

**تقلب الإيرادات النفطية وفرض الضريبة على القيمة
المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي**

الباحث

**د/علياء محمد عبد الجليل الغايش
مدرس الاقتصاد بالمعهد العالي بالمنزلة**

تقلب الإيرادات النفطية وفرض الضريبة على القيمة المضافة في دول

مجلس التعاون الخليجي

قسم الاقتصاد بالمعهد العالي بالمنزلة

البريد الإلكتروني: Alia Al Ghaish @gmail.com

المُلخَص:

تعتبر الضرائب جزءاً مهماً من الأنظمة الاقتصادية، و تشكل مصدراً رئيسياً لميزانية الدولة وبرامجها التنموية في الدول المتقدمة أما في الدول المنتجة للنفط، بما فيها دول مجلس التعاون الخليجي، فإن تمويل الموازنات السنوية وبرامج التنمية يعتمد أساساً على عائداتها من الصادرات النفطية. وقد شهدت دول مجلس التعاون الخليجي تحولات كبيرة بسبب التغيرات المتلاحقة في أسواق النفط وتأثير ذلك على أسعاره.

مما يؤثر على مسارات التنمية في دول مجلس التعاون الخليجي، نظراً لأهمية الإيرادات النفطية في اقتصادها فهي الممول الرئيس لموازنتها وبالتالي تعتمد معدلات النمو والاستثمار في القطاعات الاقتصادية الأخرى فيها على تلك الإيرادات، كما أن عدم النظر بجديّة في الماضي إلى الضرائب كأداة تنموية وتوزيعية، وكمورد رئيسي من موارد الدخل، قد تسبب في غياب المحاولات الجادة لتطوير السياسات الضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي.

إن هبوط أسعار النفط والضغط على الميزانية المرتبطة بها في منطقة تستمد الحكومات فيها معظم عائداتها من قطاع النفط والغاز أدى إلى زيادة التوجه نحو الإصلاح الضريبي. ومن ثم فإن فرض ضرائب جديدة وخاصةً ضريبة القيمة المضافة في المنطقة سيخفف من اعتماد الحكومات على عائدات النفط والغاز المتدنية وسيوفر لها مصدراً بديلاً للإيرادات المستدامة. وقد خطت دول مجلس التعاون الخليجي خطوة كبيرة للتأقلم مع انخفاض سعر النفط حينما وافق وزراء المالية على فرض ضريبة القيمة المضافة، والذي يعتبر أحد أبرز الإصلاحات الاقتصادية المهمة، فقد صادق وزراء

مالية دول مجلس التعاون الخليجي على مشروع اتفاق حول الضريبة على القيمة المضافة، والتي تصل إلى 5% ، بعد اتفاقهم على حزمة من الضرائب الأخرى، والغرض من ذلك هو إدخال نظام متكامل وموحد يتم من خلاله فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل سلسلة التصنيع والتوزيع.

وسيتناول ذلك الموضوع من خلال مقدمة -مبحث تمهيدي بعنوان ضريبة القيمة المضافة و الملامح الأساسية لتطبيقها في دول مجلس التعاون الخليجي .و مبحث أول بعنوان دوافع فرض ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي .ومبحث ثاني بعنوان تأثيرات فرض ضريبة القيمة المضافة ومعوقاتهما في دول مجلس التعاون الخليجي .ثم خاتمة ، النتائج، و توصيات

الكلمات المفتاحية: إيرادات نفطية - مجلس التعاون الخليجي - الضريبة على القيمة المضافة - اصلاح ضريبي - استدامة مالي.

**Volatility of oil revenues and the imposition of value-added tax
in the countries of the Gulf Cooperation Council**

Alia Mohammed Abdul Jalil Al Ghaish

Department of Economics at the Higher Institute in the status

Email : Alia Al Ghaish @gmail.com

Abstract :

Taxes are an important part of economic systems, and they constitute a major source for the state's budget and development programs in developed countries. In oil-producing countries, including the Gulf Cooperation Council countries, financing annual budgets and development programs depends mainly on their revenues from oil exports. The countries of the Gulf Cooperation Council have witnessed major transformations due to the successive changes in the oil market and its impact on its prices.

This affects the development paths in the countries of the Gulf Cooperation Council, given the importance of oil revenues in their economy, as they are the main financier of their budget, and consequently the rates of growth and investment in other economic sectors in them depend on those revenues, and the lack of serious consideration in the past to taxes as a development and distribution tool, and as a major resource. From income sources, it has caused the absence of serious attempts to develop tax policies in the Gulf Cooperation Council countries.

Falling oil prices and associated budgetary pressures in a region where governments derive most of their revenues from the oil and gas sector have increased the trend towards tax reform. Hence, imposing new taxes, especially a value-added tax, in the region, will reduce governments' dependence on declining oil

and gas revenues and provide them with an alternative source of sustainable revenue.

The countries of the Gulf Cooperation Council took a big step to cope with the low price of oil when the finance ministers agreed to impose a value-added tax, which is considered one of the most important economic reforms. Up to 5%, after they agree on a package of other taxes, and the purpose is to introduce an integrated and unified system through which value-added tax is imposed on the import and supply of goods and services at every stage of the manufacturing and distribution chain.

This topic will be addressed through an introduction - an introductory topic entitled Value Added Tax and the basic features of its application in the Gulf Cooperation Council countries. And a first topic entitled Motives for imposing value-added tax in the Gulf Cooperation Council countries. And a second study entitled the effects of imposing value-added tax and its obstacles in the Gulf Cooperation Council countries. Then a conclusion, results, and recommendations

Key words: Oil Revenues - Gulf Cooperation Council - Value Added Tax - Tax Reform - Financial Sustainability.

مقدمة

شهدت دول مجلس التعاون الخليجي تحولات جذرية في السنوات الأخيرة في ظل انخفاض أسعار الطاقة العالمية ، مما أدى إلى خلق حالة من عدم اليقين بشأن الآفاق المستقبلية لجميع البلدان المصدرة الطاقة، لاسيما دول مجلس التعاون، فالتغيرات المتلاحقة في أسواق النفط وتأثيرها على أسعاره يؤثر على مسارات التنمية في دول مجلس التعاون الخليجي، نظراً لأهمية الإيرادات النفطية في اقتصادها فهي الممول الرئيس لموازنتها وبالتالي تعتمد معدلات النمو والاستثمار في القطاعات الاقتصادية الأخرى فيها على تلك الإيرادات.

وعلى الرغم من أن دول مجلس التعاون الخليجي شهدت بوادر انتعاش بحدوث ارتفاع جزئي في أسعار الطاقة العالمية عام ٢٠١٦، وإرتفع معدل النمو الكلي فيها من ١,٣% عام ٢٠١٧- وهو أدنى معدلاته منذ عام ٢٠٠٩- إلى ٢,٦% عام ٢٠١٩ مدعوماً بتزايد تدريجي في نشاط القطاع غير النفطي واستقرار أسعار النفط قرب مستويات معقولة و تأثيره الإيجابي على المالية العامة، إلى جانب جهودها السابقة لضبط أوضاعها، الحيز اللازم لكي تقوم الحكومات بإبطاء وتيرة التقشف المالي وكذلك زيادة ثقة المستثمرين.

إلا أن هناك مخاطر سلبية كبيرة تلوح في الأفق وتشمل هذه المخاطر التأثيرات غير المباشرة للتوترات الجيوسياسية على أسواق السلع الأولية والأسواق المالية، تجدد الضعف أو التقلبات في أسعار النفط العالمية، وقد يؤثر أي تقييد مفاجئ في السيولة المالية العالمية أو اضطراب الأسواق المالية على تكلفة التمويل لمنطقة مجلس التعاون الخليجي التي لا تزال احتياجاتها التمويلية ضخمة.

بالإضافة إلى ذلك تداعيات جائحة فيروس كورونا (كوفيد١٩) العالمية ، والتي زادت من عجز الموازنة والحساب الجاري الذي كان آخذاً في الانخفاض ، إلا أنه من المستبعد أن تعود دول المجلس إلى تحقيق

فوائض بأكثر من ٩% كما كان عليه الحال في السنوات التي شهدت ارتفاع أسعار السلع الأولية.

وتهيمن حالياً على هيكل إيرادات دول مجلس التعاون الإيرادات الناتجة عن قطاع الطاقة، كما تتكون القاعدة الضريبية لها بشكل رئيسي من رسوم الإستيراد، والتي تتأثر إيراداتها المتوقعة بسبب الاتجاه المتزايد نحو تطبيق اتفاقيات التجارة الحرة الإقليمية أو الثنائية والتي تؤدي بدورها إلى تخفيض القيمة الجمركية المحصلة. و لظالما اعتبرت دول مجلس التعاون، بيئةً جاذبة للاستثمارات التي تتسم بمعدلات ضريبية منخفضة.

لذلك على المدى الأبعد، ووسط هذه المستجدات اضطر واضعي السياسات في دول مجلس التعاون إلى النظر مجدداً في إجراء إصلاحات هيكلية أطول أجلاً بهدف وضع المالية العامة على مسار مستدام، ولإرساء الأسس لتنويع الاقتصاد على الأمد الأطول، لذلك كان الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي أحد تلك الأسس، لاسيما بعد انهيار أسعار النفط، وتقلص عائدات النفط التي تحتل المرتبة الأولى من حيث الإيرادات التي تحصل عليها دول مجلس التعاون لتمويل ميزانياتها مما جعل التفكير في موارد أخرى أمراً لا مفر منه، فشرعت التوجه إلى الضرائب ومنها ضريبة القيمة المضافة.

ومواكبةً منها للمشهد الاقتصادي المتغير وكجزء من جهودها التنموية الأوسع نطاقاً، اتفقت على اعتماد إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% لتعزيز استدامة التدفقات المالية للحكومات^(١)، وذلك لإدخال نظام متكامل وموحد يتم من خلاله فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد

١ تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة وفقاً للاتفاقية الخليجية في كل من دولة الامارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية منذ يناير ٢٠١٧. وتم تأجيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الكويت

حتى ٢٠٢١

بقلاً عن :- جريدة العين الاخبارية. عن وكالة الانباء الكويتية. بتاريخ ٢٠١٩/٢/١٠.

<https://al-ain.com>

بتاريخ ٢٠٢٠/٦/١٢

وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل سلسلة التصنيع والتوزيع. ومن توقع بإستثناء بعض القطاعات في مجالات محددة لأسباب واعتبارات اجتماعية و اقتصادية (مثل قطاع التعليم وقطاع العقارات)، أوبسبب خصوصيتها أو صعوبة فرض ضريبة القيمة المضافة عليها (مثل قطاع الخدمات المالية).

وسيشكل إطار ضريبة القيمة المضافة الموحد أساساً لإستحداث هذه الضريبة من قبل كل من دول مجلس التعاون على حدة وبشكل مرن وذلك عبر إصدار التشريعات الوطنية وإنشاء البنية التحتية للإدارة الضريبية وتحديد الحد الأدنى للتسجيل في كل دولة. ومع مراعاة التاريخ المقترح للتطبيق. إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيخفف من اعتماد حكومات دول مجلس التعاون الخليجي على عائدات النفط والغاز المتدنية وسيوفر لها مصدراً بديلاً للإيرادات المستدامة.

- الهدف من البحث:

يهدف الباحث من خلال بحثه إلى محاولة لقاء الضوء على تطبيق ضريبة القيمة المضافة دول (مجلس التعاون الخليجي) لمواجهة انخفاض الإيرادات النفطية وما ينتج عنها من جوانب ايجابية وسلبية ومعوقات تطبيقها.

- أهمية البحث:

توضيح دور ضريبة القيمة المضافة كأحد وسائل مواجهة انخفاض الإيرادات النفطية وأحد أدوات تطوير واصلاح النظام في دول (مجلس التعاون الخليجي).

- اشكالية البحث:

تدور اشكالية البحث حول كيفية تعظيم ودعم دور ضريبة القيمة المضافة المزمع تطبيقهما في دول (مجلس التعاون الخليجي) في ظل انخفاض الايرادات النفطية والعمل على الحد من النتائج السلبية الناتجة عن تطبيقها، والمعوقات التي تحد من القيام بدورها.

- مناهج البحث المستخدمة في الدراسة:

استخدم الباحث عدة مناهج بحثية متعددة منها المنهج الاستنباطي ،
الوصفي، التحليلي والمقارن وكذلك الاستقرائي، وذلك عند تناوله موضوع
الدراسة.

خطة البحث

مبحث تمهيدي: ضريبة القيمة المضافة و الملامح الأساسية لتطبيقها في دول
مجلس التعاون الخليجي.

المبحث الأول : دوافع فرض ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس
التعاون الخليجي.

المبحث الثاني: تأثيرات فرض ضريبة القيمة المضافة ومعوقاتها في دول
مجلس التعاون الخليجي.

الخاتمة

النتائج

التوصيات

مبحث تمهيدي: ضريبة القيمة المضافة و الملامح الأساسية لتطبيقها في دول مجلس التعاون الخليجي

شهدت تسعينات القرن الماضي طفرة في مجال ومعدل اعتماد ضريبة القيمة المضافة في جميع دول التحول الاقتصادي تقريباً، الأمر الذي يعكس حاجتها إلى تغيير موارد إيراداتها التقليدية . وعلى الرغم من أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة لم يبدأ إلا قبل حوالي ٥٠ عام، إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدراً رئيساً للإيرادات في غالبية دول العالم.

فقد خضعت معظم أنواع التعامل الداخلي والأنشطة الوطنية لهذه الضريبة بشكل أو بآخر في أي مرحلة من الدورة الإنتاجية التوزيعية مما جعلها أرقى شكل ضريبي يخضع له الاستهلاك وقد تم التوسع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كل الدول النامية والمتقدمة خلال الثلاثين عاماً الأخيرة من القرن العشرين حتى أصبحت ظاهرة الإهتمام بتطبيقها وهيكلها أكثر رواجاً من أي نوع آخر من الضرائب التي عرفها العالم حتى اليوم. ولذلك تعتبر ضريبة القيمة المضافة من أكثر التغيرات تأثيراً في تاريخ الأنظمة الضريبية في العالم.^(١)

١ د .حسن بشيرمحمد نور : الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان ، مجلة دراسات حوض النيل ، مجلد أول العدد الثاني ، (٢٠٠١ م) ، ص ٢٢ .

المطلب الأول: نشأة الضريبة علي القيمة المضافة وانتشارها

أولاً: - نشأة الضريبة علي القيمة المضافة

نشأت ضريبة القيمة المضافة^(١) في بادئ الأمر لمواجهة الإحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال، نظراً لطبيعتها التي تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية^(٢) وقد بدأ ببطء اعتماد ضريبة القيمة المضافة التي أدخلت لأول مرة إلى فرنسا عام ١٩٤٨^(٣)، غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسب سرعة متزايدة^(٤).

ثانياً - إنتشار الضريبة علي القيمة المضافة

شهدت هذه الضريبة انتشاراً سريعاً في عدد كبير من دول العالم، خاصة منذ تبني دول الجماعة الاقتصادية الأوروبية^(٥) لهذه الضريبة في ١٩٦٧م، وقد بدأ الإنتشار الحقيقي الضريبة علي القيمة المضافة في الأول

١ ترجع فكرة الضريبة علي القيمة المضافة إلى العشرينات من القرن الماضي، حيث نادي بها رجل الأعمال الألماني فون سيمينز، كما جرت محاولات أولية لفرضها في فرنسا في سنة ١٩٤٨ ولكن البداية الحقيقية كانت في سنة ١٩٥٤ عندما قامت فرنسا بإحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال.

٢ - انظر

Cumbers ,Andrew and Birch, Kean, "Public Sector Spending and Regional Economic Development : Crowding out or Adding Value" University of ,Glasgow, Center for Advanced Studies, UK. January, 2006, p 85

٣ - انظر

Daniel ,I. Mitchell,:"Beware the Value – Added Tax"Heritage Foundation. ، U.S.A. 2005, p 45.

٤ - انظر

James Bickley, "Value – Added Tax as a New Revenue Source, Congressional Research Service" Public Finance Review, VOL.25,No.3, U.S.A. 2005, p 64.

٥ دول الجماعة الاقتصادية الأوروبية (EEC) ، والتي كانت تشمل (فرنسا - ألمانيا الغربية - إيطاليا - هولندا بلغاريا ولكسمبورج) قبل زيادة عدد اعضائها وتصبح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

من أبريل ١٩٧٣ م كنتيجة لإندماج اقتصاديات المملكة المتحدة والدول الأعضاء بالمجموعة الاقتصادية الأوروبية.^(١)

وقد ساعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي على انتشار هذه الضريبة في دول تلك المنطقة (بما في ذلك الدول غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا)^(٢)، وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الميدان الاقتصادي بإستثناء الولايات المتحدة^(٣)، بل وقد امتد النطاق الجغرافي لتطبيقها ليشمل الكثير من الدول المتقدمة والنامية.^(٤) أما

١ انظر:-

Comparative Aspects of Taxaion by R. Glynne willams, F. C. A, F. T. I. I.
Revised by : B. Menpes. B. Sc. (ECON) F, C, A.

٢ د. كمال حمدان: " الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة"، المؤتمر العلمي الدولي السابع، بيروت ، ١٩٩٩، ص ٦٥ .

٣-انظر

Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration

.University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006, p 78.

٤ منذ التسعينيات من القرن الماضي قامت دول شرق أوروبا والدول التي انبثقت عن الإتحاد السوفيتي السابق بفرض الضريبة علي القيمة المضافة، كما تعددت الدول النامية التي تطبق الضريبة علي القيمة المضافة في آسيا(بما في ذلك دول كبيرة مثل الهند والصين) وفي أفريقيا وفي أمريكا اللاتينية. وحسب تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإن عدد الدول التي كانت تطبق الضريبة علي القيمة المضافة في سنة ٢٠١١ قد بلغ نحو ١٥٤ دولة، بما في ذلك جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عدا دولة واحدة وهي الولايات المتحدة الأمريكية التي مازالت تتمسك بتطبيق الضريبة علي مبيعات التجزئة. حول تاريخ ض.ق.م. وعدد الدول التي تطبقها، أنظر:

P. Hooper and K. Smith, " A value- added tax in the U.S. :An argument in favor", Business Horizons, vol. 40, May-June 1997, pp. 78-83. , www.econbiz.

T. M. Le, Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, World Bank, Papers for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, 2003, www.worldbank.org.

V. Kononova and J. Whalley, Recent Russian Debate on Moving from VAT to Sales Taxes and its Global Implications, NBER Working Paper no. 15615, Dec. 2009., Lucerne Conference Communiqué , www.oecd.org/tax/consumption-tax/...,

الدول العربية فإنها كغيرها من الدول النامية اتبعت الضريبة علي القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح وسياسة لدعم ميزانية الدولة، بعد أن قللت الإعتماد على الموارد الريعية كالإيرادات النفطية. (١)

بجانب برامج التثبيت الاقتصادي والتكيف الهيكلي التي عمل صندوق النقد والبنك الدوليين على ترويجها منذ ثمانينيات القرن الماضي. وكذلك ظاهرة العولمة وتحرير التجارة الدولية، حيث أدت الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة (٢)، ومن بعدها وريبتها منظمة التجارة العالمية (٣) بإعتمادها تحرير التجارة الخارجية إلى تقليص التعريفات الجمركية مما دفع نحو استحداث وسائل أخرى لتعويض الفاق من الضرائب على التجارة الخارجية وتشجيع تجارة الصادر تمشياً مع برامج التنمية الاقتصادية، من خلال تحول كثير من الدول إلى الضريبة علي القيمة المضافة لتعويض

M. Keen, Targeting, Cascading and Indirect Tax Design, IMF Working Paper, no. 13/57, Feb. 2013, p. 5.

M. Keen, The Anatomy of the VAT, IMF Working Paper, no. 13/111, May 2013.

١ ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار " مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية" وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، روما (١٥-١٦) آذار، ٢٠٠٥، ص ١٥٩.

٢ الجات (GATT): الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة وعقدت في أكتوبر ١٩٤٧م، بين عدد من البلدان تستهدف التخفيف من قيود التجارة الدولية وبخاصة القيود الكمية مثل تحديد كمية السلعة المستوردة وهو ما يعرف بنظام الحصص وقد تضمنت خفض الرسوم الجمركية على عدد من السلع. وتشتمل هذه الاتفاقية على بعض أحكام ميثاق هافانا فإن الأمم المتحدة تساعد الدول الأعضاء في الاتفاقية على ادارتها.

٣ منظمة التجارة العالمية (World Trade Organization) (WTO). هي منظمة عالمية مقرها مدينة جنيف في سويسرا، مهمتها الأساسية هي ضمان انسياب التجارة بأكثر قدر من السلاسة واليسر والحرية. وهي المنظمة العالمية الوحيدة المختصة بالقوانين الدولية المعنية بالتجارة ما بين الدول. تضم منظمة التجارة العالمية ١٦٤ دولة عضو إضافة إلى ٢٠ دولة مراقبة كما في ١ آب / أغسطس ٢٠١٦، تأسست منظمة التجارة العالمية في ١ كانون الثاني / يناير ١٩٩٥. وهي واحدة من أحدث المنظمات الدولية، كما أنها خليفة الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة للجات (GAAT)، والتي أنشئت في أعقاب الحرب العالمية الثانية.

النقص في حصيلة الضرائب الجمركية^(١)، وبالرغم من أن نصيب الضريبة على القيمة المضافة النسبي في الإيرادات الضريبية قد تزايد بشدة في الكثير من دول العالم، إلا أن بعض الدول شهدت انخفاضاً في هذا النصيب؛ وهو ما يعني أن النمو الذي حدث في نصيب الضريبة على القيمة المضافة ليس حتمياً.^(٢)

المطلب الثاني:- الملامح الأساسية لضريبة القيمة المضافة بدول مجلس التعاون الخليجي

أسفرت قرارات المجلس الأعلى لدول مجلس التعاون الخليجي في دورته ٣٦ بالرياض في الفترة من ٩ - ١٠ ديسمبر ٢٠١٥، بتوصيات وقرارات الاجتماعين (١٤ و١٣) للجنة الوزارية المكلفة بمتابعة تنفيذ قرارات العمل المشترك عن الملامح الأساسية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي ، وذلك على النحو التالي:-

أ- تفرض دول مجلس التعاون بشكل موحد ضريبة للقيمة المضافة بنسبة أساسية قدرها ٥%.

ب - تفوض لجنة التعاون المالي والاقتصادي، بما يلي:

١- استكمال جميع متطلبات إقرار الاتفاقية والتوقيع عليها في موعد أقصاه منتصف عام ٢٠١٦

١- انظر

The First Global Tax Conference, Rome, 2005, www.itdweb.org/VAT conference, Lucerne Conference, op. cit., and OECD Observer, "Consumption Taxes- The Way to the future?", OECD Policy Brief, Oct. 2007. www.oecd.org

٢- انظر. OECD Observer, op. cit.

- ٢- تحديد جدول زمني لجاهزية ضريبة القيمة المضافة، على أن يتم البدء في التطبيق بداية عام ٢٠١٨م، وتعطى دول المجلس التي لم تستكمل إجراءاتها مهلة أقصاها بداية عام ٢٠١٩ م. (١)
- ٣ - تصادق دول المجلس على الإتفاقية حسب الإجراءات الداخلية المتبعة في كل دولة.
- ٤ - تعتبر الإتفاقية نافذة اعتباراً من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية من دول مجلس التعاون لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون بالنسبة للدول الموقعة عليها.
- ٥ - تصدر كل دولة من دول المجلس قانون (نظام) محلي لضريبة القيمة المضافة على أن يعكس في القانون (النظام) الأحكام المشتركة الواردة في الإتفاقية. (٢)

ج- نطاق ضريبة القيمة المضافة

سُفرض ضريبة القيمة المضافة، بإعتبارها ضريبة استهلاك عامة، على معظم المعاملات التي تتم على السلع والخدمات. ومن الممكن أن يتم استثناء عدد محدود منها من الضريبة.

١ تم تطبيقها فعليا في كل من السعودية والإمارات من ايناير ٢٠١٨، وسيتم تطبيقها في الكويت في عام ٢٠٢١.

٢ قرارات المجلس الأعلى في دورته السادسة والثلاثين، توصيات وقرارات الاجتماعين (١٣ و ١٤) للجنة الوزارية المكلفة بمتابعة تنفيذ قرارات العمل المشترك، الرياض - المملكة العربية السعودية، ٢٨-٢٧ صفر ١٤٣٧ هـ الموافق ٩-١٠ ديسمبر ٢٠١٥ م. لمزيد من التفاصيل انظر:- الجريدة الرسمية مجلس التعاون لدول الخليج العربي، الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، العدد الثالث عشر السنة الرابعة، ١٥ يناير ٢٠١٦ م الموافق ٥ ربيع الآخر ١٤٣٧ هـ، ص٣-٤.

المبحث الأول : دوافع فرض ضريبة القيمة المضافة

تواجه المالية العامة في دول مجلس التعاون الخليجي تحديات واختلالات كبيرة، تؤدي الى زيادة عجز الموازنة العامة. فهي من ناحية تعتمد بشكل رئيسي على عائدات النفط والغاز، والتي تعاني من تقلبات أسعاره في السوق الدولية، وبالتالي تراجعها في عائداته، فضلا عن كونه موردا ناضبا في الأجل المتوسط والطويل. كما تشهد النفقات العامة وخاصة النفقات الجارية نموا متزايدا ومطردا على النحو الذي أدى إلى زيادة نسبة عجز الموازنة لاسيما مع الأحداث السياسية في المنطقة وجائحة الكورونا (الكوفيد ١٩) ، ومن ناحية أخرى تتسم الإيرادات الضريبية بانخفاض أهميتها النسبية في هيكل الإيرادات العامة ومحدودية تغطيتها للنفقات العامة.

مما جعل هناك إلى ادراك من جانب حكومات مجلس التعاون الخليجي إلى أهمية النظر إلى نظمها الضريبية بصورة مختلفة، و أنه لا يمكن الإعتماد على مورد اساسي فقط للإيرادات العامة مهما كانت نسبة مساهمته فيها. فكان الاتجاه لإصلاح الهيكل الضريبي فيها، فالضريبة أحد أهم أدوات إعادة توزيع الدخل، ومن أهم مصادر الإيرادات العامة لدى معظم الدول، فهي تشكل والانفاق العام أحد أهم ادوات السياسة المالية.

ورغم أن بعض الدول الغنية بالثروات النفطية مثل دول مجلس التعاون الخليجي كانت قد صرفت النظر منذ بداية عهدها بتدفق الإيرادات الريعية من إيرادات النفط الخام عن جباية معظم أنواع الضرائب الدخل والاستهلاك، بسبب عدم حاجتها للدخل من الضرائب في توفير الموارد للخزانة العامة، إلا أن المشهد الاقتصادي تغير.

ومواكبةً من دول مجلس التعاون الخليجي للمشهد الاقتصادي المتغير وكجزء من جهودها التنموية الأوسع نطاقاً، وقّعت اتفاقية إطار عمل لاستحداث ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بمعدل ٥% بحلول العام ٢٠١٨ في دولها. وقد نالت ضريبة القيمة المضافة أهمية متزايدة في السنين الأخيرة كمصدر للإيرادات الحكومية في مختلف أنحاء العالم ،

لتحقيقها إيرادات عالية مع قلة تكلفتها الإدارية ، وهي تقوم علي قاعدة بسيطة تتمثل في تحصيل الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج عن طريق إضافة قيمة الضريبة في كل مرحلة من هذه المراحل، والتي تستمد مبدأها من كونها ضريبة عامة علي الإستهلاك .

المطلب الأول: دوافع مالية (تراجع الإيرادات النفطية)

تتجاوز الإيرادات النفطية ٨٠ % من الإيرادات العامة في الدول العربية المصدرة للنفط ومنها دول مجلس التعاون الخليجي^(١)، مما يجعل من انخفاض أسعار النفط تمثل عجزاً كبيراً في ميزانياتها^(٢)، وعلى الرغم من الجهود المبذولة لضبط أوضاع المالية العامة. لكن هذا العجز لا يزال ضخماً في دول مجلس التعاون.

أولاً :- الارتباط بالقطاع النفطي

على الرغم أن نسبة القطاع غير النفطي في الناتج المحلي الإجمالي لدول مجلس التعاون سجلت ارتفاعاً في السنوات القليلة الماضية، إلا أن نمو هذا القطاع وتوسعه لا يزال مرتبطاً بطرق مباشرة، أو غير مباشرة، بالقطاع النفطي ودورة أسعار النفط، من خلال آلية الإنفاق الحكومي، إضافة إلى نسب التركيز التي لا تزال عالية في الصادرات، وفي دخولها من النفط، وكانت هناك دلائل تشير إلى بدء تحسّن النمو في القطاع غير النفطي بعد انخفاضه لأدنى مستوياته.^(٣)

١ صندوق النقد العربي: التقرير الاقتصادي العربي

[//www.amf.org.ae/sites/default/files/econ/joint%20reports](http://www.amf.org.ae/sites/default/files/econ/joint%20reports)

عامّة.pdf

٢ على سبيل المثال دولة الكويت لا تزال تعتمد على النفط على نحو كبير، فعام ٢٠١٧ شكلت قيمة صادرات النفط الخام للكويت ما قيمته ٤٤،٦٨٢ مليون دولار من قيمة الناتج المحلي الإجمالي والبالغ قيمته ١٢٠،٠٠٤٧ مليون دولار أي ما يمثل نسبة ٣٧،٢% من ناتجها المحلي الإجمالي. لمزيد من التفاصيل انظر :- الأوبك : التقرير السنوي الاحصائي ٢٠١٨، ص٥. وانظر أيضاً :- صندوق النقد لدولي: مستجدات آفاق الاقتصاد الإقليمي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى ، يناير ٢٠١٥، ص٢.

٣ البنك الدولي ٢٠١٧: المرصد الاقتصادي لمنطقة الخليج، ملخص تنفيذي، العدد الأول، يونيو/حزيران ٢٠١٧، ص٤.

وبالفعل شهدت معظم دول المجلس زيادة مطردة في نمو القطاع غير النفطي أسهمت في تحسن نواتج النمو، لكن تدهور أوضاع موازين المالىة العامة والمعاملات الخارجية مقتضية أثر أداء القطاع النفطي وركود الطلب على الصادرات غير النفطية. جعل هناك استمرارية في اتجاه مستويات المديونية نحو الصعود في جميع دول المجلس.^(١)

ثانياً :- تداعيات إنخفاض سعر النفط على النمو في الدول المصدرة للنفط

هناك تداعيات محتملة لإنخفاض سعر النفط في دول مجلس التعاون من خلال محاولة تلمس تغييرات مسار مجموعة من مؤشرات الاقتصادية الكلية على خلفية انخفاض سعر النفط، يتبين أن الآثار المباشرة لإنخفاض سعر النفط تتمحور في انخفاض قيمة عائدات تصدير النفط التي تغذي كلاً من الحساب الجاري والموازنة العامة والاحتياط الرسمي لتلك الدول، على الرغم من لكن آثاره المتفاوتة بين الدول في المقابل.^(٢)

فقد سجل معدل النمو في دول دول مجلس التعاون تراجعاً كبيراً في ٢٠١٩ إذ تشير التقديرات الى هبوط اجمالي الناتج المحلي الحقيقي الكلي الى ٠,٨% في ٢٠١٩ من ٢% في ٢٠١٨ وأدى الهبوط الطلب على النفط بسبب تباطؤ نمو الاقتصاد العالمي وتراجع الاسعار العالمية للسلع الاولية إلى اضعاف نمو القطاع النفطي، واستمر اتجاه مستويات المديونية نحو الصعود في مختلف انحاء المجلس، حيث عادت بعض الدول إلى أسواق الدين لتمويل عجز موازين مالىتها العامة. ومع انخفاض الاحتياطيات

١ البنك الدولي:تنويع الأنشطة الاقتصادية من اجل تعاون خليجي مستدام وقادر على التكيف (ملخص واف)، مجلة أحدث المستجدات الاقتصادية بمنطقة الخليج،العدد الخامس، ديسمبر ٢٠١٩،ص٣.
٢ تقريرالمركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات: تداعيات إنخفاض أسعار النفط على إقتصادات دول منطقة الشرق الأوسط المصدرة للنفط . نقلًا عن:- اتحاد المصارف العربية الدول العربية الخليجية

متاح على:-

<http://www.uabonline.org/en/magazine/158315851575158715751578/15831585157515871577160>

بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٥

المالية، لاتزال عمان والبحرين الاكثر ضعفاً في المجلس من حيث الاستمرار في تحمل اعباء الديون.^(١)

المطلب الثاني : (دوافع اصلاحية) الحاجة إلى الإصلاح الضريبي و تحقيق الاستدامة المالية

أولاً :- مفهوم الإصلاح الضريبي:

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من المراحل^(٢)، وغالبا ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة ، ولأن المكاسب الناجمة من الإصلاح الشامل لا تظهر عادة إلا في المدى المتوسط أو الطويل ، لذا غالباً ما يكون هناك مستفيدين ومتضررين من عملية الإصلاح هذه مما يتطلب وجود ارادة حقيقية للإصلاح.^(٣)

ثانياً :- اتجاه دول مجلس التعاون للإصلاح الضريبي

بات الاصلاح الضريبي عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الاقتصادي والتكليف الهيكلي ولم يعد قاصراً على الدول النامية بل لقد بذلت العديد من الدول الغنية بالثروات النفطية مثل دول مجلس التعاون الخليجي على مدى العقدين الأخيرين جهوداً حثيثة على مسار الإصلاح الاقتصادي، وذلك بهدف تحسين المناخ الإستثماري، ودعم آليات السوق، وتفعيل دور القطاع الخاص

١ البنك الدولي: تنوع الأنشطة الاقتصادية من اجل تعاون خليجي مستدام وقادر على التكيف (ملخص واف)، مجلة أحدث المستجدات الاقتصادية بمنطقة الخليج، العدد الخامس، ديسمبر ٢٠١٩، ص٣.

٢ الاصلاح الضريبي عامة هو "عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل سعر الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة".

٣ لمزيد من التفاصيل انظر كلا من :- عبد المجيد قدرى:- دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان،الأردن ، ٢٠١١ ، ص: ٢٤٩، وانظر أيضاً:- د.سعود عبد العزيز عثمان، د. شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)،الدار الجامعية، الاسكندرية،٢٠٠٧،ص٥٣٥.

في التنمية، وتحرير النظام المالي، ورفع مستوى المعيشة، وتعزيز النمو الاقتصادي.

وقد انصبت جهود الإصلاح الضريبي لديها على تنويع وتطوير القاعدة الضريبية وتحسين نظم الإدارة والتحصيل الضريبي، وخفض معدلات الضرائب والرسوم الجمركية بما يتوافق مع الإلتزامات والمتطلبات الإقليمية والدولية المرتبطة بتحرير وتطوير التجارة الخارجية. كما تم استحداث أنواع أخرى من ضرائب الإستهلاك، مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات، لتحل وتعوض التخفيض الذي أدخل على الرسوم والضرائب الجمركية.

ثالثاً: تحقيق الاستدامة المالية

تكتسب الاستدامة المالية أهميتها العملية من كونها أداة تساعد في فهم وتحليل قدرة الدولة المالية على الاستمرار في سياسات الإنفاق العام والإيرادات العامة على المدى الطويل، دون التأثير على مقدرتها المالية أو التعرض لمخاطر الإعسار المالي، وعدم الوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية، نتيجة ضعف الاستدامة المالية وتزايد عجز الموازنة العامة. كما أن تحليل الاستدامة المالية يمكن يساعد في تحليل وتفسير طبيعة العلاقة بين الوضع المالي والأداء الاقتصادي الكلي، وخاصة في مسائل النمو الاقتصادي والاستقرار المالي والنقدي. وهي أيضاً أداة تساعد صانع القرار في نهاية المطاف في تحديد التعديلات والإصلاحات في مضمون واتجاهات السياسة المالية بشقيها الإنفاقي والإيرادي.⁽¹⁾

١ برز مفهوم الاستدامة المالية Fiscal sustainability في أواخر سبعينات القرن الماضي بعد تزايد حركة المطالبات الرامية إلى الحد من زيادة الضرائب والإنفاق العام حيث واجهت الحكومات ضغوطاً مالية سواء في جانب الحد من الضرائب أو في جانب زيادة الإنفاق العام. ومع ذلك فإن استخدام مفهوم الاستدامة المالية في الدراسات والأدبيات الاقتصادية كمصطلح علمي يعود إلى منتصف تسعينات القرن الماضي والذي يشير بوضوح إلى أن الحكومات من المحتمل أن تواجه استمرار الأزمات على المدى الطويل، وخاصة بعد صدور تقرير The Brundtland Report

انظر:-

Hyunjung Ji Jeong J. Ahn (2012) The Role of Intergov-ernmental Aid in Defining

رابعاً: مؤشرات الاستدامة المالية وفرض ضريبة القيمة المضافة

هناك بعض المؤشرات التي تستخدم لتقييم استدامة المالية العامة والتي تشمل مؤشرات في جانب استدامة الإيرادات العامة، ومؤشرات أخرى في جانب النفقات، كما أن ثمة مؤشرات مركبة لكل من الإيرادات والنفقات معا.^(١) ومن بين هذه المؤشرات مؤشر الفجوة الضريبية، والذي يفيد في معرفة الضرائب المحققة للاستدامة المالية والضرائب الفعلية من خلال المحافظة على نسبة مقبولة للدين الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي.^(٢) ومع الأخذ بمؤشرات أخرى إضافية تتناسب مع الحالة في دول مجلس التعاون الخليجي مثل نسبة تغطية الإيرادات العامة (الضريبية وغير الضريبية) للنفقات، مرونة النظام الضريبي والطاقة الضريبية وخلافه، كان هناك اتجاه نحو فرض حزمة من الضرائب ومنها ضريبة القيمة المضافة من قبل حكومات مجلس التعاون الخليجي كأحد حلول برنامجها الاصلاحى.

3. Fiscal Sustainability at the Sub – national Level Arizona State University p;

١ انظر :-

(1990) – O. Blanchard, OECD, suggestion for a new set of fiscal indicators. Department of economic and statistic working papers. no ;79. OECD publishing, p,14.

٢ يتم احتساب مؤشر الفجوة الضريبية على النحو التالي: نسبة الضريبة المستهدفة إلى الناتج المحلي الإجمالي = نسبة الإنفاق العام إلى الناتج (بدون مدفوعات الفوائد) + (سعر الفائدة الحقيقي معدل نمو الناتج المحلي الحقيقي) + نسبة الدين العام - إلى الناتج المحلي الإجمالي .
لمزيد من التفاصيل انظر :- مروة فتحي البغدادي، مؤشر الاستدامة المالية والمخاطر التي تهددها في مصر، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، المنصورة، اكتوبر ٢٠١٠، ص١٥ .

المبحث الثاني: تأثيرات فرض ضريبة القيمة المضافة ومعوقاتها في دول مجلس التعاون الخليجي.

خطت دول مجلس التعاون الخليجي خطوة كبيرة للتأقلم مع انخفاض سعر النفط حينما وافق وزراء المالية على فرض ضريبة القيمة المضافة، فقد صادق وزراء مالية دول مجلس التعاون الخليجي على مشروع اتفاق حول الضريبة على القيمة المضافة، بعد اتفاقهم على حزمة من الضرائب الأخرى^(١)، و يأتي فرض دول مجلس التعاون الخليجي لضريبة القيمة المضافة في إطار خطوات تتخذها للتأقلم مع تراجع أسعار النفط منذ منتصف عام ٢٠١٤^(٢)، والذي انعكس بشكل سلبي على إيراداتها العامة.^(٣) حيث يتوقع أن تولد ضريبة القيمة المضافة عند ٥% إيرادات قد تصل إلى ٢% من الناتج المحلي الإجمالي لدول الخليج، أو ما بين ٢,٥ و ٣,٥% من الناتج المحلي غير النفطي.

١ تم التصديق بتاريخ ٢٧/١٠/٢٠١٦

٢ يعتبر صندوق النقد الدولي من أبرز من دعا الدول الخليجية إلى فرض ضرائب جديدة وإجراء إصلاحات مالية، لمواجهة تراجع أسعار النفط وتنويع مصادر الدخل الاقتصادي القائمة بشكل أساسي على الإيرادات النفطية، وجاءت تصريحات الوزير السعودي إثر مباحثات بين نظرائه الخليجين ومحافظي المصارف المركزية مع مديرة صندوق النقد الدولي كريستين لاغارد. وقالت لاغارد إن "كل دول مجلس التعاون الخليجي بدأت إصلاحات قوية ردا على هذا الواقع الجديد"، غير أنها ترى أن هناك حاجة لاتخاذ خطوات إضافية في هذا الاتجاه.

٣ الهيكل الاقتصادي للبلدان الخليجية بشكل أساسي على الإيرادات النفطية بنسب تتجاوز الـ ٥٠% من إجمالي اقتصادياتها، طبقاً لبيانات صندوق النقد الدولي، فإنه في الفترة التي سبقت الأزمة من ٢٠١١-٢٠١٤ كانت إيرادات النفط تشكل ٩٠,٧% من إيرادات الموازنة العامة في قطر، و ٩٠,٣% من إيرادات الموازنة العامة في السعودية، و ٨٨,٧% في سلطنة عمان، و ٨٧,٢% في البحرين، و ٨٣,٦% في الكويت، بينما أقل نسبة توجد في الإمارات العربية المتحدة، حيث تمثل الإيرادات النفطية ٦٩,٩% من إيرادات الموازنة العامة.

المطلب الأول: الجوانب الايجابية والسلبية لفرض ضريبة القيمة المضافة

على دول مجلس التعاون

أولاً - الجوانب الايجابية لضريبة القيمة المضافة

يسوق المناصرون لضريبة القيمة المضافة والمؤيدون لها العديد من المزايا التي تتحقق عند فرض هذا النوع من الضرائب ومن أهم هذه المزايا^(١)

- ١ - تشكل ضريبة القيمة المضافة مصدر هام للإيرادات يعوض به نقص الإيرادات الناتجة عن انخفاض أسعار النفط .
- ٢ - يحبذ الاقتصاديون تصميم هذه الضريبة لتكون ضريبة على الاستهلاك، حيث أن أثرها الرئيس يكون في توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه لها، وخلافا للرأي الشائع ، فإن عبء الضريبة في هذه الحالة لا يقع على المستهلك وحده بل يتحمل البائع جزءاً منه.
- ٣ - إن ضريبة القيمة المضافة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج ، حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المنتجات أو المخرجات، وهذا يعني إن البائعين مطلوب منهم فرض ضرائب على جميع مبيعاتهم، وفي الوقت ذاته بإمكانهم استرداد أو خصم الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عميلة الإنتاج، وميزة ذلك إن الإيرادات أصبحت مضمونة وذلك من خلال تحصيلها أثناء عمليات الإنتاج جميعها، على العكس من الضرائب على مبيعات التجزئة^(٢)، كما أن

١ د. كمال حمدان : الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة" مرجع سابق، ص ٦، وانظر أيضاً : د. يونس احمد البطريق : النظم الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٤٧ .
٢ د عبد المنعم بركات: دراسة في الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ١٣٥ .

- هذا النوع من الضرائب لا يشوه قرارات الإنتاج كما هو الحال في الضريبة على الإيرادات النهائية.^(١)
- ٤ - إن ضريبة القيمة المضافة محايدة وذلك لأنها لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج ، وكذلك لأنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لأن هذه الضريبة عادة لا تفرض على الصادرات.^(٢)
- ٥- من المزايا أيضا أن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساويا أو مقاربا للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات^(٣)، مما يخلق منافسة بين السلع المحلية والأجنبية.
- ٦ - من الناحية الإدارية ، تضمن ضريبة القيمة المضافة مبدأ الرقابة الذاتية فيما بين المسجلين، مما يسهل عمل الإدارة الضريبية، ويقلص إمكانية التهرب من الضريبة، فإذا أراد مورد الأموال أو مؤدي الخدمات تخفيض قيمة الضريبة المتوجبة عليه^(٤) ، فمن مصلحة الذي يشترى إدراج كامل المبلغ في قائمة الشراء كي يتمكن من خلال ممارسة حق الخصم الإستفادة من الضريبة التي دفعها. ومن ناحية أخرى إذا بالغ المشتري عند إعداد قوائم بقيمة الضريبة المدفوعة ، فإن من مصلحة

١ - انظر

McLaren, J. Scotland's "improving Economic Performance: a long-term Comparative study" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003. p 42-48

٢ .د. غازي عبد الرزاق النفاش: "المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية ط ١، دار وائل للنشر، عمان، الأردن ١٩٩٧، ص ٤١.

٣ -انظر

McLaren, J. Scotland's "improving Economic Performance: a long-term Comparative study" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003. 42-48.

٤ -انظر

Daniel, J. Mitchell, "Beware the Value – Added Tax" Heritage Foundation. ,U.S.A. 2005, p 45.

مسلمي الأموال أو مؤدي الخدمات تسجيل الضريبة الحقيقية لتفادي دفع مبلغ أكبر من قيمة الضريبة المتوجبة فعلا عليهم.^(١)

٧ - هنالك أيضا جوانب ايجابية أخرى يجادل بها المؤيدين لضريبة القيمة المضافة، وتقوم فرضيتهم علي أن ضريبة القيمة المضافة هي الأكثر عدلاً اقتصادياً إذا تم فرضها بنسب متماثلة علي كل السلع الاستهلاكية و في هذه الحالة يعامل المنتجين بالمثل.

٨- إن ضريبة القيمة المضافة تتجنب عبء الازدواج الضريبي علي مردودات رأس المال بالمقارنة مع ضريبة الدخل.

٩ - ضريبة القيمة المضافة اذا طبقت من دون استثناءات كثيرة أو إعفاءات كبيرة سوف توفر قاعدة ضريبية واسعة ومرنة يجعل من الصعوبة بمكان أن يمارس فيه المتهربين من دفع الضريبة تهربهم الضريبي.

ثانياً- الجوانب السلبية لضريبة القيمة المضافة

هناك مساوئ عديدة تصاحب تطبيق ضريبة القيمة المضافة يذكرها المناهضون لفرض هذه الضريبة ويتخذون من هذه الأسباب مدعاة لمعارضتهم فرض هذه الضريبة ، سواء أكان هذا الاعتراض بشكل مرحلي لأسباب وظروف معينة أم بشكل دائم ، ويمكن استعراض لتلك المساوئ كالتالي :

١ - تأثير ضريبة القيمة المضافة على معاملة السلع الرأسمالية

في معظم دول العالم يتم استرجاع ضريبة القيمة المضافة من قبل الجهة التي قامت بدفعها لتشجيع الإستثمار في رأس المال، ولان الإنفاق على

١-انظر

Shaoul, J: "The Private Finance Initiative of the Public funding of Private Profit?" In C. Greve and Hodge (eds) The Challenge of Public Private Partnerships : Learning from. International Experience , Edward .Elgar,London,2005.

السلع الإستثمارية لا يعد استهلاكاً بالمعنى الصحيح، إلا أن دول أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية، وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بشكل تدريجي ومساوي لقيمة استهلاك رأس المال، ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى الاستثمار في رأس المال، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة على الشركات الحديثة أو تلك التي تسعى للتوسع قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تبيع من السلع (أي إن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة في السيولة، وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات (الحديثة أو المتوسعة) نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة والتي عادة ما تأخذ زمناً طويلاً.^(١)

٢ - ضريبة القيمة المضافة و محاباة الواردات على حساب الصناعات المحلية

في كثير من الأحيان يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات وذلك لأنها تقوم بفرض ضريبة واحدة عليها، وتتحيز ضد الصناعات المحلية وذلك لأنها تخضع للضرائب عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج، واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة غالباً ما يأخذ وقتاً وجهداً.^(٢)

١ رسول راضي حربي : منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة ، بحث مقدم إلى . ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة،العراق ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٢ .
٢ ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار " مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية" وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، روما، (١٥-١٦)، آذار - مايو ، ٢٠٠٥ ، ص ١٥٩ .

- ومن سلبياتها أيضاً أنها قد تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لأغراض التهرب من الضريبة، مما يؤدي إلى عدم الكفاءة في الإنتاج وربما الإحتكار.^(١)

- ومن المساوئ الأساسية لهذه الضريبة أنها معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية، وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعاً ما لدى الشركات والمؤسسات، وأن الذي سيتحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضرائب.

المطلب الثاني: تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإقتصاد القومي

أولاً - على مستوى الأسعار و انعكاسه على مستوى المعيشة.

إن إقرار الضريبة على القيمة المضافة سيكون له تأثير على المستهلك بشكل كبير فهو المتأثر الأول والأخير، خصوصاً وأن أي زيادة على ضرائب الشركات، ستجعل أصحابها يلجأون إلى زيادة أسعار المنتجات بشكل سريع، حفاظاً الأرباح التي يحققونها. حيث من المتوقع أن ترتفع أسعار المنتجات والخدمات عند إقرار القيمة المضافة بنحو ١٠ إلى ١٥ في المئة، تبعاً للقيمة التي ستفرض، مما سيترك أثراً أيضاً على معدل التضخم في السوق المحلي. كما أن مسألة ضبط أسعار المنتجات والخدمات لن تكون سهلة في الكويت، خصوصاً بعد التجارب السابقة وآخرها رفع سعر البنزين.^(٢)

من المرجح أن ترتفع كلفة المعيشة ، ولكن ستتفاوت هذه الزيادة بتفاوت نمط حياة الأفراد وسلوكهم الإنفاقي. فإذا كانت النفقات تتركز في

١- انظر

James Bickley, "Value – Added Tax as a New Revenue Source, Congressional .Research Service" Public Finance Review, VOL.25,No.3, U.S.A. 2005, p 64.

٢ والذي أدى إلى ارتفاع في أسعار بعض المنتجات، حيث أن الجهات المعنية مطالبة بزيادة جهودها ورقابتها على الأسعار، من أجل الحفاظ على الاستقرار الاقتصادي في الدولة خلال الفترة المقبلة

المقام الأول على السلع المستثناة من ضريبة القيمة المضافة مثلاً، فإنه لن يكون على الأرجح زيادة كبيرة في تكلفة المعيشة.^(١)

ثانياً - على القطاع الصناعي

يعتبر القطاع الصناعي هو المتضرر الأبرز من رفع قيمة الضرائب على القيمة المضافة والسلع الانتقائية، خصوصاً أن الأسعار ستختلف من الشركة إلى الموزع إلى المحال التجارية قبل أن تصل في النهاية إلى العميل أو المستهلك النهائي.

ثالثاً - تأثير ضريبة القيمة المضافة على قطاع البيع بالتجزئة

يشكل فرض ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي مسألة خطيرة بالنسبة إلى جميع تجار البيع بالتجزئة. فقد يكون بعض تجار التجزئة في الواقع أفضل حالاً إذا اختاروا تحميل زبائنهم فقط نسبة أصغر من التكلفة الزائدة المتأتية عن فرض الضريبة، فيما يتحملون القسم المتبقي أنفسهم سعياً للحفاظ على حصتهم السوقية. و"كثيرون من الخطة التسويقية الأولية، قد يعرض الكثير من التجار أيضاً تغطية كامل مبلغ ضريبة القيمة المضافة من أجل إبقاء حجم مبيعاتهم عند مستوى معقول خلال فترة البدء بتنفيذ الضريبة لحين استقرار الاسواق".^(٢)

رابعاً- تأثير ضريبة القيمة المضافة على قطاع وسائل النقل

من العقبات التي تواجه تجار التجزئة وخاصة في قطاع وسائل النقل أن أي مستهلك يعرف قدرته الشرائية ربما سيفكر بتسريع عملية الشراء لكي

١ معهد الدراسات المصرفية: إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي ، اضاءات (نشرة توعوية)، الكويت ، السلسلة ١١ العدد ١ ، سبتمبر ٢٠١٨ ، ص٥.
٢ كي بي إم جي الدولية: ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي. (تحليل اتفاقية إطار العمل الخاص بضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي)، ص٧-٨ ص٨.
متاح على:-

يحاول تفادي تكلفة ضريبة القيمة المضافة^(١). لذلك فإن تجار وسائل النقل سيواجهون عدة صعوبات تشغيلية تتمثل أهمها في قدرتهم على تلبية الارتفاع الكبير المتوقع في الطلب على وسائل النقل خلال الفترة التي تسبق فرض ضريبة القيمة المضافة. والجانب الآخر لهذه المشكلة هو أنه من المرجح إغراق السوق بالسيارات المستعملة مع اندفاع المستهلكين للتخلص منها وشراء سيارات جديدة^(٢).

وسيتوجب على التجار التأكد من عدم إصابة زبائنهم بخيبة الأمل عند محاولتهم اتخاذ قرارات الشراء بشكل أسرع من المعتاد. وسيكون من الضروري الاحتفاظ بمخزون مناسب من السيارات وبمواصفات مناسبة؛ فالسيارات التي يتم طلبها قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة مع تسليمها بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة سوف تواجه مخاطرة تحميلها بتكلفة جديدة تتمثل في قيمة الضريبة.

خامساً - تطبيق ضريبة القيمة المضافة على قطاع والمؤتمرات والمعارض

تعتبر دول مجلس التعاون الخليجي وجهة أساسية لإقامة المعارض والمؤتمرات، وستكون من الصعوبة لهذا القطاع التعامل مع المزودين الصغار الذين قد لا يخضعون لضريبة القيمة المضافة لعدم تسجيلهم لشركتهم أو عدم أهليتهم للخضوع لها ، ويعني ذلك أنهم سيجمّلون هذه

١ الإقتصادي: ما الآثار المحتملة لضريبة القيمة المضافة على دول الخليج؟ ١٣ أكتوبر ٢٠١٦ متاح على:-

<https://aliqtisadi.com>

بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٢

٢ ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي - كيف نستعد لها: المصدر:- تقرير ديوليت. ٥ أكتوبر ٢٠١٦.

متاح على :-

[//https://www.annahar.com](https://www.annahar.com).

بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٢

الضريبة على تكاليفهم، وعلى افتراض أنهم يرغبون بالحفاظ على هوامش أرباحهم سيتم عندئذٍ إدخال هذه الضريبة ضمن الرسوم التي يفرضونها. من المشكلات المهمة التي قد تواجه هذا القطاع، وبخاصةً عند الترتيب لإقامة المؤتمرات والمعارض، احتمال وجود فترات فاصلة طويلة بين تاريخ إبرام العقد الأولي السابق لفرض الضريبة والموعِد الفعلي لإقامة المعارض بعد فرض الضريبة؛ وكيف سيتم التعامل مع مثل هذه الحالة.^(١)

سادساً - تطبيق ضريبة القيمة المضافة على قطاعات الخدمات المالية والتأمين

تواجه عملية فرض الضرائب على الخدمات المالية وخدمات التأمين صعوبات كثيرة. وبهذا الصدد "يعتبر فرض الضرائب على هذه الخدمات أمراً صعباً؛ فقيمة الخدمة المالية أو المعاملة المالية لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وبخاصةً في سياق المعاملات البسيطة، وخاصةً كالمعاملة على حدة حيث يكاد يستحيل تحديدها بدقة. ونتيجة لذلك فإن الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة غالباً ما يعد منهجية مفضلة في السياسة الضريبية." مع ذلك، يؤدي الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة أيضاً إلى مشكلات فنية بالنسبة إلى الشركات بقدر المسائل التي يحلها.^(٢)

١ اضاءات: إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي ، مرجع سابق، ص٦.

٢ الاقتصادي: نما الآثار المحتملة لضريبة القيمة المضافة على دول الخليج؟، مرجع سابق.

المطلب الثالث: معوقات فرض ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس

التعاون الخليجي

أولاً - إن بدء العمل بقانون الضريبة المضافة ، سيختلف بين دولة وأخرى في دول مجلس التعاون ، خصوصاً وأن كل منها لديها نظام ضريبي مختلف عن الأخرى، حيث يستلزم صدور قانون لفرض ضريبة القية المضافة في الكويت ، ما سيؤدي إلى تأخير العمل بأي قرار يتخذ على مستوى دول مجلس التعاون الخليجي، فالتوقيع على القرار يختلف عن وضعه موضع التنفيذ شيء ، فالأمر يحتاج إلى آلية وتوافق بين جميع الجهات المسؤولة في الدولة من وزارة المالية، إلى وزارة التجارة والصناعة، مروراً بوزارة البلدية وغيرها قبل صدور قانون لفرض الضريبة.

ثانياً- وعقبة رئيسية أخرى هي أن دول مجلس التعاون، في حالة الإقدام على فرض هذه الضريبة، ونظراً لإرتباط كل دولة من دول المجلس بالعديد من الاتفاقيات الإقتصادية مع دول المجلس الأخرى، فمن الضروري معرفة الآثار التي ستترتب على تطبيق هذه الضريبة، ومنها أثرها على نظام نقطة الدخول الواحدة، والصناعات ذات المنشأ المحلي. وهل سيتمتع مواطنو دول المجلس بحقوق استرجاع ضريبة المبيعات في حالة مغادرتهم بالسلعة؟ وماذا لو أصبحت هناك "تجارة حدودية" مع الدول المجاورة يتم من خلالها شراء السلع والحصول على إعادة الضريبة ثم إدخالها مرة أخرى وبيعها بسعر السوق دون ضريبة.

ثالثاً- ومن المعوقات أيضاً مشكلة الوكلاء التجاريين. فمن المعلوم أن لمعظم السلع التجارية في دولة الكويت وبالذات السلع المعمرة وكلاء تجاريون حصريون. وفي العديد من الحالات يكون هذا الوكيل في جميع أنحاء الدولة. وهنا ماذا سيترتب على التحويل في المخزون من فرع لآخر، أو اللجوء لعقد صفقات الشراء أو إصدار الفواتير في مكان ما دون غيره مما سيضاعف من حجم المبيعات في مكان وتقلص المبيعات في مكان آخر.

رابعاً - ومن العقبات الأخرى التي ينبغي التصدي لها، موضوع التجارة الإلكترونية، وهل ستخضع لهذا النوع من الضرائب، ومن الذي يملك السلطات لفرض هذه الضريبة، هل هي السلطات المحلية لأى دولة اخري على انفراد أم مجلس اتحاد الدول الخليجية ؟ وما هي السلع التي ستخضع لهذا النوع من الضرائب، وما هي السلع التي ستحصل على استثناءات؟

فهناك تجربة الاتحاد الاوروبي عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية وما واجهها من مشكلات ، والتي تتمثل في صعوبة فرض ضريبة قيمة مضافة على المنتجات التي يتم تداولها إلكترونياً، بالإضافة لصعوبة تسجيل المتعاملين في نظام التجارة الإلكترونية.

وترتبط التجارة الإلكترونية الدولية بمجموعة من المشكلات ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة، وتعتبر الفاتورة الضريبية هي الأداة الأساسية للمعاملة التي تخضع للضريبة على القيمة المضافة، ولا تتضمن التجارة الإلكترونية مستندات ورقية، لذا يصعب تتبع معاملات التجارة الإلكترونية، كما يصعب تحصيل الضريبة من الشركات غير المسجلة، ويمكن للإدارة الضريبية استخدام البرمجيات وتكنولوجيا المعلومات والفحص الإلكتروني، للحد من التهرب الضريبي

خامساً - تعتبر هذه الضريبة جيدة في حالات الدول بسيطة التركيب السياسي (الدول الموحدة) مثل دولة الكويت إلا أنها لا تعتبر جيدة في حال الدول الفيدرالية (مثل دولة الامارات)⁽¹⁾، وكذلك في حالة الدول التي ترتبط بإتحاد اقتصادي.

١ ومن العقبات التي تواجه دولة فيدرالية مثل الامارات هي الصعوبات الإدارية، وتوزعها بين الإدارة الاتحادية والسلطات المحلية. ومن الذي سيتعرض لمشاكل مثل التهرب الضريبي أو التعمد في إصدار وثائق غير ممثلة لحركة التجارة بين الإمارات. ونظراً لأن الحكومات المحلية تتباين من حيث قدراتها الإدارية، فإن العبء الأكبر سيقع على الإمارات التي تتمتع بأنظمة إدارية متقدمة، بينما ستتعهم إمارات أخرى بإيرادات دون بذل جهود مقابلة. كما أنه في حالة دولة الامارات لا

المطلب الرابع: متطلبات نجاح ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي

إن كل ضريبة ناجحة تتطلب تصميم متقن لتكون فعالة ووافية للغرض الذي وجدت من أجله، من حيث المفهوم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي على مستوى الدولة بشكل عام، وكذلك من حيث الإدارة والمكلف.

أولاً- المتطلبات الأولية

هناك عدد من عوامل النجاح التي ينبغي تلبيتها قبل النظر في دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة ، والتي من أهمها سلامة تصميم السياسة الضريبية، ووجود سلطة ضريبية قادرة على إدارة الضريبة بشكل كفاء وبأقل التكاليف، وبساطة القوانين والإجراءات، وملاءمة الهيكل التنظيمي للإدارة وكفاية الموارد المتوفرة لها، بجانب السيطرة الفعالة وقياس تدفق البضائع في المناطق الحدودية. (١)

ثانياً- تصميم تشريع لضريبة القيمة المضافة يتلائم مع ظروف المجتمع:

إن التصميم الجيد لضريبة القيمة المضافة سيضمن تحصيل إيرادات تلك الضريبة بالكامل من الجميع، و تتمثل أول إجراءات تصميم وفرض ضريبة القيمة المضافة ، في صياغة تشريع خاص بنظام ضريبة القيمة

يوجد أية حدود أو قيود على حركة السلع والخدمات بين الإمارات المختلفة، لذا فإن نسبة توزيع حصص الإمارات ستواجه مشكلة: كم ستحصل كل إمارة من الإيرادات. وعلى سبيل المثال فلو كان البائع من إمارة عجمان والمشتري من إمارة دبي، وتمت الصفقة في عجمان، إلا أن البائع استخدم مخزونه في إمارة الشارقة لإكمال الصفقة، فهل هذه الصفقة ستسجل لإمارة دبي أم الشارقة أم عجمان. ومما سيزيد من تعقيد هذه القضية هي الصناعات المتكاملة التي توجد كل منها في إمارة مختلفة. ومن أمثلة ذلك الغاز الذي ينتج في الشارقة ويستهلك في دبي، أو صناعة الإسمنت وما ينتج عنها من صناعات الطابوق والبلاط وخطات الإسمنت الجاهز، والعديد من الصناعات الخشبية والمعدنية.

١ محمد حلو الخرسان : أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، ٢٠٠٢، ص٩٧.

المضافة، يضمن ضرورة إدامة أوسع نطاق ممكن من وعاء الضريبة بهدف تحقيق أكبر حصيلة من الإيرادات بنسبة أو نسب مقبولة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة، مع تضمنه نوع الإمتيازات والإعفاءات الضريبية بشكل دقيق، و اختيار نسبة موحدة أو نسب متعددة تعتمد لضريبة القيمة المضافة بما يتلائم مع ظروف المجتمع.^(١)

ثالثاً - إجراءات التطبيق:

ينبغي أن يكون لتصميم الفعلي وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة للأحكام أن يكون مفصلاً بالشكل الذي يتناسب وطبيعة النشاطات التجارية في دول مجلس التعاون الخليجي، وتتمثل أولى إجراءات تنفيذ وفرض ضريبة القيمة المضافة ، من خلال تحديد الأسلوب الخاص بنظام ضريبة القيمة المضافة^(٢)، وهل يطبق على كافة البضائع والمواد التي تنتج في دول مجلس أم تحديد قوائم للبضائع والخدمات الخاضعة للضريبة^(٣)، وهو ماتم فعلا في

١ أما بخصوص النسبة الشائعة الاستخدام ضمن تصميم ضريبة القيمة المضافة ، فإنها نسبة وحيدة وتطبيقها على المكلفين الخاضعين لها ونسبة ١٠ % ، وهذه نسبياً منخفضة بالمقارنة مع النسب المحتسبة في الدول العربية المختلفة التي تطبقها ، ولاسيما تونس ومصر والجزائر والأردن والمغرب

٢ وفي هذا الصدد يمكن الإشارة إلى أسلوبين ، يبني الأسلوب الأول ، على افتراض إن ضريبة القيمة المضافة تتبع مبدأ المكان المقصود المفضل عالمياً، أما الأسلوب الثاني، هو تطبيق ضريبة القيمة المضافة على كافة البضائع والمواد والخدمات المنتجة في دول المجلس وفقاً لمبدأ المنشأ، ولكن الأسلوب الثاني ينطوي على مساوئ كبيرة بالنسبة للحالة التنافسية في ميدان التجارة العالمية، إذ إن هذا الأسلوب يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على صادرات النفط الخام على سبيل المثال، إذ لن تبقى هنالك حاجة لوجود اختلافات في معاملات التعاملات التجارية الداخلية تحت هذين الصيغتين من ضريبة القيمة المضافة، إنما في معاملة الصادرات والواردات فقط.

٣ إن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ذات الطبيعة الاستهلاكية وفقاً لأسلوب أو مبدأ المكان المقصود يستوجب أن يفرض القانون ضريبة القيمة المضافة على جميع الواردات واسترداد هذه الضريبة على الصادرات ، ومن المحتمل أن تقتضي الحاجة وجود نظام لتنظيم قوائم لضريبة المخرجات وفتح رصيد لضريبة المدخلات ، ضمن سلسلة التجهيز المحلية لكافة البضائع والمواد والخدمات ، وأن الكثير من التفاصيل يمكن تطويرها من أمثلة قياسية لتشريعات ضريبة خاصة بالقيمة المضافة، إلى آلية يمكن تطبيقها في أماكن أخرى ، وهذا بأكمله يتطلب التفصيل لكي يناسب الوضع في دول المجلس بمتغيراته المختلفة .

دول المجلس وفقاً لحرية كل دول في اصدار التشريع الخاص بها المنظم للضريبة.

رابعاً - الاجراءات الواجب اتخاذها عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

من المتوقع أن تصاحب عملية تنفيذ ضريبة القيمة المضافة بعض الأمور مثل

١ - مسك السجلات وتكامل الإذعان الضريبي :

إن تنفيذ نظام ضريبة القيمة المضافة يتطلب إجراء بعض التعديلات في مجال مسك السجلات والاستخدام الواسع للقوائم الرسمية.^(١)

٢ - حد التكلفة عند فرض الضريبة :

ينبغي للسلطة المالية أن تتخذ قرار بشأنه ، وهو مدى السماح للمكلفين أو المتعاملين معهم بالتسجيل الإختياري من عدمه، وهذا ما يعرف بحد التكلفة ، والذي يصبح عنده التسجيل إلزامياً في ضريبة القيمة المضافة اختياراً حاسماً من حيث تصميم وتنفيذ الضريبة، ومن خلال الإطلاع على تجارب الدول عند تطبيقها لنظام ضريبة القيمة المضافة.^(٢)

١ محمد حلو الخرسان: "استخدام الوصفة المعملية للحد من التهرب الضريبي"، مجلة القادسية، العدد الرابع، جامعة القادسية، ١٩٩٨ ، ص ١٢.

٢ على سبيل المثال أن الشركات التي تبيع إلى شركات أخرى ، ترغب أن تسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة حتى تسترد الضريبة المسددة على مدخلاتها، وفي تطبيقات ضريبة القيمة المضافة، جرت العادة على السماح للشركات الواقعة دون حد التكلفة بالتسجيل الإختياري في نظام ضريبة القيمة المضافة، وعلى العكس من ذلك ، يرجح أن تجد الشركات التي تتميز بارتفاع نسبة القيمة المضافة إلى المبيعات وتبيع لمشتريين غير مسجلين - معظمهم صغار التجار الذين يقدمون خدمات مباشرة للمستهلكين النهائيين - إن الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة هو الأفضل لها، ولهذه المحابة الضمنية لصغار التجار دون كبار التجار آثار على العدالة والكفاءة، وعلى وجه التحديد يحقق حد التكلفة مصلحة لصغار التجار على حساب التجار الأكثر كفاءة، الأمر الذي يعني وجود حد تكلفة أمثل أكثر انخفاصاً، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى، ويرتبط بهذه المسألة ما يسببه حد التكلفة من إمكانية تجنب ضريبة القيمة المضافة عن طريق تنظيم الإنتاج في سلسلة من المشاريع الصغيرة بالقدر الكافي، غير أن مدى وطبيعة التشوه بين من هم فوق حد التكلفة، ومن هم دونه يعتمد على كيفية إخضاع المجموعة الثانية للضريبة كضريبة رقم الأعمال على سبيل المثال.

خامساً - الإدارة المسؤولة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة :

إن استحداث ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يسمح بإدخال تحسين أو تحديث للإدارة الضريبية ككل، غير أن استحداث هذه الضريبة يتسبب أحياناً في تعطيل عمل الإدارة القائمة نتيجة لعدم كفاية الإستعدادات أو قرارات التنفيذ غير الصائبة، والقرار المهم في هذا المجال يتعلق بتحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة من بين الخيارات التالية :

- أن يكون موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة ضمن الهيئة العامة للضرائب .

- الإدارة من خلال جهة مستقلة مختصة بضريبة القيمة المضافة.

- الإدارة من خلال هيئة الجمارك.

ويتأثر هذا الاختيار والمفاضلة بالعوامل الآتية: (١)

(أولاً) إن ضريبة القيمة المضافة تقوم بالأساس على التقدير الضريبي الذاتي والتقارير المحاسبية، ويستدعي ذلك الإستفادة من المهارات الموجودة بالفعل في الهيئة العامة للضرائب وفروعها.

(ثانياً) ينجم عن إنشاء هيئة مختصة بضريبة القيمة المضافة تفتيت الهيئة العامة للضرائب، وتشتتت في الإختصاصات الضريبية والمحدودة أصلاً، بالإضافة إلى صعوبات التوظيف ومتطلبات التدريب.

١ - ضريبة القيمة المضافة ونظام التقدير الذاتي :

تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها على مبدأ الالتزام الطوعي، الذي يعني إن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية، مع تدخل محدود من جانب الموظفين المعنيين بالضريبة، ويتحقق عملياً من خلال نظام " التقدير الضريبي الذاتي " حيث يقوم المكلفون ومع المشورة المحدودة من الإدارة الضريبية، بحساب التزاماتهم الضريبية

١ جورج أوجريه: الضريبة على القيمة المضافة، ملحق القانون التطبيقي للضريبة، ترجمة: كامل مجيد سعادة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، ٢٠٠٢، ص ١٢٥.

واستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديمها والمبالغ المترتبة عليهم بموجبها إلى الإدارة الضريبية، وقد يخضعون بعد ذلك للتدقيق والفحص الضريبي، وفي معظم الدول غالباً ما ترتبط نشأة التقدير الذاتي بنشأة ضريبة القيمة المضافة، والواقع إن المسألة لا تتعلق بكيفية إدارة ضريبة القيمة المضافة في بلد يفتقر إلى القدرات اللازمة لإدارة عملية التقدير الذاتي، بل بكيفية تنفيذ المبادئ الأساسية للتقدير الذاتي في دولة ترغب في استحداث ضريبة على القيمة المضافة، وأن السبب الذي يزيد أهمية التقدير الذاتي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، يتمثل بأنه عند انتفاء الحاجة إلى خدمات موظفي الضرائب لحساب التزامات كل مكلف ثم تبليغه بها، يمكن لموظفي الضرائب أن يتفرغوا للتركيز على الأقلية من المكلفين التي تعتبر مصدر خطر نظراً لعدم التزامها بمسؤولياتها الضريبية، وفي الوقت ذاته تنخفض تكاليف الإذعان الضريبي مع تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين المكلفين والإدارة الضريبية، وعلى العكس من ذلك فإنه مع غياب التقدير الضريبي الذاتي، تصبح إجراءات تقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب عملية مرهقة، فضلاً عن إن الاتصالات المنتظمة بين المكلفين بدفع الضريبة وموظفي الإدارة الضريبية يمكن أن تشجع أعمال الفساد المالي وشراء الذمم.^(١)

٢- التدقيق في ضريبة القيمة المضافة :

إن أداء تدقيق الحسابات يعد أحد جوانب الضعف الشديد في إدارة ضريبة القيمة المضافة، كما تشير إلى ذلك التقارير حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول كثيرة ولا سيما النامية ودول التحول الاقتصادي، ويتبين منها إلى إن العديد من الدول النامية في السنوات العشر إلى الخمس عشرة الماضية ليس لديها بعد برامج فعالة لتدقيق الحسابات، وبدون التدقيق الفعال يتدهور مستوى الإذعان لضريبة القيمة المضافة، وتضعف مصداقية

١ محمد حلو الخرسان : " تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، مرجع سابق، ص ١١.

الإدارة الضريبية ، وهكذا فإن تعزيز عملية التدقيق يمثل تحدياً رئيسياً، ويمكن مواجهة ذلك التحدي من خلال تصميم برنامج تدقيقي محكم ومتكامل، إذ أن برنامج من هذا النوع يمثل عنصراً حاسماً في الحد من عمليات الإحتيال والتهرب من ضريبة القيمة المضافة ، يكون التهرب بشكل مزدوج عند تقديم قوائم مزورة والمطالبة بخصم ضريبة عن المشتريات غير المستحقة للخصم، وتتبع أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة لضريبة القيمة المضافة ، لأن المحتالين أو المتهربين المحتملين يشعرون بوجود الرادع إذا ما علموا أن هناك احتمالاً معقولاً بأن يتم اكتشافهم ويفتضح أمرهم ويقعوا تحت طائلة العقاب، والذي يطال أيضاً من يساعدهم في ذلك التهرب والاحتيال.

وأن برنامج التدقيق الأكثر نجاحاً من حيث التصميم يمكن أن يتصف بالسماوات الآتية: (١)

- أ - التغطية الواسعة لمجموعات المكلفين بحسب الحجم والقطاع، ولقضايا الخضوع، مع تدقيق حسابات ما يصل إلى ثلث مجموع المكلفين سنوياً.
 - ب - تخصيص الوقت والإجراءات المناسبة لحالات المطالبة باسترجاع الضريبة ، والتأكيد على الحالات عالية المخاطر ، مع إخضاع الحالات الأقل خطراً إلى عمليات تدقيق انتقائية بعد رد الضريبة.
 - ج - التنسيق الوثيق بين التدقيق الخاص بضريبة القيمة المضافة، و برامج التدقيق الخاصة بالضرائب الأخرى، ولاسيما ضريبة الدخل .
- ويمكن تحديد أسباب الفشل المتوقعة عند تنفيذ برامج التدقيق الفعالة بالآتي: (٢)

١ - انظر

Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax : A comparative Approach in Theory and Practice , Brill Academic Pub ,USA. 2001,p 415.

٢ -انظر

Alan A, Tait, Value Added Tax : International Pracatice and Problems .International Monetary Fund, Amazon.com, 2000, p 67.

- عدم كفاية الأعداد المطلوبة من مدققي الحسابات ذوي المهارات العالية.
- الافتقار إلى تقاليد مؤسسية رصينة فيما يتعلق بالممارسة السليمة للتدقيق المحاسبي.
- مخاوف السلطات المالية من احتمال التواطؤ بين المكلفين ومدققي الحسابات.
- عدم كفاية الاستعدادات عند بدء تنفيذ ضريبة القيمة المضافة، لأن عواقب فشل التدقيق لا يمكن إدراكها على الفور.
- الإفتقار إلى التأييد السياسي الواضح للإدارة الضريبية بشكل خاص وللنظام الضريبي بشكل عام.

الخاتمة

أفرطت دول مجلس التعاون الخليجي في اعتمادها على الإيرادات النفطية بشكل تعذر معه التعامل مع تبعات انهيار أسعار النفط، وقد انعكس ذلك في تراجع عدد من المؤشرات الكلية للاقتصاد، مما يشير إلى وجود أزمة مؤثرة، وعليه فقد اعتمدت دول مجلس التعاون الخليجي استراتيجيات لمواجهة الأزمة ارتكزت على التنويع الاقتصادي لموارد الدولة، وضبط أوضاع المالية العامة من خلال برامج تقشفية، إلا أنها مازالت بعيدة عن تحقيق التوازنات المالية المرجوة. وتتسع خطورة هذه الأزمة مع معرفة أن حدوث أي تعثرات اقتصادية تصيب دول الخليج سوف تؤثر بشكل مباشر وفوري على الاقتصاد الإقليمي للشرق الأوسط.

بشكل عام تعتبر الضرائب جزءاً مهماً من الأنظمة الاقتصادية، كما أنها تشكل مصدراً رئيسياً لميزانية الدولة وبرامجها التنموية، ويمكن ملاحظة ذلك في الدول المتقدمة، والتي تتمتع بأنظمة ضرائبية متطورة للغاية، فالضرائب على وارداتها من النفط على سبيل المثال تفوق عائدات صادرات النفط في الدول الأعضاء في منظمة "أوبك". أما في الدول المنتجة للنفط، بما فيها دول مجلس التعاون الخليجي، فإن تمويل موازنتها السنوية وبرامج التنمية يعتمد أساساً على عائداتها من الصادرات النفطية، كما أن عدم النظر بجديّة في الماضي إلى الضرائب كأداة تنموية وتوزيعية، وكمورد رئيسي من موارد الدخل، قد تسبب في غياب المحاولات الجادة لتطوير سياسات ضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي.

إن هبوط أسعار النفط والضغوط على الميزانية المرتبطة بها في منطقة تستمد الحكومات فيها معظم عائداتها من قطاع النفط والغاز أدى إلى زيادة التوجه نحو الإصلاح الضريبي، ومن ثم فإن فرض ضرائب جديدة وخاصةً ضريبة القيمة المضافة في المنطقة سيخفف من اعتماد الحكومات على عائدات النفط والغاز المتدنية وسيوفر لها مصدراً للإيرادات المستدامة.

وفي هذا السياق، اتفقت دول مجلس التعاون الخليجي على اعتماد إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪ لتعزيز استدامة التدفقات المالية للحكومات، وقد بدأ تطبيق الضريبة في المملكة العربية السعودية ودولة الامارات المتحدة في الأول من يناير من العام ٢٠١٨ وسيتم تأجيل تطبيقها في دولة الكويت إلى عام ٢٠٢١.

والغرض من ذلك هو إدخال نظام متكامل وموحد يتم من خلاله فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل سلسلة التصنيع والتوزيع. ومن المتوقع ان تستثنى بعض القطاعات لا سيما في مجالات محددة بسبب خصوصية القطاع وصعوبة فرض ضريبة القيمة المضافة عليه (على سبيل المثال قطاع الخدمات المالية) أو لاسباب واعتبارات اجتماعية لاقتصادية (على سبيل المثال قطاع التعليم وقطاع العقارات).

وسيشكل إطار ضريبة القيمة المضافة الموحد أساساً لاستحداث هذه الضريبة من قبل كل من دول مجلس التعاون على حدة وذلك عبر إصدار التشريعات الوطنية وإنشاء البنية التحتية للإدارة الضريبية في كل دولة. ومع مراعاة التاريخ المقترح للتطبيق، على الحكومات بناء قدراتها بشكل فوري من حيث الفعالية والكفاءة. وكذلك من المتوقع أن تُمنح للشركات فترة انتقالية قد تتراوح بين ١٢ إلى ١٨ شهراً للاستعداد لتطبيق هذه الضريبة في دول مجلس التعاون.

ومن منظور الشركات، فإن ضريبة القيمة المضافة تُعتبر محايدة، اذ يعمل دافعي الضرائب على تحصيل ضريبة القيمة المضافة المستحقة على عملياتهم نيابة عن الحكومة، ويسترجعون ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على مدخلاتهم. ولكن تأثيرها على الشركات، وعلى الاقتصاد بشكل عام، يعتمد بشكل كبير على ميزات تصميم النظام الضريبي، وتحديداً القاعدة الضريبية وعدد الإعفاءات ومتطلبات الامتثال إلخ. إن اعتماد نظام ضريبي

مبسط وفعال وحيادي سيساهم على تقليل هذا التأثير على الشركات، ولاسيما من حيث تكاليف الامتثال.

إن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي بنسبة ٥% والتي تعد نسبة منخفضة مقارنة مع معظم الدول الاخرى، يجب أن لا يؤثر على نظرة الشركات الى العبء الضريبي والبيئة الضريبية فيها، و لكن على الشركات أن تنظر في استراتيجياتها التجارية في ظل التحول المحتمل في الطلب والإنفاق الاستهلاكي، ووضع نهج لتوقع التغييرات بالشكل الصحيح وضمان الانتقال السلس.

وفي حين لا يفترض أن يؤثر استحداث/تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أرباح الشركات، الا انه سيكون له تأثيراً على نطاق آخر ضمن الشركة. فعلى الشركات الاستعداد للامتثال بالتزامات ضريبية جديدة أساسية، مما سيتطلب منها بشكل خاص زيادة قدراتها وتعزيز البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات وكذلك تدريب وتمكين أصحاب المصلحة على جميع المستويات.

النتائج:

- ١ - تعتمد الموازنات العامة لدول مجلس التعاون الخليجي على الايرادات النفطية كمصدر رئيسي للدخل القومي ، لذلك فإن مخاطر واشكاليات تقلبات أسعار النفط افرزت تداعيات خطيرة وشكلت تحديات حقيقية أمامها.
- ٢ - إن جميع الموازنات العامة لدول مجلس التعاون دالة فقط لأسعار النفط وحجم الكميات المصدرة، وهنا تكمن الخطورة للإقتصاد في دول مجلس التعاون يعاني من اختلال الهيكل الإنتاجي وأحادية حصيللة الإيرادات العامة.
- ٣ - لا تشكل حصيللة الايرادات العامة غير النفطية سوى نسبة ضعيفة وهي مساهمة الإيرادات الضريبية التي تميزت بضعف تأثيرها في تمويل الموازنة العامة.
- ٤ - ادراك حكومات دول مجلس التعاون أنه لا يمكن الإعتماد على مورد اساسي فقط للإيرادات العامة ، إلى جانب أهمية النظر الى نظمها الضريبية بصورة مختلفة، والعمل على اصلاحها.
- ٥ - الإصلاح الضريبي وتحقيق الاستدامة المالية في دول مجلس التعاون عملية معقدة، ويتطلب نجاحها مراعاة عوامل متعددة منها الاجتماعية والسياسية والتغيرات الدولية المؤثرة على مصادر الدخل القومي مثل الأوضاع السياسية في المنطقة والأحداث غير المتوقعة مثل انتشار الاوبئة و حدوث الكوارث (جائحة فيروس كورونا) .
- ٦ - إن كفاءة الإدارة الضريبية ومستوى الإمتثال الضريبي لضريبة القيمة المضافة يتوقفان على عوامل مثل الإستقرار السياسي، والوزن النسبي للقطاع الصناعي الذي تشكل معاملاته القسم الأكبر من قاعدة ضريبة القيمة المضافة، والوزن النسبي في الإقتصاد للمنشآت الصغيرة والأنشطة اللانظامية .
- ٧ - هناك اختلافات بين دول مجلس التعاون و بين الدول الأخرى متقدمة أو نامية في طبيعة هيكل الايرادات وطبيعة الإنفاق لديها ، ومن الواجب مراعاة هذه الاختلافات في تصميم نظام ضريبة القيمة المضافة أو عند تطويره.

التوصيات:

- ضرورة القيام باصلاحات حقيقية في النظام الضريبي في دول مجلس التعاون الخليجي مما يحقق الاهداف المطلوبة منه، وفي مقدمتها الهدف التنموي من تنوع لمصادر الدخل القومي.
- يجب تحقيق تكامل عناصر النظام الضريبي ، وخاصة الجمع بين أنواع مختلفة من الضرائب غير المباشرة التي تطبق على طيف واسع من السلع والخدمات وبين الضرائب المباشرة على دخول الأفراد والمنشآت وعلى الممتلكات.
- مراعاة العدالة من خلال تباين أسعار الضرائب غير المباشرة بحسب أهمية السلعة أو الخدمة في الإستهلاك الشعبي، ومن خلال تصاعدية الضرائب على الدخل والثروة يجب النظر إلى ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر نظام ضريبي شامل ومتكامل .
- استكمال إصدار الأنظمة والتعليمات المنظمة للقانون، مع مراعاة مبادئ الوضوح والبساطة والشفافية في التطبيق. وذلك لغرض تقوية الرقابة، وذلك لبناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء.
- منح إعفاءات إضافية للأنشطة الإنتاجية التي تولد قيمة مضافة عالية وتخلق فرص عمل جديدة.
- العمل على تحسين أداء الجهاز الضريبي لضمان توسيع القاعدة الضريبية وشمولها لقطاعات ودخول لم تصلها من قبل أو أن مستوى التغطية فيها ضعيف .
- العمل على اكتساب القدرة على التكيف عن طريق القيام بالجيل التالي من الإصلاحات.

- العمل على تنويع وتوسيع الفرص الاقتصادية وتعميق اصلاحات سوق العمل والتعليم لتحقيق زيادات انتاجية وتوسيع الفرص الاقتصادية للأيدي العاملة في المنطقة.
- الاستمرار في اجراءات ضبط أوضاع المالية العامة بإصلاحات تعزز كفاءة النفقات العامة، وتؤدي إلى تنويع مصادر الإيرادات، وتحسين إدارة المخاطر المتصلة بالمالية العامة، وتعبئة الإيرادات غير النفطية لتخفيف آثار تقلب اسعار النفط على المالية العامة.

قائمة المراجع

أولاً: - باللغة العربية

- جورج أوجريه: الضريبة على القيمة المضافة ، ملحق القانون التطبيقي للضريبة ، ترجمة : كامل مجيد سعاده ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر ، لبنان ، ٢٠٠٢ .
- حسن بشيرمحمد نور : الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان ، مجلة دراسات حوض النيل ، مجلد أول العدد الثاني ، (٢٠٠١ م) .
- رسول راضي حربي : منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة ، بحث مقدم إلى . ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة،العراق ، ١٩٩٩
- سعيد عبد العزيز عثمان، د. شكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة) .، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧ .
- عبد المجيد قدري:- دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان،الأردن ، ٢٠١١ .
- عبد المنعم بركات: دراسة في الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
- غازي عبد الرزاق النقاش: "المالية العامة، تحليل أسس الاقتصاديات المالية ط ١، دار وائل للنشر، عمان،.الأردن ١٩٩٧ .
- كمال حمدان: " الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة"، المؤتمر العلمي الدولي السابع، بيروت ، ١٩٩٩ .
- محمد حلو الخرسان: "استخدام الوصفة المعملية للحد من التهرب الضريبي"، مجلة القادسية، العدد الرابع، جامعة القادسية، ١٩٩٨ .

محمد حلو الخرسان : أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في
تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه
محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة،
٢٠٠٢.

مروة فتحي البغدادي: مؤشر الاستدامة المالية والمخاطر التي تهددها في
مصر ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق،
جامعة المنصورة، المنصورة، اكتوبر ٢٠١٠.
يونس احمد البطريق : النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر،
القاهرة، ١٩٩٨.

مؤتمرات

ضريبة القيمة المضافة، التجارب والقضايا - شعار" مبادرة الحوار الدولي
حول القضايا الضريبية" وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار
الدولي حول القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة،
روما(١٥-١٦) آذار- مايو ، ٢٠٠٥.

تقارير ومنشورات

- الجريدة الرسمية مجلس التعاون لدول الخليج العربي، الأمانة العامة
لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ، العدد الثالث عشر
السنة الرابعة، ١٥ يناير ٢٠١٦ م الموافق ٥ ربيع الآخر
١٤٣٧ هـ.

الأوبك : التقرير السنوي الاحصائي اعوام ٢٠١٨ - ٢٠١٩.
البنك الدولي ٢٠١٧: المرصد الاقتصادي لمنطقة الخليج، ملخص تنفيذي،
العدد الأول، يونيو/حزيران ٢٠١٧.
البنك الدولي: تنويع الأنشطة الاقتصادية من اجل تعاون خليجي مستدام وقادر
على التكيف (ملخص واف)، مجلة أحدث المستجدات
الاقتصادية بمنطقة الخليج، العدد الخامس، ديسمبر ٢٠١٩.

صندوق النقد لدولي: مستجدات آفاق الاقتصاد الإقليمي، إدارة الشرق

الأوسط وآسيا الوسطى، يناير ٢٠١٥

معهد الدراسات المصرفية: إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في

دول مجلس التعاون الخليجي، اضاءات (نشرة توعوية)،

الكويت، السلسلة ١١ العدد ١، سبتمبر ٢٠١٨.

ثانياً: - باللغة الاجنبية

Alan A, Tait, Value Added Tax : International
Pracatice and Problems International
Monetary Fund, Amazon.com, 2000.

Alan, Schenk, Oviler Oldman, Value Added Tax : A
comparative Approach in

Theory and Practice , Brill Academic Pub ,USA. 2001.

Comparative Aspects of Taxaion by R. Glynne
willams, F. C. A, F. T. I. I

Revised by : B. Menpes. B. Sc. (ECON) F, C, A.

Cumbers ,Andrew and Birch, Kean, "Bublic Sector
Spending and Regional Economic
Development : Crowding out or Adding
Value" University of Glasgow, Center
for Advanced Studies, UK. January,
2006.

Daniel ,I. Mitchell,:"Beware the Value – Added
Tax"Heritage Foundation. U.S.A. 2005.

Hyunjung Ji Jeong J. Ahn (2012) The Role of
Intergov-ernmental Aid in Defining
Fiscal Sustainability at the Sub –
national Level Arizona State
University.

James Bickley, "Value – Added Tax as a New
Revenue Source, Congressional

Research Service" Public Finance Review,
VOL.25,No.3, U.S.A. 2005.

- McLaren, J. Scotland's "improving Economic Performance: a long-term Comparative study" Quarterly Economic Commentary 28(2), 2003.
- M. Keen, The Anatomy of the VAT, IMF Working Paper, no. 13/111, May 2013..
- P. Hooper and K. Smith, " A value- added tax in the U.S. :An argument in favor", Business Horizons, vol. 40, May-June 1997. , www.econbiz.،
- M. Keen, Targeting, Cascading and Indirect Tax Design, IMF Working Paper, no. 13/57, Feb. 2013.
- Shaoul, J: "The Private Finance Initiative of the Public funding of Private Profit?" In C. Greve and Hodge (eds) The Challenge of Public Private Partnerships : Learning from. International Experience , Edward Elgar, London, 2005..
- Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006.
- O. Blanchard; – (1990) ،suggestion for a new set of fiscal indicators. OECD Department of economic and statistic working papers. no ;79. OECD publishing.

ثالثاً:- المواقع الالكترونية

جريدة العين الاخبارية. عن وكالة الانباء الكويتية. بتاريخ ١٠/٢/٢٠١٩.

<https://al-ain.com>

بتاريخ ١٢/٦/٢٠٢٠

صندوق النقد العربي: التقرير الاقتصادي العربي

<http://www.amf.org.ae/sites/default/files/econ/joint%20reports>

تقرير المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات: تداعيات انخفاض أسعار النفط على إقتصادات دول منطقة الشرق الأوسط المصدرة للنفط . نقلاً عن:- اتحاد المصارف العربية الدول العربية الخليجية متاح على:-

<http://www.uabonline.org/en/magazine/158315851575158715751578/15831585157515871577160>

بتاريخ ١٥/٢/٢٠٢٠

كي بي إم جي الدولية :ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي. (تحليل اتفاقية إطار العمل الخاص بضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي)، ص٧- ص٨. متاح على:-

kpmg.com/bh

بتاريخ ١٢/٢/٢٠٢٠

١ الإقتصادي:ما الاثار المحتملة لضريبة القيمة المضافة على دول الخليج؟

١٣ اكتوبر ٢٠١٦

متاح على:-

<https://aliqtisadi.com>

بتاريخ ١٢/٢/٢٠٢٠

١ ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي - كيف نستعد

لها: المصدر:- تقرير ديوليت. ٥ اكتوبر ٢٠١٦.

متاح على :-

[//https://www.annahar.com](https://www.annahar.com).

بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٢

T. M. Le, Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, World Bank, Papers for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, 2003.

www.worldbank.org,

The First Global Tax Conference, Rome, 2005, www.itdweb.org/VAT conference, Lucerne Conference, op. cit., and OECD Observer, "Consumption Taxes- The Way to the future?", OECD Policy Brief, Oct. 2007.

www.oecd.org

V. Kononova and J. Whalley, Recent Russian Debate on Moving from VAT to Sales Taxes and its Global Implications, NBER Working Paper no. 15615, Dec. 2009., Lucerne Conference Communique

www.oecd.org/tax/consumption-tax/

**عاشراً :
القانون**

