةً

32-2 عادةً تنساب ضريبة القيمة المضافة خلال أصحاب الأعمال إلى أن يتحمل المستهلك النهائي عبء الضريبة. وفي التجارة الداخلية تتحقق حيادية ضريبة القيمة المضافة من خلال نظام الدفع المرحل: حيث يدفع كل صاحب عمل ضريبة القيمة المضافة إلى مورديه على المدخلات ويستلم ضريبة القيمة المضافة من زبائنه على مخرجاته. وتعوض أي ضريبة مدخل بضريبة مخرج حتى تكون الضريبة التي تحول للسلطة الضريبية هي رصيد صافي للعمليات. وفي بعض الحالات، تؤدي نتيجة التعويض إلى أن تسترد السلطة الضريبية للأعمال، وتشمل الأمثلة الأعمال التي تتكبد ضريبة أكبر على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مخرجاتهم (كالمصدرين وذلك لأن مخرجاتهم خالية من ضريبة القيمة المضافة حسب مبدأ المقصد) والأعمال التي تكون مشترواتهم أكبر من مبيعاتهم في نفس الفترة (كالأعمال الجديدة أو المتطورة أو الأعمال الموسمية).

33-2 في التجارة عبر الحدود تتحقق حيادية ضريبة القيمة المضافة بتطبيق مبدأ المقصد. ووفقاً لهذا المبدأ: لا تخضع الصادرات للضريبة، وتخضع الواردات على نفس أسس وفئات التوريدات الداخلية. ويوحى ذلك بأن جملة الضريبة المدفوعة على توريدة تحدد في النهاية حسب القواعد السارية في دائرة اختصاص

استهلاكها، ولذلك تؤول جميع الإيرادات إلى دائرة الاختصاص التي حدث فيها التوريد للمستهلك النهائي. وفي بعض الحالات، قد يتكبد أصحاب الأعمال الخارجيين ضريبة القيمة المضافة في دوائر اختصاص حيث لا يمكنهم استعادة ضريبة المدخل عن طريق الخصم من خلال نفس الإجراءات كما الأعمال الداخلية. وكما هو الحال في الأعمال الداخلية، لا يجب أن يتحمل أصحاب الأعمال الخارجيين عبء الضريبة نفسها، ما عدا ما نص عليه القانون.

2-34 ورغم أنه يجب ألا يقع عبء ضريبة القيمة المضافة على أصحاب الأعمال، يقر الموجه العام 2-1 بأنه يجوز أن يشرع بنص واضح أن عبء ضريبة القيمة المضافة عليهم. لا يسعى الموجه العام 2-1 ولا هذا الشرح المصاحب لإصدار أي حكم بشأن الظروف التي قد تكون أو لا تكون ملائمة لوضع عبء ضريبة القيمة المضافة على الأعمال. فهناك قناعة بأن بإمكان دوائر الاختصاص تلك إجراء ذلك.

2-35 لا نقصد بالموجه العام 2-1 التدخل في سيادة دوائر الاختصاص لتطبيق قواعد لتقييد أو حظر الحق في خصم ضريبة المدخلات. وعلى كل حال، لضمان حيادية ضريبة القيمة المضافة، في تطبيق تلك القواعد، تُشجع الإدارات الضريبية على تطبيق مبادئ الإدارة الضريبية الرشيدة كما هي واردة في الصندوق 2-1.

2-36 وعندما تفرض دوائر اختصاص عبء ضريبة قيمة مضافة على أعمال، يجب أن تكون التشريعات الخاصة بذلك واضحة وشفافة وفقاً للصندوق 2-1 وأن تكون تكاليف الامتثال في الحد الأدنى.

2-37 لا يعتبر مرجع نصوص واضحة في التشريعات في الموجه العام 2-1 محصوراً على نصوص القانون نفسه، بل يشمل أيضاً نصوص واضحة نص عليها في التشريع، كاللوائح أو كنتيجة لممارسة سلطات إدارية يمنحها القانون. ويجب أخذ قرارات المحاكم الخاصة بدائرة الاختصاص ذات الصلة في الحسبان.

2-38 عندما يلقي بالعبء الضريبي على الأعمال، لا يكفي وجود نص واضح لمثل هذا العبء في القانون ليجعله متسقاً مع الموجهات العامة بشأن الحيادية. وهذا ببساطة يعني أنه لم يتم الوفاء بالموجه العام 2-1. ولو كان التشريع المشار إليه لا يفي بالموجهات العامة الخمس بشأن الحيادية، أو غير متسق مع الموجهات العامة ككل، لا يعتبر ذلك التشريع بأنه يفي بمبادئ الحيادية.

د- الشروحات بشأن الموجه العام 2-2

يجب أن تخضع الأعمال في أوضاع مشابهة وتجري تعاملات مشابهة لنفس المستوى من الضرائب

2-39 إن الهدف الرئيس للموجه العام 2-2 هو التأكد من أن "مستويات مشابهة للضرائب" قد تحققت. وعلى كل حال، لا يستلزم بهذا الهدف إلا فيما يتعلق "بأعمال في أوضاع مشابهة". ولو لم يتم الوفاء بأي من تلك الشروط، لن يطبق الموجه العام 2-2. ووفقاً لذلك، عند توضيح مغزى الموجه العام، من المهم تعريف مفاهيم "مستويات مشابهة للضرائب" و"أعمال في أوضاع مشابهة" و"تعاملات مشابهة".

د-4-2-1 مستويات مشابهة للضرائب

2-40 في سياق الموجهات العامة بشأن الحيادية، عند تحديد إن كان " مستوىً مشابهاً من الضرائب " قد تحقق، يجب أن يولى اعتبار إلى عبء الضريبة النهائي، أخذاً في الحسبان جميع الاستردادات والخصومات المتاحة. لا يجب أن يتحمل أصحاب الأعمال الذين لهم الحق الكامل لخصم ضريبة المدخل أي عبء ضريبي، سواء تم الحصول على الخدمات وغير الملموسات التي يستعملونها لعمل توريداتهم من الخارج أو من السوق الداخلي. عندما يكون صاحب العمل ليس له الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات يتحمل ضريبة القيمة المضافة في دوائر اختصاص مختلفة، ويجب أن يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة مرة عند كل توريد. لو قدر لصاحب العمل هذا أن يتكبد ضريبة لا يمكن استعادتها في دائرتين أو أكثر على نفس المخرجات، لن يكون ذلك "مستوىً مشابهاً للضرائب" مقارنةً مع صاحب عمل آخر ليس له الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات التي تم الحصول على مدخلاتها فقط في السوق الداخلي.

2-41 يطبق الموجه العام 2-2 فقط على عبء ضريبة القيمة المضافة الذي تكبده صاحب العمل مباشرةً. لا يغطي الموجه العام 2-2 أوضاعاً حيث يتحمل أصحاب الأعمال مستوىً موجباً من الضرائب بطريقة غير مباشرة، مثلاً عندما يتحصلون على خدمات معفاة حيث ليس للمورد الحق في خصم ضريبة المدخل. ففي هذه الحالة، قد يشمل السعر الذي دفعه الزبون صاحب العمل للمورد ضريبة قيمة مضافة مضمّنة لا يستطيع المورد استعادتها.

د-4-2-2 أعمال في أوضاع مشابهة

2-42 يجب عند تحديد هل "أوضاع مشابهة" يتم تقديرها وفق الحق في الخصم، تُحدد بالمدى الذي تستعمل فيه المدخلات لدعم أنشطة خاضعة للضريبة (وهذا ما يعطي الحق لخصم ضريبة المدخل ذات الصلة). لا يكون صاحب العمل الذي يحصل على خدمات لدعم الأنشطة الخاضعة للضريبة في "وضع مشابه" لصاحب عمل يحصل على خدمات لدعم أنشطته المعفية أو مع آخر يحصل على خدمات أغلبها للاستعمال الشخصي لممتلكاتها. لا يجب أن يقيد "الوضع المشابه" لمقارنة الأنشطة المشابهة.

2-43 الأمثلة التالية لأعمال في أوضاع متشابهة استناداً على حقها في الخصم:

* شركة استشارية لها الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات، مقارنة مع شركة طيران لها الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات.

* بنك له عادةً حق محدود لخصم ضريبة المدخلات مقارنةً مع شركة لتأمين لها الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات.

* شركة استشارية لها الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات مقارنةً مع بنك له أيضاً الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات (لأن مخرجاته عليها ضريبة كاملة أو بصفة صفرية).

* عمل تجاري لديه دائماً حق محدود لخصم ضريبة المدخلات، يتحصل على خدمات لاستعمال مالكه الخاص، مقارنةً مع عمل تجاري له عادةً حق الخصم الكامل لضريبة المدخلات ويتحصل على خدمات لاستعمال مالكه الخاص.

2-44 الأمثلة التالية لأعمال في أوضاع غير متشابهة:

* شركة استشارية لها الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات مقارنةً مع بنك له حق محدود في خصم ضريبة المدخلات.

* مؤسسة مالية لها الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات (مثلاً لأن مخرجاتها تخضع للضريبة بالكامل أو بفئة صفرية) مقارنةً مع مؤسسة مالية لها حق محدود بالخصم (مثلاً لأنها تقدم خدمات معفية لزيائن داخليين).

* عمل تجاري له عادةً الحق الكامل لخصم ضريبة المدخلات، مقارنةً مع عمل تجاري له الحق الكامل في خصم ضريبة المدخلات ويتحصل على خدمات للاستخدام في أنشطته الخاضعة للضريبة.

د-2-3 تعاملات متشابهة

2-45 يجب أن تركز عملية تحديد "تعاملات متشابهة" لأعمال "في أوضاع متشابهة" تشتري خدمات أو غير ملموسات على خصائص خدمات أو غير ملموسات يتم توريدها. وعند تحديد الخصائص، فإن الطريقة التي تورد بها الخدمات أو الشخص الذي وردها ضمن سلسلة التوريد أو الشروط التي بموجبها تم الحصول على الخدمات أو غير الملموسات لا تعد ذات صلة.

2-46 قد لا تكون خصائص التوريد متناغمة مع كل دوائر الاختصاص. مثلاً قد تطبق بعض دوائر الاختصاص معاملة ضريبية لعدد من الخدمات أو غير الملموسات بينما لدوائر اختصاص أخرى تصنيف للخدمات ومن ثم معاملة ضريبية مفردة لتوريدها. لهذا السبب، من المهم دراسة خصائص التوريد حسب قواعد دائرة الاختصاص التي فيها تمت مقارنة الأعمال التجارية.

د-2-4-4 تلخيص

2-47 عند التلخيص يجب وضع العوامل التالية في الحسبان عندما يكون تحديد العبء الضريبي والتعاملات على التوالي متشابهة.

* يتحمل أصحاب الأعمال "مستويات متشابهة من الضرائب" عندما لا يتحملون عبئاً ضريبياً، أو عندما يتحملون مباشرةً ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد، عندما يكون ذلك العبء الضريبي قد تم تحمله مرةً واحدةً فقط على التوريد، وذلك سوف يكون الحال أيضاً لأعمال في أوضاع متشابهة.

* تكون الأعمال في أوضاع متشابهة على أساس استخدامهم الخدمات أو غير الملموسات ويكون لهم حق خصم ضريبة المدخل (أي يستخدم التوريد لزيادة الأنشطة الخاضعة للضرائب سواء أكانت معفاة أو للاستعمال الشخصي- وذلك ما سوف يحدد حق خصم الضريبة).

* تجري الأعمال "تعاملات متشابهة" استناداً على تصنيف التوريدة حسب قواعد دائرة الاختصاص التي يتم فيها مقارنة الأعمال.

د-شروحات الموجه العام 2-3

يجب صياغة قواعد ضريبة القيمة المضافة بطريقة لا تجعلها المؤثر الرئيس على قرارات أصحاب الأعمال.

2-48 قد ينعكس عدم التناغم مع الموجه العام 2-3 المتعلق بأثر ضريبة القيمة المضافة على قرارات أصحاب الأعمال عدم تناغم مع واحد من الموجهات العامة الأخرى. وحينما يكون هذا هو الحال، قد يحاول أصحاب الأعمال إعادة هيكلة سلسلة توريداتهم أو العمليات لتحقيق الحيادية التي لا توجد بغير هذه الطريقة. في إطار الموجه العام 2-3 تشمل اعتبارات ضريبة القيمة المضافة مزيج من مبلغ الضريبة الذي يورد في النهاية للإدارة الضريبية وعبء الامتثال المصاحب له والتكلفة المالية المتصلة بأثر التدفق النقدي لنظام ضريبة القيمة المضافة.

2-49 مثلاً، في أوضاع حين تكون الأعمال الخارجية لها ميزة مقارنة مع الداخلية فيما يتعلق بمستوى الضريبة (وذلك يتعارض مع الموجه العام 2-4)، قد تلجأ الأعمال الخارجية لتغيير القرار بشكل أساسي، الذي كان يمكن أن يتغير خلاف ذلك، للاستفادة من هذه المعالجة. وهكذا قد يقرر العمل التجاري أن يعمل من الخارج أكثر منه في دائرة الاختصاص الداخلية.

2-50 عند تقييم دائرة اختصاص حيث باستطاعة العمل التجاري الداخلي الاسترداد الكامل لضريبة القيمة المضافة المحلية وحيث لن يكون العمل التجاري الخارجي مؤهلاً بالقانون لاستعادة أو استرداد ضريبة القيمة المضافة، فقد يقرر استناداً في الأساس على عبء ضريبة القيمة المضافة أنه لن يمارس أنشطة (مبيعات ومشتريات والأنشطة المصاحبة كالإنتاج أو دعم الخدمات) في دائرة الاختصاص تلك أو سوف يعيد هيكلة سلسلة التوريدة لتحقيق الحيادية التي لا وجود لها خلاف ذلك.

2-51 ولكي نقدر تناغم قواعد ضريبة القيمة المضافة مع الموجه العام 2-3، سوف تكون قرارات أصحاب الأعمال ذات الصلة تلك التي تتعلق بعمليات عبر الحدود، والتي قد تتأثر بتشريعات ضريبة القيمة المضافة مثل:

* هل سيقدر العمل التجاري العمل في دائرة الاختصاص.

* هل سيشتري العمل التجاري من مورد موجود في دائرة الاختصاص.

* هل سيقوم العمل التجاري بأنشطة كالإنتاج والتصنيع أو خدمات أخرى لكي تتم في الخارج في دائرة الاختصاص تلك.

* كيف سيجري العمل التجاري هيكله سلسلة توريده أو كيف سيستخدم الوسيط.

2-52 وعلى الجانب الآخر، فإن قرارات الأعمال التي ليس لها صلة ستكون تلك المتعلقة بالعمليات الداخلية مثل:

* قرارات بعدم شراء أو بيع أشياء عليها حظر على خصم ضريبة المدخل (مثلاً في بعض دوائر الاختصاص هناك فرق بين ما هو مؤجر وما هو قد تم شراؤه).

* تغيير المنتجات أو الخدمات للاستفادة من وضع ضريبي مختلف (مثلاً أن تخضع بفئة موجبة أو تعفى أو بفئة صفرية).

* الاستفادة من الطرق المبسطة لحساب الضريبة المستحقة، التي قد تكون موجودة للموردين الصغار.

د-4-4 الشروحات على الموجه العام 2-4

فيما يتعلق بمستوى الضرائب، لن تكون الأعمال الخارجية مميزة أو غير مميزة مقارنة مع الأعمال الداخلية في دائرة الاختصاص حيث تعتبر الضريبة مستحقة الدفع.

2-53 يتناول الموجه العام 2-2 مساواة المعاملة لأعمال في أوضاع متشابهة تجري تعاملات متشابهة. يتناول الموجه العام 2-4 مساواة المعاملة لأعمال خارجية مقارنة مع أعمال داخلية في دائرة اختصاص حيث يمكن لو كان الوضع خلاف ذلك أن يتحمل العمل التجاري الخارجي عبء الضريبي الذي لا يطبق على الأعمال الداخلية أو العكس صحيح.

2-54 في إطار الموجهات العامة وفيما يتعلق بمستوى ضريبة القيمة المضافة المتكبدة "لا يجب أن تنال الأعمال الخارجية ميزة أو تُحرَم من ميزة مقارنة مع الأعمال الداخلية في دائرة الاختصاص حيث تكون الضريبة مستحقة أو تم دفعها". لا يجب ان يفهم ذلك بأنه يعني:

* لا يجب أن يكون هناك أي تطبيق تمييزي للقواعد وذلك ببساطة لأن العمل التجاري خارجي.

* لا يجب أن تجد الأعمال نفسها لديها ميزة تفضيلية ضريبية مقارنة مع الأعمال الداخلية فيما يتصل بعبء الضريبة النهائي.

* لو تم إتباع الموجه العام 2-4، لا يجب أن تشوه ضريبة القيمة المضافة التنافسية بين الأعمال الخارجية والأعمال الداخلية.

2-55 يتناول هذا الموجه العام التطبيق النهائي لضريبة القيمة المضافة على الأعمال. لا يجب أن تخضع الأعمال الخارجية لضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاسترداد مقارنة مع الأعمال الداخلية. وبأي طريقة

تتحقق تلك النتيجة سواء كان ذلك بتطبيق قواعد الضريبة الصفرية أو بآليات الاسترداد وغيرها. ولن تخلق الميزة التفضيلية الضريبية فيما يتعلق بالعبء الضريبي النهائي للأعمال الخارجية مقارنةً مع الأعمال الداخلية في ظروف متشابهة تناغماً مع الموجه العام هذا. ويتم الوفاء بالموجه العام 2-4 عندما ينص في التشريع على الاسترداد أو أي شكل من أشكال التحرير لصالح الأعمال الخارجية، بحيث ألا يتمتعوا بميزة تفضيلية أو يحرّموا من ميزة تتمتع بها الأعمال الداخلية.

د-4-5 الشروحات على الموجه العام 2-5

لضمان ألا يتحمل العمل التجاري الخارجي ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاستعادة، يجوز لدائرة الاختصاص الاختيار من بين عدد من الطرق.

2-56 يمكن استخدام عدد من الطرق للتأكد من أن الأعمال الخارجية لا تتحمل ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاستعادة. تشمل ولكن ليست محصورة في الآتي:

- * أن تجعل التوريدات خالية من ضريبة القيمة المضافة.
- * السماح للأعمال الخارجية الحصول على استرداد من خلال نظام معين.
- * السماح للأعمال الخارجية الحصول على استرداد ضريبة القيمة المضافة المحلي.
- * تحويل المسؤولية إلى الموردين أو الزبائن المسجلين محلياً.
- * منح شهادات إعفاء مشتروات.

2-57 وتسعى كل طريقة لضمان ألا يتحمل العمل التجاري ضريبة قيمة مضافة غير قابلة للاستعادة. ولا تفضل طريقة على أخرى. ومن الجائز أن تكون لكل طريقة محاسنها في ظروف معينة، وتسعى كل واحدة لخلق توازن بين تكاليف الامتثال النسبية للأعمال (للمورد المحلي وللزبون الخارجي)، في جانب، وبين التكاليف الإدارية ومخاطر التهرب الضريبي والتجنب على السلطات الضريبية في جانب آخر. وقد تفضل دوائر الاختصاص تطبيق مزيج من طرق مختلفة استناداً على طبيعة التوريدات. مثلاً لبعض التوريدات: تفضل أن تجعل التوريدات خالية من ضريبة القيمة المضافة على الاسترداد المباشر أو التسجيل لأن ذلك يزيل تكاليف الامتثال على أصحاب الأعمال عند المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة. وبالنسبة لتوريدات أخرى، قد يفضل نظام استرداد بسبب الصعوبة التي تواجه المورد عند تحديد وضع وموقع الزبون.

2-58 سوف تسعى دوائر الاختصاص لحماية قواعد الضريبة من التهرب والتجنب وأن تستخدم كل الطرق المعقولة لتحقيق هذا الهدف، وعلى كل حال، تعتبر فعالية التكلفة مهمة لأي آلية لتحقيق الحيادية بما في ذلك أي استرداد والمشروعات المماثلة. ولذلك يجب أن تكون التدابير التي تتخذها دائرة الاختصاص لحماية قاعدتها الضريبية متوازنة من أجل تحقيق هدف جعل تكاليف الامتثال والتكاليف الإدارية في أدنى صورها.

2-59 مثلاً إن نظام استرداد مباشر يطبق حد تسجيل منخفض للغاية قبل قبول طلبات الاسترداد من شأنه أن يفي بهدف الحيادية بشرط أن يكون حد التسجيل ذلك معقولاً ويبين التوازن بين التكاليف الإدارية لمعالجة الاسترداد ومبلغ ضريبة القيمة المضافة المتعلق بذلك. وعلى جانب آخر، لا يفي بمبدأ الحيادية على نحو كافٍ نظام تسجيل لا يسمح بالاسترداد إلا إذا تم إجراء التوريدات في دائرة الاختصاص المحلية من قبل عمل تجاري مقيم.

د- الشروحات على الموجه العام 2-6

عند اعتبار متطلبات إدارية معينة ضرورية، لا يجب أن تتسبب في وجود أعباء امتثال متفاوتة أو غير لازمة على الأعمال.

2-60 تعد الأعمال الداخلية والأعمال الخارجية في وضع مختلف بالنسبة للإدارة الضريبية، وسوف يكون للأعمال الداخلية مكان عمل ثابت يدار العمل من خلاله، وموظفين محليين وأشخاص كنقاط اتصال وبنك محلي وروابط محلية مع السلطات الضريبية ويكون لها أشكال مختلفة للهوية والتسجيل من خلال أجهزة مثل غرفة التجارة المحلية والمسجل التجاري. وعلى الجانب الآخر، هناك احتمال ضعيف أن يكون للأعمال الخارجية حضور قانوني وعاملين أو روابط مع المجتمع المحلي.

2-61 يمثل عدم وجود وغياب تاريخ في دائرة الاختصاص عنصر مخاطرة للإدارة الضريبية، لذلك يجب اتخاذ تدابير لازمة لحماية التهرب والتجنب. ولذلك هناك حاجة لمطلوبات امتثال معينة لو كان معيار المطلوبات المطبق على الأعمال الداخلية لا يوفر حماية كافية لدوائر الاختصاص. وتشجع الإدارات الضريبية أيضاً على الاستفادة القصوى من الوثائق المتاحة التي تدعم تبادل المعلومات والمساعدة المتبادلة في التقدير والتحصيل للضرائب (مثل الاتفاقية متعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في الشؤون الضريبية).

2-62 إضافة إلى ذلك، حينما تفعل دوائر اختصاص آلية تحرر تستهدف على نحو خاص الأعمال الخارجية، قد تكون لهم قواعد خاصة ومطلوبات لتلك الآلية.

2-63 تعترف الجهات العامة بشأن الحيادية أن المطلوبات الإدارية على الأعمال الداخلية والخارجية قد لا تكون متطابقة. وعلى كل حال، لو اختلفت دوائر الاختصاص تطبيق قواعد خاصة ومطلوبات على الأعمال الخارجية، يجب يفعلوا ذلك على نحو يقلل من أثرها على الحيادية.

2-64 جوهرياً، عندما يكون هناك عنصراً لعبء امتثال إضافي مرتبط بأداء عمل في دائرة اختصاص خارجية، فلا يجب أن يكون العبء الذي أوجدته مطلوبات إدارية معينة متفاوتاً أو غير مناسب.

2-65 قد يكون مطلوباً أو مطلوبات متفاوتة أو غير مناسبة إذا كانت غير متناسبة مع الوضع الذي تتصل به أو لو كانت لا تحقق هدف ذا صلة عندما يتم تقديرها وقياسها على أساس الهدف الذي تسعى لتحقيقه. وبعبارة أخرى، في إطار الجهات العامة، يجب ألا تكون مثل تلك المطلوبات متفاوتة أو غير متناسبة مع خطر إضافي محتمل عند التعامل مع الأعمال الخارجية.

66-2 يجب إجراء توازن بين الفوائد المتوقعة لمطلوب معين أو مجموعة مطلوبات والحاجة إلى منع تمييز غير مبرر. وبعبارة أخرى، يجب ألا تؤدي قواعد خاصة أو أعراف سارية (مثل المراجعة أو الوقت المستغرق لإجراء الاسترداد) إلى شكل مقنّع للتمييز ويجب أن تفي بالمبادئ الموجهة الواردة في الصندوق 1-2.

67-2 مثال: لو طلبت إدارة ضريبية ضمان بنكي، يجب ألا يكون المبلغ أو المدة متفاوتة مع مبلغ الاسترداد المطلوب. وبنفس القدر، عندما يطلب توثيق لدعم طلب الاسترداد (قد يكون بلغة البلد الذي قدم فيه الطلب)، يجب أن يحرص ذلك في الوثائق الضرورية لتقدير صلاحية الطلب. وعلاوة على ذلك، يجب الأخذ في الحسبان الوقت المستغرق لإجراء الاسترداد وعبء التدفق النقدي الناتج من ذلك.

68-2 وسوف تتكبد الإدارة الضريبية تكاليف إدارية عند إدارة آليات تحرر معينة استهدفت أعمال خارجية (مثل آليات الاسترداد). عند تحديد حدود تسجيل ضعيفة للغاية، يجب ألا تمنع منعاً مؤثراً استخدام الآليات.

69-2 بينما يُدرك مفهوم المطلوبات الإدارية المعينة على الأعمال الخارجية على نحو عام ليعني مطلوبات إضافية ومركبة أكثر، وليس هذا هو الحال دائماً. وفي بعض الأحوال، قد تضع الإدارة الضريبية نظام امتثال مبسط، خاص بالأعمال الخارجية. ومن الأمثلة أحكام معينة لجعل التوريد خالية من ضريبة القيمة المضافة، وتطبق على التوريدات من أعمال خارجية، وكذلك تسجيل مبسط وإجراءات مبسطة للإقرار والتواصل للأعمال الخارجية.

70-2-2 وأخيراً قد تكون هناك مطلوبات إدارية معينة أو إجراءات مبسطة تبنتها مجموعة من البلدان ترتبط بإطار قانوني مشترك لأنظمة ضرائب الاستهلاك بها قد تختلف من تلك المطبقة على أعمال في بلدان أخرى. وكما هو وارد في الفقرة 31-2 لا يجب أن يعتبر اختلافاً مثل هذا في المعاملة غير متوافق مع الموجه العام 6-2.

الفصل الثالث

تحديد مكان فرض الضريبة لتوريدات عبر الحدود لخدمات وغير ملموسات

أ- مبدأ المقصد

1-3 تتحقق حيادية ضريبة القيمة المضافة في التجارة العالمية من خلال تنفيذ "مبدأ المقصد". وكما هو مشروح في الفصل الأول، تم تصميم مبدأ المقصد للتأكد أن الضريبة على التجارة عبر الحدود تفرض في النهاية في دائرة الاختصاص حيث تم الاستهلاك النهائي وبذلك يتم المحافظة على الحيادية في نظام ضريبة القيمة المضافة التي تطبق على التجارة الخارجية. وموضح هذا المبدأ في الموجه العام 1-3

الموجه العام 1-3

لأغراض ضريبة الاستهلاك يجب فرض الضريبة على الخدمات وغير الملموسات التي يتم فيها المتاجرة عالمياً وفقاً لقواعد دائرة اختصاص الاستهلاك

2-3 لكي نطبق مبدأ المقصد على الخدمات وغير الملموسات التي تتم فيها المتاجرة عالمياً، يجب أن تكون لأنظمة ضريبة القيمة المضافة آليات لتحديد دائرة الاختصاص التي يتم فيها الاستهلاك، بربط دوائر الاختصاص تلك بالمكان المتوقع أن يتم فيه الاستهلاك النهائي للخدمات وغير الملموسات. تحتاج أنظمة ضريبة القيمة المضافة إلى قواعد مكان الضريبة لتنفيذ مبدأ المقصد ليس فقط لتوريدات أعمال إلى مستهلك بل أيضاً لتوريدات أعمال إلى أعمال، حتى ولو كانت تلك التوريدات لا تتضمن استهلاك نهائي. تفرض الضريبة على توريدات أعمال إلى أعمال عن طريق عملية تحصيل الضريبة المرحل، وفي هذا السياق يجب أن تسهل قواعد مكان الضريبة من تحقيق الهدف النهائي للضريبة، وهو الضريبة على الاستهلاك النهائي. وقد وضعت الموجهات العامة الطرق كتوصيات لتوضيح مبدأ المقصد لتحديد مكان الضريبة لتوريدات عبر الحدود لخدمات وغير ملموسات من أعمال إلى مستهلك ومن أعمال إلى أعمال.

3-3 نحتاج لقواعد مكان الضريبة لتوريدات السلع كما نحتاجها لتوريدات الخدمات وغير الملموسات. ويتم تسهيل تنفيذ مبدأ المقصد فيما يتعلق بالتوريدات عبر الحدود للسلع بوجود رقابة الحدود. أما تنفيذ مبدأ المقصد فيما يتعلق بالتجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات فيعتبر أكثر صعوبة، بسبب طبيعة الخدمات وغير الملموسات التي تجعلها لا تخضع لرقابة الحدود بنفس الطريقة التي تخضع بها السلع. ولذلك تركز الموجهات العامة في هذا الفصل على توريدات الخدمات وغير الملموسات. وتضع طرق كتوصية لتوضيح مبدأ المقصد لتحديد دائرة الاختصاص الضريبية للتوريدات العالمية للخدمات وغير الملموسات بينما تضمن:

* أنه قد تم الحفاظ على الحيادية العالمية.

* توفير الوضوح واليقين لكل من أصحاب الأعمال والإدارة الضريبية.

* تعتبر التكاليف الخاصة بالامتثال للضريبة وإدارتها قليلة.

* وتعد الحواجز المضادة للتهرب والتجنب كافية بدرجة كبيرة.

3-4 يجب ألا يُقرأ هذا الفصل باعتباره يطلب من دوائر الاختصاص أن يستوعب الموجهات العامة عند

تحديد قواعد مكان الضريبة في التشريع الوطني . تسعى الموجهات العامة هذه لتحديد الأهداف المشتركة

واقترح الوسائل لتحقيقها أملاً في تنفيذ متناغم لمبدأ المقصد لتحديد مكان الضريبة لتوريدات الخدمات وغير الملموسات. وإنه من المعلوم ان عدداً من النماذج لبناء وتصميم قواعد مكان الضريبة تعمل بها أنظمة لضريبة القيمة المضافة حول العالم. وتعمل كثير من الأنظمة على أساس طريقة التصنيف، وفيها تصنف التوريدات إلى أنواع حيث يحدد مكان الضريبة لكل نوع. وتفضل أنظمة أخرى طريقة أخرى، وفيها يوصف المبدأ المحدد لقاعدة مكان الضريبة بأوصاف أكثر عمومية، حيث يتم تطبيق عدد من القواعد بالتوالي لتحديد مكان الضريبة المناسب. ولاتعد تلك الاختلافات في أسلوب الصياغة القانونية مطلقة على وجه العموم ويمكن أن تجد عناصر من كلا الطريقتين في كلا النموذجين. وان الملمح المشترك الأساسي في مختلف تصميمات نماذج ضريبة القيمة المضافة هو أنها تهدف على نحو عام إلى تنفيذ مبدأ المقصد، وبحسبه ترمي قواعد مكان الضريبة إلى فرض الضريبة في مكان الاستهلاك. وتسعى الموجهات العامة تلك إلى التأكد من أن قواعد مكان الضريبة تلك قد تم تطبيقها بتناغم بالإرتقاء بخلاصة تم التوافق عليه عالمياً لماهية مكان الضريبة للخدمات وغير الملموسات المتاجر فيها عالمياً وبوضع طرق فعالة لتحديد مكان الضريبة بقصد تقليل عدم اليقين ومخاطر الإيرادات وتكاليف الامتثال والأعباء الإدارية على السلطات الضريبية وأصحاب الأعمال.

3-5 إن الطرق التي تستخدمها أنظمة ضريبة القيمة المضافة لتنفيذ مبدأ المقصد لتوريدات أعمال إلى أعمال

وطرق تحصيل الضريبة المستخدمة لتلك التوريدات غالباً ما تختلف مع تلك المستخدمة لتوريدات أعمال إلى مستهلك. ويعزى هذا التمايز إلى اختلاف أهداف فرض الضريبة على توريدات أعمال إلى أعمال وتوريدات أعمال إلى مستهلك. حيث تتطلب توريدات أعمال إلى مستهلك التكليف بالعبء الضريبي النهائي، بينما يعد التكليف بالضريبة في توريدات أعمال إلى أعمال وسيلة لتحقيق الهدف النهائي من الضريبة، وهو الضريبة على الاستهلاك النهائي. وهكذا، يكون الهدف الأساسي من قواعد مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى أعمال هو تسهيل التكليف بالضريبة على المستهلك النهائي في البلد المناسب، بينما الحفاظ على الحيادية في داخل نظام ضريبة القيمة المضافة. ولذلك يجب ألا تركز قواعد مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى أعمال على فقط أين سوف يستخدم الزبون التجاري مشترواته لعمل سلع أو خدمات أو غير ملموسات التي سوف يطلبها المستهلك النهائي، بل أيضاً على تيسير انسياب العبء الضريبي عابراً إلى المستهلك النهائي وفي ذات الوقت الحفاظ على الحيادية داخل نظام ضريبة القيمة المضافة. إن الهدف الأعلى لقواعد مكان الضريبة هو التنبؤ، بناءً على القيود العملية، بالمكان الذي يحتمل أن يحدث فيه الاستهلاك النهائي لتوريدات الخدمات أو غير الملموسات. إضافةً إلى مختلف أهداف قواعد مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى أعمال وتوريدات أعمال إلى مستهلك، وتوظف أنظمة ضريبة القيمة المضافة أحياناً آليات مختلفة لإنفاذ وتحصيل

الضريبة لكلا النوعين من التوريدات. وغالباً ما تؤثر آليات التحصيل المتنوعة هذه في تصميم قواعد مكان الضريبة وفي التزامات الامتثال للموردين والزبائن المنخرطين في توريدات عبر الحدود. وعلى ضوء هذه الاعتبارات، يقدم هذا الفصل موجبات عامة منفصلة لتحديد مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى أعمال وتوريدات أعمال إلى مستهلك. ويجب ألا يفسر ذلك بأنها توصية لدوائر الاختصاص لتطوير قواعد منفصلة أو تنفيذ آليات مختلفة لكل نوع من التوريدات في تشريعاتها الوطنية.

3-6 ونظرياً، يجب أن تهدف قواعد مكان الضريبة إلى تحديد المكان الفعلي للاستخدام التجاري لتوريدات أعمال إلى أعمال (على افتراض أن ذلك سوف يساعد مساعدة كبيرة على تنفيذ مبدأ المقصد) والمكان الفعلي للاستهلاك النهائي لتوريدات أعمال إلى مستهلك. وعلى كل حال، تقر الجهات العامة بأن قواعد مكان الضريبة في الممارسة نادراً ما تهدف إلى معرفة أين يتم الاستخدام التجاري أو الاستهلاك النهائي. وهذه تستتبع حقيقة أن ضريبة القيمة المضافة يجب من حيث المبدأ أن تفرض في أو قبل الوقت الذي تكون فيه التوريدة متاحة للاستخدام التجاري أو الاستهلاك النهائي. وفي معظم الحالات في ذلك الوقت لا يعرف المورد أو غير متيقن أين سوف يكون مكان الاستخدام التجاري أو الاستهلاك النهائي. ولذلك تستخدم أنظمة ضريبة القيمة المضافة عموماً مكان حكمي لمكان الاستخدام التجاري أو الاستهلاك النهائي لتحديد دائرة الاختصاص الضريبي، بناءً على ملامح التوريدة المعلومة في ذلك الوقت أو ما سيعلم أن المعالجة الضريبية يجب أن يتم تحديدها. وتحدد الجهات العامة في هذا الفصل مثل تلك الأماكن الحكمية لتحديد مكان الضريبة لتوريدات خدمات أو غير ملموسات لكل من توريدات أعمال إلى أعمال أو أعمال إلى مستهلك.

3-7 ولأغراض هذه الجهات العامة يفترض ان تعتبر توريدات عندما يقر كل من المورد والزبون أنها عمل تجاري ويفترض في توريدات أعمال إلى مستهلك انها توريدات حيث يقر بأن الزبون ليس تاجراً. ومثل هذا الإقرار قد يشمل المعالجة لأغراض ضريبة القيمة المضافة على نحو خاص أو على نحو عام في القانون الوطني وخاصة في دوائر الاختصاص التي لا تطبق ضريبة القيمة المضافة.

3-8 وتشجع دوائر الاختصاص التي تنفذ طرق مختلفة لتحديد مكان الضريبة أو آليات مختلفة للتحصيل لتوريدات أعمال إلى أعمال وأعمال إلى مستهلك على توفير إرشاد عملي وواضح بشأن كيف

يمكن للموردين تحديد وضع زبائنهم (أعمال أو غير أعمال) وقد تنظر دوائر الاختصاص في تبني مطلوبات للموردين بتقديم رقم تسجيل ضريبة القيمة المضافة الخاص بالزبون أو الرقم التعريفي الضريبي أو مؤشرات شبيهة (مثل المعلومات المتوفرة في السجل التجاري) لتحديد وضع الزبون. وحينما يكون المورد، وهو يعمل بصدق وقام بمجهودات معقولة، غير قادر على الحصول على التوثيق اللازم لتحديد وضع الزبون، قد يؤدي ذلك إلى الافتراض أن ذلك ليس زبوناً تجارياً وفي هذه الحالة تطبق قواعد توريدات من أعمال إلى مستهلك. وللتسهيل للموردين التعرف على والتحقق من وضع زبائنهم، تُشجع دوائر الاختصاص للنظر في إمكانية تنفيذ عملية سهلة الاستخدام من شأنها أن تسمح للموردين بالتحقق من صلاحية تسجيل زبائنهم في ضريبة القيمة المضافة أو الرقم التعريفي الضريبي. وحين لا تتمكن دوائر الاختصاص من التفريق بين توريدات أعمال إلى أعمال أو أعمال إلى مستهلك فيما يتعلق ببعض أنواع من الخدمات، لن يعد إرشاداً كهذا ضرورياً.

ب- توريدات أعمال إلى أعمال – القاعدة العامة

ب-1 تعريف القاعدة العامة

الموجه العام 2-3

لتطبيق الموجه العام 1-3، توريدات أعمال إلى أعمال، فإن دائرة الاختصاص التي يوجد بها الزبون لها حق تحصيل الضريبة على الخدمات أو غير الملموسات التي يتم المتاجرة فيها عالمياً

9-3 وعلى العموم، عندما يشتري مشروع تجاري خدمات أو غير ملموسات من دائرة اختصاص أخرى، تفعل ذلك لأغراض عملياتها التجارية. وبهذا تمثل دائرة الاختصاص التي بها موقع الزبون كالمكان الحكمي المناسب لدائر اختصاص للاستعمال التجاري، وذلك لأنها تحقق هدف الحيادية بتنفيذ مبدأ المقصد. فهذه هي دائرة الاختصاص التي وضع فيها الزبون وجوده التجاري الثابت.

10-3 ويشار إلى المكان الحكمي في هذه الموجهات العامة كقاعدة عامة لتوريدات من أعمال إلى أعمال، كما يتم التفريق بينها وبين القواعد الخاصة التي تغطيها الموجهات العامة 3-7 و 3-8. ووفقاً لهذه القاعدة العامة، فإن لدائرة الاختصاص التي يوجد فيها الزبون الحقوق الضريبية فيما يتعلق بالخدمات أو غير الملموسات التي تورده عبر الحدود العالمية. يورد المورد الخدمات خالية من ضريبة القيمة المضافة في دوائر الاختصاص إلا أنه يحتفظ بالحق الكامل في خصم ضريبة المدخل (ما عدا ما استثناءه التشريع في دائرة الاختصاص تلك) على المدخلات المتعلقة بإجراء تلك التوريدات. ولا يجب أن يختلف مكان الضريبة عن القاعدة العامة إلا في ظروف موضحة توضيحاً جلياً واستثنائية.

11-3 يقدم هذا القسم والقسم التالي مزيداً من الإرشاد بشأن كيف يمكن لدائرة الاختصاص أن تحدد موقع الزبون.

الموجه العام 3-3

لتطبيق الموجه العام 2-3، تحدد هوية الزبون عادةً بالرجوع إلى الاتفاقية التجارية

12-3 حسب الموجه العام 3-3 تحدد هوية الزبون "عادةً بالرجوع إلى الاتفاقية التجارية" فكما هو منتظر توضح الاتفاقية التجارية التوريدة المعينة. وتساعد الاتفاقية التجارية بين المورد والزبون الإدارة الضريبية في تحديد طبيعة التوريدة وهوية الطرفين. وعندما تتم التوريدة بين كيانين قانونيين منفصلين لهما فقط موقع واحد، فإن موقع الزبون سوف يُعرف بمجرد أن تُحدد هوية الزبون. ومن المناسب توصيف الاتفاقية التجارية لأغراض هذه الموجهات العامة وتوضيح كيف يجوز للإدارات الضريبية وأصحاب الأعمال التعامل مع تحديد الاتفاقية التجارية.

الصندوق 3-1 الاتفاقية التجارية

تتكون الاتفاقية التجارية من العناصر التي تحدد الطرفين المتعلقين بتوريدة والحقوق والالتزامات فيما يتعلق بتلك التوريدة. وهي على العموم مستندة على الفهم المتبادل

3-13 تم تبني مصطلح "الاتفاقية التجارية" لأغراض هذه الموجهات العامة لأنه مفهوم عام أكثر من أنه مصطلح يحمل معنىً فنياً، وهو لا يخص أي دائرة اختصاص بعينها. وعلى وجه الخصوص، لا يقيد بعقد (سواء أكان مكتوباً أو في أي شكل آخر) وهو لذلك واسع في تطبيقه كما سيوضح أدناه.

3-14 لتحديد مكان الضريبة على أساس القاعدة العامة، من الضروري توضيح طبيعة التوريدة وكذلك هوية المورد وهوية الزبون.

3-15 في العديد من الحالات، خصوصاً تلك التي تتعلق بكميات معينة من المال أو أمور مركبة تتعدى التوريد العادي، من الجائز أن يبرم طرفا الاتفاقية التجارية عقوداً ملزمة قانونياً. وعادةً توضح تلك العقود طرفي الاتفاقية وتنص على حقوقهما والتزاماتهما. وعلى كل حال، لا يجب أن ينظر للعقود باعتبارها العناصر الوحيدة ذات الصلة بالاتفاقية التجارية.

3-16 وتجيء عناصر أخرى في الاتفاقية التجارية في أشكال متعددة تشمل مثلاً التراسل العام وأوامر الشراء والفواتير ووثائق الدفع والإيصالات. وتختلف التشريعات والممارسات التجارية باستمرار ولكن عموماً ليس لأسباب ضريبية. فقد تختلف فيما يختص بمسائل العقد التي تتعلق بالقانون الوطني ومطلوبات تجارية أخرى. وقد تختلف بين مختلف القطاعات الصناعية. ولذلك هي ليست ممكنة وليس القصد منها إعداد قائمة وصفية أو شاملة للبنود التي يجب أن تكون موجودة في الاتفاقية التجارية. بل تقترح تلك الموجهات العامة مصادر للمعلومات قد تساعد الإدارات الضريبية وأصحاب الأعمال.

3-17 يجب ألا تقتصر الاتفاقية التجارية على مادة مكتوبة. ففي بعض القطاعات قد توجد عناصر ذات صلة في شكل تسجيلات سمعية للمحادثات الهاتفية تؤدي لإبرام اتفاقيات لتوريد أو استلام خدمات أو غير ملموسات. وقد توجد عناصر ذات صلة باتفاقية تجارية في شكل إلكتروني كالبريد الإلكتروني وسجلات الأوامر المباشرة على الإنترنت والدفعيات ومواد أخرى شبيهة قد يحتمل ظهورها عند تطور التكنولوجيا.

3-18 من المعلوم انه لا تبرم الاتفاقيات التجارية في الغالب في عزلة. فقد تتلوه اتفاقيات أخرى تشمل تلك التي لا تعتبر تجارية (مثلاً اتفاقيات لا تشمل التوريدات) قد توفر نظاماً للتوريدات التي جرت في ظل اتفاقية تجارية معينة. ولذلك تشكل تلك الاتفاقيات الأخرى بعضاً من العناصر ذات الصلة بتلك الاتفاقية التجارية.

3-19 وعلى ضوء الفقرات السابقة، فإن الاتفاقية التجارية السارية في وقت التوريدة هي الاتفاقية التي تحكم تنفيذ القاعدة العامة.

20-3 لتخفيف العبء في الممارسة لكل من الإدارة الضريبية وأصحاب الأعمال يُوصى أن تأخذ دوائر الاختصاص في اعتبارها تطبيق الموجه العام 2-3 والموجه العام 3-3 بطريقة متنسقة مع الفقرات السابقة. وحيثما هو ممكن تشجع الإدارات الضريبية على نشر تلك الطرق والقوانين الوطنية ذات الصلة على أحسن ما يكون الوضوح وعلى نطاق واسع.

ب-2 تطبيق القاعدة العامة- توريد الخدمات أو غير الملموسات إلى كيان قانوني ذي موقع واحد

21-3 من حيث المبدأ، يعتبر تطبيق القاعدة العامة على توريدات أعمال إلى أعمال لكيانات قانونية ذات موقع واحد لا غبار عليه. ويقدم التعليق في القسم ب-4 مزيداً من الإرشاد العملي.

ب-3 تطبيق القاعدة العامة – توريد خدمات أو غير ملموسات لكيان قاموني ذي مواقع متعددة

22-3 إذا تم توريد لكيان قانوني لديه عدة مؤسسات في أكثر من دائرة اختصاص، مطلوب إجراء تحليل لتحديد أي من دوائر الاختصاص لها حق الضريبة من تلك المؤسسات على الخدمات وغير الملموسات.

23-2 في هذه الحالة، تُشجع دوائر الاختصاص على تطبيق طريقة تضمن أن تعود الضريبة لدائرة الاختصاص حيث يوجد الزبون (المؤسسة) الذي يستخدم الخدمات وغير الملموسات.

الموجه العام 4-3

لتطبيق الموجه العام 2-3، عندما يكون للزبون مؤسسات في أكثر من دائرة اختصاص، تعود الحقوق الضريبية لدائرة الاختصاص أو دوائر الاختصاص التي توجد بها المؤسسات التي تستخدم تلك الخدمات وغير الملموسات

24-3 ترجع جملة "استخدام الخدمات وغير الملموسات" في هذا السياق لاستخدام الخدمة أو غير الملموسة من جانب صاحب عمل لأغراض العمليات التجارية. وليس بالضرورة أن يكون ذلك الاستخدام فوري أو مستمر أو مرتبط مباشرةً بمعاملة مخرجات أو يدعم العمليات التجارية على العموم.

25-3 لقد تبنت دوائر اختصاص حالياً عدد من الطرق الممكنة لتحديد ما هي مؤسسة الزبون التي تعتبر مستخدمة للخدمة أو غير الملموسة وما هو مكان تلك المؤسسة. ويمكن تمييز أنواع عديدة من الطرق على النحو التالي:

* طريقة الاستخدام المباشر. التي تركز مباشرةً على المؤسسة التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة.

* طريقة التسليم المباشر. التي تركز على المؤسسة التي تقدم لها الخدمة أو غير الملموسة.

* طريقة إعادة التوزيع. التي تركز على المؤسسة التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة كما هو محدد في ترتيبات إعادة التوزيع الداخلية في الكيان المتعدد المواقع. والتي تُجرى وفقاً لضريبة دخل الشركات أو لأغراض المحاسبة أو لأي مطلوبات قانونية أخرى.

3-26 تسعى أي واحدة من الطرق المذكورة أعلاه لضمان أن ضريبة توريد الخدمة أو غير الملموسة للكيان متعدد المواقع تعود إلى دائرة الاختصاص حيث توجد المؤسسة التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة. من المحتمل أن تكون لكل طريقة ميزاتها وفق ظروف معينة. ويجب أن يكون المبدأ المتعلق بكل طريقة تحقيق توازن كبير بين مصالح صاحب العمل (كلا من المورد والزبون) والإدارة الضريبية.

ب-3-1 الاستخدام المباشر

3-27 بحسب هذه الفقرة، تُخصص الحقوق الضريبية الخاصة بتوريد الخدمة أو غير الملموسة لكيان متعدد المواقع تخصص لدائرة الاختصاص حيث توجد مؤسسة الزبون التي ينظر إليها باعتبارها تستخدم تلك الخدمة أو غير الملموسة.

3-28 قد تكون هذه الطريقة فعالة على نحو خاص في ظروف حيث يكون هناك استخدام واضح من قبل الزبون أو المؤسسة. ومن ثم فإنه من الأفضل للمورد وللزبون أن يتأكداً أن ذلك قد تم توضيحه في الاتفاقية التجارية. وفي هذه الظروف، يكون للمورد وللزبون المعلومات اللازمة لدعم معالجة ضريبية سليمة في وقت التوريد وسوف تقدم الاتفاقية التجارية للسلطة الضريبية سجل معلومات لمراجعة سليمة.

3-29 قد تكون هذه الطريقة أكثر صعوبة في ظروف حيث لا يعلم المورد أو قد لا يكون قادراً أن يعلم أي مؤسسة تستخدم التوريد أو الظروف حيث لا يُعرف الاستخدام الفعلي يقيناً في وقت الاتفاقية التجارية. وأيضاً قد لا تتعامل هذه الطريقة على نحو كافٍ حيث تكون الخدمة أو غير الملموسة تستخدمها مؤسسات عديدة في دوائر اختصاص مختلفة (استخدام متعدد). ففي هذه الحالة قد تخلق هذه الطريقة صعوبات امتثال كبيرة للموردين والزبائن، وقد تؤثر على كفاءة الإدارة الضريبية والتحصيل.

ب-3-2 التسليم المباشر

3-30 حسب هذه الطريقة، تؤول الحقوق الضريبية لتوريد خدمة أو غير ملموسة للكيان متعدد المواقع مباشرةً لدائرة الاختصاص مؤسسة الزبون التي يقدم لها المورد الخدمة أو غير الملموسة.

3-31 وقد تقدم طريقة "التسليم المباشر" حلاً فعالاً لتوريدات خدمات أو غير ملموسات التي قد تستعمل في موقع المؤسسة التي ترسل لها ("تورد فعلاً"، كخدمات المتعهدين والتدريب في الموقع). في هذه الحالات يكون من المحتمل أن يعرف كل من المورد والزبون مؤسسة التسليم المباشر في وقت التوريد وأن يكون من الراجح أن يوضحوا ذلك في الاتفاقية التجارية. ولذلك يكون للمورد والزبون المعلومات اللازمة لدعم معالجة ضريبية سليمة في وقت التوريد وسوف تقدم الاتفاقية التجارية سجل معلومات معالجة مناسب للسلطات الضريبية.

ب-3-3 طريقة إعادة التوزيع

32-3 تتطلب هذه الطريقة من الكيانات متعددة المواقع إعادة توزيع تكلفة الخدمة أو غير الملموسة المتحصل عليها من الخارج على مؤسساتهم التي تستعمل تلك الخدمة أو غير الملموسة، التي تدعمها ترتيبات إعادة توزيع داخلية. وحسب طريقة إعادة التوزيع تستخدم إعادة التوزيع الداخلي كأساس لتخصيص الحقوق الضريبية الخاصة بالخدمة الخارجية أو غير الملموسة لدائرة الاختصاص التي توجد فيها مؤسسة الكيان متعدد المواقع التي تستعمل تلك الخدمة أو غير الملموسة. لمزيد من المعلومات بشأن هذه الطريقة يمكن الرجوع إلى التعليق في القسم ب-5 أدناه.

33-3 قد تكون هذه الطريقة مفيدة في حالات حينما تحصل مؤسسة واحدة من الكيان متعدد المواقع على الخدمة أو غير الملموسة لتستعملها كلياً أو جزئياً مؤسسات أخرى موجودة في دوائر اختصاص مختلفة (استعمال متعدد). وتعتبر ممارسة شائعة في المشروعات متعددة الجنسيات ان تُرتب لنطاق واسع من الخدمات، كالخدمات الإدارية والفنية والمالية والتجارية ليتم الحصول عليها مركزياً لتحقيق وفورات الحجم الكبير. وبنفس الطريق، تتحمل في البدء المؤسسة التي حصلت على الخدمة أو غير الملموسة تكلفة الحصول على تلك الخدمة أو غير الملموسة، وفق الممارسة التجارية العادية ثم يعاد تحمل التكلفة على المؤسسة التي استخدمت الخدمة أو غير الملموسة. وتتحمل المؤسسات نصيبها في الخدمة أو غير الملموسة على أساس ترتيبات إعادة التوزيع الداخلية، وذلك وفقاً لضريبة دخل الشركات والمحاسبة وغيرها من المطلوبات القانونية.

34-3 قد يكون صعباً، إن لم يكن مستحيلاً للمورد في مثل هكذا سيناريو للاستخدام المتعدد أن يعرف أي المؤسسات لكيان ذي مواقع متعددة سوف تستعمل الخدمة أو غير الملموسة الموردة لذلك الكيان ذي المواقع المتعددة ولضمان معالجة صحيحة لضريبة قيمة مضافة وفقاً لمواقع تلك المؤسسات التي تقوم بالاستعمال (انظر الفقرة 3-29 أعلاه). وحتى لو عرف المورد أين تستخدم الخدمة أو غير الملموسة الموردة لكيان متعدد المواقع، قد يعتبر تحدياً بالأخص في سيناريو استخدام متعدد تنفيذ أو إدارة نظام يعتمد فيه قرار المورد بشأن الضريبة على موقع مؤسسة الاستعمال.

35-3 وقد توجد طريقة إعادة التوزيع حلاً فعلاً لتحديد مكان الضريبة لتوريد الخدمة أو غير الملموسة لكيان متعدد المواقع، وخصوصاً سيناريو لاستعمال متعدد. وحسب هذه الطريقة، سوف يعتمد المورد على الاتفاقية التجارية مع الكيان المتعدد المواقع لدعم معالجة صحيحة لضريبة القيمة المضافة الخاصة بالتوريد لكيان متعدد المواقع. وعلى زبون الكيان المتعدد المواقع أن يضمن المعالجة الصحيحة لضريبة القيمة المضافة لتلك الخدمة أو غير الملموسة استناداً على التخصيص الداخلي للتكلفة على مؤسساته باستخدام تلك الخدمة أو غير الملموسة. وسوف يبنّي ذلك على العمليات التجارية الحالية وعلى المعلومات التي سوف تكون على العموم متوفرة أصلاً للمحاسبة أو الضريبة أو لأغراض قانونية أخرى، وسوف لن تخلق لذلك أعباء امتثال غير لازمة. ويجب أن تسهل تلك العمليات والمعلومات من وجود سجل معلومات مراجعة سليم ويعتمد عليه للسلطات الضريبية.

36-3 قد تحتاج دوائر الاختصاص التي تفكر في تنفيذ طريقة إعادة التوزيع إلى دراسة عدد من جوانب مركبة محتملة لهذه الطريقة. وتشمل مسائل تتعلق بنطاق تلك الطريقة، والطرق المقبولة للتخصيص السليم للمبالغ الضريبية على مؤسسات الاستخدام وتوقيت إعادة التوزيع للعبء الضريبي وأثر إعادة توزيع العبء الضريبي على حق خصم ضريبة المدخل ومسائل تتعلق بمطلوبات التوثيق والإجراءات المتعلقة بحسابات الضريبة المستحقة على إعادة توزيع العبء الضريبي داخلياً. وقد تحتاج دوائر الاختصاص أيضاً أن تتحسب لمسائل الإدارة الضريبية كالعديد الإضافي من المعاملات التي يجب مراجعتها فيما يتعلق بإعادة توزيع العبء الضريبي داخلياً. وتُشجع دوائر الاختصاص التي تدرس تنفيذ إعادة توزيع العبء للاهتمام بتلك المسائل وتوفير إرشاداً واضحاً بشأن عمل تلك الطريقة. وتبحث الشروحات الواردة في القسم ب- 5 أدناه في عدد من تلك الجوانب في تفصيل أكثر.

ب-3-4 خاتمة

37-3 تسعى كل من الطرق الموصوفة أعلاه لضمان أن تعود الضريبة على الخدمة أو غير الملموسة للكيان متعدد المواقع إلى دائرة الاختصاص حيث توجد مؤسسة أو مؤسسات الزبون التي تستعمل الخدمة أو غير الملموسة. لا تهدف هذه الجهات العامة إلى تحديد أي من تلك الطرق يجب تفضيلها أو لا ستبعاد بدائل: وقد يكون لكل طريقة مزايا معينة في ظروف خاصة. ولا تعتبر تلك الطرق غير شاملة ويمكن أن توحد وفق المعلومات المتوفرة للمورد وللزبون. ولدوائر الاختصاص الخيار في تبني الطريقة أو الطرق التي يروا أنها مناسبة آخذين في الاعتبار النظام والممارسة القانونية والإدارية.

38-3 ويجب على طريقة، من حيث المبدأ، أن:

* تسعى لضمان أن تعود الضريبة على توريد الخدمة أو غير الملموسة للكيان متعدد المواقع إلى دائرة الاختصاص أو دوائر الاختصاص حيث يوجد مؤسسة أو مؤسسات الزبون الخاصة بالخدمة أو غير الملموسة.

* وتحقق توازن عالٍ بين مصالح أصحاب العمل (الموردين والزبائن) ومصالح الإدارات الضريبية.

39-3 وتشجع دوائر الاختصاص على أن تسعى للتوازن السليم بين أهداف حماية الإيرادات الضريبية وأهداف حماية الامتثال والإبقاء على التكاليف الإدارية في أدنى صورها، بينما تقليل تشوهات التنافسية. وتُشجع دوائر الاختصاص على توفير معلومات واضحة وممكن الوصول إليها ويعتمد عليها لتعزيز اليقين ولضمان المعالجة الصحيحة لضريبة القيمة المضافة بتوريد الخدمة أو غير الملموسة لكيان متعدد المواقع، سواء من قبل المورد أو الزبون.

40-3 إن الهدف الرئيس من هذه الجهات العامة هو المساعدة في تقليل عدم اليقين ومخاطر الازدواج الضريبي وغياب الضريبة غير المقصود من عدم التناغم عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية. ولذلك تُشجع دوائر الاختصاص لتبني طريقة تقلل احتمالية الازدواج الضريبي أو غياب الضريبة

غير المقصود. وكلما تبنت دوائر الاختصاص نفس الطريقة سوف ينخفض التعقيد وعدم اليقين وتنخفض مخاطر الازدواج الضريبي وغياب الضريبة غير المقصود.

ب-4 الشروحات على تطبيق القاعدة العامة- توريد الخدمة أو غير الملموسة لكيان قانوني ذي موقع واحد

3-41 لأغراض هذا القسم، يفترض في الأعمال التي تطبق عليها القاعدة العامة أن تكون كيانات قانونية منفصلة، سواء اكانت متعلقة بملكية مشتركة أم لا. توجد تلك الكيانات القانونية فقط في دوائر اختصاصها وليس لها وجود خلاف ذلك.

3-42 حسب القاعدة العامة الخاصة بتوريدات أعمال إلى أعمال، يقوم مكان موقع الزبون مقام المكان الحكمي في دائرة الاختصاص للاستخدام التجاري. ونتيجة تطبيق القاعدة العامة هذه أن لدائرة الاختصاص التي يوجد بها الزبون حق الضريبة على الخدمات وغير الملموسات الموردة عبر الحدود الدولية.

3-43 ولكي ندعم تطبيق مرضي للقاعدة العامة على الكيانات الواحدة، ينظر هذا القسم في إمكانية تطبيقها من وجهة نظر المورد والزبون والإدارة الضريبية. وتقدم الأمثلة 1 و 2 في الملحق 1 لهذا الفصل توضيحات مباشرة لكيفية عمل القاعدة العامة. وتوضح الأمثلة 3 و 4 و 5 في الملحق 1 كيف يتم تطبيق القاعدة العامة في أوضاع مركبة أكثر.

ب-4-1 توريدات لكيانات ذات موقع واحد

3-44 في حالة بيئة أعمال إلى أعمال، من المعقول الافتراض أن الموردين سوف يطورون عادةً علاقة مع زبائنهم. وذلك سيكون الحال في حالات حيث تجرى التوريدات للخدمات أو غير الملموسات على أساس مستمر أو في حالات حيث تتم توريدة واحدة وتعتبر قيمة تلك التوريدة من الأهمية بمكان لضمان تطور اتفاقيات تجارية كالعقود.

3-45 يعد الأثر الرئيس للقاعدة العامة على الموردين بأنهم في حاجة لتحديد وأن يكونوا قادرين على توضيح من هم زبائنهم حتى يتمكنوا من التوريد بدون ضريبة قيمة مضافة في دوائر اختصاصهم، لو كان الزبون موجوداً خارج دائرة اختصاص المورد. وعند التأكد بأن الزبون هو صاحب عمل وموجود في دائرة اختصاص أخرى، يؤدي المورد تلك التوريدة خالية من ضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاصه، وذلك حسب القاعدة العامة تؤول الحقوق الضريبية المتعلقة بتلك التوريدة إلى دائرة الاختصاص حيث يوجد موقع الزبون.

3-46 وفي كثير من الحالات يجري ذلك بسلاسة ويتم التحديد بالرجوع للاتفاقية التجارية. وقد تساهم طبيعة الخدمة أو غير الملموسة والصياغة المستخدمة في وثائق داعمة في التحقق من طبيعة التوريدة العالمية والمحلية.

3-47 ولتجنب أعباء غير لازمة على الموردين، يوصى بأن يمكّن الزبون من خصم أي ضريبة مستحقة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال آلية التكلفة العكسي (يشار إليه أحياناً "بتحويل الضريبة" أو التقدير الذاتي) حيث يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. ووفقاً لذلك، لا يطلب من المورد أن يتم التعرف عليه للتكلفة بضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاص الزبون.

3-48 تطبق القاعدة العامة على وضع حين يكون المورد والزبون كيانين قانونيين منفصلين بغض النظر عن سواء كانا مرتبطين من خلال أي نمط من أنماط الملكية أو الإدارة أو الإشراف.

3-49 لن يتأثر تطبيق القاعدة العامة بأي من الظروف: 1- التي يكون فيها المورد زبوناً يورد عبر مكانه خدمات أو غير ملموسات إلى طرف ثالث. 2- يقدم مباشرة خدمات أو غير ملموسات إلى طرف ثالث ليس هو زبوناً حسب الاتفاقية التجارية. 3- أو أن يدفع طرف ثالث ليس زبوناً حسب الاتفاقية التجارية. وسيوضح ذلك بتفصيل أكثر في الفقرات التالية.

ب-4-1-1 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بأي توريدة يتم تمريرها.

3-50 يشيع في المشروعات متعددة الجنسيات تركيز أنشطة شراء معينة في دائرة اختصاص واحدة لكي يتم الحصول على فوائد اقتصادية من اتفاقية تجارية كبيرة واحدة وهو ما يناقض الاتفاقيات ذات القيمة المنخفضة المتعددة. وهذه يُشار إليها بالاتفاقيات العالمية. وتورد شركة الشراء المركزية توريدات ممرة أو جزء من التوريدات إلى أعمال مختلفة ذات صلة حول العالم.

3-51 سوف تغطي اتفاقيات تجارية منفصلة التوريدات الممرة لتلك الخدمات لأعمال مرتبطة بها يتم إبرامها بين شركة الشراء المركزية وواحد من كل من الأعمال المرتبطة بها. ولو كانت الأعمال المرتبطة هم زبائن حسب الاتفاقية التجارية، تؤول الحقوق الضريبية عن تلك التوريدات الممرة لدوائر الاختصاص حيث توجد تلك الأعمال على حسب القاعدة العامة. ولو كانت دوائر الاختصاص تلك تعمل وفق آلية التكلفة العكسي، سوف تكون تلك الأعمال المرتبطة مكلفة بخصم الضريبة بالفئة السارية في دوائر اختصاصها.

3-52 يجوز لشركة الشراء أن تورد لصاحب عمل موجود في نفس دائرة الاختصاص الموجود فيها المورد الأصلي (انظر الملحق 1 بهذا الفصل- المثال 3). وعندما نطبق القاعدة العامة، سوف يكون مكان الضريبة لكل توريدة منفردة حتى لا يكون تحديد مكان الضريبة للخدمات أو غير الملموسات لأغراض ضريبة القيمة المضافة متأثراً بأي توريدة تالية أو بغياب أي توريدة. ووفقاً لذلك، على المورد تحديد هوية الزبون بالرجوع إلى الاتفاقية التجارية ذات الصلة. وعندما يكون الزبون موجوداً في دائرة اختصاص أخرى، يحق للمورد تنفيذ التوريدة خالية من ضريبة القيمة المضافة. وطالما لا يوجد تهرب أو تجنب فإن حقيقة أن الزبون بعد ذلك يورد الخدمات أو غير الملموسات تمريراً لطرف ثالث لاتعتبر في ذات نفسها ذات صلة، حتى لو تواجد عمل الطرف الثالث في دائرة اختصاص المورد.

ب-4-1-4 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بتأدية الخدمات أو غير الملموسات مباشرة إلى أعمال طرف ثالث خلاف زبون التوريدة

3-53 قد يطلب من المورد حسب شروط الاتفاقية بتأدية الخدمات أو غير الملموسات مباشرةً إلى طرف ثالث (انظر الملحق 1 لهذا الفصل- المثال 3). وطالما ليس هناك تهرب أو تجنب يظل الزبون معرّفاً في الاتفاقية التجارية وما جاء بها بشأن موقع الزبون هو الذي يحدد مكان الضريبة. ولا يكفي مجرد التقديم المباشر للتوريد لأعمال طرف ثالث في ذات نفسها أن يؤثر على تلك النتيجة. ووفقاً لذلك، يجب أن يتم تطبيق القاعدة العامة بطريقة تجعل التوريد خالية من ضريبة القيمة المضافة لزبون من الخارج حتى لو كان العمل التجاري للطرف الثالث موجوداً في نفس دائرة الاختصاص التي يوجد بها المورد.

ب-4-1-1 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة باتجاه تدفق الدفع وبهوية وموقع الدافع

3-54 يجب إيلاء اهتمام خاص عندما تختلف تدفقات الدفع من تدفقات الخدمات أو غير الملموسات. وعلى نفس المنوال، يدفع الزبون للمورد مقابل الخدمات أو غير الملموسات الموردة حسب الاتفاقية التجارية. وعلى كل حال، قد تكون هناك ظروفًا حيث قد يدفع طرف آخر لتلك التوريد. مثلاً، من العرف في المشروعات متعددة الجنسيات تخفيض التكاليف بتعيين شركة ضمن المجموعة لتكون الصراف الأساسي ليكون مسؤولاً عن الدفعيات حسب الاتفاقية السارية للدفع مقابل الخدمات وغير الملموسات المطلوبة. ففي مثل هذه الحالات، يجوز أن تدفع شركة الزبون الأم الموجودة في بلد المورد، نظير الخدمات وغير الملموسات التي أداها المورد أو فروع المورد الخارجية للزبائن في الخارج، رغم أن التوريدات لم تُؤد إلى العمل التجاري الأم (انظر الملحق 1 بهذا الفصل- المثال 5). عند تطبيق القاعدة العامة، يجب أن يُقرر عن مكان الضريبة منفرداً بشأن كل توريد. إن اتجاه تدفقات الدفعيات وهوية وموقع الدافع لا تعتبر في حد ذاتها ذات صلة. وتعتبر تدفقات الدفعيات كمقابل مالي لتوريدات حسب الاتفاقيات التجارية ذات الصلة، لكن لا تخلق نفسها توريدات إضافية ولا تغيّر التوريدات ولا تحدد الزبون أو موقع الزبون. وطالما ليس هناك تهرب أو تجنب، يحق للمورد تأدية التوريد خالية من ضريبة القيمة المضافة إلى زبون خارجي، حتى ولو تم دفع إلى صاحب عمل طرف ثالث موجود في نفس دائرة الاختصاص التي بها المورد.

ب-4-2 التوريدات لكيانات ذات موقع واحد- الزبون

3-55 يوصى بأن يكف الزبون بأي ضريبة مستحقة حسب آلية التكلفة العكسي حيثما يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. وحسب ذلك الإجراء، يطلب من الزبون توضيح ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريدة المستلمة من المورد الخارجي في الإقرار الضريبي كضريبة مخرجات. وتكون الفئة المطبقة هي الفئة السارية في دائرة اختصاص الزبون. ومن ثم يحق للزبون خصم ضريبة المدخلات إلى المدى المسموح به حسب قواعد دائرة اختصاصه.

3-56 إذا كان يحق للزبون الخصم الكامل لضريبة المدخلات على التوريدة، فقد لا يطلب قانون ضريبة القيمة المضافة المحلي ذكر ضريبة المخرجات حسب آلية التكلفة العكسي. وهذا خيار متوفر في بعض دوائر الاختصاص ويجب أن يضمن أصحاب الأعمال بأنهم واعون بمطلوبات دوائر اختصاصهم في هذا المجال. وبنفس الطريقة، قد توظف بعض دوائر الاختصاص نوعاً من ضريبة قيمة مضافة لا تتطلب تطبيق التكلفة العكسي لأنها لا تتناسب وطبيعة الضريبة المطبقة. ويجب أن يضمن أصحاب الأعمال الذين

يستوردون خدمات وغير ملموسات من مورد خارجي أن يكونوا ملمين بالتشريعات المحلية والممارسات الإدارية.

3-57 على الزبون دفع أي ضريبة مستحقة على التوريدة حسب آلية التكاليف العكسي كلما كان ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. ويكلف الزبون بالدفع حتى ولو: 1- كانت توريدات الزبون ممررة إلى طرف ثالث. 2- لم تقدم الخدمات وغير الملموسات مباشرةً للزبون. 3- أو لم يدفع الزبون مقابل التوريدة. وسوف يتم توضيح بتفصيل أكثر في الفقرات التالية.

ب-4-2-1 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بالتوريدة الممررة

3-58 كما جاء في الفقرة 3-50 قد يمرر الزبون توريدة خدمات أو غير ملموسات من مورد خارجي كتوريدات منفصلة (مثلاً ضمن اتفاقية عالمية). وطالما ليس هناك تهرب أو تجنب، يتم تحديد مكان الضريبة لكل توريدة منفردة ولا يتأثر التوريد العالمي الأصلي (أنظر الملحق 1 بهذا الفصل – المثال 3). وتظل القاعدة العامة سارية. ومن المحتمل أن يدخل الزبون في اتفاقية تجارية عندما يمرر توريدات ممررة أو أجزاء منها لأصحاب عمل لهم صلة به. ولو كان أصحاب العمل الذين لهم صلة به هم الزبائن حسب تلك الاتفاقيات التجارية، فسوف تؤول الحقوق الضريبية المتعلقة بتلك التوريدات الممررة في دائرة الاختصاص الموجود فيها أصحاب العمل ذوي الصلة، وفقاً للقاعدة العامة. لو كانت دوائر الاختصاص تلك تشغل آلية التكاليف العكسي، يستطيع أصحاب العمل ذوو الصلة خصم أي ضريبة قيمة مضافة حسب الفئة السارية في دوائر اختصاصهم.

ب-4-2-2 لا يتأثر تحديد مكان فرض الضريبة بالتقديم المباشر للخدمات أو غير الملموسات لصاحب عمل زبون التوريدة.

3-59 كما هو مبين في الفقرة 3-53، قد يطلب الزبون حسب شروط الاتفاقية التجارية ذات الصلة من أن تقدم الخدمات أو غير الملموسات مباشرةً لطرف ثالث. حتى لو كان الطرف الثالث موجوداً في دائرة اختصاص مختلفة من تلك الخاصة بالزبون المبينة في الاتفاقية التجارية، يظل مكان الضريبة في دائرة الاختصاص حيث يكون موجوداً الزبون المبين في الاتفاقية التجارية. ولو كانت دائرة الاختصاص تلك تعمل بآلية التكاليف العكسي، سوف يكلف الزبون المعرف في الاتفاقية التجارية بأي ضريبة قيمة مضافة حسب الفئة السارية في دائرة اختصاصه (أنظر الملحق 1 بهذا الفصل – المثال 3).

ب-4-2-3 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة باتجاه تدفقات الدفعية والهوية وموقع الدافع

3-60 كما هو موصوف في الفقرة 3-54، قد تعين مجموعات الأعمال متعددة الجنسيات عضو مجموعة ليعمل كصراف أول للخدمات وغير الملموسات الموردة للمجموعة (مثلاً اتفاقية صراف أول). وبالتالي ليس الزبون طرفاً يدفع للمورد نظير التوريدة حسب الاتفاقية التجارية. وفي مثل هذه الأوضاع، لا يعتبر إتجاه تدفقات الدفعية ولا الهوية أو موقع الدافع ذو صلة في ذاتها. ويقدم التوريد للزبون المعرف في الاتفاقية التجارية ذات الصلة ويعتبر مكان الضريبة هو موقع الزبون (أنظر الملحق 1 بهذا الفصل – المثال 5).

ب-4-3 التوريدات إلى كيانات ذات موقع واحد- الإدارة الضريبية

3-61 أدى نمو توريدات الخدمات وغير الملموسات عالمياً إلى زيادة التعقيد للإدارة الضريبية وكذا لأصحاب الأعمال. إن الطبيعة غير الملموسة لكثير من الخدمات، تجعل طبيعة السلع بالمقارنة معها تتميز بالبساطة (حيث تعفى الصادرات وتفرض الضريبة على الواردات) بحيث لا نستطيع تجريب ذلك بالنسبة للخدمات وغير الملموسات. ولذلك من المهم أن تجعل الإدارات الضريبية الأمر جلياً لكل من أصحاب الأعمال والعاملين المسؤولين من تنفيذ الامتثال والمراجعة بتوضيح القواعد المعمول بها في دائرة الاختصاص، وأنه يجب تطبيقها وفقاً لوقائع كل توريدة منفردة.

3-62 تخضع توريدات الخدمات وغير الملموسات حسب القاعدة العامة وفقاً لقواعد دائرة الاختصاص التي يوجد بها الزبون. وذلك يعني، أن يورد مورداً خدمات أو غير ملموسات عبر الحدود خالية من ضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاصه. وقد تطلب الإدارة الضريبية من المورد أن يبرز دليلاً يفيد بأن الزبون صاحب عمل، وأن صاحب العمل ذلك موجود في دائرة اختصاص أخرى. لتقليل أعباء الامتثال على المورد، تُشجع الإدارات الضريبية على تزويد أصحاب العمل بإرشاد واضح بشأن الدليل المطلوب.

3-63 يُوصى بأن يكون الزبون مكلفاً بخضم أي ضريبة قيمة مضافة مستحقة لإدارته الضريبية حسب آلية التكلفة العكسي، حيثم يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. وتشجع الإدارات الضريبية بأن تجعل أصحاب العمل واعين بالحاجة إلى خصم أي ضريبة على واردات الخدمات وغير الملموسات من مورديهم من دوائر اختصاص خارجية. ويجب تطبيق فئة الضريبة المحلية السارية على طبيعة تلك الخدمات أو غير الملموسات. ولو كان يحق للزبون الخصم الكامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بهذه التوريدة، قد لا يطلب التشريع المحلي لضريبة القيمة المضافة أن يبين في الإقرار التكلفة العكسي. وفي هذه الحالات، تُشجع الإدارات الضريبية على نشر ذلك على أصحاب الأعمال. وعلى الإدارات الضريبية التي تطلب أن يبين ذلك في الإقرار تشجع أيضاً على جعل هذا الأمر واضحاً أن الضريبة مطلوب خصمها بتلك الطريقة.

3-64 لآلية التكلفة العكسي عدة مزايا. أولاً يمكن للإدارة الضريبية في دائرة اختصاص الاستعمال التجاري التحقق من وضمان الامتثال، لأن لتلك الإدارة الاختصاص القانوني على الزبون. ثانياً تحول عبء الامتثال لحد كبير من المورد إلى الزبون وتم تقليصه وذلك لأن للزبون قابلية الوصول الكامل إلى تفاصيل التوريدة. ثالثاً تعتبر التكاليف الإدارية قليلة بالنسبة للسلطة الضريبية وذلك أنه ليس مطلوباً من المورد الامتثال بالالتزامات الضريبية في دائرة اختصاص الزبون (مثلاً رقم ضريبة القيمة المضافة والمراجعة التي كان يمكن الامتثال لها، والترجمة والحواجز اللغوية). وأخيراً تخفض من مخاطر الإيرادات المرتبطة بتحصيل المورد غير المقيم، سواء أكان يحق لزبائن الموردين خصم ضريبة مدخل أم لا.

3-65 يجب أن يُقرر بشأن تحديد مكان ضريبة الخدمات أو غير الملموسات لأغراض ضريبة القيمة المضافة لكل توريدة منفردة. وطالما لم يكن هناك تهرب أو تجنب، لن يكون تأثير: 1- على أي توريدة

ممررة أو عدم وجود مثل تلك التوريدة. 2- على التقديم المباشر للخدمات أو غير الملموسات لصاحب عمل طرف ثالث خلاف الزبون. 3- أو على إتجاه تدفقات الدفعية وهوية وموقع الدافع. وسوف يكون هناك مزيد من التفصيل لتوضيح ذلك في الفقرات التالية.

ب-4-3-1 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بأي توريدة ممررة

3-66 كما هو موضح في الفقرتين 3-50 و 3-58، يجوز لأصحاب الأعمال الذين لديهم كيانات قانونية منفصلة في دوائر اختصاص أخرى أن يمرروا توريدات خدمات أو غير ملموسات اشتروها حسب اتفاقية عالمية من الخارج إلى شركات مرتبطة أخرى. ويجب أن تخضع تلك التوريدات إلى قواعد ضريبة القيمة المضافة العادية، بما فيها القاعدة العامة المتعلقة بالخدمات العالمية وغير الملموسات (أنظر الملحق 1 – المثال 3). ووفقاً لذلك يوصى بالآتي:

*** تسمح الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص المورد للمورد بأن يقوم بالتوريد بدون ضريبة قيمة مضافة، بشرط أن يحدد المورد الزبون ويوضح بأن الزبون موجود بالخارج.**

* تضمن الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص الزبون أن يخصم الزبون أي ضريبة مستحقة على التوريدة من المورد الخارجي باستخدام آلية التكلفة العكسي حيثما يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية.

ب-4-3-2 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بالتقديم المباشر للخدمات أو غير الملموسات لصاحب عمل طرف ثالث خلاف زبون التوريدة.

3-67 كما هو مبين في الفقرات 3-53 و 3-59 حتى لو لم تُقدم بعض أو كل الخدمات أو غير الملموسات مباشرةً في دائرة اختصاص الزبون، بل قُدمت مباشرةً إلى دائرة اختصاص أخرى كدائرة اختصاص المورد أو صاحب عمل طرف ثالث تظل القاعدة العامة سارية (أنظر الملحق 1 لهذا الفصل- المثال 3). وتظل دائرة اختصاص الزبون دائرة الاختصاص التي لها حق فرض الضريبة. مثلاً قد تدخل شركة محاسبة في اتفاقية تجارية مع زبون موجود في دائرة اختصاص أخرى، ولكن قد تؤدي الكثير من العمل في دائرة اختصاصها، وتقدم خدمات أيضاً مباشرةً إلى صاحب عمل طرف ثالث. وطالما ليس هناك تهرب أو تجنب، لا يمنع أن يكون مكان الضريبة هو مكان الزبون. وبناءً على ذلك يُوصى بالآتي:

*** لا تسعى الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص المورد إلى الحصول على الضريبة من المورد بناءً كلياً على واقعة أن المورد يقدم الخدمة أو غير الملموسة مباشرةً هناك، ولكن تسمح بالتوريد خلواً من ضريبة القيمة المضافة لزبون في الخارج محدد في الاتفاقية التجارية.**

* تضمن الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص الزبون أن يخصم الزبون أي ضريبة مستحقة على توريدة المورد الخارجي، باستخدام آلية التكلفة العكسي، حتى ولو كانت الخدمات أو غير الملموسات وردتها مباشرةً صاحب عمل طرف ثالث.

ب-4-3-3 لا يتأثر تحديد مكان الضريبة بإتجاه تدفقات الدفعية وهوية وموقع الدافع.

3-68 حسب الفقرات 3-54 و 3-60 ربما تكون هناك أوضاعاً حين يدفع طرف آخر نظير التوريد للزبون في الاتفاقية التجارية (أنظر الملحق 1 بهذا الفصل- المثال 5). ويشار إلى صاحب العمل الطرف الثالث بالصراف الأول في مجموعات المشروعات متعددة الجنسيات، وقد لا يورد له أي خدمات أو غير ملموسات. بغض النظر عن موقع عمل الطرف الثالث، تورد الخدمات أو غير الملموسات إلى الزبون المحدد في الاتفاقية التجارية ذات الصلة وتؤول الحقوق الضريبية لدائرة الاختصاص التي يوجد بها الزبون. ووفقاً لذلك يوصى بالآتي:

* ألا تسعى الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص المورد للحصول على الضريبة من المورد وذلك اعتماداً كلياً على واقعة أن المورد يورد الخدمات وغير الملموسات مباشرة هناك، ولكن تسمح بأن تكون التوريد للزبون الخارجي الموضح في الاتفاقية التجارية خالية من ضريبة القيمة المضافة.

* تضمن الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص الزبون أن يخصم الزبون أي ضريبة مستحقة على التوريد من المورد الخارجي، باستخدام آلية التكلفة العكسي، حتى ولو كانت التوريد قد دفع لها صاحب عمل طرف ثالث.

3-69 تؤدي الطريقة المذكورة أعلاه إلى نتيجة منطقية لأن التوريدات تخضع للضريبة في دائرة الاختصاص التي يستخدم فيها صاحب عمل الخدمات أو غير الملموسات وفقاً لمبدأ المقصد المنفذ حسب القاعدة العامة وليس هناك ازدواج ضريبي ولا غياب للضريبة غير مقصود في كل دوائر الاختصاص المختصة.

3-70 يقدم الملحق 1 بهذا الفصل أمثلة عن كيف يمكن تطبيق القاعدة العامة بشأن مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى أعمال لخدمات أو غير ملموسات.

ب-5 الشروحات بشأن تطبيق طريقة إعادة توزيع الأعباء حسب القاعدة العامة- توريد خدمة أو غير ملموسة إلى كيان قانوني ذي مواقع متعددة

3-71 يوصي الموجه العام 3-4 بأن تؤول الحقوق الضريبية على توريد خدمة أو غير ملموسة إلى كيان قانوني ذي مواقع متعددة لدائرة الاختصاص التي توجد بها المؤسسة أو المؤسسات التي تستعمل الخدمة أو غير الملموسة. وإنه من المعلوم أنه يمكن استخدام عدد من الطرق لتحديد أي مؤسسة للزبون للكيان متعدد المواقع تعتبر مستخدمة للخدمة أو غير الملموسة وأين موقع تلك المؤسسة؟. ويمكن تمييز تصنيفات عريضة من الطرق التالية:

* طريقة الاستعمال المباشر. التي تركز مباشرةً على المؤسسة التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة.

* طريقة التسليم المباشر. التي تركز على المؤسسة التي تم التسليم إليها.

* طريقة إعادة توزيع الأعباء. وتركز على المؤسسة التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة كما هو محدد على أساس ترتيبات إعادة تخصيص العبء الضريبي داخلياً في الكيان القانوني متعدد المواقع، ويتم ذلك وفقاً لضريبة دخل الشركات أو المحاسبة أو وفقاً لمتطلبات قانونية أخرى.

72-3 تقدم الفقرات 25-3 و 40-3 وصف مستفيض لتلك الطرق واستخداماتها الممكنة في الممارسة. ويبحث الشرح هذا في مزيد من التفاصيل الخاصة بطريقة إعادة التوزيع، وذلك لأن الإدارة الضريبية قد تكون ليست على معرفة بعمل هذه الطريقة على خلاف الطرق الأخرى.

73-3 تطلب إعادة التوزيع من الكيان متعدد المواقع إعادة التوزيع داخلياً لتكاليف الخدمات أو غير الملموسات التي تم الحصول عليها من الخارج على مؤسساتها التي تستخدم تلك الخدمات أو غير الملموسات، وتدعم ذلك ترتيبات إعادة توزيع داخلية. وحسب طريقة إعادة التوزيع يستخدم إعادة توزيع العبء داخلياً كأساس لتخصيص الحقوق الضريبية على تلك الخدمات وغير الملموسات إلى دوائر الاختصاص حيث توجد المؤسسات التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة.

74-3 ويتم ذلك وفق طريقة تتكون من خطوتين:

* تتبع الخطوة الأولى الاتفاقية التجارية بين المورد الخارجي والكيان متعدد المواقع. وتخصص الحقوق الضريبية الخاصة بالتوريد للكيان متعدد المواقع لدائرة اختصاص مؤسسة الزبون التي تمثل الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية مع المورد.

* ويُلجأ إلى الخطوة الثانية عند استخدام الخدمة أو غير الملموسة كلياً أو جزئياً من قبل مؤسسة واحدة أو أكثر غير تلك المؤسسة التي مثلت الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية مع المورد. وتلي هذه الخطوة الثانية إجراء الكيان متعدد المواقع لإعادة التوزيع الداخلي للأعباء بتخصيص التكلفة الخارجية للخدمة أو غير الملموسة للمؤسسة أو المؤسسات التي تستعمل الخدمة أو غير الملموسة. ويستخدم إعادة التوزيع ذلك كأساس لتخصيص الحقوق الضريبية الخاصة بالخدمة أو غير الملموسة لدائرة الاختصاص حيث يوجد موقع مؤسسة الاستخدام تلك، وذلك من خلال معالجة إعادة التوزيع الداخلية لخدمة أو غير ملموسة تم الحصول عليها من الخارج باعتبارها داخل نطاق ضريبة القيمة المضافة.

ب-5-1 الخطوة الأولى- التوريد للكيان متعدد المواقع

ب-5-1-1 المورد

3076 كما هو حال كل مورد، فإن المورد يريد أن يحدد وأن يكون قادراً على أن يثبت من هو الزبون وأين مكانه لتحديد إلى أين تؤول الحقوق الضريبية.

77-3 حسب الخطوة الأولى لطريقة إعادة التوزيع، تخصص الحقوق الضريبية لدائرة اختصاص المؤسسة التي تمثل الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية مع المورد. ويجب أن تحدد العناصر المختلفة للاتفاقية التجارية مع المورد تلك المؤسسة وأين موقعها. وعند التأكد بوجودها في دائرة اختصاص أخرى

خلاف دائرة الاختصاص التي يوجد بها المورد يمكنه إجراء التوريد خالية من ضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاصه.

3-78 حيثما تكون مؤسسة الزبون التي مثلت الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية موجودة في دائرة اختصاص خلاف الموجود فيها المورد، يوصى بأن تكلف تلك المؤسسة بأي ضريبة مستحقة على المعاملة. وذلك يمكن أن يتحقق من خلال آلية التكاليف العكسي (ويشار إليها أيضاً بتحويل الضريبة أو بالتقدير الذاتي) إن كان ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. وفي ظل هذا الإجراء، سوف يطلب من مؤسسة الزبون التوضيح في الإقرار الضريبي المستحقة على التوريد المستلمة من المورد **الخارجي كضريبة مخرجات في إقرار ضريبة القيمة المضافة**. وسوف تكون الفئة هي الفئة السارية المحلية العادية حسب طبيعة الخدمة أو غير الملموسة في دائرة اختصاص مؤسسة الزبون. **وسوف تخصص مؤسسة الزبون التي تجري إعادة التوزيع ضريبة المدخلات ذات الصلة وفقاً للقواعد العادية التي تضمن حيادية ضريبة القيمة المضافة**.

3-79 لو كان يحق لمؤسسة الزبون التي تمثل الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية الخصم الكامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بهذه التوريدة، فيجوز ألا يطلب التشريع المحلي إجراء التكاليف العكسي.

ب-3-1-5-3 الإدارات الضريبية

3-80 سوف تحتاج الإدارات الضريبية في دائرة اختصاص المورد لمعرفة طبيعة التوريدة وهوية الزبون ودائرة الاختصاص التي يوجد فيها الزبون. عندما تورد الخدمة أو غير الملموسة إلى صاحب عمل موجود في دائرة اختصاص أخرى، سوف تتم تلك التوريدة خالية من ضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاص المورد. ولذلك يحتاج المورد أن يحتفظ بكل المعلومات ذات الصلة التي تشكل الاتفاقية التجارية ليثبت طبيعة التوريدة وهوية الزبون. ولو كان ذلك الزبون كياناً ذا مواقع متعددة، فحسب طريقة إعادة التوزيع تحتاج الاتفاقية التجارية إلى تقديم إثبات لهوية المؤسسة التي تمثل الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية وموقع تلك المؤسسة. تُشجع الإدارات الضريبية لتزويد أصحاب الأعمال بإرشاد واضح بشأن الإثبات الذي يطلبونه.

3-81 سوف تكلف مؤسسة الزبون التي مثلت الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية بأي ضريبة قيمة مضافة مستحقة لإدارتها الضريبية المحلية حسب آلية التكاليف العكسي، حيثما كان ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. وتشجع الإدارات الضريبية على جعل أصحاب الأعمال واعين بالحاجة بالتكاليف بأي ضريبة على الخدمات أو غير الملموسات المستوردة من موردين في دوائر اختصاص أخرى، بما يشمل ما إذا كانت تلك الخدمات أو غير الملموسات تحصلت عليها مؤسسة تابعة لكيان متعدد المواقع.

3-83 إذا كان يحق لمؤسسة الزبون خصم كامل ضريبة المدخل فيما يتعلق بتوريدة، قد لا يطلب التشريع المحلي لضريبة القيمة المضافة إجراء التكاليف العكسي. وفي مثل هذه الحالات تشجع الإدارات الضريبية أيضاً على نشر ذلك.

ب- 2-5 الخطوة الثانية- إعادة التوزيع للمؤسسة أو مؤسسات الاستعمال

ب-5-2-1 المورد

3-83 ليس للمورد الخارجي للخدمة أو غير الملموسة للكيان متعدد المواقع أي علاقة بإعادة توزيع الخدمة أو غير الملموسة لمؤسسة الزبون الخاصة بالاستعمال. تعتبر هذه مسئولية حصرية لزبون الكيان متعدد المواقع.

ب-5-2-2 الزبون

3-84 سوف تكون مؤسسة الزبون التي دخلت في اتفاقية تجارية مع مورد خارجي قد حصلت على الخدمة أو غير الملموسة لاستخدامها هي أو قد حصلت عليها كلياً أو جزئياً لغرض أن تستعملها مؤسسات أخرى لزبون الكيان متعدد المواقع. ففي الحالة الأخيرة، يطلب من مؤسسة زبون الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية مع المورد الخارجي أن تكلف بعد ذلك المؤسسات الأخرى التابعة للكيان متعدد المواقع التي تستخدم الخدمة أو غير الملموسة وحسب طريقة إعادة التوزيع، يعالج التكاليف الداخلي هذا كمقابل للتوريد في نطاق ضريبة القيمة المضافة .

3-85 ولن يكون هناك أي إعادة توزيع، لو حصلت مؤسسة تابعة لكيان متعدد المواقع على الخدمة أو غير الملموسة لاستعمالها هي.

3-86 سواء سيكون أو لا يكون هناك إعادة توزيع للخدمة أو غير الملموسة التي حصلت عليها مؤسسة الكيان متعدد المواقع لاستعمالها كلياً أو جزئياً من قبل مؤسسة أخرى تابعة للكيان نفسه في ذات دائرة الاختصاص، سوف يعتمد على القواعد الداخلية لدائرة الاختصاص. يتناول هذا الشرح فقط توريدات عبر الحدود للخدمات وغير الملموسات.

3-87 كما هو الحال في كل توريدات أخرى، تحتاج مؤسسات إعادة التوزيع إلى تحديد وأن تكون قادرة على إثبات مؤسسة الاستخدام وأين توجد تلك المؤسسة.

3-88 حسب طريقة إعادة التوزيع، سوف يحتاج الكيان متعدد المواقع أن تكون له ترتيبات موجودة لدعم وتسهيل التكاليف الداخلية بين مؤسسات مختلفة. سوف تعتمد الكيانات متعددة المواقع والإدارات الضريبية على هذه الترتيبات الداخلية لتزويدهم بالمعلومات التي كان يمكن خلاف ذلك أن تشملها الاتفاقية التجارية. ويشار إلى تلك الترتيبات الداخلية بعد ذلك بترتيبات إعادة التوزيع لأغراض تطبيق طريقة إعادة التوزيع.

3-89 ويجب أن تسهل العناصر المختلفة لترتيبات إعادة التوزيع من التعرف على مؤسسة إعادة التوزيع ومؤسسات الاستعمال التي يطبق عليها إعادة التوزيع وعليها تقديم معلومات كافية كبرهان على معالجة متناغمة وصحيحة لضريبة القيمة المضافة على إعادة التوزيع.

3-90 وقد يكون ذلك مباشراً ومستقيماً في كثير من الحالات، لا سيما عند تبني الكيان متعدد المواقع ترتيبات بحيث يتم إعادة توزيع خدمات أو غير ملموسات معينة تم الحصول عليها من الخارج لمؤسسة

الاستخدام. وذلك قد يكون مثلاً الحال للمصروفات الضخمة التي يمكن عزلها وتكلفت بها مؤسسة الاستعمال، مثلاً في تركيب نظام حاسوب جديد أو إجراء ترقية كبيرة للنظام. وتعتبر تلك الترتيبات ذات أريحية عملية كبيرة، وذلك لأنها تسمح بالتعرف بوضوح على الخدمة أو غير الملموسة وكذلك على أساس إعادة التوزيع. وتشجع الكيانات متعددة المواقع على تبني تلك الترتيبات بقدر الإمكان لإعادة توزيعاتهم الداخلية.

3-91 إنه من المعلوم أنه لن يكون دائماً ممكناً تبني تلك الطريقة في الممارسة. وقد تكون هذه هي الحالة مثلاً عندما يتم الحصول على خدمة أو غير ملموسة لتستخدمها مؤسسات متعددة وبدا يعد إجراء رصد للاستخدام منفصلاً من قبل كل مؤسسة عبئاً غير متوازناً. وهذا قد يحدث عندما يتم الحصول على خدمات قانونية أو خدمات تسويق مركزياً لعدد من مؤسسات كيان متعدد المواقع. وقد يعد صعباً تحليل مفصل لتلك الخدمات واستخدام كل مؤسسة لها أو عبئاً كبيراً في بعض الظروف. وفي مثل هذه الحالات، قد تجد الكيانات متعددة المواقع ضرورة الاستعانة بطريقة تكلفة التخصيص أو الحصص التي تشمل درجة معينة من التقدير أو التقريب للاستعمال الحقيقي لكل مؤسسة.

3-92 وتشجع الإدارات الضريبية التي تنفذ طريقة إعادة التوزيع بالسماح بطرق تخصيص التكلفة تلك عندما يكون إعادة التوزيع المباشر لخدمات معينة أو غير ملموسة عبئاً، وأن تقدم لأصحاب الأعمال إرشاداً واضحاً بشأن طرق التخصيص أو التقسيم التي يعتبرونها مسموحاً بها.

3-93 يجب أن تكون طرق تخصيص التكلفة تلك عادلة ومعقولة، بحيث أنها يجب أن تنتج إعادة توزيعات متناسبة مع الاستخدام المتوقع المعقول لمؤسسات الاستخدام وتتبع مبادئ محاسبية معقولة وتحتوي على الضمانات ضد التلاعب. وحيثما يكون ممكناً، يجب استخدام المعلومات المتاحة أصلاً للمحاسبة والضريبة ولأغراض قانونية أخرى. لا يوجد حل واحد يناسب جميع الحالات. كل ما هو عادل ومعقول يعتمد ليس على نوع الخدمة بل أيضاً على حجم وبنية الشركة والقطاع وتعقيدات بيئة العمل التي تعمل فيها. ومهما كان مفتاح التخصيص المستخدم يجب أن يكون مبرراً ويطبق بتناغم دون خلق امتثال غير مبرر وعبء إداري على أصحاب الأعمال والإدارات الضريبية.

3-94 وتشمل المفاتيح المستعملة عادةً: عدد العاملين ومساحة المكتب بالأمتار المربعة وعدد أساطيل العربات واستخدام الحاسوب ونفقات الإعلان وعدد القيود المحاسبية وعدد الفواتير التي أصدرت وغيرها. وقد لا يكون متاحاً دائماً مفتاح تخصيص قابل للقياس وواضح، مثلاً فيما يتعلق بالنفقات القانونية والصيانة العامة للنظام وغيرها. ففي حالات كهذه ليس شائعاً أن تخصص التكاليف على أساس حجم المؤسسات مقارنة مع بعضها.

3-95 إنه من المهم لغرض التشغيل السليم لطريقة إعادة التوزيع ألا تكون العلاقة بين التوريد الأولي للخدمة أو غير الملموسة للكيان متعدد المواقع (خطوة أولى) وتمرير إعادة التوزيع لمؤسسات الاستعمال ألا تكون مبهمة. فإن هدف طريقة إعادة التوزيع هو ضمان أن تخصص الحقوق الضريبية الخاصة بالتوريدات لكيان متعدد المواقع لدائرة الاختصاص التي توجد بها مؤسسة الاستعمال. ولذلك ينتظر من الكيان متعدد المواقع ضمان استطاعة الإدارات الضريبية على نحو معقول إقامة رابط بين سعر التوريد الأولي ومبلغ إعادة التوزيع، دون أن يكون مطلوباً إعادة توزيع على أساس كل معاملة.

3-96 سوف يحق لمؤسسة إعادة التوزيع أن تجرى إعادة التوزيع خلواً من ضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاصه استناداً على المعلومات المتوفرة في ترتيبات إعادة التوزيع، وذلك لأن المؤسسات الأخرى توجد في دوائر اختصاص أخرى. يجب أن تظهر عناصر ترتيبات إعادة التوزيع ما هي المؤسسات التي تستعمل الخدمة وموقعها في دائرة الاختصاص الأخرى. ويوصى بأن تصدر مؤسسة إعادة التوزيع وثيقة مكافئة لفاتورة بغرض إعادة التوزيع لمؤسسة الاستعمال.

3-97 لضمان حيادية ضريبة القيمة المضافة للمؤسسة التي تجري إعادة التوزيع، يجب تطبيق قواعد خصم ضريبة القيمة المضافة العامة لهذه المؤسسة، فيما يتعلق بمدخل ضريبة القيمة المضافة عن الخدمة أو غير الملموسة المستلمة ومن ثم يُعاد التوزيع. ويجب ألا يؤثر تطبيق طريقة إعادة التوزيع على حق الكيان متعدد المواقع في خصم الضريبة فيما يتصل بمشتريات خلاف الخدمات وغير الملموسات التي تطبق عليها طريقة إعادة التوزيع.

3-98 ويوصى بأن تُكف مؤسسة الاستعمال بخصم أي ضريبة مستحقة على إعادة التوزيع. ويتحقق ذلك من خلال آليات التكاليف العكسي (يشار إليه أيضاً بتحويل الضريبة أو التقدير الذاتي) حيثما يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاسهلاك الوطنية. وقد لا يكون مطلوباً حسب تشريع ضريبة القيمة المضافة إجراء التكاليف العكسي.

3-99 عندما تستعمل مؤسسة خدمة أو غير ملموسة كلياً أو جزئياً خلاف تلك التي مثلت الكيان متعدد المواقع في الاتفاقية التجارية، فإن المبلغ الخاضع للضريبة سوف يكون مبدئياً مبلغ إعادة التوزيع الذي يقابل سعر شراء الخدمة أو غير الملموسة.

3-100 حينما تستعمل الخدمة أو غير الملموسة مؤسسات عديدة، فإن المبلغ الخاضع للضريبة سوف يكون مبدئياً جزءاً من سعر شراء الخدمة أو غير الملموسة الذي أعيد توزيعه لهذه المؤسسة على أساس التقسيم المقبول أو على أساس طريقة التخصيص.

3-101 يجب أن تقدم ترتيبات إعادة التوزيع دليلاً على المبلغ الخاضع للضريبة. وسوف تكون الفئة المطبقة الفئة السارية المحلية العادية حسب طبيعة الخدمة أو غير الملموسة في دائرة اختصاص مؤسسة الاستعمال الخاصة بالزبون. ويحق لهذه المؤسسة بعد ذلك خصم ضريبة المدخلات للمدى المسموح به حسب قواعد دائرة الاختصاص تلك.

3-102 حينما تكون إعادة توزيع الخدمة أو غير الملموسة التي تم شراؤها من مورد خارجي ضمن حزمة التكلفة الداخلية المفروضة (مثلاً مصروفات المرتبات للخدمات الموردة داخلياً)، يمكن أن يفصل الكيان متعدد المواقع تكلفة الخدمة المشتراة محلياً من التكاليف الأخرى وأن يقدم الدليل على الطبيعة الداخلية لتلك التكاليف لو كان ذلك ضرورياً لضمان أن طريقة إعادة التوزيع مطبقة فقط على تكلفة الخدمة أو غير الملموسة التي تم شراؤها محلياً.

ب-5-2-3 الإدارات الضريبية

- 3-103** تشجع الإدارات الضريبية على تقديم إرشاد واضح لأصحاب الأعمال بشأن عمل طريقة إعادة التوزيع ويشمل نطاقها وطرق التقسيم أو التخصيص التي تعتبر مقبولة والوثائق المطلوبة لدعم تلك الطريقة وقاعدة خصم الضريبة لضمان حيادية ضريبة القيمة المضافة للمؤسسة التي تُجري إعادة التوزيع ووقت قواعد الضرائب التي يجب تطبيقها على إعادة التوزيع الداخلي وعملية التكلفة بأي ضريبة مستحقة على إعادة التوزيع الداخلي.
- 3-104** وفقاً لسياسات المراجعة العادية، تحتاج الإدارات الضريبية لسجل تاريخي لإجراءات المعاملة حتى يتمكنوا من، عند الضرورة، مراجعة التوثيق التجاري إلى أدناه إلى مستوى المعاملة ليحددوا الخدمة المفردة التي تم إعادة توزيعها وهكذا يستطيعوا تحديد هل مكان الضريبة ومبلغ الضريبة والفئة المطبقة تم حسابها جميعاً بطريقة صحيحة.
- 3-105** قد تشمل تلك الوثائق نسخة من الفاتورة الأصلية من المورد الخارجي وطريقة التخصيص ومفتاح التخصيص المستخدم وأي وثائق أخرى أو سجلات إلكترونية تظهر كيف تم حساب الضريبة (مثلاً التمييز بين تكاليف إعادة التوزيع الخارجية والقيمة المضافة الداخلية)، والوثائق من المؤسسة التي تجري إعادة التوزيع طالبة الدفع (أي الوثيقة المكافئة للفاتورة) والقيود المحاسبية والوثائق الداعمة للدفع التي قامت بها مؤسسة الاستعمال.
- 3-106** في الحالات التي يكون فيها التفريق بين التكاليف الخارجية والتكاليف الأخرى في داخل إعادة التوزيع الداخلي من الضروري التأكد من أن طريقة إعادة التوزيع مطبقة فقط على تكلفة الخدمة التي تم شراؤها من الخارج. وقد ترغب الإدارات الضريبية بالسماح بطرق تشمل درجة معينة من التقريب وعلى نحو بارز لو اعتبر التفريق المفصل عنياً غير متساوٍ (أي نظراً للمبالغ المحدودة الخاصة بهذا الموضوع)
- 3-107** علاوة على ذلك، سوف يكون ضرورياً مبدئياً للمراجعين العاملين في الإدارة الضريبية في دائرة اختصاص الاستعمال أن يتأكدوا من الآتي:
- * أنه قد تمت معالجة أي إعادة توزيع لتكاليف خارجية لمعاملات عبر الحدود بين المؤسسات داخل نطاق ضريبة القيمة المضافة.
 - * تعاملت المؤسسات مع التكلفة بـضريبة القيمة المضافة بطريقة صحيحة على إعادة توزيع بما فيها توزيع القيم الصافية.
 - * تكلفت مؤسسة الاستعمال بـضريبة القيمة المضافة كما لو كانت ترتيبات إعادة التوزيع قائمة في حالة شراء مؤسسة أخرى للخدمة في دائرة اختصاص مختلفة ولم يكن قد أعيد التوزيع لمؤسسة الاستعمال حتى ولو كانت إعادة التوزيع تلك مطلوبة.

3-108 حيثما كان ممكناً، يجب على الإدارات الضريبية استخدام المعلومات المتاحة للمحاسبة أو للضريبة أو لأي أغراض قانونية أخرى لتجنب إيجاد مناهج جديدة وإجراءات لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

3-109 يوصى بأن تكلف مؤسسة استعمال الكيان متعدد المواقع بإضافة أي ضريبة قيمة مضافة مستحقة على إعادة التوزيع الداخلي للخدمة أو غير الملموسة. سوف يتحقق ذلك من خلال آلية التكلفة العكسي حينما يكون ذلك متوافقاً مع التصميم العام لنظام ضريبة الاستهلاك الوطنية. وعلى كل حال، معلوم أنه يجوز ألا يطلب التشريع المحلي لضريبة القيمة المضافة إجراء التكلفة العكسي لو كان يحق لمؤسسة الاستعمال الخصم الكامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بتلك التوريد، في مثل هذه الحالات تُشجع الإدارات الضريبية على نشر ذلك. وتوصى دوائر الاختصاص التي تطلب إجراء التكلفة العكسي بأن تجعل ذلك واضحاً.

ج- القواعد العامة لتوريدات أعمال إلى مستهلك

ج-1 المقدمة

3-110 يعتبر تنفيذ مبدأ المقصد من الناحية النظرية أكثر سلاسة في إطار من أعمال إلى مستهلك من أعمال إلى أعمال، كما هو مبين في الموجه العام 3-1 لضمان أن الضريبة على الخدمة أو غير الملموسة تم فرضها في النهاية في دائرة الاختصاص حيث تم الاستهلاك النهائي. وفي إطار من أعمال إلى أعمال يجب ان تيسر قواعد مكان الضريبة من تحقيق الهدف النهائي لفرض الضريبة على توريدات أعمال إلى مستهلك في دائرة الاختصاص التي حدث فيها الاستهلاك النهائي، وفي نفس الوقت التأكد من أن العبء الضريبي لا يقع على صاحب العمل، إلا إذا تم النص على ذلك قصداً في التشريعات (أنظر الموجه العام 2-1). وفي إطار أعمال إلى مستهلك فإن الهدف هو ببساطة فرض ضريبة على الاستهلاك النهائي في دائرة الاختصاص حيث حصل الاستهلاك، ويقع عبء الضريبة على المستهلك النهائي. ووفقاً لذلك، فإن هدف قواعد مكان الضريبة الأساسي في إطار أعمال إلى مستهلك هو التنبؤ بدقة معقولة بالمكان المحتمل أن تستهلك فيه الخدمات أو غير الملموسات بينما يؤخذ في الاعتبار القيود العملية، ويجب أن تكون قواعد مكان الضريبة بسيطة وعملية حتى يسهل على المكلفين تطبيقها وأن يفهمها الزبائن وأن تطبقها الإدارات الضريبية.

3-111 كان تحقيق هدف توريدات أعمال إلى مستهلك سهلاً إلى درجة معقولة في الماضي، عندما يشتري مستهلكون خدمات من موردين محليين وتشمل تلك التوريدات خدمات ينتظر استهلاكها في دائرة الاختصاص التي تم فيها أداؤها. وبالتالي تختار بعض دوائر الاختصاص تنفيذ أنظمة ضريبة القيمة المضافة التي تحدد مكان الضريبة لمثل تلك الخدمات أساساً بالرجوع إلى موقع المورد، بافتراض أن ذلك هو المكان الذي تم فيه أداء الخدمات وأن يوجد المستهلكون فعلاً عند استهلاك الخدمة. وغالباً ما تستكمل قاعدة مكان الضريبة المبنية على موقع المورد بقاعدة مكان الضريبة المبنية على مكان الأداء أو المكان الحكمي، لحالات حيث يكون موقع المورد مؤشراً لا يعتد به كثيراً كموقع قد تستهلك فيه الخدمات (مثلاً مناسبات الترفيه أو المناسبات الرياضية). وبمرور الوقت تم تطوير عدد من الخدمات بحيث يستخدم بدرجة أقل موقع المورد أو مكان الأداء لتحديد مكان الضريبة وكنتيجة لذلك تزيد قابلية تطبيق قواعد

أخرى، أبرزها موقع الزبون. وفي نفس الوقت، نفذت أنظمة ضريبة القيمة المضافة في دوائر اختصاص معينة حددت مكان الضريبة المستخدمة لتطبيق متكرر لعدد من الأماكن الحكيمة وغالباً ما تفضل دوائر الاختصاص تلك موقع الزبون باعتباره مفتاحاً لمكان افتراضي لتحديد مكان الضريبة لتوريدات كل من أعمال إلى أعمال وأعمال إلى مستهلك. وهناك دوائر اختصاص أخرى تستخدم طريقة مكان استهلاك فعال لتحديد مكان الضريبة. ونتيجة لهذه الطرق المختلفة كان هناك غياب للتناغم والوضوح بشأن أي دائرة اختصاص لها حق الضريبة على توريدات خدمات أو غير ملموسات معينة.

3-112 لقد خلق ظهور اقتصاد العولمة باعتماده المتزايد على التوريدات الرقمية مزيداً من التحديات لتلك الطرق التقليدية لتحديد مكان الضريبة لتوريدات خدمات أو غير ملموسات من أعمال إلى مستهلك. ولقد مكّن التقدم في التقنية والتشريعات التجارية أصحاب الأعمال من زيادة التوريدات للخدمات وغير الملموسات لزبائن حول العالم. مما أدى إلى نمو كبير في التجارة العالمية من أعمال إلى مستهلك لخدمات أو غير ملموسات موردة من على البعد. وقد خلقت تلك التطورات تحديات لأنظمة ضريبة القيمة المضافة التي تستخدم مكان حكومي مبني على موقع المورد أو مكان الأداء لتحديد مكان الضريبة. وحيث أنه يمكن توريد خدمات من على البعد لزبائن قد يكونون موجودين في أي مكان في العالم عند استهلاكهم الخدمة أو غير الملموسة، فيعد موقع المورد أو موقع الأداء أقل احتمالية ليكون مكان الاستهلاك النهائي. وغير مرجح أن تؤدي قواعد مكان الضريبة المبنية على تلك الأماكن الحكيمة إلى نتيجة سليمة. وعلاوة على ذلك، غالباً ما يكون مكان الأداء غير واضحاً. مثلاً قد يسيطر تقني في بلد ما على حاسوب في بلد آخر لحل مسألة مستخدماً ضربات مفاتيح تنفذ على بعد آلاف الكيلومترات من جهاز الحاسوب مستخدماً معلومات وبنيات تحتية لاتصالات موجودة في عدد من دوائر اختصاص مختلفة. في مثل هذه الحالة، قد يكون من الصعب الوصول لاستنتاج متناغم بشأن هل يكون مكان الأداء حيث يوجد التقني أو حيث الحاسوب أو في مكان ما بينهما.

3-113 فيما يتعلق بالخدمات أو غير الملموسات التي لا يستدعي استهلاكها علاقة ضرورية بالموقع الذي تم فيه التوريد والذي يوجد فيه الشخص الذي نفذ التوريد. وتعتبر قاعدة مبنية على مكان إقامة الزبون المعتاد طريقة مناسبة لتحديد مكان الضريبة في إطار أعمال إلى مستهلك. إن المكان الذي يقيم فيه الزبائن تستخدمه أنظمة ضريبة قيمة مضافة حول العالم كمكان حكومي للتنبؤ بمكان استهلاك أنماط عديدة من الخدمات وغير الملموسات الموردة لمستهلكين نهائيين. وتوضح هذه الطريقة الافتراض أن المستهلكين النهائيين عادةً ما يستهلكون الخدمات وغير الملموسات في دائرة الاختصاص التي فيها مكان إقامتهم المعتاد وتقدم ربطاً واضحاً مع مكان محدد سلفاً. وتضمن أن الخدمات وغير الملموسات التي حصل عليها مستهلكون من موردين خارجيين تم فرض الضريبة عليها بنفس أساس ونفس الفئة المطبقة على التوريدات المحلية، وفقاً للموجه العام 2-4 بشأن حيادية ضريبة القيمة المضافة في التجارة العالمية (أنظر الفصل 2). ولذلك ليس هناك ميزة ضريبية للمستهلكين النهائيين للشراء من دوائر اختصاص ضريبية أقل أو ليس بها ضريبة. وتعد قاعدة مكان الضريبة المبنية على مكان إقامة الزبون المعتاد عملية لدرجة معقولة لتطبيق على التوريدات، بشرط أن يكون هناك نظام تسجيل وامثال مبسط (أنظر الأقسام ج-

2-3 وج-3-3). ويعتبر من العملي بدرجة معقولة للإدارات الضريبية إدارتهما بشرط أن يدعم ذلك تعاون عالمي فعال في الإدارة الضريبية والإنفاذ. (أنظر القسم ج-3-4).

114-3 وعلى ضوء هذه الخلفية، يوصى بتبنى القواعد العامة لتحديد مكان الضريبة لتوريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات:

* لتوريدات تؤدي فعلياً إلى مكان محدد سلفاً وتستهلك عادةً في نفس الوقت ونفس المكان حيث توجد فيه فعلياً في وجود الشخص المؤدي للتوريدة والشخص المستهلك لها (توريدات لحظية أو في المكان)، يوصى الموجه العام 3-5 بقاعدة مكان الضريبة مبنية على مكان الأداء.

* لتوريدات لا يشملها الموجه العام 3-5 والموجه العام 3-6 يوصى بقاعدة مكان الضريبة مبنية على مكان الإقامة المعتاد للزبون.

115-3 ونتيجة القواعد العامة هذه تصب في تخصيص الحقوق الضريبية الخاصة بتوريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات لدائرة الاختصاص التي يمكن من المعقول الافتراض وجود المستهلك النهائي فيها عند استهلاك التوريدة. وهذا هو المكان الذي يستهلك فيه المستهلك النهائي في نفس اللحظة التوريدة، أو يعتبر مكان الإقامة المعتاد للمستهلك النهائي حيث يفترض أن يستهلك خدمة أو ملموسة موردة من على البعد.

ج-2 توريدات أعمال إلى مستهلك- توريدات في نفس المكان

116-3 إن مكان الأداء الفعلي للتوريدة هو المكان الحكمي المناسب لتحديد مكان استهلاك لتوريدات في نفس المكان لخدمات وغير ملموسات لمستهلكين نهائيين. ولأغراض هذه الموجهات العامة تعتبر التوريدات في نفس المكان هي خدمات أو غير ملموسات عادةً ما تؤدي فعلياً لمكان محدد سلفاً وعادةً ما تستهلك في نفس الوقت ونفس المكان حيث تم أدائها فعلياً، ويتطلب ذلك عادةً حضور الشخص المؤدي للتوريدة والشخص المستهلك لها. وكما توفر مؤشراً دقيقاً لحد معقول لمكان الاستهلاك، وتعتبر قاعدة مكان الضريبة المبنية على مكان الأداء الفعلي بسيطة وعملية للموردين للتطبيق وللإدارة الضريبية لتديرها.

الموجه العام 3-5

لتطبيق الموجه العام 3-1، لدائرة الاختصاص التي يؤدي فيها التوريد فعلاً حق الضريبة على توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات التي:

* تم أدائها فعلياً لمكان محدد سلفاً.

* تستهلك عادةً في نفس الوقت ونفس المكان حيث تم أدائها فعلياً.

* عادةً ما تتطلب الحضور الفعلي للشخص المؤدي للتوريدة والشخص المستهلك للخدمة أو غير الملموسة في نفس الوقت ونفس المكان حيث يؤدي توريد الخدمة أو غير الملموسة.

3-117 يهدف الموجه العام 3-5 أساساً إلى تناول التوريدات التي تستهلك عادةً في مكان محدد حيث يتم أداؤها أكثر من تلك التوريدات التي تقدم من على البعد أو التي يمكن استهلاكها في وقت ومكان آخر غير مكان الأداء. وتشمل الأمثلة الخدمات التي تؤدي فعلياً على الشخص (مثل الحلاقة والكوافير والتدليك والعلاج التجميلي والعلاج الطبيعي) السكن والمطاعم وخدمات المتعدين والدخول للسينما والأداء المسرحي والمعارض التجارية والمعارض والحدائق وحضور المنافسات الرياضية.

3-118 يتطلب الاستهلاك النهائي لتلك التوريدات عادةً، الحضور الفعلي لكل من الشخص المؤدي للتوريدة، الذي هو عادةً المورد، والشخص المستهلك لها. وينتج عن تطبيق الموجه العام 3-5 تخصيص الحقوق الضريبية لدائرة الاختصاص التي يوجد فيها المستهلك النهائي عند استهلاك التوريدة ويوجد الشخص المؤدي للتوريدة في وقت الاستهلاك النهائي.

3-119 يمكن أن يحصل أصحاب الأعمال على توريدات في نفس المكان، وكذا الحال بالنسبة إلى المستهلكين العاديين. ولذلك على دوائر الاختصاص تبني الطريقة التي أوصى بها الموجه العام 3-5 لتوريدات أعمال إلى مستهلك، كقاعدة خاصة في إطار أعمال إلى أعمال (أنظر الفقرات 3-165 و 3-166). ومن شأن تلك الطريقة أن تخفف على موردي توريدات في نفس المكان والوقت، والتي تكون غالباً أعمال متوسطة أو صغيرة، من عبء امتثال بأن عليهم أن يميزوا بين المستهلكين النهائيين والأعمال عند صنع قراراتهم الضريبية.

ج-3 توريدات أعمال إلى مستهلك- توريدات خدمات وغير ملموسات خلاف تلك التي يشملها الموجه العام 3-5

3-120 فيما يتعلق بتوريدات الخدمات وغير الملموسات التي ينقصها رابط واضح بمكان محدد سلفاً للأداء الفعلي، والتي عادةً لا تستهلك في المكان الذي تم أداؤها فيه في حضور الشخص المؤدي للتوريدة والشخص المستهلك لها، لا يوفر مكان الأداء الفعلي مؤشراً صالحاً للمكان المحتمل للاستهلاك. وهذا يشمل، مثلاً، توريدات خدمات وغير ملموسات يحتمل استهلاكها في وقت غير وقت الأداء، أو يعتبر استهلاكها أو أداؤها من المحتمل ان يكون مستمراً، وكذا الحال بالنسبة للخدمات وغير الملموسات التي يمكن تقديمها بسهولة وتستهلك في مكان بعيد.

3-121 فيما يتصل بتوريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات يعد مكان الإقامة العادي للزبون مناسباً أكثر كمكان حكمي لدائرة اختصاص الاستهلاك، كما يمكن الافتراض أن تلك الأنواع من الخدمات وغير الملموسات سوف تستهلك عادةً في دائرة الاختصاص التي بها مكان الإقامة العادي للزبون.

الموجه العام 3-6

لتطبيق الموجه العام 3-1، تكون لدائرة الاختصاص التي يكون للزبون فيها إقامته العادية الحقوق الضريبية على توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات غير تلك التي يشملها الموجه العام 3-5

3-122 قد تشمل أمثلة الخدمات وغير الملموسات التي لا يغطيها الموجه العام 3-5: الخدمات المالية وخدمات التأمين والاتصالات، وخدمات البث الإذاعي والتلفازي والتوريدات عبر الإنترنت للبرمجيات وصيانة البرمجيات والتوريدات عبر الإنترنت ذات المحتوى الرقمي (الأفلام وبرامج التلفزيون والموسيقى وغيرها) والبيانات الرقمية والألعاب بالإنترنت.

ج-3-1 تحديد دائرة اختصاص مكان الإقامة العادي للزبون

3-123 عموماً تعتبر دائرة الاختصاص التي يكون للزبون فيها مكان إقامته المعتاد التي يعيش فيها بانتظام أو أنشأ فيها منزلاً. ولا يعتبر مثل هؤلاء الزبائن لديهم مكان إقامة معتاد في دائرة اختصاص حيث يعتبرون يقيمون إقامة مؤقتة أو زواراً عابرين (مثلاً كسائح أو كمشارك في دورة تدريبية أو مؤتمر).

3-124 على الموردين أن يكونوا قادرين على الاعتماد على معلومات معلومة أو قد تكون لحد معقول معلومة في وقت عندما يجب تحديد المعالجة الضريبية على التوريد، وبذلك يؤخذ في الحسبان الأنواع المختلفة للتوريدات والظروف التي يتم فيها توريد مثل ذلك النوع من التوريدات.

3-125 قد يعتمد الدليل المتاح للموردين عن دائرة الاختصاص، التي للزبون مكان إقامة معتاد فيها، على نمط العمل التجاري ونوع وقيمة التوريدات وعلى نمط التسليم الخاص بالموردين. وعلى وجه الخصوص في التجارة الإلكترونية حيث تشمل الأنشطة أحجماً كبيرة، والتوريدات ذات القيمة المنخفضة التي تعتمد على التفاعل في حده الأدنى والتواصل بين المورد والزبون، سوف يكون غالباً من الصعب تحديد مكان الإقامة المعتاد للزبون من الاتفاقية. ويجب أن توفر دائرة الاختصاص إرشاداً واقعيّاً وواضحاً للموردين عن ما هو مطلوب لتحديد مكان الإقامة المعتاد لزبانهم في إطار أعمال إلى مستهلك.

3-126 وفي إطار أعمال إلى مستهلك تُشجع دوائر الاختصاص على السماح للموردين الاعتماد على، بقدر الإمكان، المعلومات التي يجمعونها عادةً من زبائنهم أثناء ممارسة نشاطهم العادي، طالما توفر تلك المعلومات. وتعتبر المعلومات إلى حد معقول دليلاً يعتمد عليه لمكان إقامة الزبائن المعتاد. وعلاوةً على ذلك، قد تنظر دوائر الاختصاص في تبني قواعد لو تأكدت من أن صاحب العمل يتبع تلك المبادئ، ويجب ألا يتوقع صاحب العمل هذا وجود تحديات إلا إذا كان هناك سوء استغلال لذلك الدليل. ويحتاج أي إرشاد توفره السلطة الضريبية إلى الرجوع للقانون وإلى العرف في دوائر الاختصاص ذات الصلة، بما فيها ما يتصل بحماية الخصوصية الشخصية عند التعامل بمرونة مع أصحاب العمل.

3-127 وعلى العموم، قد تعتبر المعلومات التي يوفرها الزبون دليلاً مهماً ذو صلة لتحديد لدائرة الاختصاص مكان إقامة الزبون المعتاد. وذلك قد يشمل معلومات تم الحصول عليها من ضمن إجراءات العمل التجاري (مثلاً إجراءات الطلب) كدائرة الاختصاص والعنوان وتفاصيل البنك (ومن أهمها بلد حساب البنك) ومعلومات البطاقة الائتمانية. وإذا احتاجت يمكن أن تطلب دوائر الاختصاص مزيداً من الدعم لاعتمادية تلك المعلومات من خلال المؤشرات اللازمة للإقامة. وفي بعض الحالات قد تكون تلك

المؤشرات المؤشر الوحيد لدائرة الاختصاص عن مكان إقامة الزبون المعتاد. وسوف تتغير المؤشرات المتاحة استناداً على نوع العمل التجاري أو المنتج وهذا قد يشمل رقم الهاتف وعنوان بروتوكول الإنترنت للجهاز المستخدم لتحميل محتوى رقمي أو تاريخ الزبون التجاري (الذي قد يشمل المعلومات عن مكان الاستهلاك الكبير ولغة المحتوى الرقمي المورد أو عنوان الفاتورة). ويحتمل أن تتطور تلك المؤشرات بمرور الوقت بتطور التكنولوجيا وتطور الممارسة التجارية.

ج-3-2 تحصيل ضريبة القيمة المضافة في حالات عندما لا يوجد المورد في دائرة الاختصاص الضريبي

3-128 يعد التكلفة الصحيح بالضريبة والتحويل والإيداع لضريبة القيمة المضافة وما يرتبط بذلك من رفع تقرير بالالتزامات (الإقرار) تقليدياً من مسؤوليات الموردين. وبينما يعد الطلب من الموردين تنفيذ تلك المسؤوليات أمراً سهلاً في الحالات التي يوجد فيها موقع المورد في دائرة اختصاص الضرائب فإن الأمر يعتبر أكثر تعقيداً في الحالات التي يجري فيها أصحاب الأعمال توريدات تخضع للضريبة في دائرة اختصاص لا يوجدون فيها. ووفقاً للطريقة التقليدية، يطلب من المورد غير المقيم التسجيل في دائرة اختصاص الضرائب ويحصل ويودع الضريبة المستحقة هناك. ومن المعلوم على كل حال، أنه غالباً ما يكون معقداً ومزعجاً للموردين غير المقيمين الامتثال لتلك الالتزامات في دوائر الاختصاص التي لا يكون فيها حضور تجاري، ويعد ذلك صعباً إنفاذه وإدارته على الإدارات الضريبية.

3-129 بالنسبة لتوريدات عبر الحدود من أعمال إلى أعمال لخدمات وغير ملموسات التي تخضع للضريبة في دائرة الاختصاص التي يوجد بها الزبون وفقاً للموجه العام 3-2، توصي هذه الموجهات العامة بتنفيذ آلية التكلفة العكسي لتقليل العبء الإداري والتعقيدات على الموردين غير المقيمين حيثما يتناغم ذلك مع التصميم العام لنظام ضريبة القيمة المضافة الوطنية. ولو كان يحق للزبون الخصم الكامل لضريبة المدخلات بالنسبة لهذه التوريدة، فقد لا تطلب تشريعات ضريبة القيمة المضافة المحلية إجراء التكلفة العكسي. تحول آلية التكلفة العكسي المسؤولية القانونية لدفع الضريبة من المورد للزبون. وحينما تكون هناك توريدات من أعمال إلى أعمال فقط، يجب أن يعفى تطبيق آلية التكلفة العكسي المورد غير المقيم من أي مطلوبات تتعلق بضريبة القيمة المضافة أو التكلفة بالضريبة في دائرة اختصاص الضرائب.

3-130 لا توفر آلية التكلفة العكسي حلاً مناسباً لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على توريدات من أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات من موردين غير مقيمين. وقد يكون مستوى الامتثال بآلية التكلفة العكسي لتوريدات أعمال إلى مستهلك منخفضاً، لأن للمستهلكين العاديين حافز ضئيل لإيراد ذلك في الإقرار الضريبي ولدفع الضريبة المستحقة، على الأقل في غياب عقوبات جدية عند الفشل في الامتثال بتلك الالتزامات وعلاوة على ذلك، فإن إنفاذ تحصيل مبالغ ضريبة قيمة مضافة ضئيلة من عدد كبير من المستهلكين العاديين قد يستلزم تكاليف كبيرة قد تفوق الإيرادات المرتبطة بذلك.

3-131 ويشير العمل الذي تقوم به منظمة التعاون الاقتصادي ومنظمات عالمية أخرى وبعض تجارب دول في الوقت الحالي أن أكثر طريقة فعالة لضمان التحصيل المناسب لضريبة القيمة المضافة من توريدات عبر الحدود من أعمال إلى مستهلك هي أن يطلب من المورد غير المقيم التسجيل والتكلفة بضريبة القيمة المضافة في دائرة اختصاص الضرائب.

3-132 عند تنفيذ آلية تحصيل مبنية على التسجيل لموردين غير مقيمين، يوصى أن تعمل دائرة الاختصاص على وضع تسجيل مبسط ونظام امتثال لتيسير الامتثال للموردين غير المقيمين. ومن الممكن تحقيق أعلى درجات امتثال الموردين غير المقيمين لو كانت التزامات الامتثال في دائرة اختصاص الضرائب محدودة في ما هو ضروري للغاية لتحصيل فعال للضريبة. ويعد التبسيط المناسب مهماً لتسهيل امتثال أصحاب الأعمال الذين يواجهون بالتزامات في دوائر اختصاص متعددة. وحينما يكون التسجيل التقليدي وإجراءات الامتثال مركبة، فقد يخلق تطبيقها على الموردين غير المقيمين لخدمات من أعمال إلى مستهلك حواجزاً من شأنها أن تؤدي إلى عدم الامتثال أو إلى أن يرفض بعض الموردين تقديم الخدمات لزيائن في دوائر اختصاص تفرض مثل تلك الأعباء.

3-133 قد يعمل نظام تسجيل مبسط ونظام امتثال لموردين غير مقيمين لخدمات وغير ملموسات من أعمال إلى مستهلك منفصلاً من التسجيل التقليدي ونظام الامتثال دون نفس الحقوق (مثل استعادة ضريبة المدخل) والالتزامات (مثل تقديم الإقرار) كنظام تقليدي. وقد برهنت الخبرة في التعامل مع التسجيل المبسط ونظام الامتثال أنها توفر حلاً فعالاً نسبياً لضمان إيرادات ضريبة القيمة المضافة من توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات أو غير ملموسات من موردين غير مقيمين، وتقلل من التشوهات الاقتصادية وتحافظ على الحيادية بين الموردين المقيمين وغير المقيمين. وتتيح مثل هذه الآليات للإدارات الضريبية الحصول على حصة كبيرة من الإيرادات المرتبطة بتوريدات لمستهلكين نهائيين داخل دائرة اختصاصهم بينما يتحملون نسبياً تكاليف إدارية محدودة.

3-134 من المعروف إنه يجب أن يتم التوازن بين التبسيط وحاجة الإدارة الضريبية لصون الإيرادات. تريد الإدارة الضريبية أن تتأكد من أن تحصيلاً صحيحاً قد تم للضريبة وتم تحويله من الموردين الذين قد يكون لهم معهم علاقة اختصاص وعلى ضوء هذه الخلفية، يوضح القسم ج- 3-3 أدناه الملامح الرئيسية الممكنة لتسجيل مبسط ونظام امتثال للموردين غير المقيمين لخدمات وغير ملموسات من أعمال إلى مستهلك، ويوازن بين الحاجة للتبسيط وحاجة الإدارات الضريبية لصون الإيرادات. وقصد بهذا مساعدة دوائر الاختصاص الضريبية في تقييم وتطوير نظامهم لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات من موردين غير مقيمين أملاً في زيادة التناغم بين إجراءات الامتثال على نطاق كل دوائر الاختصاص. وسوف يزيد تناغم أكبر بين طرق البلدان من تيسير الامتثال، لا سيما من جانب أصحاب الأعمال التي تواجه بالتزامات من دوائر اختصاص متعددة ويخفض من تكاليف الامتثال ويحسن الفعالية وجودة إجراءات الامتثال. وبالنسبة للسلطات الضريبية، قد يدعم التناغم التعاون الدولي الفعال في الإدارة الضريبية والإنفاذ.

ج، 3، 3 الملامح الرئيسية لنظام تسجيل وامتثال مبسط لموردين غير مقيمين

3-135 يبحث هذا القسم التدابير الرئيسية التي قد تتخذها دوائر الاختصاص الضريبية لتبسيط إجراءات الامتثال لنظام تحصيل مبني على التسجيل لتوريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات من موردين غير مقيمين.

3-136 قصد من هذا القسم مساعدة دوائر الاختصاص على تقييم وتطوير نظامهم لتحصيل ضريبة القيمة المضافة على توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات من أصحاب أعمال غير مقيمين ولاقتراح الملامح الرئيسية لنظام تسجيل مبسط ونظام امتثال. ويدرس أيضاً هل يمكن توسيع نطاق ذلك التسجيل المبسط ونظام الامتثال لتوريدات عبر الحدود من أعمال إلى أعمال والتذكير بمبدأ التناسبية كمبدأ مرشد لتشغيل آلية التحصيل المبني على التسجيل لموردين غير مقيمين. ويتم هنا تحديد تدابير التبسيط الممكنة لكل من العناصر الأساسية لنظام امتثال وإدارة مبسط:

* التسجيل.

* استعادة ضريبة المدخلات- الاسترداد.

* الإقرارات.

* الدفعيات.

* حفظ السجلات.

* الفوترة.

* توفر المعلومات.

* استعمال مقدمي خدمة طرف ثالث.

3-137 يقر هذا القسم بالدور المهم الذي تلعبه التكنولوجيا لتبسيط الإدارة والامتثال. وقد إتخذت الكثير من الإدارات الضريبية خطوات لاستغلال التكنولوجيا لتطوير عدد من الخدمات الإلكترونية لدعم عملياتها، وعلى وجه الخصوص تلك المتعلقة بإجراءات التحصيل وتقديم خدمات أساسية للمكلفين. وتعد مبررات ذلك واضحة بما يكفي: وإن تم تطبيقها بفعالية، تستطيع تلك التقنيات أن تقدم فوائد عظيمة للإدارة الضريبية وكذلك للمكلفين (مثل تكاليف إدارة وامتثال أقل وخدمات أسرع وسهل الوصول إليها من جانب المكلفين). ولن يكون استخدام التكنولوجيا فعالاً ما لم تكن عناصر إجراءات الامتثال والإدارة واضحة وبسيطة. ولذلك يركز هذا القسم بدرجة كبيرة على التبسيط الممكن لإجراءات الامتثال والإدارة بينما يولي اهتماماً أقل لملامح التكنولوجيا ومع الإقرار بأن هذه التكنولوجيا قابلة للتطور على مر الأيام.

ج-3-3-1 إجراءات التسجيل

3-138 قد تكون إجراءات تسجيل مبسطة حافزاً مهماً لموردين غير مقيمين للتعامل مع سلطة ضريبية حيث لا يكون هناك رابط غير توريد خدمات وغير ملموسات لمستهلكين نهائيين. ويمكن تحديد المعلومات المطلوبة في التفاصيل الضرورية، والتي قد تشمل:

- اسم العمل ويشمل الاسم التجاري.

- اسم الشخص نقطة الاتصال المسئول من التعامل مع الإدارة الضريبية.
- العنوان البريدي واسم الشخص المراسل.
- رقم هاتفه.
- عنوان بريده الإلكتروني.
- الموقع على الإنترنت للموردين غير المقيمين الذي من خلاله يجري العمل التجاري في دائرة الاختصاص الضريبي.
- الرقم التعريفي الضريبي الذي منحت له دائرة الاختصاص في بلده.

3-139 إن أبسط طريقة للتعامل مع إدارات ضريبية من موقع بعيد هو عن طريق العمليات الإلكترونية. فيمكن الوصول إلى طلب التسجيل أونلاين في صفحة الإدارة الضريبية في الموقع الإلكتروني وباللغات التي يعمل بها الشركاء التجاريين.

ج-3-3-2 استعادة ضريبة المدخلات- الاسترداد

3-140 من الأجدى للإدارة الضريبية أن تقيد من نطاق التسجيل المبسط والامتثال بتحصيل ضريبة القيمة المضافة الخاصة بتوريدات خدمات أو غير ملموسات أعمال إلى مستهلك من قبل غير مقيم دون إجراء استرداد لمدخل الضريبة المتوفر تحت النظام المبسط. وإذا تم تطبيقه، يظل نظام استرداد مدخل الضريبة متاحاً لغير المقيمين في ظل استرداد ضريبة القيمة المضافة العادي أو بإجراءات التسجيل والامتثال.

ج-3-3-3 إجراءات الإقرار

3-141 بما أن المطلوبات تختلف اختلافاً كبيراً وسط دوائر الاختصاص، فإن الوفاء بالتزامات تقديم الإقرار الضريبي في دوائر اختصاص متعددة تعد عملية مركبة قد تؤدي غالباً إلى أعباء امتثال كبيرة على الموردين غير المقيمين. على الإدارات الضريبية النظر في تكليف أصحاب الأعمال غير المقيمين تقديم إقرارات مبسطة التي قد تكون أقل تفصيلاً من تلك المطلوبة من أصحاب الأعمال المحليين الذين لديهم الحق في خصم ضريبة المدخلات. وعند إعداد مطلوبات المعلومات حسب الطريقة المبسطة تلك، فإنه من المرغوب فيه إيجاد توازن بين حاجة أصحاب الأعمال للتبسيط وحاجة الإدارات الضريبية للتحقق من أن الالتزامات الضريبية قد تم الوفاء بها وفاءً صحيحاً. ويمكن حصر تلك المعلومات في الآتي :

* رقم تسجيل المورد.

* فترة الضريبة.

* العملة وسعر الصرف إن وجد.

* المبلغ المفروض حسب فئة الضريبة المعيارية.

* المبلغ المفروض عليه الضريبة بفئة أخرى.

* جملة مبلغ الضريبة المستحق.

3-142 سوف يكون مهماً خيار تقديم الإقرار إلكترونياً في شكل مبسط ومعتاد عليه لتسهيل الامتثال. وقد شرعت كثير من الإدارات الضريبية في إدخال خيار تقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً.

ج-3-3-4 الدفعيات

يوصى باستخدام وسائل الدفع الإلكتروني. فيسمح للموردين غير المقيمين بتحويل الضريبة إلكترونياً. ولن تخفض فقط العبء وتكلفة إجراءات الدفع للمورد، بل أيضاً تخفض تكاليف إجراءات الدفع للإدارات الضريبية. وقد ترى دوائر الاختصاص قبول الدفعيات بعملات شركائهم الرئيسيين التجاريين.

ج-3-3-5 حفظ السجلات

3-144 يجب أن تكون الإدارات الضريبية قادرة على مراجعة البيانات للتأكد من أن الضريبة تم التكلفة بها وحسابها بطريقة صحيحة. وتشجع الإدارات الضريبية بالسماح بتطبيق الأنظمة الإلكترونية لحفظ السجلات، وذلك باعتبار أن عمليات العمل التجاري تزداد فيها الأتمتة يوماً بعد يوم، وعلى وجه عام استبدلت الوثائق الورقية ببدائل إلكترونية. وقد تنظر دوائر الاختصاص في تقليص البيانات لتسجل ما هو مطلوب للتأكد من أن الضريبة على كل توريد تم التكلفة بها ومحاسبتها بطريقة صحيحة والاعتماد بقدر الإمكان على المعلومات المتوفرة للموردين أثناء ممارستهم لنشاطهم العادي. وذلك قد يشمل نوع التوريد وتاريخها وضريبة القيمة المضافة والمعلومات المستخدمة لتحديد المكان الذي به إقامة الزبون المعتادة. وقد تطلب دوائر الاختصاص الضريبي إجراء هذه السجلات وأن تكون جاهزة عند الطلب مع هامش تأخير معقول.

ج-3-3-6 الفوترة

3-145 تعد متطلبات الفوترة لأغراض ضريبة القيمة المضافة من أكثر المسؤوليات الجسيمة لأنظمة ضريبة القيمة المضافة. ولذلك يمكن للإدارات الضريبية النظر في إلغاء مطلوبات الفوترة لتوريدات من أعمال إلى مستهلك التي يشملها نظام التسجيل المبسط ونظام الامتثال المبسط، وذلك على ضوء أن أولئك الزبائن لا يحق لهم خصم مدخلات ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على هذه التوريدات.

3-146 إن كان لابد من الفواتير يمكن للإدارة الضريبة السماح باعتماد قواعد إجراءات بلد المورد، أو بقبول التوثيق التجاري المستخدم لغير أغراض ضريبة القيمة المضافة (كالايصالات الإلكترونية). ويوصى بأن تظل تلك المعلومات على الفاتورة محصورة في البيانات المطلوبة لإدارة نظام ضريبة القيمة المضافة (كهوية الزبون ونوع وتاريخ التوريدات ومبلغ الضريبة حسب الفئة وإجمالي مبلغ الضريبة). وقد ترى دوائر الاختصاص السماح بأن تكون لغة الفاتورة المقدمة بلغة شركائهم التجاريين الرئيسيين.

ج-3-3-7 توفر المعلومات

تُشجع الإدارات الضريبية على توفير كافة المعلومات اللازمة أونلاين الخاصة بالتسجيل والتي تساعد على الامتثال بالتسجيل المبسط ونظام الامتثال باللغات التي يتعامل بها المتعاملين الكبار. وتشجع دوائر الاختصاص على أن تجعل قابلية الوصول متاحة عن طريق الإنترنت للمعلومات ذات الصلة والمحدثة التي قد يحتاجها أصحاب الأعمال غير المقيمين عند تحديد ضرائبهم. وعلى وجه الخصوص قد يشمل ذلك المعلومات عن فئات الضريبة وتصنيف المنتج.

ج- 3-3-8 مقدمي الخدمة كطرف ثالث

3-148 يمكن تسهيل امتثال الموردين غير المقيمين بالسماح لأولئك الموردين بتعيين مقدم خدمة طرف ثالث ليعمل إنابة عنهم للقيام بإجراءات معينة كتقديم الإقرار. وذلك قد يساعد على وجه الخصوص المشروعات الصغيرة والمتوسطة والأعمال التي تجابه بالتزامات متعددة من عدد من الإدارات الضريبية.

ج-3-3-9 الطلب في حالة أعمال إلى أعمال

توصي هذه الجهات باستخدام آلية التكاليف العكسي لتوريدات خدمات وغير ملموسات عبر الحدود من أعمال لأعمال والتي تخضع للضريبة حيث يوجد الزبون. ولو كان يحق للزبون الخصم الكامل لضريبة الدخل فليس مطلوباً في هذه الحالة اللجوء لآلية التكاليف العكسي. وإذا كانت قواعد التشريع لا تفرق بين أعمال إلى أعمال وأعمال إلى مستهلك في تشريعاتهم الداخلية يجوز لهم السماح باستخدام التسجيل المبسط ونظام الامتثال لكلا النوعين من التوريد.

ج-3-3-10 التناسبية

3-150 على الإدارات الضريبية السعي لتطبيق آلية التحصيل المبنية على التسجيل لتوريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات من موردين غير مقيمين دون إضافة أعباء امتثال إدارية غير متناسبة مع الإيرادات المرجوة أو مع هدف تحقيق الحيادية بين التوريدات الداخلية والخارجية (أنظر الموجه العام 2-6).

3-151 يمكن تحقيق هذا الهدف بصفة أساسية من خلال تنفيذ آلية التسجيل المبسط والامتثال وهما متسقان على نطاق جميع الإدارات الضريبية وهي واضحة بدرجة كبيرة ومتاحة للسماح للامتثال الميسر من جانب الموردين غير المقيمين وعلى وجه بارز من جانب المشروعات الصغيرة والمتوسطة. وقد نفذت بعض الإدارات الضريبية حد تسجيل لتوريدات داخل البلد أقل وبذلك يحرر الموردين من تكليف التحصيل وتحويل مبلغ الضريبة لتلك الإدارة. وذلك بهدف التقليل أكثر من تكاليف الامتثال. وقد لا يؤدي تحرير الموردين من التكاليف بالتسجيل في دائرة الاختصاص التي تكون فيها مبيعاتهم قليلة القيمة إلى خسائر كبيرة في الإيرادات على ضوء مقارنة المصروفات التي تتكبدها الإدارة الضريبية. يجب دراسة وضع حدود التسجيل بعناية شديدة. ويجب إيجاد توازن بين تخفيف عبء الامتثال للموردين غير المقيمين وتكاليف الإدارة الضريبية بينما يتم التأكد من ألا يوضع أصحاب الأعمال المقيمين في وضع تنافسي غير عادل.

ج، 3,4 التعاون الدولي لدعم تحصيل ضريبة القيمة المضافة في حالات عندما لا يوجد المورد في دائرة الاختصاص الضريبي

3-152 بينما يعد التبسيط وسيلة رئيسة لتعزيز الامتثال للموردين غير المقيمين بألية تحصيل مبنية على التسجيل لتوريدات عبر الحدود من أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات، فإنه من الضروري تعزيز قدرات السلطات الضريبية على إنفاذ القوانين من خلال تقوية أو اصر التعاون الدولي في مجال الضرائب غير المباشرة.

3-153 يستطيع تحسين التعاون الدولي التركيز على تبادل المعلومات وعلى المساعدة في استعادة الضريبة. وتعتبر المساعدة الإدارية المتبادلة وسيلة رئيسة لتحقيق التحصيل الصحيح وتحويل الضريبة على توريدات عبر الحدود لخدمات وغير ملموسات من موردين غير مقيمين. وهي تساعد في التعرف على الموردين والتحقق من وضع الزبائن ومراقبة حجم التوريدات والتأكد من أنه تم التكليف بالضريبة الصحيحة. إن لتبادل المعلومات بين السلطات الضريبية في دوائر اختصاص التوريد والاستهلاك دوراً رئيساً تلعبه. وذلك قد يشمل استخدام نظام تبادل المعلومات التلقائي.

3-154 يصف الفصل الرابع القسم ب من هذه الموجهات العامة وثائق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحالية والرئيسة المتعلقة بتبادل المعلومات والوثائق الأخرى المختصة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في تعزيز التعاون الإداري الدولي في مجال الضرائب غير المباشرة. وتوصي هذه الموجهات العامة بأن تتخذ دوائر الاختصاص الخطوات اللازمة نحو استفادة أكثر من تلك وغيرها من الوثائق القانونية المتاحة لمساعدة دوائر الاختصاص لضمان التحصيل الفعال لضريبة القيمة المضافة عبر الحدود لتوريدات خدمات أو غير ملموسات أعمال إلى مستهلك من قبل أصحاب أعمال غير مقيمين. ويمكن تعزيز مثل هذا التعاون من خلال تطوير معيار عام مبسط لتبادل المعلومات يقلل من التكاليف على الإدارات الضريبية وأصحاب الأعمال عن طريق حصر كمية البيانات التي يتم تبادلها، والتي يمكن تنفيذها في إطار زمني قصير. وعلى ضوء هذه الخلفية تنوي لجنة الشئون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للقيام بمزيد العمل يشمل إرشاداً لتبادل معلومات فعال وانماط أخرى للمساعدة المتبادلة بين السلطات الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة.

د- قواعد خاصة بتوريدات أعمال إلى أعمال وأعمال إلى مستهلك

د-1 نظام تقويم لتقدير جاذبية القواعد الخاصة

يجوز أن تخصص حقوق فرض الضريبة على نطاق الخدمات التي يتاجر بها على المستوى العالمي بمرجعية وكيل خلاف موقع الزبون حينما تكون الشروط التالية مستوفاة:

لا يؤدي تخصيص حق فرض الضريبة بمرجعية موقع الزبون إلى النتيجة المرجوة عندما تقاس بالمعايير التالية:

* الحيادية.

* كفاءة الامتثال والإدارة.

* اليقين والبساطة.

* الفعالية.

* العدالة.

سوف يؤدي تعيين مكان حكومي خلاف موقع الزبون إلى نتيجة أفضل بكثير عندما تقاس بنفس المعايير.

وبنفس القدر، يجوز تخصيص حقوق فرض الضريبة بالنسبة للتجارة الدولية لتوريدات خدمات أو غير ملموسات من أعمال إلى مستهلك تخصص لمكان حكومي بدلاً من مكان الأداء كما هو مشار إليه في الموجه العام 3-5، إذا تم استيفاء الشروط المذكورة سابقاً.

3-155 وفقاً للموجه العام 3-2 إن للإدارة الضريبية التي يوجد بها الزبون حق فرض الضريبة على الخدمات وغير الملموسات الموردة عبر الحدود الدولية في إطار من أعمال إلى أعمال. وتلك هي القاعدة العامة. أما بالنسبة لتوريدات الخدمات من أعمال إلى مستهلك هنالك قاعدتان لنوعين رئيسيين من الخدمات وغير الملموسات:

* وفقاً للموجه العام 3-5 يكون لدائرة الاختصاص التي تم فيها التوريد الفعلي في نفس المكان حق فرض الضريبة على توريدات من أعمال إلى مستهلك لخدمات أو غير ملموسات.

* ووفقاً للموجه العام 3-6 لدائرة الاختصاص التي للزبون مكان إقامة معتاد حق فرض الضريبة على توريدات أعمال إلى مستهلك لخدمات وغير ملموسات خلاف تلك الواردة في الموجه العام 3-5.

3-156 إنه من المعلوم إن هذه القواعد العامة قد لا تؤدي إلى نتيجة مناسبة في كل وضع وعندما يكون هذا هو الوضع، فقد يكون مبرراً تخصيص الحقوق الضريبية بالرجوع لمكان حكومي آخر. يشار إلى القاعدة التي تخصص الحقوق الضريبية باستخدام مكان حكومي غير التي أوصى بها الموجه العام 3-2 (لتوريدات أعمال إلى أعمال) أو الموجهين العاملين 3-5 و 3-6 (لتوريدات أعمال إلى مستهلك) في هذه الجهات العامة كقاعدة خاصة. سوف تستخدم تلك القاعدة مكان حكومي مختلف (مثلاً موقع ممتلكات ملموسة منقولة أو غير منقولة أو موقع الزبون الفعلي أو مكان الاستعمال الفعال والاستمتاع) لتحديد دائرة الاختصاص التي لها حق الضريبة على توريدات خدمات أو غير ملموسات التي تشملها القاعدة. ويجب أن تدعم معايير واضحة كل قاعدة خاصة ويجب أن يظل تطبيقها محدوداً. ويصف الموجه العام 3-7 تلك المعايير وكيف يمكن أن تبرر تنفيذ القاعدة الخاصة.

* وللإدارة الضريبية التي يكون الزبون مقيماً في دائرة اختصاصها حق فرض الضريبة لتوريدات خدمات أو غير ملموسات من أعمال إلى مستهلك خلاف تلك المذكورة في الفقرة السابقة.

3-157 وحسب الموجه العام 3,7 يُوصى باتباع طريقة ذات خطوتين لتحديد إن كان هناك ما يبرر تبني القاعدة الخاصة:

- الخطوة الأولى اختبار إن كانت القاعدة العامة ذات الصلة تقود إلى نتيجة مناسبة على أساس المعيار الوارد في الموجه العام 3,7. وإذا كان ذلك هو الحال فليس هناك داع للقاعدة الخاصة. وحيث أن هذا التحليل يوحي بأن القاعدة العامة لا تقود إلى نتيجة مناسبة فقد يبرر الاستعانة بالقاعدة الخاصة. وفي هذه الحالة مطلوب خطوة ثانية:

- الخطوة الثانية هي اختبار القاعدة الخاصة المقترحة على ضوء معيار الموجه العام 3,7. ويعتبر اللجوء إلى القاعدة الخاصة مبرراً عندما يوحي هذا التحليل بأنها سوف تؤدي إلى نتيجة أفضل بكثير من الاستعانة بالقاعدة العامة ذات الصلة.

3,158 لاتهدف الجهات العامة هذه إلى تحديد أنواع توريدات الخدمات وغير الملموسات ولا الظروف المعينة أو العوامل التي بها يمكن تبرير استخدام القاعدة الخاصة. بل تقدم الجهات العامة نظام تقويم للإدارات الضريبية لتقدير مدى جاذبية القاعدة الخاصة على ضوء خلفية بيئة تجارية وتقنية متغيرة باستمرار. تصف الفقرات التالية ذلك النظام بتفصيل أكثر.

3-159 يقوم تقييم نظام تقدير جاذبية القاعدة الخاصة على الهدف العام للجهات العامة بشأن مكان الضريبة كما هو موصوف في الفقرة 3-3. ووفقاً لهذا الهدف تقاس جاذبية اللجوء إلى استخدام القاعدة الخاصة بشأن مكان الضرائب على حسب المعايير التالية:

* الحيادية: الجهات العامة الست بشأن الحيادية وشروحها (الموجهات العامة 2-1 إلى 2-6).

* كفاءة الامتثال والإدارة: يجب تقليل بأقصى ما يمكن من تكاليف الامتثال للمكلفين والتكاليف الإدارية للسلطات الضريبية.

* اليقين والبساطة: يجب أن تكون القواعد الضريبية واضحة وبسيطة ليسهل فهمها، حتى يتسنى للمكلفين توقع عواقب الضريبة للمعاملة مقدماً، بما ذلك أن يعرفوا أين وكيف سيكلفوا بالضريبة.

* الفعالية: يجب أن تحدد قواعد الضريبة مبلغ الضريبة الصحيح في الوقت المناسب وفي المكان المناسب.

* العدالة: يجب تقليل احتمالية التهرب والتجنب الضريبي، مع الاحتفاظ بتدابير مكافحة تتناسب والمخاطر المحتملة.

3-160 للتأكد من المعالجة الضريبية لتوريدات يتاجر فيها عالمياً من أنها وفق تلك المعايير يتطلب ذلك تعريف متناغم وتنفيذ لقواعد مكان الضريبة. وتقدم القواعد العامة في الموجهات العامة 3-2 و 3-5 و 3-6 طرق يوصى بها لضمان تحديد متناغم لمكان الضريبة لخدمات وغير ملموسات يتم فيها التداول التجاري عالمياً. ويجب تقييد استخدام القواعد الخاصة التي تستخدم أماكن حكومية مختلفة من هذه الطرق الرئيسة إلى حد كبير، وذلك لأن وجود القواعد الخاصة سوف يفاقم من مخاطر الاختلافات في التفسير والتطبيق وسط دوائر الاختصاص وهكذا تزيد مخاطر الازدواج الضريبي وعدم وجود الضريبة غير المقصود.

3-161 عند تقدير مدى جاذبية القاعدة الخاصة على أساس نظام التقييم المذكور أعلاه، يجب الأخذ في الحسبان كل معيار وأيضاً أن نأخذ في الحسبان بأنها تشكل حزمة. لا يجب دراسة معياراً منفرداً بمعزل ذلك لأن المعايير مرتبطة ببعضها. فمثلاً الحيادية وكفاءة الامتثال والإدارة يكملان بعضهما بعضاً. وبنفس القدر، تعتمد الكفاءة على درجة اليقين والبساطة، بينما يعتبر اليقين والبساطة مهمان لتحقيق الفعالية والعدالة. لذلك ليس من المحتمل أن تقييم أداء القاعدة العامة في ظل سيناريو معين سيفضي إلى تصنيف منخفض للغاية عندما يقاس على خلفية معيار أو أكثر ولكن سيكون عند تصنيف أعلى عندما يقاس على خلفية معايير أخرى. بل من المتوقع أن التقييم سوف يكشف على العموم إما نتيجة جيدة أو عكس ذلك.

3-162 ومن بعد يوصى أن تنظر دوائر الاختصاص في تنفيذ قاعدة خاصة لتخصيص الحقوق الضريبية على الخدمات وغير الملموسات التي يتم فيها التداول التجاري عالمياً فقط في حالة كانت النتيجة العامة للتقييم على أساس معايير وارده في الموجه العام 3-7 الذي يقترح أن القاعدة العامة ذات الصلة لن تؤدي إلى نتيجة مناسبة وأن تقيماً على أساس نفس المعايير يفيد بأن طريقة خاصة سوف تؤدي إلى نتيجة أفضل بكثير.

3-163 وبينما تظل هناك درجة من الذاتية لتحديد إن كانت النتيجة غير مناسبة أو نتيجة أفضل بكثير، يقدم الموجه العام 3-7 نظاماً لتقدير جاذبية القاعدة الخاصة الذي سوف يجعل تبني قاعدة مثلها أكثر شفافية وانتظاماً وأكثر قابلية للتحقق. وليس مجدياً أو جذاباً تقديم إرشادات بشأن ما يجب أن تكون عليه نتيجة التقييم لكل توريدات الخدمات وغير الملموسات. وعلى كل حال، تقدم الفقرة أدناه مزيداً من الإرشاد وتولي اعتبارات خاصة لتوريدات معينة لخدمات وغير ملموسات التي من أجلها قد تكون قاعدة خاصة مناسبة في

ظل بعض الظروف والشروط. ويجب أن يُراعى التقييم من وجهة نظر كلاً من أصحاب الأعمال والإدارات الضريبية.

د-2 أمثلة لبعض الظروف حيث تكون القاعدة الخاصة مرغوب فيها.

3-164 إنه من المعلوم أن القواعد العامة بشأن مكان الضريبة الواردة في الموجه العام 3-2 لتوريدات أعمال إلى أعمال والموجه العام 3-5 والموجه العام 3-6 لتوريدات أعمال إلى مستهلك سوف تؤدي إلى نتيجة مناسبة عندما تفحص في إطار معايير الموجهات المذكورة في الموجه العام 3,7 في معظم الظروف. وعلى كل حال تصف الفقرات التالية عدداً من الظروف حيث قد تجد دوائر الاختصاص أن تطبيق القواعد العامة تلك قد يؤدي إلى نتيجة غير مناسبة عندما تفحص على ضوء تلك المعايير وسوف تفقد القاعدة الخاصة إلى نتيجة أفضل لحد كبير.

د-2-1 أمثلة لظروف تكون فيها القاعدة الخاصة جاذبة في إطار تعاملات أعمال إلى أعمال

3-165 في إطار تعاملات أعمال إلى أعمال، قد لا تؤدي القاعدة العامة المبنية على موقع الزبون إلى نتيجة مناسبة عند فحصها على ضوء معايير الموجه العام 3-7 وقد تؤدي قاعدة خاصة إلى نتيجة أفضل بكثير في أوضاع حينما تتوفر الظروف الآتية:

- أن تكون هنالك خدمات وغير ملموسات معينة تورد بشكل متشابه لكل من الأعمال والمستهلكين النهائيين.

- عندما تكون الخدمة تتطلب بطريقة ما الحضور الفعلي لكل من الشخص المورد والشخص المستلم.

- حينما تكون الخدمة تستعمل في موقع محدد سلفاً.

3-166 إذا كانت هناك أعمال تورد عادةً خدمات أو غير ملموسات إلى عدد كبير من الزبائن بكميات نسبياً قليلة في فترة زمنية قصيرة (مثلاً خدمات المطاعم) وطلب منها إتباع القاعدة العامة المبنية على موقع الزبون لتوريدات أعمال إلى أعمال فإن ذلك سوف يلقي بعبء امتثال كبير على الموردين. وسوف يكون باستطاعة أي زبون سواء أكان أعمال أو غير أعمال ببساطة القول بأنها أعمال موجودة في دولة أخرى ويطلب بعدم التكاليف بضريبة قيمة مضافة عليها. وسوف يضع المورد في خطر أن عليه تحمل الضريبة غير المعلن عنها لو ثبت تبعاً لذلك أن الزبون ليس أعمالاً تقع في دولة أخرى (التأثير على اليقين والبساطة سلباً). وهذا أيضاً سوف يصعب من رقابة الإدارة الاقتصادية وذلك لأن من الصعب تقديم البرهان على الموقع (التأثير على الكفاءة سلباً). نفس الشيء ينطبق على الخدمات التي تتطلب منح الحق في الوصول لفعاليات كالألعاب الرياضية أو حتى المعارض التجارية أو المعارض المخصصة أصلاً للعمل التجاري. ولو كان يمكن شراء تذكرة في مدخل مبنى تجرى فيه الفعالية، يمكن أن يكون المستلمين للخدمة أعمالاً أو مستهلكين نهائيين. وفي هذه الحالات في ظل القاعدة العامة المبنية على موقع الزبون لتوريدات أعمال إلى أعمال يواجه المورد بصعوبة وخطورة تحديد وتقديم البرهان عن وضع وموقع الزبون. ومن ثم يمكن الإيفاء بعناصر الكفاءة واليقين والبساطة. وقد يكون عنصر العدالة في خطر. إن تبني القاعدة الخاصة التي

تخصص حق فرض الضريبة للإدارة الضريبية حيث تجرى الفعالية قد يؤدي إلى نتيجة أفضل من المعالجة على ضوء الموجه العام 3,7. ففي ظل هذه الظروف على الإدارة الضريبية النظر في استخدام مكان حكومي استناداً على مكان الأداء الفعلي والذي سوف يطبق على توريدات أعمال إلى أعمال وتوريدات أعمال إلى مستهلك (أنظر الموجه العام 3-5).

د-2-2 أمثلة للظروف التي في ظلها تكون القاعدة الخاصة مرغوبة في إطار أعمال إلى مستهلك

- في حالة القاعدة العامة المبنية على الأداء الفعلي فيما يتعلق بتوريدات خدمات أو غير ملموسات في ذات المكان قد لا تؤدي إلى نتيجة مناسبة عندما تدرس على ضوء معايير الموجه العام 3,7 في الحالات حيث يحدث الأداء الفعلي في دوائر اختصاص ضريبية مختلفة، لأن الالتزامات الضريبية قد تنشأ في دوائر اختصاص ضريبية متعددة (انتهاك لمتطلبات عناصر الكفاءة واليقين والبساطة). والمثال على ذلك النقل الدولي للأشخاص.

- وفي الحالات حيث يحتمل أن يكون الاستهلاك في مكان آخر غير مكان إقامة الزبون الاعتيادي. وذلك أن القاعدة العامة المبنية على مكان الإقامة الاعتيادي للزبون لتوريدات خدمات أو غير ملموسات لا يشمل الموجه العام 3,5. قد لا يكون كافياً للتنبؤ بمكان الاستهلاك النهائي (انتهاك لمتطلبات عناصر الفعالية والحيادية). وقد تشمل الأمثلة خدمات وغير ملموسات تم أدائها في موقع محدد سلفاً وهذا يتطلب الوجود الفعلي للشخص المستهلك للتوريدة ولكن لا يتطلب وجود الشخص المؤدي للخدمة. وذلك مثل توفير الوصول للإنترنت في مقهى إنترنت أو بهو فندق أو استعمال غرفة تلفون لإجراء مكالمات أو إتاحة الوصول إلى قنوات التلفزيون برسوم في غرف الفنادق. ففي هذه الحالات من المعقول افتراض أن المورد سوف يعلم أو سيكون قادراً على معرفة الموقع الفعلي للزبون في الوقت المحتمل للاستهلاك وأن دوائر الاختصاص الضريبية قد تنظر حينذاك في استخدام الموقع الفعلي للزبون في وقت التوريد كمكان حكومي لمكان الاستهلاك.

د-3 اعتبارات خاصة لتوريدات خدمات وغير ملموسات مرتبطة ارتباطاً مباشراً بمنتجات ملموسة:

غالبا ما تختار دوائر الاختصاص الضريبي الاعتماد على موقع الممتلكات الملموسة لتحديد مكان فرض الضريبة لتوريدات خدمات وغير ملموسات تلك التي ترتبط بمنتجات ملموسة أو بتوريد تلك الممتلكات. ولذلك يعتبر استخدام الأعمال أو الاستهلاك النهائي لتلك الخدمات مرتبطاً باستعمال الأعمال أو الاستهلاك النهائي لتلك الممتلكات الملموسة وأن موقع الممتلكات الملموسة يعد المكان الأنسب لفرض الضريبة.

د-1-3 قاعدة خاصة لتوريدات خدمات وغير ملموسات مرتبطة ارتباطاً مباشراً مع ممتلكات غير منقولة

موجه عام 3,8

يجوز أن تخصص حقوق فرض الضريبة للتوريدات التي يتم المتاجرة فيها على النطاق الدولي للخدمات وغير الملموسات المرتبطة مباشرة بمنتجات غير منقولة لدوائر الاختصاص الضريبي حيث موقع غير الممتلكات

170-3 وفقاً لهذه القاعدة الخاصة تخصص الحقوق الضريبية لدائرة الاختصاص التي توجد بها الممتلكات غير المنقولة.

171-3 لا تضع هذه الجهات قائمة معينة بتوريدات خدمات وغير ملموسات التي قد تقع أو لا تقع تحت تلك القاعدة الخاصة. وبدلاً من ذلك، تحدد ملامحها المشتركة وتحدد أصنافاً من توريدات خدمات وغير ملموسات قد تلي الشروط الواردة في الموجه العام 3,7 والتي من أجلها قد يعد مبرراً تنفيذ قاعدة خاصة بسبب ذلك.

د-2-3 الظروف التي يكون فيها مناسباً تطبيق قاعدة خاصة لتوريدات خدمات وغير ملموسات مرتبطة مباشرة بممتلكات غير منقولة

172-3 حينما تكون هناك خدمات وغير ملموسات تتم فيها معاملات تجارية وهي مرتبطة مباشرة بممتلكات غير منقولة، ربما تكون هناك ظروف حيث يكون مناسباً تطبيق قاعدة خاصة تخصص الحقوق الضريبية للإدارة الضريبية (دائرة الاختصاص) التي توجد فيها الممتلكات غير المنقولة.

173-3 وهذا سوف يكون الحال حينما يكون هنالك توريد لخدمات أو غير ملموسات توجد تحت واحدة من التصنيفات التالية:

* تحويل أو بيع أو إيجار أو الحق في استعمال أو شغل أو التمتع أو استغلال الممتلكات غير المنقولة.

* توريدات خدمات تقدم فعلاً للممتلكات غير المنقولة نفسها، كالتشييد أو تغيير أو صيانة الممتلكات غير المنقولة.

* خدمات وغير ملموسات أخرى لا توجد ضمن النوعين الأولين لكن حيث يكون هناك رابط لصيق جداً أو واضح بالممتلكات غير المنقولة.

174-3 ويتطلب الشرط الثاني لتنفيذ قاعدة خاصة بموجب الموجه العام 3,7 أن تؤدي القاعدة الخاصة إلى نتيجة أفضل كثيراً من القاعدة العامة ذات الصلة، عندما يتم تقييمها بمعياري الموجه العام 3,7. وبينما يكون من المعقول الافتراض أن الشرط الثاني تمت تلبيةه للنوعين الأولين من التوريدات المحددة أعلاه، فإن الوفاء بالنسبة للتوريدات المذكورة في النوع الأخير المذكور أعلاه قد يتطلب تقييماً كما هو مبين في الموجه العام 3,7 قبل النظر في إمكانية تطبيق قاعدة خاصة.

د-3-3 الملامح المشتركة لتوريدات خدمات وغير ملموسات مرتبطة مباشرة بممتلكات غير منقولة

3-175 توريدات الخدمات وغير الملموسات التي ينطبق عليها الموجه العام 3,8 يشار إليها " بخدمات مرتبطة مباشرة بملكية غير منقولة". لا يحمل هذا التعبير معنىً مستقلاً بل يهدف ببساطة إلى توضيح نطاق القاعدة الخاصة بحيث يوحى بأن هناك رابطاً لصيقاً جداً وواضحاً أو علاقةً بين التوريد والملكية غير المنقولة. ولا يوجد هذا الرابط اللصيق جداً والواضح إلا إذا تم تحديد الملكية الغير منقولة تحديداً واضحاً.

3-176 ولا اعتبار التوريد أنه مرتبط ارتباطاً مباشراً مع الملكية الغير منقولة، ليس كافياً اعتبار رابطاً مع الملكية الغير منقولة فقط جانباً واحداً من بين أشياء أخرى: يجب أن يكون الربط مع الملكية الغير منقولة في قلب التوريد وأن يشكل ملامحها البارزة. وهذا على وجه الخصوص ذو صلة فيما يتعلق بالتوريدات المركبة التي تشمل ملكية غير منقولة. ولو كان الارتباط بالملكية غير المنقولة جزءاً واحداً من التوريدة فهذا لن يكون كافياً لأن تدخل التوريدة ضمن الثلاثة أنواع.

د-4-3 مزيداً من الوصف لتوريدات خدمات وغير ملموسات مرتبطة مباشرةً بملكية غير منقولة والتي يعتبر تطبيق قاعدة خاصة لها مناسباً.

3-177 يشمل التحويل أو البيع أو الإيجار أو الحق في الاستعمال أو شغل مكان أو التمتع أو استغلال ملكية غير منقولة جميع أنواع الاستفادة من الملكية غير المنقولة، بمعنى توريدات الخدمات وغير الملموسات مستمدة من الملكية غير المنقولة (بخلاف الظروف الأخرى حينما تكون التوريدات موجهة إلى الملكية غير المنقولة). ولذلك لا يجب فهم كلمات تحويل وبيع وإيجار والحق في الاستعمال فهما ضيقاً في إطار معنى القوانين المدنية الوطنية. ومما يجدر ذكره أن ليس هناك مكان لهذه التوريدات في إطار الموجهات العامة عند اعتبارها توريدات خدمات وغير ملموسات إلا عندما تعتبر توريدات خدمات وغير ملموسات بموجب القانون الوطني أي عندما لا تعد توريدات سلع أو توريد ممتلكات غير منقولة.

3-178 إن توريدات خدمات كالتشديد والتغيير والصيانة لملكية غير منقولة تشمل خدمات فعلية في طبيعتها بخلاف خدمات ذات طبيعة فكرية. وتقدم تلك الخدمات فعلياً للملكية الغير منقولة. وتلك خدمات الهدف منها تغيير أو صيانة الحالة الطبيعية للملكية غير المنقولة. وتشمل الحالات المشابهة في الممارسة العملية تشييد مبنى وكذلك تجديده أو هدمه أو الطلاء أو حتى نظافته داخلياً وخارجياً.

3-179 وإضافة للاستفادة من الملكية الغير منقولة والخدمات التي تؤدي فعلياً على الملكية الغير منقولة قد تكون هناك توريدات أخرى لخدمات وغير ملموسات حيث يكون هناك رابطاً لصيقاً جداً وواضحاً أو علاقةً مع الملكية الغير منقولة وحيث يكون فرض الضريبة في دائرة الاختصاص التي توجد بها الملكية الغير منقولة سوف يحقق نتيجة أفضل بكثير من استخدام القاعدة العامة ذات الصلة التي تُفحص بموجب الموجه العام 3,7. وعند النظر في تبني قاعدة خاصة قد ترى الإدارة الضريبية الأخذ في الحسبان- بالإضافة إلى متطلب لصيق جداً وواضح أو وجود علاقة بين التوريد والملكية الغير المنقولة- إن كانت تلك القاعدة الخاصة لها قدرة عالية على أن تكون قابلة للإدارة وقابلة للإنفاذ في الواقع. مثال: بعض الخدمات

الفكرية كالخدمات المعمارية التي لها صلة بملتمكة غير منقولة محددة بوضوح يمكن اعتبار أن لها رابط لصيق بما يكفي بالملتمكة غير المنقولة.

د-3-5 خدمات وغير ملموسات مرتبطة بملتمكة ملموسة منقولة

3-180 تشمل الأمثلة خدمات وملتمكات غير منقولة مرتبطة بملتمكة منقولة والخدمات التي تنفذ فعلياً في ملتمكة منقولة معينة حيث تعد تلك خدمة. قد تنظر الإدارات الضريبية في تنفيذ طريقة مبنية على موقع الملتمكة المنقولة لتحديد مكان فرض الضريبة لتلك التوريدات للخدمات وغير المنقولات المرتبطة بملتمكة منقولة. تضمن تلك الطريقة أن قواعد مكان فرض الضريبة سوف تقدم فكرة معقولة ودقيقة بشأن المكان الذي يكون فيه استهلاك الخدمات وغير الملموسات المحتمل أن يكون وهو إلى حد ما صحيح ليعتمده الموردون في عملهم في الواقع، لا سيما في حالة توريدات الأعمال إلى المستهلك. إن الخدمات وغير الملموسات التي ترتبط بملتمكة منقولة موردة لمستهلك نهائي كخدمات الصيانة سوف تستهلك بصفة عامة في دائرة الاختصاص الضريبية التي توجد فيها الملتمكة. وأن الملتمكة الملموسة المنقولة التي تشحن للخارج بعد أداء الخدمة سوف تخضع على وجه العموم لضريبة القيمة المضافة على الاستيراد تحت قواعد الجمارك العامة عند عبورها الحدود الجمركية. وهذا يضمن أن تؤول الحقوق الضريبية لدائرة الاختصاص الضريبية حيث يوجد الاستهلاك عند عبور الملتمكة الملموسة الحدود الجمركية. وعلى العموم تكمل دوائر الاختصاص الضريبية تلك القواعد بمنح تخفيض مؤقت في دائرة الاختصاص حيث يؤدي التوريد وحيث توجد الملتمكة المنقولة مؤقتاً لو تم تصدير تلك الملتمكة بعد ذلك. وتعتبر هذه المعالجة خارج نطاق هذه الموجهات العامة.

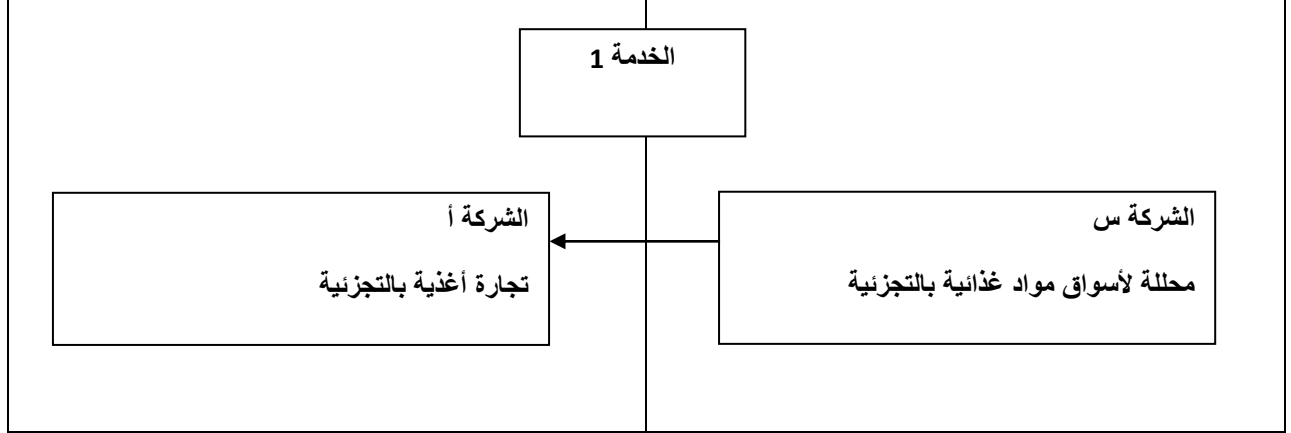
3-181 فيما يتعلق بتوريدات أعمال إلى أعمال لخدمات وغير ملموسات مرتبطة بملتمكة منقولة سوف يؤدي تطبيق القاعدة العامة المبنية على موقع الزبون بصفة عامة إلى نتيجة مناسبة.

أمثلة لتوضيح تطبيق القاعدة العامة على مكان الضرائب لتوريدات خدمات وغير ملموسات من أعمال إلى أعمال لكيانات ذات موقع منفرد

توضح الأمثلة التالية المبادئ الواردة في الموجهات العامة، وبالتالي ليس الغرض منها أن تكون شاملة لكل شئ. وسوف يتحدد مكان فرض الضريبة للخدمات وغير الملموسات التي تتم فيها المتاجرة دولياً وفق وقائع كل توريدة منفردة.

المثال الأول: توريد بين كيانيين قانونيين منفصلين (سواء يرتبطان بملكية مشتركة أو لا)

البلد أ	البلد ب



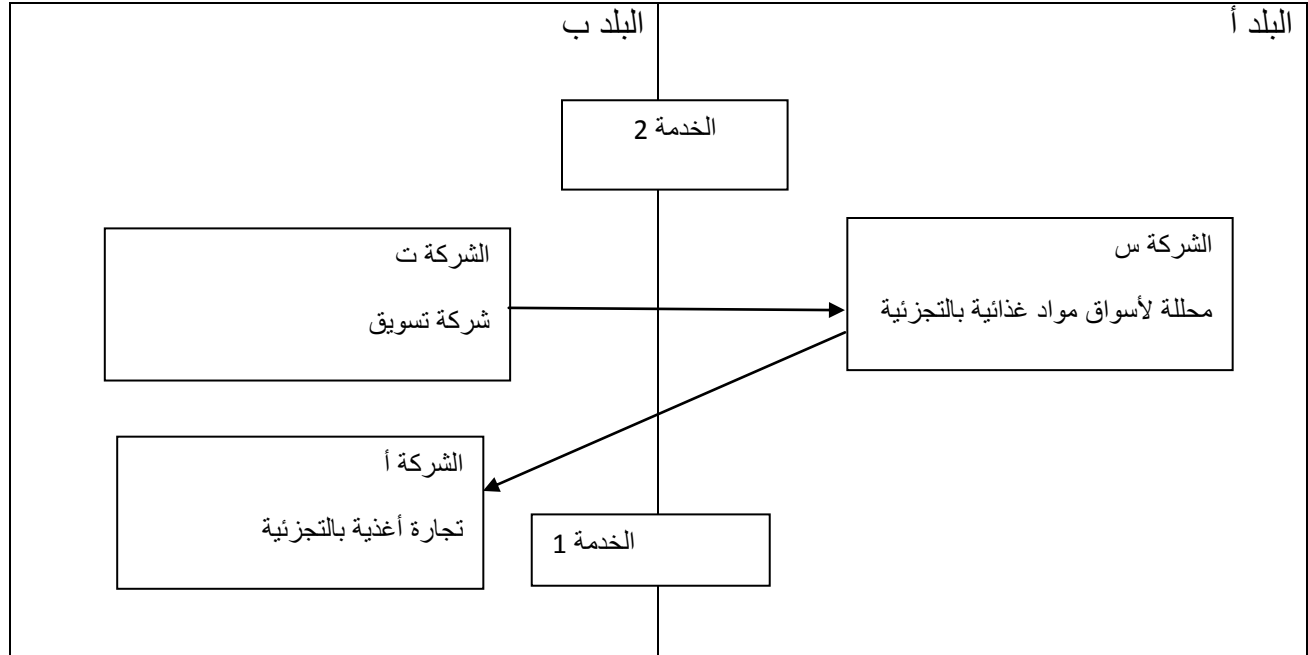
الوقائع

الشركة س هي شركة موجودة في البلد أ متخصصة في تحليل أسواق مواد غذائية بيع بالتجزئة، وشركة أ تعمل في تجارة الأغذية بالتجزئة وموجودة في البلد ب. ليس للشركة س ولا الشركة أ فروع أخرى لأغراض ضريبية القيمة المضافة. وتدرس الشركة أ في إمكانية توسيع نشاطها في تجارة التجزئة لبلدان أخرى وتسعى للتعامل مع شركة س. دخلت الشركتان في اتفاقية تجارية بموجبها سوف تجري شركة س تحليلاً لظروف السوق في البلد أ بالنسبة لشركة أ. وسوف تدفع شركة أ لشركة س مبلغاً من المال مقابل إيفاء شركة س لالتزاماتها حسب هذه الاتفاقية التجارية.

مكان الضريبة

وفقاً للاتفاقية التجارية سوف تكون شركة س هي المورد وسوف تكون شركة ب هي الزبون. وسوف تكون هناك توريدة للخدمة المقدمة من شركة المورد للزبون نظير مقابل مالي. ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3)، سوف يكون مكان فرض الضريبة البلد ب، وهو البلد الذي يوجد فيه الزبون.

المثال الثاني: توريدتان منفصلتان تشترك فيهما ثلاثة كيانات قانونية



الوقائع

بما أن الشركة أ طلبت من بعد ذلك من شركة س أيضاً إجراء دراسات على سوقها في البلد ب، تعمل شركة س في تقديم خدمات في شركة تسويق في البلد ب وهي شركة ت. ليس لهذه الشركة أية علاقة ملكية مع شركة س أو شركة أ. تورد شركة ت خدماتها في التسويق لشركة س بموجب اتفاقية تجارية (الخدمة ب). ويستمر توريد الخدمات بين شركة س وشركة أ (كما هو مبين في المثال الأول – تحليل ظروف السوق في شركة أ) كما كان في السابق.

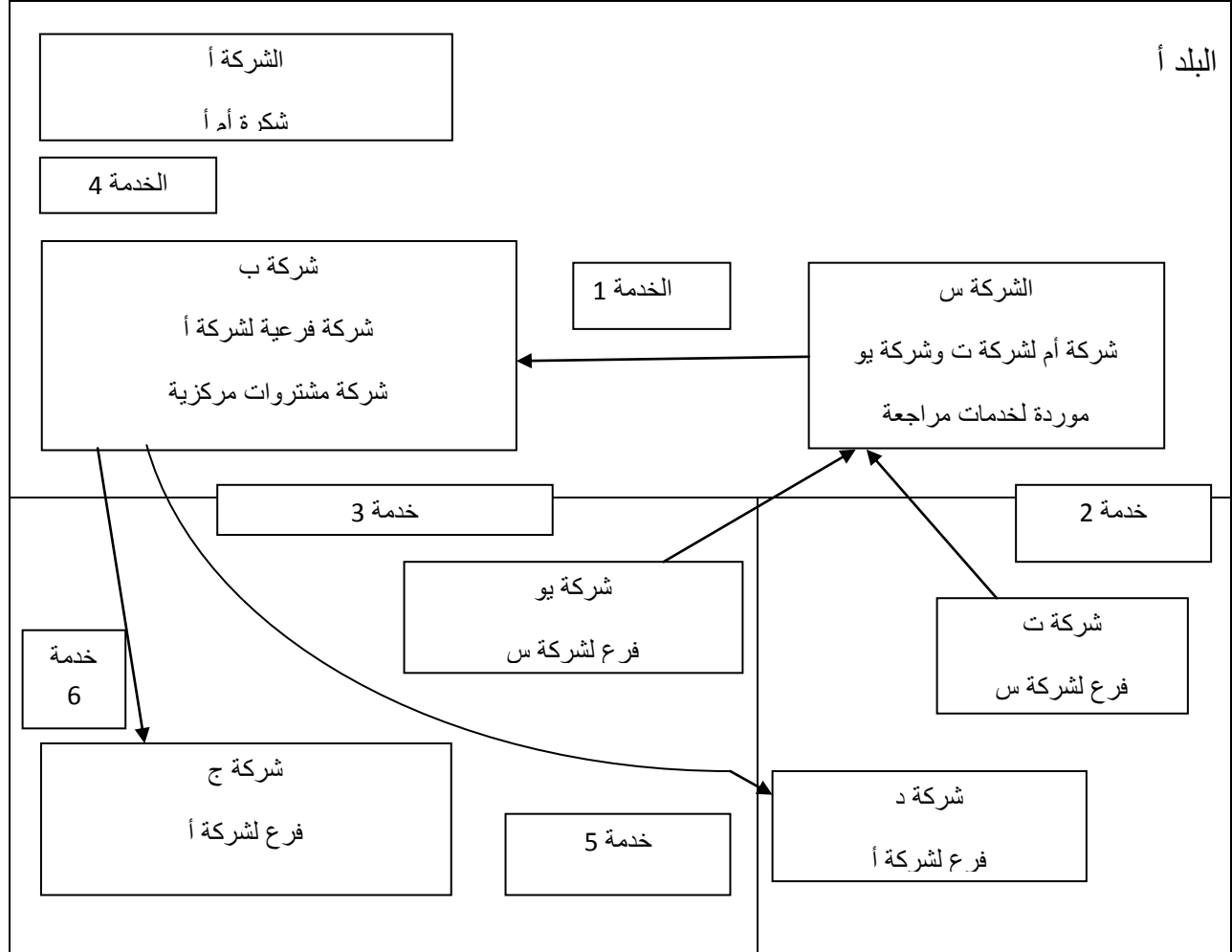
مكان فرض الضريبة

وفقاً للاتفاقية التجارية فإن شركة ت هي المورد وشركة س هي الزبون. ويُدفع مقابل مالي لتوريد خدمات. ولذلك ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات من أعمال إلى أعمال (الموجهات العامة 2-3) سوف تخضع توريدات الشركة ت للضريبة في الشركة أ لأن ذلك هو البلد الذي يوجد فيه الزبون. وهناك توريديتان مستقلتان وتتم معالجتهما على ذلك النحو.

وتظل نتيجة الخدمة 1 الموضحة في المثال الأول كما هي.

المثال الثالث: اتفاقية عالمية

يوضح هذا المثال التوريدات التي تحدث عندما تبرم اتفاقية لتوريد خدمات مراجعة بين شركة أم لمجموعة مراجعة وشركة مشتروات مركزية لمجموعة تطلب خدمات مراجعة لأعضاء المجموعة في دول مختلفة.



الوقائع

شركة ب هي شركة مشتريات مركزية موجودة في البلد أ. وهي تنتمي لمجموعة شركات عالمية لديها فروع حول العالم، ومن أهمها شركة د في البلد ب وشركة ج في البلد ج. والشركة الأم لشركة د هي شركة أ، وهي كذلك موجودة في البلد أ.

وشركة س في البلد أ هي الشركة الأم لمجموعة شركات مراجعة متعددة الجنسيات لديها فروع حول العالم، من أهمها شركة ت في البلد ب وشركة يو في البلد ج.

تطلب مجموعة شركات أ خدمة مراجعة عالمية لمقابلة متطلبات قانونية للشركات في البلد أ وفروعها في الدول ب وج. تشتري شركة ب خدمات المراجعة العالمية لكل المجموعة، ولذلك تبرم اتفاقية شراء مركزية مع شركة س لتوريد خدمات مراجعة لكل مجموعة شركات أ. وسوف يتم الدفع عقب كل اتفاقية تجارية.

تورد شركة س خدمات المراجعة العالمية لشركة ب نظير مقابل مالي. بينما تشمل هذه الخدمة توريد جميع مكونات الاتفاقية العالمية، تعتبر شركة س قادرة في الواقع على أداء فقط جزء من الخدمات بنفسها وبالتحديد الخدمات المقدمة لشركات أ وب اللتين توجدان في البلد أ. ولكي تكون قادرة على الوفاء ببقية الاتفاقية تدخل شركة س في اتفاقية تجارية مع اثنتين من فروعها، شركة ت وشركة يو، بموجبها تورد تلكما الشركتان خدمات مراجعة لشركتهما الأم س. وتقدم شركة س وشركة ت تلك الخدمات مباشرة لفرعي شركة أ. ويوجد الفرعان شركة ج وشركة د في نفس البلدان التي يوجد فيها فرعان لشركة أ التي تقدم خدمة مراجعة لهما.

تدخل شركة ب في اتفاقيات تجارية منفصلة مع شركتها الأم وفرعي شركة أ. وبموجب تلك الاتفاقيات التجارية تورد شركة ب خدمات المراجعة التي حصلت عليها من شركة س لشركة أ وفرعي شركة أ وهما شركة ج وشركة د.

وهناك ست اتفاقيات تجارية منفصلة في هذه المثال كل منها يؤدي توريد خدمة نظير مقابل مادي:

- شركة س هي المورد وشركة ب هي الزبون بموجب اتفاقية الشراء المركزية.
- شركة ت وشركة يو هما الموردان وشركة س هي الزبون حسب اتفاقيتين تجاريتين مختلفتين. (خدمة 2 وخدمة 3).
- شركة ب هي المورد وشركة أ هي الزبون حسب اتفاقية مختلفة (خدمة 4).
- شركة ب هي المورد وشركة د وشركة ج هما الزبوان حسب اتفاقيتين تجاريتين مختلفتين (خدمة 5 وخدمة 6).

وسوف يتحدد مكان فرض الضريبة لكل توريد منفرداً.

مكان فرض الضريبة

وفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) سوف يكون مكان فرض الضريبة البلد أ لتوريد الخدمة 1 بين شركة س وشركة ب وذلك لأن شركة ب في البلد أ. ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) فإن مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمات 2 و 3 بين شركة ت وشركة يو كموردين وشركة س كزبون هو البلد أ لكلا التوريدتين. ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) فإن مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمة 4 بين الشركة ب والشركة أ هو البلد أ وذلك لأن شركة أ موجودة في البلد أ. وحسب القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) فسيكون مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمة 5 بين شركة ب وشركة د سيكون البلد ب لأنه البلد الذي يوجد فيه الزبون. وعلى أساس القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2,3) فإن مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمة 6 بين شركة ب وشركة ج سيكون البلد ج لأن البلد ج هو البلد الذي يوجد فيه الزبون.

ويجب أن ننوه إلى أن خدمات المراجعة التي تقدمها شركة ت وشركة يو تورد إلى شركة س بينما يتم تقديم الخدمة مباشرة إلى شركة د وشركة ج. إن حقيقة أن الخدمات تورد لشخص مختلف من أولئك الذين تقدم لهم الخدمات مباشرة ليسوا ذوي صلة في هذا المثال لتحديد مكان فرض الضريبة، وذلك أن مكان فرض الضريبة سوف يظل هو مكان وجود الزبون، كما هو مثبت حسب القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) وليس أين أو لمن تقدم الخدمات مباشرة.

والسبب في ذلك، أن في كل مرحلة في هذا المثال تخضع التوريدات إلى قواعد الضرائب في دائرة الاختصاص الضريبي حيث يوجد الزبون وتعتبر الخدمات أنها مستعملة من قبل الأعمال التجارية على نسق مبدأ المقصد كما يتم تنفيذها حسب القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 3,2). وليس هناك ازدواج ضريبي ولا عدم وجود ضرائب في البلدان أ وب وج. وعلى وجه الخصوص فإن الضريبة التي تعود على البلد ب والبلد ج تبين الاستعمال التجاري للخدمات في تلك البلدان حسب القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 3,2) الذي يعالج موقع الزبون كمكان حكومي مناسب لدائرة الاختصاص الضريبي للاستعمال التجاري وبهذا يتم تنفيذ مبدأ المقصد. وليس هناك سبب لمفارقة الاتفاقيات التجارية كاتباع التداخل والتفاعل بين الشركة ت والشركة د أو بين شركة يو وشركة ج.

لتطوير هذا المثال يراعى تجنب أي مسائل تتعلق بالإشراف الإداري قد تنشأ فيما يتعلق بشركة أ. إن شركة أ باعتبارها الأم قد ينظر إليها بأنها تستمد عنصر مصلحة من نشاط المراجعة في البلدان أ وب وج مثلاً لأن مثل تلك المراجعة تحتوي على مراجعة إضافية للبيانات المالية حسب معايير المحاسبة في بلد الشركة الأم أكثر من بحسب معايير المحاسبة المحلية لبلد فرع الشركة. ويفترض أن تنشأ مسائل الإشراف الإداري في المثال 3 من جراء تضمين الخدمة 4 حيث تورد الشركة ب خدمات مراجعة للشركة أ. وإضافة إلى ذلك، سوف يتم تجاهل أي مسائل تتعلق بتقييم أهداف ضريبة القيمة المضافة والتحديد المحتمل للتوريدات الموجودة بخلاف ما هو موضح.

المثال الرابع: الاتفاقية العالمية البديلة- اتفاقية إطارية

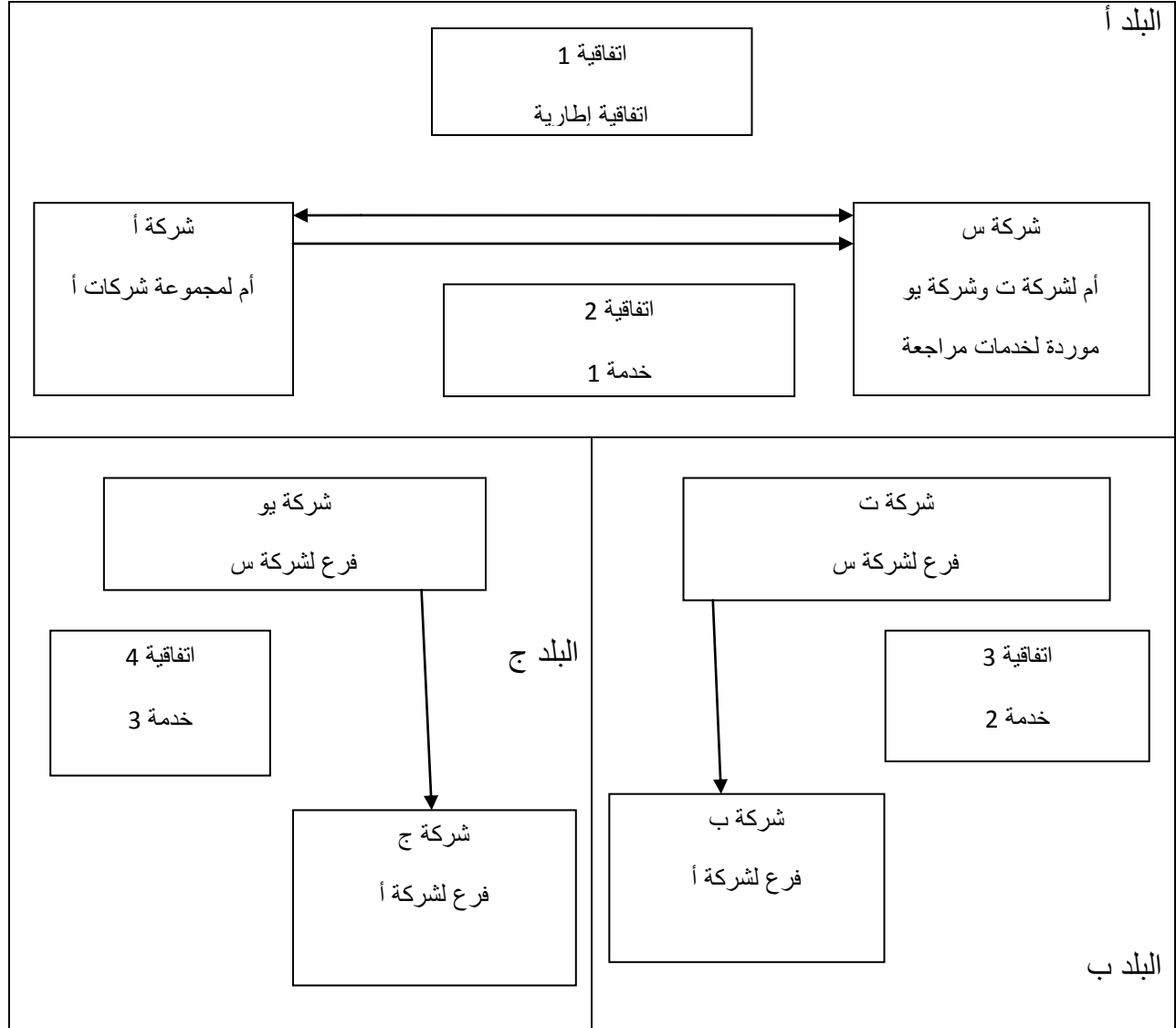
في هذا المثال تدخل الشركة الأم للمجموعة التي تطلب خدمات مراجعة في اتفاقية إطارية توصف بأنها اتفاقية إطارية مع الشركة الأم لمجموعة المراجعة (وكلاهما في نفس البلد) وذلك لتقديم خدمات مراجعة في عدد من البلدان.

الوقائع

الشركة أ شركة موجودة في البلد أ. وهي جزء من مجموعات شركات متعددة الجنسيات لديها فروع حول العالم، مثلاً شركة ب في البلد ب وشركة ج في البلد ج.

تطلب شركة أ المجموعة خدمات مراجعة عالمية للوفاء بمتطلبات قانونية لشركاتها في البلد أ وفروعها في البلدان ب وج. أبرمت شركة أ اتفاقية إطارية مع شركة س (اتفاقية 1). تشمل الاتفاقية الإطارية التعريفات والالتزامات المتعلقة بالسرية والضمانات ومواعيد استحقاق الدفعات وقيود المسؤولية، وذلك سوف يتم تطبيقها فقط إذا دخل أعضاء شركة س وشركة أ في اتفاقيات منفصلة مرجعيتها الاتفاقية الإطارية. وتنص

الاتفاقية على أن الشركات التابعة لشركة أ وشركات المراجعة التابعة لشركة س يجوز أن تدخل في اتفاقيات تجارية تستوعب شروط الاتفاقية الإطارية كمرجعية. وعلى كل حال، لا تلزم الاتفاقية أي عضو في شركة أ المجموعة أو شركة س المجموعة الدخول في اتفاقيات تجارية مثل تلك. وتنص الاتفاقية كذلك على أن



الشركات التي تتبع شركة أ وشركات المراجعة التي تتبع شركة س يجوز لها أن تدخل في اتفاقيات تجارية تستوعب شروط الاتفاقية الإطارية كمرجعية. وعلى كل حال، لا تلزم الاتفاقية أي عضو في مجموعة شركات أ أو مجموعة شركات س في الدخول في مثل تلك الاتفاقيات التجارية.

تدخل شركة أ في اتفاقية تجارية منفصلة مع شركة س لمراجعة شركة أ (اتفاقية 2): وتدخل شركة ب في اتفاقية تجارية مع شركة ت لمراجعة شركة ب (اتفاقية 3): وتدخل شركة ج في اتفاقية تجارية مع شركة يو لمراجعة شركة ج (اتفاقية 4). في كل من هذه الاتفاقيات المنفصلة توجد مادة تنص على موافقة الطرفين

على استيعاب الشروط الواردة في الاتفاقية الإطارية. (اتفاقية 1). وسوف يتم السداد عقب كل اتفاقية تجارية.

توجد أربع اتفاقيات منفصلة في هذا المثال. توجد فقط ثلاث منها تشكل اتفاقيات تجارية تؤدي إلى توريدات خدمات نظير مقابل مالي:

* لا تعد الاتفاقية 1 اتفاقية تعاملات تجارية وليس لها مقابل مالي ولا تخلق توريداً. وتنص الاتفاقية 1 على الشروط التي سوف تنشأ فقط عندما يوافق الطرفان على فصل الاتفاقيات التجارية كما هو موضح في الاتفاقية الإطارية.

* وبموجب الاتفاقية 2 تعد الشركة س المورد والشركة أ الزبون (الخدمة 1).

* وبموجب الاتفاقية 3 تعد شركة ت هي المورد وشركة ب الزبون (الخدمة 2).

* وبموجب الاتفاقية 4 تعتبر شركة يو هي المورد وشركة ج الزبون (الخدمة 3).

وسوف يتم تحديد مكان فرض الضريبة لكل توريد منفرداً.

مكان فرض الضريبة

وفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3)، فإن مكان فرض الضريبة للخدمة 1 بين شركة س وشركة أ سوف يكون في البلد أ. ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3) فإن مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمة 2 بين شركة ت وشركة يو سوف يكون البلد ب وذلك لأن شركة ب موجودة في البلد ب. وعلاوة على ذلك، ووفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2-3)، فإن مكان فرض الضريبة لتوريد الخدمة 3 بين شركة يو وشركة ج سوف يكون البلد ج وذلك لأن شركة ج موجودة في البلد ج.

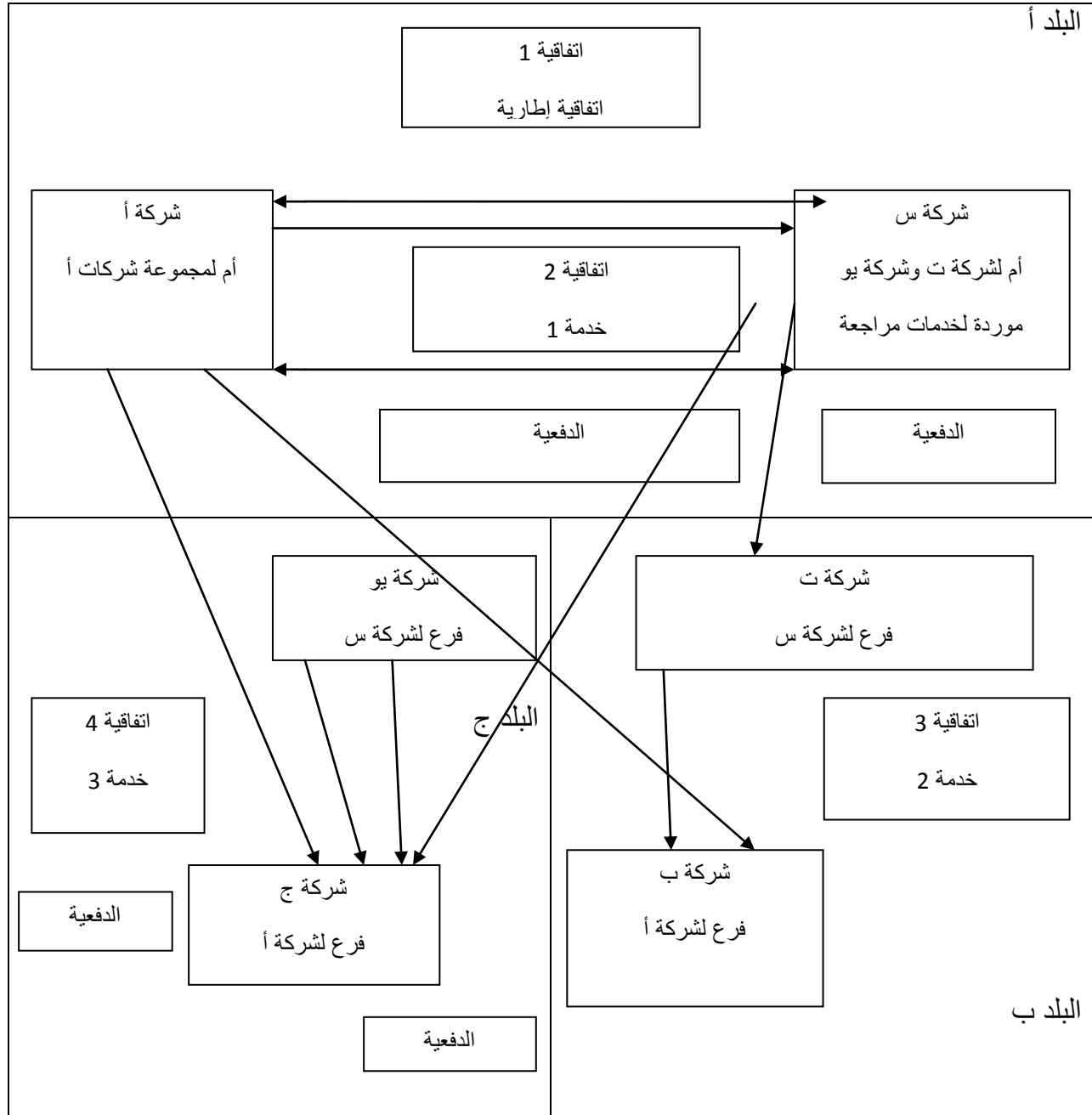
تخضع التوريدات الثلاث لقواعد الضرائب في دائرة الاختصاص حيث موقع الزبون وهو المكان الحكمي المناسب بالنسبة لدائرة الاختصاص الضريبي لاستعمال العمل التجاري حسب القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 2,3). وبذلك لن يكون هناك ازدواج ضريبي ولا غياب الضريبة غير المقصود في البلدان أ وب وج. وليس هناك سبب لمفارقة الاتفاقيات التجارية. وعلى وجه الخصوص: لن تكون هناك توريدات تتم في ظل الاتفاقية التجارية (الاتفاقية 1) نفسها في هذا المثال. وبالتالي، لن تجرى توريدات بحسب الاتفاقية ولن تطفو على السطح مسألة تتعلق بمكان فرض الضريبة.

المثال الخامس: الاتفاقية العالمية البديلة- تدفق دفعيات مختلفة

يمتد هذا المثال ليشمل المثال الرابع من خلال استحداث تدفقات الدفع التي تختلف عن تدفقات الخدمات كما هو موضح في الاتفاقية التجارية.

الوقائع

يشبه هذا المثال المثال الرابع ما عدا أن مجموعة شركات أ قد أنشأت نظاماً لمعالجة التوريدات بين فروع الشركة. وكنتيجة لذلك تقرر مجموعة شركات أ تخفيض التكاليف المتعلقة بالتوزيعات النقدية عن طريق تعيين شركة أ صراف مشترك للمجموعة. وتعد الاتفاقية الإطارية في هذا المثال مشابهة للمثال الرابع، ما عدا أنها تحدد الدفعيات للخدمات المورددة بموجب اتفاقيات تجارية مبرمة داخلياً التي سوف تعالجها شركة أ مباشرةً مع شركة س لكل شركات المجموعة أ.



فيما يتعلق بتوريدات خدمات المراجعة بموجب الاتفاقيات التجارية لشركات س وت و يو سوف تتبع عملية الفوترة العامة وسوف تصدر فواتيراً بالتوالي لشركات أ وب وج. ولأغراض الدفعيات سوف تصدر شركة س قائمة موحدة (تتضمن نسخاً ملحقاً مع الفواتير الصادرة للخدمات الموردة) لشركة أ. واستناداً على القائمة الموحدة سوف تدفع شركة أ المبلغ المطلوب لشركة س وسوف تتحصل في نفس اليوم على المبالغ المطلوبة من شركتي ب وج. وبنفس الطريقة، سوف تحول شركة س المبالغ المطلوبة لشركتي ت و يو في نفس اليوم التي تستلم فيه الدفعية من شركة أ.

إن حركة الدفعيات هي بكل بساطة نقدية أو قيود في الحساب. وتمثل الدفعية التي تجريها شركة أ لشركة س مقابل مالي للخدمات التي تقدم إليها من شركة س إلى شركة أ، ومن شركة ت لشركة ب ومن شركة يو لشركة ج.

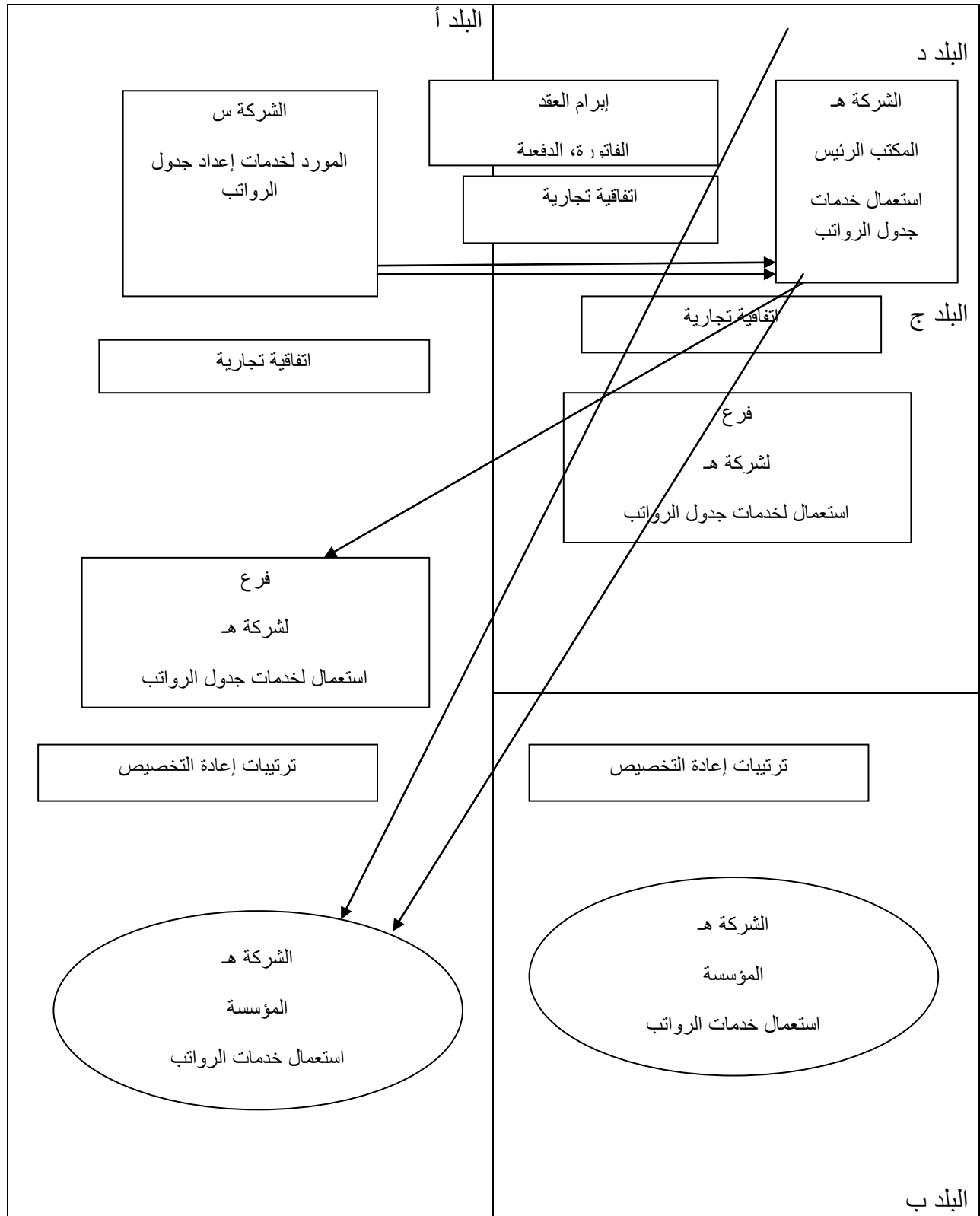
مكان فرض الضريبة

وتظل المستخلصات التي تم التوصل إليها في المثال الرابع بشأن مكان فرض الضريبة للتوريدات التي تمت بموجب اتفاقيات تجارية (الاتفاقيات 2 و3 و4) قائمة. إن حقيقة أن الدفعيات تم تحويلها عن طريق شركة أ وشركة س ليس له أثر على هذه المستخلصات.

تخضع جميع التوريدات بموجب اتفاقيات تجارية لقواعد الضرائب في دائرة الاختصاص حيث يوجد الزبون وفقاً للقاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 3,2). ولا يوجد هناك ازدواج ضريبي ولا عدم وجود ضريبة بغير قصد في البلدان أ وب وج. وليس هناك سبب لمفارقة الاتفاقيات التجارية مثلاً باتباع التدفقات النقدية. وتعتبر التدفقات النقدية بين شركة أ وفروعها وشركة أ وشركة س وشركة س وفروعها نظير خدمات وردت حسب الاتفاقيات التجارية إلا أنها ذاتها لا تخلق توريدات إضافية ولا تغير التوريدات ولا تحدد الزبون ولا مكان وجوده.

ملحق 2 للفصل الثالث

مثال لتطبيق طريقة إعادة التخصيص على أساس القاعدة العامة بشأن مكان فرض الضريبة لتوريدات خدمات وغير ملموسات من أعمال إلى أعمال لكيانات في مواقع متعددة



الوقائع

شركة هـ هي كيان متعدد المواقع توجد في ثلاث دول مختلفة: مكتب رئيسي في البلاد د ومؤسسات تجارية في الدولتين أ وب. وهي شركة أم لمجموعة متعددة الجنسيات لديها فروع في الدول أ وج. ومكتب شركة هـ الرئيس والمؤسستان وكذلك الفرعان كلها مسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

ودخلت شركة هـ ممثلة في مكتبها الرئيس في اتفاقية تجارية مع المورد س الموجودة في البلاد أ لتوريد خدمات إدارة جدول الرواتب. في هذا المثال تتعلق خدمات جدول الرواتب بالعاملين في المكتب الرئيس لشركة هـ ومؤسستها في دولة أ ودولة ب وفرعيها في البلاد أ والبلد ج.

في المكتب الرئيس لشركة هـ اتفاقيات تجارية سارية مع فرعيها وترتيبات إعادة تخصيص مع مؤسستها، موضحة فيها الشروط للتعاملات التجارية بينهما.

تضع الاتفاقية التجارية بين المورد س وشركة هـ رسوم ثابتة شهرية إذا كان عدد العاملين في الحدود الموضوعية. وتدفع الرسوم نظير الخدمات الموردة حسب الاتفاقية التجارية للمورد س من قبل المكتب الرئيس لشركة هـ عند استلام الفاتورة من المورد س.

والرسوم المتفق عليها هي 20 000. ويصدر المورد س فاتورة بهذا المبلغ للمكتب الرئيس لشركة هـ وبها تستلم دفعية لكل المبلغ.

المورد

دخل المورد س في البلاد أ في اتفاقية تجارية مع شركة هـ عن طريق مكتبها الرئيس في البلاد د الذي أرسل إليه كل الفواتير وهو المسئول من الدفع. وتقدم الاتفاقية التجارية البرهان الذي يسمح للمورد بتوريد الخدمة خالية من ضريبة القيمة المضافة ويصدر فاتورة للمكتب الرئيس لشركة هـ في البلاد د دون ضريبة قيمة مضافة.

مجموعة الزبون

بعد تمثيله شركة هـ في الاتفاقية التجارية مع المورد س سوف يضع مورده بشكل نموذجي في نظام بيانات المورد الرئيسة لنظام إدار موارده، وسوف ينشئ مركز تكاليف لرصد وتجميع التكاليف ذات الصلة. في هذا المثال يمثل المكتب الرئيس شركة هـ في اتفاقية تجارية لشراء خدمات لاستعمالها هي ولمؤسسات شركة هـ في البلدين أ وب وفرعيها في البلدين أ وج. ولذلك سوف ينظر المكتب الرئيس في المنهج المناسب لتوزيع تكاليف تلك الخدمات على المكتب الرئيس ومؤسسته وفرعيه. وفي هذا المثال سوف يستند التوزيع على عدد العاملين. وفي هذه الحالة يشكل عدد العاملين صورة عادلة ومناسبة للاستفادة من خدمات إدارة جدول الرواتب من قبل المكتب الرئيس لشركة هـ ومؤسسته وفرعيه الذين يشغلون العاملين الذين تتعلق بهم تلك الخدمات. وسوف يتم توضيح الشروط الخاصة بتوزيعات التكلفة على المؤسستين والفرعين في الاتفاقيات التجارية بين شركة هـ وفرعيها وفي ترتيبات إعادة التكاليف (تحميل التكلفة) بين المكتب الرئيس لشركة هـ ومؤسستها.

وعند استلام الفاتورة من المورد س، سوف يدخل فريق دفعيات الحسابات في المكتب الرئيس لشركة هـ تلك الفاتورة في مركز التكلفة للفواتير التي يجب توزيعها على أساس العامل الواحد للتوريدات القادمة.

ثم يتبع ذلك تعيين معالجة ضريبة القيمة المضافة "الترميز" المناسبة لهذا القيد. وهذا يستند على ما يشبه "شجرة القرار" أخذاً في الاعتبار سيناريوهات ضريبة القيمة المضافة الممكنة المختلفة. وفي هذه الحالة سوف يكون ما يستخلص من نتائج بشأن المكتب الرئيس لشركة هـ أنه لا يجب أن تظهر الفاتورة المستلمة من المورد س أي ضريبة قيمة مضافة، وسوف يكون المكتب الرئيس مكلفاً بتحصيل ضريبة القيمة المضافة في البلد د على أساس آلية التكلفة العكسي. وعند اعتمادها سوف يعالج المكتب الرئيس دفع ضريبة القيمة المضافة للمورد س وسوف يكون المكتب الرئيس مكلفاً بتحصيل ضريبة القيمة المضافة في البلد د على أساس آلية التكلفة العكسي. وسوف يخصم المكتب الرئيس لشركة هـ في البلد د ضريبة المدخلات ذات الصلة وفق حقها الطبيعي في الخصم.

وبعد ذلك يعاد تخصيص جزء من تكلفة خدمات إدارة جدول الرواتب للمؤسستين والفرعين الذين يشغلون العاملين الذين لهم صلة بتلك الخدمات. ويتخذ هذا الإجراء عادة في إطار عملية نقل الحسابات الدورية التي قد تُجرى بنهاية كل شهر أو ثلاثة أشهر أو فصل أو سنة محاسبية. وفي كثير من الحالات، يمكن أن يتم ذلك على أساس "جدول رئيس للتوزيع" يحفظ في برمجيات محاسبية ويوضح توضيحاً بارزاً لكل حساب أو مجموعة حسابات النسبة التي يمكن أن تستخدم لتوزيع المبالغ التي تم تحديدها لإعادة التوزيع في العملية. وسوف يحسب القفل الروتيني هذا المبلغ الخاص بكل مؤسسة وكل فرع وتقدم الوثائق وتوضع القيود المحاسبية.

وفي المثال استند مفتاح التوزيع على أساس العامل. وسوف يحدد المكتب الرئيس لشركة هـ عدد العاملين في جدول الرواتب في المؤسسات والفروع ذات الصلة وبنفس الطريقة على أساس بيانات الميزانية. وفي هذا المثال توضح بيانات الميزانية أن المكتب الرئيس وظف 100 عامل، ووظفت المؤسسة في البلدين أ وب بالتوالي 10 و30 عامل، وفرعاها في البلدين أ و ج وظفا بالتوالي 20 و40 عامل.

سوف ينسب مفتاح التوزيع 50 في المائة للمكتب الرئيس في البلد د و 5 في المائة للمؤسسة في البلد أ و 15 في المائة للمؤسسة في البلد ب و 10 في المائة للفرع في البلد أ و 20 في المائة للفرع في البلد ج. وسوف يقدم النظام المحاسبي للمكتب الرئيس لشركة هـ فاتورتين للتوريد القادم لفرعيه، واحدة بمبلغ 2000 للفرع في البلد أ وأخرى بمبلغ 4000 للفرع في البلد ج. واستناداً على القاعدة العامة لتوريدات أعمال إلى أعمال (الموجه العام 3,2) سوف تصدر تلك الفاتورتان خاليتان من ضريبة القيمة المضافة، لأن الفرعين كيانين في موقع منفرد موجودين خارج البلد د حيث يوجد المكتب الرئيس لشركة هـ. وسوف يقدم النظام المحاسبي أيضاً مستنديين داخليين مقابل الفاتورتين لتوزيع 1000 لمؤسسته في البلد أ و 3000 لمؤسسته في البلد ب. وحسب طريقة إعادة التوزيع سوف تنال المستندات نفس المعاملة كما لو كانت فواتير لكيان قانوني منفصل، وسوف تصدر خالية من ضريبة القيمة المضافة وذلك لأن كلا المؤسستين موجودتان خارج البلد د حيث يوجد المكتب الرئيس لشركة هـ.

وعند استلام الفواتير سيتم تكليف الفرعين في البلد أ والبلد ج بضريبة القيمة المضافة من خلال التكليف العكسي. وسوف يتم تكليف المؤسستين في البلدين أ وب بضريبة القيمة المضافة عند استلام المستندات الخاصة بالتكاليف المخصصة لهما من قبل المكتب الرئيس.

وسوف يتم تكرار هذه العملية على مدار السنة المحاسبية. وقد يكون ممكناً في حالات معينة أن تظل مفاتيح التوزيع ثابتة خلال السنة المحاسبية، حتى ولو تذبذب عدد العاملين في كل كيان خلال تلك الفترة. وفي هذه الحالات، سوف تجري الشركات بنفس الطريقة حساب تعديل الرقم المقدر بالرقم الحقيقي. ومن ثم سوف يتم إعادة النظر على أساس حساب للعمل أكثر دقة، أخذاً في الحسبان التذبذب الذي يحدث خلال السنة. وسوف يتم من بعد ذلك تصحيح مذكرات الدائن أو الفواتير والمستندات في الفرق بين المبلغ الذي تم تحديده فعلاً والمبلغ الذي تم حسابه على أساس كل عامل حقيقي. وسوف تتبع الفوتير الإضافية تلك أو مذكرات الدائن معالجة لضريبة القيمة المضافة مشابهة للفواتير والمستندات الأولى.

الإدارات الضريبية

على المورد الاحتفاظ بجميع المعلومات ذات الصلة التي تشكل الاتفاقية التجارية ليظهر أنه ورد توريداً سليماً الخدمة خالية من ضريبة القيمة المضافة للمكتب الرئيس لشركة هـ.

ويجب على الإدارة الضريبية في البلد د أن تكون قادرة على ضمان أن المكتب الرئيس لشركة هـ قد حسب التكليف العكسي على حسب الفاتورة المستلمة من المورد س. وعليها أيضاً أن تكون قادرة على ضمان أن معالجة ضريبة صحيحة قد تمت من قبل المكتب الرئيس لشركة هـ لمؤسستها وفرعها. ويجب أن يحتفظ المكتب الرئيس للشركة بكل المعلومات ذات الصلة التي تشكل الاتفاقية التجارية مع المورد س. وعليه أيضاً الاحتفاظ بالاتفاقيات التجارية مع فرعيه وترتيبات إعادة التخصيص مع مؤسسته لتوضح كيف تم توزيع إعادة التخصيص.

على الإدارات الضريبية في البلد أ والبلد ب والبلد ج أن تكون قادرة على ضمان أن التكليف العكسي تم حسابه حساباً صحيحاً من جانب الفرعين والمؤسستين الخاصتين بشركة هـ على حسب عملية إعادة التخصيص التي أجراها المكتب الرئيس. وعلى الفرعين الاحتفاظ بجميع المعلومات ذات الصلة التي تشكل اتفاقيتهم التجارية مع شركة هـ من خلال مكتبها الرئيس وعلى المؤسستين الاحتفاظ بالمعلومات ذات الصلة التي تشكل ترتيبات إعادة تخصيصها مع مكتبها الرئيس. وبصفة خاصة، على الإدارتين الضريبتين في البلد أ والبلد ب أن تكونا قادرتين على التحقق من أن المؤسستين قد كلفتا بالضريبة في الوقت المناسب للضريبة حسب القواعد المحلية العادية (مثلاً: تاريخ وثائق إعادة التخصيص الداخلية وتاريخ المقابل المالي الذي دفع للمكتب الرئيس).

ولكي تتم مراجعة إعادة التخصيص تحتاج الإدارة الضريبية أن تكون قادرة على النظر في الوثائق التجارية ذات الصلة وصولاً إلى مستوى التعاملات التجارية لكي تحدد طبيعة الخدمة الفردية التي تم إعادة تخصيصها وبذلك يحدد مكان فرض الضريبة والفئة السارية.

الفصل الرابع

دعم الموجهات العامة في ممارسة التعاون المتبادل لتقليل المنازعات والتطبيق في حالات التهرب والتجنب

أ- مقدمة

4,1 إن الهدف من الموجهات العامة هو توفير مرشد للإدارات الضريبية لتطوير تشريع عملي سوف يسهل التفاعل السلس بين الأنظمة الضريبية الوطنية لضريبة القيمة المضافة عند تطبيقها على التجارة العالمية، أملاً في تقليل الازدواج الضريبي المحتمل وتقليل غياب الضريبة غير المقصود وتحقيق يقين أكثر للعمل التجاري وللإدارة الضريبية. ويجب تحقيق هذا الهدف بصفة أساسية من خلال الالتزام بالمبادئ المتفق عليها عالمياً الخاصة بحيادية ضريبة القيمة المضافة ومن خلال تنفيذ المبادئ الخاصة بتحديد مكان الضريبة للتوريدات عبر الحدود.

4,2 وفي عالم مثالي سوف يكون تحقيق هدف الموجهات العامة بسيطاً. سوف يتم تطبيق مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة والخاصة بتخصيص حقوق فرض ضريبة القيمة المضافة في إطار: أعمال إلى أعمال، وأعمال إلى مستهلك سوف يتم تطبيقها على نحو متماسك على أوسع نطاق ممكن. وسوف يكون هناك عدد من آليات الإعفاء والتحرير الكافية متاحة للأعمال التي تكلف بضريبة القيمة المضافة في دوائر اختصاص ضريبية حيث لا يكونوا موجودين. وعلاوة على ذلك، سوف تعمل الأطراف المنخرطة في تعاملات تجارية عبر الحدود بإخلاص وصدق، وسوف تكون جميع التعاملات شرعية وتحتوي على قيمة اقتصادية كبيرة.

4,3 وفي الممارسة: قد تكون هناك اختلافات في الطريقة التي تنفذ بها وتفسر بها مبادئ الحيادية أو مكان الضريبة في الموجهات العامة (مثلاً تحديد وضع الزبون وموقعه). وقد يكون هناك فوارق في الطريقة التي تعالج بها دوائر الاختصاص الحقائق المعينة لتعاملات معينة تتم عبر الحدود (مثلاً الفوارق في خصائص التوريدات) وفي تفسير القواعد المحلية من جانب الأطراف للتوريد عبر الحدود. وعند حدوث تلك الفوارق، قد تؤدي للازدواج الضريبي أو غياب الضريبة غير المقصود، وفي بعض الحالات إلى المنازعات.

4,4 وعلى ضوء الاعتراف الواقعي بأن الموجهات العامة بشأن الحيادية ومكان الضريبة لن تقضي تماماً على خطر الازدواج الضريبي أو غياب الضريبة غير المقصود عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة على توريدات الخدمات وغير الملموسات التي تتم عبر الحدود، أو القضاء تماماً على المنازعات التي تتولد من التفسير غير المتناغم للموجهات العامة، وأنه من الملائم تحديد آليات أخرى قد تكون متاحة لتيسير التنفيذ المتوافق مع مبادئ الموجهات العامة في التشريع الوطني، وكذلك تفسيراتها المنسجمة من جانب الإدارات الضريبية، وذلك لتقليل خطر الازدواج الضريبي أو غياب الضريبة غير المقصود وحتماً نشوء منازعات.

4,5 بالإضافة إلى المسائل العملية التي يمكن أن تنشأ عند تنفيذ أو تفسير الموجهات العامة عندما تعمل جميع الأطراف بإخلاص وتكون جميع التعاملات قانونية وتحتوي على أهمية اقتصادية، قد تعكس بعض

تعاملات عبر الحدود جهوداً للتهرب أو التجنب الضريبي، حتى ولو حقق التشريع الوطني هدفه في الموجهات العامة للأطراف المنخرطة في تعاملات قانونية عبر الحدود تنطوي على أهمية اقتصادية. في مثل هذه الحالات، من الملائم مراعاة ان تكون متناغمة مع الموجهات العامة لدوائر الاختصاص لاتخاذ تدابير مناوئة للتحصن ضد التهرب والتجنب وفقدان الإيرادات وتشويه التنافسية.

4,6 إنه من المهم التأكيد على أن هذا الفصل المقصود به بالتحديد استكمال الموجهات العامة. وهكذا، فهو موجه لمسائل الحيادية ومكان الضريبة ومسائل أخرى تدعم التفسير المتناغم في الممارسة لتلك الموجهات العامة، وكذلك الاهتمامات المتعلقة بالتهرب والتجنب. ولا يوجه لمعالجة المسائل خارج نطاق الموجهات العامة، كمسائل مثل هل على دائرة اختصاص ضريبي معينة تقديم معالجة تحفيزية لأي نوع معين من التوريدات؟ (مثلاً إعفاءات أو فئات منخفضة) أو هل يكون لدائرة اختصاص معينة الحق في تقييد قابلية الخصم لمدخل معين لضريبة القيمة المضافة؟. وليس عليها معالجة أوضاع محلية صرفة ليس بها جانب عمل تجاري عبر الحدود. وباختصار، يركز هذا الفصل بصفة أساسية على الآليات لتجنب الازدواج الضريبي وغياب الضريبة غير المقصود، لتيسير تقليل المنازعات بشأن الازدواج الضريبي المحتمل وغياب الضريبة غير المقصود، وللتعامل مع التهرب والتجنب.

4,7 ليس المقصود من هذا الفصل التدخل في سيادة دوائر الاختصاص الضريبي. وكما في جوانب أخرى للإدارة الضريبية تُشجع الإدارات الضريبية لتطبيق المبادئ الإدارية العامة التي صادق عليها منتدى منظمة التعاون بشأن الضرائب في عام 2001.

ب التعاون المتبادل وتبادل المعلومات وترتيبات أخرى تسمح للإدارات الضريبية بالتواصل والعمل سوياً

1-4 خلفية

4,8 يمكن لآليات التعاون المتبادل وتبادل المعلومات وأشكال أخرى للتواصل بين الإدارات الضريبية توفير طرق مساعدة لتيسير تفسير متناغم للموجهات العامة بشأن الحيادية ومكان الضريبة للتقليل من المنازعات ولمعالجة مسائل التهرب والتجنب التي تنشأ في إطار الموجهات العامة.

4,9 وبما أن الموجهات العامة ليست ملزمة قانوناً (قانون ناعم) لن تتمكن تلك الطرق من تحقيق التفسير المتناغم للموجهات العامة في القانون الوطني من الاشتمال على أية آلية تعتمد على وجود التزام قانوني ملزم (قانون خشن) بين الدول (مثلاً اتفاقية ضريبية ثنائية). ولهذا السبب لا يمكن أن تشكل آليات حل منازعات رسمية لتقديم تفسير موجهات عامة متناغم.

4,9 وتشجع دوائر الاختصاص الضريبية لاستغلال الآليات الحالية للتعاون المتبادل وتبادل المعلومات والمساعدة المتبادلة، التي توفر للإدارة الضريبية وسائل التواصل والعمل معاً لتيسير التفسير المتناغم في ظل القانون الوطني أو الممارسة للموجهات العامة بشأن الحيادية وبشأن مكان الضريبة لتيسير تقليل المنازعات التي تنشأ في نطاق تلك الموجهات العامة، ولمعالجة مسائل التهرب والتجنب في إطار الموجهات العامة.

4,11 وتشجع دوائر الاختصاص الضريبي أيضاً على التنقيب في عدد من الطرق غير الآليات الحالية التي ستورد أدناه للتأثير على التفسير المتناغم للموجهات العامة بشأن الحيادية وبشأن مكان فرض الضريبة. وقد تشمل تلك الطرق تطوير موجه إضافي تحت رعاية لجنة الشؤون الضريبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وأجهزتها الفرعية في شكل أفضل الممارسات أو الطرق الموصى بها لتنفيذ الموجهات العامة كوسائل لتأكيد تفسيراتها المتناغمة.

ب-2 الآليات الموجودة حالياً للتعاون المتبادل

4,12 تصف الفقرات التالية آليات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للتعبير عن المتبادل وتبادل المعلومات وأشكال أخرى من المساعدة المتبادلة التي قد تساعد الإدارات الضريبية في تفسير وتنفيذ مبادئ الموجهات العامة بتناغم وبذلك تقلل من احتمال الازدواج الضريبي وغياب الضريبة غير الم قصود، وكذلك تقلل من المنازعات التي قد تنشأ كإفراز للتفسيرات غير المتناغمة. وكذلك تدرس مسائل التهرب والتجنب في إطار الموجهات العامة. وتشجع دوائر الاختصاص الضريبي أيضاً على اتخاذ ترتيبات ثنائية أو إقليمية أو متعددة قد تكون موجودة لتؤثر على التفسير المتناغم للموجهات العامة بشأن الحيادية ومكان الضريبة ولمعالجة مسائل التهرب والتجنب في إطار الموجهات العامة.

4-2-1 التعاون المتبادل

4-13 إن الاتفاقية متعددة الأطراف بشأن المساعدة في الشؤون الضريبية (الاتفاقية) التي طورتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالاشتراك مع مجلس أوروبا في عام 1988 وتم تعديلها ببروتوكول في عام 2010، تنص على كل الأشكال الممكنة للتعاون الإداري بين الأطراف في تقدير وتحصيل الضريبة، وعلى وجه الخصوص من أجل مكافحة التهرب والتجنب. وظلت الاتفاقية مفتوحة لجميع الدول منذ 2011 ويخضع الملتزمون بها إلى أي تحفظ من الأطراف. ويرجى أن توسع الاتفاقية من نطاقها لحد كبير، لتغطي جميع الضرائب بما فيها ضرائب الاستهلاك العامة كضريبة القيمة المضافة.

ب-2-2 التعاون الثنائي

4-14 ورغم أن مسودة اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ليست مسودة ملزمة، فهي تعالج تبادل المعلومات في المادة 26. ويطبق ذلك النص على "النوع من المعلومات المتوقع أن تكون ذات صلة بالإدارة أو بِلِيفَاز القوانين المحلية المتعلقة بالضرائب من أي نوع أو وصف المفروضة إنابة عن الدولتين المتعاقبتين". ولا يعد تطبيقها مقتصرًا على الضرائب التي تغطيها الاتفاقية، ولذلك يطبق نص المادة كذلك على تبادل المعلومات الخاصة بضريبة القيمة المضافة.

4-15 فيما يتعلق بالبلدان التي تبنت اتفاقية ضريبية ثنائية مستندة على مسودة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومادة تبادل معلومات مبنية على المادة 26، تبدو الاتفاقية قادرة على توفير منبر واعد للطرفين لتبادل المعلومات في الحالات الفردية كما في حالات لفئات أوسع إطاراً تنشأ على نطاق ضريبة القيمة

المضافة، بما فيها حالات تثير مسائل ترتبط بالموجهات العامة. وهكذا توفر الاتفاقية الثنائية آلية ممكنة للتعاون المتقدم وتطوير حلول لمشكلات مشتركة تنشأ بموجب الموجهات العامة أملاً في تقليل مخاطر الازدواج الضريبي ومخاطر غياب الضريبة غير المقصود.

4-16 لقد طورت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أيضاً مسودة اتفاقية بشأن تبادل المعلومات في الشؤون الضريبية للارتقاء بالتعاون الدولي في الشؤون الضريبية من خلال تبادل المعلومات. ولا تعد هذه الاتفاقية ملزمة إنما تحتوي على مسودتين لاتفاقيتين ضريبتين لتبادل المعلومات: نسخة متعددة ونسخة ثنائية. وقد استند عدد كبير من الاتفاقيات الثنائية على هذه المسودة. وتنص المسودتان على تبادل المعلومات حسب الطلب والفحص الضريبي في الخارج، وذلك بصفة أساسية بالنسبة للضرائب المباشرة إلا أنها يمكن أن تشمل ضرائب أخرى أيضاً كضريبة القيمة المضافة. وعلاوة على ذلك، تنص المسودتين على أنماط أخرى من التبادل خلاف التبادل حسب الطلب.

خدمات المكلفين

4-17 بالإضافة لدعم التفسير المتناغم للموجهات العامة من خلال التعاون المتبادل، قد تستطيع الإدارات الضريبية دعم ذلك التفسير المتناغم من خلال خدمات مكلفين تركز على الموجهات العامة، حينما يكون تقديم مثل تلك الخدمات متوافقاً مع القانون الوطني أو الممارسة.

4-18 قد تشمل خدمات المكلفين تلك ولكن غير مقتصرة على الآتي:

* تقديم إرشاداً جاهزاً ويسهل للوصول إليه وقابلاً للفهم بسهولة بشأن قواعد ضريبة القيمة المضافة المحلية التي تقع في نطاق الموجهات العامة.

* وضع نقاط اتصال مع السلطات الضريبية حيث يمكن للأعمال والمستهلكين توجيه استفساراتهم فيما يتعلق بقواعد ضريبة القيمة المضافة المحلية في نطاق الموجهات العامة وأن تستلم ردود فورية لتلك الاستفسارات.

* عمل نقطة اتصال مع السلطات الضريبية حيث تستطيع الأعمال تحديد التعارض في التفسير أو تنفيذ مبادئ الموجهات العامة. ويمكن لتلك المعلومات بصفة أساسية دعم تطوير إرشاد إضافي بشأن أفضل الممارسات أو الطرق الموصى بها تحت رعاية مجلس الشؤون الضريبية وأجهزته الفرعية، كما هو مبين في الفقرة 4-1-1 أعلاه.

4-19 من المحتمل أن تقلل تلك المبادرات من الفوارق المحتملة في استيعاب الموجهات العامة وتحسين التناسق الإداري وتخفيض من احتمالية المنازعات. ولذلك تشجع دوائر الاختصاص على تقديم خدمات مكلفين يتم تصميمها لتيسر تفسيراً متناغماً للموجهات العامة بشأن الحيادية ومكان فرض الضريبة، حينما يكون تقديم خدمات كذلك ليس متوافقاً مع القانون الوطني أو الممارسة.

20-4 بحوزة دوائر الاختصاص الضريبي مجموعة متنوعة من الإجراءات لتفسير القانون المحلي، بما فيها، في بعض الإدارات إجراءات حكم متقدم. وتُشجع دوائر الاختصاص على الرجوع للموجهات العامة عند تفسير القانون المحلي من خلال تلك التدابير السارية، بما فيها إجراءات حكم متقدم إن كانت موجودة.

21-4 فيما يختص بتطوير خدمات المكلفين المضمنة في الموجهات العامة، يمكن للإدارات الضريبية الرجوع إلى منتدى منظمة التعاون الاقتصادي بشأن الإدارة الضريبية. أنشأ مجلس الشؤون الضريبية هذا المنتدى في 2002 وهو منتدى للتعاون وتطوير أفكار جديدة وطرق بما فيها جوانب من تقديم الخدمات وذلك لتحسين الإدارات الضريبية على نطاق العالم. ويدعم المنتدى عددًا من المجموعات الفرعية وشبكات مختصين. ويقدم عددًا متنوعاً من اللوازم تلقي الضوء على التطورات والاتجاهات في الإدارة الضريبية وتوفر إرشاداً عملياً للسلطات الضريبية بشأن مسائل إدارة النظام الضريبي المهمة.

د - تطبيق الموجهات العامة في حالات التهرب والتجنب

22- تطبق الموجهات العامة بشأن الحيادية ومكان الضريبة والشروط المتعلقة بها عندما تعمل الأطراف المعنية بحسن نية وحين تكون جميع التعاملات قانونية وتتطوي على أهمية اقتصادية.

23-4 عند رد الفعل على أو منع التهرب أو التجنب، فإنه ليس مخالفاً للموجهات العامة أن تتخذ دوائر الاختصاص الضريبي من التدابير ما يمكن للتحصن ضد التهرب أو التجنب وفقدان الإيرادات وتشويه التنافسية.

24-4 ويختص هذا القسم بالتهرب والتجنب فقط في ما يلي الموجهات العامة. وليس في النية هنا تقديم مزيداً من الإرشاد بشأن مفهوم التهرب أو التجنب أو بشأن السياسات العامة لدوائر الاختصاص لمكافحة التهرب أو التجنب.

د-1 معنى التهرب والتجنب

25-4 لا يجد تعريفان متفق عليهما لمصطلحي التهرب والتجنب. وعلى كل حال، يوجد المفهوم ان في فهرس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاص بالمصطلحات الضريبية على النحو التالي:

التهرب: يصعب تعريف المصطلح ولكن يستخدم على نحو عام ليعني إجراء ترتيبات غير قانونية بحيث يتم إخفاء أو تجاهل المسؤولية القانونية بمعنى أن يدفع المكلف ضريبة أقل مما هو ملزم به بالقانون به وذلك بإخفاء الضريبة أو المعلومة من السلطات الضريبية.

التجنب: هو مصطلح لوصف ترتيبات يجريها المكلف لتخفيض مسؤوليته القانونية ورغم أن الترتيبات قد تكون وفق القانون تماماً إلا أنها عادةً متناقضة مع نوايا القانون التي كان المراد العمل وفقها.

26-4 في إطار الموجهات العامة، تستخدم التعريفات الفاتئة لتصوير فقط الأهداف. وقد لا تعكس التعريفات النوعية التي قد توجد في النظام الوطني أو بعد تطبيق القواعد المستندة على تفسيرات للموجهات العامة.

د-2 توضيح لمفهومى التهرب والتجنب في نظام ضريبة القيمة المضافة

4-27 قد يشمل التهرب تزييف أو إخفاء الدليل أو عمل قوائم مالية مزيفة تفرز وضعاً يجعل ضريبة القيمة المضافة لا تحول للحكومات أو تؤدي إلى حالات استرداد غير سليمة يحصل عليها من الحكومات.

4-28 قد يشمل التجنب أوضاعاً تفرز ميزة من ضريبة القيمة المضافة مخالفة لنوايا القانون المتوافق مع الموجهات العامة. وقد تشمل مؤشرات تجنب ضريبة القيمة المضافة التعاملات التي تم الدخول فيها فقط أو بالأساس لتجنب ضريبة القيمة المضافة، أو للحصول على ميزة من ضريبة القيمة المضافة، والتي تكون مزيفة أو مخترعة أو تفقد أهمية ضريبية. وعلى كل حال، سوف لا تعتبر المزايا التي ينص عليها القانون تجنباً، ما لم يتم استغلالها لتحقيق نتائج غير مقصودة.

ملحق

توصية المجلس بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات كما هو مصادق عليها في 27 سبتمبر 2016

المجلس

بالرجوع إلى المادة 5 ب من اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 14 ديسمبر 1960:

ومع مراعاة أن عدداً كبيراً من الدول حول العالم قد طبقت أنظمة لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات، وأنه قد حدث توسع سريع لاقتصاد معولم باضطراد:

وأخذاً في الحسبان أن معظم التجارة العالمية تخضع لضريبة القيمة المضافة وأن الأنظمة المتفاعلة لضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات قد يكون لهذا التفاعل أثره على: إما في تيسير، أو تشويه التجارة:

ونظراً لغياب التنسيق الدولي بشأن ضريبة القيمة المضافة الذي يخلق عدم يقين ومخاطر الازدواج الضريبي وغياب الضريبة غير المقصود، وذلك من شأنه أن يعيق النمو الاقتصادي والنشاط التجاري ويشوه التنافسية:

وباعتبار أن هناك حاجة لمبادئ متفقة عليها عالمياً لتقليل عدم اليقين ومخاطر الازدواج الضريبي التي يفرزها غياب التناغم في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في إطار التعامل عبر الحدود:

وأخذاً في الحسبان الموجبات الدولية الخاصة بضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات وسوف يشار إليها لاحقاً "بالموجهات العامة" التي صادقت عليها لجنة الشؤون الضريبية في 7 يوليو 2015 واعتمدها عدد من المسؤولين الحكوميين على مستوى عال في 104 دولة ومنظمة دولية في الاجتماع الثالث لمنتهى الشفافية بشأن ضريبة القيمة المضافة نوفمبر 2015، الذي وضع مبادئ مشتركة لمعالجة متوافق عليها لضريبة القيمة المضافة تستوعب معظم الأنماط المشتركة للتعاملات التجارية العالمية، بالتركيز على التجارة في الخدمات وغير الملموسات:

وننوه إلى أنه تم بناء هذه الموجهات العامة على أساس مبادئ ضريبة قيمة مضافة مقبولة بوجه عام بشأن الحيادية ومبدأ المقصد لتحديد مكان الضريبة:

وبالرجوع إلى تقرير 2015 النهائي بشأن الإجراء 1 "معالجة تحديات الاقتصاد الرقمي" لمشروع مكافحة تعرية القاعدة وتحويل الأرباح، الذي هو جزء من حزمة المشروع الذي صادق عليه المجلس في الأول من أكتوبر 2015 وصادق عليه زعماء الدول العشرين في نوفمبر 2015، والذي احتوى على مبادئ وآليات

التحصيل التي أوصت بها الموجهات العامة لمعالجة مخاطر تعرية القاعدة وتحويل الأرباح وتحديات الضرائب المباشرة التي يثيرها الاقتصاد الرقمي.

وترحبياً بعملية التشاور الشاملة والمفتوحة لتطوير الموجهات العامة بمشاركة قطاع عريض من أصحاب المصلحة:

ونظراً لأن الموجهات العامة قد حظيت بتقدير على نطاق واسع كمرجع مهم لتصميم وتنفيذ تشريع ضريبية القيمة المضافة أملاً في تقليل الازدواج الضريبي المحتمل وتقليل غياب الضريبة غير المقصود.

ولسنا غافلين من أن الموجهات العامة لا تهدف إلى تقديم وصف تفصيلي للتشريع الوطني، بل تقدم إرشاداً لدوائر الاختصاص لتطوير التشريع أملاً في تيسير تطبيق محكم لأنظمة ضريبة القيمة المضافة وضريبة السلع والخدمات على التجارة العالمية، أخذاً في الحسبان ممارساتهم الاقتصادية والقانونية والمؤسسية والثقافية وظروفهم الاجتماعية:

بشأن مقترح لجنة الشئون الضريبية

1- الموافقة لغرض التوصية الحالية أن يتم استخدام التعريفات الآتية:

* **ضريبة القيمة المضافة** ترجع إلى انها ضريبة وطنية مهما كان مسمها أو اختصارها الذي تعرف به، كالضريبة على السلع والخدمات، التي تتضمن الملامح الأساسية لضريبة القيمة المضافة أي ضريبة ذات قاعدة عريضة على الاستهلاك النهائي المتحصل من ولكن من حيث المبدأ لا يتحملة رجال الأعمال من خلال عملية تحصيل ذات مراحل، مهما كانت الطريقة المستخدمة لتحديد المسؤولية القانونية للضريبة (طريقة الفوترة-الدائن أو طريقة الخصم):

* **توريدات غير الملموسات** ترجع إلى أصناف التوريدات خلاف توريدات السلع والخدمات، كحقوق الملكية الفكرية وغيرها:

* **مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة** تشير إلى المبادئ الأساسية التي تشكل دعامة لحيادية ضريبة القيمة المضافة للنشاط التجاري، والتي هي ضرورية للتعريف الأساسي لضريبة القيمة المضافة كضريبة على الاستهلاك النهائي الذي يكلف بتحصيلها العاملون في النشاط التجاري ولا يتحملونها. ولحيادية ضريبة القيمة المضافة عدداً من الأبعاد، بما فيها غياب التمييز وإزالة الأعباء الضريبية التي لا داع لها والتكاليف غير الملائمة وغير المتساوية على أصحاب الأعمال:

* **مبدأ المقصد** يشار به، لأغراض ضريبة الاستهلاك، أنه يجب فرض الضريبة على الخدمات وغير الملموسات التي يتم فيها التجارة عالمياً وفقاً لقواعد دوائر الاختصاص التي يتم فيها الاستهلاك.

2- **يوصي** بأن الأعضاء وغير الأعضاء الملتزمون بهذه التوصية (يشار إليهم فيما بعد بالملتزمين) أن يأخذوا في الاعتبار الموجهات العامة، الواردة في هذا الملحق فيما يتعلق بهذه التوصية، والتي تشكل جزءاً

لا يتجزأ منها، عند إجراء وتنفيذ التشريع أولاً في تقليل الازدواج الضريبي المحتمل والتقليل من غياب الضريبة غير المقصود عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة العالمية في الخدمات وغير الملموسات. ولتحقيق ذلك على الملتمزين القيام بالآتي على وجه الخصوص:

1- تكثيف الجهود لتنفيذ مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة ومبادئ تحديد مكان الضريبة لتوريدات عبر الحدود وفق مبدأ المقصد الوارد في الموجهات العامة عند تطوير تشريع ضريبة القيمة المضافة:

2- الاستعانة بالموجهات العامة كمصدر مرجعي عند تطبيق مبادئ حيادية ضريبة القيمة المضافة ومبدأ المقصد في الممارسة، أولاً لتيسير تطبيق محكم لتشريع ضريبة القيمة المضافة الوطني على التجارة العالمية:

3- يدعو الملتمزين والأمين العام لنشر هذه التوصية على أوسع نطاق والاستفادة منها كأداة للمعرفة وتشارك الخبرة وبرامج التعاون الإقليمي والحوارات والنقاشات المتعددة بشأن السياسات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة:

4- ويدعو المجلس غير الملتمزين للاطلاع والالتزام بالتوصية:

5- ويدعو الملتمزين لدعم الجهود لبناء القدرات والمساعدة وعلى وجه التحديد الدول النامية لكي يكونوا قادرين على المشاركة في وجني فوائد هذه الموجهات:

6- وتوجه لجنة الشؤون الضريبية من خلال القرار رقم 9 بشأن ضرائب الاستهلاك بالآتي:

أ) مراقبة تنفيذ التوصية ورفع مذكرات إلى المجلس في أقل من 5 سنوات عقب التبني وحسبما هو ملائم.

ب) مراجعة واقتراح تعديلات للموجهات العامة للمجلس، حسب ما هو ملائم، على ضوء الخبرة التي اكتسبها الملتمزمون وبالتشاور مع أصحاب المصلحة.

ج) السعي نحو تحسين الوضوح واليقين عند تطبيق الموجهات العامة والاهتمام بالعمل في المناطق ذات الصلة التي ظهرت عند العمل في تطوير الموجهات العامة.

إعداد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

ترجمة

محمد الفضل إبراهيم

الفهرست

- 1 - مقدمة -----
- 2 - افتتاحية -----
- الموجهات العامة العالمية بشأن ضريبة القيمة المضافة والضريبة على السلع والخدمات- الهدف والوضع ----- 3
- عملية تطوير الموجهات العامة العالمية لضريبة القيمة المضافة ----- 4
- الفصل الأول: الملامح الأساسية لضريبة القيمة المضافة ----- 5
- الفصل الثاني: حيادية ضريبة القيمة المضافة في ممارسة التعاون المتبادل لتقليل المنازعات والتطبيق في حالة التهرب والتجنب ----- 9
- الفصل الثالث: تحديد مكان الضريبة لتوريدات عبر الحدود لخدمات وغير ملموسات 23
- الفصل الرابع: دعم الموجهات العامة في ممارسة التعاون المتبادل لتقليل المنازعات والتطبيق في حالة التهرب والتجنب ----- 79
- ملحق توصية المجلس بشأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة عبر الحدود- 85