



ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي

VALUE ADDED TAX IN THE GULF COOPERATION COUNTRIES

د. أحمد محمود البدرى

ملخص البحث:

بعد أن صارت ضريبة القيمة المضافة ضمن الوسائل التي تعتمد عليها دول مجلس التعاون الخليجي، نظراً لكونها إحدى المصادر الرئيسية للدخل، خاصة في ظل انخفاض أسعار النفط، وتطبيق اتفاقية التجارة الحرة ودخولها حيذ التنفيذ، وكذلك الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية عام ٢٠١٦، وفي مقدمتها المملكة العربية السعودية وباقي دول مجلس التعاون الخليجي، لذلك كان لازماً على هذه الدول وغيرها من الدول العربية أن لذلك توصى الدراسة بضرورة البحث عن البديل الأمثل لنموها الاقتصادي وتحريك عجلة الإنتاج وزيادة الإيرادات بها، فإن لم يكن هناك مفر من تطبيقها فيجب إعادة النظر في تطبيقها بمعدلات أو نسب متعددة تتناسب مع طبيعة المنتجات والظروف الاجتماعية لكل فئات المجتمع.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع، وما يثيره من مسائل؛ فإننا سنقوم من خلاله بتناول ضريبة القيمة المضافة من حيث تعريفها وخصائصها وآثارها، ثم نتناول الإطار التنظيمي لها من حيث الأشخاص والأنشطة الخاضعين لها والتزاماتهم وجزاء الإخلال بنظامها وحالات الإعفاء منها، وأخيراً نتعرض لأوجه المقارنة بين دول مجلس التعاون الخليجي من حيث تطبيقها وما نراه من توصيات في ختام هذا البحث.

الكلمات المفتاحية:

ضريبة القيمة المضافة – دول مجلس التعاون الخليجي – النظام القانوني السعودي.

Value added tax in the Arab Gulf Cooperation Council countries

Abstract:

After the value-added tax became one of the means relied upon by the Gulf Cooperation Council countries, given that it is one of the main sources of income, especially in light of the decline in oil prices, the implementation of the free trade agreement and its entry into force, as well as the unified value-added tax agreement for the Gulf Cooperation Council countries. In 2016, led by the Kingdom of Saudi Arabia and the rest of the Gulf Cooperation Council countries.

Given the importance of this topic and the issues it raises; Through it, we will discuss the value-added tax in terms of its definition, characteristics and effects, then we will discuss its regulatory framework in terms of the persons and activities subject to it and their obligations, the penalty for violating its system and cases of exemption from it, and finally we will address the aspects of comparison between the countries of the Gulf Cooperation Council in terms of its application and the recommendations we see in the conclusion of this research.

Keywords:

Value Added Tax – The Gulf Cooperation Council (GCC) – The Saudi legal system.

مقدمة

الحمد لله خالق السماوات والأرض وما بينهما - سبحانه وتعالى سَخَّرَ للإنسان كل المخلوقات وفَضَّلَهُ على جميع الكائنات، وصلاةً وسلاماً على رسوله الأكمل سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ - صلى الله عليه وسلم الذي جاء رحمةً للإنسان وما يحيط به من سائر الأكوان، أما بعد..

تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدول في النظام الاقتصادي الحديث، نظراً لكونها إحدى المصادر الرئيسية للدخل، خاصة في ظل انخفاض أسعار النفط، وتطبيق اتفاقية التجارة الحرة ودخولها حيز التنفيذ، وما يترتب على ذلك من ضرورة تعويض الإيرادات الجمركية التي ستفقدتها الدول المنضمة إليها، ومنها مصر والمملكة العربية السعودية ودول مجلس التعاون الخليجي، لذلك كان لزاماً على هذه الدول وغيرها من الدول العربية أن تبحث عن البديل الأمثل لنموها الاقتصادي وتحريك عجلة الإنتاج وزيادة الإيرادات بها.

إلا أنه على الرغم من مزايا ضريبة القيمة المضافة إلا أنها لا تخلو من سلبيات لا تخفي على الباحثين، حيث تم توجيه العديد من الانتقادات لها إذا نظرنا إلى الآثار المترتبة على تطبيقها بالنسبة للأشخاص الخاضعين لها لا سيما أصحاب الدخل المنخفضة منهم.

أهمية الدراسة:

نظراً لتزايد الاهتمام في الوقت الراهن بضريبة القيمة المضافة كونها الضرائب الحديثة التي انتشر تطبيقها في دول العالم، وانتقلت إلى الدول العربية ومنها دول مجلس التعاون الخليجي، لتصبح مصدراً من مصادر الدخل في هذه الدول، لذلك رأينا أنه من المناسب أن نلقى الضوء عليها ونوضح مزاياها وعيوبها حيث انقسمت الآراء بشأنها بين مؤيد ومعارض، والإطار القانوني والتنظيمي لها في ضوء الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي العربي، حيث تعد هذه الدراسة من الموضوعات المهمة خصوصاً في المملكة العربية السعودية.

إشكاليات البحث:

وهكذا تتحدد مشكلة البحث في محاولة حسم الجدل القائم حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة، مع إبراز أثر ضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية مقارنة بتكاليف تطبيقها ومدى تأثيرها على المستهلك في النهاية، وما إذا كان هناك بديلاً

أفضل تسلكه هذه الدول لزيادة مصادر الدخل بها، ونظراً لأن دول مجلس التعاون ما زالت في السنوات الأولى من بداية تطبيقها لهذه الضريبة لديها فإنه من الصعب الآن تحديد آثارها وتقييمها تقييماً دقيقاً خصوصاً في المملكة العربية السعودية لحدثة تطبيقها وقلة الدراسات التي أعدت بشأنها.

تساؤلات الدراسة:

تشير هذه الدراسة عدة تساؤلات من حيث الخصائص التي تميز ضريبة القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب، وما هو أساس الانتقادات الموجهة إليها؟ وما هي الدول التي طبقتها بالفعل في مجلس التعاون الخليجي؟ وما هو الإطار القانوني والتنظيمي لها؟ وما هي أبرز المسائل التي تناولتها اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في النظام السعودي؟ وما هي أوجه المقارنة والاختلاف بينها وبين الأنظمة الخليجية الأخرى المطبقة لضريبة القيمة المضافة؟ فهذه التساؤلات نحاول أن نجيب عليها من خلال هذه الدراسة.

خطة الدراسة:

وتتكون هذه الدراسة من ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأهم خصائصها:

أولاً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: أهم خصائص ضريبة القيمة المضافة.

ثالثاً: الهدف من إقرار ضريبة القيمة المضافة.

رابعاً: الانتقادات الموجهة لضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي لضريبة القيمة المضافة:

أولاً: الشخص والنشاط الخاضعين للضريبة.

ثانياً: التزامات الخاضعين للضريبة.

ثالثاً: جزاء مخالفة نظام ضريبة القيمة المضافة.

رابعاً: حالات الإعفاء والخصم واسترداد ضريبة القيمة المضافة.

المبحث الثالث: أوجه المقارنة بين النظام السعودي والأنظمة الأخرى:

أولاً: من حيث حد التسجيل لضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: من حيث تطبيق الضريبة على العقارات.

ثالثاً: من حيث تطبيق الضريبة على المنتجات النفطية.

- رابعاً: من حيث تطبيق الضريبة على الخدمات التعليمية.
- خامساً: بالنسبة للخدمات الصحية.
- سادساً: بالنسبة للسلع والمواد الغذائية.
- سابعاً وأخيراً: بالنسبة للنقل والمواصلات.
- خاتمة البحث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأهم خصائصها

نتناول في هذا المبحث مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وأهم خصائصها، والهدف منها، مردفين ذلك بأهم الانتقادات التي وجهت إليها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة:

انتشر مصطلح "ضريبة القيمة المضافة" انتشاراً واسعاً بالتزامن مع تطبيقها في أكثر من ١٦٠ دولة على مستوى العالم، كدول الإتحاد الأوروبي، والولايات المتحدة الأمريكية، وعدد من الدول العربية ومن بينها مصر والمملكة العربية السعودية والإمارات والبحرين والكويت وسلطنة عمان والأردن والمغرب وتونس. وحتى الآن لم يتم الاتفاق على تعريف موحد لضريبة القيمة المضافة، حيث تعددت تعريفاتها^(١):

فذهب البعض إلى أنها ضريبة تفرض على الفرق بين ثمن السلعة أو مقابل الخدمة أو ثمن شراء أو تكلفة المواد الخام التي تدخل في إنتاجها أو تسويقها.

(١) راجع: د. محمد حسنى سعد، "الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة"، المعهد العالى للإدارة، الجامعة الإسلامية في لبنان، بيروت، ٢٠٠٣، ص ١٨-٢١، معصومه عبد الكريم، دانة الهاجرى، "أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة"، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، الكويت، ٢٠١٨، ص ٥. ، نشرة إضاءات، "إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي"، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨، ص ٣. د. سنوسى ليلى، د. جديد مسعودة، "الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠٠٩، ص ١٠، د. إخلاص محمد مصطفى، "نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة المضافة في القطاع الصناعى في السودان: التطبيق على صناعة الروبوت"، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامى، جامعة أم درمان، السودان، ٢٠١٥، ص ٣٠، د. باسم نعيم عوض، "الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الإنتقال إليها والحلول المقترحة"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، القاهرة، العدد ٧٦، ٢٠١٢، ص ٨١.

وذهب البعض الآخر إلى تعريفها بأنها الضرائب غير المباشرة التي تجمعها الشركات والمؤسسات من المستهلك النهائي نيابةً عن الحكومة ماعدا المستوردات فيتم تحصيلها عند دخول السلعة للدولة.

ويرى الباحث أن التعريف الأشمل هو تعريفها بأنها: "ضريبة تفرض على بيع السلع أو استيراد السلع والخدمات إلا ما استثنى منها بنص قانوني، وذلك في كل مرحلة من مراحل التداول وصولاً إلى المستهلك الذي يتحملها في النهاية".

وقد تحولت فكرة تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى حقيقة عندما صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي بموجب المرسوم الملكي رقم م/٥١ بتاريخ ١٤٣٨/٥/٣ هـ وتنفيذاً للأحكام الواردة في هذه الاتفاقية أصدرت المملكة العربية السعودية نظام ضريبة القيمة الموحدة بموجب المرسوم الملكي رقم م/١١٣ بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ، وكذلك تم إصدار اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ .

وبناء عليه أعلنت المملكة العربية السعودية عن موعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨، كما أعلنت دولة الإمارات العربية المتحدة عن الموعد ذاته لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وبدأ تطبيقها بالدولتين بالفعل، أما دولة الكويت فإنها تنتظر إصدار الإطار القانوني لضريبة القيمة المضافة من مجلس الأمة، فلا تفرض ضريبة إلا بقانون وفقاً للدستور الكويتي.

ثانياً: أهم خصائص ضريبة القيمة المضافة^(١):

وتتزايد أهمية ضريبة القيمة المضافة لما تتمتع به من خصائص تتمثل في حياديتها واستمرارية تحصيلها دون توقف خلال فترات محددة في السنة المالية، مما يجعلها تساعد في تشغيل عجلة الاقتصاد دون توقف^(٢) ، ونستطيع من خلال التعريفات

(١) لمزيد من التفصيل راجع: نشرة إضاءات، "إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي"، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨، ص ٢، د. محمد الأمين، "دور الضرائب وآثارها على الإقتصاد الوطنى"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر، ٢٠١٦، ص ٢٨، ٢٠.

(٢) راجع:

السابقة لضريبة القيمة المضافة أن نستخلص أهم الخصائص التي تميزها عن غيرها من الضرائب والتي نذكر أهمها في النقاط التالية:

١- ضريبة غير مباشرة:

أى ليست مفروضة على شخص محدد، حيث تفرض على السلع والخدمات من خلال عدة مراحل وصولاً إلى المستهلك النهائي في نهاية المطاف.

٢- تفرض بنسبة محددة:

طبقاً للاتفاقية الخليجية الموحدة، يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بنسبة ٥٪ من قيمة توريدها باستثناء بعض السلع والخدمات المعفاة كالنقل المحلي والعقارات السكنية.

وعلى الرغم من ذلك إلا أن المملكة العربية السعودية قد تخطت هذه النسبة المتفق عليها بالاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، وقررت زيادة قيمة الضريبة لتكون بنسبة ١٥٪ ابتداءً من ٢٠٢٠/٧/١ بحجة تداعيات جائحة كورونا على الإقتصاد المحلي.

وهو الأمر الذى تسبب في توجيه انتقادات شديدة لنظام الضريبة السعودي نظراً لما ترتب على هذه الخطوة من أعباء إضافية جديدة على عاتق دافعي الضرائب.

٣- ضريبة عامة تفرض على جميع السلع والخدمات إلا ما استثنى منها:

فالأصل انها تفرض علي جميع السلع والخدمات إلا ما استثنى منها بنص خاص لهدف معين كما هو الحال بالنسبة لسعر الضريبة الصغرى بالنسبة استخراج الذهب والفضة والبلاطين طبقاً لنص المادة ٣٥ من الاتفاقية , والاعفاء الكلى طبقاً للمواد ٢٩ , ٣٠ من الاتفاقية بالنسبة لبعض الخدمات المالية وتوريد العقارات السكنية علي سبيل التأجير او الترخيص .

-Gendron, P.P, Value Added Tax: A Comparative Approach.

National Tax Journal, 69(1), 2016:P 241-250;

- Ronkwe, U, & Peter. G, Value added tax and the financial performance of quoted Agribusinesses in Nigeria. International Journal of Business and Economic Development (IJBED), 3(1), 2015:P 78–87.

ثالثاً : الهدف من إقرار ضريبة القيمة المضافة^(١):

يرى البعض أنها تهدف إلى تخفيض حجم الاستهلاك وترشيده على مستوى الفرد وخفضه بالنسبة للكماليات كما تهدف إلى تشجيع الصناعات المحلية من خلال خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج من المنبع المنتج النهائي ومن ثم تشجيع الصادرات. وقد تم اقرار هذه الضريبة بالمملكة ودول المجلس بناء علي اقتراح من صندوق النقد الدولي حيث اتفق الطرفان علي رسم سياسة مالية جديدة للحكومة تؤدي إلي تعزيز الإيرادات العامة غير النفقية بها لتحقيق التوازن المالي للخزينة العامة بها عن طريق او خلال ضريبه القيمة المضافة.

لذلك تسعى الدول من خلال هذه الضريبة إلى رفع وزيادة الناتج المحلي الإجمالي بها والذي يرتفع بتطبيقها في المملكة العربية السعودية ودول مجلس التعاون بنسبة ٢ % من الناتج المحلي مما يؤدي إلى تعويض نقص الإيرادات النفقية بها فهي ضريبه تؤدي الى توسعة نطاق الوعاء الضريبي عن طريق زيادة عدد الممولين وزيادة عدد السلع و الخدمات التي تفرض عليها، ونحن اذا نظرنا إلى هذا الهدف من جهة الأنظمة المالية والتنمية الاقتصادية بعيداً عن الأشخاص التي تفرض عليهم الضريبة فإنها تكون نظرة قاصرة لأن الذي يتحمل العبء الأكبر في هذه الضريبة هو المستهلك الذي أيضاً سيتحمل أعباء إضافية، لاسيما وأن المملكة العربية السعودية مثلاً تتبع سياسة تقشفية في هذه الفترة تزامناً مع جائحة كورونا، ومن ضمن الإجراءات التي اتخذتها وقف صرف إعانة غلاء المعيشة وزيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى ١٥٪ فكيف يكون ذلك وهي ضريبة ما زالت حديثة العهد وفي طورها الأول بالنسبة للملكة ودول مجلس التعاون مما دعى البعض إلى القول بأن الأمر كان يحتاج إلى نوع من التدرج في تطبيقها وبنسب ضئيلة لا تؤثر على المستهلك في النهاية.

حيث كان يجب على الهيئة العامة للزكاة والدخل، وهي الجهة المسؤولة وفقاً للمادة ٥٠ من نظام ضريبة القيمة المضافة، مراعاة هذا البعد الاجتماعي وهي بصدد رفع نسبة

(١) انظر: معصومه عبد الكريم، دانة الهاجري، "أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة"، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، الكويت، ٢٠١٨، ص ٦، د. عبد الناصر نور، د. عليان الشريف، "الضرائب ومحاسبتها"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٢، ص ١١.

القيمة المضافة إلى ١٥٪. ذلك أن التنمية الاقتصادية للدول يجب أن تسير جنباً إلى جنب مع التنمية الاجتماعية للشعوب والأفراد وأن تراعى ظروفهم وأحوالهم، كما هو الحال في دول شرق آسيا حيث تتراوح قيمة هذه الضريبة بين ٣٪ إلى ٥٪ تليها أمريكا حيث تقل فيها عن ٧٪.

رابعاً: الانتقادات الموجهة لضريبة القيمة المضافة^(١) :

على الرغم من مزايا ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر البعض، إلى أن هناك انتقادات كثيرة في محلها من جانب كثير من الاقتصاديين، والتي نوجز أهمها في النقاط التالية:

- ١- أن مقدار ما يتحمله الشخص الخاضع للضريبة يتوقف على كمية استهلاكه وليس على حجم دخله.
- ٢- أنها تلزم أصحاب الأنشطة الاقتصادية بإمسك الدفاتر والحسابات والسجلات المحاسبية بصورة دقيقة وهو ما يترتب عليه نفقات مالية إضافية يتكبدونها اتقاء الغرامة.
- ٣- لا تحقق العدالة الاجتماعية بشكل كبير حيث تتناسب عكسياً مع القدرة المالية للمكلفين بها من المستهلكين لأنها تصيب أغلب السلع والخدمات الضرورية والشائعة الاستهلاك والتي لا غنى عنها لمحدودي الدخل وهم أكثرهم.

(١) راجع: مركز دراية للدراسات والمعلومات بغرفة الرياض، "ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية"، ٢٠١٧، ص ٧، ٣٢، أمل عبد الحميد، منى عبد القادر: "ضريبة القيمة المضافة"، دراسات دورية، قطاع الدعم الفني ببنك الإستثمار القومي، العدد ٥، القاهرة ٢٠١٧، ص ٦، معصومه عبد الكريم، دانة الهاجري، "أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة"، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، الكويت، ٢٠١٨، ص ٩-١٠، فراس جابر، إياد الرياحي، "الأنظمة الضريبية في ست دول عربية- دراسة مقارنة"، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠١٤، ص ١٣، د. عبد المنعم لطفي، "الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، مارس ٢٠١٦، ص ٥.

٤- إمكانية حدوث ازدواج ضريبي خاصةً عند الاستيراد في بداية تطبيقها، حيث تكون عملية الاستيراد خاضعة وفقاً للسلع المستوردة للضريبة الجمركية وهو ما يتسبب في حدوث ازدواج ضريبي.

٥- يترتب عليها رفع أسعار السلع والخدمات وهو ما يتحملها المستهلك رغم الظروف المعيشية الحالية ونحن نعلم أن القاعدة العريضة من المستهلكين من أصحاب الدخل المتدنية، مما يؤدي إلى حرمانهم من سلع ضرورية كثيرة كانت في مقدورهم قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة، في حين أنها تعفي المنتج من حصة ضريبية كان يتوجب عليه دفعها.

٦- أنها تصب في مصلحة المؤسسات الصناعية والتجارية الكبرى على حساب المؤسسات الأخرى الصغيرة لما لها من قدرة أكبر على مقاومة آثارها السلبية.

٧- أنها تحمل الجهاز الإداري للدولة عبئاً أكبر^(١) نظراً لزيادة قاعدة الممولين وما يترتب على ذلك من تكاليف مالية وإدارية لتأهيل الموظفين بشكل تقني ليتمكنوا من مباشرة أعمال الفحص والمراجعة الضريبية وغيرها، حيث تتطلب نظام محاسبي متقدم نظراً لبعض الإجراءات المعقدة في تطبيقها، مما يلقي عبئاً إضافياً على الجهات الملزمة بها، ويؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيلها بشكل لا يتناسب مع الإيرادات الناتجة عنها.

٨- كما يرى بعض الخبراء أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة سوف يتسبب في تحجيم القدرة التنافسية لدول الخليج على جذب الاستثمارات الأجنبية في حين أن التوجه العام لها.

٩- تفتح المجال لزيادة الأسعار وظهور موجات من التضخم^(٢).

ونرى من وجهة نظرنا راحة هذه الانتقادات، كما نرى أن حل تلك المشكلات الناجمة عن ضريبة القيمة المضافة وعيوبها يكمن في البحث عن بديل أفضل من ضريبة القيمة المضافة، مثل الضريبة التصاعدية على الدخل والأرباح بدلاً منها،

راجع: (١)

-De Mello, L, Avoiding the Value Added Tax Theory and Cross-Country Evidence. Public Finance Review, 37(1), 2009:P 27-46

لمزيد من التفصيل راجع: د. سعيد عبد المنعم محمد، "الإطار العام للضريبة على القيمة (٢)

المضافة"، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد ٩٦، ص ١٣-٥٦.

بحيث يستثنى منها محدودو الدخل وهو يمكن معه تلافي هذه المشكلات وتحقيق العدالة الاجتماعية بالتزامن مع وجود مصدر دخل جديد للدول، وهذا رأى كثير من الفقهاء في مجال القانون والاقتصاد.

المبحث الثاني

الإطار القانوني والتنظيمي لضريبة القيمة المضافة

ونتناول في هذا المبحث أهم الجوانب القانونية والتنظيمية المتعلقة بتطبيق ضريبة المضافة في ضوء الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية على النحو التالي:

أولاً: الشخص والنشاط الخاضعين للضريبة^(١):

لا شك أن ضريبة القيمة المضافة تشمل في معظم الحالات جميع الأشخاص والأنشطة التجارية التي تورّد السلع أو تقوم بتقديم الخدمات، ففي المملكة العربية السعودية ودول مجلس التعاون ينبغي على الشركات التي تتجاوز قيمة توريداتها الخاضعة للضريبة الحد الإلزامي المنصوص عليه التسجيل لدى الجهة الضريبية المختصة وهي الهيئة العامة للزكاة والدخل بالمملكة ووزارة المالية في دولة الكويت والإمارات العربية المتحدة .

وعلى ذلك فإن الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين الذين يقومون بممارسة نشاط اقتصادي يجب عليهم التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تم استيفاء المتطلبات الخاصة بالتسجيل، كما يجب على هؤلاء الأشخاص احتساب ضريبة القيمة المضافة التي تنطبق على أنشطتهم وتحصيلها وسدادها إلى الهيئة المختصة ضمن إقراراتهم الدورية.

وطبقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون، توجد بعض الإعفاءات الضريبية لبعض فئات الأشخاص وهم:

- ١- المؤسسات الحكومية.
- ٢- الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام.
- ٣- الشركات المعفاة بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية.

راجع: نشرة إضاءات، "إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون (1)

الخليجي"، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨، ص ٥. الدليل

الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية، النسخة الأولى،

٢٠١٨، ص ١٩.

٤- الأشخاص الطبيعيين عن تشييد منازلهم للاستعمال الخاص.

٥- المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة.

ثانياً: **التزامات الخاضعين للضريبة^(١) :**

وهذه الإلتزامات يمكن إيجازها في أربعة التزامات رئيسية على النحو التالي:

١ - طلب التسجيل:

وطبقاً للمادة الأولى من الإتفاقية الموحدة يكون التسجيل إلزامياً أو اختيارياً كما يلي:

أ- التسجيل الزامى: ويمثل الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية الذى يصبح بموجبه الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل، ويبلغ هذا الحد الإلزامى ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودى من توريدات السلع والخدمات، سواء كان للأشخاص المقيمين أو غير المقيمين طبقاً لنص المادتين ٤ و ٥ من اللائحة التنفيذية للنظام.

ب- التسجيل الإختياري: ويمثل الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية الذى يجوز بموجبه للخاضع للضريبة طلب التسجيل، ويبلغ حد التسجيل الإختياري ٥٠٪ من حد التسجيل الإلزامى وهو ما يبلغ ١٨٧,٠٠٠ ريال سعودى. ويفضل التسجيل الإختياري إذا كان الشخص يرغب في المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعها عن نفقاته قبل إصدار الفواتير أو إجراء توريد لاحق.

وتجدر الإشارة إلى أنه طبقاً للمادة ١٣ من اللائحة التنفيذية لقانون القيمة المضافة السعودي فإنه إذا توقف الشخص الخاضع للضريبة عن مزاوله النشاط الإقتصادي أو زالت عنه الصفة الإعتبارية أو كانت قيمة توريداته لم تعد تتجاوز حد التسجيل الإختياري؛ جاز له المطالبة بإلغاء تسجيله ويعد هذا الألغاء نافذاً من التاريخ الذى تحدده الهيئة بعد موافقتها عليه.

٢ - الإحتفاظ بالسجلات الضريبية:

على الشخص الخاضع للضريبة أن يحتفظ بكل الفواتير الضريبية والإشعارات الدائنة والمدينة التي استلمها أو صدرها والمستندات الجمركية المتعلقة بعمليات الإستيراد

لمزيد من التفصيل راجع: الدليل الإرشادى العام لضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية (1)

السعودية، النسخة الأولى ، ٢٠١٨ ، ص ١٧-١٨ ، ص ٣٩-٤٥.

والتصدير التي قام بها وجميع الدفاتر والسجلات الضريبية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

٣- تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد:

حيث يجب طبقاً لنص المادة ٦٢ من اللائحة التنفيذية على الشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بتقديم إقراره الضريبي للهيئة العامة للزكاة والدخل في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر التالي لنهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي. وفي حالة ما إذا تبين له وجود خطأ ما في إقراره الضريبي فإنه يجوز له أن يتقدم بتصحيح ذلك أمام الهيئة حتى لا يترتب على ذلك زيادة أو نقص بطريق الخطأ في قيمة ضريبة القيمة المضافة عليه، علماً بأن الفترة الضريبية يجب ألا تقل في جميع الأحوال عن شهر وفقاً للمادة ٦٠ من الاتفاقية الموحدة.

٤- سداد الضريبة:

طبقاً للمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بسداد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في آخر يوم من الشهر التالي لنهاية الفترة الضريبية سواء كانت شهر أو أكثر، وتسدد الضريبة في الحساب المصرفي الخاص بهيئة الزكاة والدخل.

وقد أجازت المادة ٦٠ من اللائحة التنفيذية للهيئة السماح للشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بسداد مبلغ الضريبة أو الغرامات أو الرسوم على أقساط، إذا قدم ما يثبت عدم قدرته على سدادها دفعة واحدة، وفي هذه الحالة يتم تقسيطها دون أن يتحمل غرامات تأخير.

ثالثاً: جزاء مخالفة نظام ضريبة القيمة المضافة^(١):

ينص نظام ضريبة القيمة المضافة في المواد من ٣٩ إلى ٤٥ مجموعة من العقوبات المالية في حالة مخالفة هذا النظام، والتي نذكر أهمها كالتالي:

راجع: د. صباح مصباح محمود، د. أحمد خلف الدخيل، "الطبيعة القانونية للجزاءات المالية (١) والضريبية- دراسة مقارنة"، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢٠٠٧، ص ٤٤٣، الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية، النسخة الأولى، ٢٠١٨، ص ٦٦، د. عبد القادر حلمي، المحاسبة والضريبة على الإيرادات والقيم المنقولة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٥٧.

- ١- بالنسبة للتهرب الضريبي الضريبي: عقوبته الغرامة المالية التي لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.
 - ٢- عدم التسجيل خلال الفترات الزمنية المحددة: عقوبته غرامة قدرها ١٠٠٠ ريال سعودي مع وجوب سداد الضريبة كامله.
 - ٣- تقديم إقرار ضريبي خاطيء: عقوبته غرامة تعادل ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة، ويجوز الإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها.
 - ٤- عدم تقديم الإقرار الضريبي: غرامة لا تقل عن ٥٪ ولا تزيد عن ٢٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة.
 - ٥- عدم سداد الضريبة في المدة المحددة: غرامة تعادل ٥٪ من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.
 - ٦- عدم الالتزام بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات: غرامة تصل إلى ٥٠٠٠٠ خمسين ألف ريال سعودي، وهي أيضاً عقوبة كل من خالف أى حكم آخر من أحكام هذا النظام أو اللائحة.
- وفي جميع الحالات يجوز للهيئة مضاعفة الغرامة عند تكرار المخالفة خلال ثلاث سنوات.

رابعاً: حالات الإعفاء والخصم واسترداد ضريبة القيمة المضافة^(١):

١- الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة:

وفقاً للمادتين ٢٩ و ٣٠ من اللائحة التنفيذية هناك حالتان للإعفاء من الخضوع لضريبة القيمة المضافة؛ الحالة الأولى عند توريد بعض الخدمات المالية مثل الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمنى عن أى شكل من أشكال الإقراض بما في ذلك القروض وبطاقات الائتمان. أما الحالة الثانية فتتوافر عند توريد العقار السكنى على سبيل التأجير أو الترخيص كما أسلفنا.

٢- خصم ضريبة المدخلات:

أنظر: نشرة إضاءات، "إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون (1) الخليجي"، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨، ص ٦. الدليل الإرشادى العام لضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية، النسخة الأولى، ٢٠١٨، ص ٣٥.

وفقاً للمادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة فإنه يجوز خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة في سياق ممارسة النشاط الإقتصادي إلى الحد الذي يمكن معه القيام بالتوريدات الخاضعة للضريبة بما فيها التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، وذلك بشرط أن يكون للشخص الخاضع للضريبة الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى الواردة بخصوص هذا الشأن باللائحة. مع ملاحظة أنه لا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أى فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقويمية التي وقع فيها التوريد.

٣- إسترداد ضريبة القيمة المضافة:

ويكون ذلك وفقاً للمواد ٦٩ إلى ٧٣ من اللائحة في حالة الضريبة المسددة بالزيادة فيجوز هنا للشخص الخاضع للضريبة استرداد قيمة الزيادة، كذلك يجوز الإسترداد في حالة الأشخاص الذين يعفيهم وزير المالية من الخضوع لضريبة القيمة المضافة لعد ممارسة نشاط اقتصادي معين، مع العلم أنه لا يجوز التقدم بطلب استرداد مبلغ ضريبة تقل قيمته عن ١٠٠٠ ريال سعودي .

كما يجوز للأشخاص المسجلين في دولة عضو أخرى أن يتقدموا بطلب استرداد الضريبة التي تحملوها بالمملكة وفقاً للضوابط المحددة لذلك، وأخيراً فإنه يجوز رد ضريبة القيمة المضافة للسياح الذين تحملوها داخل المملكة.

وفي جميع الحالات يجب ملاحظة أنه ليس هناك على الهيئة التزام تجاه السياح أو الأفراد بأن ترد إليهم الضريبة التي تحملوها داخل المملكة فالأمر جوازي بالنسبة لها إما أن بقبول طلب الإسترداد أو الرفض إذا ما رأت عدم استيفائه.

المبحث الثالث

أوجه المقارنة بين النظام السعودي والأنظمة الأخرى

ذكرنا فيما سبق أن الإمارات والسعودية قد بدأت تطبيق الضريبة المضافة بواقع ٥٪ منذ بداية عام ٢٠١٨، قبل أن ترفعها المملكة إلى ١٥٪ ابتداءً من يوليو ٢٠٢٠، ونضيف هنا أن البحرين قد بدأ تطبيقها في مطلع عام ٢٠١٩، وكانت عمان قد أصدرت قانون ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪ في أكتوبر ٢٠٢٠ لتصبح البلد الخليجي الرابع الذي يطبق الضريبة منذ بدء تطبيقها في يناير ٢٠١٨، بينما تؤجل قطر والكويت فرضها حتى الآن، وهو ما يعنى أن الدول التي قامت بتطبيق ضريبة القيمة المضافة من أعضاء مجلس التعاون الخليجي ثلاث دول فقط هي المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة ومملكة البحرين بالإضافة إلى سلطنة عمان.

وقد علمنا فيما سبق أن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، الموقعة في يونيو ٢٠١٦، والتي تم الاتفاق عليها من قبل دول مجلس التعاون الخليجي ومن ضمنها الدول الأربع؛ هي التي تحكم أنظمة الضريبة على القيمة المضافة وتشكل إطار المبادئ الأساسية التي اتفقت دول مجلس التعاون على تطبيقها والعمل بها.

وبالرجوع إلى القوانين والأنظمة التي قامت بتطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي تمخضت عن هذه الاتفاقية؛ نجد أن أحكامها تتشابه فيما بينها إلى حد كبير^(١)، وإن كانت هناك بعض أوجه الاختلاف الدقيقة فيما بينها، لذلك ومنعاً للتكرار فإننا لن

(١) راجع: اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ، وفي النظام الإماراتي أنظر: اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، وفي النظام البحريني أنظر: اللائحة التنفيذية رقم ٢٠٢٠/١٢١ للمرسوم بقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨.

نتحدث عن الأحكام المتشابهة بين النظام السعودي وهذه الأنظمة لأنها تكاد تكون متطابقة مع النظام السعودي في هذا الشأن، وإنما سنكتفي بذكر أوجه الاختلاف بين النظام السعودي والأنظمة الأخرى الثلاث التي طبقت ضريبة القيمة المضافة من دول الخليج العربي ممثلة في الإمارات والبحرين وسلطنة عمان.

ومن خلال ما استعرضناه من الإطار القانوني والتنظيمي لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وباستقراء نصوص مواد قوانين ضريبة القيمة المضافة في النظام الإماراتي واللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١٧، والنظام البحريني واللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨، والنظام العماني واللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٢٠/١٢١؛ نستطيع أن نستخلص أوجه المقارنة والاختلاف بينهم وبين النظام السعودي من خلال النقاط التالية:

أولاً: من حيث حد التسجيل لضريبة القيمة المضافة:

إذا نظرنا إلى نظام الإمارات العربية المتحدة نجد أن التسجيل يكون إلزامياً على الأعمال التي تكون توريداتها الخاضعة للضريبة وواراداتها من الخارج تجاوز حد التسجيل الإلزامي ٣٧٥,٠٠٠ درهم إماراتي بينما يبلغ حد التسجيل الاختياري فيها ١٨٧,٥٠٠ درهم إماراتي أي ما يعادل نسبة ٥٠٪ من حد التسجيل الإلزامي^(١). وفي مملكة البحرين يجب على كافة الشركات والمؤسسات التي بلغت أو يتوقع أن تبلغ توريداتها السنوية ٣٧,٥٠٠ دينار بحريني أن تقوم بالتسجيل ويكون التسجيل الاختياري لمن بلغ ١٨,٧٥٠ دينار بحريني أي ما يعادل نسبة ٥٠٪ من حد التسجيل الإلزامي. أما في سلطنة عمان فإن الخاضع للضريبة يكون ملزماً بالتسجيل في حال تجاوزت أو من المتوقع أن تتجاوز قيمة توريداته السنوية حد التسجيل الإلزامي البالغ ٣٨,٥٠٠ ريال عُُماني، ويكون له الحق في التسجيل اختياريًا إذا تجاوزت أو من المتوقع أن تتجاوز قيمة توريداته السنوية حد التسجيل الاختياري، والذي حُدد بما يعادل ٥٠٪

(١) راجع:

-Anagha Ann Gopakumar, The Sectoral Effects of Value-Added Tax: Evidence from UAE Stock Markets, Master's Thesis Presented to the Faculty of Business University of Wollongong in Dubai, 2018, P 4-45.

من حدّ التسجيل الإلزامي أى بمبلغ ١٩,٢٥٠ ريال عمانى. وقد سبق وأن ذكرنا حد التسجيل الإلزامى والإختيارى بالمملكة العربية السعودية.

ثانياً: من حيث تطبيق الضريبة على العقارات:

وهذه النقطة من أبرز الفروق بين نظام الضريبة في المملكة وغيرها من الأنظمة، حيث تخضع جميع المعاملات العقارية في المملكة العربية السعودية للضريبة ماعداً توريد العقار السكني فهو معفي منها، وكذلك مبيعات مقر الإقامة المستخدم فهو غير خاضع للضريبة. أما الإمارات فتتبع نظاماً أكثر تعقيداً، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية على العقار التجاري وأى أرض عليها مبنى قيد الإنشاء او انتهى بناؤه، بينما تطبق الضريبة بنسبة الصفر على مبيعات العقار السكني الجديد، ويتم إعفاء توريد العقارات السكنية القائمة والأراضي الفضاء من الضريبة وذلك المباني المخصصة للأغراض الخيرية. وأما في البحرين فإن نظامها يتميز بإعفاء كل العقارات من ضريبة القيمة المضافة سواء لأغراض الإيجار أو التملك وبغض النظر عن نوع العقار. مع ملاحظة أن هذه الأنظمة الضريبية الثلاثة تفرض الضريبة بالنسبة الأساسية على الوحدات الفندقية بها.

ثالثاً: من حيث تطبيق الضريبة على المنتجات النفطية:

بينما طبقت السعودية ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية على كل منتجات القطاع النفطي، نجد أن البحرين طبقت الضريبة بنسبة الصفر على معظم السلع والخدمات بالقطاع النفطي بما في ذلك البنزين. في حين أن الإمارات قد طبقت الضريبة بنسبة الصفر على إمدادات النفط الخام والغاز الطبيعي فقط^(١).

رابعاً: من حيث تطبيق الضريبة على الخدمات التعليمية:

راجع: اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية بموجب قرار (1) مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ ، وفي النظام الإماراتى أنظر: اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادى رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، وفي النظام البحرينى أنظر: اللائحة التنفيذية رقم ٢٠٢٠/١٢١ للمرسوم بقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨.

فقد طبقتها المملكة العربية السعودية بالنسبة الأساسية على المؤسسات التعليمية إذا كانت غير مملوكة للحكومة أو إذا كانت الخدمة التعليمية مقدمة لغير المواطنين السعوديين. في حين أن الإمارات والبحرين قد طبقت الضريبة ولكن بنسبة الصفر على معظم الخدمات التعليمية فيها.

خامساً: بالنسبة للخدمات الصحية:

في الإمارات والبحرين طبقت الضريبة عليها بالنسبة الصفرية، بينما يتم في السعودية تطبيق الضريبة بالنسبة الأساسية إذا قدمت خدمة الرعاية من القطاع الخاص لغير السعوديين.

سادساً: بالنسبة للسلع والمواد الغذائية:

تقوم الإمارات والسعودية والإمارات بفرض الضريبة بالنسبة الأساسية على جميع السلع والمنتجات الغذائية، بينما تطبق عليها الضريبة بالنسبة الصفرية في البحرين^(١).

سابعاً وأخيراً: بالنسبة للنقل والمواصلات:

تسري الضريبة بالنسبة الأساسية على المواصلات العامة في السعودية. بينما يعفي استخدام المواصلات العامة في الإمارات من الضريبة، وتطبق ولكن بالنسبة الصفرية في البحرين.

راجع: اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية بموجب قرار (1) مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ ، وفي النظام الإماراتي أنظر: اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١٧ في شأن ضريبة القيمة المضافة، وفي النظام البحريني أنظر: اللائحة التنفيذية رقم ٢٠٢٠/١٢١ للمرسوم بقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٨.

الخاتمة

تبين لنا من خلال هذا البحث أهم الخصائص التي تتميز بها ضريبة القيمة المضافة، والجدل القائم حول تطبيقها وأهم الانتقادات التي وجهت إليها، والهدف الذي تسعى إليه الدول من تطبيقها، وتم استيضاح الإطار التنظيمي والجوانب القانونية لها من حيث التزامات المكلفين بها وحالات الإعفاء منها واستردادها، وعقوبة من يخالف نظام ضريبة القيمة المضافة، وأوجه المقارنة الاختلاف في تطبيقها بين المملكة العربية السعودية والأنظمة الخليجية الأخرى المجاورة لها.

النتائج والتوصيات:

ونخلص من هذه الدراسة إلى أن هناك بعض الفروق الدقيقة بين دول مجلس التعاون الخليجي في تطبيقها لضريبة القيمة المضافة، والتي توضح تفوق بعضها في قطاعات وإخفاؤها في قطاعات أخرى، وهذه الاختلافات يجب على متخذي القرار مراعاتها في مختلف الأنظمة وتطبيق أفضلها، بما يتناسب مع ظروف كل دولة ورعاياها وبالقدر والنسبة التي تم الاتفاق عليها دون زيادة تثقل على كاهلهم في ظل هذه الظروف المعيشية الصعبة.

إلا أننا نرى في النهاية أنه يجب البحث عن بديل أفضل من ضريبة القيمة المضافة كالضريبة التصاعدية على الدخل بحيث تراعى أصحاب الدخل المتدنية ولا تسبب أعباء مالية لا يتحملها المستهلك الفقير في النهاية. أما وأنها قد أصبحت أمراً واقعاً في الدول المطبقة لها فإننا نقترح هذه التوصيات:

أولاً: مراعاة البعد الاجتماعي والإنساني بعدم رفع نسبة الضريبة أكثر من النسب المتعارف عليها بحيث لا تزيد عن ٣٪ لا سيما ونحن في السنوات الأولى والمستهلك حديث العهد بها لا يتحمل نسبة ١٥٪ كما حدث مؤخراً بالمملكة العربية السعودية، بل ينادى الباحث بمزيد من الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة في حال استمرارها على المدى البعيد، لاسيما فيما يتعلق بالسلع والخدمات الضرورية للأفراد كما هو الحال بالنسبة للسلع الغذائية والخدمات الصحية والنقل والمواصلات والتعليم.

ثانياً: توسيع قاعدة التسجيل الاختياري بضريبة القيمة المضافة، وإعادة النظر في المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة، لما له من تأثير غير مجدى على الحصيلة الضريبية.

ثالثاً: والعمل على فرض تلك الضريبة بأسعار مختلفة تتناسب مع طبيعة المنتجات والسلع، وتراعى الأحوال الاجتماعية لكافة فئات المجتمع.

رابعاً: إجراء التعديلات المناسبة على إجراءات تطبيق ضريبة القيمة المضافة بما يساعد في الحد من حالة التعقيد المحيطة بها والوصول بها إلى حالة من الوضوح والتبسيط، ليسهل دراستها وتطبيقها في السنوات المقبلة، والله الموفق والهادي إلى سبيل الرشاد.

المراجع

أولاً: الكتب:

- د. محمد حسنى سعد، "الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة"، المعهد العالى للإدارة، الجامعة الإسلامية في لبنان، بيروت، ٢٠٠٣.
- د. إخلاص محمد مصطفى، "نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة المضافة في القطاع الصناعى في السودان: التطبيق على صناعة الروبوت"، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامى، جامعة أم درمان، السودان، ٢٠١٥.
- د. عبد القادر حلمى، المحاسبة والضريبة على الإيرادات والقيم المنقولة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧.
- د. عبد الناصر نور، د. عليان الشريف، "الضرائب ومحاسبتها"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٢.
- د. محمد مبارك حجير، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، "معهد البحوث والدراسات العربية"، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- د. عبد النعم فوزى، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢.
- د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدى، "مقدمة في الإقتصاد العام والمالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ١٩٩٨.
- د. السيد عطيه عبد الواحد، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- د. سنوسى ليلى، د. جديد مسعودة، "الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠٠٩.
- د. محمد الأمين، "دور الضرائب وأثارها على الإقتصاد الوطنى"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر، ٢٠١٦.
- د. حمد سعيد محمد، "جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة- دراسة مقارنة"، كلية القانون جامعة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠١٩.

ثانياً: الدوريات:

- د. باسم نعيم عوض، "الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، القاهرة، العدد ٧٦، ٢٠١٢.
- د. صباح مصباح محمود، د. أحمد خلف الدخيل، "الطبيعة القانونية للجزاءات المالية والضريبية- دراسة مقارنة"، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٢، ٢٠٠٧.
- د. عبد المنعم لطفي، "الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، مارس ٢٠١٦.
- محمد موعش، طارق اسماعيل، نوران يوسف، "النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية"، صندوق النقد العربي، دراسات اقتصادية، العدد ٤٠، أبو ظبي، ٢٠١٧.
- فراس جابر، إياد الرياحي، "الأنظمة الضريبية في ست دول عربية- دراسة مقارنة"، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت، الطبعة الأولى، ٢٠١٤.
- معصومه عبد الكريم، دانة الهاجري، "أثر ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات التجارة الحرة"، قسم الدراسات والبحوث الدولية، وزارة المالية، الكويت، ٢٠١٨.
- نشرة إضاءات، "إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي"، معهد الدراسات المصرفية، الكويت، العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨.
- مركز دراية للدراسات والمعلومات بغرفة الرياض، "ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية"، ٢٠١٧.
- أمل عبد الحميد، منى عبد القادر: "ضريبة القيمة المضافة"، دراسات دورية، قطاع الدعم الفني ببنك الإستثمار القومي، العدد ٥، القاهرة ٢٠١٧.
- د. هانى الغنيمي: "الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات"، مجلة الدراسات المالية، جامعة القاهرة، العدد ١٣، سبتمبر ١٩٩٦.

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

- Anagha Ann Gopakumar, The Sectoral Effects of Value-Added Tax: Evidence from UAE Stock Markets, Master's Thesis Presented to the Faculty of Business University of Wollongong in Dubai, 2018.
- De Mello, L, Avoiding the Value Added Tax Theory and Cross-Country Evidence. Public Finance Review, 37(1), 2009.
- Gendron, P.P, Value Added Tax: A Comparative Approach. National Tax Journal, 69(1), 2016.
- Ronkwe, U, & Peter. G, Value added tax and the financial performance of quoted Agribusinesses in Nigeria. International Journal of Business and Economic Development (IJBED), 3(1), 2015.