

جامعة البحرين

قسم القانون العام

كلية الحقوق



ضريبة القيمة المضافة في التشريع البحريني والمقارن

مخطط بحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير

في القانون العام

إعداد

نوف ثابت الدوسري

الرقم الجامعي: 20101379

إشراف

أ.د. نزيه عبد المقصود محمد

أستاذ المالية العامة

جامعة البحرين

مملكة البحرين

مارس 2022

ملخص الدراسة

تولت الأطروحة دراسة الملامح العامة للضريبة على القيمة المضافة وذلك من خلال بيان نشأة الضريبة على القيمة المضافة وبيان ماهيتها وخصائصها، والتميز بينها وبين الصور الأخرى للضرائب على الاستهلاك. (مبحث تمهيدي).

كما تناولت الدراسة بيان المبررات والدوافع التي حثت بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إلى فرض ضريبة القيمة المضافة ومن ثم تولت الدراسة بيان أبرز التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. (الفصل الأول)

كما تناولت الدراسة بيان التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة وذلك ببيان نطاق تطبيق ضريبة القيمة المضافة من حيث الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة ووعاء تلك الضريبة وسعرها. كما تناولت الدراسة بيان ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وذلك من خلال بيان إجراءات ربط ضريبة القيمة المضافة وضمانات تحصيلها. (الفصل الثاني)

وتناولت الدراسة الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة وذلك من خلال تحليل أثر الضريبة على الاستهلاك والادخار وأثرها على الاستثمار وأثرها على مستوى الأسعار، وتحليل أثرها المالي من خلال بيان أثرها على هيكل الإيرادات العامة للدولة وأثرها على حجم الإيرادات العامة للدولة وأثرها على عجز الموازنة العامة. (الفصل الثالث)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ وَرَحَاتٍ ﴾

سورة المجادلة الآية: 11



جامعة البحرين
كلية الحقوق
قسم القانون العام

نموذج رقم (2)
صفحة الاعتماد من قبل لجنة التحكيم

ناقش الطالب/ نوف ثابت الدوسري رقم جامعي 20101379 الأطروحة التي استكمل
بها متطلبات الحصول على درجة الماجستير فسي (القانون العام) والمعنونة بـ
(ضريبة القيمة المضافة في التشريع البحريني والمقارن)
وذلك في يوم الثلاثاء الموافق 2022/03/29
وتوصي اللجنة بمنحه درجة الماجستير، بتقدير A-

(لجنة المناقشة)

التوقيع

الاسم

تريه عبدالمقصود محمد

أ.د. تريه عبدالمقصود محمد - مشرفاً

عبدالممنع عبدالغني علي نعيم

أ.د. عبدالممنع عبدالغني علي نعيم - ممتحناً خارجياً

جمال الدين الأحمر

د. جمال الدين الأحمر - ممتحناً داخلياً

الختم



لى سندر ور كينتي التي رستند عليها طول حياتي

أبي الغالي

لى نور عيني التي أوصلتني لى طريق العلم والمعرفة والاتفاق

أمي الحبيبة

لى من افتخر واعتد بهم، لى من يكبرون بي وأكبر بهم

إخوتي

لى من بهم أصح للحياة قيمة مضافة

أصدقائي

الباحث

شكر وتقدير

وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه وله الحمد والشكر على نعمه التي لا تعد ولا تحصى أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من كان سبباً في إنجاز هذا العمل...

ولا أنسى تقديم الشكر الجزيل إلى أ.د. نزيه عبد المقصود محمد الذي كان له الفضل من بعد الله عز وجل في توجيهي وإرشادي والوقوف بجانبني في وجه العقبات التي اعترضت طريقي لكتابة هذا البحث.

كما أتقدم بخالص الشكر للأستاذين الجليلين، أ. د. عبد المنعم عبد الغني علي نعيم، أ. د. جمال الدين الأحمر، لتفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة رغم مشاغلهما الكثيرة.

الباحث

الفهرس

الرقم	الموضوع
أ	ملخص الدراسة
–	الإهداء
–	الشكر والتقدير
1	الفهرس
4	مقدمة
6	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
6	مشكلة الدراسة
6	أسئلة الدراسة
7	الدراسات السابقة
8	منهج الدراسة
8	هيكلة البحث
10	مبحث تمهيدي الملاح العامة للضريبة على القيمة المضافة
12	المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة.

22	المطلب الثاني: ماهية الضريبة على القيمة المضافة.
39	الفصل الأول مبررات وتحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة
41	المبحث الأول: مبررات ودوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة
42	المطلب الأول: مبررات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
61	المطلب الثاني: دوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
65	المبحث الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة.
72	الفصل الثاني التنظيم القانوني للضريبة على القيمة المضافة
74	المبحث الأول: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
75	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة.
80	المطلب الثاني: وعاء الضريبة على القيمة المضافة وسعرها.
103	المبحث الثاني: ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة.
104	المطلب الأول: إجراءات ربط الضريبة على القيمة المضافة.
122	المطلب الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

132	الفصل الثالث الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة
133	المبحث الأول: الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة.
134	المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والادخار.
138	المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة في توجيه الاستثمار.
141	المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على مستوى الأسعار.
143	المبحث الثاني: الآثار المالية للضريبة على القيمة المضافة.
146	المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على هيكل الإيرادات العامة للدولة.
160	المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على حجم الإيرادات العامة للدولة.
164	المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على عجز الموازنة العامة.
174	خاتمة
174	النتائج:
175	التوصيات:
177	قائمة المراجع:

المقدمة

تلعب الضرائب دور هاماً في تمويل إيرادات الدول وتحقيق أهدافها؛ لذلك تُولي الدول اهتماماً خاصاً بالتطوير الدائم للتشريعات التي تنظم الضرائب بما يتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، وتراعي الدول تلك الظروف عند فرضها لضريبة ما.

ومع تطور دور الدولة وانتقالها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، أسهمت الضريبة في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى هدفها الرئيس وهو الهدف المالي، كما تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة وذلك عن طريق فرض ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

ولما كانت الدول النامية تعاني من وجود كثير من العوامل المتعارضة التي تحد من حصيللة الضرائب المباشرة؛ وذلك نظراً لانخفاض دخل الأفراد بالإضافة إلى الإعفاءات والمزايا التي تقدمها تلك الدول لاستقطاب رؤوس الأموال للاستثمار، تتجه معظم الدول النامية إلى تطبيق الضرائب غير المباشرة؛ وذلك لوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها؛ لذلك فقد تبنت العديد من الدول هذه النوع من الضرائب ومن أهم أنواع تلك الضرائب وأحدثها تنظيماً ضريبة القيمة المضافة. حيث تعد ضريبة القيمة المضافة من أهم صور الضرائب غير المباشرة، فهي تطبق على كافة السلع والخدمات إلا ما استثني بنص خاص، وهي من الضرائب التي تتميز بوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها. وتعتبر ضريبة القيمة المضافة حديثة النشأة حيث خلقتها المستجدات الاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة.

هذا ونظراً للظروف الاقتصادية التي تمر بها دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية نتيجة تراجع الإيرادات النفطية اتجهت تلك الدول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وكانت دولة الإمارات العربية المتحدة من أوائل الدول التي قامت بدراسة مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة منذ عام 2007 إلا أن الأزمة المالية العالمية التي ضربت الاقتصاد العالمي عام 2008 أدت إلى تأجيل صدور هذا القانون. وقد عادت الإمارات لدراسة الموضوع مرة أخرى وعلى أن يتم تطبيق تلك الضريبة في كل دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الأمر الذي حدا بدول مجلس التعاون

لدول الخليج العربية لإبرام اتفاقية عمل مشتركة أبرمت في نوفمبر 2016 سميت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وهي التي تعد الإطار العام لتطبيق الضريبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، على أن تقوم كل دولة بسن التشريعات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة مع توحيد سعر الضريبة بحيث يكون 5 %.

وقد بدأت دولة الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في مطلع عام 2018 وتلتها مملكة البحرين حيث بدأت بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في يناير 2019 وذلك بمقتضى القانون رقم (48) لسنة 2018، الذي صدر في أكتوبر 2018 ولائحته التنفيذية التي صدرت في ديسمبر 2018. في حين أن كلاً من دولة الكويت وسلطنة عمان ودولة قطر أجلت تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في هذا الموضوع، في الوقوف على أحكام ضريبة القيمة المضافة وخصائصها، خاصة في ظل اتجاه دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إلى سن التشريعات التي تنظم هذه الضريبة، لتكون إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بمثابة البديل للتراجع الكبير في الإيرادات النفطية منذ عام 2014. كذلك تأتي أهمية البحث في التعرف على البعد الاقتصادي والمالي للضريبة على القيمة المضافة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى دراسة ضريبة القيمة المضافة وآثارها المالية والاقتصادية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كما تهدف الدراسة إلى الوقوف على الدوافع والمبررات التي قادت دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لفرض هذه الضريبة، فضلاً عن أن الدراسة تهدف لكشف التحديات التي قد تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية باعتبارها حديثة العهد بهذا النوع من الضرائب، ومدى تحقيق هذه الضريبة لأهدافها المالية والاقتصادية.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في الوقوف على أهم التحديات المالية التي تواجه دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أثر تراجع الإيرادات النفطية ومدى وجود نظام ضريبي يعد بديلاً لهذا التراجع، كذلك تعالج الدراسة إشكالية التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية باعتبارها دولاً حديثي العهد بهذا النوع من الضرائب ولا تمتلك الخبرات الضريبية المطلوبة لتطبيق هذا النوع من الضرائب. وأخيراً تثير الدراسة إشكالية مدى تحقيق الضريبة على القيمة المضافة بتنظيمها القانوني الحالي في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الآثار المالية والاقتصادية المرجوة من وراء فرضها.

تساؤلات الدراسة:

يتناول البحث الإجابة على التساؤلات الأساسية الآتية:

- ما أهم المبررات التي دفعت دول مجلس التعاون لتطبيق ضريبة القيمة المضافة؟
- ما أهم التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون؟
- ما هو نطاق تطبيق ضريبة القيمة المضافة وما إجراءات ربطها وتحصيلها في تشريعات دول مجلس التعاون؟
- ما أهم آثار ضريبة القيمة المضافة على المستوى المالي والاقتصادي في اقتصاديات دول مجلس التعاون؟
- كيف يمكن للضريبة على القيمة المضافة أن تترك أثراً إيجابياً على الموازنة العامة لدول مجلس التعاون؟

الدراسات السابقة

- هناك الكثير من الدراسات السابقة والرسائل الجامعية والأوراق العملية التي عالجت ضريبة القيمة المضافة في بعض الدول ونذكر منها على سبيل المثال التالي:
- أطروحة دكتورة بعنوان "الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية" مقدمة من الباحثة / ندى هديوه، حيث تناولت الأطروحة دراسة مفهوم ضريبة القيمة المضافة والتعرف على آلياتها ونظمها وتحليل إمكانية تطبيقها في سوريا على القطاعات الاقتصادية والاجتماعية وإدخالها ضمن النظام الضريبي السوري.
 - أطروحة ماجستير بعنوان " أثر ضريبة القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي " مقدمة من الباحث / جمال شهاب الدين، حيث تناولت الأطروحة دراسة ضريبة القيمة المضافة كأحد أدوات السياسة المالية والضريبية وتحليل آثارها على الدخل والنشاط الاقتصادي والاجتماعي والوقوف على الجوانب الإيجابية والسلبية في دورها على إعادة توزيع الدخل القومي أي تحديد نقاط القوة والضعف في هذه الضريبة من جهة إعادة توزيع الدخل القومي.

- أطروحة ماجستير مقدمة من الباحثة / نوال الرشيد، حول " تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها في الإيرادات العامة في السودان "، تهدف إلى إبراز دور الضريبة على القيمة المضافة في الإسهام في الإيرادات العامة.

-أطروحة ماجستير بعنوان دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة مقدمة من الباحث / معتز بالله جميل قاسم محمود، حيث تناولت الدراسة ضريبة القيمة المضافة وأوضحت مهام الإدارة الضريبية كما تناولت أقسام الإدارة الضريبية، ومهامها، وممارساتها القانونية، والإدارية.

منهج الدراسة:

لتحقيق غايات هذه الدراسة، تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومن خلاله يتم تناول ماهية الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها والأحكام التي تنظمها في دول مجلس التعاون، مع تحليل الآثار المالية والاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة.

كذلك تعتمد الدراسة على المنهج المقارن ومن خلاله يتم إجراء مقارنة بين تشريعات دول مجلس التعاون التي اعتمدت تشريعات للضريبة على القيمة المضافة وتم وضعها موضع التنفيذ لبيان مدى الاتفاق والاختلاف بينها في قواعد التطبيق وفي الأثر المالي والاقتصادي.

هيكلية البحث:

لتحقيق غايات البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، على أن نستهل الدراسة بمبحث تمهيدي نبين فيه الخصائص العامة للضريبة على القيمة المضافة ومن ثم نتطرق في الفصل الأول إلى المبررات وتحديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول المجلس التعاون، ويكون الفصل الثاني لبيان التنظيم الفني لهذه الضريبة على أن يكون الفصل الثالث والأخير دراسة لآثار الضريبة على الصعيد المالي والاقتصادي.

مبحث تمهیدی

مبحث تمهيدي

الملاح العامة للضريبة على القيمة المضافة

تمهيد وتقسيم:

تعتبر الضريبة بشكل عام من أهم إيرادات الدول وتحتل مكانة بارزة في هيكل الإيرادات وذلك لتحقيقها أهداف الدولة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية، والضرائب تنقسم إلى نوعين رئيسيين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة.

ولما كانت الضريبة تتولى هذا الدور البارز في هيكل الإيرادات، بات نظام الضريبة على القيمة المضافة ضرورة ملحة لمواكبة الانفتاح الاقتصادي على العالم وجذب رؤوس الأموال الخارجية والتشجيع على الاستثمار، حيث تمتاز هذه الضريبة بوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها وتعتبر من الأدوات الهامة التي تشكل السياسة الضريبية للدولة، وتمتاز هذه الضريبة بالعدالة كونها تفرض على السلع والخدمات بصورة متساوية وليس بصورة تصاعدية.⁽¹⁾

ويرجع تزايد الاهتمام بضريبة القيمة المضافة لنجاح الدول التي قامت بتطبيقها حيث ارتفع عدد البلدان التي تطبقها من 47 دولة في 1989 إلى 170 حتى نوفمبر 2020.⁽²⁾

وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الاستهلاك يدفعها المستهلك الأخير، وهي بذلك قد عالجت العيوب التي لحقت بالصور الأخرى من الضرائب كما سنبينه لاحقاً.

وتعتمد معظم الدول المتقدمة على هذه الضريبة في تمويل نفقاتها العامة، وقد لجأت لها بعض الدول وآخراها دول مجلس التعاون والتي كانت لا تطبق أي نوع من أنواع الضرائب حيث كانت تعمل بنظام الرسوم التي كانت وما زالت تفرضها على كثير من السلع الواردة والصادرة،

(1) محمود رضا سعدان، رضا إبراهيم سعدان: موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة، دار الصفوة، الأزهر، 2017، ج 2، ص 9.

(2) OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>.

وكذلك الخدمات باختلاف أنواعها وتعدد أشكالها وكلفها التي اعتبرت في هذه الدول رسوما إيرادية تعويضية مقابل تكلفة الخدمات التي تقدمها الدولة إلى مواطنيها.

وابتداء من عام 2018 قررت دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي الأخذ بنظام الضرائب واعتماد ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات، حيث يعد هذا القرار ترجمة أولية للفكر المالي الحديث الذي يؤكد جازماً أن الهدف من فرض الضرائب ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب، بل أصبح الهدف الرئيس هو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأمنية للدولة، فالضريبة ليست هدفاً بذاتها وإنما هي أداة أو وسيلة متاحة للدولة لتحقيق غاياتها وأغراضها العامة، وبالتالي لا بد من فرضها وفقاً لقواعد ومبادئ ومعايير أساسية محددة، من بينها مراعاة العدالة في التطبيق وتفهم الملاءمة في القدرة على التحمل، وبشكل عام فإن أي ضريبة تفرضها الدولة على المكلفين بها، سواء أكانوا طبيعيين أو معنويين، تعد مصدراً مهماً من مصادر إيرادات الدولة يسهم في تمويل جانب من النفقات العامة، كما أنها تعد أداة مساعدة في تنفيذ سياسات مالية تريدها الدولة لمعالجة كثير من المشاكل المالية، كمعالجة التضخم النقدي أو تغطية عجوزات الميزانية. وفي بعض الأحيان تكون الغاية من الضرائب تحقيق نوع من التوازن الاقتصادي عن طريق حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية، وتشجيع الاستثمار الأجنبي في حالة الإعفاء منها، أو توجيه الموارد الاقتصادية نحو استثمارات بعينها، أو الحد من السلع الاستهلاكية أو التأثير على المستوى العام للأسعار، وغير ذلك من الأمور التي من المفترض أن تصب في صالح الدولة ومواطنيها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول: نشأة الضريبة على القيمة المضافة وتطورها.

الفرع الثاني: تطبيقات الضريبة على القيمة المضافة في الدول المختلفة.

المطلب الثاني: ماهية الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها.

الفرع الثاني: التمييز بين الضريبة على القيمة المضافة وصور الضرائب الأخرى على الاستهلاك.

المطلب الأول

التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة

عرفت الضرائب منذ أقدم العصور والأزمنة ووجدت مع وجود الإنسان وإن اختلف دورها من فترة إلى أخرى كما تطور مفهومها مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحاضر.

ففي المرحلة الأولى كان الإنسان مدفوعاً بغريزته الاجتماعية للعيش في أسرة ينتسب إليها، ثم تطور به هذا المحيط الاجتماعي إلى قبيلة ينتمي إليها، وأصبح لهذه القبيلة زعيم يدين له الباقون بالطاعة، ولما كان الدفاع عن أرض القبيلة هو الهدف الأكبر لأفرادها، فلم تكن هناك أي احتياجات عامة للقبيلة، بل كان يتم توزيع غنائم الحروب بين أفراد القبيلة، ويتطور القبيلة إلى جماعة تكونت نواة لإدارة شئونها المختلفة وهو ما تطلب وجود نفقات من أجل مواجهتها، وكان السبيل لذلك هي الهدايا أو الخدمات الشخصية الطوعية التي كان يقدمها أفراد الجماعة لزعيمهم ولعل ذلك شكل البداية الأولى لعملية فرض الضريبة.

في المرحلة الثانية تحولت الهدايا والخدمات التي كانت تقدم لزعيم الجماعة بشكل طوعي إلى صورة مطالبة ودية من قبل إدارة الجماعة لأفرادها بتقديمها.

تحولت هذه المطالبة في المرحلة الثالثة إلى شبه إلزام تنامي في شعور أفراد الجماعة، ثم تلتها المرحلة الرابعة وفيها تحولت تلك المطالبة لتصبح نوعاً من أنواع التضحية التي يقدمها الأفراد لصالح الجماعة التي ينتمون لها. وكمرحلة خامسة أصبح الشعور السائد لدى الأفراد بأن الأموال والخدمات التي يقدمونها لجماعتهم يندرج ضمن الواجب الذي يلزم عليهم أدائه تجاه جماعتهم ولم يلبث هذا الشعور في المرحلة السادسة أن تحول إلى صورة ملزمة جبراً للأفراد بأدائها للجماعة أو الدولة التي يعيشون فيها مساهمة منهم في النفقات العامة كجماعة وشعب وأمة. وبذلك أصبحت الضرائب تلعب دوراً هاماً في تغطية نفقات الدول المتزايدة بصورتها المباشرة وغير المباشرة.⁽³⁾

(3) د. كريم لحرش: شرح القانون الضريبي، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2019، ص 3.

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أهم صور الضرائب غير المباشرة وذلك لقدرتها على تأمين موارد هامة لخزائن الدول التي تطبقها إذ تستهدف كافة السلع والخدمات أو معظمها بمناسبة تداول تلك السلع أو أداء الخدمات إلا ما استثنى بنص خاص. (4)

ونظراً لحرص الدول على الانفتاح على السوق الدولية وتفعيل الشراكة الأوروبية والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وتعزيز منطقة التجارة الحرة، ما دعى العديد من الفئات للنظر في الإصلاح الضريبي كون أن هذا الإصلاح يمثل جزءاً من الإصلاح الاقتصادي الشامل والذي يهدف لتحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي وتعزيز مبدأ العدالة الاجتماعية. (5)

ومما يقتضيه الأمر نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعضاً من الرسوم الجمركية مما ترتب عليه انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة مما دعا إلى الأخذ ببدايل لتعويض هذا الانخفاض. (6)

حيث اتفقت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حول مكان تلك الرسوم الجمركية أطلق عليه الضريبة على القيمة المضافة أو ما يعرف اختصاراً بالـ (Value Added Tax) والتي تعتبر أحد الأدوات والوسائل الضريبية الجديدة التي أفرزتها العولمة، ويأتي إدخالها وتطبيقها في إطار إصلاح هيكل النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب. (7)

وينشأ عن فرض تلك الضريبة إزالة الحدود المالية، بإلغاء الضرائب على الاستيراد وإعفاء الصادرات تسهياً للتبادل بين الدول الأعضاء.

(4) د. خالد عبد العليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2007، ص 5.

(5) أ.د طارق عبد السلام: أثر التطورات الاقتصادية على السياسة التشريعية في المجال الضريبي لدى مجلس التعاون الخليجي: دراسة تطبيقية على مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الموحد، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، الكويت، 2017، ج 2، ص 225.

(6) سونيا إلياس جورجي: إطار مقترح لمنهج التصحيح الضريبي، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1986، ص 43.

(7) د. إسراء المغازي: الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2015، ص 121.

وعليه سوف نتطرق في الفرع الأول من هذا المبحث إلى نشأة الضريبة على القيمة المضافة وتطورها ونخصص الفصل الثاني لدراسة تطبيقات الضريبة على القيمة المضافة في الدول المختلفة.

الفرع الأول

نشأة الضريبة على القيمة المضافة وتطورها

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة قديمة العهد رغم اختلاف التشريعات في تسميتها، حيث أرجعها البعض إلى العصر الفرعوني حيث جهز الملك مينا أول جيش نظامي من متحصلات الضرائب. ويعد أوحستس (63 – 64) قبل الميلاد هو أول من فرض ضريبة على رقم الأعمال لشراء العبيد.⁽⁸⁾

وعرفت الضريبة على القيمة المضافة في حضارات الرومان واليونان باسم الضريبة على التداول في الأسواق فكانت من حيث الشكل أقرب إلى ضريبة المبيعات في مرحلة البيع بالتجزئة.⁽⁹⁾ أما في العصر الحديث، فيعود أصل ضريبة القيمة المضافة إلى أصل أمريكي ألماني مشترك.⁽¹⁰⁾ حيث كانت ألمانيا في 1916 تطبق ضريبة تراكمية لرقم الأعمال تشمل كافة المراحل والتي استمر العمل بها حتى تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في 1968 وحتى يتم التخلص من الأثر التراكمي الضريبي لها نشأ الاقتراح الأول بتطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل للضريبة على رقم الأعمال عندما أوصى الدكتور فون سمنز F.Von Siemens (رجل أعمال صناعي ومستشار حكومي ألماني الأصل) حيث أطلق على اقتراحه اسم "تحسين الضريبة على رقم الأعمال". وتم تعديل القانون في العام 1980 حتى يصبح التشريع الألماني متوافقاً مع متطلبات التوجيهين السادس والثامن للمجموعة الأوروبية EC.

(8) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 5.

(9) د. رجاء محمود شريف: أثر الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الشياح 2013، ص 24.

(10) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 5.

وتعتبر فرنسا البلد الأول الذي بدأ بتنفيذ هذا النظام بالقانون الصادر في 1917 والتي كانت تسمى آنذاك بالرسوم على المدفوعات. (11)

ثم أعيد الاهتمام بالضريبة على القيمة المضافة في 1920 كبديل عن الضريبة على المبيعات واعتمدت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 404-54 الذي دخل حيز النفاذ في 1954. والذي ألغى الضريبة على الصفقات المنشئة عام 1939 ورفع مستوى المعدلات الثلاث الضريبية بحيث يكون المعدل العادي 19.5 % ومعدل وسطي 12 % ومعدل منخفض 10 %. ومن ثم في 1955 صدر مرسوم لسد الثغرات في قانون إنشاء الضريبة على القيمة المضافة فأبقى على ثلاثة أنواع من الضريبة على رقم الأعمال (12):

- الضريبة على تقديم الخدمات، وهي ضريبة تراكمية.
- الضريبة على القطاع الصناعي وتجار الجملة، وهي ضريبة وحيدة على دفعات مجزأة.
- الضريبة المحلية التي تسدها المجتمعات المحلية، وتطبق على دفعات مجزأة.

إلا أنه في التطبيق العملي وصعوبات تحديد نطاق كل ضريبة من الضرائب آنفة الذكر دفعت إلى ضرورة إصلاح النظام الضريبي. ففي 1968 أتى الإصلاح بإلغاء 13 نوعاً من الضرائب واستبدالها بضريبة القيمة المضافة وأستحدث أربع معدلات للضريبة بدلاً من ثلاث معدلات وذلك لتخفيف مساوئ النظام الضريبي وتبسيطه.

كما توسع نطاق الضريبة في فرنسا بحيث أصبح يشمل الحرف اليدوية وتقديم الخدمات، في حين ترك الأمر اختياريًا للقطاع الزراعي وقطاع المهن الحرة.

وبعد تلك الإصلاحات على النظام الضريبي واتساع نطاقها امتدت تلك الضريبة جغرافياً حتى أنها أصبحت ملزمة التطبيق مع برنامج P.A.S وبدأت بالظهور عالمياً. وبذلك كان لابد من توحيد التشريعات لتبادل السلع بحرية عبر الحدود، وضرورة تجانسها لتثبيت قواعد تحديد المطرح الضريبي الموحد للضريبة. (13)

(11) Traeffel R, La TVA est une invention française, Leconomist, 22 November 2018.

(12) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 5.

(13) د. رجاء محمود شريف: مرجع سابق، ص 24.

أما في المملكة المتحدة فقد أدخلت الضريبة على القيمة المضافة في 1973 وحلت محل ضريبة العمالة الانتقائية Selective Employments والضريبة على المشتريات Purchase Tax.⁽¹⁴⁾

وقد تلا فرنسا كل من إيطاليا وبلجيكا، ثم اتبعتهما عدد من الدول الأوروبية فطبقتها الدنمارك وهولندا كما طبقتها عدد من الدول النامية مثل السنغال وساحل العاج ومدغشقر والمغرب والبرازيل والأوروغواي وتونس والجزائر والسودان، ولبنان، وموريتانيا، وفلسطين.⁽¹⁵⁾

وقد ارتفع عدد الدول المطبقة لها من ثماني دول في عام 1969 إلى سبعة وأربعين دولة في 1989 وإلى مئة وسبعين دولة حالياً وذلك بحسب ما تشير إليه تقارير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.⁽¹⁶⁾

واختلفت الدول في تطبيق معدلات الضريبة فتتراوح معدلات الضريبة من خمس معدلات إلى معدل واحد. بينما معظم الدول وخاصة العربية منها تطبق معدلاً واحداً لهذه الضريبة.

وفي ظل ما تمثله ضريبة القيمة المضافة من إمكانيات في تحصيل الإيرادات وكونها أهم خطوة لإصلاح النظم الضريبية لجأت إليها معظم الدول وتحديدًا الدول العربية على النحو المبين في الفرع الثاني من هذا المبحث.

(14) Ernst and young, "international vat a guide to practice and procedures in 21 countries, Ernst & young, international London, 1991, p.211.

(15) مبروك محمد نصير: الضريبة على القيمة المضافة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2017، ص 30.

(16) OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>.

الفرع الثاني

تطبيقات الضريبة على القيمة المضافة في الدول المختلفة

أضحى تطبيق ضريبة القيمة المضافة المعيار الأساسي الذي يؤثر على حداثة ومتانة الهيكلة الاقتصادية والضريبية، وعلى وجود أداة أساسية لا بد منها للتعامل الاقتصادي الدولي.

وتطبق ضريبة القيمة المضافة في نحو 170 دولة أو نحو 88 % من 193 عضواً في المنظمتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي) وإن اختلفت المسميات كما تم ذكره سابقاً، فتسمى في الأردن وأمريكا بالضريبة العامة على المبيعات، وفي الاتحاد السوفيتي سابقاً تسمى بالضريبة العامة على رقم الأعمال، وفي فرنسا تسمى بالضريبة على القيمة المضافة، وفي بريطانيا تسمى بالضريبة على المشتريات ولا يزال عدد من البلدان التي تعتمد هذه الضريبة في التزايد في حين أن الدولة المطبقة لها بالفعل تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها. (17)

ويعد انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها خلال الخمسين عاماً الأخيرة، وكما سبق القول في الفرع الأول أن فرنسا من أوائل الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة والتي طبقتها عام 1954.

ثم بدأت الدول في تطبيق هذه الضريبة منذ الستينيات بنسبة 10 % وارتفعت في السبعينيات إلى 30 % وفي الثمانينيات 50 % وفي التسعينيات أكثر من 90 %. (18)

في 1954 طبقت فرنسا ضريبة القيمة المضافة بعد أن كانت تأخذ بالضريبة العامة المتتابة على رقم الأعمال من 1920 حتى 1936 ثم استبدلتها بالضريبة على المعاملات حتى 1954 ومن ذلك الحين وحتى وقتنا الحاضر ما زالت فرنسا تطبق ضريبة القيمة المضافة وتشكل نسبتها 45 % من مجموع الإيرادات مع الضرائب الجمركية. واستمر الوضع إلى 1993 حيث بدأ

(17) أ. د. طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 225.

(18) د. قاسم نايف علوان، أ. نجية ميلاد الزباني: ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 199.

العمل بنظام توحيد أوروبا (الاتحاد الأوروبي) وبموجب هذا النظام تم إلغاء الرسوم الجمركية بين البلاد الأوروبية المنتسبة للاتحاد الأوروبي وقد حددت نسبة الضريبة على القيمة المضافة كحد أدنى بـ (5 %) من القيمة المضافة.

وعلى أثر نجاح فرنسا في تطبيقها للضريبة أوصى المجلس المالي للسوق الأوروبية المشتركة بالأخذ بها وفي عام 1967 أصدر مجلس الهيئة الأوروبية توجيهاته التي أدت إلى تنفيذ هذا النوع من الضريبة في كل الدول الأعضاء في الهيئة الأوروبية.

ساعد اعتماد الاتحاد الأوروبي لضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضويته على انتشار هذه الضريبة في البلدان المتقدمة في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا) وفيما يلي نبذة عن أهم الدول التي تطبقها:

الدنمارك: تطبق الدنمارك هذه الضريبة بمعدل وحيد وهو 25 % وهي تعتبر من أعلى معدلات الضريبة بجانب النرويج والسويد مع إعفاء بعض الخدمات منها وسائل النقل العام وخدمات الرعاية الصحية ونشر الصحف وإيجار الأماكن ووكالات السفر. (19)

فنلندا: كان المعدل القياسي لضريبة القيمة المضافة 22 % ثم ارتفع إلى 23 % عام 2010 بجانب معدلات أخرى. (20)

أيسلندا: تنقسم الضريبة على القيمة المضافة إلى مستويين 25 % بالنسبة لمعظم السلع و 7 % لبعض السلع والخدمات مثل الصحف والمجلات والكتب والمواد الغذائية والنفط لتدفئة المنازل. (21)

مصر: من أجل مواكبة النظم الضريبية العالمية أصدر المشرع القانون رقم 67 لسنة 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن قانون الضريبة العامة على المبيعات ثم

(19) أ.د. طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 225.

(20) المرجع السابق، ص 225.

(21) المرجع السابق، ص 225.

عقب ذلك صدور اللائحة التنفيذية لهذا القانون بموجب قرار وزير المالية رقم (66) لسنة 2017.
(22)

وقد جاء ذلك بعد عدة إشكالات من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات والتي يمكن إيجازها في تعدد طرق حساب الضريبة على السلع والازدواج الضريبي سواء في استحقاقها أو سدادها.

وقد حدد المشرع المصري ثلاث معدلات للضريبة في المادة (3) من القانون وهي السعر العام والسعر المنخفض وسعر الصفر.⁽²³⁾

دول مجلس التعاون الخليجي: نصت المادة (27) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي على أن تفرض ضريبة في جميع دول مجلس التعاون بنسبة 5 % من قيمة التوريد أو من قيمة السلع المستوردة المحددة.⁽²⁴⁾

كما نصت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي على عدد محدود من العناصر الخاضعة للضريبة بقيمة 0%، بالإضافة إلى إعفاء بعض السلع من الضريبة والتي سوف نتطرق لها بشكل تفصيلي في الفصل الثاني من هذه الأطروحة.

وقد حددت اتفاقية دول مجلس التعاون المبادئ العامة لضريبة القيمة المضافة والتي قد جعلت بعض عناصرها إجبارية، وتقع مسئولية تطبيق وتنفيذ الاتفاقية على عاتق جميع الدول الأعضاء. في حين الاتفاقية تركت مجال من الحرية للدول في إنفاذ الاتفاقية بما يتسق مع القوانين المحلية لكل دولة، وتنظيم الطريقة التي يتم من خلالها إدارة الضريبة وذلك من خلال تحديد الكيفية التي سيتم من خلالها تطبيق ضريبة القيمة المضافة. كما قامت الدول التي طبقت الضريبة بالفعل بإصدار لوائح تنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(22) د. محمد علي سكيكر: موسوعة الضريبة على القيمة المضافة في ضوء الفقه والتشريع والقضاء، العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2017، ص 9.

(23) د. سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2020، ص 82.

(24) أ.د. طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 225.

ويبين الجدول رقم (1) بعض الدول الآخذة بنظام ضريبة القيمة المضافة والمعدل المطبق في كل دولة حسب ما أعد في دراسة قدمت من قبل خبراء من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والبنك الدولي لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بـضريبة القيمة المضافة الذي استضافته الحكومة الإيطالية بتاريخ (15-16 مارس 2015) والذي قمنا بتحديثه بإدراج الدول التي طبقت هذه الضريبة مؤخراً.

جدول رقم (1) الدول الآخذة بنظام

ضريبة القيمة المضافة والمعدل المطبق في كل دولة

الدولة	تاريخ استحداث الضريبة	المعدل المعياري %			
1	فرنسا	يناير 1948	19.6	1.1	5.5
2	البرازيل	يناير 1967	20.5		
3	ألمانيا	يناير 1968	7	6	
4	السويد	يناير 1969	25	12	6
5	لكسمبورغ	يناير 1970	12	6	3
6	بلجيكا	يناير 1971	21		
7	النمسا	يناير 1973	20		
8	البيرو	يناير 1973	19		
9	المملكة المتحدة	أبريل 1973	5	17.5	
10	بوليفيا	أكتوبر 1973	14	9	
11	الأرجنتين	يناير 1975	21		
12	نيكاراغوا	يناير 1975	14	7	10
13	السنغال	مارس 1980	17	7	
14	إسبانيا	يناير 1986	16	4	7
15	المغرب	أبريل 1986	20	7	10
16	تايلاند	أبريل 1986	5		
17	الفلبين	يناير 1988	10		
18	باكستان	نوفمبر 1990	15	2	18

19	أذربيجان	يناير 1992	18
20	روسيا	يناير 1992	18
21	أوكرانيا	يناير 1992	20
22	الجزائر	أبريل 1992	17
23	السودان	يونيو 2000	10
24	لبنان	فبراير 2002	19
25	مصر	يوليو 2017	14
26	الإمارات العربية المتحدة	يناير 2018	5
27	المملكة العربية السعودية	يناير 2018	5
28	مملكة البحرين	يناير 2019	5

المصدر: دراسة قدمت من قبل خبراء من صندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والبنك الدولي لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة الذي استضافته الحكومة الإيطالية بتاريخ (15-16 مارس 2015).

يستنتج من الجدول أعلاه ما يلي:

- اختلاف الدول في تطبيق معدلات الضريبة فتتراوح معدلات الضريبة من أربع معدلات إلى معدل واحد.

- تطبق السويد أعلى نسبة لضريبة القيمة المضافة وهي 25 %.

- تشترك دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي بتطبيق معدل واحد بنسبة 5 %.

المطلب الثاني

ماهية الضريبة على القيمة المضافة

تعتبر الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتغطية نفقاتها المتزايدة وهي أداة فعالة تمكن الدولة من توجيه النشاطات الاقتصادية للأفراد.

وتختلف فاعلية الضريبة باختلاف أنواعها فالضرائب المباشرة تمتاز بأنها تقتطع بصورة ثابتة ومستقرة إلا أنها غير مرنة. في حين تتصف الضريبة غير المباشرة بمرونة تحصيلها وسرعة تأثرها بالتقلبات الاقتصادية ومن أهمها ضريبة القيمة المضافة.

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى ضريبة القيمة المضافة من حيث مفهومها وخصائصها وتميزها عن مثيلاتها من الضرائب غير المباشرة.

الفرع الأول

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها

سوف نتناول في هذا الفرع بيان مفهوم ضريبة القيمة المضافة، ثم نتناول خصائصها على النحو التالي:

أولاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة

ثانياً: خصائص الضريبة على القيمة المضافة

أولاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة

قانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة - مملكة البحرين
في الفصل الأول منه - أحكام تمهيدية - قد نص في المادة الأولى على مفهوم الضريبة بحيث

عرفها على أنها " ضريبة القيمة المضافة التي تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد المفترض. " (25)

فما ماهية كل من الضريبة والقيمة المضافة التي تفرض عليها؟

من التعريف السابق يتضح أن الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة على القيمة التي تضاف إلى قيمة استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. ولتحديد مفهوم هذه الضريبة لابد بداية من الوقوف على مصطلح القيمة المضافة ومن ثم نتولى بيان ضريبة القيمة المضافة من حيث تعريفها وتفصيل عناصرها وطرقها.

(أ) ماهية القيمة المضافة

لبيان ماهية القيمة المضافة لابد لنا من بيان تعريف القيمة المضافة لغوياً واصطلاحياً على النحو التالي:

1) التعريف اللغوي

القيمة واحدة (القيم) و (قَوْمَ) السلعة (تقوياً) وأهل مكة يقولون (استقام) السلعة وهما بمعنى واحد. (26) والاستقامة الاعتدال يقال (استقام) له الأمر وقوله تعالى (فاستقيموا إليه). (27)

أما مصطلح المضافة فأصلها (الضيف) واحد وجمع وقد يجمع على (الأضياف) و (الضيوف).

2) التعريف الاصطلاحي

" القيمة " لها عدة معانٍ اصطلاحية تختلف باختلاف السياق الذي ورد فيها، فيمكن القول إن قيمة الإنسان في كرامته وهذه القيمة تعتبر معنوية وغير ملموسة ولا يمكن قياسها.

(25) مرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة، مملكة البحرين.

(26) محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت 1983، ص 557.

(27) الآية (7) من سورة التوبة.

جاء اتجاه الكتاب الاقتصاديين قديماً إلى تقدير قيمة المنتجات بمقدار ما يتم صرفه لإنتاجها من العمل، إذ أوضح ريكاردو أن قيمة المنتجات تتحدد من أمرين أساسيين أولاً من حيث ندرتها وثانياً من كمية العمل لإنتاجها. (28)

أما لفظ القيمة في مجال الاقتصاد يعني استبدال الشيء المادي بأشياء أخرى مادية (29) وعليه فإن القيمة التي يضيفها كل من المعنيين بها عند تبادل السلع ذات الطابع الاقتصادي تسمى بالقيمة المضافة. (30)

فالقيمة المضافة هي إضافة أي نشاط اقتصادي على إنتاج معين من قيم قابلة للتقييم نقداً وذلك من خلال مراحل التصنيع والتسويق.

والقيمة المضافة للمنتج تعني الزيادة في قيمة المنتج التي يتم إضافتها عن طريق استخدام عوامل الإنتاج الخاصة بالشركة أو المنظمة.

أو هي الفرق بين المدخلات والنواتج في كل عملية إنتاجية، والمدخلات قد تكون المواد الخام، نفقات النقل، الإيجارات، الإعلانات، والنواتج هو قيمة السلعة والمتمثل بالإضافة إلى ما سبق في الأجور والأرباح، وعلى ذلك فيمكن النظر إلى القيمة المضافة من جانبين:

$$(أ) \text{ جانب الإضافة: القيمة المضافة} = \text{الأجور} + \text{الأرباح}$$

$$(ب) \text{ جانب الحسم: القيمة المضافة} = \text{قيمة المخرجات} - \text{قيمة المدخلات.}$$

والمثال التالي يوضح فكرة القيمة المضافة والضريبة المستحقة عليها. (31)

(28) توفيق سعيد بيضون: الاقتصاد السياسي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1988، ص 52.

(29) د. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2002، ص 67.

(30) د. رجاء محمود شريف: مرجع سابق، ص 39.

(31) عبد الستار عبد الحميد سلمي: الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة 2005، ص 10.

جدول (2)

حساب القيمة المضافة والضريبة المستحقة عليها (بالدينار البحريني)

مراحل إنتاج السلعة	قيمة وحدة السلعة في بداية المرحلة بالدينار البحريني	قيمة السلعة في نهاية المرحلة بالدينار البحريني	القيمة المضافة بالدينار البحريني	سعر الضريبة	مقدار الضريبة على القيمة المضافة بالدينار البحريني
الأولى	20	30	10	10 %	1
الثانية	31	51	20	10 %	2
الثالثة	53	83	30	10 %	3

وخلاصة القول يمكن تعريف القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية أنها الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات في العملية الإنتاجية بينما ينصرف المفهوم الضريبي للقيمة المضافة إلى الفرق الحاصل بين قيمة البيع وقيمة المشتريات.⁽³²⁾

ويمكن استخدام العديد من الطرق لتحديد قيمة وعاء الضريبة أهمها أسلوب الخصم وأسلوب الجمع وسوف نبينها على النحو التالي:

أ) أسلوب الخصم والذي ينقسم إلى نوعين الخصم المباشر والخصم غير المباشر.

1) أسلوب الخصم المباشر

من خلال هذا الأسلوب يتم حساب القيمة المضافة من خلال الفرق بين قيمة المبيعات ناقص قيمة المشتريات وهذا الفرق يكون بمثابة القيمة المضافة.⁽³³⁾

(32) أ. د طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 217.

(33) د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظام الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2004، ص 206.

فإذا افترضنا أن سلعة معينة ولتكن (A) تمر بثلاث مراحل إنتاجية وأن معدل الضريبة على كل مرحلة إنتاجية يبلغ (10 %) وأن كل مرحلة إنتاج تتولاها منشأة منفصلة وأن قيمة إنتاج كل مرحلة تعامل على أنها مبيعات إلى المرحلة الثانية وفقاً لأرقام المثال التالي:

المرحلة	قيمة الإنتاج	القيمة المضافة	معدل الضريبة	مقدار الضريبة
إنتاج السلع الأولية (القطن)	200	صفر	10 %	20
إنتاج المنتجات الوسيطة (الخيوط / النسيج)	400	$400 - 200 = 200$	10 %	20
إنتاج المنتج النهائي (المعطف)	600	$600 - 400 = 200$	10 %	20

2 - أسلوب الائتمان الضريبي. (الخصم غير المباشر)

أما الخصم غير المباشر فيكون من خلال تحديد قيمة المبيعات في نهاية المرحلة الإنتاجية. وتفرض الضريبة في نهاية الفترة ويتم تحديد الضرائب المدفوعة في المراحل السابقة على أن تحدد الضريبة المستحقة في فترة معينة بالفرق بين ضريبة رقم الأعمال في نهاية الفترة والضرائب المدفوعة في مراحل سابقة. (34)

ويتم الحصول على قيمة الضريبة المستحقة من خلال الصيغة الآتية:

الضريبة المستحقة = الضريبة المستحقة على رقم الأعمال أو المبيعات في نهاية المرحلة - جميع الضرائب المدفوعة في مراحل سابقة -
مزايأ أسلوب الائتمان الضريبي:

يتسم هذا الأسلوب بالبساطة حيث يتم تحديد مقدار الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

(34) د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة العامة على المبيعات، تأصيل علمي وعملي، مكتبة عين شمس، القاهرة، 2002، ص 13.

-عيوب أسلوب الائتمان الضريبي:

تتعلق الصعوبات في حال فرض بعض الإعفاءات على رقم الأعمال السابق وعليه يتعذر تحديد الضريبة التي يتعين أن تفرض على المنتجات المستوردة بدقة حتى يتعادل سعرها مع سعر المنتجات الوطنية البديلة. (35)

ب) أسلوب الجمع

بانتهاج هذا الأسلوب تحتسب الضريبة بتجميع كافة المدفوعات التي قامت المنشئة بدفعها على عناصر الإنتاج مثل (العمل ورأس المال وأرض) خلال فترة زمنية معينة والقيمة الناتجة عن ذلك هي القيمة المضافة التي يتعين فرض الضريبة عليها.

ب) ماهية الضريبة على القيمة المضافة

لم يولِ الفقه والتشريع اهتماماً لتعريف ضريبة القيمة المضافة وذلك لما سبق ذكره أن ضريبة القيمة المضافة لها عدة تسميات والتي تُنسب إلى كل مرحلة تفرض بها.

فسميت ضريبة الإنتاج Excise Tax أو ضريبة المشتريات Sale Tax أو ضريبة المبيعات Purchase Tax فكل تلك المسميات ترمز إلى ضريبة القيمة المضافة.

هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق ويتحمل عبأها المستهلك النهائي وهي بهذا المعنى تكون بمثابة ضريبة تفرض على كافة الإيرادات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وذلك بعد خصم ما سبق سداده على المدخلات ومشتريات السلع والخدمات. (36)

وعرفها الدكتور عاطف حسن النقلي والدكتور عبد الستار سلمي " بأنها شكل من أشكال ضريبة المبيعات والتي تفرض على مراحل متعددة من العملية الإنتاجية، وهي تفرض على الزيادة التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. " (37)

(35) د. عاطف حسن النقلي، د عبد الستار سلمي: اقتصاديات المالية العامة، 2006/2005، ص 215.

(36) د. محمد علي سكيكر: مرجع سابق، ص 42.

(37) د. عاطف حسن النقلي، د عبد الستار سلمي: مرجع سابق، ص 215.

وعرفها مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية⁽³⁸⁾ الضريبة على القيمة المضافة بأنها " ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع على الأقل مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج مع استثناء السلع الرأسمالية ".

إلا أن هذا التعريف غير واضح وذلك كون أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، بيد أنها وفقاً لهذا التعريف فهي تفرض على قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحله وهذه الحالة تندرج ضمن الضريبة على رقم الأعمال المتعددة. ونجد أن التشريعات لم تورد تعريفاً واضحاً لضريبة القيمة المضافة إنما أوضحت التشريعات خصائص تلك الضريبة.

بالرجوع إلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية نجد أن الاتفاقية عرفت الضريبة بأنها " ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد المفترض. " (39) في حين اكتفى المشرع المصري في القانون رقم 67 لسنة 2016 في المادة الأولى منه بتعريف الضريبة على أنها " ضريبة القيمة المضافة " . (40)

أما المشرع في قانون المملكة المتحدة فعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تم فرضها على إنفاقات المستهلك ولا يتحملها النشاط التجاري، ولكن يتحملها من يتعامل مع هذا النشاط التجاري بالشراء. وهي تتكون من نسبة مئوية يقوم صاحب النشاط التجاري بإضافتها على قيمة البيع النهائي والذي يقوم بدوره بإرسالها من خلال إقرار الضريبة إلى مصلحة الجمارك. (41)

(38) الوثيقة التي أعدت في المؤتمر الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة والمنعقد في روما في الفترة من 15-16 مارس 2005 والمنشور على الموقع الإلكتروني [Http://www.ildwed.org](http://www.ildwed.org).

(39) المادة (1) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(40) قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 في جمهورية مصر العربية.

(41) قانون الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة لسنة 1994.

ثانياً: خصائص الضريبة على القيمة المضافة

أ) ضريبة عامة

تتصف الضريبة على القيمة المضافة بالعمومية فهي تقع على استهلاك السلع وتأدية الخدمات داخل دولة معينة، سواء كانت وطنية المصدر أو مستوردة من الخارج. (42)

فمن حيث الأصل تخضع جميع السلع والخدمات للضريبة إلا ما استثنى بنص خاص. وقد لجأت بعض التشريعات إلى إعفاء بعض السلع والخدمات الأساسية من الضريبة على القيمة المضافة في حين فرضت تلك التشريعات ضريبة بمعدل صفر والتي من شأنها إلغاء الضريبة كلياً على بعض الخدمات. (43)

والاستثناء كما سبق القول يكون على نوعين: المعدل الصفري للضريبة أي إعفاء السلعة أو الخدمة من الضريبة في فترة المحاسبة الضريبية الأخيرة فقط من دون خصم الضريبة السابق سدادهما في الفترات السابقة.

والنوع الثاني السلع والخدمات المعفاة، أي إعفاء السلعة أو الخدمة من الضريبة في فترة المحاسبة الأخيرة مع خصم الضريبة السابق سدادهما في الفترات السابقة، وتطبق هذه الحالة عادةً على الصادرات والتوسع في فرض هذا النوع من الإعفاء يزيد من تنافسية اقتصاد الدولة في تعاملها مع الدول الأخرى.

(42) الطاهر محمود الطاهر: المشاكل المحاسبية والضريبية المتعلقة بتطبيق نظام الضريبة على القيمة

المضافة في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخرطوم، الخرطوم، 2003، ص 7

(43) د. عبد المنعم عبد الغني علي: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص

ب) ضريبة غير مباشرة

حيث تفرض هذه الضريبة على استثمارات الثروة والدخل عند إنفاقهما، حيث يدفع هذه الضريبة شخص معين ثم ينقل عبأها إلى شخص آخر وهو المستهلك النهائي وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن بيع السلعة " أو الخدمة " للشخص الأخير. (44)

والمستهلك النهائي لا يقوم بنفسه بتوريدها إلى مصلحة الضرائب أو بمعنى آخر يوجد وسيط بين المستهلك النهائي وبين خزانة الدولة. كما أن ضريبة القيمة المضافة تصيب حقوق الممول (رؤوس الأموال أو الدخل) عند إنفاقها، وبالتالي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تصيب هذه الأموال حال اكتسابها.

ت) ضريبة تتيح حق الحسم

إن حق الحسم هو الحق المعطى للشخص الخاضع للضريبة بأن يحسم من أصل الضريبة المتوجبة على عملية معينة قيمة الضريبة التي سبق أن أثقلت ثمن هذه العملية أو أثقلت أي عنصر من العناصر التي يتكون منها الثمن.⁽⁴⁵⁾ يحق للخاضع للضريبة أن يقطع من أصل الضريبة الملزم بتأديتها عن فترة احتساب معينة مجمل قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها. ينشأ حق الحسم عندما تصبح الضريبة القابلة للحسم متوجبة الأداء.

ويعد نظام الخصم الضريبي فيها من أهم ميزات التي تؤدي إلى تقادي تراكم العبء الضريبي المفروض على السلع والخدمات مهما تعددت مراحل الإنتاج أو التداول، ومن ثم يقلل من ارتفاع أسعار تلك السلع والخدمات الذي يرافق عملية فرضها عليها مما يزيد بدوره من تنافسية اقتصاد الدولة التي تطبق هذه الميزة على نطاق واسع، كما يزيد من حجم الاستثمار والإنتاج فيها، إضافة إلى خلقه حالة من الرقابة الذاتية بين المسجلين مما يسهل على الإدارة

(44) د. عبد الهادي محمد مقل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراة، جامعة الزقازيق، طنطا، 1988، ص 8.

(45) الطاهر محمود الطاهر، مرجع سابق، ص 7

الضريبة عملية تحصيلها، ومن ثم يقلص من حجم التهرب منها، فالمكلف المسجل لا يسمح له بخضم الضريبة السابق سدادها إلا في حدود الضريبة المدفوعة سابقاً من قبله والمبينة بالفواتير والمستندات المقدمة إلى الإدارة الضريبية التي تبين وتؤكد تسديده لها كي يستطيع خصمها من الضريبة التي قام بتحصيلها. (46)

ث) ضريبة وحيدة غير تراكمية

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة وحيدة يمكن تحديدها بدقة مما يسهم في تجنب أي تمييز بالنسبة إلى الاستيراد أو التصدير. ولا تطل الضريبة السلعة أو الخدمة إلا مرة واحدة فقط لكن يكون دفعها مجزأ.

ج) ضريبة عينية

هي ضريبة عينية تفرض على السلع والخدمات بغض النظر عن ظروف الممول النهائي ويستوي أن تكون السلع مصنعة محلياً أو مستوردة. وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تراعي ظروف الممول النهائي وقدرته التكاليفية. (47)

ح) ضريبة إقليمية

تفرض على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والتي تباع داخل حدود الإقليم المفروضة به. إما العمليات المرتبطة بالتجارة الخارجية فهي إجمالاً معفاة من الضريبة على القيمة المضافة بينما المكلفون الذي يقومون بهذه العمليات يستفيدون من حق حسم الضريبة على القيمة المضافة التي تحملوها عند حصولهم على السلع أو الخدمات مما يظهر أنها ضريبة إقليمية. (48)

(46) د. خالد حسن أحمد: التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة، مركز الدراسات العربية، الجيزة، 2018، ص 147.

(47) د. أمين السيد أحمد لطفي: مرجع سابق، ص 8.

(48) د. يونس أحمد البطريق، د. عبد العزيز السوداني: البناء الضريبي مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية 1995، ص 385.

خ) ضريبة نسبية

حيث تفرض نسبة محددة على قيمة السلعة أو الخدمة ولا علاقة لها بنوع السلعة إلا ما استثني بنص خاص. وتختلف النسبة من دولة إلى أخرى فبعض الدول تأخذ بمعدل واحد للضريبة في حين أن بعض الدول تأخذ بعدة معدلات وذلك وفقاً لرؤية الدولة والمتطلبات الأساسية والاقتصادية والاجتماعية لها. (49)

وقد نصت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي في المادة (25) على نسبة الضريبة "تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها 5 ٪ من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص الإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية. (50)

هـ) ضريبة تساعد على التخفيف من التهرب الضريبي في المجتمع

فكل مكلف بها يصبح حريصاً على تنظيم فاتورة ضريبية عند البيع والشراء من أجل إثبات ذلك عند قيامه بتقديم الإقرار الضريبي لمعرفة رقم أعماله عن فترة المحاسبة الضريبية وطلب الخصم والاسترداد، ومن ثم فإن تطبيقها يسمح بإدخال المجتمع الاقتصادي غير الرسمي إلى دائرة المجتمع الاقتصادي الرسمي ويكشف عن الكثير من المطارح الضريبية المخفية وخاصة ضرائب الدخل؛ لأن خاصية الخصم الضريبي تشجع المكلفين على الظهور أو تجبرهم على ذلك، مما يزيد من حصيلة الضرائب عموماً في الدولة. (51)

(49) د. محمد خصاونة: المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 111.

(50) المادة (25)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي.
(51) د. خالد حسن أحمد: مرجع سابق، ص 148.

الفرع الثاني

التمييز بين الضريبة على القيمة المضافة وصور الضرائب الأخرى على الاستهلاك

سوف نتناول في هذا الفرع بيان التمييز بين الضريبة على القيمة المضافة وصور الضرائب الأخرى على النحو التالي:

أولاً: نظام الضريبة الواحدة على رقم الأعمال

ثانياً: نظام الضريبة المتعددة على رقم الأعمال

الضريبة على القيمة المضافة وكما تم إيضاحه في الفرع الأول من هذا المبحث أنها ضريبة غير مباشرة وتمتاز بصفات خاصة تميزها عن غيرها من الضرائب غير المباشرة. وعليه وجب علينا بيان أوجه التمييز بين الضريبة على القيمة المضافة وغيرها من سائر الضرائب الأخرى على الاستهلاك.

والضرائب على الاستهلاك هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلعة الاستهلاكية. وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أو في صورة نوعية على الاستهلاك وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك مثل ضريبة على القيمة المضافة.⁽⁵²⁾ وانقسمت هذه الضرائب عبر التاريخ. وما زالت. إلى نظامين هما:

أولاً: نظام الضريبة الواحدة على رقم الأعمال The Single Stage Tax System:

طبقاً لهذا النظام تفرض الضريبة على السلعة عند مرحلة واحدة معينة من المراحل التي تمر بها السلعة في إنتاجها أو توزيعها حتى وصولها إلى المستهلك النهائي (كفرضها مثلاً في مرحلة شراء المواد الأولية، أو فرضها في مرحلة انتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة).⁽⁵³⁾

(52) د. حسن محمد القاضي: الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 46.

(53) د. جلال عبد الحكيم الشافعي: أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر، بحث مقدم في المؤتمر الضريبي السابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1995، ص 11.

ويتوقف عادةً تحديد المرحلة التي تفرض فيها الضريبة على الظروف الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، وعلى كفاءة الجهاز الضريبي فيها. وهذا النظام يتخذ أشكالاً متعددة هي:

أ) الضريبة عند مستوى الإنتاج - مبيعات: Excise Tax

تفرض الضريبة عند مرحلة بيع المنتجات محلية الصنع من قبل المنتجين، لذا فهي لا تسري على مبيعات تجار الجملة أو التجزئة. كما أنها تفرض على السلع المستوردة تامة الصنع عند مرحلة الإفراج الجمركي عنها فقط، ولا يجوز فرضها عند قيام المستورد ببيعها للغير، كما لا يجوز فرضها على المواد الأولية أو على السلع نصف المصنعة بمناسبة استيرادها. (54)

وهذه الضريبة لا تفرض عادةً إلا على كبار المنتجين الذين يتجاوز رقم أعمالهم حداً معيناً، حرصاً على جعلها ضرائب مجدية اقتصادياً. كما أنها تفرض على إجمالي ثمن السلعة من دون خصم ما يسدد منها على مدخلات الإنتاج، ما لم تسمح قوانين الدولة بهذا الخصم.

وتتمتاز هذه الضريبة بسهولة وبساطة إجراءات ربط الضريبة وإجراءات تحصيلها، وبوفرة حصيلتها، وبسهولة إحكام الرقابة عليها. ولكن يعاب عليها فرضها بمعدل مرتفع نسبياً مما يدفع المكلفين بها إلى محاولة التهرب من تسديدها. كما تتطلب هذه الضريبة إلى وجود فنون ونظم ضريبية معقدة لضمان وحدتها وعموميتها. (55)

(54) د. أحمد ماهر عز: أصول المالية العامة دراسة مقارنة، الجامعيون للطباعة، الإسكندرية، 1995، ص 396.

(55) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 35.

ب) الضريبة على مبيعات تجار الجملة Wholesalers Sales Tax:

وعاء الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب يشتمل على رقم الأعمال الذي يتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة وتحصل الضريبة من تاجر الجملة الذي ينقلها بالتالي إلى تجار التجزئة الذي يقوم بدوره بنقلها للمستهلك. (56)

تفرض هذه الضريبة فقط على مبيعات تجار الجملة من السلع المحلية، سواء كانت مواد أولية أو مواد وسيطة أو مواد تامة الصنع. كما تفرض على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي عنها. كما أنها تفرض عادةً على كبار التجار الذين تتجاوز أرقام أعمالهم حداً معيناً، وهي عادةً لا تسمح بسياسة الخصم الضريبي. كما أنها تتميز بوفرة الحصيلة، ولكن يعاب عليها صعوبة إحكام الرقابة عليها مما رفع نسبة التهرب منها. كما أنها غير ملائمة للتطبيق في الدول النامية التي تتعدد وتنتشر الشركات والمصانع غير المسجلة وبالتالي سيؤدي إلى خروجها من نطاق تطبيق الضريبة. (57)

ج) الضريبة على مبيعات تجار التجزئة Retailers Sales Tax:

تفرض على مبيعات تجار التجزئة فقط من السلع المحلية أو المستوردة، وتفرض على إجمالي ثمن مبيع السلعة من دون أي خصم ضريبي على مدخلات إنتاجها. لذلك فهي لا تفرض على السلع المستوردة عند مرحلة الإفراج الجمركي عنها، وإنما عند مرحلة بيعها للغير. وهي تمتاز بوفرة الحصيلة وصعوبة التهرب منها، ولكن يعاب عليها صعوبة إحكام الرقابة عليها.

(56) د. سعيد عبد المنعم محمد: مرجع سابق، ص 8.

(57) د. أحمد عبد الرحيم زردق: اقتصاديات المالية العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار ومكان النشر غير معروف، 1998، ص 195

ثانياً: نظام الضريبة المتعددة على رقم الأعمال:

وهنا تفرض الضريبة عند كل مرحلة من المراحل المختلفة لإنتاج وتوزيع السلعة وصولاً إلى استهلاكها من المستهلك النهائي. تبدأ السلعة من مراحل إنتاج المواد الأولية وتمتد للسلع نصف المصنوعة أو تامة الصنع أو في مراحل توزيعها في مرحلتها التجارية الجملة والتجزئة لحين وصولها للمستهلك النهائي وهذه الضريبة تفرض بأحد أسلوبين:

أ) الضريبة على رقم الأعمال Turnover Tax:

تفرض هذه الضريبة على إجمالي مبيعات المنشأة، وذلك عند كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة، سواء كانت مواد أولية أم سلعاً نصف مصنعة أو تامة الصنع. وهي تفرض على السلع المحلية والمستوردة أيضاً، وتحدد على أساس مجموع المبالغ التي يحصل عليها المكلّف عن جميع الصفقات التي تتم خلال فترة المحاسبة، وتكون هذه الضريبة عادة ذات معدل منخفض كونها ضريبة تراكمية، ولكن ما يميزها عن الضريبة على القيمة المضافة أنه لا يسمح فيها بالخصم الضريبي. وقد انتشرت هذه الضريبة بدايةً في ألمانيا عام 1916 ومنها إلى جميع دول أوروبا، كفرنسا التي طبقتها عام 1920 وبلجيكا عام 1921. (58)

وتتميز هذه الضريبة بوفرة الحصيلة وصعوبة التهرب منها، ولكنها تثير مشكلات كثيرة منها على الصعيد الدولي وذلك لأثرها السلبي في درجة المنافسة بين الدول نتيجة اختلاف معدلاتها بين الدول من جهة، واختلاف معدلاتها وإعفاءاتها من دولة إلى أخرى مما يؤثر سلباً في حركة انتقال السلع والخدمات بين الدول. أما على الصعيد المحلي فهذه الضريبة تشكل عبئاً ضريبياً ضخماً

(58) د. قاسم نايف علوان، أ. نجية ميلاد الزباني: مرجع سابق، ص 221.

لكونها ضريبة تراكمية ولا مكان للخصم الضريبي فيها، بل يرتفع معدلها كلما زاد عدد مراحل إنتاج وتوزيع السلعة المفروضة عليها. ⁽⁵⁹⁾ كما أن لهذه الضريبة تأثيراً واضحاً في إعاقة النمو الاقتصادي على المدى البعيد؛ لأنها تعوق عملية تصدير السلع بسبب ارتفاع أسعارها الناجم عن عدم السماح بالخصم الضريبي، أو لأن ارتفاع معدلاتها يقود إلى نقص الطلب الذي يؤدي إلى قلة الإنتاج.

ب . الضريبة العامة على المبيعات General Sales Tax:

تمثل هذه الضريبة الصورة البدائية البسيطة للضريبة على القيمة المضافة، وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع المبيعات من السلع المصنعة، سواء كانت سلعاً محلية أم مستوردة إلا ما استثني منها بنص خاص. ⁽⁶⁰⁾ في حين لا تفرض هذه الضريبة على الخدمات إلا ما نص القانون صراحةً على خضوعها للضريبة. وقد طبقت هذه الضريبة في مصر بموجب القانون رقم 11 لعام 1991. ⁽⁶¹⁾

ثالثاً: نظام الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax:

هي الضريبة التي نحن بصدد دراستها وهي تتجاوز مساوئ نظم الضرائب السابقة، فهي ضريبة تفرض على السلع والخدمات كافة إلا ما استثني منها بنص خاص. وعلى الرغم من فرضها أيضاً على جميع السلع والخدمات، وفي جميع مراحل إنتاجها وتوزيعها، إلا أنها تسمح بخصم الضرائب المسددة منها في مرحلة المحاسبة الضريبية السابقة، فهي تفرض فقط على مقدار الزيادة في قيمة السلعة التي تنجم في مختلف مراحل السلعة من إنتاج وتوزيع حتى وصولها إلى الاستهلاك النهائي. ⁽⁶²⁾

(59) د. رجا محمود شريف: مرجع سابق، ص 49.

(60) د. سعيد عبد المنعم محمد: مرجع سابق، ص 8.

(61) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 37.

(62) د. شويكار إسماعيل يوسف: الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، 2003، ص 9.

الفصل الأول

مبررات وتحديات تطبيق الضريبة على

القيمة المضافة في الدول المقارنة

الفصل الأول

مبررات وتحديات تطبيق الضريبة على

القيمة المضافة في الدول المقارنة

تمهيد وتقسيم:

فرض ضريبة القيمة المضافة وباعتبارها من أهم الضرائب غير المباشرة يأتي بالتزامن مع انخفاض أسعار النفط والذي يعتبر من أهم الأوجه التي تغطي النفقات في دول مجلس التعاون الخليجي وعلى إثر تراجع مدخول النفط أصبحت هذه الدول تبحث عن مصدر آخر لتنويع دخل الحكومة وذلك لتغطي النفقات المتزايدة للدولة.

بالإضافة إلى أن الدول تسعى إلى تخفيض العجز المالي والتضخم الناتج عنه وعليه لابد للدول أن تبحث عن مصدر جديد لإيراداتها والتي سوف تؤمن الضريبة على القيمة المضافة جزءا كبيرا منها، نظرا لأن تلك الضرائب تتسم بقاعدتها الضريبية الواسعة كما سبق ذكره في الفصل التمهيدي حيث إنها تفرض على مرحلة استهلاك السلع المنتجة محليا أو تلك المستوردة على حد سواء.

ومع ذلك وبالنظر للعديد من المبررات التي دفعت دول مجلس التعاون موضوع الدراسة والدول الأخرى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة هناك العديد من التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة والذي يحتم على الدول التي تنوي تطبيق ضريبة القيمة المضافة أن تقيم آثارها المتوقعة على السوق المحلي بالدرجة الأولى وذلك لأن تطبيق الضريبة على نحو يؤثر بالاقتصاد قد يؤدي إلى عزوف المستهلكين عن اقتناء السلع وبالنتيجة سوف يؤدي ذلك إلى حدوث اضطراب اقتصادي كبير.

وفي هذا الصدد قامت الدول باستثناء السلع والخدمات الأساسية مثل الأغذية والسكن والرعاية الصحية من الضريبة، في حين أنها فرضت الضريبة على الخدمات التي يستفيد منها عادة أصحاب الدخل العالية.

وكما أشرنا حتى تحقق الضريبة الأهداف المرجوة من تشريعها لابد أن تتسم تلك الضريبة بعدة عوامل تساعد على تفعيلها من الجانب الإداري وعليه بما أن دول مجلس التعاون دول تفتقر إلى تطبيق الضرائب بشكل عام فعلى تلك الدول أن تقوم بإعداد وتفعيل نظام إداري يسعى بالدرجة الأولى إلى فرض الضريبة بشكل صحيح وجبايتها على النحو الوارد قانوناً وإلا فإن تلك الضريبة لن تحقق الهدف منها.

ولنتناول مبررات وتحديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة، أقسم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: مبررات ودوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة.

المبحث الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة.

المبحث الأول

مبررات ودوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة

كما سبق القول فهناك عدة عوامل دفعت دول مجلس التعاون لاتخاذ خطوة جديدة في نظمها الضريبية وفي هذا الفصل سوف نبين المبررات والدوافع التي حدثت بدول المجلس لفرض ضريبة القيمة المضافة وارتأينا تقسيم المبحث إلى مطلبين وسوف نخصص المطلب الأول لبيان المبررات لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والمطلب الثاني لبيان الدوافع التي قادت الدول لفرض الضريبة.

ويقصد بالمبررات هي تلك الأسباب التي دفعت الدول لفرض هذه الضريبة، ولما كانت دول مجلس التعاون الخليجي على خط واحد في تحقيق إيراداتها فلا تختلف الأسباب في كل دولة من دول مجلس التعاون.

في حين أن الدوافع هي الهدف المرجو من هذه الضريبة ونجد أن الدافع من وراء فرض ضريبة القيمة المضافة هو هدف مالي بالدرجة الأولى بالإضافة إلى بعض الأهداف الأخرى.

وللحديث عن مبررات ودوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: مبررات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: دوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الأول

مبررات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

وكما أشرنا سابقاً فإن فرض الضريبة جاءت على إثر عدة مبررات، نبينها كل في فرع مستقل على النحو التالي:

الفرع الأول

إصلاح هيكلية النظام الضريبي ودعم الموارد المالية لدول مجلس التعاون

يرجع المبرر الأول إلى حاجة دول مجلس التعاون الخليجي إلى تنويع مصادر الإيرادات على إثر تراجع العائدات النفطية.

حيث يرجع السبب الرئيس لفرض ضريبة القيمة المضافة إلى حاجة دول مجلس التعاون إلى الإصلاحات الاقتصادية التي أصبحت حتمية على إثر تراجع أسعار النفط في عام 2014. وعليه ومن باب تنويع تلك الدول في مصادر إيراداتها وابتعادها عن الاعتماد الكلي على العائد النفطي سعت تلك الدول إلى فرض ضريبة القيمة المضافة والتي شجعها صندوق النقد الدولي والمنظمات الدولية الأخرى. (63)

وتمهيدا لفرض ضريبة القيمة المضافة وتطبيقها في دول مجلس التعاون تم إبرام اتفاقية بين دول مجلس التعاون الأعضاء وهي اتفاقية ضريبة القيمة المضافة الموحدة في عام 2016 على أن تترك حرية تنفيذ تلك الضريبة لكل دولة. (64)

وكانت الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية من الدول السبابة التي فرضت ضريبة القيمة المضافة في مطلع يناير 2018 وتلتها مملكة البحرين والتي فرضت الضريبة في يناير 2019.

(63) أ. محمد عبد الله صوان: الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة، دار الكتاب الجامعي، دولة الإمارات العربية المتحدة، 2020، ط1، ص 150.

(64) أ.د. طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 216

ووفق مركز البحرين للدراسات الاستراتيجية والدولية والطاقة، فإن فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5 % على دول مجلس التعاون من المتوقع أن يولد إيرادات بنسبة 1.6 % من إجمالي الناتج المحلي في مملكة البحرين والمملكة العربية السعودية، 1.5% في الإمارات، 1.4 % في الكويت وعمان و 0.8 % في قطر، وهذا من شأنه أن يشكل إضافة كبيرة إلى ما يولد حالياً من الإيرادات الحكومية غير النفطية، ويمكن أن تستخدم هذه الإيرادات على المشاريع التنموية التي تستهدف ذوي الدخل المتدني، حيث إن إعادة توزيع الدخل عبر الإنفاق الحكومي يمكن أن يكون أفضل من توزيع الدخل عبر وضع معدلات متباينة وإعفاءات من الضرائب.⁽⁶⁵⁾

ولما كانت قد مضت سنتان على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل من الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية فانعكس ذلك في ميزانيتها لسنة 2019 حيث تجاوز إجمالي الإيرادات في المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة كل التوقعات الأولية، حيث تراوح معدلها ما بين 1.55 % و 1.79 % من إجمالي الناتج المحلي على الترتيب. بينما ارتفع التضخم فجأة في كلا البلدين بعد فرض الضريبة، ولكن من المرجح أن تعتدل الزيادات في الأسعار خلال السنوات القادمة.

كما أقرّت الدول والتي طبقت الضريبة -المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة والبحرين - تدابير للتقليل من التأثير الاقتصادي لضريبة القيمة المضافة على الشركات والمواطنين المحليين إلى أدنى حد ممكن. تشمل هذه التدابير التقييم الصفري (فرض ضريبة القيمة المضافة بمعدل 0% على منتج أو خدمة ما) والإعفاءات والأسواق الحرة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة. لا تؤدي المعاملة التفضيلية إلى تقليل القاعدة الضريبية الإجمالية -وبالتالي إجمالي الإيرادات المحتملة- فحسب، وإنما تؤدي أيضاً إلى تعقيد التكامل المستقبلي لنظام ضريبة القيمة المضافة لكل بلد.

(65) دورية دراسات، العدد العاشر نصف السنوية المحكمة، مركز البحرين للدراسات الاستراتيجية والدولية والطاقة -مملكة البحرين، 2019.

بينما نجد أن كلا من الكويت وعمان وقطر لم تطبق ضريبة القيمة المضافة حتى تاريخه كما أن أسباب التأخير ليست واضحة حيث شكلت البيروقراطية الإدارية التي تسير بخطى بطيئة في الكويت، والبيئة الاقتصادية الصعبة في عمان، وقطر، تحديات حقيقية أمام تطبيق الضريبة بحلول مطلع عام 2018. وقد حققت هذه البلدان مزيداً من التقدم في اعتمادها ضريبة إنتاج متوازنة تتسجم مع لوائح اتفاقية ضريبة الإنتاج المشتركة لدول مجلس التعاون الخليجي لعام 2016. اعتمدت قطر وسلطنة عمان ضريبة الإنتاج في عام 2019.

ولما كان المبرر الأول هو التنويع في مصادر الدخل لدول مجلس التعاون كان لابد علينا أن نبين النظام الضريبي السائد في كل دولة من دول مجلس التعاون.

أولاً: النظام الضريبي في مملكة البحرين:

يقصد بالنظام الضريبي مجموعة من الضرائب المفروضة في دولة معينة خلال فترة زمنية محددة يختلف من دولة إلى أخرى وذلك لاختلاف العوامل والظروف التي تحكم تلك الدول وعليه فإن الوضع كذلك بالنسبة لدول مجلس التعاون فلكل دولة نظام ضريبي يختلف عن غيرها. (66)

النظام الضريبي في مملكة البحرين -قبل فرض ضريبة القيمة المضافة- كان يقوم على ضريبة مباشرة واحدة وضريبة غير مباشرة واحدة. (67)

وكانت الضريبة المباشرة متمثلة في الضريبة التي تفرض على الدخل المتحصل من شركات النفط والغاز أما الضريبة غير المباشرة فكانت متمثلة في الرسوم الجمركية.

ومما سبق ذكره يتبين أن مملكة البحرين لا تفرض أي ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو على رأس المال.

(66) د. يونس أحمد البطريق، د. حامد عبده دراز، د. محمد أحمد عبد اللاه: النظام الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، ص 28.

(67) د. غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة، كلية الحقوق، جامعة البحرين، 2017، ص 153.

الضريبة المباشرة في مملكة البحرين:

فرضت الضريبة المباشرة وهي الضريبة على الدخل المتحصل من شركات النفط والغاز بموجب مرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 8 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل. والذي نص في مادته الأولى على تعريف "دافع الضريبة" تعني كل هيئة اعتبارية أو مؤسسة أو شركة خاضعة لضريبة الدخل المفروضة بمقتضى أحكام هذا القانون. (68)

ويتضح من التعريف أن ضريبة الدخل هي ضريبة تلك الضريبة التي تفرض على الشخص المعنوي سواء كان هيئة أو مؤسسة أو شركة وبالتالي يستثنى من تلك الضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين.

ولكن لا يعني أن جميع تلك الهيئات الاعتبارية والمؤسسات والشركات خاضعة للضريبة متى ما تمثلت في كيان معنوي بمختلف نشاطاتها خاضعة للضريبة وإنما قد حدد المشرع في تعريفه للدخل بحصره على الدخل المتحصل من شركات النفط والغاز حيث نص المشرع في تعريفه للدخل " تعني مجمل الدخل الكلي الذي يحققه دافع الضريبة كل سنة ضريبية من مبيعات النفط الخام أو الهيدروكربونات الطبيعية الأخرى التي تستخرج من الأرض في البحرين أو المنتجات كاملة أو غير كاملة الصنع التي تصنع في البحرين من النفط الخام أو الهيدروكربونات الطبيعية الأخرى وما يستوفيه من عوض مالي مقابل عمليات تكرير تتم في البحرين، ومن المبالغ التي يتقاضاها بسبب مصلحة له في نفط خام أو هيدروكربونات طبيعية أخرى تستخرج من الأرض في البحرين أو من عوائدها والذي تستقطع منه الخصومات المقررة وفقاً لأحكام المادة (4) من هذا القانون. "(69)

(68) مرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 8 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل، مملكة البحرين.

(69) مادة (4) من المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 8 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل - مملكة البحرين.

وحدد المرسوم نفسه في مادته الثانية سعر الضريبة بحيث تفرض ضريبة الدخل بنسبة ستة وأربعون في المائة (46 %) على الدخل الذي تحققه في كل سنة ضريبية. (70)

جدول (3)

جدول الإيرادات في مملكة البحرين للعام 2019

البيان	2019
اعتماد	
صافي إيرادات النفط والغاز	2,032,047,000
الإيرادات غير النفطية	783,654,359
إجمالي الإيرادات	2,815,701,359

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقرير المالي الصادر عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للسنة 2019.

يبين الجدول أعلاه أن صافي إيرادات النفط والغاز هي حجر الأساس لإيرادات الدولة والتي تغطي نفقاتها ومن ثم يتبين لنا أن ميزانية المملكة مرتبطة ارتباطاً كلياً بتغيير سعر النفط والغاز ولذلك دفع ذلك مملكة البحرين ودول مجلس التعاون للبحث عن مصدر غير نفطي ليغطي نفقات تلك الدول المتزايدة، كما يبين الجدول بأن الإيرادات غير النفطية تعتبر معدومة بالنسبة للإيرادات النفطية.

الضريبة غير المباشرة في مملكة البحرين:

فرضت هذه الضريبة بموجب المرسوم بقانون رقم (10) لسنة 2002 بالموافقة على النظام " القانون " الموحد للجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

حيث أخضعت المادة (9) البضائع التي تدخل إلى الدولة للضرائب " الرسوم " الجمركية بموجب التعريفات الجمركية الموحدة، وللرسوم المقررة إلا ما استثنى بموجب أحكام هذا النظام "

(70) مادة (2) من المرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 8 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل - مملكة البحرين.

القانون " أو بموجب الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أو أي اتفاقية دولية أخرى في إطار المجلس. (71)

وحددت الاتفاقية سعر الضريبة على أن تكون إما مئوية (نسبة مئوية من قيمة البضاعة) أو نوعية (مبلغاً على كل وحدة من البضاعة). ويجوز أن تكون هذه الضريبة مئوية ونوعية معاً للنوع الواحد من البضاعة.

في حين أن القانون رقم (1) لسنة 2006 بشأن الموافقة على قيام الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون الخليجي قد فرض تعريفه جمركية موحدة على السلع الأجنبية المستوردة من خارج دول الاتحاد بنسبة مئوية 5 % . (72)

أما بالنسبة لانتقال السلع بين دول مجلس التعاون الخليجي فيتم بدون قيود جمركية أو غير جمركية حيث تعامل السلع المنتجة في أي من دول مجلس التعاون معاملة السلع الوطنية. واستثنت هذه النسبة العامة بالنسبة لسلع انتقائية حيث تخضع المشروبات الروحية لتعريفه جمركية تبلغ 125 %، والسجائر 100 % وتخضع بعض السلع مثل الورق ومنتجات الألمنيوم لتعريفه جمركية قدرها 20 %.

وفي نوفمبر 2016 اتفقت دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي على تطبيق الضريبة الانتقائية على عدد من السلع بهدف الحد من استهلاكها، وتنمية وتنويع الإيرادات غير النفطية. الضريبة الانتقائية هي ضريبة استهلاكية تُطبق على سلع محدّدة تُعدّ ضارة بصحة الإنسان بصورة عامّة، وذلك بهدف الحدّ من استهلاكها. (73)

- المشروبات الغازية (باستثناء المياه الغازية غير المنكهة) - معدّل الضريبة 50%
- مشروبات الطاقة - معدّل الضريبة 100 %

(71) مرسوم بقانون رقم (10) لسنة 2002 بالموافقة على النظام "القانون" الموحد للجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية- مملكة البحرين.

(72) القانون رقم (1) لسنة 2006 بشأن الموافقة على قيام الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون الخليجي- مملكة البحرين.

(73) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 483.

- منتجات التبغ - معدّل الضريبة 100 %
- السلع ذات الطبيعة الخاصة - معدل الضريبة 100 % (74)

بما أن الضريبة الانتقائية هي ضريبة استهلاكية، فإن عبئها يقع في نهاية المطاف على عاتق المستهلكين النهائيين، لكنها تُحصّل في مرحلة مبكرة من سلسلة التوريد عن طريق الخاضعين للضريبة (المستوردين والمنتجين والمرخص لهم بتشغيل المستودعات الضريبية). وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة الانتقائية تُطبّق عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك.

ورغم جهود مملكة البحرين في محاولة التنويع من إيراداتها الغير نفطية كان في المقابل الدين العام لمملكة البحرين يشهد صعودًا مستمرًا، إذ تُشير البيانات الصادرة المالية إلى أن الرصيد في سنة 2012 قد بلغ 3,9 مليار دينار ثم قفز إلى 5,1 مليار دينار في عام 2013 وازداد قليلاً إلى 5,4 مليار دينار عام 2014 ثم وصل إلى 7,1 مليار دينار في عام 2015، وارتفع الدين العام ليصل إلى 8,9 مليار دينار في 2016، وسجل الدين العام في 2017 نحو 10.5 مليار دينار إلى أن وصل في 2019 إلى 11,45 مليار دينار. (75)

حيث أدت الأزمة المالية العالمية في عام 2008 إلى انخفاض أسعار النفط مما تسبب في انخفاض إيرادات الدولة من جهة ولجوءها إلى زيادة الإنفاق بهدف تحفيز الاقتصاد الوطني مما فرض عليها الاقتراض من الأسواق المحلية والدولية بهدف سد عجز الميزانية العامة. (76)

حيث لا زالت أعباء خدمة الدين العام الحالي للبحرين تنهك الموازنة العامة البحرينية، ومن الواضح أنه كلما ارتفع حجم الدين العام، زادت الفوائد أو بمعنى آخر زادت خدمة الدين العام وبالتالي استنزاف موارد الدولة، فبدلاً من ذهابها إلى مشاريع تنموية وإنتاجية فهي تتجه إلى تسديد هذه الديون.

(74) قانون رقم (40) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية - مملكة البحرين.

(75) النشرة الفصلية للحسابات القومية، هيئة المعلومات والحكومة الإلكترونية، الربع الرابع 2016، والحساب الختامي للسنة المالية المنتهية 2016.

(76) مركز البحوث الاقتصادية، الدين العام للمملكة البحرين، المؤشرات والآثار - الحلول الممكنة، يناير 2016، ص 6-7.

ثانياً: النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية:

تعتبر دول مجلس التعاون دول حديثة العهد بالضرائب وقد عرفت الضرائب في المملكة العربية السعودية في الخمسينيات من القرن الماضي فقد أدخلت الضريبة على الدخل الشخصي وعلى الأرباح الرأسمالية وعلى الشركات وقد فرضت الضريبة على المواطنين وغير المواطنين، ولكن بعد ستة أشهر تم إعادة النظر في قانون الضريبة وتم استثناء المواطنين من الضريبة على الدخل الشخصي.⁽⁷⁷⁾

حيث نصت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل في المملكة على أن هذه الضريبة تستحق على الأشخاص والشركات غير السعوديين أما السعوديون فيخضعون للزكاة الشرعية⁽⁷⁸⁾، وأما الشركات والمصارف المؤلفة من سعوديين وغير سعوديين فتحصل الضريبة على نصيب غير السعوديين من الأرباح بينما لا يكلف السعودي إلا بدفع الزكاة.⁽⁷⁹⁾

وتعتبر مصلحة الزكاة والدخل هي الجهة المسؤولة عن إدارة وتحصيل ضريبة الدخل والزكاة الشرعية بالمملكة.

وبعد ارتفاع سعر النفط في عام 1975 تم إيقاف ضريبة الدخل على الوافدين وذلك لحاجة المملكة العربية السعودية لجذب الاستثمار والإسهام في التنمية الاقتصادية.

ولقد كانت الضرائب في المملكة في بدايتها بسيطة وسهلة التحصيل مثل ضرائب الدمغة (الطوابع) والتي حوّلت فيما بعد إلى ضرائب الطرق، وكذلك الضرائب العقارية التي كانت تفرض على العقارات في بعض الجهات بالمملكة وقد ألغيت جميعها في عام [1380هـ] بالإضافة إلى عدد من الضرائب الأخرى التي تم إلغاؤها لعدم فاعليتها.

(77) د. خالد حسن أحمد: مرجع سابق، ص 106.

(78) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) بتاريخ 11/6/1425 هـ، المملكة العربية السعودية.

(79) حسين السيد: المحاسبة الضريبية في المملكة العربية السعودية، مطبوعات جامعة الرياض، الرياض، 1972، ص 38.

بالإضافة إلى نوع آخر من الضرائب يتمثل في الضرائب غير المباشرة أو ما يسمى بالرسوم ويخضع لها الجميع سعوديون أو غير سعوديين مثل الجمارك ورسوم استثمارات السيارات... الخ. بالنسبة للضرائب على شركات النفط والغاز تراوحت ما بين 15 - 55 %.⁽⁸⁰⁾

ثالثاً: النظام الضريبي في دولة الكويت:

فرضت الضريبة في دولة الكويت في عام 1955 على الشركات وتبعتها دول الخليج الأخرى حيث فرضت هذه الضريبة بموجب مرسوم رقم (3) لسنة 1955 في دولة الكويت وقد تعدل المرسوم بموجب قانون رقم (2) لسنة 2008 وتقرض ضريبة الدخل على الشركات الأجنبية العاملة في دولة الكويت بنسبة 15% من صافي الأرباح.⁽⁸¹⁾

كما تلتزم الشركات المساهمة العامة والمقفلة الكويتية بدفع ضريبة الزكاة بنسبة 1% من صافي الأرباح السنوية إلى وزارة المالية، وذلك بموجب القانون رقم 46 لسنة 2006 بشأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولية.⁽⁸²⁾

كما تلتزم شركات القطاع الخاص الكويتية بالمساهمة بنسبة 5% من صافي أرباحها السنوية لدعم أنشطة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وقد خفضت هذه النسبة تدريجياً إلى أن أصبحت 1%. والمؤسسة الكويتية هي مؤسسة خاصة غير ربحية أنشئت بموجب مرسوم أميري صدر عام 1976 بتوجيه من أمير الكويت الراحل الشيخ جابر الأحمد الجابر الصباح وذلك تحقيقاً لرؤيته الطويلة الأمد الرامية إلى نشر ثقافة علمية وتكنولوجية وابتكارية مزدهرة وتشجيعها من أجل استدامة الكويت.

(80) د. خالد حسن أحمد: مرجع سابق، ص 109.

(81) مرسوم رقم (3) لسنة 1955 ضريبة الدخل والمعدل بالقانون رقم (2) لسنة 2008، دولة الكويت.

(82) قانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة، دولة الكويت

بالإضافة إلى الضريبة الانتقائية لدول المجلس التعاون والتي تم إحالة المشروع لمجلس الأمة وفي حال وافق المجلس على المشروع سوف تفرض الضريبة الانتقائية على سلع التبغ ومشروبات الطاقة بنسبة 100 % والمشروبات الغازية بنسبة 50 %.

أما بخصوص ضريبة الأفراد فعلى غرار دول مجلس التعاون وعلى عكس الدول العربية الأخرى لا تفرض الكويت ضريبة على الدخل.

أما بالنسبة للرسوم فهي المصدر غير النفطي الوحيد في ميزانية دولة الكويت. ففي عام 1978-1979 بلغت حصيلتها 249 مليون دينار أي 7.6 % من الإيرادات العامة. ومنذ الثمانينيات استحدثت ضرائب أخرى. لكن الرسوم الجمركية ظلت إلى الآن أهم مصدر للإيرادات العامة غير النفطية. ففي عام 2017-2018 قدرت حصيلتها بمبلغ 335 مليون دينار. بيد أن أهميتها النسبية تراجعت حتى وصلت إلى 2.5 % فقط من الإيرادات العامة. (83)

رابعاً: النظام الضريبي في الإمارات العربية المتحدة:

لا تعتمد الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة مباشرة على الإيرادات النفطية حيث أن حصيلة صادرات كل إمارة من النفط لا تدخل ضمن الإيرادات العامة الاتحادية، بل تذهب مباشرة إلى خزينة الحكومات المحلية، وتقضى المادة (127) من الدستور الاتحادي بأن تسدد كل إمارة مالية للموازنة الاتحادية لدعمها بموارد مالية لمواجهة أغراض الإنفاق العام على متطلبات التنمية، وقد تطورت الإيرادات العامة بالموازنة الاتحادية من 46180.0 مليون درهم عام 2014 إلى 48700.0 مليار درهم عام 2017.

وفيما يتعلق بالضرائب فلا يوجد حالياً بالدولة أي نوع من الإيرادات الضريبية المتعارف عليها (ضريبة المرتبات والأجور - ضريبة الدخل الشخصي - ضريبة الأرباح الرأسمالية - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - ضريبة المهن الحرة - ضريبة القيم المنقولة - ضريبة الملكية -

(83) محمد موعش، طارق إسماعيل، نوران يوسف: النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، دراسات اقتصادية، العدد 40، 2017، ص 12.

ضريبة الشركات) إلا أن هناك ضرائب دخل على فروع البنوك الأجنبية والشركات المنتجة للنفط والغاز تولد دخلاً للموازنات المحلية.⁽⁸⁴⁾

وتوجد بالدولة رسوم مقابل الحصول على بعض الخدمات العامة المقدمة من قبل المؤسسات والهيئات الحكومية مثل (رسوم تجديد واستخراج الرخص التجارية- رسوم استخراج الأوراق والوثائق الرسمية - رسوم انتظار السيارات بالمواقف - رسوم الصيانة للمحافظة على كفاءة الطرق والحدائق- الرسوم البلدية الأخرى بخلاف رسوم الإيجارات - رسوم الاستقدام وتجديد وإنهاء الإقامة - رسوم إصدار تراخيص العمل - رسوم عبور الطرق الداخلية - رسوم مخالفات الإقامة والمرور)⁸⁵

كما تفرض الإمارات ضرائب في المرافق السياحية حيث يمكن للمطاعم والفنادق والشقق الفندقية والمنتجعات وغيرها في الدولة أن تفرض واحدة أو أكثر من الضرائب والمتمثلة في 10 % على سعر الغرفة - 10 % رسوم خدمة - 10 % رسوم بلدية - ضريبة المدينة (تتراوح من 6 إلى 10 % - 6 % رسوم سياحة).⁽⁸⁶⁾

بالإضافة إلى أنه يتم تحصيل " الدرهم السياحي " للغرفة الواحدة عن كل ليلة (لمدة أقصاها 30 ليلة متتالية) بدءاً من 7 إلى 10 دراهم، وذلك بحسب فئة/درجة الفندق.

وفي مايو 2016، تم الإعلان عن البدء في تحصيل رسوم الإقامة في فنادق إمارة أبو ظبي بنسبة 4 % من قيمة فاتورة النزول وقيمة 15 درهماً لكل ليلة عن كل غرفة. أما في رأس الخيمة يتم تحصيل رسوم سياحة بقيمة 15 درهماً لكل ليلة.⁽⁸⁷⁾

(84) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 98.

(85) د. بوشامة مصطفى، أ. عمارة أسامة: واقع النظام الضريبي في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، 2018، ص 90

(86) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 78.

(87) المرجع السابق، ص 76.

خامساً: النظام الضريبي في سلطنة عمان:

صدر أول قانون لضريبة الدخل في السلطنة في عام 1971 م وفي عام 1981 م صدر قانون ضريبة الدخل على الشركات بالمرسوم السلطاني رقم 81/47 ليحل محل قانون ضريبة الدخل لعام 1971 م، حيث احتوى القانون على أربعة عشر فصلاً وأربعة جداول والذي يعدّ أكثر تنظيماً من القانون السابق لما تضمنه من تفاصيل فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة والإعفاءات وكيفية ربط الضريبة وتحصيلها وغيرها، وقد جرت على القانون العديد من التعديلات كان آخرها بالمرسوم السلطاني رقم 2004/13. (88)

صدر خلال العام 1989 قانون ضريبة الأرباح على المؤسسات بالمرسوم السلطاني رقم 89/77 لغرض فرض الضريبة على المؤسسات الفردية التي يمتلكها شخص طبيعي بمفرده سواء كان عمانياً أو أجنبياً إلا أنه لم يتم التطبيق الفعلي للمؤسسات العمانية إلا اعتباراً من السنة الضريبية 1994، وقد اقتصر تطبيقه في البداية على المؤسسات التجارية والصناعية واعتباراً من العام 2001 م أضيفت إليهما المؤسسات المهنية، وقد نص القانون على أن تسري أحكام قانون ضريبة الدخل على الشركات فيما لم يرد في نص خاص في هذا القانون، وقد أجريت على هذا القانون العديد من التعديلات كان آخرها بالمرسوم السلطاني رقم 2003/55. (89)

نظراً لمضي فتره طويلة على صدور قانوني الضريبة المعمول بهما سابقاً وما صاحبهما من تعديلات عديدة، ولأجل مواكبة التطورات المالية والاقتصادية والتجارية والاستثمارية التي شهدتها السلطنة خلال الفترة الماضية خاصة مع دخول السلطنة في اتفاقيات تجارية متعددة كاتفاقيات التجارة الحرة وانضمامها إلى منظمة التجارة العالمية. ولإزالة الغموض الذي يسببه وجود عدة قوانين للضريبة إضافة إلى التعديلات التي صدرت في أوقات متباعدة منذ عام 1981 م، فقد صدر قانون ضريبة الدخل الجديد بالمرسوم السلطاني 2009/28 - المعمول به اعتباراً من أول يناير 2010 م - ليسهم في تحقيق تلك الأهداف. (90)

(88) قانون ضريبة دخل الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم 81 / 47

(89) قانون ضريبة الأرباح على المؤسسات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم 89 / 77

(90) قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني 2009/28

الجدول رقم(4)

الضرائب المطبقة وغير المطبقة في دول المجلس

الرقم	الدولة	ضريبة الدخل الشخصي	ضريبة القيمة المضافة	الميراث	الأرباح المالية الشخصية	العقارات والثروات	رسوم الدمغات	ضريبة الأرباح	الضمان الاجتماعي	التوزيعات والفوائد	خصوم الامتياز	الأرباح المالية التجارية
1	الإمارات	Ä	2018	Ä	Ä	Ä	Ä	Ä	√	Ä	Ä	Ä
2	البحرين	Ä	2018	Ä	Ä	Ä	5	Ä	√	Ä	Ä	Ä
3	السعودية	Ä	2018	Ä	√	Ä	Ä	√	√	√	5	5
4	عمان	Ä	2018	Ä	Ä	Ä	Ä	√	√	Ä	5	5
5	قطر	Ä	2018	Ä	Ä	Ä	Ä	√	√	√	√	√
6	الكويت	Ä	2018	Ä	Ä	Ä	Ä	5	√	Ä	Ä	5

Ä ليس هناك ضرائب حالياً.

√ ضرائب تطبق بشكل انتقائي على أساس جنسية الفرد / الشركة.

5 ضرائب تطبق على العمالة / الشركات بغض النظر عن الجنسية.

5% *نسبة مشتركة لدول مجلس التعاون ستطبق من 2018 م كضريبة القيمة المضافة. (91)

ويستنتج من الجدول أعلاه وبعد بيان كل نظام من الأنظمة الضريبية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأن الرسوم الجمركية موحدة بين دول المجلس، وبعد إقرار التعرفة الجمركية المشتركة مطلع عام 2003 م؛ تم استيفاء 5 % كتعرفة جمركية على السلع الأجنبية المستوردة عدا السلع المعفاة بالقانون، حيث اتفق المجلس على إعفاء السلع التي قيمتها المضافة الخليجية تعادل 40 % فأكثر من قيمتها الكلية، إذا كانت مصنعة أو نصف مصنعة في أي من دول المجلس. وبالنسبة للضرائب على السياحة، والملكية العقارية، والاستهلاك؛ فكانت متوافرة في عدد من دول المجلس وليس كلها، إذ تراوحت ما بين 3 - 10 % في دول البحرين، وعمان، والإمارات.

(91) أكسفورد إيكونوميك (Oxford Economics) تقرير معهد ICAEW. رؤى اقتصادية. الشرق الأوسط. تقرير فصلي. الربع الأخير 2016/icaew.com/economicinsight.

كما فرضت الضرائب والرسوم على العمالة الأجنبية لتمويل تدريب العمال المواطنين في السعودية والبحرين وعمان. أما الإمارات؛ فرضت رسوم تصريح نصف سنوي فقط، والكويت، فرضت 5.2 % كمعدل ضريبة على صافي أرباح الشركات الكويتية المدرجة بالسوق المالي لتمويل التدريب. في حين أن دولة قطر هي الوحيدة التي لم تفرض شيئاً من هذا القبيل. وأخيراً، فإن ضرائب الدخل، والضرائب على المعاملات فكانت هامشية وقليلة جداً، وضيقة الأساس والحدود، وبالتالي تجني الدول منها القليل من الإيرادات.

الفرع الثاني

تضخم الدين العام

الدين العام هو مصدر من مصادر الإيرادات العامة، تلجأ الدولة إليه لتغطي نفقاتها العامة عندما تعجز الدولة عن الإيفاء بالتزاماتها وتغطية نفقاتها، فتقترض الدول إما من الأفراد أو هيئات داخلية أو دولية أو من دول أجنبية. (92)

وفكرة الدين العام تعد حديثة نسبياً لأنها تعود إلى بداية القرن الثامن عشر تقريباً، وكان ظهورها نتيجة لتطور المجتمع وحصول السلطات التشريعية الممثلة للشعب على حقها الكامل في فرض الضرائب من جهة واللجوء إلى الدين العام من جهة أخرى.

لجوء الدولة للاستدانة والاقتراض بشكل عام، يعني أن الدولة تواجه إشكالية في تغطية نفقاتها المتزايدة وذلك لعدم كفاية الإيرادات المتحصلة وبالتالي تبحث الدول عن مصدر للإيرادات لمجابهة تزايد النفقات.

وفي مملكة البحرين حذر الخبراء الاقتصاديون من خطورة استمرار ارتفاع الدين العام، في ظل وجود مطالبات لرفع الدين العام لتغطية عجز الموازنة، بيد أن الخطورة تكمن في الاستدانة تهدف إلى تغطية بنود استهلاكية غير إنتاجية، وهو الأمر الذي من شأنه أن يضر بالأجيال القادمة ويؤثر مستقبلاً على الخدمات التي تقدمها الدولة.

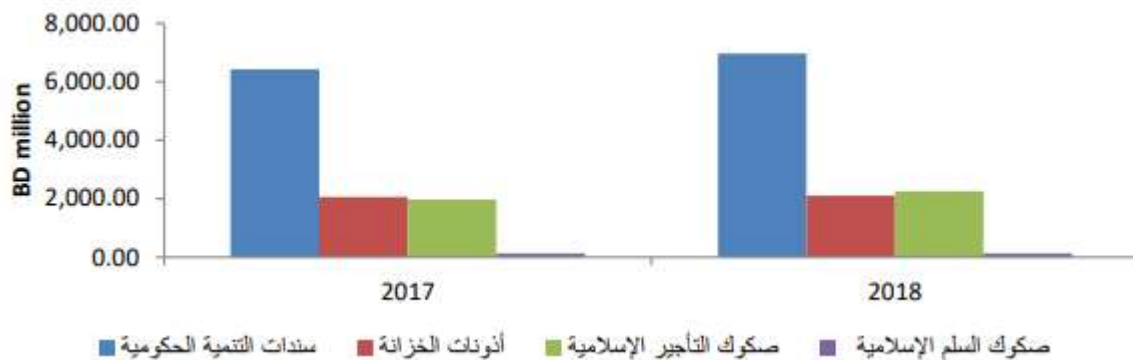
(92) الموسوعة العربية - المجلد التاسع - صفحة 567.

كنتيجة حتمية لتراجع العائدات النفطية لدول مجلس التعاون أصبحت الدولة بحاجة ماسة للدين العام ففي مملكة البحرين ونظراً لارتفاع النفقات المتكررة خلال السنوات الماضية وخاصة الدعم الحكومي وبسبب غياب مصادر أخرى للإيرادات العامة (غير النفطية) فإن الدين العام في المملكة شهد ارتفاعاً مستمراً وهو ما ينعكس في تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية.

لقد تجاوز إجمالي الدين الحكومي إلى مستوى العشرة مليار دينار في بداية 2017 بالمقارنة مع 1.35 مليار دينار عام 2009، أي أنه ارتفع بنسبة 741 %. لكن الزيادات الملحوظة بدأت منذ عام 2013 حيث ارتفع من 3.9 مليارات دينار عام 2012 إلى 5.1 مليارات دينار عام 2013، أي بمقدار 1.2 مليار دينار، وهو عام كانت الإيرادات النفطية فيه جيدة لكن أيضاً كانت هناك زيادة في المصاريف في الميزانية بمقدار 150 مليون دينار تقريباً ووجود عجز في الميزانية بنحو 410 ملايين دينار. (93)

كما ارتفع حجم الدين العام (الأوراق المالية فقط) خلال عام 2018، حيث بلغ 11,457.0 مليون دينار بحريني أي بنسبة ارتفاع قدرها 8.2 % مقارنة مع نهاية عام 2017. وقد بلغت نسبة الدين العام 80.7 % من إجمالي الناتج المحلي في عام 2018 .

جدول (5) أدوات الدين العام



(93) ورقة قدمت في مؤتمر الاتحاد العام لنقابات عمال البحرين: "الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضرائب" ،

٢٧ - ٢٨ مارس ٢٠١٨.

جدول (6) ملخص أدوات الدين العام

(مليون دينار بحريني)

2018				2017	
الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول		
11,457.0	11,739.0	11,501.0	10,662.0	10,587.0	إجمالي الرصيد القائم
80.7%	82.7%	81.0%	75.1%	79.7%	كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي
6,963.6	6,963.6	6,913.6	6,425.6	6,425.6	سندات التنمية الحكومية
2,110.0	2,110.0	2,110.0	2,135.0	2,060.0	أذونات الخزنة
2,254.4	2,536.4	2,348.4	1,972.4	1,972.4	صكوك التأجير الإسلامية
129.0	129.0	129.0	129.0	129.0	صكوك السلم الإسلامية

المصدر: مصرف البحرين المركزي

يتم إصدار أذونات الخزنة أسبوعياً بفترة استحقاق ثلاثة شهور كل أسبوع (91 يوم) وأذونات الخزنة التي تصل فترة استحقاقها إلى 6 شهور (182 يوم). وقد بلغ الرصيد الإجمالي لسندات التنمية الحكومية 6,963.6 مليون دينار بحريني في عام 2018 مقابل نحو 6,425.6 مليون دينار بحريني في عام 2017. وقد بلغ مجموع الرصيد الإجمالي لأذونات الخزنة (على المدى القصير والمدى الطويل) 2,110.0 مليون دينار بحريني في 31 ديسمبر 2018، بارتفاع قدره 2.4 % مقارنة بالرصيد القائم للفترة نفسها من العام السابق. وقد تم إصدار أذونات جديدة بقيمة 4,420.0 مليون دينار بحريني، وتم استحقاق ما قيمته 4,370.0 مليون دينار بحريني في عام 2018، مما جعل الرصيد القائم 9,073.6 مليون دينار بحريني.⁽⁹⁴⁾

جدول (7) ملخص المالية للحكومة

2018	2017	2016	2015	2014	
2,775	2,201	1,898	2,042	3,089	مجموع الإيرادات
2,286	1,653	1,436	1,595	2,662	النفط والغاز الطبيعي
489	520	433	419	399	الإيرادات غير النفطية
-	28	28	28	28	المنح
3,670	3,537	3,532	3,559	3,545	مجموع المصروفات

(94) ورقة بحثية من إعداد قسم الدراسات والبحوث في إدارة الدعم المعرفي، غرفة تجارة وصناعة البحرين، الدين العام لمملكة البحرين، المؤشرات والآثار ومقترحات الحلول.

3,343	3,182	3,121	3,116	3,096	المصروفات المتكررة
327	355	411	444	448	مصروفات المشاريع
					المشاريع الاستراتيجية
(895)	(1,336)	(1,634)	(1,517)	(455)	الوفّر/ العجز للفترة قبل التدوير
					الاعتمادات المدوّرة للفترة
45	37	77	59	185	اعتمادات المشاريع
00.1	0	0	0	0	اعتمادات المصروفات المتكررة
45.1	37	77	59	185	مجموع الاعتمادات المدوّرة
(940.1)	(1,373)	(1,711)	(1,576)	(640)	صافي الوفّر/ العجز بعد التدوير

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقرير المالي الصادر عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام 2014-2018.

الفرع الثالث

تعزيز الموازنات العامة على أثر عجز الموازنة

بادئ ذي بدء وقبل الخوض في عجز الموازنة لابد لنا من بيان المقصود بالنفقات والإيرادات بشكل موجز حيث سوف نترك التفصيل للفصل الثالث والأخير من هذه الأطروحة.

يقصد بالنفقات العامة هي مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إدارتها ومؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة وترتبط النفقات بقانون الموازنة العامة. (95)

أما بالنسبة لمفهوم الإيرادات العامة فهي تحدد عن طريق القوانين والتشريعات، وتبين من الملزم بدفعها وأساليب تقديرها في الموازنة العامة، ولا ترتبط بقانون الموازنة العامة للدولة كما هو الحال في النفقات العامة لها بحيث تتولى أجهزة حكومية متخصصة عملية التحصيل لصالح

(95) د. غزال العوسي: الميزانية العامة، كلية الحقوق، جامعة البحرين، 2017. ص 153.

حساب الخزينة العامة للدولة. إلا أنه يوجد دوائر حكومية لها علاقة أساسية بالنشاط المتعلق بالرسوم المحصلة كدائرة الجوازات العامة لتحصيل رسوم إصدار جوازات السفر وهيئة المياه لتحصيل رسوم المياه، وسلطة الأراضي لتحصيل رسوم بيع وتسجيل الأراضي ... إلخ. (96)

وتختلف مصادر الحصول على الإيرادات العامة من دولة إلى أخرى، وتتنوع حسب النظام الاقتصادي والمالي والسياسي السائد في كل دولة، وتحدد أهمية تلك المصادر بمدى تحقيقها لأهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

بعد ما بينا تعريف كل من النفقات العامة والإيرادات العامة على حده، فإن فكرة الاستفادة من ذلك لا تحقق إلا عند مقابلة الجانبين في وثيقة واحدة ألا وهي الموازنة العامة، حيث يتم من خلال هذه المقابلة والمقارنة بين النفقات العامة والإيرادات العامة تحديد الموقف المالي للدولة إما فائض في الموازنة أو عجز في الموازنة، في حين أن تطابق كل من الإيرادات والنفقات توصف الموازنة بأنها متطابقة ومتوازنة، أما في حال وجود زيادة في النفقات العامة عن الإيرادات فإن الموازنة تكون في حالة عجز.

إذ عجز الموازنة يقصد بها الحالة التي تتجاوز فيها النفقات حجم الإيرادات خلال فترة زمنية محددة، بحيث يكون إنفاق الفرد أو الشركة أو الحكومة أكثر من الإيرادات المتاحة. وعلى

مستوى الدولة، يشكل العجز الحكومي المتراكم الدين القومي للدولة ولمعالجة تلك الحالة عادة ما يتم التقليل من بعض النفقات أو العمل على زيادة الأنشطة المولدة للدخل، وفي بعض الأحيان قد تلجأ الشركة أو الحكومة للجمع بين هاتين الاستراتيجيتين للتغلب على عجز الموازنة.

(97)

(96) د. باهر عتلم: المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، مكتبة الآداب للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1973، ص 14.

(97) أحمد خميس عبد العزيز أبو زعيتر: تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، 2012، ص 85.

كما قد تلجأ الحكومة كذلك إلى فرض ضرائب إضافية أو اللجوء إلى الاقتراض للتعامل مع تلك المشكلة. ومن الآثار المترتبة على عجز الميزانية الحكومية تباطؤ النمو الاقتصادي وزيادة الإيرادات الضريبية وارتفاع معدلات البطالة وغيرها.

بلغ عجز الميزانية العامة 940.1 مليون دينار بحريني في عام 2018 مقابل 1,373 مليون دينار بحريني في 2017. وارتفعت الإيرادات الحكومية من 2,201 مليون دينار بحريني في عام 2017 إلى 2,775 مليون دينار بحريني في عام 2018. كما ارتفعت المصروفات الحكومية بشكل طفيف من 3,537 مليون دينار بحريني في عام 2017 إلى 3,670 مليون دينار بحريني في عام 2018. (98)

(98) مركز البحوث الاقتصادية، الدين العام لمملكة البحرين، المؤشرات والآثار - الحلول الممكنة، يناير 2016، ص 6-7.

المطلب الثاني

دوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

للضرائب العديد من الدوافع منها المالية ومنها الاقتصادية ومنها الاجتماعية نبينها على النحو التالي:

أولاً: الدافع المالي

الدافع أو الهدف المالي هو أحد أهم أهداف فرض أي ضريبة بصورة عامة، وكما أشرنا إليه سابقاً أن اقتصاد غالبية دول مجلس التعاون قائم على قطاع الطاقة حيث يشكل قطاع النفط والغاز الطبيعي حوالي 40 % من الناتج المحلي الإجمالي لتلك الدول، وكما تُقدر إيرادات النفط والغاز الطبيعي حوالي 80 % في ميزانيات دول مجلس التعاون. (99)

أدت الأزمة المالية العالمية في عام 2008 إلى انخفاض أسعار النفط مما تسبب في انخفاض إيرادات دول مجلس التعاون من جهة ولجوءها إلى زيادة الإنفاق بهدف تحفيز الاقتصاد الوطني مما فرض عليها الاقتراض من الأسواق المحلية والدولية بهدف سد عجز الميزانية العامة، ولذلك أوصى كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي دول مجلس التعاون لإيجاد بدائل أخرى لزيادة إيراداتها ومنها اعتماد ضريبة القيمة المضافة. (100)

ويجدر الإشارة إلى أن دول مجلس التعاون هدفت لزيادة إيراداتها وفرضت ضريبة القيمة المضافة وتؤكد أن الهدف الأساسي من فرضها هو تحقيق إيرادات تغطي النفقات على إثر المبررات والتي سبق وأشرنا إليها. وذلك للحد من الاعتماد على الرسوم الجمركية التي تشكل نسبة مهمة من مجمل إيراداتها الضريبية بعد الدعوات إلى تحرير التجارة العالمية وإقامة مناطق التجارة الحرة، حيث طرأ انخفاض في حصة الضرائب على التجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الوطن العربي، حيث وصلت النسبة 5 % من إجمالي الإيرادات الضريبية 29.9 بعد أن كانت

(99) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 100.

(100) مركز البحوث الاقتصادية، الدين العام للمملكة البحرين، المؤشرات والآثار - الحلول الممكنة، يناير 2016، ص 6-7.

النسبة 7.3 في عام 1999 وذلك في ضوء إجراءات تحرير التجارة الدولية وتخفيض الرسوم الجمركية عليها والعمل في المقابل على تطبيق ضرائب ذات قاعدة ذات نطاق واسع.

ثانياً: الدافع الاقتصادي

تعتبر السياسة المالية والتي تشمل تحصيل الإيرادات العامة وكيفية توزيعها على القطاعات الاقتصادية (المصروفات العامة) أهم الأدوات الاقتصادية والمالية التي من خلالها تستطيع الدولة التدخل في النشاط الاقتصادي بشكل مؤثر لغرض تحقيق الأهداف الاقتصادية الاستراتيجية وتوجيه النشاط الاقتصادي.⁽¹⁰¹⁾

إن أهم وسائل تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي هو الجزء الأهم في السياسة المالية وهو عملية تحصيل الإيرادات وذلك من خلال السياسة الضريبية والتي تعتبر إحدى الأدوات الهامة للسياسة المالية، حيث من خلالها يمكن التأثير في المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي بشكل يساعد على تحقيق التوازن الاقتصادي.⁽¹⁰²⁾

ثالثاً: الدافع الاجتماعي

يكمُن الهدف والدافع الرئيس من وراء فرض ضريبة معينة تحقيق هدف مالي والذي يتمثل في تحقيق عوائد وإيرادات لازمة لخزينة الدولة تغطي نفقاتها لتحقيق النفع العام، وكهدف ثانوي تهدف السياسة المالية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ولكن أشرنا سابقاً في الفصل التمهيدي من هذه الأطروحة أن ضريبة القيمة المضافة من أبرز خصائصها أنها ضريبة عامة تفرض على استهلاك السلع وتؤدي الخدمات داخل دولة معينة، سواء كانت وطنية المصدر أو مستوردة من الخارج.

(101) د. أمين عبد الفتاح سلامة: السياسة الضريبية للدول المختلفة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 164.

(102) د. سلامة عبد الرحيم عوض عيسى: النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 35.

إذاً كيف يتحقق الهدف الاجتماعي لضريبة القيمة المضافة؟

أولاً لابد لنا من بيان المقصود من الهدف الاجتماعي للضريبة والذي يعني إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وذلك من خلال فرض ضرائب عالية على ذوي الدخل المرتفعة وبذلك تستغل الإيرادات المتحصلة عنها في تمويل الخدمات العامة والتي تعود بالمنفعة بشكل أساسي على أصحاب الدخل المنخفضة. (103)

وعليه يتحقق الهدف الاجتماعي من خلال تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة بتقرير الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية رعاية لذوي الدخل المحدود وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لمجموع المواطنين وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع كلما كانت السلعة كمالية. (104)

أي أن الضريبة تقوم على مبدأ أساسي والمتمثل في عملية استهلاك سلعة معينة وذلك من خلال قيام الفرد بدفع الضريبة عندما يقوم بشراء السلعة، وبالتالي فإن الشخص الذي لا يقوم بشراء السلعة لا يقوم بدفع ضريبتها، ومن هنا يتحقق مفهوم العدالة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تكون ضريبة القيمة المضافة على السلع الأساسية عند أدنى مستوى، ولعل الفلسفة من ذلك هو إدراجها تحت السلع الأساسية، وهذا النوع من السلع يحتاجه الغني والفقير على حد سواء، وهذا ما يزيد من عدالة هذه الضريبة. (105)

أما فيما يتعلق بالسلع الكمالية فهي نوع من أنواع الترفيه ويحتاجها بشكل أساسي أصحاب الدخل المرتفعة وعند شرائها فإن الشخص من ذوي الدخل المرتفع يقوم بدفع الضريبة التي يتم تحصيلها من أجل تمويل عمليات الإنفاق الحكومي على الخدمات العامة، وبالتالي فمن المنطق أن تكون الضريبة على هذه السلع مرتفعة.

(103) رنا حسين حطيط: عدالة الضريبة على القيمة المضافة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الشياح، 2016، ص 117.

(104) د. قاسم نايف علوان، أ. نجية ميلاد الزباني: مرجع سابق، ص 227.

(105) د. محمد ثابت هشام: أسس البنيات الضريبية في المجتمع الإسلامي، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 1992، ص 92.

من هنا جاءت ضرورة أن تهتم الحكومات بضريبة القيمة المضافة وأن توليها اهتماما ليس بوصفها أداة لجباية الأموال وإنما كأداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي، وبالتالي دفع عملية التنمية خاصة في المجتمعات النامية حتى تحقق ضريبة القيمة المضافة أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية ومن ثم تحقيق العدالة الضريبية وحماية الطبقة الفقيرة والمتوسطة.

المبحث الثاني

التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة

ضريبة القيمة المضافة وبسبب اختلاف معدلات تلك الضريبة وتعدد الإعفاءات والاستثناءات من الضريبة والتي تختلف من بلد لآخر كلها عوامل تسبب تعقيد إجراءات الضريبة وبالتالي التعقيد الإداري للضريبة يجعلها أقل نفعاً حين تطبقها في الدول الأقل تطوراً وليس لديها خبرة بالمقارنة بالدول الصناعية.

وعليه حتى تتحقق ضريبة القيمة المضافة كان لا بد أن نبين التحديات التي تواجه الدول وخاصة الدول محل الدراسة باعتبارها دولاً حديثة العهد بالضريبة بشكل عام.

ومقارنة دول مجلس التعاون بالدول الصناعية المتقدمة تعتبر تلك الدول بيئة خصبة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في حين أن من أبرز التحديات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة هي إمساك الدفاتر والتي يترتب عليها بشكل مباشر تطبيق الضريبة.

وعليه سوف نبين في هذا المبحث أبرز التحديات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة وذلك على النحو التالي:

أولاً: إدراك الموظفين القائمين بالتحصيل لنظام الضريبة

يكمن التحدي الأول الذي يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة في إدراك الموظفين القائمين بعملية الربط والتحصيل لنظام الضريبة ومدى قدرة تفسير التشريعات المصاحبة للضريبة. (106)

(106) Trevor Thomson, (1974), "The Value Added Tax and the Cost of change" south African Journal of Economic, Vol, 42, No, 1.

وفي دول مجلس التعاون نرى أن تلك الدول قامت فوراً بإصدار لائحة تنفيذية تبين السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وترسم الإطار الفني والقانوني لتلك الضريبة.

ثانياً: انخفاض الوعي الضريبي:

وحيث أن فرض مثل هذه الضريبة يحتاج إلى وعي ضريبي من قبل المكلفين بها نجد أن دول مجلس التعاون يفتقر المكلفون بها إلى الوعي الضريبي وذلك لأن تلك الدول لم تعهد مثل تلك الضرائب. (107)

وكلما كان المكلف بالضريبة واعياً للمعنى الحقيقي للضريبة فإن ذلك يسهل في إجراءات فرضها وتحصيلها وعليه نرى أن المرحلة التي كانت تسبق تطبيق ضريبة القيمة المضافة وخاصة في مملكة البحرين حملات توعوية واسعة.

ثالثاً: الآثار الاقتصادية الناتجة عن فرض ضريبة القيمة المضافة:

فرض الضريبة قد يؤدي في بعض الحالات إلى ارتفاع الأسعار وزيادة التضخم مما ينعكس سلباً على ذوي الدخل المحدود بشكل خاص وعلى الاقتصاد بشكل عام وذلك لأن عزوف المستهلك عن استهلاك السلع والخدمات سوف يؤثر بالاقتصاد.

فنجد أن بعض الدول بعد أن تفرض الضريبة تحدث خلافات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بها مما يؤدي إلى إجراء تعديلات متعددة على القانون بعد فرضه مما يخل بقاعدة اليقين المعروفة ضريبياً الأمر الذي يؤدي إلى قلق المكلفين. (108)

(107) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 174.

(29) د. قاسم نايف علوان، أ. نجية ميلاد الزباني: مرجع سابق، ص 251.

رابعاً: صعوبة تسجيل جميع الأنشطة:

ويقصد بصعوبة تسجيل جميع الأنشطة أن الضريبة في بعض الدول تفرض على حد معين من رقم الأعمال للتسجيل في الضريبة مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المسجل وغير المسجل. (109)

في حين أن في مملكة البحرين قد لا نواجه تلك الإشكالية وذلك لأن معظم الأنشطة التجارية والصناعية خاضعة لرقابة وزارة الصناعة والتجارة والسياحة حيث إن الوزارة تفرض على جميع الأنشطة استصدار سجل، حتى لو لم يكن للعمل مقر محدد وحتى لو كانت التجارة الإلكترونية يمكن للتاجر استخراج سجل بمتطلبات أقل فبالنظر إلى معظم الأنشطة مسجلة في مملكة البحرين.

خامساً: القدرة على البت في المنازعات:

يقصد بالمنازعات هي تلك المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الجهاز الضريبي وبين الممول والذي تطلب بالنتيجة إلى وجود محاكم ضريبية تفصل في تلك النزاعات وقانون ينظم مسألة الفصل في تلك المنازعات.

ولما كانت دول مجلس التعاون حديثة العهد بتلك الضرائب فلا يوجد أي محاكم تختص بالفصل في تلك المنازعات كما أن تلك المنازعات ذات طبيعة خاصة حيث تستوجب سرعة البت بها وذلك لارتباطها بأنشطة اقتصادية ومنعاً لعرقلة النشاط للمكلفين بالضريبة. وهذا الأمر يحتاج لفرض قانون مرافق للضريبة غالباً ما يكون بعيداً عن القوانين النافذة ينظم العلاقة بين الجهاز الضريبي وبين الممول.

(109) Alan A, Tait, (1991), VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports” International Monetary Fund papers, Vol, No,1.

سادساً: الحاجة إلى مجتمع تجاري منظم:

ونجد في ذلك التحدي أن يكون المجتمع تحكمه قواعد واضحة فيما يتعلق بالعمليات التجارية وخاصة فيما يتعلق بإعداد الفواتير وتبادلها وتنظيمها.

سابعاً: الرقابة الإدارية الشديدة:

ولما كانت دول مجلس التعاون دولاً حديثة العهد بالضرائب وبالتالي فإن من أبرز التحديات التي تواجه فرض ضريبة القيمة المضافة افتقار تلك الدول لوجود جهاز ضريبي لربط الضريبة وتحصيلها.

وبذلك فإن تلك الدول بحاجة لخلق جهاز ضريبي يعنى بتلك المهام والذي بالنتيجة سيكلف مبالغ طائلة لإيجاد هذا الكيان وتوظيف موظفين لهم خبرة في مجال الضرائب أو القيام بتدريبهم على ذلك والذي سيكلف مالا وجهداً. (110)

في المقابل ومع وجود تلك التحديات من خلق جهاز ضريبي سوف يحقق الجهاز الضريبي إيرادات ضخمة وعليه ذلك مرهون بجملة من العوامل وأهمها معدل الضريبة وعدد السلع التي ستخضع للاستثناءات وتجارب الدول الأخرى ووجود الدراسات العملية والتطبيقية واتخاذ الخطوات التمهيدية قبل فرضها.

في 2018 وقبل فرض ضريبة القيمة المضافة وبموجب مرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء تنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية ويخضع ذلك الجهاز لرقابة وزارة المالية في مملكة البحرين.

حيث أعطى المشرع مجموعة من الصلاحيات للجهاز الوطني للإيرادات ويختص الجهاز بإدارة وتحصيل ورقابة القيمة المضافة والانتقاء والغرامات الإدارية المرتبطة بها من خلال تطبيق القوانين واللوائح وله في سبيل ذلك مباشرة ما يلي: (111)

(110) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 178.

(111) مرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء الجهاز الوطني للضرائب الخليجية - مملكة البحرين.

- تطبيق اتفاقيات ومعاهدات ذات الصلة التي تصدق عليها المملكة أو تنضم إليها.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتجنب حالات الازدواج، ومكافحة التهرب للقيمة المضافة والانتقاء بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة داخل وخارج المملكة.
- إنشاء وتشغيل أنظمة التسجيل اللازمة لأغراض القيمة المضافة والانتقاء المعمول بها بالمملكة، والبت في طلبات التسجيل لها، ومراقبة مدى التزام المسجلين بأحكام القوانين.
- تحديد مستويات القيمة المضافة والانتقاء، وإصدار تراخيصها، ومراقبة مدى التزام أصحاب التراخيص بأحكام القوانين.
- استلام الإقرارات وتقارير القيمة المضافة والانتقاء، ومراجعتها وتدقيقها، واعتمادها، أو تعديلها أو طلب مستندات أو معلومات إضافية بشأنها.
- التفتيش والتدقيق على السجلات والدفاتر والوثائق والمستندات المتعلقة بالقيمة المضافة والانتقاء لدى الخاضعين لها، والاطلاع على أية بيانات أو معلومات موجودة لدى أي طرف يتعامل معهم وتكون ضرورية لعملية التدقيق.
- إعادة تقييم أو تقدير مبالغ القيمة المضافة والانتقاء المستحقة إذا توافرت أسباب معقولة بعدم صحة البيانات المذكورة لها.
- إصدار جميع أنواع الشهادات المتعلقة بشأن القيمة المضافة والانتقاء.
- إجراءات التصالح، وفحص التظلمات المقدمة بشأن إجراءات القيمة المضافة والانتقاء.
- إصدار الإرشادات والتوجيهات اللازمة لنشر الوعي العام للقيمة المضافة والانتقاء لدى الخاضعين لها وتقوية درجة التزامهم الطوعي.
- جمع المعلومات والبيانات الإحصائية ذات الطبيعة بالقيمة المضافة والانتقاء.
- المساهمة في تطوير واقتراح القوانين للقيمة المضافة بما يخدم السياسة المالية والاقتصادية العامة للمملكة.
- التعاون وتبادل المعلومات والخبرات مع الدول والمنظمات والهيئات الدولية والإقليمية وبيوت الخبرة المتخصصة داخل وخارج المملكة.
- التنسيق مع الجهات المعنية للانضمام إلى عضوية المنظمات والهيئات والاتحادات الإقليمية والدولية ذات الاختصاص بالقيمة المضافة والانتقاء.
- تمثيل المملكة في المؤتمرات والاجتماعات والمحافل الإقليمية والدولية ذات الطبيعة بالقيمة المضافة والانتقاء بالتنسيق مع الجهات المعنية.

أما في المملكة العربية السعودية فإن الجهاز الضريبي هو موجود مسبقاً وهو الهيئة العامة للزكاة والدخل والتي أنشئت في 1936 تحت مسمى مكتب الزكاة والدخل ثم مصلحة الزكاة ثم الهيئة العامة للزكاة والدخل ولتستقر أخيراً تحت مسمى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك وذلك بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 4-5-2021 بشأن تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك والذي تقرر بموجبه دمج الهيئة العامة للزكاة والدخل والهيئة العامة للجمارك في هيئة واحدة تعرف باسم (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك).⁽¹¹²⁾

وتختص الهيئة بالقيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب (ضريبة الدخل على المنشآت الأجنبية، الزكاة، الجمارك، ضريبة السلع الانتقائية، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الاستقطاع، ضريبة التصرفات العقارية)، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من المكلفين تجاه الواجبات المفروضة عليهم وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية .

أما بالنسبة للإمارات فإن الجهة المختصة بتحصيل الضريبة هي الهيئة الاتحادية للضرائب والتي تأسست بموجب المرسوم بقانون اتحادي رقم 13 لسنة 2016 الصادر عن رئيس الدولة تختص الهيئة بإدارة وتحصيل الضرائب الاتحادية والغرامات المرتبطة وتوزيع إيراداتها، وتطبيق الإجراءات الضريبية المعمول بها في الدولة.⁽¹¹³⁾

(112) قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 4-5-2021 بشأن تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - المملكة العربية السعودية.

(113) مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب - الإمارات العربية المتحدة.

الفصل الثاني

التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة

الفصل الثاني

التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة

تمهيد وتقسيم:

نُظمت ضريبة القيمة المضافة في مملكة البحرين من خلال تصديق البحرين على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بتاريخ 27 نوفمبر 2016 وصدر التصديق بموجب مرسوم بقانون رقم (47) لسنة 2018 ونشر في الجريدة الرسمية في العدد 3387 بتاريخ 6 أكتوبر 2018.

وقد وضعت الاتفاقية الإطار القانوني الموحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون حيث تحدد المبادئ الشاملة لضريبة القيمة المضافة وتعتبر بعض من موادها إجبارية في حين تركت الاتفاقية للدول الأعضاء مهمة تطبيق وتنفيذ الاتفاقية.

ومن ثم أصدرت مملكة البحرين مرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بشأن ضريبة القيمة المضافة وقد حدد المرسوم وقت تنفيذ القانون في أول يناير 2019 وتصدر اللائحة التنفيذية للقانون خلال خمسة عشر يوما من تاريخ العمل به. ويتولى المرسوم تنفيذ الاتفاقية الموحدة وبيان كيفية إدارة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ومن ثم تم إصدار اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار رقم (12) لسنة 2018 صادر عن وزير المالية والاقتصاد الوطني في 13 ديسمبر 2018 وحيث تبين اللائحة التنفيذية تفسيرا لقانون ضريبة القيمة المضافة، تشمل اللائحة على واحد وعشرين فصلا و 114 مادة.

وقد بدأت مملكة البحرين بالتطبيق التدريجي لضريبة القيمة المضافة ابتداء من يناير 2019 وقد أناطت الجهاز الوطني للإيرادات بمهمة تطبيق وإدارة ضريبة القيمة المضافة في البحرين.

وفي ضوء ما تقدم سوف نقوم بتقسيم الفصل إلى مبحثين وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: نطاق تطبيق ضريبة القيمة المضافة

المبحث الثاني: ربط وتحصيل ضريبة القيمة المضافة

المبحث الأول

نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

يراد "بالنطاق" هو تحديد مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من حيث الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة ووعاء تلك الضريبة وسعرها.

وقد نصت المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة على بيان نطاق الضريبة حيث تُفرض الضريبة على التوريدات الخاضعة للضريبة التي يقوم بها الخاضع للضريبة في المملكة، وتُفرض كذلك على السلع والخدمات التي يتلقاها العميل الخاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبّق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، كما تفرض عند استيراد السلع، وذلك كله وفقاً لأحكام هذا القانون.

حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على المنشآت التي تزاول نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة فهي تفرض على أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة ويشترط لفرض الضريبة مزاوله الشخص لنشاط اقتصادي بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل.

ولما تقدم نجد أن نطاق تطبيق الضريبة يستوجب توافر عنصرين وهما: الشخص الخاضع للضريبة والنشاط الاقتصادي.

وعليه سنتناول هذا المبحث في مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة

المطلب الثاني: وعاء ضريبة القيمة المضافة وسعرها

المطلب الأول

الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة

" الشخص الخاضع للضريبة أو المكلف بها " نجد أن كل تشريع استقر في تحديد الشروط الواجب توافرها في الشخص لتتطبق عليه تلك الضريبة وبذلك التشريع هو الذي يحدد الأشخاص المخاطبين بموجب أحكامه. (114)

وبما أن أحكام القانون تخاطب فئة محددة من الأشخاص فقد بين المشرع الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة وهم كل من:

1- الخاضع للضريبة الذي يباشر عمليات توريد السلع والخدمات في المملكة. (115)

2- العميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلعاً أو خدمات في المملكة من مؤرّد غير المقيم فيها، وفقاً لآلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وذلك بالإفصاح عنها ضمن إقراره الضريبي. (116)

3- كل شخص معيّن أو معترف به كمستورد وفقاً لأحكام النظام (القانون) الموحد للجمارك يكون ملزماً بسداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد. (117)

4- كل شخص يذكر مبلغ ضريبة على فاتورة يصدرها في المملكة. (118)

وتحدّد اللائحة قواعد وإجراءات تطبيق أحكام هذه المادة.

ولما تقدم يقصد بالخاضع للضريبة كل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً من خلال مزاولته لنشاط اقتصادي بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل.

(114) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: **الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2015، ص 64.

(115) مادة (40) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(116) مادة (41) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(117) مادة (42) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(118) مادة (40) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

وقد حذا المشرع البحريني حذو معظم التشريعات التي قسمت الأشخاص إلى نوعين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري حيث عرف المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة "الشخص" أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة. (119)

ومما تقدم يتبين أن الأشخاص ينقسمون إلى نوعين: أولهما الشخص الطبيعي وهي الصفة التي تثبت للإنسان والثاني هو الشخص الاعتباري وهي تلك التي يمنحها القانون لمجموعات من الأفراد أو الأموال لأنها ليست كائنات طبيعية وإنما هي كيانات معنوية. وعليه سوف نبين أنواع الأشخاص الخاضعة للضريبة كالتالي:

أولاً: الشخص الطبيعي

الشخص الطبيعي هو إنسان يعترف له القانون بالصلاحية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، فكل إنسان يعتبر شخصاً طبيعياً في نظر القانون وهو صفة واقعية وقانونية تلحق به بغض النظر عن سنه، وجنسه وكمال أهليته وإدراكه. (120)

وقد عرف القانون المدني البحريني الصادر بمرسوم رقم (19) لسنة 2001 الشخص الطبيعي في مادته التاسعة " تبدأ شخصية الإنسان بتمام ولادته حياً، وتنتهي بوفاته، وذلك مع مراعاة ما يقضي به القانون في شأن الحمل المستكن والمفقود والغائب". (121)

وعليه فقد حدد القانون البحريني كقاعدة عامة شرطين لتثبت الشخصية القانونية للشخص الطبيعي. الشرط الأول هو أن تكون ولادته تامة بأن ينفصل المولود انفصلاً تاماً عن أمه والشرط الثاني هو أن يولد حياً فإذا ولد المولود ميتاً لا تثبت له الشخصية القانونية مطلقاً. (122)

(119) مرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة – مملكة البحرين.
(120) د. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعات الجديدة، الإسكندرية، 1999، ص 47.

(121) مرسوم رقم (19) لسنة 2001 بإصدار القانون المدني – مملكة البحرين
(122) د. محمد حسين عبد العال: المدخل لدراسة القانون البحريني، جامعة البحرين، الطبعة الثالثة، 2010، ص 339.

فإن الضريبة تسري على الشخص الطبيعي إذا ما توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة سواء كان ذكراً أو أنثى، بالغاً أو قاصراً، سواء كان وطنياً أو أجنبياً.

ثانياً: الشخص الاعتباري

ذهب الفقه في تعريف الشخص الاعتباري مذاهب شتى فقد ذهب بعض الكتاب إلى تعريفه على أنه شخص غير طبيعي -أي لا تنطبق عليه الشروط السالف ذكرها- ليس له وجود مادي إنما يقر له القانون بذمة مستقلة عن ذمم أعضائه ويستطيع التمتع بالحقوق وتحمل الالتزامات. (123)

كما عرفه الفقه أيضاً بأنه عبارة عن مجموعة من الأشخاص الطبيعية أو من الأموال التي ترمي إلى تحقيق هدف معين فيسبغ القانون الشخصية المعنوية بالقدر الذي يمكنها من تحقيق هذا الهدف. (124)

ويمكن تعريف الشخص الاعتباري أو المعنوي بأنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال ترمي إلى تحقيق غرض معين ويعترف لها المشرع بالشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض. فالشخص الاعتباري إذن هو كيان معنوي مجرد تثبت له شخصية قانونية ومستقلة عن شخصية الأفراد المكونين له، وذلك لضمان استمراره تحقيقاً للغرض الذي أنشئ من أجله. (125)

ومن التعريف السابق نستخلص لتحقق الشخصية القانونية للشخص الاعتباري توافر ثلاثة عناصر:

العنصر الأول: وجود مجموعة من الأشخاص أو الأموال

العنصر الثاني: وجود هدف معين ومستقل للشخص الاعتباري.

العنصر الثالث: اعتراف المشرع بالشخصية الاعتبارية.

(123) جليل قسطو: بحث في نظرية الشخص المعنوي، مجلة القضاء، العدد الأول، السنة الثانية والثلاثون، بغداد، 1977، ص 45.

(124) حسن الذنون: المبسوط في المسؤولية المدنية، الجزء الثاني، مطبعة غزة، بغداد، 2001، ص 632.

(125) جهاد سعيد خصاونة: مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دار الأوائل، عمان، 1999، ص 118.

وكما أشرنا سابقاً فإن الشخص الطبيعي ينشأ لتحقيق هدف معين إما أن يكون الهدف عام تتولى الدولة والمؤسسات العامة تحقيقه أو هدف خاص يحقق مصالح مادية لجماعة معينة وتتولى تحقيقه الشركات التجارية والمدنية أو مصالح غير مادية (خيرية - إنسانية - دينية - تربوية - علمية - رياضية - ... الخ).⁽¹²⁶⁾

وعليه متى ما توافرت في الشخص المعنوي الشروط الواجب توافرها يخضع هذا الشخص المعنوي للضريبة بغض النظر عن جنسية هذا الشخص سواء كان وطنياً أو أجنبياً. ومما تقدم يتبين لنا أن الشخص الخاضع للضريبة يختلف عن الشخص الذي يتحمل عبأها وهو المستهلك.

ثانياً: النشاط الاقتصادي:

أحال قانون ضريبة القيمة المضافة تعريف النشاط الاقتصادي إلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي والذي عرفته وحتى تفرض الضريبة لابد من توافر عنصر النشاط الاقتصادي ويشترط في النشاط أن يكون بصورة مستمرة ومنظمة، ويشمل النشاط التجاري، أو الصناعي، أو الزراعي، أو المهني، أو الخدمي، أو أي استعمال ممتلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر.⁽¹²⁷⁾

ومن التعريف السابق يتضح لنا التالي:

أن النشاط الذي تمارسه الجهة الحكومية بصفتها سلطة عامة، لا يعد نشاطاً اقتصادياً. بينما يصنف النشاط الذي تقوم به الحكومة بالنشاط الاقتصادي متى ما قامت الجهة الحكومية بأنشطة تنطوي على القيام بتوريدات لسلع وخدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة.

ووفقاً للفقرة الأولى من المادة (9) من المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بشأن ضريبة القيمة المضافة، تخضع التوريدات التي تقوم بها الجهات الحكومية للضريبة ما دامت تباشرها

(126) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 66.

(127) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

بصفة غير سيادية من خلال مزاولة النشاط الاقتصادي وفقاً لآليات تنافسية مع القطاع الخاص، وعليه يمكن القول وفقاً لصريح النص أن التوريدات الحكومية لا تخضع للضريبة في حالتين⁽¹²⁸⁾:

الأول: توريدات السلع والخدمات غير المنافسة للقطاع الخاص كتوريدات المياه والكهرباء

الثاني: التوريد السيادي للسلع والخدمات كخدمات المرور، الجوزات والأمن.

ورغم وضوح النص إلا أن الفقرة الثانية من ذات المادة (9) أضافت أنه يصدر بتحديد هذه الجهات وتوريداتها الخاضعة للضريبة وطبيعة الإقرارات الضريبية التي تقدمها وإلغاء تسجيلها قرار من رئيس مجلس الوزارة، وقد صدر هذا القرار وهو القرار رقم (64) لسنة 2018 والمعدل بالقرار رقم (3) لسنة 2020. وأورد جدول التوريدات الحكومية المعفاة من الضريبة.

كما لا يعد من قبيل الأنشطة الاقتصادية النشاط الذي يمارسه الموظف المرتبط ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل.

(128) المادة (9) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

المطلب الثاني

وعاء الضريبة على القيمة المضافة وسعرها

توصف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة محايدة عندما تفرض على كل مبيعات المستهلك والخدمات بنفس المعدل، ولكن قد تلجأ بعض التشريعات إلى تحديد معدلات مختلفة للضريبة على القيمة المضافة وقد يتم إعفاء بعض السلع والخدمات من ضريبة القيمة المضافة.

يقصد بالوعاء الضريبي: المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، يمكن القول أن وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة، أو بعبارة أخرى هو " ما يخضع للضريبة." (129)

وعليه لا بد أن نتطرق قبل بيان وعاء ضريبة القيمة المضافة أن نخوض في بيان الواقعة المنشئة للضريبة وذلك باعتبار أنها من المسائل المرتبطة بوعاء الضريبة.

الفرع الأول

وعاء الضريبة على القيمة المضافة

ينطلق تأسيس وعاء الضريبة على القيمة المضافة من خلال تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وعليه لا بد لنا أن نتطرق لبيان المقصود بالواقعة المنشئة للضريبة.

ومما سبق نجد أن التشريع البحريني فرض ضريبة القيمة المضافة على الأشخاص سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، ولكن متى يتوجب على الأشخاص الالتزام بدفع الضريبة أي بما معناه ما هي الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة؟

وحتى نجيب على التساؤل أعلاه لا بد لنا أن نخوض في مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة ومتى يتوجب على الأشخاص الالتزام بدفعها.

(129) سارة علي حسين: طرق تقدير وعاء الضريبة والظعن فيها في التشريعين الأردني والعراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الحقوق، 2021، ص 4.

أولاً: مفهوم الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة

لم يورد المشرع الضريبي في التشريعات الضريبية عامة والمعتمدة منها لنظام الضريبة على القيمة المضافة أي نص لبيان المراد بمصطلح الواقعة المنشئة للضريبة، إلا أن بعض الكتاب (130) عرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها " الفعل أو التصرف الذي يجعل دين الضريبة يتولد في ذمة المكلف وتختلف هذه الواقعة من ضريبة لأخرى. (131) " في حين عرفها آخرون بأنها " الحالة التي إذا حدثت استحققت معها الضريبة. " (132)

وهي الواقعة القانونية أو المادية التي منها ينشأ ميلاد الالتزام الضريبي في ذمة الشخص الخاضع للضريبة بالنسبة لتوريدات السلع أو الخدمات.

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة تبعاً لاختلاف السلع والخدمات وطريقة التصرف فيها حيث تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في البحرين أو تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في البحرين والتي يطبق عليها رسوم احتساب الضريبة العكسي.

ففي حالة السلع والخدمات المحلية تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتستحق في حالة توريد السلع أو الخدمات نقداً أو على الحساب، أما في حالة السلع والخدمات المستوردة فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتستحق عليها في مرحلة الإفراج الجمركي وهذا يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في السلع المستوردة هي الواقعة ذاتها لاستحقاق الرسوم الجمركية وتحصل معها بواسطة الإدارة الجمركية في كثير من دول العالم.

كما أن الفقه المالي قد تطرق بشكل عام لتعريف الواقعة المنشئة للضريبة فقد عرفها الفقه بأنها " عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صافٍ

(130) محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1964، ص 240.

(131) فإن واقعة إنتاج السلع هي الواقعة المنشئة لبعض ضرائب الإنتاج، والحصول على الربح التجاري هو الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية، وواقعة أرباح الأسهم وفوائد السندات هي الواقعة المنشئة للالتزام بدفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

(132) أحمد ممدوح مرسي: الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً، مطبعة فتح الله إلياس نوري، القاهرة، 1940، ط 1، ج 1، ص 11.

في ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية والصناعية بالنسبة لضريبة الدخل.⁽¹³³⁾ " وكذلك عرفت بأنها " المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة. " ⁽¹³⁴⁾، بينما ذهب البعض إلى " أن السبب الذي ينشئ علاقة قانونية هو أمر يستجد فيحدث تعديلاً في العلاقات القائمة هذا الأمر يسمى، الواقعة فإذا كان من شأن هذه الواقعة أن تنتج أثراً قانونياً كالالتزام بدفع الضرائب، سميت بالواقعة القانونية. " ⁽¹³⁵⁾. وعرفت أيضاً بأنها (الشرط أو الشروط التي لا بد من توافرها متى يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف) ⁽¹³⁶⁾.

ومن كل ما تقدم يتضح أن جميع التعريفات السابق ذكرها قد وضعت مجموعة من الشروط التي متى ما توافرت وجبت الضريبة في ذمة المكلف بها.

ولكن في حقيقة الأمر نجد أن الواقعة المنشئة للضريبة هي وجود تشريع يلزم الأشخاص بدفع الضريبة، ولكن لا يعني ذلك أن وجود التشريع هو السبب الأساسي لتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، بل حتى تتحقق في ذمة الأشخاص لا بد أن يقوم الشخص بفعل من شأنه أن يلزمه بها وهو ما يسمى بالواقعة المنشئة للضريبة. وتحقق الواقعة متى ما تحققت الظروف التي بينها التشريع. والسؤال الذي يطرح نفسه هو متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف وتكون الخزانة صاحبة الحق فيه؟ للإجابة عن ذلك هناك رأيان:

(133) د. عبد الحفيظ عبد الله عيد: حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم (3) لسنة 1955، مجلة الحقوق، السنة (18)، العدد (1)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ص 258.

(134) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بت، 1970، ص 144.

(135) كمال الجر: مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، مطبعة القانونية، القاهرة، العدد (2)، السنة (10)، 1966، ص 44.

(136) د. نوح محمد عبد الرحيم: المحاسب الضريبي، مطابع دار الكتب، بيروت، 1971، ط1، ص 113.

الرأي الأول - :

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو الواقعة المنشئة للضريبة فمتى ما تحققت الواقعة وجبت على الأشخاص الضريبة.

ويعتقد بعض الكتاب أن هذا الرأي هو الذي تسير عليه الإدارة المالية الفرنسية وأحكام محكمة النقض الفرنسي ويرى أن توافر الظروف التي استلزمها القانون في كل مكلف بالذات كاف لإنشاء دين الضريبة في ذمته. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو القانون ⁽¹³⁷⁾، إذ يرى الأستاذ الدكتور السنهوري في الالتزام بالضريبة (أنه يرجع في تعيين أركانه وبيان أحكامه إلى القوانين المالية الخاصة بالضرائب، فهو ينظر إلى أن الالتزام بالضريبة هو التزام إيجابي، نظرة القانون إلى الأمة كجماعة واحدة، فأنشأ التزامات في ذمة أفرادها تجاه الدولة من أهمها الالتزام بدفع الضرائب). ⁽¹³⁸⁾

فالعلاقة تحكم كلا من المكلف والسلطة المالية المتمثلة بالخزينة العامة مستمدة من حكم القانون، والالتزام بأداء الضريبة تكليف قانوني نشأ نتيجة تحقق ربح عن ممارسة نشاط معين، لذا فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن السلطة المالية من ممارسة اختصاصها الإلزامي، فنقرران هذا الشخص مدين بمبلغ معين للخزينة مقابل ضريبة معينة. ⁽¹³⁹⁾

الرأي الثاني - :

ذهب أصحاب الرأي الثاني إلى أن الضريبة لا تنشأ بشكل مباشر في ذمة المكلف إلا بعد أن يتخذ المكلف بتحصيلها بعض الإجراءات اللازمة لربط الضريبة كأن يحدد مبلغ الضريبة

(137) د. محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت ، 1999، ط1، ص 20.

(138) د. عبد الرزاق أحمد السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني "مصادر الالتزام"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964، ج1، ط2، ص 1444 - 1461.

(139) أحمد ثابت عويضة: مصدر الالتزام بالوفاء في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية "دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراة، جامعة النيلين، كلية الحقوق، 1970، ص 436.

الواجب دفعها. وبالتالي فإن الواقعة المنشئة للضريبة تتحقق عند مباشرة الموظف لإجراءات الربط والتحويل. (140)

وبذلك فإن التشريع وحده لا يكفي لتحقيق الواقعة إلا إذا قامت جهة التحصيل والمتمثل بالموظف بتقدير العمليات الخاضعة للضريبة ومقدار الضريبة المستحق عليه وبصدور هذا القرار تنشأ الضريبة في ذمة المكلف بها.

والأخذ بهذا الرأي يعني أنه إذا أغفل الموظف عن تحصيل الضريبة فإن الواقعة لا تتحقق وبذلك لا يمكن الأخذ بهذا الرأي حيث سوف يؤدي الإغفال إلى خروج فئة من الأشخاص من خضوعهم للضريبة.

بعد بيان رأي الفقه نجد أن هذا الرأي الأول هو أقرب للصواب حيث إن الالتزام يستمد أساساً من وجود قانون ينظم الموضوع وبالتالي متى ما تحققت الواقعة وجبت الضريبة على المكلف بها. فالقانون عندما يحدد المصادر والأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة فإنه يحدد الدين الضريبي إما قيام جهة التحصيل بإصدار القرار لا يعدو كونه إجراءً شكلياً مستمداً أساساً من وجود التشريع.

ضوابط تحديد وعاء الضريبة:

يكون وعاء الضريبة متمثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحدداً بشكل لا يثير أي لبس وغموض بالنسبة للمكلفين بأدائها وذلك لارتباط سعر الضريبة بشكل مباشر بوعائها وعليه يتعين على المشرع حتى لا يترك مجالاً للغموض أن يبين الوعاء الخاضع للضريبة بشكل واضح ودقيق وذلك حتى لا تتدخل السلطة التنفيذية نيابة عن السلطة التشريعية لتحديد النشاط الخاضع للضريبة ووعائها مما يكون سبباً في عدم دستورية النصوص الضريبية وهو ما يرتب عليه أثراً سلبياً على الوضع المالي للدولة حين تلتزم الدولة برد ما حكم بعدم دستوريته. (141)

(140) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف، القاهرة، 1959، ص 87.

(141) أ.د. طارق عبد السلام: مرجع سابق، ص 229.

وأوضح الباب الثاني من الاتفاقية التوريدات التي تقع ضمن نطاق الضريبة وهي:

أولاً: معاملات توريد السلع

ويقصد بتوريد السلع نقل ملكية السلع أو حق التصرف بها كمالك. وتشمل هذه المعاملات التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق ومنح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات ونقل ملكية السلع بمقابل بصورة قسرية عملاً بقرار صادر عن السلطة أو القانون. وتشمل السلع جميع أنواع الممتلكات المنقولة وغير المنقولة. (142)

ويعد توريداً للسلع التوريدات الآتية (143):

1- توريد المياه.

2-توريد أي نوع من أنواع الطاقة وتشمل دون حصر الكهرباء والغاز، بما في ذلك الغاز الحيوي وغاز الفحم وغاز النفط المُسال والغاز الطبيعي وغاز النفط والمنتج وغاز محطات التكرير والغاز الطبيعي المُعاد تكوينه وغاز النفط المُسال المعالج بالحرارة وأي خليط غازات، سواء تمّ استعمالها للإضاءة، أو الحرارة، أو التبريد أو تكييف الهواء أو أي أغراض أخرى.

ثانياً: قيام الخاضع للضريبة بنقل سلع تشكل جزءاً من أصوله، من المملكة إلى مكان آخر في دولة مطبقة (نقل السلع إلى دولة مطبقة) (144):

يعد قيام الشخص الخاضع للضريبة بعملية توريد سلع عندما ينقل سلعاً تشكل جزءاً من أصوله من مكان وجودها في دولة عضو إلى مكان آخر في دولة عضو أخرى في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(142) المادة (3- أ) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(143) المادة (3- ب) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(144) المادة (4) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

واستثناء من الأصل لا يعد نقل السلع من قبيل توريد السلع في الحالات الآتية (145):

- ثبوت استخدام السلع المنقولة في الدولة المطبقة الأخرى بصفة مؤقتة ضمن شروط الإدخال المؤقت المنصوص عليها في النظام (القانون) الموحد للجمارك.
- حالة نقل السلع كجزء من سلسلة توريد آخر خاضع للضريبة في الدولة المطبقة الأخرى.

ثالثاً: توريد الخدمات

يعد توريداً للخدمات أية معاملة لا تشكل توريداً للسلع وفقاً لما ورد في الاتفاقية الموحدة، ويشمل توريد الخدمات - دون حصر - ما يلي (146):

- 1) منح حق أو التنازل عنه أو إيقافه أو تركه.
- 2) توفير أو تسهيل ميزة.
- 3) التعهد بالامتناع عن القيام بعمل معين أو السماح بالقيام به.
- 4) عدم المشاركة في أي نشاط أو عدم السماح بحصوله أو الاتفاق على القيام بأي نشاط.
- 5) نقل حصة لا تقبل التجزئة في سلعة.
- 6) نقل أو ترخيص الحقوق غير المادية، مثل حقوق المؤلفين والمخترعين والفنانين، وحقوق العلامات التجارية والحقوق التي تعتبرها تشريعات المملكة ضمن هذه الفئة.

رابعاً: التوريد المفترض

وقد فرق مشروع القانون الخليجي الموحد بين حالتين (147):

(145) المادة (4) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(146) المادة (5) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(147) المادة (8) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

الحالة الأولى: هي أن يقوم الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد السلع وهو أن يقوم الشخص الخاضع للضريبة بالتصرف في سلع تشكل جزءاً من أصوله وتشمل الحالات الآتية: التنازل عن السلع لغير النشاط الاقتصادي سواء بمقابل أو دون مقابل، تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة، الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي، توريد السلع دون مقابل.

الحالة الثانية: وهي أن يقوم الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد خدمات وحددها في صورتين: الصورة الأولى استخدامه سلعاً تشكل جزءاً من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي والصورة الثانية قيامه بتوريد خدمات دون مقابل.

وقد استثنى المشرع البحريني الهدايا ذات القيمة الزهيدة والعينات بحيث لا تعامل توريدات السلع التي تقع دون مقابل على أنها توريدات مفترضة إذا قام الخاضع للضريبة بتزويد هدايا أو عينات مجانية شريطة ألا تتجاوز قيمتها السوقية خمسون دينار ويكون الحد الأقصى للتوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع ألف دينار خلال السنة. (148)

في حين حدد المشرع السعودي بشأن توريد هدايا وعينات بغرض الترويج للنشاط الاقتصادي شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكل من تلك الهدايا والعينات التي وردها دون مقابل، مبلغ مائتي (200) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقي أو إذا قدم الخاضع للضريبة سلعاً إلى موظفيه في سياق قيامه بنشاطه الاقتصادي شريطة ألا يتجاوز القيمة السوقية التي قدمها بدون مقابل مبلغ مائتي (200) ريال (149) وقد رفع المشرع السعودي الحد الأقصى للتوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة إلى خمسين ألف (50,000) ريال وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا والعينات والسلع. (150)

(148) المادة (8) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(149) المادة (15-2) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، المملكة العربية السعودية.

(150) المادة (15-3) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، المملكة العربية السعودية.

يستثنى من التوريد المفترض الحالات التالية:

(1) إذا لم يتم خصم ضريبة المدخلات عن السلع أو الخدمات المتعلقة بحالة التوريد المفترض، جزئياً أو بالكامل.

(2) إذا كان توريد السلع أو الخدمات معفى من الضريبة.

خامساً: حالة تلقي الخاضع للضريبة في البحرين سلعاً وخدمات موروثة⁽¹⁵¹⁾

وهو أن يتلقى الخاضع للضريبة سلعاً أو خدمات خاضعة للضريبة من شخص مقيم في دولة عضو أخرى يعد وكأنه قام بتوريد هذه السلع أو الخدمات لنفسه أو أن يتلقى الخاضع للضريبة في دولة عضو خدمات من شخص غير المقيم في إقليم دول مجلس التعاون ويعد كأنه قام بتوريد هذه الخدمات لنفسه ويخضع هذا التوريد في الحالتين لآلية الاحتساب العكسي ويقصد بالاحتساب العكسي وهو أن يكون العمل الخاضع للضريبة ملزماً بالضريبة نيابة عن المورد

سادساً: التوريد بواسطة الوكيل⁽¹⁵²⁾

إذا قام الخاضع للضريبة بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات باسمه الخاص نيابة عن شخص آخر؛ يُعامل - لأغراض تطبيق هذا القانون - باعتباره قائماً بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات بنفسه.

وحال إجراء الخاضع للضريبة معاملة توريد سلع أو خدمات باسم ولحساب شخص آخر؛ يُعامل - لأغراض تطبيق هذا القانون - باعتباره قائماً بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات نيابة عن الشخص الآخر.

(151) المادة (9) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(152) المادة (7) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

سابعاً: التوريدات الصادرة عن الجهات الحكومية (153)

تخضع للضريبة التوريدات التي تقوم بها الجهات الحكومية مادامت تباشرها بصفتها جهة غير سيادية من خلال مزاوله نشاط اقتصادي وفقاً لآليات تنافسية مع القطاع الخاص.

ويصدر بتحديد هذه الجهات وتوريداتها الخاضعة للضريبة وطبيعة الإقرارات الضريبية التي تقدمها وإلغاء تسجيلها، قرار من رئيس مجلس الوزراء.

ثامناً: توريدات السلع والخدمات التي لا تقع ضمن نطاق الضريبة

1- إصدار القسائم الشرائية (154)

لا يُعتبر توريداً بيع أو إصدار القسائم الشرائية إلا إذا كان المقابل المُتسَلَّم لقاء هذا البيع أو الإصدار يجاوز قيمتها الاسمية المدونة عليها، وتخضع عملية توريد السلع والخدمات لقاء بدل القسائم الشرائية للضريبة وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة.

2- التنازل عن النشاط الاقتصادي (155)

لا يعد تنازل الخاضع للضريبة عن نشاطه الاقتصادي أو عن جزء منه لصالح المتنازل إليه الخاضع للضريبة في المملكة كتوريد - لأغراض تطبيق هذا القانون - سواء تم التنازل بمقابل أو دون مقابل. وتحدد اللائحة شروط وضوابط تطبيق هذه المادة.

(153) المادة (9) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، مملكة البحرين.

(154) المادة (7) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(155) المادة (12) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

3- المعاملات بين الشركة الأم وفروعها (156)

لا تعد المعاملات التي تتم بين الشركات الأم وفروعها أو بين الفروع بعضها البعض توريداً خاضعاً للضريبة باعتبارها معاملات تتم من قبل شخص اعتباري واحد.

تاريخ استحقاق الضريبة على توريد السلع والخدمات:

من حيث الأصل تُستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ تسلم المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المتسَلَّم، أيها أسبق. (157)

ويكون تاريخ توريد السلع أو الخدمات الذي تُستحق على أساسه الضريبة، على النحو الآتي (158):

- تاريخ بدء نقل السلع، إذا كانت تُنقل تحت إشراف المورد.
- تاريخ وضع السلع تحت تصرف العميل، إذا كانت تُنقل بغير إشراف من المورد.
- تاريخ الانتهاء من تركيب السلع أو تجميعها، فيما يتعلق بمعاملات التوريد المشمولة بالتركيب أو التجميع.
- تاريخ إتمام تنفيذ الخدمة.

ولكن في بعض الحالات يكون توريد السلع والخدمات خاضعاً لعقود يتضمن دفعات دورية أو فواتير متتابعة فمتى يكون تاريخ استحقاق الضريبة؟

(156) المادة (10) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(157) المادة (12) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، مملكة البحرين.

(158) المادة (12) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، مملكة البحرين.

في هذه الحالة يكون استحقاق الضريبة هو التاريخ الأسبق من بين التواريخ التالية (تاريخ إصدار أية فاتورة ضريبية أو تاريخ استحقاق سداد المبلغ المحدد - تاريخ تسلم المبلغ المسدد) وبشرط ألا يتجاوز مدة اثني عشر شهراً من تاريخ بدء توريد السلع أو الخدمات.⁽¹⁵⁹⁾

الفرع الثاني

سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة هو نسبتها إلى المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁶⁰⁾، وقد اختلفت التشريعات وتباينت بتحديد سعر الضريبة فمنها من أخذ بالسعر الثابت للضريبة ومنها من أخذ بالسعر النسبي للضريبة.⁽¹⁶¹⁾

أولاً: معدلات ضريبة القيمة المضافة وأشكالها:

ضريبة القيمة المضافة تأخذ أحد الأشكال التالية:

-السعر الثابت للضريبة (النوعي):

ويقصد بأسلوب السعر الثابت هو فرض الضريبة بمبلغ محدد على الوحدة من السلعة (الطن - الكيلوجرام - المتر - اللتر.. الخ) بحيث لا يتأثر السعر مهما تغير وعاء الضريبة وقد أخذت الدول بهذا النظام لصعوبة تحديد قيمة بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.⁽¹⁶²⁾

(159) المادة (13) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(160) هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الجزء الأول، مطابع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد، 1988، ص 158.

(161) جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2002، ص 100.

(162) هاني كنان: الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 1999، ص 49.

- السعر النسبي للضريبة (القيمي):

أخذت بعض التشريعات بأسلوب السعر النسبي للضريبة وعليه فإن السعر يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة ويزيد معدله كلما زادت المادة الخاضعة له. وقد تفرض بنسبة واحدة -معدل واحد- أو نسب متفاوتة ويرجع ذلك التفاوت لما تشكله الضريبة من التزامات على عاتق المكلفين لها فتحرص الدول عند فرضها معدل الضريبة على تحقيق التوازن بين مصلحة المكلفين بالضريبة وذلك بفرض ضريبة لا تشكل عبئاً عليهم وبين الهدف المراد تحقيقه من سن الضريبة وهو في معظم الأحوال تغطية نفقات الدولة المتزايدة.

مع الأخذ بالاعتبار أن الدول تخصص جزءاً من إيرادات الضريبة وذلك للتكاليف الإدارية وتكاليف الالتزام فإذا أخذت الدول بفرض ضريبة ذات سعر منخفض فإن الضريبة لن تحقق الهدف المرجو من وراء سنّها.

فالسعر النسبي للضريبة يتخذ شكلين إما أن تكون بسعر موحد أي بنسبة واحدة على جميع السلع والخدمات ويمتاز هذا الأسلوب بقلة المشاكل الناتجة عنه حيث ينحصر دور الجهة المخولة بالتحويل من التأكد من خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة أو أنها معفاة منها.

أما الشكل الثاني هو السعر المتعدد للضريبة أي أن الضريبة تفرض بنسب مختلفة حسب نوع السلعة وهو ما يتطلب جهد من المكلفين بالضريبة وجهد من الإدارة الضريبية فهي لا بد لها من بيان السلع الخاضعة للضريبة ومن ثم تحديد السلع بمختلف أشكالها تعريفاً دقيقاً وهو ما أخذت به مملكة البحرين.

وقد أجمعت الدراسات أن الدول التي تطبق هذه الضريبة لديها على الأقل معدلان. ولما كانت فرنسا من الدولة السبّاقة في فرض هذه الضريبة فهي تفرض أربع معدلات للضريبة وألمانيا لديها معدلان.

ويرجع السبب وراء فرض العديد من المعدلات للضريبة أن تلك الضريبة تفرض على الاستهلاك كما سبق وأشرنا وبالتالي فإن بعض الدول تلجأ لأن تكون السلع الضرورية ذات معدل منخفض.

ولما تقدم نجد أن مملكة البحرين قد أخذت بأسلوب السعر النسبي للضريبة وبثلاث معدلات حيث تنص الاتفاقية الموحدة للقيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في المادة (25) على النسبة الأساسية بواقع 5% من قيمة التوريد أو الاستيراد، ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض ضريبة بنسبة 0% وسوف نبينها كالتالي:

1- النسبة الأساسية (10 %):

من حيث الأصل تنطبق ضريبة القيمة المضافة على توريد السلع والخدمات بنسبة 10 % وذلك بعد التعديل الصادر في 2021 لتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة في مملكة البحرين لتصبح 10 % على جميع السلع والخدمات في مملكة البحرين⁽¹⁶³⁾، طالما أنها لا تدخل في فئة نسبة الصفر في المئة والضريبة المعفاة وبإمكان أصحاب الأعمال الخاضعين للضريبة المسجلين لدى الجهاز استرداد ضريبة المدخلات المدفوعة على تلك السلع والخدمات.⁽¹⁶⁴⁾

أما في المملكة العربية السعودية أصدرت الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية إرشادات انتقالية جديدة بشأن زيادة معدل ضريبة القيمة المضافة من 5 % إلى 15 %، اعتباراً من 1 يوليو 2020. وبدأت الإجراءات الانتقالية في يوم الإعلان عن معدل ضريبة القيمة المضافة الجديد، والذي كان في 11 مايو 2020.

أما في مصر فقد حدد المشرع المصري نسبة الضريبة في المادة (3) من قانون الضريبة على القيمة المضافة " يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات 13 % عن العام المالي 2016-2017 و 14 % اعتباراً من العام المالي 2017-2018، على أن يخصص نسبة 1% من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة 5 % وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب.⁽¹⁶⁵⁾

(163) قانون رقم (33) لسنة 2021 بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018، مملكة البحرين.

(164) المادة (3) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(165) المادة (2) من قانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مصر

2- النسبة الصفرية (0 %):

يقصد بالضريبة الصفرية، ثبوت حق المورد أو التاجر الذي يقوم بدفع ضريبة القيمة المضافة في استردادها من الدولة لاحقاً دون تمريرها إلى المستهلك، عن طريق تكوين رصيد ضريبي، أو استرداد هذه الضريبة. لذلك تطلق بعض التشريعات على المسجلين المتعاملين في السلع أو الخدمات الخاضعة لنظام الضريبة الصفرية اصطلاح ممولي الرد، لأن هؤلاء الموردين ما دخلوا نطاق الخضوع للضريبة إلا لرد الضريبة المستحقة لهم.⁽¹⁶⁶⁾

وعلى ذلك فإن نظام الضريبة الصفرية يعطي للمورد أو التاجر الحق في استرداد قيمة ضريبة المدخلات على توريداته، بما يسمح بتوريد خال من الضريبة. فضلاً عن عرض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الصفرية دون ارتفاع في أثمانها، حيث إن هذا النظام لا يجعل المستهلكين ملزمين بدفع ضريبة قيمة مضافة.⁽¹⁶⁷⁾

وتتمثل المبررات الأساسية التي تقف وراء لجوء المشرع إلى تقرير نظام الضريبة الصفرية فيما يلي⁽¹⁶⁸⁾:

(أ) المبررات الفنية: يتفق نظام الضريبة الصفرية مع تحديد الاختصاص الضريبي على أساس مبدأ الوجهة أو المقصد الذي تتبناه أغلب النظم الضريبية ومنها النظام الضريبي البحريني، حيث يثبت الحق في فرض الضريبة لدولة الاستيراد لا التصدير، مما يستوجب إخضاع التوريدات المحلية والأجنبية (المستوردة) للضريبة، مقابل إخضاع الصادرات لنظام الضريبة الصفرية، حتى تنتقل هذه التوريدات إلى خارج الدولة غير محملة بضريبة مدخلات.

(ب) المبررات الاقتصادية: يعمل نظام الضريبة الصفرية على تشجيع الأنشطة الخاضعة له، وذلك من خلال عدم تحملها لعبء ضريبي، على اعتبار أن التوريدات الخاضعة للضريبة الصفرية هي توريدات خاضعة للضريبة، ولكن بسعر صفر وذلك على عكس التوريدات المعفاة من الضريبة. ولذلك يطلق أيضاً على نظام الضريبة الصفرية، تعبير نظام الإعفاء مع الحق في الانتمان أو

(166) د. عبد الباسط وفاء: التشريع المالي، الطبعة الأولى، أكاديمية شرطة دبي، 2017، ص 138.

(167) د. عبد الباسط وفاء: مرجع سابق، ص 150.

(168) د. رمضان صديق: الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017، ص 389-390.

الخصم، حيث لا يوجد سعر ضريبي قدره صفر، لهذا لا تحصل الضريبة بهذا السعر، بما يعني أنه يشكل في الحقيقة إعفاء للتوريدات من الضريبة على المخرجات مع خصم الضريبة على المدخلات. (169)

(ج) المبررات الاجتماعية: تستخدم العديد من النظم الضريبية الحديثة نظام الضريبة الصفريّة على التوريدات المحلية، لتحقيق أهداف اجتماعية معينة، كإخضاع السلع الضرورية أو الأساسية والخدمات التعليمية والصحية للضريبة الصفريّة تخفيفاً للعبء الواقع على عاتق الطبقات الفقيرة. (170)

التوريدات الخاضعة للضريبة الصفريّة لاعتبارات اقتصادية:

يسعى المشرع من وراء إخضاع هذه التوريدات للضريبة الصفريّة إلى تحقيق أهداف ذات طبيعة اقتصادية كتشجيع المنشآت على التصدير، وزيادة القدرة التنافسية للصادرات البحرينية أو حماية لبعض الأنشطة والخدمات من المنافسة غير المنظمة كما هو الحال في خدمات النقل الدولي، أو حماية، وتشجيعاً لبعض الأنشطة الاستثمارية المهمة بالمملكة كقطاع النفط والغاز، واستخراج وتوريد الذهب، والفضة والبلاتين، حيث تفرض الضريبة بنسبة صفر % على العمليات الآتية (171):

-تصدير السلع إلى خارج أقاليم الدول المطبقة.

-خدمات نقل الركاب والسلع من أو إلى المملكة، بما في ذلك خدمات توريد وسائل النقل المرتبطة به.

-توريد السلع إلى الأوضاع المعلقة للضرائب الجمركية وفقاً لقانون الجمارك الموحد.
-إعادة تصدير السلع المنقولة التي تم استيرادها مؤقتاً إلى المملكة بهدف إصلاحها، أو ترميمها، أو تحويلها، أو معالجتها.

(169) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 187.

(170) المرجع السابق، ص 193.

(171) المادة (53) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

-توريد الخدمات من مورد خاضع للضريبة مقيم في المملكة لصالح عميل غير مقيم في إقليم الدول المطبقة يستفيد من الخدمة خارج إقليم دول المنطقة.

-توريد أو استيراد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري.

-أول توريد بعد استخراج الذهب، والفضة، والبلاتين بهدف التجارة.

-توريد واستيراد اللؤلؤ، والأحجار ذات القيمة.

-قطاع النفط والمشتقات النفطية والغاز.

التوريدات الخاضعة للضريبة الصفريّة لاعتبارات اجتماعية:

يسعى المشرع من وراء إخضاع هذه التوريدات للضريبة الصفريّة إلى تحقيق أهداف ذات طبيعة اجتماعية تتمثل في التخفيف من عبء الضريبة على القيمة المضافة على الطبقات الأقل دخلاً من خلال إخضاع خدمات التعليم والصحة والسلع الغذائية الأساسية للضريبة الصفريّة، حيث فرض المشرع الضريبة بنسبة صفر % على العمليات الآتية⁽¹⁷²⁾:

- توريد خدمات الرعاية الصحية الوقائية والأساسية، وكافة السلع والخدمات المرتبطة بها.

-تشبيد المباني الجديدة.

- توريد خدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها لدور الحضانة ومرحلة ما قبل التعليم الأساسي، والتعليم الأساسي، والثانوي، والعالي.

- قطاع النقل المحلي.

-توريد واستيراد السلع الغذائية، شريطة ألا يتم توريد السلع من قبل مطعم أو مقهى أو مكان مشابه له، وألا يتم توريد السلع من قبل مقدمي الطعام⁽¹⁷³⁾.

(172) المادة (53) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(173) المادة (80) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

3- الإعفاء الضريبي:

لم يورد المشرع الضريبي نصا خاصا لبيان مفهوم الإعفاء وترك بيان المفاهيم للفقهاء، وقد اختلف الفقهاء في تعريف الإعفاء الضريبي وعرفه جانب من الفقهاء على أنه " إعفاء قانوني من التزام دفع الضريبة يمنح للمنظمات التعليمية والإحسانية أو على دخل الشركات التي لا تعتمد الربح في ممارسة نشاطها ". (174)

إلا أن هذا التعريف يؤخذ عليه أنه قصر الإعفاء على جهة معينة وهي المنظمات كما أشار على الشركات التي لا تعتمد تحقيق الربح في حين أن هناك جمعيات خيرية وعلمية ودينية تقصد تحقيق النفع العام دون الكسب المادي ولا تأخذ شكل الشركة.

وقد عرفه جانب من الفقهاء على أنه " ميزة قانونية تمنحها السلطة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي تبغي من ورائه تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية ". (175)

على الرغم من أن التعريف السابق قد بين ماهية الإعفاء الضريبي وعناصره وأهدافه إلا أنه أغفل الهدف الدولي.

مما تقدم نرى أن الإعفاء الضريبي هو ميزة مالية يقرها المشرع تتطوي على عدم الخضوع لأحكام التشريع الضريبي للشخص الطبيعي، أو المعنوي لاعتبارات اقتصادية، أو اجتماعية، أو سياسية، أو دولية.

ينطبق الإعفاء الضريبي على السلع والخدمات غير الخاضعة للضريبة. بحيث لا يتعين على العملاء الذين يشترون هذه السلع والخدمات دفع الضريبة. قد تبدو مفاهيم الإعفاء الضريبي ونسبة الصفر متشابهة بعضها مع بعض، ويمكن التفرقة بين نسبة الصفر % والمعفى كالاتي:

نسبة الصفر	المعفى
- الضريبة المستحقة على عملية البيع تساوي وتستحق نسبة صفر	- الضريبة المستحقة على عملية البيع - لا تنطبق - فالسلع والخدمات معفاة من الضريبة.

(174) سعيد عبود السامرائي: القاموس الاقتصادي الحديث، مطبعة المعارف، بغداد، 1979، ط 1، ص 276.

(175) صادق محمد الحسني: ضريبة الدخل، مطبعة دار الجاحظ، بغداد، 1974، ط 2، ص 271.

- يمكن استرداد ضريبة القيمة المضافة	- لا يمكن استرداد ضريبة المدخلات
- المدفوعة للمدخلات.	- لا تدخل في احتساب حد التسجيل
- تدخل في احتساب حد التسجيل	

وقد حددت التشريعات شروط الإعفاء الضريبي:

1. أن يتقرر الإعفاء بموجب نص القانون.
 2. عدم القياس على العمليات المعفاة وذلك من خلال عدم التوسع في تفسير الإعفاء.
- وقد حدد المشرع البحريني في الفصل الرابع عشر من القانون مجموعة من السلع والخدمات المعفاة من الضريبة نبيها على النحو الآتي (176):

- (1) توريد الخدمات المالية، باستثناء ما يسد كرسماً، أو عمولة، أو خصم تجاري.
- (2) توريد الأراضي الفضاء، والمباني من خلال بيعها، أو إيجارها.
- (3) السلع المستوردة في الحالات التالية:
 - السلع المستوردة إذا كان توريدها في دولة المقصد النهائي معفاً من الضريبة أو خاضعاً لها بنسبة الصفر بالمائة.
 - الإعفاءات الدبلوماسية، الإعفاءات العسكرية، الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها المواطنون المقيمون في الخارج والأجانب القادمون للإقامة في المملكة لأول مرة.
- (4) الأمتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين.
- (5) مستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة.

نص المشرع المصري على مجموعة من الإعفاءات من الضريبة مثل المواد الغذائية الأساسية، البترول الخام والغاز الطبيعي، والمنتجات الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر، الكهرباء، الصحف والمجلات والكتب، بيع وتأجير الأراضي، العمليات المصرفية والخدمات المالية غير المصرفية، خدمات التعليم والصحة، خدمات النقل عدا النقل السياحي، خدمات الإنترنت، الخدمات المكتبية، المنتجات الصيدلانية.

(176) المادة (54-55) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

وتتقف وراء إعفاء بعض التوريدات من ضريبة القيمة المضافة مجموعة من الاعتبارات يمكن إجمالها فيما يلي:

(أ) تشجيع الموردين على الاستثمار في القطاعات المعفاة من الضريبة، لما يمثله نشاطها من أهمية اقتصادية، أو اجتماعية تسمو على الاعتبارات المالية، وهو ما يجد تطبيقه في النظم التي تعفي القطاع الصحي، والتعليمي، والعقاري، والنقل المحلي، وإنتاج السلع الضرورية أو مستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة. (177)

(ب) صعوبة إخضاع بعض الخدمات للضريبة كما هو الحال في الخدمات المالية، وذلك نظراً لصعوبة التفرقة في بعض الحالات بين أداء الخدمة والعائد على الاستثمار. فبعض الخدمات المالية لا تنثير إشكالية كما هو الحال في خدمات تأجير الخزائن، والإيداع، أو تقديم المشورة المالية، حيث يتم أداؤها مقابل رسم يمثل سعر الخدمة إما خدمات الإيداع ومنح القروض فيصعب تحديد سعرها، ومن ثم يصعب تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بشأنها، ما قد يدفع المشرع إلى إعفائها من الضريبة لأسباب فنية. (178)

خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة الاقتصار على عدد محدود من الإعفاءات وتتفق معظم الدول في أن تكون الإعفاءات على الرعاية الصحية الأساسية وخدمات التعليم الأساسي والخدمات المالية. إلا أن انتشار الإعفاءات من تطبيق ضريبة القيمة المضافة أصبح يشكل أهم مشكلة عند التطبيق.

4- خارج نطاق الضريبة:

هناك بعض الأنشطة خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة مثل الأنشطة الحكومية وليست بغرض النشاط الاقتصادي على سبيل المثال إصدار وتجديد جواز السفر والتأشيرات، المنح التي لا يتم استلام أي سلع أو خدمات مقابلها)

(177) د. سعيد عبد المنعم: الضريبة على القيمة المضافة تأصيل علمي وعملي، الطبعة الثانية، بدون ناشر، 2018، ص 34.

(178) د. رشا سعيد عبد المنعم: الجدوى الاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 2010، ص 33.

فيما يلي جدول يوضح السلع الخاضعة وغير الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

السلع والخدمات	
المواد الغذائية	10 %
النقل	
النقل الدولي بما في ذلك النقل بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية	0 %
خدمات نقل السلع والركاب من المملكة والخدمات ذات الصلة بالنقل	0 %
وسائل النقل الدولي المؤهلة (مركبة – سفينة – طائرة) ذات مواصفات خاصة	0 %
قطع الغيار والمواد القابلة للاستهلاك وخدمات الصيانة والإصلاح الخاصة بوسائل النقل المؤهلة (بشروط خاصة)	0 %
العقار	
بيع وتأجير العقار التجاري	10 %
بيع العقار السكني	10 %
بيع العقار السكني الشخصي المستخدم من قبل المالك أو شخص ذي قرابة وثيقة به	خارج نطاق الضريبة
تأجير الفنادق والوحدات السكنية المفروشة والاستراحات	10 %
تأجير العقار السكني	معفاة
تأجير العقار المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس	معفاة
التعليم	
التعليم الأهلي	10 %
التعليم الحكومي	خارج نطاق الضريبة
الرعاية الصحية	
الرعاية الصحية في المراكز الصحية الخاصة	10 %
الرعاية الصحية في المراكز الصحية العامة	خارج نطاق الضريبة
قائمة الأدوية والمعدات الطبية الصادرة من وزارة الصحة وهيئة الغذاء والدواء السعودية	10 %
قطاع النفط، المشتقات النفطية والغاز (المحلي)	
قطاع النفط، المشتقات النفطية والغاز (المحلي)	10 %
توريد المعادن المخصصة للاستثمار (الذهب والفضة والبلاطين)	

0 %	إذا كان مستوى نقائها لا يقل عن 99% وقابلة للتداول في سوق السبائك العالمية
10 %	إذا كان مستوى نقائها يقل عن 99%
الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية	
10 %	الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية
الخدمات المالية	
معفاة	المنتجات المالية القائمة على هوامش الربح
معفاة	تشغيل الحسابات الجارية والإيداع والتوفير
10 %	رسوم واضحة، عمولة أو الخصم التجاري
10 %	منتجات التأمين بما فيها التأمين الصحي
معفاة	خدمات التأمين وإعادة التأمين على الحياة
معفاة	الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمني عن أي شكل من أشكال الإقراض بما في ذلك بطاقات الائتمان
معفاة	الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمني عن التمويل بما في ذلك التمويل التأجيلي
معفاة	إصدار أو نقل سندات الدين والأوراق المالية
الخدمات الحكومية	
خارج نطاق الضريبة	الخدمات العامة التي تقدمها الجهات الحكومية وليست بغرض ممارسة النشاط الاقتصادي مثل تجديد جواز السفر، ورخصة القيادة، وغيرها
خدمات أخرى	
0 %	تصدير السلع إلى خارج دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
0 %	الخدمات الموردة لغير مقيمي دول المجلس والتي يتم التمتع بها والاستفادة منها خارج دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
خارج نطاق الضريبة	النشاط الذي يمارسه الموظفون بقدر ما يكونون مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل (مرتبات الموظفين التابعين لرب العمل)
خارج نطاق الضريبة	التوريدات التي تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية الواحدة

المصدر: ملخص اللائحة التنفيذية والمعد من قبل الجهاز الوطني للإيرادات مارس 2021 وقد تم تحديثه وفقاً لفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 10% ابتداء من يناير 2022.

مثال تطبيقي لضريبة القيمة المضافة (179):

في مزرعة فيصل قام بإنتاج حبوب واستخدم لإنتاجه بذور وأسمدة ومبيدات وكان ذلك بقيمة 2500 دينار ودفع أثناء جمع المحصول 500 دينار.

قام فيصل ببيع كامل إنتاجه من الحبوب إلى شركة الوادي لإنتاج العصائر بمبلغ 4500 دينار.

قامت هذه الشركة بتحويل هذا المنتج إلى عصير في علب كرتون مستخدماً مستلزمات تم شراؤها من الغير بمبلغ وقدره 2000 دينار.

قامت الشركة ببيع هذا المنتج إلى وكالة الجمعي للتجارة بمبلغ 10 ألف دينار.

قامت وكالة الجمعي ببيع هذا المنتج إلى تاجر التجزئة فواز بمبلغ وقدر 12,500 دينار

قام فواز ببيع هذه البضاعة بسعر التجزئة للمستهلكين بمبلغ إجمالي 17,500 ألف دينار

احسب قيمة الضريبة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج؟

الحل:

المكلف بالضريبة	قيمة الإنتاج قبل حساب الضريبة	مبلغ الضريبة (1) لإنتاج X 5%)	سعر المبيع بعد إضافة الضريبة	مبلغ الضريبة المسترد من قبل المكلف	مبلغ الضريبة المدفوع للخزينة
مزرعة فيصل	4500	225	4725	0	225
شركة الوادي	10,000	500	10500	225	275
وكالة الجمعي	12,500	625	13125	500	125
تاجر التجزئة فواز	17,500	875	18375	625	250
الإجمالي	44,500	2225	46725	1350	875

(179) د. خالد حسن أحمد: مرجع سابق، ص 142.

المبحث الثاني

ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة

تقيم التشريعات المعتمدة رابطة ما بين المكلف والدولة تنشأ على أعقابها حقوق والتزامات بالنسبة لكل من طرفي تلك العلاقة.

والالتزام عبارة عن علاقة ما بين شخصين هما الشخص العام المتمثل في الدولة والمكلف المدين بالضريبة فهو رابطة قانونية ما بين شخصين يلتزم أحدهما بالقيام بعمل أو الامتناع عن القيام به لصالح الآخر أي مكنة أو سلطة يمنحها القانون لشخص آخر وليس رابط بين ذمتين ماليتين أو سلطة لشخص على مال معين أو ذمة مالية معينة.

وهناك عدة التزامات أوجبها القانون على المكلف بالضريبة:

- الالتزام بالتسجيل
- الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات الحسابية
- الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية
- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

وسوف نقسم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: إجراءات ربط ضريبة القيمة المضافة

المطلب الثاني: ضمانات تحصيل ضريبة القيمة المضافة

المطلب الأول

إجراءات ربط الضريبة على القيمة المضافة

الفرع الأول

الالتزام بالتسجيل

يعد التزام الخاضع للضريبة بالتسجيل أحد أهم الالتزامات التي تقع على عاتقه ويجعله خاضعاً لرقابة السلطات الضريبية، مما يعني أن الخاضع للضريبة ملزم بتقديم إقرارات دورية لمشترياته ومبيعاته وسداد الضريبة. ⁽¹⁸⁰⁾ لبيان الالتزام بالتسجيل سوف نقوم ببيان تعريف التسجيل وإلغاء التسجيل.

أولاً: مفهوم التسجيل:

لم يورد المشرع الضريبي في التشريعات المعتمدة لنظام الضريبة على القيمة المضافة أي نص لبيان مفهوم التسجيل واكتفت التشريعات بذكر الشروط الواجب توافرها للالتزام بالتسجيل من حيث بيان المكلف بها (طبيعياً أو معنوياً) والحالات التي تجيز للمسجل بين التسجيل وعدمه. ⁽¹⁸¹⁾

وهو ما قام به المشرع البحريني مما يعد نقصاً تشريعياً ينبغي أن يتم مراعاته لما لنظام التسجيل من أهمية ودور فعال فهي النظام الذي يلزم الأشخاص بالضريبة وبالتالي الاكتفاء بذكر الشروط الواجب توافرها لإنشاء دين الضريبة في ذمة الأشخاص وهو ما لا يعد كافياً.

أما الفقه فقد أوجد العديد من التعريفات للتسجيل فذهب جانب من الفقه بتعريف التسجيل على أنه نظام قانوني يسجل فيه الشخص طبيعياً كان أو معنوياً جميع البيانات التي تتعلق بشخصه ونشاطه التجاري والصناعي ولإثبات ما يطرأ على هؤلاء الأشخاص من تغيرات مادية وقانونية. ⁽¹⁸²⁾

(180) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص 132.

(181) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 106.

(182) د. باسم محمد صالح، د. عدنان العزاوي: القانون التجاري نظرية التاجر، دار الكتب، الموصل، القسم الأول، 1989، ص 118.

كما عرفه البعض الآخر على أنه نظام قانوني معد لتدوين ما أوجب القانون التجاري أو أي قانون آخر على صاحب النشاط التجاري أو الصناعي أو أجاز لهم تسجيله من بيانات تتعلق بهويته ونوع النشاط الذي يزاوله وكل ما يطرأ على ذلك من تغيير خلال ممارستهم لنشاطهم تثبيثاً لحقوقهم وضماناً لمصالح المتعاملين معهم.⁽¹⁸³⁾

ولما تقدم يتبين أن التسجيل هو نظام يوضح بياناً للشخص المكلف بالضريبة على القيمة المضافة ويشمل البيانات المتعلقة به سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً كما يبين هذا النظام نوع النشاط التجاري أو الصناعي.

وتكمن أهمية بيان إيجاد مفهوم واضح للتسجيل أن وضع إطاراً واضحاً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ومن ثم تحقيق الأهداف من وراء سن هذه الضريبة وبالتالي بمجرد أن يتم التسجيل وتحقق الشروط يصبح الشخص المكلف ملزماً بتنفيذ كافة الالتزامات المنصوص عليها في قانون ضريبة القيمة المضافة وتنطبق عليه جميع العقوبات إذا خالف ذلك.

ولنظام التسجيل أهمية يمكن بيانها على النحو التالي⁽¹⁸⁴⁾:

1- التسجيل يعد مصدراً للبيانات للدولة أو الغير إذ إنه يوفر للغير الحصول على كافة المعلومات عن المكلف (المتعامل مع هذا الغير) بحيث يدعم مبدأ الشفافية في التعامل مما يبعث الاطمئنان على سلامة المعاملات والعقود قبل إبرامها مع المكلف بالنسبة للمشتري - المتعامل الغير - أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن التسجيل يمكن الإدارة من فرض سيطرتها على المكلفين بمجرد القيام بالتسجيل والاحتفاظ بكافة البيانات المتعلقة بالمكلف ونطاق أعماله وما يطرأ على هذه البيانات من تغيرات.⁽¹⁸⁵⁾

2- يخول التسجيل الدولة من الاحتفاظ بكافة الإحصائيات المتعلقة باقتصاد الدولة وهو ما يدعم اقتصاد مملكة البحرين ويجعلها بيئة خصبة للاستثمار كما يمنح الدولة إحصائيات كافية

(183) أكرم ياملكي: الوجيز في شرح القانون التجاري العراقي، مطبعة العاني، بغداد، 1971، ج1، ط3، ص 119.

(184) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 108.

(185) أكرم ياملكي: مرجع سابق، ص 197.

لتبادل المعلومات لوجود اتفاقيات دولية بين البحرين والدول الأخرى إن طلبت حيث سيشمل التسجيل بيان رؤوس الأموال والمستفيد النهائي من النشاط وحجم المشروعات وما إلى ذلك من بيانات ضرورية. (186)

3-وبما أن التسجيل هو أداة إحصائية كما أشرنا سابقاً فبالتالي يلعب دوراً هاماً في توجيه الاقتصاد وفقاً لمتطلبات الاقتصاد الوطني الحالية أو المستقبلية. (187)

ثانياً: الشروط الواجب توافرها للتسجيل:

كما أشرنا فإن التسجيل هو نظام قانوني يرتب التزاماً على الشخص الخاضع له وبالتالي ما الشروط التي أوجب القانون توافرها حتى يتم التسجيل؟

هناك عدة شروط ينبغي مراعاتها للتسجيل في نظام الضريبة على القيمة المضافة وهي:

1-أن يكون الخاضع للضريبة شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً وقد بلغت مبيعاته حد التسجيل المقرر بموجب التشريعات الضريبية المعتمدة لهذا النوع من الضرائب حيث تؤثر العديد من العوامل في وضع حد التسجيل وهي تختلف من دولة إلى أخرى.

2-أن يكون الخاضع للضريبة مقيماً في البحرين أو في أي دولة من الدول الأعضاء في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

كما يلتزم الشخص غير المقيم في دولة عضو ويقوم بممارسة عمله في البحرين أو في أي دولة من الدول الأعضاء بغض النظر عن رقم أعماله بالتسجيل بشكل مباشر أو أن يقوم غير المقيم بتعيين وكيل للضرائب من أجل التسجيل نيابة عنهم بعد الحصول على الإذن من الجهاز الوطني.

3- أن يتقدم بطلب للإدارة الضريبة وإن اختلفت المسميات في كل دولة وفقاً للصيغة المعتمدة في كل دولة.

(186) د. باسم محمد صالح، د. عدنان العزاوي: مرجع سابق، ص 119.

(187) المرجع السابق، ص 120.

4- أن يتم التسجيل خلال المدة المحددة قانوناً واختلقت التشريعات الضريبية في تحديد هذه المدة التي يستوجب على المكلف التقدم للإدارة الضريبية لغرض التسجيل.

أما بالنسبة للاتفاقية فإنها خلت من تحديد مدة يستوجب على الخاضع للضريبة التسجيل بها في حين أن المشرع البحريني قد نص على تحديد حالتين للتسجيل⁽¹⁸⁸⁾:

- إذا تجاوزت قيمة التوريدات حد التسجيل خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة على نهاية أي شهر خلال السنة.

- إذا كان من المتوقع أن تتجاوز في أي وقت قيمة عمليات التوريد التي يباشرها في المملكة خلال فترة الاثني عشر القادمة، حد التسجيل الإلزامي.

وهو بخلاف ما هو منصوص عليه في قانون الضريبة الفرنسي حيث افترق إلى تحديد أي مدة للتسجيل وذلك يرجع إلى أن القانون حدد الأشخاص الذين يلزمون بالتسجيل بغض النظر عن مقدار رأسمالهم أو رقم أعمالهم فهم التجار ومقدمي الخدمات.

أما المشرع الضريبي الإنكليزي فقد حددها بأن تكون ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي اكتشف فيه الإيرادات.⁽¹⁸⁹⁾

ف نجد أن المشرع البحريني قد حسم الموضوع والثغرات الواردة في كل من القانونين السابقين فقد نص على التسجيل في حالة أن تجاوز الخاضع للضريبة حد التسجيل خلال فترة الاثني عشر شهراً على نهاية أي شهر خلال السنة أو إذا كان من المتوقع أن تتجاوز قيمة عمليات التوريدات التي يباشرها خلال فترة الاثني عشر شهراً القادمة.

وبالتالي فمتى ما توافرت الشروط بحيث كان محققاً حد التسجيل أو متوقعاً أن تتجاوز قيمة التوريدات حد التسجيل ينبغي على الشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بالتسجيل.

(188) المادة (29) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(189) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق ، ص 116.

بمعنى أن يقوم الشخص في نهاية كل شهر بحساب قيمة مبيعاته أو توريداته خلال اثنا عشر شهراً الماضية فإذا كان الإجمالي يتجاوز حد التسجيل الإلزامي، يجب على الشخص أن يتقدم إلى الجهاز بطلب تسجيل خلال 30 يوماً من نهاية ذلك الشهر.

وبالتالي فإن التسجيل يكون بتقديم طلب لمن تتوافر فيهم الشروط للتسجيل في ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحكام القانون ولائحته التنفيذية وعلى ضوء ذلك يتم تزويدهم برقم حساب القيمة المضافة.

ومن جانبنا نرى أن المشرع عندما قام بتحديد مدة التسجيل قد أحسن صنعاً فإن عدم تحديد المدة المحددة يتمثل في انعدام العدالة التي تعتبر إحدى القواعد الرئيسية في فرض الضرائب وتؤدي إلى التخبط والإرباك.

ثانياً: أنواع وأحكام التسجيل من حيث الإلزام

ينقسم تحديد نوع وأحكام التسجيل لضريبة القيمة المضافة إلى نوعين، من حيث مدى إلزامية التسجيل ومن حيث القائم بالتسجيل.

يعرف تصنيف أنواع التسجيل وأنواعه من حيث إلزامية التسجيل بحد التسجيل فمتى ما تحقق حد التسجيل وجب على الشخص الخاضع أن يبادر ويقوم بعملية التسجيل.

ويقصد بالخاضع للضريبة هو الشخص الذي يقوم مستقلاً بممارسة نشاط اقتصادي بقصد تحقيق الدخل وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة أو اعتبر ملتزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة. (190)

فالخاضع للضريبة يختلف عن الذي يتحمل عبأها النهائي (المستهلك)، ولكن يشترط الخاضع لها أن تتجاوز قيمة مبيعاته حداً معيناً ليصبح ملزماً بالتسجيل لها.

لما تقدم نجد أن التسجيل قد يكون إلزامياً وقد يكون اختيارياً وهناك عوامل ترتبط وتؤثر في تحديد حد التسجيل وهي تختلف من دولة إلى أخرى ، فكلما انخفض هذا الحد ازدادت التكلفة

(190) مرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة – مملكة البحرين.

الإدارية لتحصيل الضريبة أي عندما تقوم دولة ما بفرض حد تسجيل بنسبة بسيطة فذلك سيؤدي إلى خضوع عدد كبير لهذه الضريبة والذي سيؤدي حتماً لزيادة التكلفة الإدارية لتحصيل الضريبة.

كما يتأثر حد التسجيل بمدى قوة وكفاءة الإدارة في أعمال الرقابة المطلوبة منها على الخاضعين للضريبة، كما يرتبط حد التسجيل بالسياسات التي تتبعها الدول فيما يتعلق بالمنشآت صغيرة الحجم وغيرها من العوامل.

وكما ذكرنا فإن التسجيل يختلف من حيث إلزاميته وينقسم إلى ثلاثة أقسام فقد يكون تسجيلًا إلزاميًا وقد يكون تسجيلًا اختياريًا وقد يكون هنالك إعفاء من التسجيل وهو ما سوف نبينه على النحو التالي:

1- التسجيل الإلزامي

اكتفت التشريعات ببيان الحالات التي يلتزم المكلف بموجبها بالتسجيل وهي بتحقيق حد التسجيل، ووفقا للتسجيل الإلزامي يلتزم الخاضع للضريبة وهو مورد السلعة أو الخدمة بتحصيل الضريبة مجرد بلوغه لحد التسجيل والذي يتم تحديده سلفاً بموجب القانون. (191)

في حين أن اتفاقية ضريبة القيمة المضافة قد وضعت تعريفاً لحد التسجيل الإلزامي وهو الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية والذي بموجبه يصبح الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة. (192)

في قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (6) لسنة 1994 المعدل بالقانون رقم (25) لسنة 2002 فإنه لم يعين مقدار حد التسجيل الذي يصبح بمقتضاه الشخص الطبيعي أو الاعتباري ملزماً بالتسجيل إلا أنه أحال تحديده إلى نظام خاص يصدر بمقتضى أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات على ألا يتجاوز مبلغ 100,000 دينار أردني. (193)

(191) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 112.

(192) المادة (29) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(193) المادة (14) من القانون رقم (6) لعام 1994 قانون الضريبة العامة على المبيعات، الأردن.

ويعود السبب وراء عدم قيام المشرع نص خاص لتحديد حد التسجيل إلى إضفاء نوع من المرونة في تحديد المبلغ خاضعاً للتقلبات التي تحدث في الاقتصاد والسوق.

أما اتفاقية دول مجلس التعاون فقد حددت حد التسجيل الإلزامي بحيث يكون 375,000 ريال سعودي (أو ما يعادلها من عملات دول مجلس التعاون)، وللجنة الوزارية -لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول مجلس التعاون- تعديل حد التسجيل بعد ثلاث سنوات من التطبيق. (194)

وعليه فإن الاتفاقية قد حددت حد التسجيل بشكل واضح بخلاف القانون الأردني إلا أن الاتفاقية سارت على نهج القانون الأردني من حيث إضفاء المرونة في التطبيق بحيث أعطت الاتفاقية الصلاحية للجنة الوزارية بعد ثلاث سنوات من التطبيق أن تقوم بتعديل حد التسجيل.

ويوضح الجدول أدناه أنواع التسجيل وفقاً لمدى الالتزام بحسب ما تم بيانه سلفاً:

أقل من 18,750 دينار بحريني	من 18,750 إلى 37,500 دينار بحريني	من 37,500 إلى 5,000,000 مليون دينار بحريني	أكثر من 5,000,000 مليون دينار بحريني
معفى من التسجيل	تسجيل اختياري	تسجيل إلزامي	تسجيل إلزامي

المصدر: من إعداد الباحث استناداً للحد المنصوص عليه في القانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار ضريبة القيمة المضافة - مملكة البحرين.

كما وجب أن ننوه أن مملكة البحرين حين فرضت ضريبة القيمة المضافة قامت بالترج في التطبيق وذلك وفق جدول زمني يتم تطبيقه على ثلاثة مراحل زمنية:

1- يجب على كافة الأشخاص الخاضعين للقيمة المضافة الذين بلغت أو متوقع أن تبلغ توريداتهم السنوية الخاضعة للقيمة المضافة 5 مليون دينار بحريني التسجيل في القيمة المضافة في موعد أقصاه 20 ديسمبر 2018.

(194) المادة (50) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

2- يجب على كافة الأشخاص الخاضعين للقيمة المضافة الذين بلغت أو متوقع أن تبلغ توريداتهم السنوية الخاضعة للقيمة المضافة بين 500 ألف و 5 مليون دينار بحريني التسجيل في القيمة المضافة في موعد أقصاه 20 يونيو 2019.

3- يجب على كافة الأشخاص الخاضعين للقيمة المضافة الذين بلغت أو متوقع أن تبلغ توريداتهم السنوية الخاضعة للقيمة المضافة بين 37,500 (الحد الإلزامي الأدنى) و 500 ألف دينار بحريني التسجيل في القيمة المضافة في موعد أقصاه 20 ديسمبر 2019.



المصدر: وزارة المالية والاقتصاد الوطني

2-التسجيل الاختياري

وبخلاف التسجيل الإلزامي فهذا النوع من التسجيل يخول مقدم الخدمة أو بائع السلعة الذي يعتبر بأنه غير ملزم قانوناً بالتسجيل، أن يتقدم طواعية لتسجيله في ضريبة القيمة المضافة. حيث قد يلجأ الأشخاص للتسجيل في ضريبة القيمة المضافة وذلك للحصول على الامتيازات التي كفلها القانون للملزمين بتحصيل الضريبة كحق الخصم، وحين يختار الشخص أن يقوم بالتسجيل طواعية فتسري عليه نفس الالتزامات التي تقع على عاتق الملزمين بها على سبيل المثال تقديم الإقرار وخلافه من الالتزامات. (195)

(195) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 118.

وقد عرفت الاتفاقية حد التسجيل الاختياري أو الطوعي هو الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية والذي بموجبه يجوز للخاضع للضريبة طلب التسجيل لغايات الضريبة. (196)

ومن التعريف السابق يتبين بأن الاتفاقية حددت شرطين لانطباق التسجيل الاختياري (197):

- 1- أن يكون طالب التسجيل غير مكلف بالتسجيل لعدم بلوغ مجموع إيراداته الحد المقرر قانوناً وقد حددها المشرع البحريني أن تكون قيمة التوريدات خلال 12 شهراً الماضية قد تجاوزت حد الطوعية البالغ 18,750 دينار بحريني ولم تتجاوز الـ 37,500 دينار بحريني.
- 2- أن يتقدم بطلب التسجيل بصورة اختيارية للتسجيل وفقاً لأحكام قانون الضريبة.

ونجد أن المشرع الأردني قد حدد الحد الأدنى للتسجيل الاختياري حيث نصت المادة على أن يجوز للمكلف الذي لم تبلغ إيراداته الحد المقرر للتسجيل الإلزامي أن يقدم طلباً باختياره للتسجيل في نظام الضريبة العامة على المبيعات وتسري عليه في هذه الحالة الأحكام الخاصة بالتسجيل الواردة في القانون. (198)

3-الإعفاء من التسجيل

بحيث يعفى الشخص من التسجيل إذا لما تصل توريداته إلى حد التسجيل الإلزامي أو الاختياري.

ثالثاً: إلغاء التسجيل

قد بينا مسبقاً أنه كي تفرض الضريبة على المكلف بها لا بد له أن يقوم بالتسجيل إما بشكل اختياري أو إلزامي متى ما تحققت الشروط وبناء على ذلك ماذا لو انتقت الشروط الموجبة للضريبة؟

(196) المادة (1) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

(197) المادة (33) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(198) المادة (14) من القانون رقم (6) لعام 1994 قانون الضريبة العامة على المبيعات، الأردن.

عملياً قد تستجد بعض الأسباب والتي معها يستوجب إلغاء الضريبة وقد أوردتها التشريعات على سبيل الحصر، بحيث يؤدي عدم توافر الأسباب الموجبة للضريبة إلى القيام بإلغائها.

ويقصد بإلغاء الضريبة هو شطب القيد الوارد في السجل عند توقف النشاط التجاري أو الصناعي للمكلف بسبب الترك أو الإهمال أو عند وفاته. (199)

وعليه يتقدم المسجل -المكلف بالضريبة- إلى الجهة الإدارية المختصة بتحصيل الضريبة وذلك في حال انطباق إحدى الحالات الوارد ذكرها قانوناً.

أ) حالات إلغاء التسجيل:

يتطلب إلغاء التسجيل شروطاً عدة لابد من توافر أحدها على الأقل وتتفق التشريعات الضريبية المقارنة على بيان هذه الشروط، وهو ما بينه قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني في مادته (34) حيث أوضح المشرع الحالات التي يتوجب بها إلغاء التسجيل وقد فرق المشرع بين حالتين نبينها على النحو التالي:

يكون الإلغاء للتسجيل إلزامياً متى ما توافرت الشروط التالية:

1- التوقف عن ممارسة نشاط اقتصادي (200)

يكون الإلغاء إلزامياً في حال توقف الشخص الخاضع للضريبة عن مزاولته النشاط الاقتصادي ولم يحدد المشرع أسباب التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي فقد يكون بسبب الترك أو الاعتزال مما يترتب عليهما انقطاع النشاط الاقتصادي بما في ذلك حالات زوال الشخصية الاعتبارية، وعليه يتوجب على الشخص التقدم بطلب إلغاء التسجيل ويعد الإلغاء نافذاً من التاريخ الذي يحدده جهاز الضريبة بعد موافقته على الإلغاء.

2- التوقف عن القيام بتوريدات خاضعة للقيمة المضافة خلال فترة اثني عشر شهراً متتالية.

(199) د. باسم محمد صالح، د. عدنان العزاوي: مرجع سابق، ص 130.

(200) المادة (34) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

3- إذا تبين في نهاية أي شهر أن قيمة توريداته الخاضعة للضريبة العائدة لفترة الاثني عشر شهراً السابقة انخفضت عن حد التسجيل الاختياري، ولا يتوقع أن تتجاوز قيمة توريداته أو مصروفاته خلال فترة الاثني عشر شهراً التالية حد التسجيل الاختياري. (201)

ويجب على الشخص الملزم بإلغاء تسجيله متى توافرت حالة من حالات إلغاء التسجيل أن يتقدم بطلب إلغاء التسجيل على النموذج المعد لهذا الغرض من قبل الجهاز، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة المنشئة لإلغاء التسجيل.

وللجهاز أن يطلب من الخاضع للضريبة تقديم المستندات التي تدل على توقف نشاطه الاقتصادي أو تقديم ما يثبت قيمة توريداته التي قام بها أو التي يتوقع القيام بها أو أي مستندات أخرى يراها لازمة للبت في طلب إلغاء التسجيل. (202)

ويجب على الجهاز البت في طلب إلغاء التسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، وعليه إخطار مقدم طلب إلغاء التسجيل بنتيجة البت في طلبه سواء بالموافقة أو الرفض. وفي حال الموافقة على طلب إلغاء التسجيل يقوم الجهاز بإخطار المسجل ولا يصدر هذا الإخطار إلا بعد سداد الضريبة والغرامات المستحقة عليه وتقديم جميع القرارات الضريبية الواجب تقديمها عن فترة خضوعه للضريبة. كما يحدد الجهاز تاريخ نفاذ إلغاء التسجيل الضريبي في قرار إلغاء التسجيل. (203)

(201) المادة (34) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، مملكة البحرين.

(202) المادة (45) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(203) المادة (47) من اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني

الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات الحسابية

مما لا شك به أن إمساك الممولين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة لدفاتر وسجلات حسابية دقيقة يؤدي حتماً إلى عدم حدوث مشكلات في التطبيق. مما يضيف نوعاً من السلاسة والسهولة عن فرضها وتحصيلها.

إمساك الدفاتر والسجلات الحسابية يتطلب أن تحتوي هذا المستندات على أدق التفاصيل مما يرفع من تكليف التزام الممول، لذا تقوم الإدارة الضريبية بإصدار اللوائح التي تبين كيفية القيد في السجلات والشروط الواجب توافرها، وذلك حتى يسهل على الخاضع للضريبة نقل هذه البيانات من الدفاتر والسجلات الحسابية إلى الإقرار الضريبي.

نص المرسوم بقانون رقم (48) لسنة 2018 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة بالالتزام الخاضع للضريبة بالاحتفاظ بطريقة منتظمة بالسجلات والفواتير الضريبية والدفاتر المحاسبية المتعلقة بعمليات استيراد أو توريد السلع أو الخدمات، وعليه تزويد الجهاز بتلك السجلات والفواتير والدفاتر عند الطلب.

وقد حددت اللائحة المقصود بالدفاتر والسجلات الحسابية التي يتوجب على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بها وهي⁽²⁰⁴⁾:

- 1- الدفاتر المحاسبية التي تتعلق بأعمال الخاضع للضريبة (جميع العمليات وفقاً لتسلسلها التاريخي والرقمي).
- 2- الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر.
- 3- سجلات الرواتب والأجور.
- 4- سجلات الأصول الثابتة.
- 5- سجلات وحساب المخزون (متضمنة الكميات والقيم) في نهاية أي فترة ضريبية ذات صلة.

(204) د. شويكار إسماعيل حسن: مرجع سابق، ص 32.

6- نسخة عن الفواتير الضريبية وإشعارات الدائنة والمدينة التي أصدرها والفواتير الضريبية الأصلية التي تلقاها الخاضع للضريبة.

7- جميع المستندات الجمركية المتعلقة بمعاملات الاستيراد والتصدير التي يقوم بها الخاضع للضريبة.

8- السجلات الإضافية التي يحددها الجهاز .

كما ألزم القانون الخاضع للضريبة بحفظ السجلات والدفاتر المحاسبية إلكترونياً وذلك لسهولة الوصول إليها واستخراج السجلات والدفاتر المحاسبية من نظام الحاسب الآلي المستخدم عند طلب الجهاز وإمكانية حفظ المستندات وغيرها من الوثائق التي تدعم السجلات والدفاتر المحاسبية بشكل إلكتروني أو نسخة ورقية. كما يمكن حفظ السجلات والدفاتر المحاسبية بشكل آمن بحيث لا يمكن معه المساس أو التلاعب بها. (205)

حدد المشرع فترات متباينة لحفظ السجلات والدفاتر المحاسبية نبينها على النحو التالي (206):

أ) يجب على الخاضع للضريبة حفظ السجلات والدفاتر المحاسبية لمدة خمس سنوات محسوبة من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها.

ب) يجب إمسك وحفظ السجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية لمدة خمس سنوات محسوبة من نهاية الفترة الضريبية التي تنتهي فيها فترة التسوية المتعلقة بهذه الأصول.

ج) يجب إمسك وحفظ السجلات المتعلقة بالعقارات لمدة خمسة عشرة سنة محسوبة من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها.

د) يجوز للجهاز، قبل انقضاء المدد الواردة في هذه المادة، إخطار الخاضع للضريبة بضرورة الاحتفاظ بالسجلات لفترة إضافية لا تتجاوز خمس سنوات.

(205) د. شويكار إسماعيل حسن: مرجع سابق، ص 32.

(206) المادة (102) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018.

هـ) في حال لم يعد الشخص خاضعاً للضريبة بسبب انتقال ملكية النشاط الاقتصادي إلى طرف آخر أو اندماجه مع طرف آخر، يظل ملزماً بحفظ السجلات عن الفترة السابقة على انتقال الملكية أو الدمج وفقاً للمدد المنصوص عليها في هذه المادة.

و) في حال إعسار أو إفلاس الخاضع للضريبة، يجب على ممثله القانوني الاحتفاظ بسجلاته لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ انتهاء إجراءات الإعسار أو الإفلاس.

في حين أن التشريع السعودي قد نص على مدة ست سنوات للاحتفاظ بالفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها ⁽²⁰⁷⁾، ويستثنى من ذلك الأصول الرأسمالية إذ يجب أن يحفظها طيلة فترة التعديل لهذه الأصول (وهي ست سنوات فيما يتصل بالأصول الرأسمالية المنقولة، وعشر سنوات فيما يتعلق بالأصول الرأسمالية غير المنقولة التي هي ملحقة بشكل دائم بالأرض أو العقار). ⁽²⁰⁸⁾

الفرع الثالث

الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية

تعتبر الفواتير من أهم المستندات التي تساعد على إثبات الالتزام بالضريبة، حيث إن الفواتير هي التي تبين وتعكس كل عملية بيع للسلع أو الخدمات، كما تبين إذا كانت هذه السلع والخدمات خاضعة للضريبة أو معفاة منها. ⁽²⁰⁹⁾

وهناك نوعان من الفواتير: الفواتير الضريبية وهي التي نحن بصدد بيانها: حيث تشمل هذه الفواتير بيانات جوهرية مثل تاريخ إصدارها ورقمها التسلسلي وبيانات السلعة ومقدار الضريبة وتشتمل على رقم التسجيل الضريبي وبيانات المشتري ورقمه الضريبي، وبيانات السداد إن كانت نقداً أو بالأجل ويتعين أن تصدر هذه الفواتير من أصل ونسختين على الأقل حيث يحتفظ المشتري بالأصل وتقدم النسخة الأولى للإدارة الضريبية ويحتفظ البائع بالنسخة الثالثة.

(207) المادة (66) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة - المملكة العربية السعودية.

(208) المادة (52) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة - المملكة العربية السعودية.

(209) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: مرجع سابق، ص 149.

أما النوع الثاني: فهي الفواتير غير الضريبية أو ما يطلق عليها بفواتير المستهلك النهائي وهي تستخدم في تسجيل مبيعات الأشخاص غير المسجلين، ويجب أن تدون بها المبيعات للأشخاص غير المسجلين، وتصدر من نسخة واحدة تسلم للمشتري ويمكن أن يدون بها السعر شامل للضريبة ويختلف الالتزام بالفواتير من بلد لأخرى.

بالنسبة للإجراء المتبع في مملكة البحرين يجب على الخاضع للضريبة أن يُصدر نسخة أصلية من الفاتورة الضريبية عند قيامه بتوريد السلع والخدمات بما في ذلك التوريد المفترض، أو عند تسلمه المقابل كلياً أو جزئياً قبل تاريخ التوريد. وقد حدد المشرع مجموعة من البيانات الواجب أن تتضمنها الفاتورة الضريبية والشروط والإجراءات اللازمة لإصدار الفاتورة الضريبية إلكترونياً والحالات التي لا يتوجب على المسجل إصدار الفاتورة الضريبية والحالات التي يجوز فيها إصدار مستندات أخرى بدلاً من الفاتورة الضريبية.

وقد حدد المشرع البحريني والسعودي فترة إصدار الفاتورة الضريبية في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من انتهاء الشهر الذي تم فيه التوريد. (210)

- يجب على الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية حال قيامه بتوريد سلع أو خدمات لصالح شخص غير مقيم. (211)
- يجب على الخاضع للضريبة الملزم بسداد الضريبة وفقاً لآلية الاحتساب (التكليف) العكسي أن يدون على الفاتورة الصادرة لصالحه من المورد المقيم خارج المملكة قيمة الضريبة المستحقة بالدينار عن ثمن المعاملة. (212)

(210) المادة (39) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

(211) المادة (52 - ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

(212) المادة (52 - ج) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

- يحق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلع أو خدمات موردة له من مورد خاضع للضريبة أن يصدر فواتير ضريبية بالنيابة عن هذا المورد شريطة أن يكون هناك اتفاق خطي مسبق بينهما. (213)

أهمية الفاتورة الضريبية:

تضمن الفاتورة الضريبية للمستهلكين التعرف على حقوقهم وواجباتهم تجاه الحكومة وحمايتهم من أي محاولة للاستغلال وبذلك يقع على عاتق المستهلك التحقق ومراجعة الفواتير والتأكد من دقة قيمة الضريبة، ومن توافر المعايير القانونية بكل فاتورة ومن صحة رقم التسجيل الضريبي.

الهدف من الفاتورة الضريبية:

- 1- زيادة كفاءة تطبيق النظام الضريبي
- 2- حماية حقوق المستهلكين
- 3- التأكيد على أن الأسعار المعروضة للسلع والخدمات يجب أن تكون ذاتها الأسعار المدفوعة والمسجلة على الفاتورة.
- 4- التأكيد على أن الأسعار شاملة للضريبة المستحقة عن كل سلعة أو خدمة.
- 5- التأكد من التزام التجار بتطبيق النسبة المناسبة للضريبة المقررة.
- 6- ضمان عدم قيام البعض باستغلال الضريبة لرفع الأسعار بصورة غير مبررة.

الفرع الرابع

الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

كل ممول خاضع للضريبة ملزم بأن يقدم للجهاز الضريبي إقراراً في خلال مدة محددة من تاريخ مزاولته للعمليات الخاضعة للضريبة. (214)

(213) المادة (52 - ز) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

(214) د. عبد المنعم عبد الغني علي: مرجع سابق، ص 49.

ويعتبر هذا الإقرار الضريبي المقدم للجهاز بشكل شهري أو ربع سنوي من العناصر الرئيسية في نظام إدارة الضريبة، فهو يعتبر نموذج سداد كما يحتوي على بيانات مفصلة عن كل المعاملات والتي تشمل المبيعات والمشتريات التي تمت خلال كل فترة ضريبية وهذه البيانات الإجمالية الواردة في الإقرار تعد بمثابة إحصاء رسمي شهري للنشاط الاقتصادي.

يجب على الخاضع للضريبة أن يقدم إلى الجهاز إقراراً ضريبياً عن كل فترة ضريبية يُفصح فيه عن جميع عمليات الاستيراد والتوريدات التي قام بها أو تلقاها، خلال تلك الفترة، وذلك على النموذج المُعد لهذا الغرض من الجهاز خلال موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية المعنية. (215)

ويلتزم الخاضع للضريبة بتقديم هذا الإقرار ولو لم يُقْم بأية معاملة شراء أو استيراد أو توريد خلال الفترة الضريبية.

وإذا لم يقدم الخاضع للضريبة إقراره الضريبي خلال الموعد المشار إليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، يكون للجهاز الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية التي لم يقدم عنها الإقرار، على أن يُحدّد الجهاز الأسس التي استند عليها في تقديره، وذلك دون الإخلال بالمسؤولية الجنائية للخاضع للضريبة والغرامات الإدارية المنصوص عليها في هذا القانون.

مواعيد السداد وفقاً للفترة الضريبية:

حدد المشرع الفترات لتقديم الإقرار الضريبي إما على أساس شهر ميلادي واحد أو على أساس ربع سنوي. (216)

الحالة الأولى: على أساس شهر ميلادي واحد للخاضع للضريبة الذي تتجاوز قيمة توريده السنوية التي صرح عنها لأغراض تسجيله لغايات الضريبة مبلغ ثلاثة ملايين دينار.

(215) المادة (49 - أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018.

(216) المادة (48 - أ) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

الحالة الثانية: على أساس ربع السنة الميلادية للخاضع للضريبة الذي لا تتجاوز قيمة توريداته السنوية التي صرح عنها لأغراض تسجيله لغايات الضريبة مبلغ ثلاثة ملايين دينار وذلك وفقاً للمواعيد الآتية:

- أ) الربع الأول: من أول يناير حتى 31 مارس.
- ب) الربع الثاني: من أول أبريل حتى 30 يونيو.
- ج) الربع الثالث: من أول يوليو حتى 30 سبتمبر.
- د) الربع الرابع: من أول أكتوبر حتى 31 ديسمبر.

ويجوز للجهاز بشكل استثنائي تعديل الفترة الضريبية للخاضع للضريبة للأسباب التي يقرها، وعلى الجهاز إخطار الخاضع للضريبة بالفترة الضريبية الجديدة خلال مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر قبل تاريخ نفاذ الفترة الجديدة. (217)

يجوز للخاضع للضريبة الذي لم تتجاوز قيمة توريداته السنوية مبلغ ثلاثة ملايين دينار، أن يقدم طلب تغيير الفترة الضريبية لتكون على أساس فترة شهر واحد، وفي حال وافق الجهاز على طلب تغيير الفترة الضريبية، يصدر إخطار بذلك يبين فيه تاريخ نفاذ الفترة الضريبية الجديدة لمقدم الطلب. (218)

(217) المادة (48 - ب) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

(218) المادة (48 - ج) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018

المطلب الثاني

ضمانات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة

يقوم المشرع الضريبي في كافة الدول بوضع مجموعة من الضمانات التي تكفل تحصيل دين الضريبة من الممولين أو المكلفين بأدائها، وهو ما اتبعه المشرع الضريبي البحريني وذلك من خلال التزامات على الخاضع للضريبة ومن ثم فرض جزاءات في حال مخالفة أحكام قانون ضريبة القيمة المضافة وقد تباينت العقوبات المفروضة من غرامات إدارية وقد تصل إلى عقوبات جنائية.

الفرع الأول

سلطات جهاز الضريبة

حتى تحقق الضريبة الهدف من وراء سنها لابد من وجود جهاز ضريبي فعال وذلك للرقابة على حسن تطبيق الضريبة ومن ثم ربطها وتحصيلها وحتى يتمكن الجهاز من القيام بمهامه لابد من وجود نظام حصر فعال للخاضعين للضريبة وذلك من خلال وجود إحصائيات وسجلات يتم قيد الخاضعين للضريبة بها. كما يجب أن يكون الهيكل الضريبي بسيطاً وذلك كون التعقيد يؤدي إلى عدم فهم الضريبة وكثرة الاستثناءات وتعدد أسعار الضريبة يؤدي إلى التعقيد.

إلى جانب وجود جهاز ضريبي منظم مع تدعيمه بعدد كاف من مفتشي الضرائب الحاصلين على دورات تدريبية بالإضافة إلى وجود معلومات دقيقة إلكترونية.

وجود جهاز ضريبي منظم وفعال يؤدي للحد من حالات التهرب الضريبي والتي تؤدي إلى نقص في الإيرادات المحصلة من الضريبة ويتضح من ذلك أهمية دور الرقابة الفعالة والمحكمة للضريبة وسوف نتناول بيان سلطات الجهاز الضريبي من خلال تقدير الضريبة وتصحيح الإقرارات في الفرع الأول ونتناول في الفرع الثاني الغرامات الإدارية والعقوبات.

قامت مملكة البحرين بتأسيس الجهاز الوطني للإيرادات بموجب المرسوم الملكي رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية المعدل بالمرسوم الملكي رقم (9)

لسنة 2019 لاعتماد تسمية الجهاز الوطني للإيرادات، ويخضع الجهاز لرقابة وإشراف وزير المالية والاقتصاد الوطني. (219)

ويختص الجهاز بتسجيل الأشخاص الخاضعين للقيمة المضافة والانتقائية بالإضافة إلى ما يلي: (220)

- التحقق من صحة الإقرارات المقدمة والتقديرات ذات الصلة.
 - تحصيل المبالغ المستحقة.
 - رد المبالغ المستحقة التي يمكن استردادها للخاضعين.
 - التدقيق والبت في طلبات التظلمات ذات الصلة.
 - الرقابة واتخاذ الإجراءات التنفيذية اللازمة لتعزيز امتثال الخاضعين.
- ومن أهم سلطات الجهاز الضريبي أنه في حالة عدم تقدم المسجل بالإقرار في الموعد المحدد لذلك تقوم بإخطار المسجل بتقدير الضريبة وفقاً للأسس القانونية والمحاسبية وعلى النماذج المحددة لذلك، وتختلف الدول في تحديد فترة تقدير الضريبة.
- كما يكون للموظفين القائمين على تنفيذ أحكام المرسوم بقانون بشأن الضريبة على القيمة المضافة والذين يصدر بندبهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية صفة الضبطية القضائية للجرائم التي تقع في دوائر اختصاصهم، ويكون لهم في سبيل القيام بوظائفهم معاينة المعامل، والمصانع، والمخازن، والمحال، والمنشآت، وغيرها من تلك التي تباشر نشاطاً يتعلق بتوريد، أو استيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

وللقائمين على ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في غلق المعامل والمصانع والمخازن والمنشآت والمحال تحفظياً، ويكون لهم الحق في ضبط المخالفات، وتحرير المحاضر اللازمة، إلا أنه إذا كان المحل أو المنشأة عقاراً معداً

(219) مرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية.

(220) المادة (3) من المرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء وتنظيم الجهاز الوطني للضرائب الخليجية.

للسكنى يجب الحصول على إذن من النيابة العامة. ويجوز لهم في حالة الضبط الاستعانة برجال السلطة العامة، إذا اقتضى الأمر ذلك. (221)

الفرع الثاني

الغرامات الإدارية والعقوبات

أولاً: فرض غرامات إدارية

أعطى المشرع صلاحية فرض غرامة إدارية والتي تفرض بقرار من الوزير أو من يفوضه في ذلك متضمناً قيمة الضريبة المستحقة، ويجوز النص على أن ينشر القرار على نفقة المخالف في إحدى الصحف المحلية، أو في أي وسيلة أخرى مناسبة من وسائل النشر، وذلك بحسب نوع المخالفة وجسامتها وآثارها، وبعد صيرورة هذا القرار نهائياً. (222)

ويعد القرار الصادر بتوقيع الغرامة الإدارية من السندات التنفيذية القابلة للتنفيذ الجبري وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالمرسوم بقانون رقم (12) لسنة 1971 وتعديلاته.

بشأن المخالفات والغرامات الادارية المتعلقة بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة (223)	
بيان المخالفة	قيمة الغرامة الادارية بالدينار البحريني
التأخر في تقديم الإقرار الضريبي أو سداد الضريبة عن المدة المقررة بما لا يجاوز ستين يوماً.	تحتسب الغرامة بنسبة لا تقل عن 5% ولا تزيد عن 25% من قيمة الضريبة التي كان يتعين الاقرار بها أو سدادها.

-
- (221) المادة (59) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.
- (222) المادة (66) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.
- (223) المادة (60) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

عدم التقدم للتسجيل خلال مدة ستين يوماً من تاريخ انتهاء مهلة التسجيل المنصوص عليها أو من تاريخ بلوغ حد التسجيل الإلزامي.	غرامة لا تتجاوز عشرة آلاف دينار.
تقديم بيانات خاطئة عما يباشره من عمليات استيراد أو توريد للسلع والخدمات إذا ظهر في قيمتها زيادة عما ورد بإقراره.	تحسب الغرامة بنسبة لا تقل عن 2.5% ولا تزيد على 5% من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.
القيام بمنع أو إعاقة موظفي الجهاز أو القائمين على تنفيذ أحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له من أداء واجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها.	مع عدم الإخلال بأية غرامة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، تُفرض غرامة إدارية لا تتجاوز خمسة آلاف دينار.
عدم إخطار الجهاز بالتغييرات التي طرأت على بيانات طلب التسجيل أو معلومات الإقرار الضريبي خلال المواعيد المحددة.	
الامتناع عن عرض أسعار السلع أو الخدمات شاملة الضريبة	
الامتناع عن تقديم المعلومات أو البيانات التي يطلبها الجهاز.	
عدم الالتزام بالشروط والإجراءات المتعلقة بإصدار الفاتورة الضريبية.	
مخالفة أي حكم آخر من أحكام القانون أو اللائحة.	

2) تقرير عقوبات مالية وجنائية عن التهرب من دفع الضريبة أو التأخر في أدائها.

ويقصد بالجريمة الضريبية استخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد الضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأي قانون ضريبي. (224)

الجريمة الضريبية قد تقع من الخاضع للضريبة وذلك من خلال قيامه بسلوك من شأنه التأثير على الخزينة العامة وعلى الإيرادات العامة، وقد تكون من غير الخاضع للضريبة مثل مدقق الحسابات أو الممثل القانوني للمكلف بتنظيم حسابات غير دقيقة وغير صحيحة. (225)

حدد المشرع صور التهرب الضريبي والتي تشكل انتهاكاً لقانون ضريبة القيمة المضافة ونوردها على النحو التالي (226):

صور التهرب الضريبي	
بيان المخالفة	العقوبة
عدم التقدم للتسجيل خلال ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة المقررة	السجن مدة لا تقل عن 3 سنوات ولا تزيد عن 5 سنوات وبغرامة لا تقل عن مثل قيمة الضريبة ولا تتجاوز 3 أضعاف
عدم تقديم الإقرار أو سداد الضريبة المستحقة على توريدات، أو استيراد السلع، أو الخدمات الخاضعة للضريبة خلال ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة	
خصم ضريبة المدخلات دون وجه حق	
استرداد الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق	

(224) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1995، ص 273.

(225) حمد سعيد محمد هزاز العامري: جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية الحقوق، 2019، ص 20.

(226) المادة (63) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

	تقديم مستندات، أو سجلات، أو فواتير مزورة، أو مصطنعة بقصد التخلص من سداد الضريبة كلياً أو جزئياً
	عدم إصدار فواتير ضريبية للخاضع عن عمليات التوريد أو الاستيراد للسلع أو الخدمات الخاضعة
	إصدار فواتير ضريبية محملة بالضريبة تتعلق بتوريدات غير خاضعة
	عدم الالتزام بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية المتعلقة بعمليات استيراد أو توريد السلع أو الخدمات

ويستشف من النص أعلاه أن المشرع قد ضيق من سلطة القاضي التقديرية وألزم القاضي بالجمع بين العقوبتين السجن والغرامة، بل أكثر من ذلك قد شدد المشرع البحريني في حال العود خلال ثلاث سنوات بحيث ألزم القاضي بمضاعفة العقوبة إذا تم ارتكاب الجريمة خلال تلك الفترة.

في حين نجد أن المشرع المصري قد نص على عقوبة السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات كما هو الحال في التشريع البحريني وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فنجد أن المشرع قد ترك للمحكمة حرية الاختيار بين السجن أو الغرامة أما التشريع البحريني فقد ألزم الجمع بين العقوبتين. كما نص التشريعان على المصادرة كعقوبة تكميلية جوازياً باستثناء بعض الأحوال.

كما جعل المشرع البحريني جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، وهو ما يعد بمثابة عقوبة تكميلية مقررّة على جرائم التهرب الضريبي. (227)

(227) المادة (64) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

وبالاطلاع على القانون المصري نجد أن المادة رقم 68 من القانون رقم 67 لسنة 2016 بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة نجد أن المشرع أورد تسعة عشر صورة إجرامية من صور التهرب الضريبي.

وفيما يخص جريمة امتناع الخاضع للضريبة عن سدادها عمدا نجد المشرع المصري قد أسهب في توصيف تلك الصورة التجريبية عبر تفصيلها لتبدأ من عدم قيام الخاضع للضريبة بالتقدم للتسجيل في المواعيد المحددة والانتهاؤ بمحاولة تخفيض قيمة الضريبة المستحقة بما تشمله من مظاهر أخرى.

كما نص القانون المصري كما هو الحال في القانون البحريني على أحكام العود في جرائم التهرب الضريبي.

التصالح في جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة:

وفقاً لأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة لا يجوز رفع الدعوى الجنائية، أو اتخاذ إجراءات التهرب الضريبي إلا بناءً على طلب من الوزير أو من يفوضه، كما أجاز القانون التصالح في كل أو بعض جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون، حيث أجاز القانون لوزير المالية أو من يفوضه في ذلك وبناءً على طلب كتابي من المتهم، أو وكيله قبول التصالح في قضايا التهرب الضريبي سواء قبل رفع الدعوى أو خلال نظرها وقبل صدور حكم بات فيها، وذلك إذا قام المتهم بسداد مبلغ يعادل الحد الأدنى للغرامة المقررة على الجريمة (مثل قيمة الضريبة المستحقة) فضلاً عن الضريبة المستحقة، ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية. (228)

(228) المادة (64) من المرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - مملكة البحرين.

الاحتساب (التكليف) العكسي يقصد بالاحتساب العكسي "الآلية التي يكون بموجبها العميل الخاضع للضريبة ملزماً بالضريبة المستحقة نيابة عن المورد، ومسئولاً عن جميع الالتزامات المنصوص فيها في الاتفاقية والقانون المحلي". (229)

ومن حيث الأصل إذا قام الخاضع للضريبة باستيراد السلع أو الخدمات لغايات عمله في مملكة البحرين فإنه سيتم اعتباره أنه قام بتوريد خاضع للضريبة بنفسه ويكون مسؤولاً عن جميع الواجبات الضريبية المترتبة على ذلك. مع مراعاة أن السلعة إذا كان مقصدها النهائي في دولة أخرى مطبقة يكون الخاضع للضريبة هو المسؤول.

إذا استلم الخاضع للضريبة الذي لديه مكان إقامة في الدولة توريداً لسلع أو خدمات وكان مكان التوريد الدولة، من مورد ليس له مكان إقامة في الدولة ولا يقوم بفرض ضريبة على التوريد، يعامل التوريد على أنه توريد لسلع معينة أو خدمات معينة ويدفع عنها الضريبة (بموجب آلية الاحتساب العكسي).

حالات خصم (استرداد) ورد الضريبة

ينبغي على الشخص الخاضع للضريبة أن يقدم إقرار ضريبة القيمة المضافة على النحو المبين مسبقاً الذي يلخص الضريبة المستحقة للفترة الضريبية. ولكن قد تكون ضريبة المدخلات أكبر من ضريبة المخرجات عند تقديم الإقرار، فيجوز للخاضع للضريبة أن يقدم طلب استرداد للمبلغ الفائض من خلال تقديم طلب استرداد.

ضريبة المخرجات: هي ضريبة يتم خصمها من المشتري (المستهلك) عند بيع المنتج (سلعة/ خدمة) خاضعة للضريبة.

ضريبة المدخلات: تعبر عن الضريبة المدفوعة على المشتريات المستخدمة في منتجات تخص نشاط الشركة وخاضعة للضريبة، ويتم خصمها عند إجراء عملية بيعها، ويشترط لخصم

(229) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

تلك الضريبة من ضريبة المخرجات أن تكون مرتبطة بنشاط الشركة وكذلك ارتباطها
بمبيعات خاضعة للضريبة

ملخص ضريبة القيمة المضافة: يمثل الملخص المخرج النهائي لضريبة القيمة المضافة
حيث يوضح إجمالي قيمة المبيعات والمشتريات بدون ضريبة، ضريبة القيمة المضافة على
المبيعات (المخرجات) الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم، وكذلك التسوية
المحاسبية بالخصم والإضافة وأخيرا الضريبة المطلوب سدادها من المكلف بعد الخصم.

الفصل الثالث

الآثار الاقتصادية والمالية

لضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة

الفصل الثالث

الآثار الاقتصادية والمالية

لضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة

تمهيد وتقسيم:

إن البحث عن مدى نجاح ضريبة القيمة المضافة لتحقيق الهدف المرجو من سنّها يثير العديد من التساؤلات أهمّها، هل ضريبة القيمة المضافة لها آثار اقتصادية ومالية؟ وما موقف التشريعات المقارنة في تحقيق ذلك؟

حيث إن دول مجلس التعاون قد فرضت ضريبة القيمة المضافة بمعدل قليل كون أن هذه الدول حديثة العهد بضريبة القيمة المضافة ومن ثم هل لذلك أثر في تحسين الأوضاع المالية والاقتصادية؟ وهل فرض ضريبة القيمة المضافة سوف يؤدي إلى عدم اعتماد دول مجلس التعاون بشكل كلي على الإيرادات غير النفطية على المدى البعيد؟

من هنا سنحاول تبين الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في الدول المقارنة، وفقاً للتقسيم الآتي:

المبحث الأول: الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: الآثار المالية للضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الأول

الآثار الاقتصادية للضريبة على القيمة المضافة

يقصد بالآثر الاقتصادي هو تحليل يتناول أثر سياسة، أو برنامج، أو مشروع، أو نشاط، أو حدث ما على اقتصاد منطقة معينة. ويُقاس عادةً الأثر الاقتصادي من حيث التغيرات في النمو الاقتصادي (أي الناتج أو القيمة المضافة)، وما يرتبط بها من تغيرات في الوظائف.

ضريبة القيمة المضافة وكما سبق بيانه هي ضريبة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثني بنص خاص ومن هذا المنطلق وحيث إن هذه الضريبة مرتبطة بالسلع والخدمات ما هو أثرها على الاستهلاك والادخار؟ حيث إن ضريبة القيمة المضافة يتحمل عبأها المستهلك النهائي وهل تلجأ الدول لاستخدام ضريبة القيمة المضافة لتوجيه الاستثمار في قطاع معين إن لزم الأمر؟ وما هو انعكاسها على الأسعار؟

ولذلك يمكننا تقسيم هذا المبحث لثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والادخار.

المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة في توجيه الاستثمار.

المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على مستوى الأسعار.

المطلب الأول

أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك والادخار

يقسم دخل الأفراد ما بين الاستهلاك والادخار ويتوقف ما يخصص لكل منهما على ما يعرف بالميل للاستهلاك أو الميل للادخار، ويقصد بالميل للاستهلاك أو الميل للادخار بالعلاقة ما بين حجم الاستهلاك أو الادخار وحجم الدخل. (230)

الفرع الأول

العبء الضريبي

يتمثل العبء الضريبي في فرض ضريبة غير مباشرة في زيادة سعر السلعة بسبب فرض الضريبة عليها، والعبء الذي يتحمله المنتج يتمثل في انخفاض أرباحه، إلا أن من يتحمل العبء في النهاية هو المستهلك. (231)

ويعني بانتقال عبء الضريبة العملية الاقتصادية التي يتوصل بواسطتها دافع الضريبة إلى نقل كل ما دفعه أو بعضه إلى الغير، ويكون نقلاً كلياً عندما يتمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة بصورة كاملة. أو قد يكون نقلاً جزئياً وذلك إذا لم يتم هذا النقل بطريقة كاملة. (232)

وهو يتمثل بالآثار الاقتصادية التي تترتب على اقتطاع الضريبة. وينعكس في رد فعل الممولين إزاء هذا الاقتطاع من جهة إدخال تغيرات على تصرفاتهم الخاصة بتوزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار. (233)

كما قد يكون عبء الضريبة مقصوداً أو غير مقصود، وهي الحالة التي يقصد بها المشرع عند فرضه الضريبة أن ينقل المكلف القانوني الضريبة إلى شخص آخر كالضريبة على القيمة

(230) د. غزال العوسي: مرجع سابق، ص: 130.

(231) د. عادل أحمد حشيش: مرجع سابق، ص: 888.

(232) د. محمد إبراهيم طريح: المالية العامة والنظم الضريبية، مكتبة المدينة، الزقازيق 2005، ص 83.

(233) د. خالد عبد العليم السيد عوض: مرجع سابق، ص: 287.

المضافة التي تفرض على السلع والخدمات، فالخاضع للضريبة " الممول " يقوم بتوريدها إلى الخزينة العامة ضمن الفترات القانونية المحددة بينما من يتحمل عبأها هو المستهلك النهائي.

الفرع الثاني

أثر الضريبة على الاستهلاك

تؤثر ضريبة القيمة المضافة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة، فكلما كان المعدل مرتفعاً، كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح.

ويترتب على ذلك أن تتأثر القدرة الاستهلاكية للفرد من سلع وخدمات من خلال أثر معدل الضريبة على مستوى الأثمان، فالمكلفين بالضريبة، وخاصة ذوو المداخل المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى العزوف عن شراء السلع والخدمات الكمالية، وتميل أثمانها نحو الانخفاض في ضوء انخفاض الطلب عليها. (234)

إلا أن هذا الانخفاض يتأثر بمدى مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، فالسلع ذات الطلب المرن كالسلع الكمالية تتأثر بصورة أكبر بمعدل الضريبة من السلع ذات الطلب غير المرن كالسلع الاستهلاكية والضرورية. (235)

بمعنى أن المستهلك قد يعزف عن اقتناء سيارة جديدة وتحمل عبأها في المقابل لا يمكن للمستهلك الاستغناء عن شراء المنتجات الغذائية وبالتالي هذه السلع الاستهلاكية والضرورية لا تتأثر بصورة كبيرة حيث إن الطلب عليها لا ينخفض.

وعلى ذلك تؤثر الضرائب على الاستهلاك من خلال تأثيرها على حجم الدخل وعلى الميل للاستهلاك فإذا تم فرض ضريبة أو تم رفع سعر ضريبة قائمة بالفعل، فإنه يترتب على ذلك التأثير

(234) د. إبراهيم البرابيري: أثر الضريبة في توزيع الدخل، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص: 133.

(235) د. رجاء محمود شريف: مرجع سابق، ص 504

على الاستهلاك حيث يؤدي إلى انخفاض الدخل الحقيقية في حالة فرض ضريبة غير مباشرة مما يؤدي إلى خفض الاستهلاك. (236)

عند فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع أو الخدمات وكما سبق بيانها بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع السلع والخدمات إلا ما استثني بنص خاص وبالتالي فهذا من شأنه أن يغير العلاقات السعرية لمختلف السلع ويواجه المستهلك أسعاراً نسبية تختلف عن تلك التي كانت سائدة قبل فرض الضريبة وتصبح السلعة التي فرضت عليها الضريبة أكثر غلواً عن تلك التي لم تفرض عليها الضريبة. فمن حيث أثر الضريبة على الاستهلاك قد تستخدم كأداة لإعادة تخصيص الموارد لزيادة الرفاهية الاقتصادية لبعض فئات المستهلكين حيث التصنيف الاجتماعي.

الفرع الثالث: أثر الضريبة على الادخار.

أما من حيث أثر الضريبة على الادخار فإن الادخار هو أول درجات الاستثمار وكما أشرنا فيما سبق أن الضريبة تحدث أثرها في الادخار من خلال تأثيرها على حجم الدخل وعلى الميل للادخار. فالضريبة تعمل على إنقاص الدخل المتاحة لدى الأفراد ومن ثم فهي تؤدي إلى حدوث نقص في حجم الاستهلاك وفي حجم الادخار لدى الأفراد. (237)

فالضريبة تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بين الادخار والاستهلاك وفقاً لمرونة كل منها، ولما كان الإنفاق على الاستهلاك يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبياً، فإن الادخار يعد أول ضحايا الضريبة، حيث يتحمل العبء الأكبر من نقص الدخل المتاحة نتيجة لفرض الضريبة. وهذا الأثر للضريبة على حجم الادخار يعتبر أثراً عاماً أياً كان نوع الضريبة المفروضة. (238)

(236) د. السيد عبد المولي: المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 335.

(237) د. عادل أحمد حشيش: مرجع سابق، ص: 48.

(238) د. إسراء المغازي: مرجع سابق، ص 46.

وقد أجريت دراسة لمعرفة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الادخار حيث الهدف من الدراسة إذا ما كان هناك ارتباط بين تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتغيرات في معدلات الادخار. وتمت مقارنة التغيرات في تلك الضرائب كنسبة مئوية لإجمالي الضرائب وكانت فترة الدراسة لعشرين سنة من 1965 حتى 1985 ولخمس عشرة سنة من 1970 حتى 1985 وخلصت الدراسة إلى وجود ترابط إحصائي موجب بين التغيرات في معدل الادخار القومي أو المحلي والتغيرات في الاستخدام النسبي لضريبة القيمة المضافة أو ضرائب الاستهلاك بشكل عام. (239)

(239) د. غزال العوسي: مرجع سابق، ص 131.

المطلب الثاني

أثر الضريبة على القيمة المضافة في توجيه الاستثمار

الفرع الأول

أثر الضريبة على الإنتاج

كون أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة بالتالي هذه الضريبة تؤثر على نفقة الإنتاج حيث يترتب على هذه الضرائب ارتفاع نفقة الإنتاج إلا أن هذه الضريبة وإن كانت تؤثر على نفقة الإنتاج إلا أنها تختلف بحسب شكل السوق. (240)

ففي سوق المنافسة الكاملة (241) تحدد الأسعار وفقاً لقوى العرض والطلب وهو ما يجعل المنتج لا يستطيع تعويض الضريبة المفروضة على السلعة عن طريق رفع ثمنها بما يجاوز السعر السائد في السوق وبالتالي يقع عبء الضريبة على الربح الذي يحققه المنتج فإذا كان المنتج يحقق ربحاً عادياً وكانت الضريبة مساوية للربح فإنه يصبح في هذه الحالة غير محقق لأية أرباح أو خسائر، أما إذا كان المنتج يحقق أرباحاً مرتفعة فإن الربح المحقق ينقص بمقدار الضريبة المفروضة، وأما إذا كان المنتج يحقق أرباحاً أقل من مقدار الضريبة المفروضة فإن الضريبة يترتب عليها تحقق الخسائر للمنتج. (242)

وعلى ذلك فإن الضريبة يترتب عليها في هذه الحالة زيادة في نفقة الإنتاج ونقص في الأرباح وهو ما يؤدي إلى نقص في الإنتاج وإذا ما أصبح هذا النقص في الإنتاج عاماً ترتب على ذلك قلة المعروض من السلعة في الأسواق. (243)

(240) المرجع سابق، ص 132.

(241) سوق المنافسة الكاملة هو السوق الذي يحتوي على عدد كبير من المستهلكين أو العملاء أو التجار وأصحاب المصالح، ويكون خاضعاً لنظام معين، وعادة ما يكون من الصعب تغيير أسعار السلع والخدمات في سوق المنافسة.

(242) د. زكريا محمد بيومي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، ص 416

(243) د. عبد المنعم عبد الغني علي: مرجع سابق، ص: 112.

أما في حالة سوق الاحتكار ⁽²⁴⁴⁾، حيث يتمتع المحتكر بالحرية في تحديد الكمية التي يعرضها من السلعة وفقاً لمصلحته وهي الكمية التي تحقق له أقصى ربح، فإن إمكانية قيام المحتكر برفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة المفروضة مع الإبقاء على الكمية المنتجة كما هي دون تغيير يتوقف على مرونة الطلب على السلعة وعلى ما إذا كان السعر السائد قبل فرض الضريبة يحقق أكبر إيراد ممكن للمنتج، فإذا كان الطلب على السلعة مرناً فإن المنتج لا يستطيع أن يرفع سعر السلعة بمقدار الضريبة حتى لا يفقد جزءاً من السوق، ذلك لأن رفع ثمن السلعة سوف يترتب عليه خفض الطلب بنسبة أكبر من رفع السعر، أما إذا كان الطلب على السلعة غير مرّن فإن المنتج يستطيع رفع الثمن بمقدار الضريبة المفروضة وبالتالي لا يترتب على فرض الضريبة أي نقص في كمية الإنتاج أو في ربح المنتج. ⁽²⁴⁵⁾

الفرع الثاني

أثر الضريبة على الاستثمار

كما سبق بيانه فإن ضريبة القيمة المضافة قد نشأت في فرنسا وقد كان الغرض من نشأتها لغايات اقتصادية، وذلك من أجل أن يتم إلغاء الصفة التمييزية للرسوم على الإنتاج أمام

الاستثمارات، فمن حيث الواقع كانت الاستثمارات في ظل الرسوم على الإنتاج تخضع للضريبة مرتين وذلك عند شراء الاستثمار ولاحقاً عند بيع المنتجات المصنوعة من هذا الاستثمار كون أن سعر البيع يضم إلى قيمة الاستهلاك الرسم غير القابل للاسترداد الذي يتحمله المستهلك. ⁽²⁴⁶⁾

وبذلك عندما قامت فرنسا بإلغاء الرسوم على الإنتاج والانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة قد خلقت حافزاً لتشجيع الاستثمار. ويزيد التشجيع على الاستثمار كلما زاد الاعتماد في موضوع

(244) سوق الاحتكار هو السوق الذي لا يعتمد على وجود المنافسة، ويعد نقيضاً لسوق المنافسة الكاملة، ويعتمد سوق الاحتكار على الاحتكار الكامل للسلع والخدمات حيث يكون المحتكر هو الذي يوفر الخدمات والسلع بغض النظر عن ثمنها، وذلك لغياب المنافسة، ويُعتبر سوق الاحتكار قليل الإيرادات مقارنة بسوق المنافسة الكاملة.

(245) د. زكريا محمد بيومي: مرجع سابق، ص 422.

(246) محمد عبد الفتاح حسين صالح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2007، ص 86.

الضريبة على إجراء الخصومات الفورية على الضريبة التي كان قد تحملها الاستثمار في مرحلة الشراء ومن خلال فرض ضريبة القيمة المضافة سيتم توجيه الاستثمارات الجديدة وتحويل ما هو قائم منها من المشاريع السلبية إلى مشاريع مجدية وهو ما سيؤدي إلى تحرير الاقتصاد وتعجيل في سير عملية التنمية. (247)

حيث إن الميل للاستثمار يتوقف على عاملين أساسيين هما سعر الفائدة السائد في السوق والكفاية الحدية لرأس المال، وتؤثر الضرائب بشكل عام على معدل الربح بحيث عند زيادة الربح يزيد الميل للاستثمار وعند انخفاض الربح يقل الميل للاستثمار. (248)

ومما تقدم يتضح أن ضريبة القيمة المضافة وإن كانت ضريبة تستهدف السلع والخدمات إلا أن ذلك حتماً سيؤدي لانتعاش الاقتصاد واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية لكون أن دول مجلس التعاون لا تفرض ضرائب على ربح الشركات ومن ثم فإن الشركات قد تسعى للعمل في بيئة لا تفرض فيها رسوم على أرباح الشركات ومشاركة تلك الشركات في ربحها.

وأخيراً نشير إلى أن الضريبة تستخدم في العصر الحديث كأداة لتوجيه الاستثمارات بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة، أي أن الضريبة أصبحت تستخدم كوسيلة للتأثير على هيكل الاستثمار ويتم ذلك من خلال تقرير معاملة ضريبية مميزة بالنسبة للأنشطة الاقتصادية المرغوب في تشجيعها، وفي المقابل تعامل الأنشطة الاقتصادية المراد الحد من نشاطها معاملة ضريبية قاسية. (249)

(247) محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية " دراسة حالة الجزائر "، جامعة محمود منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010، ص 63.

(248) د. غزال العوسي: مرجع سابق، ص 134.

(249) د. السيد عبد المولي: مرجع سابق، ص: 426.

المطلب الثاني

أثر الضريبة على القيمة المضافة على مستوى الأسعار

تؤثر الضرائب بشكل عام على مستوى الأسعار من خلال ما تحدثه من انكماشية، فقد يترتب على اقتطاع مبلغ الضريبة من دخول الأفراد نقص على طلب هؤلاء الأفراد للسلع والخدمات بالتالي تتجه الأسعار إلى الانخفاض غير أن هذا الأثر قد لا يتحقق في حالة قيام الدولة باستخدام حصيلة الضرائب في شراء ما تحتاجه الحكومة والمشروعات العامة من سلع وخدمات فترتفع أسعار هذه السلع والخدمات في السوق. (250)

وقد تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضريبة على الموظفين والعمال وهؤلاء يقومون بدورهم بإنفاق هذه المبالغ في شراء السلع والخدمات التي يحتاجون إليها وبالتالي لا يتحقق انخفاض في الأسعار.

وقد تؤثر الضريبة في ثمن السلعة إما بالزيادة أو النقصان ويختلف ذلك طبقاً لإمكانية نقل عبء الضريبة إلى المستهلك وكون أن ضريبة القيمة المضافة الملتزم بسدادها هو المستهلك وهو من يتحمل عبء الضريبة فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

إن أكثر الحجج التي طالت تطبيق ضريبة القيمة المضافة هو تأثيرها على مستوى الأسعار ولذلك كان هناك العديد من الدراسات التحليلية اهتمت بدراسة ضريبة القيمة المضافة وتأثيرها على الأسعار مقارنة مع غيرها من الضرائب.

ومن هذه الدراسات Friedleander 1976 حيث أجريت هذه الدراسة على الدول التي طبقت الضريبة آنذاك، فقد خلصت الدراسة إلى أن بعض الدول قد تأثر مستوى الأسعار فيها في

(250) أحمد خميس عبد العزيز أبو زعيتر، "دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر 2012، ص: 59.

حين أن الغالبية العظمى لم ينجم عنها أي أثر وذلك كون أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة قد جاء من خلال استبدال ضريبة مكان ضريبة أخرى قائمة. (251)

كما أن الدول التي فرضت الضريبة كانت تتدخل بشكل مباشر وذلك لمنع أية زيادة محتملة في الأسعار نتيجة لفرض الضريبة.

وبقياس الوضع عليه في دول مجلس التعاون الخليجي نجد أن الأسعار قد ارتفعت بصورة أكيدة وذلك لعدم وجود ضرائب كانت مفروضة من الأساس مع الأخذ بالاعتبار أن معدل فرض الضريبة يعتبر منخفضاً وقد لا يشعر بوطئها المستهلك.

في المقابل نجد أن حجم الدخل هو نفسه ولم يتغير فبالنظرة للضريبة دور في زيادة مستوى الأسعار وليس المقصود به هو أن يُرفع سعر السلعة أو الخدمة نفسها، ولكن تحتفظ السلعة أو الخدمة بسعرها الأساسي قبل فرض الضريبة مع إضافة قيمة الضريبة على السعر الأساسي فقط.

ومع ذلك فإن اللجوء إلى ضريبة القيمة المضافة ورفع مستويات الأسعار ولو كان بشكل قليل يعد أفضل من أن تلجأ الدول لتخفيض النفقات العامة.

ويمكن قياس ذلك على دول مجلس التعاون الخليجي بأن تقوم الدول بدلاً من أن تفرض ضريبة القيمة المضافة أن تقلل نفقاتها من حيث إن الدولة لا تلتزم في مجال الطرق والصحة والسلامة والتعليم، والبنية التحتية، والأمن، والبيئة.. الخ أو تجعل تلك الخدمات مقابل رسوم. فعند ترجيح الأمرين نجد أنه من الأرجح أن تفرض الضريبة ولو كانت بنسبة بسيطة بدلاً من أن يتم تحميل المواطن تكاليف أخرى لا تقارن بزيادة الأسعار عند فرض هذه الضريبة.

(251) د. خالد عبد العليم عوض: مرجع سابق، ص 267.

المبحث الثاني

الآثار المالية للضريبة على القيمة المضافة

ترتكز إيرادات دول مجلس التعاون بشكل خاص على مصدر شبه وحيد تقريباً وهو الإيرادات النفطية وفي ظل انخفاض الإيرادات النفطية الآن في أسعار النفط العالمية واجهت تلك الدول صعوبة في تغطية نفقاتها المتزايدة.

ولذلك سعت دول مجلس التعاون الخليجي للبحث عن سبل لتنويع الإيرادات العامة لها، وتحقيق أكبر قدر من الاستقرار لتلك الإيرادات وربط إيراداتها بمحصلة ثابتة ومستقرة غير مرتبطة بالانخفاض والارتفاع وبذلك توفر ضريبة القيمة المضافة مصدر للإيرادات ثابت ومنظم.

وكون أن الضرائب هي دخيلة على الأنظمة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي فكان لابد من اللجوء لضريبة يسيرة وسهلة في التحصيل والتطبيق بالنسبة للخاضعين لها أو المستهلك الذي يتحمل وطأتها أو الإدارة الضريبية الملزمة بتحصيلها.

ويوضح الجدول التالي حجم الإيرادات الضريبية كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي.

الدولة	الإيرادات الضريبية % من الناتج المحلي الإجمالي 2014 (252)
البحرين	0.60%
الكويت	0.80%
قطر	1.70%
السعودية	1.40%
عمان	2.80%
الإمارات	2.50%

(252) Tax Policy Reforms in the GCC Countries Now and How? Gulf Cooperation Council Annual Meeting of Ministers of Finance and Central Bank Governors November 10, 2015, Doha, Qatar.

وبذلك تحديث النظام الضريبي في دول مجلس التعاون أو استحداثها أصبح ضرورة ملحة وحتمية وذلك لمواجهة المصاعب المتوقعة، وكما سبق بيانه فإن دول مجلس التعاون لا تطبق سوى ضريبة الواردات (الضريبة الجمركية) والضرائب غير المباشرة (ضريبة الاستهلاك) على بعض السلع الانتقائية.

كما أن فرض الضرائب في دول مجلس التعاون هو ضمن مبادرة على مستوى هذه الدول إلى تنويع اقتصادات المنطقة. في ظل انخفاض أسعار النفط بشكل عام خلال السنوات الأخيرة. وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون، على وضع تشريعات وأسس قانونية متماثلة للإجراءات الضريبية، تم توقيع اتفاقيات في إطارية موحدة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية، حيث تم الاتفاق على أن تقوم كل دولة بإصدار تشريعات داخلية متماثلة خاصة بها لتطبيق هذه الضرائب.

كما يتمتع مواطنو دول مجلس التعاون بخدمات عامة مثل (الرعاية الصحية والطرق والتعليم والحدائق والخدمات الاجتماعية والبنية التحتية) في حين تتكفل حكوماتها بدفع تكلفة هذه الخدمات، فحتى تستمر دول مجلس التعاون بتقديم خدماتها لمواطنيها للأجيال المستقبلية، وبمستوى عال من الجودة والفعالية كان لابد لها من تنويع مصادر إيرادات الدولة.

بالإضافة إلى أن فرض ضريبة القيمة المضافة يعد بمثابة مصدر دخل جديد وذلك كون أن وعاء هذه الضريبة يعتبر ثابتاً ومستقراً ويسهم في دعم الاستقرار الاقتصادي ودعم الموازنة الحكومية، ويشارك من خلالها المجتمع في دعم برامج الإصلاحات المالية والاقتصادية، والذي ينعكس بشكل أكيد على تطوير أداء القطاع الخاص، وتقليص دور القطاع العام والابتعاد عن تطبيق الضرائب العامة على الدخل وآثارها السلبية على المستثمرين وشعورهم بوجود طرف شريك في اقتسام الأرباح، مما يعوق توسع استثماراتهم وتوجههم إلى مناطق استثمار أخرى.

كما أن فرض ضريبة القيمة المضافة وقد سبق القول بأنها ضريبة مرنة وبذلك يستطيع المشرع من خلالها تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية عند تحديد نسبة الضريبة، فالمشرع له أن يخفض أو يزيد نسبة الضريبة على حسب نوع السلعة، وأهميتها للمستهلك أو المكلف وحسب رغبة الدولة

في التحكم أو الحد من التداول -ينطبق على الضريبة الانتقائية - بالإضافة إلى تصنيف السلع والخدمات على معدلات مختلفة وهي 5 % أو ضريبة صفرية أو معفية. (253)

ولبيان الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة تم تقسيم هذا المبحث لثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر الضريبة على القيمة المضافة على هيكل الإيرادات العامة للدولة

المطلب الثاني: أثر الضريبة على القيمة المضافة على حجم الإيرادات العامة للدولة.

المطلب الثالث: أثر الضريبة على القيمة المضافة على عجز الموازنة العامة.

(253) د. محمد عبد الله صوان: مرجع سابق، ص: 153.

المطلب الأول

أثر الضريبة على القيمة المضافة على هيكل الإيرادات العامة للدولة

المفهوم العام للإيرادات الحكومية هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة زمنية في صورة تدفقات أو تحسينات في الأصول أو انخفاض في الالتزامات التي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، إذا هي الأموال التي تتلقاها الحكومة ولا يترتب بسببها مطلوبات أو خصوم، وفي النهاية تؤدي الإيرادات إلى زيادة في صافي حقوق الملكية (رأس المال الحكومي) نتيجة زيادة الأصول (النقد أو المدينين).⁽²⁵⁴⁾

وتعتبر الإيرادات أداة مهمة للسياسة المالية في أي حكومة ينعكس عليها أثر الإنفاق الحكومي. وتتكون عادة الإيرادات الحكومية من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية والتي تمول جميعها خزينة الدولة.

وبالتالي يثور التساؤل عن مصادر الإيرادات التي تمول نفقات الدول ، وهو ما نبحثه في الفرع التالي .

الفرع الأول

هيكل الإيرادات العامة

تحدد القوانين والتشريعات الإيرادات العامة للدولة، ومن الملتزم بها، وما هي أساليب تقديرها في الموازنة العامة، ولا ترتبط بقانون الموازنة العامة للدولة كما هو الحال في النفقات العامة لها، فإن الإيرادات العامة تتولى أجهزة حكومية متخصصة عملية تحصيلها كلاً بحسب طبيعتها لصالح حساب الخزينة العامة للدولة، حيث إن رسوم إصدار جوازات السفر تختص بتحصيلها دائرة

(254) د. محمد عبدالله صوان: مرجع السابق، ص 47.

الجوازات العامة، رسوم الكهرباء والماء تختص بتحصيلها هيئة الكهرباء والماء ويقاس على ذلك كافة الإيرادات للدولة كلاً بحسب طبيعته واختصاصه. (255)

إن الإيرادات والنفقات أداتان مهمتان من أدوات السياسة المالية، فالتطور في الفكر الاقتصادي السائد ودور الدولة عبر مختلف المراحل لم يكن تأثيره فقط على النفقات العامة وتطور مفهومها، بل انعكس بالمثل على مفهوم ودور الإيرادات العامة في كل مرحلة، ويأتي ذلك الترابط من كون أن الإيرادات العامة والنفقات العامة أداتان مكملتان لبعضهما البعض، فأي إنفاق عام تريد الدولة إجراؤه لتحقيق أهدافها المختلفة يحتاج لأموال عامة لتغطيتها.

وتعرف الإيرادات العامة على أنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة، فقد تطورت الإيرادات العامة بتطور الفكر الاقتصادي والمالي السائد، فكانت في الفكر الاقتصادي التقليدي مقتصرة على تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الدولة بوظائفها الأساسية، أما في ظل الفكر الاقتصادي الحديث فأصبحت الإيرادات العامة بجانب كونها أداة للحصول على الأموال العامة، أداة هامة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي حسب الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها، إضافة إلى ذلك فإن أهمية الإيرادات العامة تزداد بزيادة أهمية الإنفاق كنتيجة لضرورة لتزايد دور الدولة في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي. (256)

(255) نواف محمد عباس الرماحي: المحاسبة الحكومية، دار صفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 197.

(256) محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 52.

الفرع الثاني

أنواع الإيرادات العامة

تنقسم الإيرادات العامة في قانون الموازنة إلى قسمين رئيسيين من حيث مصدرها، القسم الأول يتمثل في الإيرادات الجارية وتتضمن الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية، أما القسم الثاني فهو عبارة عن الإيرادات غير الجارية مثل المساعدات المالية والإعانات التي تتلقاها الدولة من مختلف المصادر.

أولاً: الإيرادات الجارية.

يقصد بالإيرادات الجارية هي تحصيل الأموال من مصادر اعتيادية ومتكررة بطبيعتها ويمكن الوثوق بتحصيلها إلى حد معقول ويمكن تكرارها في المستقبل، حتى لو انقطعت في بعض الفترات لسبب من الأسباب وتكون في معظم الأحيان من الأنشطة التشغيلية للدوائر مثل الإيرادات الضريبية والغير ضريبية. (257)

1-الإيرادات الضريبية:

هي المبالغ التي تتقاضاها الحكومة جبراً من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها الحكومية، أي تهدف إلى تمويل كافة مشاريع وقطاعات الحكومة (في مجال الطرق والصحة والسلامة والتعليم، والبنية التحتية، والأمن، والبيئة.. الخ) أي أن هدف الضرائب الإجبارية تمويل الخزينة العامة لتقديم منافع عامة للمجتمع ولا تشترط الحصول على منفعة خاصة ومباشرة (258) ومن أمثلتها:

أ-الضرائب المباشرة:

هي المبالغ التي يتحملها المكلفون (أفراد ومؤسسات) وتحسب على الوعاء الضريبي (سلع، رؤوس أموال، دخل، راتب، الخ) ولا تسمح الضريبة بتحميلها أو نقل عبأها إلى الغير من الأفراد والمؤسسات

(257) د. صوان عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 49.

(258) المرجع السابق، ص 49.

ومنها على سبيل المثال: ضرائب الدخل الشخصي، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، والضرائب على أرباح الشركات والبنوك. (259)

ب-الضرائب غير المباشرة:

وهي المبالغ التي يتحملها المكلفون بالضريبة (الأفراد والمؤسسات) وبالإمكان نقل عبأها إلى غيرهم من الأفراد والمؤسسات وتحسب على الوعاء الضريبي ويتم إضافتها على سعر البيع أو المطالبة بها بشكل صريح ويمكن استرداد قيمتها مثل ضريبة المبيعات، ضريبة القيمة المضافة، الضرائب على الواردات، الضرائب على الصادرات، الضرائب على الإنتاج. (260)

وهناك ضرائب نوعية أخرى غير مباشرة تأخذ أشكال مختلفة مثل:

- الرسوم الجمركية وهي مبالغ مفروضة على السلع المستوردة من خارج البلاد، وقد تأخذ الرسوم شكل ضرائب تقدر بنسبة مئوية من قيمة السلعة، أو شكل مبلغ ثابت يفرض على السلعة مهما كانت قيمتها وتعرف هذه باسم الضرائب النوعية والغرض من فرض الرسوم الجمركية هو جمع إيرادات للحكومة وحماية للمنتجين المحليين من المنافسة الأجنبية.

-الرسوم السيادية وتأخذ عددا من الأشكال مثل رسوم على المشروبات الكحولية التي تتقاضاها الجهة الحكومية من أي شخص مقابل استغادته من ترخيص حيازة المشروب.

-رسوم إيجار السكن والمحال التجارية ويقصد بها المبالغ المالية التي تتقاضاها الجهة الحكومية من أي شخص مقابل استغادته من ترخيص السكن وترخيص الأسواق.

-رسوم العوائد ورسوم تحسين الخدمات المقدمة.

2- الإيرادات غير الضريبية:

يقصد بالإيرادات غير الضريبية المبالغ المالية المتحققة من مصادر متكررة بطبيعتها غير الضرائب في مقابل ما تقدمه الجهة الحكومية من خدمات وما تقوم به من أنشطة وتنقسم إلى:

(259) د. صوان عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 49.

(260) المرجع السابق، ص 50.

-إيرادات الخدمات الجارية مقابل الاستفادة من إحدى الخدمات الحكومية وهي متعددة الأشكال مثل الخدمات الإدارية والتنظيمية والخدمات الاقتصادية مقابل الخدمات التي تقدمها الحكومة للأفراد والشركات ولا يقدمها القطاع الخاص وتكون غالباً على شكل معاملات مثل: التراخيص - التصاريح - الشهادات - الاشتراكات، الرسوم القضائية.

ثانياً: الإيرادات غير الجارية

وهي الإيرادات التي تتحقق من مصادر غير متكررة بطبيعتها ولا يمكن الوثوق في تكرارها في المستقبل وإن تكررت فيكون ذلك لبعض الفترات بمعنى أن لها طبيعة خاصة مثل: إيرادات مستخرجات الثروات الطبيعية (البترو - الغاز - المعادن...) - المنح والمساعدات - بيع الأصول الرأسمالية. (261)

ويوضح الجدول (8) أدناه هيكل الإيرادات العامة في دول مجلس التعاون من (2014-2012 م) (262)

نوع الإيرادات	2012	2013	2014	2012-2014
الإيرادات غير الضريبية	17,5	20,2	22,5	20,1
الإيرادات الضريبية	3,3	3,2	3,8	3,4
الإيرادات النفطية	82,4	79,8	77,5	79,9

(261) د. صوان عبد الله صوان: مرجع سابق، ص 51.

(262) Tax Policy Reforms in the GCC Countries Now and How? Gulf Cooperation Council Annual Meeting of Ministers of Finance and Central Bank Governors November 10, 2015, Doha, Qatar.

ومن الجدول المبين أعلاه والذي يعكس إيرادات دول مجلس التعاون الخليجي يتبين أن هذه الدول تعتمد بشكل أساسي على الإيرادات النفطية وتشكل الجزء الأهم في ميزانيتها حيث إن الإيرادات الضريبية والغير ضريبية تشكل نسبة بسيطة بالنسبة للإيرادات النفطية.

ويرجع ذلك إلى اعتماد الدول على الإيرادات النفطية وعزوفها عن تحديث نظمها الضريبية بما يتوافق وتزايد نفقاتها وتمكنها من استيفاء احتياجات الحكومات لمصدر مستدام غير متأثر بالأسعار المتغيرة يمكن الدول من القيام بدورها التقليدي من الدفاع والأمن والعدالة، والقيام بدورها الاجتماعي في توفير الخدمات المجتمعية كالتعليم، والصحة، والرعاية الاجتماعية، وغيرها.

ويبين الجدول أدناه هيكل الإيرادات في مملكة البحرين قبل فرض ضريبة القيمة المضافة حيث تنقسم الإيرادات إلى إيرادات نفطية وغير نفطية والإعانات إلى جانب وأن الإيرادات العامة حسب الوزارات والجهات الحكومية مقسمة إلى قطاع الشؤون الاقتصادية والبنية التحتية، قطاع حماية البيئة، قطاع الإسكان ومرافق المجتمع، قطاع الصحة، قطاع الشباب والثقافة العامة والإعلام، قطاع التعليم.

جدول (9) التصنيف النمطي لبنود الإيرادات

Description	البيان	التبويب Code			
		نوع Type	باب Chpt	قسم Sect	بند Item
Oil and Gas	النفط والغاز الطبيعي	4	1		
Oil Sales	مبيعات النفط	4	1	1	
Oil Sales - Bahrain Field	حقل البحرين	4	1	1	40011
Oil Sales - Abu-Sa'afa Field	حقل أبوسعفة	4	1	1	40012
Future Generations Reserve	احتياطي الأجيال القادمة	4	1	1	40014
Gas Sales	مبيعات الغاز	4	1	2	
Gas Sales - Manama Power Station	محطة المنامة للكهرباء	4	1	2	40031
Gas Sales - Sitra Power Station	محطة سترة للكهرباء	4	1	2	40032
Gas Sales - Sitra Water Station	محطة سترة للمياه	4	1	2	40033

المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني

Gas Sales - Riffa Power Station	محطة الرفاع للكهرباء	4	1	2	40034
Gas Sales - Hidd Power Station	محطة الحد للكهرباء وتحلية المياه	4	1	2	40035
Gas Sales - Hidd Water Station	محطة الحد للمياه	4	1	2	40036
Gas Sales to Electricity Power	مبيعات الغاز إلى محطات إنتاج الكهرباء والماء	4	1	2	40037
Gas Sales – Alba	شركة المنيوم البحرين (البا)	4	1	2	40051
Gas Sales – Bapco	شركة نفط البحرين (بابكو)	4	1	2	40052
Gas Sales – Banagas	شركة غاز البحرين الوطنية (بناغاز)	4	1	2	40053
Gas Sales - Other Companies	الشركات المحلية الأخرى	4	1	2	40054
Oil Taxation and Fees	الضرائب والرسوم النفطية	4	1	3	
Gas Income Tax	ضريبة دخل الغاز	4	1	3	42011
Petrol Tax	ضريبة البنزين	4	1	3	42013
Taxation and Fees	الضرائب والرسوم	4	2		
Taxes and Fees on Consumable Products	الضرائب والرسوم على استهلاك السلع والمنتجات	4	2	1	
Petrol Tax	ضريبة البنزين	4	2	1	42013
Taxes and Fees on International Trade	الضرائب والرسوم على التجارة الدولية	4	2	2	
Customs Duty on Essential Trad	ضرائب جمركية على السلع الضرورية الأساسية	4	2	2	42501
Customs Duty on Goods of Secon	ضرائب جمركية على السلع الأساسية الثانوية للاستعمال	4	2	2	42502
Customs Duty on Vehicles	ضرائب جمركية على المركبات	4	2	2	42503
Customs Duty on Manuf./Unmanuf	ضرائب جمركية على التبغ المصنع وغير المصنع ومشتقاته	4	2	2	42504
Customs Duty on Luxury Goods	ضرائب جمركية على السلع الكمالية	4	2	2	42505
Customs Duty on Yachts	ضرائب جمركية على اليخوت	4	2	2	42506
Protection of Domestic Industry	ضريبة حماية الصناعة الوطنية	4	2	2	42507
Registration and Permission Fees	رسوم التسجيل والتراخيص	4	2	3	
General Trade Activities Registration	نشاطات التجارة العامة	4	2	3	43011
Industrial Activities Registration	نشاطات الصناعة	4	2	3	43021
Financial Service Activities Registration	نشاطات الخدمات المالية	4	2	3	43031
Miscellaneous Service Activities	نشاطات الخدمات المتنوعة	4	2	3	43041
Air Transport Activities	نشاطات النقل الجوي	4	2	3	43042
Air Licensing Activities	نشاطات التراخيص الجوية	4	2	3	43043
Land Transport Licenses	رسوم تراخيص النقل البري	4	2	3	43044
Post Regulatory Licenses	رسوم تراخيص تنظيم البريد	4	2	3	43045

المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني

Commercial Agencies Registration	رسوم تسجيل الوكالات التجارية	4	2	3	43051
Lease Contract Fees	رسوم عقود الإيجار	4	2	3	43052
Organizing Engineering Professions Fees	رسوم تنظيم مزاولة المهن الهندسية	4	2	3	43071
Sand Mining License Fees	رسوم ترخيص استخراج رمال بحرية	4	2	3	43081
Application & Licensing Fees for Pearl Diving and Jnde	رسوم ترخيص الغوص للصيد واستخراج اللؤلؤ	4	2	3	43082
Real Estate Development Licensing Fees	رسوم ترخيص مزاولة التطوير العقاري	4	2	3	43091
Pharmaceutical Products Licensing	تراخيص ومنتجات الصيدلة	4	2	3	44041
Health Facilities Licenses & Fees	تراخيص ورسوم المرافق الصحية	4	2	3	44042
Health Professions Licenses & Fees	تراخيص ورسوم الصحة المهنية	4	2	3	44043
Adminstration Fees	الرسوم والأتعاب الإدارية	4	2	4	
Passport Fees	رسوم الجوازات	4	2	4	44011
Residence Permit Fees	رسوم الإقامة	4	2	4	44012
Visa & NOC Fees	رسوم التأشيرات وشهادات عدم الممانعة	4	2	4	44013
Population Card Fees	رسوم البطاقة السكانية	4	2	4	44015
Consultancy Services Fees	رسوم الخدمات الاستشارية	4	2	4	44016
Labour Market Regulatory Authority	حصة الحكومة من رسوم هيئة تنظيم سوق العمل	4	2	4	44021
Fast Track Services for Completion of Audit and Inspection Procedures' Fees	رسوم الخدمة السريعة لإنهاء إجراءات التدقيق والمعاينة	4	2	4	44022
Commodity Classification Fees	رسوم خدمات تصنيف البضائع	4	2	4	44023
Commodity Inspection Fees	رسوم مطابقة البضائع	4	2	4	44024
Customs Insurance Fees	رسوم التأمين الجمركي	4	2	4	44025
Fees on Custom Vehicle Cards	رسوم البطاقة الجمركية للمركبات	4	2	4	44026
Employment Permission Fees	رسوم رخص العمل	4	2	4	44031
Employment Permission Renewal	رسوم تجديد رخص العمل	4	2	4	44032
Collection Fees for BCCI	رسوم تحصيل إيرادات عضوية غرفة تجارة وصناعة البحرين	4	2	4	44033
Ownership Registration Fees	رسوم تسجيل الملكية	4	2	4	44051
Ownership Transfer Fees	رسوم نقل الملكية	4	2	4	44052
Car Registration Fees	رسوم تسجيل العربات	4	2	4	44071
Driving License Fees	رسوم رخص السياقة	4	2	4	44072
Return of Special and Semi-Special Vehicle License Plate Number	عوائد بيع أرقام التسجيل المميزة وشبه المميزة للمركبات	4	2	4	44073

Legal Fees	رسوم قضائية	4	2	4	44091
Documentation Fees	رسوم التوثيق	4	2	4	44092
Certification of Official Documents	رسوم تصديق المعاملات الرسمية	4	2	4	44093
Fees on Private Tobacco Goods	رسوم السلع الخاصة للتبغ	4	2	4	44094
Fees on Private Luxury Goods	رسوم السلع الخاصة للسلع الكمالية	4	2	4	44095
Tourism Services Classifications	رسوم تصنيف الفنادق	4	2	4	44111
Hotel Service Fees	رسوم خدمات الفنادق	4	2	4	44112
Gold Assaying Fees	رسوم فحص الذهب	4	2	4	44131
Pearl Assaying Fees	رسوم فحص اللؤلؤ	4	2	4	44132
Design & Measurement Fees	رسوم المواصفات والمقاييس	4	2	4	44151
Design & Trademark Fees	رسوم التصميمات والعلامات التجارية	4	2	4	44152
Trademarks & Commercial Reg. Fees	رسوم تأشير السجل والعلامات التجارية	4	2	4	44153
Municipality Fees for Residential Buildings (Investment)	رسوم البلدية للمباني السكنية (استثمار)	4	2	4	44161
Municipality Fees for Residential Buildings (Private)	رسوم البلدية للمباني السكنية (ملك خاص)	4	2	4	44162
Municipality Fees for Commercial Building Fees	رسوم البلدية للمباني التجارية	4	2	4	44163
Waste Disposal Fees	رسوم التخلص من النفايات	4	2	4	44164
Construction Permit Fees	رسوم تراخيص البناء	4	2	4	44165
Number Plate Fees for Residentail Buildings	رسوم لوحات رقم المنزل للمباني السكنية	4	2	4	44166
Sanitary Rinsing Fees	رسوم إعادة تدوير مياه الصرف الصحي	4	2	4	44167
Departure Fees	رسوم المغادرة	4	2	4	44171
Entrance Permit Fees	رسوم التصاريح	4	2	4	44172
Handling Fees on King Fahad Causeway	رسوم المناولة على جسر الملك فهد	4	2	4	44173
Partial Land Subdivision Fees	رسوم تقسيم قطعة أرض للتقسيم الجزئي	4	2	4	44181
Main Land Subdivision Fees	رسوم تقسيم قطعة أرض للتقسيم الرئيسي	4	2	4	44182
Fees of Sand Extraction and Sale	رسوم استخراج وبيع الرمال البحرية	4	2	4	44183
Capital Contribution for Infrastructure Fees	رسوم استرداد كلفة انشاء وتطوير البنية التحتية	4	2	4	44184
Tender Fees	رسوم المناقصات	4	2	4	44191
Wireless Equipment Fees	رسوم الأجهزة اللاسلكية	4	2	4	44211
Vedio Sales Distribution Right	حقوق توزيع أشرطة الفيديو	4	2	4	44212
Ship Arrival and Departure Permits	رسوم رخص الوصول والمغادرة للسفن	4	2	4	44904

المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني

Lawyer & Pilgrim Contractors Permits	رخص المحاماة ومقاولي الحج	4	2	4	44905
Application Fees	رسوم تقديم الطلبات	4	2	4	44908
Government Goods and Services	المنتجات الخدمية والسلعية الحكومية	4	3		
Sale of Government Services	المنتجات الخدمية الحكومية	4	3	1	
Airport Information Publication	تزويد المطار بالمعلومات	4	3	1	40136
Hospital Private Room Charges	الغرف الخاصة بالمستشفيات	4	3	1	41011
Primary Health Care Charges	الرعاية الصحية الأساسية	4	3	1	41012
Parcel & Postal Fees	خدمات الصحة العامة	4	3	1	41013
Special Medical Services Charges	الخدمات الطبية الخاصة	4	3	1	41014
Road Accident Treatment Fees	رسوم علاج إصابات حوادث الطرق	4	3	1	41015
Limited Private Practice Charges	الطب الخاص المحدود	4	3	1	41016
Out-Patient Charges	المرضى الخارجيون	4	3	1	41017
Medical Commission Fees	القومسيون الطبي	4	3	1	41018
Occupational Injury Treatment	رسوم علاج إصابات العمل	4	3	1	41019
Pre-employment Medical Examina	رسوم الفحص الطبي للمتقدمين على التوظيف	4	3	1	41020
Registration of College for Health	رسوم التسجيل في كلية العلوم الصحية	4	3	1	41021
X-Ray Fees	رسوم الأشعة السينية	4	3	1	41023
Lab. Fees	رسوم المختبر	4	3	1	41024
Operations Fees	رسوم العمليات الجراحية	4	3	1	41025
Maternity Services	خدمات الأمومة	4	3	1	41026
Public University Tutition Fees	رسوم تسجيل الطلبة غير البحرينيين في الجامعات الحكومية	4	3	1	41027
Courses & Seminar Fees	رسوم الدورات والمحاضرات	4	3	1	41028
Public University Fees for Bahrainis	رسوم تسجيل الطلبة البحرينيين في الجامعات الحكومية	4	3	1	41029
Parcel & Postal Fees	الطرود البريدية	4	3	1	41031
Post Box Rental	صناديق البريد الخاصة	4	3	1	41032
Transit Post Fees	بريد العبور	4	3	1	41033
Stamp Sales	الطوابع البريدية	4	3	1	41034
Franking Machine Sales	مكائن التخليص الآلي	4	3	1	41035
International Private Leased Circuit (IPLC) Service Fees	رسوم تأجير دائرة الخطوط الدولية	4	3	1	41040

Bandwidth Fees	رسوم نطاق التردد	4	3	1	41041
Internet Service Membership Fees	رسوم الاشتراك في خدمات الإنترنت	4	3	1	41042
Port Charges & Collection Service Fees	رسوم خدمة انتظام خط عبور ناقل بروتوكول الانترنت	4	3	1	41043
Interest & Other Currencies Rate Revenues	إيرادات الفوائد وفوارق العملة الأجنبية	4	3	1	41044
Container Handling & Storage Charges	مناولة وتخزين الحاويات	4	3	1	41051
Harbor Services Charges	خدمات المرفأ	4	3	1	41052
Port Operation Charges	عمليات الموانئ	4	3	1	41053
Port Administration Service Charges	خدمات الموانئ الإدارية	4	3	1	41054
Customs Stamp - Containers	قيمة الاختام الجمركية للحاويات	4	3	1	41055
Screen Inspection Fees	الفحص بالشاشات التلفزيونية	4	3	1	41056
Aeroplane Landing Fees	نزول الطائرات	4	3	1	41071
Aeroplane Parking Fees	وقوف الطائرات	4	3	1	41072
Overflying Fees	تحليق وإرشاد الطائرات	4	3	1	41073
Telephone Usage Charges	استخدام الهواتف	4	3	1	41091
Vehicle Parking Fees	مواقف السيارات	4	3	1	41111
Driving Instruction Fees	تدريب السباحة	4	3	1	41112
Advertisement Sales	الإعلانات	4	3	1	41151
Security Guard Income	دخل الحراسة	4	3	1	41171
Subscriptions to Training Programs	اشتراكات البرامج التدريبية	4	3	1	41212
Water Wells Drilling Income	حفر آبار المياه	4	3	1	41231
Land Survey Charges	مسح الأراضي	4	3	1	41232
Sewage Discharge Fees (Non-Domestic)	رسوم تصريف مياه الصرف الصحي (غير منزلي)	4	3	1	41233
Fees on Underground Water Usage	رسوم استهلاك المياه الجوفية	4	3	1	41234
Issue of Certificate Charges	إصدار الشهادات	4	3	1	41901
Examination Charges	رسوم الإمتحانات	4	3	1	41902
News and Media Services	خدمات الإعلام والأخبار	4	3	1	41905
Electronic Services Fees	رسوم الخدمات الإلكترونية	4	3	1	41907
Organizing Conferences and Exhibitions Fees	رسوم إقامة المؤتمرات والمعارض	4	3	1	41909
Sale of Government Goods	المنتجات السلعية الحكومية	4	3	2	
Agricultural Product Sales	مبيعات زراعية	4	3	2	40111

Animal Product Sale	مبيعات المنتجات الحيوانية	4	3	2	40112
Printing Press Sales	مبيعات المطبعة	4	3	2	40131
Publication Fees	مبيعات المطبوعات	4	3	2	40132
Book Sales	مبيعات الكتب	4	3	2	40133
Magazines & Newspaper Sales	مبيعات المجلات والجرائد	4	3	2	40134
Official Forms and Documents Sales	مبيعات الإستمارة والأوراق الرسمية	4	3	2	40135
Philatelic Office Sales	مبيعات مكتب الهواه	4	3	2	40151
Handmade Product Sales	مبيعات المنتجات الحرفية	4	3	2	40914
Other Product Sales	مبيعات أخرى	4	3	2	40915
Investments and Government Property	الإستثمارات والأملك الحكومية	4	4		
Investments	الإستثمارات	4	4	1	
Shares Dividends and Capital Shares	عوائد الأسهم وحصص رأس المال	4	4	1	45011
Government Returns from NOGA Holding	عوائد الحكومة من الشركة القابضة للنفط والغاز	4	4	1	45014
Government Returns from Telecommunications Regulatory Authority	عوائد الحكومة من هيئة تنظيم الاتصالات	4	4	1	45015
Government Return from Eskan Bank	عوائد بنك الإسكان	4	4	1	45016
Interest of Deposits & Bank Accounts	قوائد الأمانات	4	4	1	45501
Rent	الإيجارات	4	4	2	
Land Rent	إيجار الأراضي	4	4	2	46011
Temporary Land Rent	تأجير الأراضي لفترة مؤقتة	4	4	2	46012
Industrial Estates Rent	إيجار المناطق الصناعية	4	4	2	46021
Houses & Building Rents	إيجار البيوت والمباني	4	4	2	46031
Commercial Stores Rents	إيجار المحلات التجارية	4	4	2	46041
Galleries & Theaters Rents	إيجار المسارح وقاعات العرض	4	4	2	46051
Equipment Rents	إيجار المعدات	4	4	2	46071
Exhibition Rents	إيجار المعارض (Exhibition)	4	4	2	46081
Concession	الإمتيازات	4	4	3	
Government Concessions	الإمتيازات الحكومية	4	4	3	45103
Grants	الإعانات	4	5		
External Grants	الإعانات الخارجية	4	5	1	

External Grant Income	الإعانات الخارجية	4	5	1	47011
Sale of Capital Assets	مبيعات الأصول الرأسمالية	4	6		
Equipment and Instrument Sales	مبيعات المعدات والأدوات	4	6	1	
Income on Sale of Equipment Cap	مبيعات المعدات	4	6	1	48011
Income on Sale of Materials Cap	مبيعات المواد	4	6	1	48012
Income on Sale of Apparatus Cap	مبيعات الأجهزة	4	6	1	48013
Income on Sale of Vehicles Cap	مبيعات السيارات	4	6	1	48014
Income on Sale of Furniture Cap	مبيعات الأثاث	4	6	1	48015
Sale of Land & Intangible Assests	مبيعات الأراضي والأصول	4	6	2	
Income on Sale of Land	مبيعات الأراضي	4	6	2	48101
Income on Sale of Building	مبيعات المباني	4	6	2	48102
Auction Sales	مبيعات المزادات	4	6	3	
Income on Auction Sales of Cap	مبيعات المزادات	4	6	3	48501
Fines, Penalties and Miscellaneous	الغرامات والجزاءات والإيرادات المتنوعة	4	7		
Fines and Penalties	الغرامات والجزاءات	4	7	1	
Fines	الغرامات	4	7	1	49011
Penalties (Delay in Works Exec)	غرامات التأخير في تنفيذ الأعمال	4	7	1	49021
Compensations	التعويضات	4	7	1	49031
Vehicle Towing Fees	سحب العربات	4	7	1	49051
Traffic Accident & Report Fees	الحوادث المرورية وتقاريرها	4	7	1	49052
Forfeited Trust Monies	مصادرة الكفالات المالية	4	7	1	49061
Other Revenue	إيرادات أخرى	4	7	2	
Adjustments to Prior Years Res	استرجاع مصروفات السنوات السابقة	4	7	2	31012
Recovery of Fixed Expenses	تغطية المصروفات الثابتة	4	7	2	49901
Labour and Employees Cost	تكلفة العمال والموظفين	4	7	2	49902
Variance of Revenue Stamp Sale	فروق مبيعات الطوابع المالية	4	7	2	49903
Other Institutions Revenues	إيرادات المؤسسات الأخرى	4	7	2	49906
Revenue-Unidentified Customers	العملاء غير المصنفين	4	7	3	49913
Revenue-Unapplied Invoices	الفواتير غير المصنفة	4	7	3	49914
Unclassified Revenue	إيرادات غير مصنفة	4	7	2	49999
Cash Surplus	فائض النقدي	4	7	3	

Operation Surplus	فائض التشغيل	4	7	3	49907
Budget Surplus	فائض الميزانية	4	7	3	49908

المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني

أما بشأن هيكل النفقات العامة في مملكة البحرين فينقسم إلى المصروفات المتكررة للوزارات والجهات الحكومية والدعم الحكومي المباشر والاعتماد الاحتياطي وفوائد الدين العام إلى جانب مصروفات المشاريع. (263)

وقد تم استحداث نوعين من المصروفات العامة في الميزانية العامة للسنتين الماليتين في 2021-2022 وهما ميزانية التعامل مع فيروس كورونا والذي يقدر بمبلغ وقدره 50,000,000 مليون دينار بحريني إلى جانب حساب التكاليف التشغيلية لتأمين مخزون الغذاء الاستراتيجي والذي يقدر بمبلغ وقدره 2,500,000 مليون دينار بحريني. (264)

استمرت النفقات العامة المتصلة بالخدمات المقدمة للمواطنين في الازدياد ويرجع هذا الازدياد إلى النمو الطبيعي في الحاجة لهذه الخدمات.

جدول (10) إجمالي النفقات العامة لمملكة البحرين من 2003 حتى 2022 (265)

(القيمة بالدينار البحرين)

2022	2018	2013	2008	2003
3,568,659,000	3,687,194,000	3,624,092,000	1,871,900,000	1,158,993,000

(263) التصنيف النمطي لبند المصروفات المتكررة، الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني.

(264) الميزانية العامة للسنتين الماليتين 2021 - 2022

(265) وزارة المالية - التقرير المالي للسنوات من 2003 - 2022 - مملكة البحرين.

المطلب الثاني

أثر الضريبة على القيمة على حجم الإيرادات العامة للدولة

إن فرض ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون هو ضمن مبادرة على مستوى هذه الدول إلى تنويع اقتصادات المنطقة في ظل انخفاض أسعار النفط بشكل عام خلال السنوات الأخيرة. ومن ثم لبيان مدى نجاح فرض ضريبة القيمة المضافة لابد من تحليل البيانات المالية للميزانية حيث إن أثر الضريبة يمكن بيانه من خلال العائد من هذه الضريبة.

الفرع الأول

حجم الإيرادات قبل فرض ضريبة القيمة المضافة

تقدر نسبة الإيرادات النفطية من إجمالي الإيرادات العامة ما يقارب 95.86% في سنة 2019 حيث كانت نسبة الإيرادات النفطية تقدر بـ 2,032,047,000 مليار دينار بحريني من إجمالي الإيرادات العامة والتي تقدر حول 2,119,735,388 مليار دينار بحريني في حين تقدر نسبة الإيرادات النفطية من إجمالي الإيرادات العامة في 2020 نحو 89.36% حيث بلغت الإيرادات النفطية مبلغ وقدره 2,096,283,000 مليار دينار بحريني من إجمالي الإيرادات التي بلغت 2,345,784,778 مليار دينار بحريني، ومع تسجيل انخفاض في الاعتماد على الإيرادات النفطية نحو 6.5% في السنوات المبينة أعلاه إلا أنها لا زالت تعتبر نسبة كبيرة في ظل تراجع أسعار النفط.⁽²⁶⁶⁾

يبين الجدول أدناه الإيرادات العامة لمملكة البحرين بفارق خمس سنوات لكل قراءة

جدول (11) إجمالي الإيرادات العامة لمملكة البحرين من 2003 حتى 2018 ⁽²⁶⁷⁾

(القيمة بالدينار البحرين)

2018	2013	2008	2003
2,371,615,000	2,790,892,000	1,687,900,000	797,000,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2003-2018.

(266) وزارة المالية والاقتصاد الوطني - التقرير المالي للسنوات من 2019 - 2020، مملكة البحرين.

(267) وزارة المالية والاقتصاد الوطني - التقرير المالي للسنوات من 2003 - 2022، مملكة البحرين.

ومن خلال تحليل جدول الإيرادات العامة نجد أن الإيرادات العامة تطورت تطوراً ملموساً من السنة المالية 2003 عنها في عام 2018 حيث إنها ارتفعت ما يقارب ثلاثة أضعاف وذلك انعكاساً لدور الإصلاحات المالية التي قامت بها مملكة البحرين على مر الأعوام والبحث عن مصدر آخر للإيرادات بديل عن اعتمادها على الإيرادات النفطية كما أن الإصلاحات في النظم الضريبية مما لا شك فيه لها دور في تحسين وضع الإيرادات العامة.

الفرع الثاني

حجم الإيرادات بعد فرض ضريبة القيمة المضافة

تقدر إيرادات الجهاز الوطني للإيرادات في اعتماد الميزانية في 2021 بمبلغ وقدره 340,000,000 مليون دينار بحريني ومبلغ وقدره 360,000,000 مليون دينار بحريني عن اعتماد السنة 2022. (268)

جدول (12) إجمالي الإيرادات العامة لمملكة البحرين من 2019 حتى 2021 (269)

(القيمة بالدينار البحرين)

الإيرادات غير النفطية	الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة	الإيرادات النفطية	
27.83%	0	72.16%	2019
22.79%	14.13%	63.08%	2021

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2019-2021.

ويبين الجدول الموجود أعلاه بأن نسبة الاعتماد على الإيرادات النفطية قد انخفضت حيث إن النسبة في 2021 نحو 63.08% عما كانت عليه في 2019 والتي كانت 72.16% من إجمالي الإيرادات العامة أي أن الاعتماد على الإيرادات النفطية قد انخفض نحو 9.8% من إجمالي الإيرادات.

(268) التقرير المالي عن السنتين الماليتين 2021-2022 - وزارة المالية والاقتصاد الوطني.

(269) وزارة المالية والاقتصاد الوطني - التقرير المالي للسنوات من 2003 - 2022، مملكة البحرين.

ومن خلال تحليل اعتماد الميزانية للسنوات آتفة الذكر نجد أن ضريبة القيمة المضافة وإن كانت تشكل ما نسبته من 14.13 % والتي تعتبر نسبة بسيطة إلا أنها قد حققت الهدف من وراء سنّها حيث إن استمرار الالتزام بضريبة القيمة المضافة من قبل التزام الممولين فإن الضريبة على المدى البعيد ستحقق نتائج إيجابية تنعكس على ميزانية الدولة ولو بنسبة بسيطة.

أما في المملكة العربية السعودية فقد نجد أن الأثر المالي لضريبة القيمة المضافة قد تبين بصورة أوضح كونها قد فرضت قبل مملكة البحرين، حيث بينت الدراسة في المملكة العربية السعودية أثر مساهمة الإيرادات الضريبية بالنسبة لإجمالي الإيرادات على النحو التالي:

جدول (13) أثر مساهمة الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة

في المملكة العربية السعودية

(القيمة مليار ريال سعودي)

البيان		القيم المقدرة لعام 2017		القيم المقدرة لعام 2018	
		القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
الإيرادات الضريبية		97	%14	142	%18
إجمالي الإيرادات		692		783	

حيث يتضح أن الإيرادات الضريبية بلغت 97 مليار ريال من إجمالي الإيرادات 692 مليار ريال في عام 2017، حيث كانت مساهمة الإيرادات الضريبية في عام 2017 بنسبة 14 % من إجمالي الإيرادات العامة للدولة، وفي عام 2018 ارتفعت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة بنسبة 4 % عن العام السابق حيث بلغت نسبة المساهمة 18 % من الإيرادات العامة. (270)

(270) وزارة المالية، بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021، المملكة العربية السعودية.

جدول (14) أثر مساهمة ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة

في المملكة العربية السعودية

(القيمة مليار ريال سعودي)

البيان		القيم المقدرة لعام 2017		القيم المقدرة لعام 2018	
		القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
ضريبة القيمة المضافة		-	-	23	%2.94
إجمالي الإيرادات		692	-	783	%2.94

حيث يتضح أن ضريبة القيمة المضافة لم تسهم في الإيرادات العامة لعام 2017 وذلك لأنه لم يتم تطبيقها آنذاك، وفي عام 2018 بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة 23 مليار ريال، حيث أسهمت هذه الإيرادات بزيادة في الإيرادات العامة بنسبة 2.94%.⁽²⁷¹⁾

(271) وزارة المالية، بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021، المملكة العربية السعودية.

المطلب الثالث

أثر الضريبة على القيمة المضافة على عجز الموازنة العامة

كانت الدول سابقا تقوم بجباية الأموال وتتفقها دون أي قواعد، ومن ثم بدأت عملية ضبط الإيرادات ومن ثم النفقات في بريطانيا حيث ظهرت فكرة إعداد موازنة إيرادات ونفقات الدولة عام 1628 وذلك عندما أصبح من الضروري أن يتم اعتماد الإيرادات والمصروفات من ممثلي الشعب والإذن للملك في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة. (272)

فمرت فكرة الموازنة بعدة مراحل في بريطانيا وهي أول دولة استتبعت القواعد والمبادئ التي تقوم عليها فكرة الموازنة الحديثة. (273)

وبالتالي ماهي الموازنة وكيف يحدث العجز بها وما هو أثر ضريبة القيمة المضافة على عجز الموازنة؟

يقصد بالموازنة في اللغة هو المساواة، المقابلة وهي مشتقة من كلمة ميزان ويعني هذا الأخير العدل ويقال في لغة العرب وازن بين شيئين موازنة. (274)

وأطلق لفظ الميزانية في بادئ الأمر على حقبة النقود أو المحفظة العامة ثم قصد بها بعد ذلك مالية الدولة، وفي كل الأحوال تعني كلمة الموازنة العامة الإيرادات والنفقات العامة للدولة. (275)

أما الموازنة العامة وفقاً لمفهومها المالي الحديث فهي عبارة عن برنامج عمل متفق عليه فيه تقدير الإنفاق العام للدولة، ومواردها لفترة لاحقة، تلتزم به الدولة وتكون مسئولة عن تنفيذه

(272) د. رمزي ذكي: الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، دار سينا للنشر، القاهرة، 1992، ط1، ص 105.

(273) د. غزال العوسي: مرجع سابق، ص 3.

(274) الجوهري: الصحاح، تحقيق أحمد عبدالغفور عطار، دار العلم للملايين، بيروت، ط6، 1984 ص 2213

(275) شكري، فهمي، محمود: الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 1980، ص 98.

وتتكون الموازنة العامة من جانبين يشمل النفقات العامة والإيرادات التي تتول إلى خزينة الدولة مهما كان مصدرها. (276)

ونص المرسوم بقانون رقم 35 لسنة 2002 بشأن الميزانية العامة على تعريف الميزانية العامة للدولة على أنها " أداة السياسة المالية للدولة، وتتضمن بيان الإيرادات المقدر تحصيلها والمصروفات المقدر إنفاقها للحكومة خلال سنة مالية معينة، وبما يحقق الاستقرار والنمو الاقتصادي، من خلال التخصيص العادل للموارد الوطنية ليتم استغلالها بكل كفاءة وفعالية. (277)

تمثل الموازنة العامة الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة لأي دولة من الدول، إذ إنها تشمل بنود الإنفاق، وكيفية توزيع موارد الدولة على مختلف الخدمات التي تقدمها لمواطنيها، بالإضافة إلى أنها تبين لنا كيفية حصول الدولة على مختلف الإيرادات العامة التي تمول بها هذا الإنفاق.

فالموازنة العامة هي بيان تقديري لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مستقبلية تقاس عادة بسنة وتتطلب إجازة من السلطة التشريعية كما أنها أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.

وبعد بيان مفهوم الموازنة متى يحدث العجز بالموازنة؟

الموازنة من حيث الأصل في المفهوم التقليدي تقتضي أن تتساوى الإيرادات العامة مع النفقات العامة، أما المفهوم الحديث فيقوم على أساس التوازن المالي والاقتصادي بدلا من التوازن في النفقات والإيرادات. (278)

وبالتالي عند حدوث اختلال في التوازن بين النفقات والإيرادات يحدث العجز ويعود ذلك لعدة أسباب:

(276) د. غزال العوسي: مرجع سابق، ص 4.

(277) قانون الميزانية العامة، الصادر بالمرسوم بقانون رقم (39) لسنة 2002، مملكة البحرين.

(278) ميثم صاحب عجام، ميثم، علي محمد سعود: تخطيط المال العام: سياسات تعبئة الموارد وإدارة المصروفات العامة، دار الكندي، إربد، 2004، ص: 372.

-وجود خطأ في تقدير الإيرادات والنفقات أو خطأ في دراسة الحالة الاقتصادية المقبلة التي تنفذ فيها الموازنة.

-عدم كفاية الإيرادات وخاصة السيادية منها لتغطية النفقات العامة.

-وجود عجز مستمر لسنوات والنواتج عدة أسباب مثل تزايد النفقات لا يقابله تزايد في الإيرادات أو التهرب الضريبي.

وبذلك اعتبرت الحكومات أن استحداث ضريبة القيمة المضافة سوف يؤدي إلى تحقق إيرادات لها تسمح بتخفيض الدين العام المتراكم.

ويتحقق العجز عند زيادة النفقات والمصروفات على الإيرادات المحصلة خلال سنة مالية معينة والتي تم قيدها في حسابات الموازنة للسنة المالية التي قبضت أو دفعت فعلياً خلالها.

لذا لابد من معرفة أن العجز في الموازنة نوعان أولهما نقدي والآخر مالي كما يلي. (279)

العجز النقدي: يظهر العجز النقدي في الموازنة العامة المتطابقة والموازنة، والتي تكون فيها الإيرادات العامة المتوقعة كافية لتغطية النفقات العامة المتوقعة، عندما يحدث تأخر في تحصيل الإيرادات الاعتيادية في المواعيد المحددة لها مسبقاً بسبب موسمية تحصيل بعض الإيرادات العامة، وفي نفس الوقت يبقى الإنفاق جارياً مما يسبب عجزاً في السيولة النقدية للخزانة العامة أي ما يسمى بالعجز النقدي، وعلاج هذا العجز يكون بإصدار الدولة لأذونات الخزانة قصيرة الأجل (91 يوم) حيث تتمتع بسيولة عالية وينتفي عنها خطر عدم الوفاء عن الاستحقاق لقصر آجالها. (280)

العجز المالي: يعرف العجز المالي بأنه زيادة حقيقة في النفقات العامة بالمقارنة مع الإيرادات العامة خلال السنة المالية الواحدة، وتعالج الدولة هذا العجز بإصدار سندات الخزانة العامة التي تتميز بمدة متوسطة إلى طويلة الأجل، وسبب لجوء الدولة لهذا القرض (سندات الخزانة العامة) هو عدم قدرتها على تغطية العجز المالي خلال السنة المالية. (281)

(279) ميثم صاحب عجام، علي محمد سعود: مرجع سابق، ص: 372-373.

(280) أحمد خميس عبد العزيز أبو زعيتر: مرجع سابق، ص: 57.

(281) المرجع السابق، ص: 58.

ورغم محاولات مملكة البحرين في تقليص عجز الموازنة إلى أن الموازنة قد تحسنت بشكل طفيف في بعض السنوات ومع ذلك استمر العجز في التقاوم نتيجة لعدة أسباب ومن أهمها ارتفاع فوائد الدين العام وزيادة النفقات العامة.

جدول (15) عجز الموازنة العامة لمملكة البحرين من 2003 حتى 2022

(القيمة بالدينار البحريني)

2,022	2018	2013	2008	2003
-1,111,528,000	-1,315,579,000	-833,200,000	-184,000,000	-361,993,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2003-2022.

يشير الجدول التالي للتصنيف النمطي لبندود الإيرادات والتصنيف النمطي الموحد لبندود المصروفات المتكررة للنظام المالي والمقسم إلى سبعة أبواب رئيسة نبينها على النحو التالي:

التصنيف النمطي لبندود الإيرادات	التصنيف النمطي الموحد لبندود المصروفات المتكررة	
الضرائب والرسوم	نفقات القوى العاملة	الباب الأول
المنتجات الخدمية والسلعية الحكومية	نفقات الخدمات	الباب الثاني
الاستثمارات والأموال الحكومية	نفقات السلع المستهلكة	الباب الثالث
الإعانات	نفقات السلع الرأسمالية	الباب الرابع
مبيعات الأصول الرأسمالية	نفقات الصيانة	الباب الخامس
الغرامات والجزاءات والإيرادات المتنوعة	نفقات تحويلية	الباب السادس
النفط والغاز الطبيعي	الإعانات وتسديد فوائد القروض	الباب السابع

المصدر: الموقع الرسمي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني.

يشير تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019 إلى تطبيق حزمة من المبادرات بالتوازي مع برنامج التوازن المالي والتي أسهمت في تعزيز الوضع المالي ومواجهة التحديات الناتجة عن تقلبات أسعار النفط العالمية، وذلك على النحو التالي:

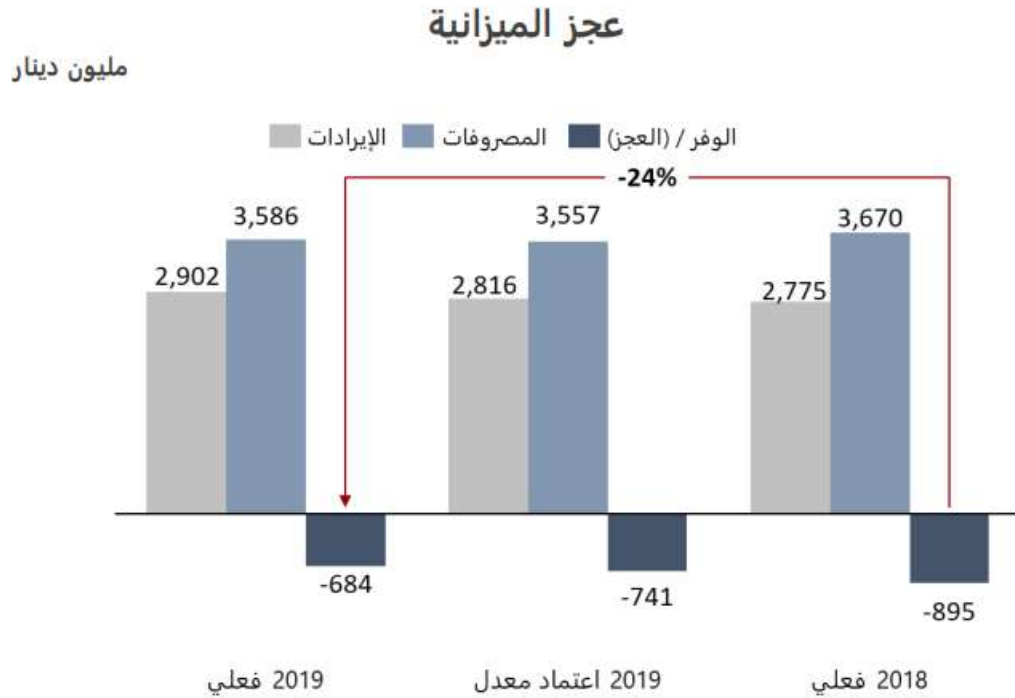
-تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

- متابعة تطبيق الإيرادات الانتقائية على السلع الضارة.

-زيادة نسبة مساهمة الشركات الحكومية في الميزانية العامة للدولة.

- تحسين وضمان كفاءة آلية تحصيل الإيرادات العامة والعمليات الحكومية بما يسهل الإجراءات العامة المتعلقة بها.

أشار التقرير إلى أن العجز لسنة 2019 قد بلغ 684 مليون دينار بحريني، مقابل العجز المعتمد



في قانون الميزانية للسنتين الماليتين 2019 و 2020 والبالغ 696 مليون دينار للسنة المالية 2019. (282)

ترجع أسباب ارتفاع إجمالي الإيرادات المحصلة للدولة والتي بلغت نسبة 3 % مقارنة بالميزانية المعتمدة إلى تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة والتي تشكل بدورها 47 % من إيرادات الضرائب والرسوم. وقد شكلت الإيرادات المحصلة من الضرائب والرسوم في السنة المالية 2019 نسبة

(282) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019، أغسطس 2020.

19 % من إجمالي الإيرادات و 68 % من إجمالي الإيرادات غير النفطية مقابل 11 % من إجمالي الإيرادات و 60 % من إجمالي الإيرادات غير النفطية للسنة المالية 2018. (283)

وبين الجدولان التاليان مرحلتين من المراحل حيث خصصنا المرحلة الأولى من 2017 وحتى 2019 وهي المرحلة التي تسبق فرض ضريبة القيمة المضافة والمرحلة الثانية هي المرحلة من 2020 وحتى 2022 والتي تعكس أثر ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات.

جدول (16) إجمالي الإيرادات والمصروفات العامة من السنة المالية 2017 – 2019 (الفترة الأولى) في مملكة البحرين

(القيمة بالدينار البحريني)

2019	2018	2017	البيان
الإيرادات العامة			
2,076,773,000	1,842,273,000	1,780,737,000	اجمالي إيرادات النفط والغاز
-20,586,000	-20,586,000	-20,586,000	احتياطي الاجيال القادمة
-24,140,000	-25,490,000	-34,598,000	دعم مبيعات منتجات النفط في السوق المحلي
2,032,047,000	1,796,197,000	1,725,553,000	صافي إيرادات النفط والغاز الطبيعي
783,654,359	547,218,000	484,508,000	الإيرادات غير النفطية
0	28,200,000	28,200,000	الإعانات
0	0	0	الجهاز الوطني للإيرادات
2,119,735,388	2,371,615,000	2,238,261,000	إجمالي الإيرادات العامة
المصروفات العامة			
1,989,520,000	2,159,841,000	2,119,401,000	المصروفات المتكررة للوزارات والجهات الحكومية
585,691,000	644,353,000	653,294,000	الدعم الحكومي المباشر
96,456,330	0	0	الاعتماد الاحتياطي
640,000,000	553,000,000	477,000,000	فوائد الدين العام
0	0	0	ميزانية التعامل مع فيروس كورونا
0	0	0	حساب التكاليف التشغيلية لتأمين مخزون الغذاء الاستراتيجي

(283) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019، أغسطس 2020.

3,311,667,330	3,357,194,000	3,249,695,000	مجموع المصروفات المتكررة
200,000,000	330,000,000	330,000,000	مصروفات المشاريع
3,511,667,330	3,687,194,000	3,579,695,000	إجمالي المصروفات العامة
-695,965,971	-1,315,579,000	-1,341,434,000	الوفر/ (العجز)

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لبيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2017-2022.

جدول (17) إجمالي الإيرادات والمصروفات العامة من السنة المالية 2020 – 2022 (الفترة الثانية) في مملكة البحرين
(القيمة بالدينار البحريني)

2022	2021	2020	البيان
الإيرادات العامة			
1,551,919,000	1,538,122,000	2,141,819,000	اجمالي إيرادات النفط والغاز
-20,586,000	-20,586,000	-20,586,000	احتياطي الاجيال القادمة
-	-	-24,950,000	دعم مبيعات منتجات النفط في السوق المحلي
1,531,333,000	1,517,536,000	2,096,283,000	صافي إيرادات النفط والغاز الطبيعي
565,798,000	548,345,000	850,210,554	الإيرادات غير النفطية
0	0	0	الإعانات
360,000,000	340,000,000	0	الجهاز الوطني للإيرادات
2,457,131,000	2,405,881,000	2,345,784,778	إجمالي الإيرادات العامة
المصروفات العامة			
1,965,175,000	1,959,787,000	1,966,354,000	المصروفات المتكررة للوزارات والجهات الحكومية
451,280,000	496,962,000	586,357,000	الدعم الحكومي المباشر
95,204,000	96,517,000	97,491,330	الاعتماد الاحتياطي
757,000,000	708,000,000	697,000,000	فوائد الدين العام
0	50,000,000	0	ميزانية التعامل مع فيروس كورونا
0	2,500,000	0	حساب التكاليف التشغيلية لتأمين مخزون الغذاء الاستراتيجي
3,268,659,000	3,313,766,000	3,347,202,330	مجموع المصروفات المتكررة
300,000,000	300,000,000	200,000,000	مصروفات المشاريع
3,568,659,000	3,613,766,000	3,547,202,330	إجمالي المصروفات العامة
-1,111,528,000	-1,207,885,000	-600,708,776	الوفر/ (العجز)

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2017-2022.

ومن خلال تحليل الإيرادات العامة نلاحظ سجلت الإيرادات الفعلية للبحرين للسنة المالية 2019 ارتفاعاً بمعدل 3 % عن الميزانية المعتمدة، ونمو نسبة قدرها 5 % مقارنة بالنتائج الفعلية للسنة المالية 2018. وقد أسهمت الإيرادات غير النفطية في نمو الإيرادات العامة لمملكة البحرين بشكل ملحوظ، حيث ارتفعت الإيرادات الفعلية غير النفطية المحصلة بنسبة 4 % من الميزانية المعتمدة للإيرادات غير النفطية للسنة المالية 2019، مع نمو بنسبة قدرها 66 % مقارنة بالنتائج الفعلية للسنة المالية 2018. (284)

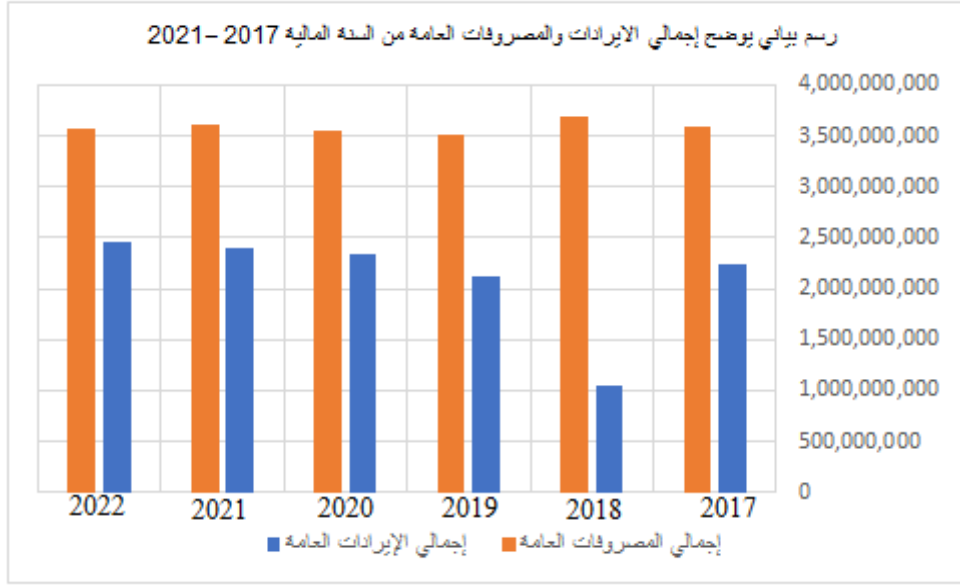
وقد ارتفع مستوى إجمالي المصروفات العامة الفعلية بنسبة 0.8 % مقارنة بالميزانية المعتمدة للسنة المالية 2019. حيث ارتفعت المصروفات المتكررة الفعلية والتي تشمل فوائد الدين الحكومي بنسبة 1.7 % عن الميزانية المعتمدة لها، إما مصروفات المشاريع الفعلية فانخفضت بنسبة 9.8 % عن الميزانية المعتمدة لها. (285)

ومقارنة بالنسبة المالية 2018 فقد انخفضت المصروفات العامة بنسبة قدرها 2.3 % وانخفض الصرف في المصروفات المتكررة بنسبة 0.3 %، في حين انخفضت مصروفات المشاريع بنسبة 23 %. (286)

(284) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019، أغسطس 2020.

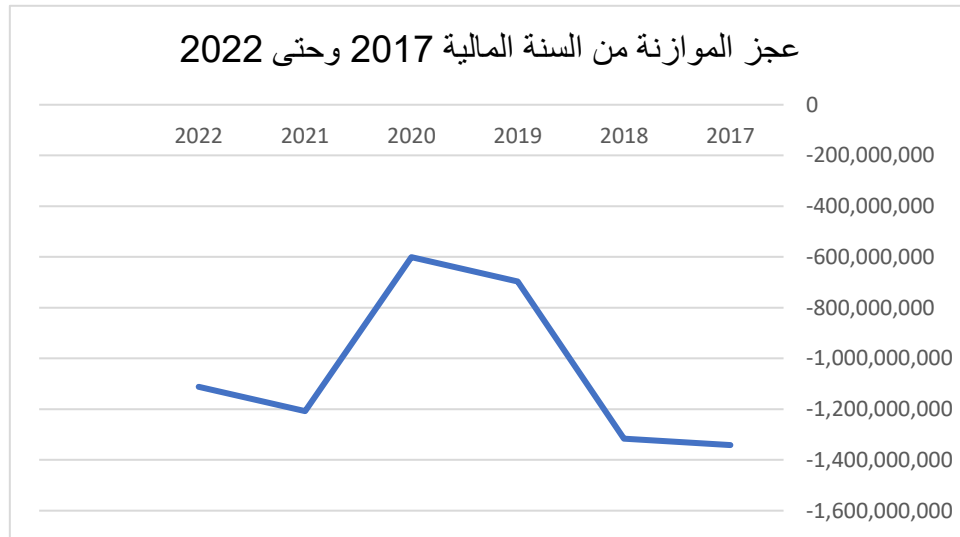
(285) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019، أغسطس 2020.

(286) وزارة المالية والاقتصاد الوطني، تقرير أداء تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المالية 2019، أغسطس 2020.



المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2017-2022.

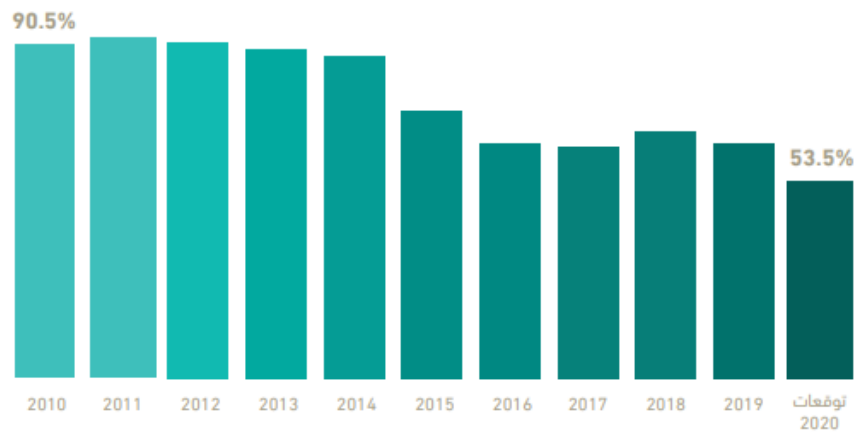
وبذلك يمكن قياس أثر ضريبة القيمة المضافة حيث انعكس ذلك على العجز بوجود إما تحسن ملحوظ وانخفاض في العجز من العام 2017 حتى 2019، ومع ذلك لا يمكن قياس الأثر بصورة دقيقة وذلك يعود إلى زيادة التزامات الحكومة من خلال فرض ميزانية للتعامل مع فيروس كورونا وإضافة بند حساب التكاليف التشغيلية لتأمين مخزون الغذاء الاستراتيجي إلى جانب ارتفاع الدين العام كما سبق بيانه.



المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني للأعوام من 2017-2022.

في المملكة العربية السعودية تشكل العائدات غير النفطية ارتفاعا ملحوظا كما هو في مملكة البحرين واعتماد المملكة العربية السعودية على الإيرادات غير النفطية ويوضح الرسم البياني الانخفاض الحاصل من سنة 2010 حتى 2020 حيث كانت في 2010 ما يقارب 90% من إجمالي الإيرادات ومتوقع أن تصل حتى 53.3 % وهو ما يعد تحقيق ضريبة القيمة المضافة للهدف منها بحيث تقلل دول مجلس التعاون من اعتمادها الكلي على الإيرادات النفطية. (287)

نسبة الإيرادات النفطية من إجمالي الإيرادات في المملكة العربية السعودية



المصدر: وزارة المالية - بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021- المملكة العربية السعودية: ص: 28

كما يبين الجدول أدناه تحسن عجز الموازنة في المملكة العربية السعودية وتقليصه على مر الأعوام من خلال استقراء التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية للأعوام 2017 حتى 2022.

جدول (18) إجمالي الإيرادات والمصروفات العامة من السنة المالية 2017 – 2022

في المملكة العربية السعودية

البيان	2017	2018	2019	2020	2021	2022
إجمالي الإيرادات	692	906	927	833	849	864
إجمالي النفقات	890	1,079	1,059	1,020	990	955
عجز الميزانية	-198	-174	-133	-187	-141	-91
الدين العام	438	560	678	754	937	1013

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى بيانات التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية للأعوام من 2017-2022.

(287) وزارة المالية، بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 2021، المملكة العربية السعودية.

خاتمة

إن استحداث النظام الضريبي في مملكة البحرين بضريبة القيمة المضافة قد أسفر عن توسيع القاعدة المالية لتوليد الإيرادات العامة لمقابلة النفقات العامة، وهو ما قد تم بيانه في هذه الدراسة حيث تناولنا في هذه الدراسة بيان مبررات وتحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة ومن ثم تناولنا التنظيم القانوني للضريبة على القيمة المضافة من خلال بيان نطاق تطبيق الضريبة وإجراءات ربطها وتحصيلها أما في الفصل الثالث والأخير فقد تناولنا بالتحليل الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة في الدول المقارنة.

انطلاقاً ممن سبق خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج والتوصيات أهمها:

أولاً: الاستنتاجات.

1. أن دول مجلس التعاون قد قامت بتحديد وعاء الضريبة بشكل واضح ودقيق دون لبس أو غموض.

2. تسهم ضريبة القيمة المضافة في توسيع القاعدة المالية لتوليد الإيرادات العامة، وذلك بسبب اتساع وعائها الضريبي وقصر فترة تحصيلها فهي تستقطب إيرادات وفيرة تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة، فهي تعمل على ضخ قدر مناسب من السيولة في الخزينة العامة تمكن الدولة من تمويل مشاريعها التنموية.

3. حدد القانون حد التسجيل الإلزامي بحيث يكون 37,500 دينار بحريني، ولجنة الوزارية -لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول مجلس التعاون - تعديل حد التسجيل بعد ثلاث سنوات من التطبيق مما يضيف المرونة في التطبيق والتي تعمل على زيادة حصيلة ضريبة القيمة المضافة.

4. يقوم هيكل النظام الضريبي في مملكة البحرين على ضريبة مباشرة واحدة وثلاثة أنواع من الضرائب غير المباشرة، وتتمثل الضريبة المباشرة في النظام الضريبي البحريني في الضريبة على الدخل المتحصلة من شركات النفط والغاز، أما الضرائب غير المباشرة

فتمثل في الرسوم الجمركية، والضريبة الانتقائية، وضريبة القيمة المضافة موضوع الدراسة، وهو ما يعكس ضعف الإيرادات الضريبية في مملكة البحرين.

5. يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في البحرين بعض التحديات لعل أهمها عدم وجود إدارة ضريبية ذات خبرة في مجال هذا النوع من الضرائب، فضلاً عن نقص الوعي والثقافة الضريبية لدى الموردين والتجار الخاضعين للضريبة، إلى جانب أثر هذا النوع من الضرائب على ارتفاع الأسعار.

6. وضع المشرع البحريني ضمانات قوية لتحصيل الضريبة والحيلولة دون التهرب منها بما يحقق الردع العام والخاص، من خلال منح الوزير المختص الحق في فرض غرامات إدارية نتيجة ارتكاب الخاضع للضريبة لمخالفات ضريبية لا ترقى إلى درجة التهرب الضريبي، كما ألزم الخاضع للضريبة بالاحتفاظ بالسجلات، والدفاتر المحاسبية والفواتير لمدة خمس سنوات من انتهاء الفترة الضريبية المتعلقة بها، هذا فضلاً عن تقرير عقوبة السجن والغرامة على حالات التهرب الضريبي، واعتبار التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.

7. أهمية ضريبة القيمة المضافة في التنوع في مصادر الإيرادات للدولة وذلك على أثر تراجع العائدات النفطية.

ثانياً: التوصيات.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بالعمل على تعزيز الدور الإرشادي والتدريبي لمؤسسات الدولة ذات العلاقة في نشر الوعي الضريبي لمختلف أشكال الضريبة ومن ضمنها ضريبة القيمة المضافة من خلال:

1) التطوير المستمر للتشريعات الضريبية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية وبما يحقق العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة والمرونة في التعامل.

- (2) ضرورة اختيار الكفاءات للوظائف الإدارية ورفع مستوى تأهيل وتدريب العاملين لمواكبة التطورات في العالم بالنسبة للدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة.
- (3) العمل على تطوير كفاءة الإدارة الضريبية وذلك كونه جهاز مستحدث من خلال إقامة الدورات التدريبية المتخصصة، ودعم الإدارة الضريبية بعدد كاف من مفتشي الضرائب
- (4) استحداث محاكم أو دوائر في المحاكم تختص بالنظر في الفصل في المنازعات الضريبية.
- (5) وضع برامج خاصة للتوعية والإعلام الضريبي حيث إن انتشار الوعي الضريبي في المجتمع سيؤدي حتماً لنجاح هذه الضريبة وتحقيق الهدف من وراء سنّها.
- (6) نصي المشرع بالنظر في إضافة جرائم تهرب ضريبي والتفصيل فيها أسوة بالقانون المصري، مع الإبقاء على عدم إقرار التصالح في جرائم التهرب الضريبي.
- (7) من خلال ما تم عرضه من هيكل الإيرادات العامة لمملكة البحرين، نصي بضرورة التنوع في هيكل الإيرادات العامة، وعدم الاعتماد بشكل شبه كامل على الإيرادات النفطية، وذلك من خلال فرض نظام ضريبي عادل، وتنمية مصادر الإيرادات الأخرى غير النفطية كالاستثمارات العامة، وتنمية الإيرادات السياحية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- (1) أسامة أنور العربي: قانون الضريبة على القيمة المضافة، دار العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2018.
- (2) د. إسراء المغازي: الضريبة على القيمة المضافة وضريبة المبيعات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2015.
- (3) جورج أوغريه: الضريبة على القيمة المضافة، ترجمة كامل مجيد سعادة، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 2002، ص 100.
- (4) د. خالد حسن أحمد: التنظيم القانوني لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية، الجيزة، 2018.
- (5) خالد سالم الشاعر: ضريبة القيمة المضافة "اللوائح والأنظمة بين التشريع والتطبيق في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2021.
- (6) د. خالد عبد العليم السيد عوض: الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
- (7) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي: الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2015.
- (8) د. رجاء محمود شريف: أثر الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الشياح، 2013.
- (9) رنا حسين حطيط: عدالة الضريبة على القيمة المضافة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الشياح، 2016.
- (10) سعيد سيف السبوسي: ضريبة القيمة المضافة وآليات تطبيقها في دولة الإمارات دراسة وصفية تحليلية، دار حافظ، دبي، 2017.
- (11) د. سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2020.
- (12) د. شعبان أحمد رمضان: الجزء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة دراسة تحليلية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017.
- (13) أ. د طارق عبد السلام: أثر التطورات الاقتصادية على السياسة التشريعية في المجال الضريبي لدى مجلس التعاون الخليجي: دراسة تطبيقية على مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة الموحد، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، الكويت، 2017، ج 2.
- (14) د. غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة، كلية الحقوق، جامعة البحرين، 2017.
- (15) د. غزال العوسي: الميزانية العامة، كلية الحقوق، جامعة البحرين، 2017.

- 16) د. قاسم نايف علوان، أ. نجية ميلاد الزباني: **ضريبة القيمة المضافة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 17) د. كريم لحرش: **شرح القانون الضريبي**، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2019.
- 18) مبروك محمد نصير: **أسس محاسبة الضريبة على القيمة المضافة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2017.
- 19) محمد عبد الله صوان: **الضرائب الحديثة في دولة الإمارات العربية المتحدة**، دار الكتاب الجامعي، دولة الإمارات العربية المتحدة، 2020، ط1.
- 20) د. محمد علي سكيكر: **موسوعة الضريبة على القيمة المضافة في ضوء الفقه والتشريع والقضاء**، العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2017.
- 21) محمود رضا سعدان، رضا إبراهيم سعدان: **موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة**، دار الصفوة، الأزهر، 2017، ج 1.
- 22) محمود رضا سعدان، رضا إبراهيم سعدان: **موسوعة سعدان في الضريبة على القيمة المضافة**، دار الصفوة، الأزهر، 2017، ج 2.

ثانياً: الرسائل العلمية:

- أحمد خميس عبد العزيز أبو زعيتر: **تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية**، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، 2012.
- الطاهر محمود الطاهر: **المشاكل المحاسبية والضريبية المتعلقة بتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في السودان**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخرطوم، الخرطوم، 2003.
- حمد سعيد محمد هزاز العامري: **جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة "دراسة مقارنة"**، رسالة ماجستير جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية الحقوق، 2019.
- د. سلامة عبد الرحيم عوض عيسى: **النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحيوية**، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007.
- سونيا إلياس جورجي: **إطار مقترح لمنهج التصحيح الضريبي**، رسالة دكتوراة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1986.
- د. شويكار إسماعيل يوسف: **الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، 2003.
- د. عبد الهادي محمد مقل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراة، جامعة الزقازيق، طنطا، 1988.

- د. محمد ثابت هشام: أسس البيات الضريبي في المجتمع الإسلامي، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 1992.
- محمد عبد الفتاح حسين صالح: العوامل المساهمة في زيادة حجم عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2007.
- هاني كناني: الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 1999.

ثالثاً: البحوث والدوريات:

- دورية دراسات، العدد العاشر نصف السنوية المحكمة، مركز البحرين للدراسات الاستراتيجية والدولية والطاقة -مملكة البحرين، 2019.

رابعاً: القوانين والقرارات:

- قانون ضريبة القيمة المضافة البحريني، الصادر بالمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018.
- اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون رقم 48 لسنة 2018 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
- القانون المدني البحريني، الصادر بمرسوم رقم (19) لسنة 2001.
- مرسوم بقانون رقم (10) لسنة 2002 بالموافقة على النظام " القانون " الموحد للجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مملكة البحرين.
- القانون رقم (1) لسنة 2006 بشأن الموافقة على قيام الاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون الخليجي، مملكة البحرين.
- قانون رقم (40) لسنة 2017 بشأن الضريبة الانتقائية، مملكة البحرين.
- مرسوم رقم (45) لسنة 2018 بإنشاء الجهاز الوطني للضرائب الخليجية، مملكة البحرين.
- مرسوم رقم 9 لسنة 2019 باعتماد تسمية الجهاز الوطني للإيرادات.
- مرسوم بقانون رقم 22 لسنة 1979 بشأن تعديل أحكام المرسوم رقم 8 لسنة 1955 وتعديلاته في شأن ضريبة الدخل، مملكة البحرين.
- قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 4-5-2021 بشأن تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، المملكة العربية السعودية.
- اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، المملكة العربية السعودية.

- قرار وزير المالية رقم (58) لسنة 2007 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة، دولة الكويت.
- مرسوم رقم (3) لسنة 1955 ضريبة الدخل والمعدل بالقانون رقم (2) لسنة 2008، دولة الكويت.
- القرار الإداري رقم 876 لسنة 2013 بشأن إصدار القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة والمعدل بالقرار الإداري رقم 2028 لسنة 2015، دولة الكويت.
- مرسوم رقم (3) لسنة 1955 ضريبة الدخل والمعدل بالقانون رقم (2) لسنة 2008، دولة الكويت.
- قانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة، دولة الكويت.
- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، جمهورية مصر العربية.
- قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1994، المملكة المتحدة
- القانون رقم (6) لعام 1994 قانون الضريبة العامة على المبيعات، الأردن
- مرسوم بقانون اتحادي رقم (13) لسنة 2016 بشأن إنشاء الهيئة الاتحادية للضرائب، الإمارات العربية المتحدة.

خامساً: المراجع الإلكترونية:

- <https://www.mofne.gov.bh/>

سادساً: المراجع الأجنبية:

- 1) Ernst and young, “international vat a guide to practice and procedures in 21 countries, Ernst & young, international London, 1991.
- 2) Trevor Thomson, (1974), “The Value Added Tax and the Cost of change” south African Journal of Economic, Vol, 42, No, 1.
- 3) Alan A, Tait, (1991), VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports” International Monetary Fand popens, Vol, No,1.

Abstract

The value-added tax (VAT) is considered an important tool in the financial policy of the state as an important source of revenue for its treasury .

the VAT also aids in achieving economic stability, solving the problem of inflation, promoting economic development, and meeting public expenditure.

The thesis studied the general features of the value-added tax, by explaining the origin of the value-added tax, its nature, and characteristics, and distinguishing it from other forms of consumption taxes. (Introductory study).

The study also dealt with a statement of the justifications and motives that led the GCC countries to impose value-added tax, and then the study took up the most prominent challenges facing the implementation of value-added tax in the GCC countries. **(Chapter One)**

The study also dealt with the statement of the legal regulation of the value-added tax by indicating the scope of the application of the value-added tax in terms of the persons subject to this tax, the base of that tax and its price. The study also dealt with the statement of linking and collecting value-added tax, by explaining the procedures of the collection of value-added tax and the guarantees of its collection. **(Chapter two)**

The study dealt with the economic and financial effects of the value-added tax in the comparative countries by analyzing the impact of the tax on consumption and savings and its impact on investment and its impact on the price level and analyzing its financial impact by showing the impact of the VAT on the structure of the state's public revenues and its impact on the volume of state public revenues and its impact on the budget deficit the public. **(Chapter Three)**

UNIVERSITY OF BAHRAIN

College of Law



Department of Public Law

Value Added Tax in Bahraini Law and Comparative Legislation

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Master's Degree in Public Law

Submitted by

Noof Thabet Duaij AIDoseri

University number: 20101379

Supervised by

Prof. Nazih Abdelmaksood Mabrouk

Professor Public Finance

Kingdom of Bahrain

March 2022