

التداعيات الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان "دراسة تحليلية"

عبدالوهاب موسى الجعلي²

عبدالرحمن عمر أحمد محمد¹

1 أستاذ المحاسبة المساعد- كلية العلوم الإدارية - جامعة بحري- السودان والمعار حالياً لجامعة الجوف المملكة العربية السعودية.

2 أستاذ المحاسبة المساعد - كلية العلوم الإدارية - جامعة غرب كردفان - السودان والمعار حالياً لجامعة الجوف المملكة العربية السعودية.

الملخص: هدفت الدراسة إلى معرفة ماهي التداعيات الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة. ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوافقه وطبيعة البحث. وتم توزيع (100) إستبانة على أفراد المجتمع، وتم الحصول على (92) إستبانة مستوفية للشروط، بنسبة إسترداد (92%)، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات، تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS. ومن الحقائق التي توصلت إليها الباحثة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تزيد من الموارد المالية للدولة، وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الإحصائي، وجود علاقة قوية بين تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وتوحيد القوانين الضريبية للدولة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول "الضريبة على القيمة المضافة"، ضرورة إعفاء السلع والخدمات الضرورية وحماية المنتجين من الآثار السالبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة..

الكلمات المفتاحية: القيمة المضافة، الموارد المالية، القوانين الضريبية.

1. المقدمة:

لقد إحتلت الضرائب بشكل عام، مركزاً مميّزاً في الدراسات المحاسبية والمالية فالضريبة كانت وما تزال الوسيلة الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة ليس فقط على إعتبارها إحدى المصادر الأساسية للتمويل. وإنما أيضاً وسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت معظم البلدان إلى تطوير التشريعات المالية والضريبية لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي الجديد.

ظهرت الضريبة على القيمة المضافة للمرة الأولى عام 1954م في فرنسا بإقتراح من مورييس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953م، ثم إمتد إلى باقي البلدان الأوروبية، وتفرض الضريبة على القيمة المضافة حالياً في عدد كبير من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء. وكان ظهور نظام الضريبة على القيمة المضافة ولا يزال مثيراً لإهتمام أهل السياسة وأصحاب القرار ولقد انصب إهتمامهم ودارت حواراتهم وأحياناً مساجلاتهم حول آثار هذه الضريبة، يعتقد كثيرون أنها أفضل من قوانين ضريبة المبيعات الثابتة المنتشرة، إلا أنها محط نزاع مع كثير من الحركات الشعبية والمنظمات الحقوقية لكونها عبئاً على صغار المنتجين والكسبة وطريقة لحصر أرباحهم وإنقاصها ومساعدة لكبريات الشركات ذات كميات الإنتاج الضخمة. (الإقتصادي، مجلة الخليج، 2004م).

الضريبة على القيمة المضافة: هي من الضرائب المركبة (الضرائب على الإنفاق العام للإستهلاك وهي تلك الرسوم المفروضة على رقم الأعمال) وهي ضريبة تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة محلية الصنع كانتاً مستوردة. ولذلك تعرف القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية بأنها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها وهو ما يعرف بالإستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج: "القيمة المضافة-قيمة

الإنتاج=الاستهلاك الوسيط". فالقيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلية في إنتاجها وتسويقها: (القيمة المضافة=ثمن البيع-كلفة الشراء أو كلفة الإنتاج). وقد تزايد الاتجاه نحو تطبيق هذا النظام الضريبي الـ (VAT) في أواخر القرن الماضي رغم أن بداياته كانت في الربع الأول منه كشرط للانضمام لمنظومة التجارة الدولي (WTO)، والذي يوجب أو يفترض إزالة الرسوم الجمركية مما أجبر كثير من الدول لتطبيق هذا النظام الضريبي.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي الآتي:

ماهي التداعيات الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟ ومنها تفرعت التساؤلات الفرعية التالية:-

- 1- ماهي دوافع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان؟
- 2- هل تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من مصادر تمويل الأنشطة الاقتصادية في السودان؟
- 3- هل هنالك نوع من الإزدواج الضريبي على الممولين عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟
- 4- هل تتحمل المجتمعات الفقيرة تبعات وأعباء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:-

- (أ) معرفة التعاريف المختلفة لمفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأسباب تطبيقها في السودان.
- (ب) مدى مساهمة الضريبة على القيمة المضافة في معالجة المشاكل الاقتصادية في السودان.
- (ج) معرفة المميزات التفضيلية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من ضريبة المبيعات الثابتة؟
- (د) التعرف على أهم الخصائص الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان.

ثانياً: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت أدبيات الضريبة على القيمة المضافة منها:

(1) الدراسات التي تناولت الضريبة على القيمة المضافة:

(أ) دراسة: د: أحمد 1999م: أشارت هذه الدراسة إلى إنتشار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كثير من الدول المتقدمة مما جعل كثيرا من الدول النامية تولى إهتمامها بهذه الضريبة كما ترى أن أنظمة الضريبة على القيمة المضافة في الدول النامية تتشابه إلى حد كبير مع مثيلاتها في الدول المتقدمة وإن كانت الدول النامية تستبعد في بداية تطبيق الضريبة في مراحلها الأولى القطاعات التي تحيط بها مشاكل عملية، كما تلجأ كثير من الدول النامية المطبقة للضريبة إلى كثير من الإعفاءات الضريبية مراعاة للأبعاد الاقتصادية والإجتماعية فيها. وقد تناولت الدراسة مفهوم الضريبة على القيمة المضافة كما أوضحت الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة وكل من الضريبة على الإستهلاك والضريبة العامة على المبيعات، ومن أهم ما تراه في هذا الصدد أن الضريبة التراكمية مع إفتراض ثبات الظروف خاصة المؤثرة على حركة الإنتاج والتداول أوفر حصيلة من الضريبة على القيمة المضافة إلا أنه من المسلم به أن الضريبة على القيمة المضافة أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والتداول من الضريبة التراكمية.

(ب) عثمان محمد يس فراج: القيمة المضافة بين التوظيف الاقتصادي والتكليف المحاسبي، (1994م).

وقد أكد الفكر المحاسبي على تفوق مفهوم القيمة المضافة على مفهوم الربح في قياس وتقويم الأداء وقد إستند الفكر المحاسبي على مرجعيتين أساسيتين هما:

الأولى: التفسير الحديث للوحدة المحاسبية: فقد ظهر التفسير الحديث للمحاسبة الذي ينظر إليها على أنها دالة في القيمة المضافة، وليس في الربح الذي هو دخل أحد العناصر التي أسهمت في تحقيق هذه القيمة.

الثانية: قصور الربح كمقياس للأداء: حيث يواجه عدة إنتقادات في مجال قياس وتقويم الأداء والتي هي في نفس الوقت تعد عناصر إيجابية في صالح القيمة المضافة مثل: الربح مقياس ضيق للأداء، الربح مقياس غير كافي للأداء، الربح مقياس غير محكم للأداء.

• القياس والتقارير المحاسبي للقيمة المضافة: في هذا الصدد فقد قامت الدراسة بإستعراض نموذجين للقياس والتقارير المحاسبي للقيمة المضافة وهما:

1/ النموذج المصري: وهو الوارد ضمن متطلبات النظام المحاسبي الموحد المطبق على قطاع الأعمال المصري.

2/ النموذج الإنجليزي: وهو الوارد ضمن دراسة لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز السابق الإشارة إليه.

• إطار لتضمين القيمة المضافة في التقرير المالي: فقد قامت الدراسة باقتراح إطار لتضمين القيمة المضافة ضمن التقرير المالي ويقوم هذا الإطار على العناصر التالية:

"التقرير عن القيمة المضافة مكمل وليس بديلا للتقرير عن الربح، يجب عدم الإخلال بالترابط العضوي بين مكونات التقرير المالي، عدم إهدار المضمون الإقتصادي لمفهوم القيمة المضافة، يجب عدم تحمل أعباء مالية وإجرائية تفوق الفائدة التي تعود من وراء التقرير عن القيمة المضافة".

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1/ ضرورة الإفصاح عن القيمة المضافة ضمن التقرير المالي للوحدات الإقتصادية.

2/ أهمية تطوير التقرير المالي لتحقيق المواءمة بين التوظيف الاقتصادي لمفهوم القيمة المضافة والتكيف.

(ج) دراسة: دعثمان 1994م: تقوم هذه الدراسة على محاولة تحقيق مواءمة بين المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة والتكيف المحاسبي لها مع وضع إطار لتضمين قائمة القيمة المضافة ضمن التقارير المالية وقد تناولت الدراسة العناصر التالية:

* التوظيف الاقتصادي لمفهوم القيمة المضافة:

ترى الدراسة أن هناك إجماعا ملحوظا في الكتابات الاقتصادية حول مصطلح القيمة المضافة حيث تعرف بأنها: "القيمة الإنتاجية التي أضافتها وحدة اقتصادية معينة ، وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الناتج القومي". وتؤكد الدراسة أن مفهوم القيمة المضافة هو أحد الأدوات الأساسية المستخدمة في مجال *الاقتصاد الكلي وتستند في ذلك على ما يلي:

1- مفهوم القيمة المضافة لم يرد صراحة أو ضمنا في الدراسات الاقتصادية الجزئية.

2- إعتما الاقتصاديين في صياغة مفهوم القيمة المضافة على نظرتهم للإنتاج على المستوى القومي.

(د) دراسة: أحمد مصطفى محمد 1991م: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر. رؤية مستقبلية، المؤتمر الضريبي الخامس، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، نوفمبر 1991م.

كما تناولت هذه الدراسة أيضا مزايا وعيوب الضريبة على القيمة المضافة وتؤكد أن كل العيوب والانتقادات التي وجهت إلى الضريبة على القيمة المضافة لم تنل منها إلا القدر اليسير وهذا ما دفع الدول الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة إلى تطبيقها والمناداة بتعميمها إدراكا منها بالمزايا المتعددة لهذه الضريبة والتي تفوق بكثير ما قد يكون لها من عيوب. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي:

1- ضيق القاعدة الضريبية للضريبة العامة على المبيعات بشكل كبير.

2- لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة مزايا متعددة منها تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي.

3- جوهر الضريبة على القيمة المضافة يكمن في نظام الخصم الضريبي، ثم يجب تعميمها بقدر الإمكان.
4- تساعد الضريبة على القيمة المضافة في محاربة الغش وتحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي.

(هـ): د: محمد رضا سليمان (1985م): الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر. وترى الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في فرنسا تعد أفضل صورة وصل إليها الفن الضريبي حيث أوصت دول السوق الأوروبية المشتركة بالأخذ بها.

• تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول النامية: طبقت بعض الدول النامية الضريبة على القيمة المضافة منها السنغال والمغرب والبرازيل وترى الدراسة أنه لنجاح تطبيق الضريبة في الدول النامية فإن ذلك يتوقف على توافر عدة مقومات أهمها: خبرة وكفاءة الجهاز الضريبي، والوعي الكافي لدى المجتمع الضريبي. أما أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة في الدول النامية فتري الدراسة أنها تتمثل في عدم إمساك الكثير من التجار لدفاتر محاسبية منتظمة، صعوبة تطبيقها على صغار التجار، بعض مشكلات التطبيق المتمثلة في: "تعدد أسعار الضريبة والإعفاءات الكثيرة منها، بالإضافة إلى عدم كفاءة الجهاز الضريبي في الدول النامية".

* إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر: ترى الدراسة أن هناك عدة مقومات تقف أمام تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر من هذه المعوقات ما يلي:

"صعوبة تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة، صعوبة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، تعذر تطبيق الضريبة على تجار التجزئة، والحاجة إلى جهاز ضريبي متطور".

* في ظل تطبيق الضريبة في دول السوق الأوروبية المشتركة يوجد طريقتان لتحصيل الضريبة:

1- أن تورد الضريبة نقداً إلى مصلحة الضرائب في مواعيد محددة تتراوح ما بين شهر وثلاثة أشهر.

2- يقوم المكلفون بلصق طوابع على السلع المباعة وفواتير البيع بما يساوي الضريبة المستحقة.

(و) دراسة: د: محمد 1985م: تتناول هذه الدراسة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا باعتبار أنها طبقتها قبل غيرها في دول السوق الأوروبية المشتركة، كما يتعرض لتطبيقها في الدول النامية مع الإشارة إلى مدى إمكانية تطبيقها في مصر وقد تناولت الدراسة العناصر التالية:

• ماهية الضريبة على القيمة المضافة: تعرف الدراسة الضريبة على القيمة المضافة بأنها إحدى صور الضريبة على رقم الأعمال والتي تعتبر بدورها ضريبة عامة على المبيعات تصيب السلع والخدمات بمناسبة تداول السلعة أو تأدية الخدمة، وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على الفرق بين قيمة الإنتاج المباع في نهاية فترة معينة وقيمتها في بداية نفس الفترة. وتتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بحدوث عملية البيع وقد تكون عملية الشراء كما في حالة الضريبة المفروضة على الواردات.

* وترى الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة لا تسمح بتقرير إعفاءات كثيرة منها إلا أن التشريعات الحديثة أخذت ببعض الإعفاءات في نطاق ضيق لتحقيق العدالة الضريبية ومن أهم هذه الإعفاءات، إعفاء كل من السلع الرأسمالية والسلع الضرورية والمواد الأولية والسلع نصف المصنعة، كما يمتد الأمر إلى إعفاء بعض الهيئات والمنشآت مثل الهيئات غير الهادفة للربح والمصالح والهيئات الحكومية.

(2) الدراسات التي تناولت الضريبة على المبيعات:

(أ) دراسة: د: سيد 2001م: تهدف هذه الدراسة إلى مناقشة بعض المشاكل التي نتجت عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات ووضع الحلول الموضوعية لها دون الإضرار بمصالح المستثمرين ورجال الأعمال والخزينة العامة للدولة كما تتناول أهمية الضريبة على القيمة المضافة في مواجهة المشاكل الضريبية التي نتجت من تطبيق القانون السابق، وقد تناولت الدراسة العناصر التالية:

- 1- مفهوم الضريبة العامة على المبيعات وأهدافها ودورها في تحقيق الإصلاح الاقتصادي.
- 2- أهم المشاكل التي خلفتها تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- بالرغم من المزايا التي حققها قانون الضريبة العامة على المبيعات إلا أنه هنالك بعض أوجه القصور في القانون ولائحته التنفيذية من جهة؛ وفي الاجتهادات المختلفة في تفسير بعض مواد القانون مما أدى إلى كثرة المنازعات بين مصلحة الضرائب العامة على المبيعات والمسجلين ومنأهم هذه المشكلات ما يلي: "مشكلة تسجيل الممولين (حد التسجيل)، مشكلة خضوع السلع الرأسمالية للضريبة".
- (ب) دراسة: د: هاني 1996م: تهدف هذه الدراسة للتعرف على أهم المشكلات التي ظهرت نتيجة لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات والإشارة إلى الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها من أنسب أشكال تطبيق الضريبة العامة على المبيعات. وقد تناولت الدراسة العناصر التالية: تعريف عام بالضريبة العامة على المبيعات: تناولت الدراسة في هذا الجزء الخصائص العامة للضريبة العامة على المبيعات التي جعلتها محل مكان ضريبة الاستهلاك، وتعرف الضريبة العامة على المبيعات بأنها إحدى الضرائب غير المباشرة التي تصيب السلع أو الخدمات بمناسبة تداول السلعة أو تأدية الخدمة. وتوصلت الدراسة أن هناك شكلين أساسيين لفرض الضريبة العامة على المبيعات هما:
- * الضريبة المتتابعة: حيث تسرى الضريبة على السلعة عند تداولها من وقت إنتاجها حتى وصولها للمستهلك الأخير. وتعد الضريبة على القيمة المضافة إحدى صور هذا الأسلوب.
- * الضريبة الوحيدة: حيث تسرى الضريبة في مرحلة واحدة فقط من مراحل تداول السلعة. وتستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو تأدية الخدمة.
- وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. وأشارت الدراسة إلى عدة مشكلات ناتجة من تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات ولائحته التنفيذية ومن أهم هذه المشكلات ما يلي: مشكلة تسجيل الممولين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات: "خلصت الدراسة أن حد التسجيل المنصوص عليه في القانون بالنسبة للمنتج الصناعي أو مؤدى الخدمة (54 ألف جنيه) مع وجود حق التسجيل الإختياري لمن لم يصل إلى حد التسجيل من شأنه أن يؤثر في الموقف التنافسي بينهما في السوق لصالح غير المسجل حيث تكون قيمة السلعة أو الخدمة لدى غير المسجل أقل من قيمتها لدى المسجل. وبناء على ذلك تنادى الدراسة بتخفيض حد التسجيل لأدنى حد ممكن.
- (ج) دراسة: شعبان يوسف مبارز 1992م: دراسة تحليلية مقارنة للضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة: وترى الدراسة أن الضريبة العامة على المبيعات برغم عيوبها السابقة أفضل في التطبيق من ضريبة التدفق النقدي حيث لا تحدد هذه الضريبة من يتحمل بعبئها هل هو البائع أم المشتري؟
- الضريبة على القيمة المضافة: استعرضت الدراسة في هذا الموضوع تطور تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في إنجلترا بشكل مفصل والإجراءات التطبيقية والتنظيمية لها هناك وأكدت الدراسة على أن الضريبة على القيمة المضافة أصبحت مصدرًا أساسيًا لإيرادات الحكومة البريطانية، ثم تناولت الدراسة بعد ذلك مزايا الضريبة على القيمة المضافة إلا أنها لم تتعرض إلي عيوبها. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها:
- 1/ ترى نسبة كبيرة أن حد التسجيل لا يحقق العدالة بين كافة التجار وذلك بنسبة: (8,88%) من الآراء.
- 2/ يفضل تطبيق الضريبة على المبيعات بمعدل واحد على جميع السلع وذلك بنسبة: (7,82%) من الآراء.
- 3- لم يؤيد أي من المستقضي منهم عدم إعفاء أي سلع من الضريبة العامة على المبيعات.
- 4- كذلك وجدت معارضة تامة بنسبة: (100%) لتقديم الإقرار كل شهر.

(د)دراسة:د:شعبان1992م:تهدف الدراسة إلى تفسيرأوجه القصور في القانون(11)لسنة1991م وبيان بعض أنواع الضرائبغير المباشرة الأخرى التي يمكن تطبيقها بديلا عن الضريبة العامة على المبيعات،وقد تناولت العناصر التالية: أوجه القصور في قانون الضريبة العامة على المبيعات منها:

1-وجود حد التسجيل لا يحقق العدالة في المعاملة الضريبية بين التجار في المجتمع الضريبي.
2-خضوع بعض السلع لسعر ضريبي مرتفع باعتبارها سلع كمالية بالرغم من أن تطور المجتمع المستمر جعل هذه السلع من الضروريات وليس من الكماليات مثل الثلاجات.
3-إن تقديم الإقرار شهرياً بشكل مستمر يجعل كلا من المسجل ومصالحة الضرائب العامة على المبيعات في حالة ارتباك مستمر.

4-هناك تفرقة واضحة في المعاملة الضريبية بين بعض المنتجات المحلية ونظيرتها المستوردة لصالح المنتجات المستوردة وهو مايتضح في المعاملة الضريبية لمبيعات البنزين المحلى والبنزين المستورد.

الضريبة على التدفق النقدي:ناقشت الدراسة إحدى صور الضرائب غير المباشرة والتي يطلق عليها الضريبة على التدفق النقدي،حيث تعتمد هذه الضريبة على حساب الفرق بين المبالغ النقدية المستلمة بالشركة والمبالغ النقدية المدفوعة،وتأخذ هذه الضريبة ثلاثة أشكال:

1/الشكل الأول:يأخذ التدفق النقدي الداخلى والتدفق النقدي الخارجى في الأجل القصير فقط.
2/الشكل الثانى:حيث يأخذ بالإضافة إلى التدفق النقدي الداخلى والتدفق النقدي الخارجى المعاملات التي تحدث بين الشركة وبين المقترضين من الشركة وكذلك المقترضين لها.
3/الشكل الثالث:بجانب المعاملات السابقة يأخذ في إعتباره المعاملات التي تحدث بين الشركة والمساهمين.

(ه)دراسة:د:جلال1991م: تأتي هذه الدراسة بعد تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر مباشرة وتهدف إلى عرض أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات والمفاضلة بينها ثم توضيح أفضلها لتطبيقها في مصر،وقد تناولت الدراسة العناصر التالية:أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات والمزايا والعيوب.تنقسم أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات إلى ثلاثة أنواع:

1-أسلوب الضريبة الشاملة المتتابعة:"حيث تفرض الضريبة بشكل تراكمي على السلعة عند تداولها من شخص إلى آخر في مراحلها المتعددة بداية من إنتاجها حتى وصولها إلى المستهلك النهائي،ومميزاتها:وفرة الحصيلة وانخفاض السعر،لكن من أهم ما يعاب عليه تراكم الضريبة وزيادة عبئها على الممولين".

2-أسلوب الضريبة العامة الواحدة:"وفيها:تفرض الضريبة عند مرحلة واحدة فقط من مراحل تداول السلعة ومن ثم قد تفرض في إحدى المراحل التالية:"مرحلة شراء المواد الأولية،مرحلة الإنتاج،مرحلة تاجر الجملة،ومرحلة تاجر التجزئة".

3-أسلوب الضريبة على القيمة المضافة:وتحدد الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب بإحدى طريقتين:
"طريقة الخصم المباشر،طريقة الخصم غير المباشر".

أثرى الباحث دراسته من خلال الإسترشاد بما تناولته الدراسات السابقة من مشاكل،وماسعت إليه من حلول،وماحققت من أهداف،ثم ماتوصلت إليه من نتائج،فقد تناولت تلك الدراسات موضوعات ومشاكل مختلفة تتعلق جميعها إما بالضريبة على القيمة المضافة،أو بالضريبة العامة على المبيعاتفي البلدان المختلفة،ومايرتبطهما من قضايا،ومقارنتهما مع بعض-مع تركيز جميع عناصر ومتغيرات ومشاكل دراسة الباحث على:

(التداعيات الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان:دراسة تحليلية).

فرضيات الدراسة:للمساعدة على حل مشكلة الدراسة يقوم الباحث بإختبار الفرضيات التالية:

1-تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يسهم في حل كثير من المشاكل الاقتصادية في السودان.

2-الضريبة على القيمة المضافة في كل مراحل الإنتاج تزيد من الأعباء على المجتمعات الفقيرة.

أهمية الدراسة: تأتي أهمية الدراسة بالتطرق إلى عدد من النقاط منها:

1-قامت الكثير من الدول النامية بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة لزيادة مواردها المالية.

2-تعمل الضريبة على القيمة المضافة لتوحيد القوانين والتشريعات الضريبية في الدولة الواحدة.

3-معرفة أسباب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لكثير من الدول النامية من بينها السودان.

حدود الدراسة:-

1-الحدود المكانية: السودان - الخرطوم

2-الحدود الزمانية: الفترة من "2014-2016م"

المعوقات التي واجهت الباحث: قلة المراجع العلمية في المجال.

2. منهجية الدراسة:

إتبع الباحث المناهج الآتية:

أ. المنهج التاريخي الوصفي: لمعرفة الخلفية التاريخية للضريبة على القيمة المضافة: من وجهة نظر تحليلية.

ب. المنهج العلمي، الذي يعتمد على الأسلوب الإستنباطي والإستقرائي: للعرض والتحليل، والمناقشة من خلال الإستعانة

بالمراجع والأدبيات ذات العلاقة بالإضافة إلى البحوث المنشورة كدراسات سابقة.

تحديد مجتمع الدراسة: نظراً لأن الهدف الرئيسي من الدراسة هو "التداعيات الإقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة

المضافة في السودان" إعتد الباحث على تحليل ماورد بالمصادر الثانوية(الكتب، والمراجع، والدوريات والبحوث

والدراسات) والتي تناولت الموضوعات ذات العلاقة بإسهاب ولخصت آراء الخبراء في المجال ويرى الباحث: " بأن الضريبة على

القيمة المضافة لكل مرحلة من مراحل الإنتاج تعمل على زيادة الموارد العامة للدولة".

أدوات جمع البيانات:

قام الباحث بتصميم إستبانة محكمة من ذوي الإختصاص، وإستعان الباحث بالأدبيات والدراسات والبحوث المنشورة

وغير المنشورة من الكتب العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة. كما تناول عدة موضوعات من مواقع الشبكة

العنكبوتية لإستكمال الجوانب المختلفة، ذات العلاقة بالدراسة.

أولاً: الإطار النظري:

الإطار المفاهيمي للضريبة على القيمة المضافة:

يتضمن هذا الجزء تعريف الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها، الآثار الإقتصادية المترتبة لتطبيقها:

المفاهيم المختلفة للضريبة على القيمة المضافة: هنالك عدة تعريفات للضريبة على القيمة المضافة وهي ما تعرف إختصاراً

بـ"Tax" نتناول منها على سبيل المثال الآتي: "Value Added (VAT"

1-الضريبة على القيمة المضافة أو ما يعرف بالفرنسية: (la taxe sur la valeur ajoutée)

أو (TVA) وبالإنكليزية (value added tax)، أو (vat) هي ضريبة حديثة العهد وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى

نصف قرن منذ نشأتها على يد العالم الاقتصادي الفرنسي موريس لوريه، وجرى تطبيقها بأشكال في بلدان عدة طبقاً

للمقتضيات الإقتصادية الخاصة بكل منها، وتنتمي هذه الضريبة إلى الضرائب غير المباشرة، (الإقتصادي، مجلة

الخليج، 2004م).

2-عرفت الضريبة غير المباشرة بأنها: القيمة المضافة إلى التكلفة أي هي القيمة التي يضيفها مؤدي الخدمة، سواء أكان

منتجاً، أو تاجر جملة، أو تجزئة، أو وكيل خدمات، أو مؤدي خدمة... الخ. على تكلفة الصفقة، سواء أكانت مواد خام مشتراً

بقصد التصنيع، أو إعادة البيع، زائدا تكاليف الأجور والخدمات التي ساهمت بشكل مباشر أو غير مباشر في جعل السلعة نهائية قابلة للبيع.

3- "هي ضريبة غير مباشرة ظهرت للمرة الأولى سنة 1954م في فرنسا بفضل موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953م". (البنك العربي الإفريقي الدولي، القاهرة، مصر، 2015م).

4- كما عرفها شوب بأنها: "هي عبارة عن ضريبة على القيمة التي تضيفها المؤسسة من خلال نشاطاتها الى السلع والخدمات التي تشتريها من المؤسسات الأخرى، والحقيقة انه يمكن توصيف ضريبة القيمة المضافة حسب نظرة المشرع إليها وإختياره للمفهوم الذي يتفق وفلسفته الإقتصادية. وهنالك مفاهيم مختلفة لضريبة القيمة المضافة.

A value – added tax is a multistage sales tax that is collected at each stage or point in the production and distribution process.

5- ويمكن تعريفها: بأنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تسري على جميع السلع والخدمات إلا ما أعفي منها صراحة، بمناسبة التعامل مع تلك السلع أو أداء تلك الخدمات، وهي تصيب عمليات بيع السلع، سواء كانت تباع بحالتها المشتراة بها أم بعد إدخال بعض التعديلات عليها وسواء كانت محلية أم مستوردة، كما تصيب عمليات تأدية الخدمات، وتفرض على الفرق في قيمتها بين المدخلات والمخرجات في مرحلة المحاسبة الضريبية، وذلك بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل من قبل المكلف بتحصيلها (البائع أو مؤدي الخدمة) وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة في مواعيد يحددها قانون فرضها. (البنك العربي الإفريقي الدولي، القاهرة، مصر، 2015م).

6- الضريبة على القيمة المضافة تُتهم غالبا بكونها ضريبة عمياء وغير عادلة؛ نظراً لكونها لا تميز بين الفقراء والأغنياء، ولا تأخذ تفاوتات الدخل بين المستهلكين بعين الاعتبار. وتشكل الضريبة على القيمة المضافة عبئا كبيرا على أصحاب الدخل المحدود؛ إذ تمتص جزءاً مهماً من مواردهم على قلتها، مما يحد من قدرتهم الشرائية ويقلل فرصهم في الإستهلاك. وتلجأ بعض الدول من أجل تصحيح هذا الوضع إلى فرض ضريبة مخفضة

(مقارنة مع المعدل العادي) على السلع الضرورية التي تمثل النصيب الأوفر من إستهلاك الأسر الفقيرة وذات الدخل المحدود. وقد تُقدم الدولة في الوقت نفسه على فرض معدلات عالية من الضريبة على السلع الكمالية، أملاً في الحد من إستهلاك هذه السلع التي تستورد عادة من الخارج، أو فقط من أجل تعويض النقص في الجباية الناتج عن تخفيض الضريبة بالنسبة للسلع الضرورية (الجزيرة، مواقع إلكترونية 2016م).

7- تعتبر "القيمة المضافة" ضريبة غير المباشرة، لأنها لا تُجبي مباشرة من المستهلك، لكنها تُدفع مجزأة على مراحل، على عكس ضريبة المبيعات التي تحصل مرة واحدة كنسبة أو مبلغ مالي محدد محسوب على القيمة النهائية للمنتج. وتفرض ضريبة القيمة المضافة على السلعة في مختلف مراحل إنتاجها وتداولها خلال إنتقالها من المنتج إلى المستهلك، ويدفع المكلف بها في كل مرحلة ضريبة على القيمة التي تضيفها تلك المرحلة للقيمة النهائية للسلعة أو الخدمة. وتنعكس الزيادة في النهاية على سعر بيع السلعة أو تأدية الخدمة للمستهلك النهائي، والذي يكون فعلياً هو المتحمل غير المباشر لتلك الضريبة (مي قابيل، 2016م).

8- تعريف الباحث: "الضريبة على القيمة المضافة نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتقع على عاتق المستهلك وهي تعمل على إدخال كافة أفراد المجتمع في الدائرة الإقتصادية" (عبدالرحمن عمر أحمد 2016م).

خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

(البنك العربي الإفريقي الدولي، القاهرة، مصر، 2015م).

أ- أنها ضريبة غير مباشرة على الإنفاق:، فهي غير مباشرة لأنها لاتجى مباشرة من المستهلك بل تستوفي من المؤسسات والأفراد المكلفين بدفعها، والذين يعكسون بدورهم ذلك على المستهلك على شكل زيادة في سعر بيع السلعة أو بدل تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة.

ب- أنها ضريبة عامة: فهي تفرض على جميع السلع والخدمات، سواء كانت محلية الصنع أم مستوردة ولا يعفى منها إلا ما إستثنى منها بنص خاص في القانون، فالأصل فيها هو الخضوع للضريبة والإستثناء هو الإعفاء، وهو ما يعني توسيع نطاق فرض الضريبة على مجموعة من السلع والخدمات لم تكن تفرض عليها مسبقاً مما يؤدي إلى إرتفاع أسعار.

ج- ضريبة تدفع مجزأة على مراحل (متعددة): فهي ضريبة تفرض على السلعة في مختلف مراحل إنتاجها أو تداولها عند إنتقالها من المنتج إلى المستهلك، فتفرض على مبيعات كل من المنتجين وتجار الجملة وتجار التجزئة والمستوردين، ولكنها لاتفرض على إجمالي قيمتها بل على القيمة المضافة التي يضيفها كل منهم عليها في مرحلة المحاسبة الضريبية لتكون مجموع القيم المضافة إلى هذه السلعة تساوي القيمة النهائية للمنتج.

د- أنها تقوم على نظام الخصم الضريبي: أي أنها تتيح تزيل مجموع الضرائب المدفوعة على السلع والخدمات المشتراة من مجموع الضرائب المحصلة على بيع المنتجات وتأدية الخدمات في مرحلة المحاسبة الضريبية حيث تتم على مجمل العمليات المنجزة خلال فترة المحاسبة الضريبية المحددة في قانون فرضها ويعبر عن ذلك بالمعادلة التالية: الضريبة الواجبة الأداء = (الضريبة المحصلة) - (الضريبة الواجبة الخصم).

ح- أنها تساعد على الحد من التهرب الضريبي في المجتمع بشكل عام: فكل مكلف بها يصبح حريص 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 والإسترداد، وبالتالي فإن تطبيقها يسمح بإدخال المجتمع الإقتصادي غير الرسمي إلى دائرة المجتمع الإقتصادي الرسمي ويكشف عن الكثير من المعاملات الضريبية المخفأة وبخاصة على ضرائب الدخل، لأن خاصية الخصم الضريبي فيها تشجع المكلفين على إظهار كافة المعاملات أو يجبرهم على ذلك، مما يزيد من حصيلة الضرائب عموماً في الدولة.

الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات:

الضريبة على القيمة المضافة: *تفرض ضريبة القيمة المضافة على الزيادات التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فتكون ضمن تكاليف السلعة ولا يشعر بها المكلف وتُحمل على المُستهلك في النهاية. هذا بالإضافة إلى فرقين مهمين هما:

الأول: أن نظام الخصم في ضريبة المبيعات المطبق حالياً لم يمتد إلى نشاط الخدمات الواردة على سبيل الحصر بالقانون حيث ستخضع كافة الخدمات الاستشارية لضريبة القيمة المضافة

الثاني: أن نظام ضريبة المبيعات الحالي به أكثر من سعر للضريبة، وفقاً لكل مجموعة سلعية، كما يحتوي على عدة استثناءات فيما يعرف بسلع الجدول. أما ضريبة القيمة المضافة فيخطط أن تكون ذات سعر ضريبي موحد (يتوقع أن تكون بين 10 - 13 %)، مع تطبيق مبدأ الخضوع الكامل لكافة السلع والخدمات مع منح استثناءات قليلة.

2- الضريبة العامة على المبيعات: *تفرض ضريبة المبيعات على القيمة النهائية للسلع والخدمات عند بيعها. وعادة تفرض بمعدلات موحدة على السلع الاستهلاكية جميعها. كما أنها تفرض مرة واحدة في إحدى مراحل توزيع السلع، إما على مبيعات الجملة، أو على مبيعات التجزئة، أو على المبيعات إلى المستهلك النهائي. وهي بذلك تكون واضحة بالنسبة إلى المكلف. (البنك العربي الإفريقي الدولي، مصر، 2015م).

أسباب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان:

- 1- الحاجة الملحة لزيادة الإيرادات لاحتواء العجز المرتفع والمتزايد في الموازنة العامة للدولة.
- 2-زيادة الإيرادات نظر لتراجع حصيلة الضريبة العامة على المبيعات خلال السنوات الأخيرة كنسبة من الإيرادات الضريبية، وكنسبة من الضرائب على السلع والخدمات.
- 3- الحاجة الى زيادة الإيرادات من خلال توسعة الوعاء الضريبي بزيادة قاعدة الممولين وزيادة عدد السلع والخدمات التي يفرض عليها الضريبة فهي تفرض على جميع السلع والخدمات مع وجود بعض الإستثناءات على عكس الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً.
- 4- إنتشار إستخدامها في معظم دول العالم، فهي مطبقة في حوالي (150) دولة حول العالم. الولايات المتحدة الأمريكية هي الإستثناء الوحيد بين دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD)، التي لا تطبق فيها هذه الضريبة.
- 5-العائد الكبير الذي تتوقعه وزارة المالية من هذه الضريبة، حيث تشكل في المتوسط مانسبته: (19%) من إجمالي عائدات الضرائب بمختلف أنواعها لدول (OECD)، وترتفع في بلد كشيلى إلى حوالي (40%). وتصل عائدتها إلى مانسبته (6.4%) من إجمالي الناتج المحلي لدول OECD، وفي الدنمارك تبلغ عائدتها حوالي (10%) من الناتج المحلي الإجمالي. (البنك العربي الإفريقي الدولي، القاهرة، مصر، 2015م).

الأثار الإقتصادية المترتبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان:

- 1- الأثر المالي.
 - 2- الأثر التضخمي.
 - 3- الأثر على الإستثمار.
 - 4- الأثر على التوظيف.
 - 5- الأثر على الشركات المسجلة في البورصة.
- ثالثاً: المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة في السودان: "وفقاً لللائحة الضريبة على القيمة المضافة لعام ٢٠٠٠م".
- 1// يلتزم المكلف وفقاً لاحكام القانون بتحصيل الضريبة وتوريدها للديوان طبقاً للقواعد والإجراءات والمواعيد المنصوص عليها في هذه اللائحة، وذلك على الوجه الآتي:
- (أ) المكلفون الملزمون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للديوان طبقاً لاحكام القانون هم:
- 1- المنتجون الصناعيون.
 - 2- التجار.
 - 3- المستوردون.
 - 4- مؤدو الخدمات ووكلاء التوزيع المساعدون للمكلفين.
 - 5- الوحدات الحكومية الاتحادية والولائية التي تقوم ببيع سلع عن طريق المزاد.
- (ب) مع عدم الإخلال بأحكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٣٤)، من القانون تستحق الضريبة على مبيعات المكلفين بتحقيق إحدى الوقائع الآتية:
- 1- بيع السلع المحلية الصنع بواسطة المنتج الصناعي المكلف.
 - 2- بيع السلع المستوردة بواسطة المستورد لها في السوق المحلي، وذلك دون مساس بإستحقاق الضريبة عند الإفراج عن السلع من الجمارك.
 - 3- بيع السلع المستوردة أو المنتجة محلياً بواسطة التجار.
 - 4- بيع السلع عن طريق المزادات الحكومية أو مباشرة.

5- أداء الخدمة بواسطة المكلف.

2// لا يعتبر إستعمالاً لأغراض خاصة أو شخصية إنتقال السلع المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه.

3// تسرى في شأن تنفيذ أحكام المادة (12)، من القانون فيما يختص بالسلع الخاضعة للرقابة الجمركية الإجراءات والشروط والضمانات ونظم الرقابة المعمول بها في شأن الرسوم الجمركية.

4// على المصدر عند قيامه بتصدير سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (12)، من القانون إتباع الإجراءات الجمركية المقررة وفقاً لأحكام قانون الجمارك لسنة ١٩٨٦م والإحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما في ذلك شهادة الصادر من الميناء الجمركي المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها.

5// في حالة خروج السلع والخدمات من المناطق والأسواق الحرة للسوق المحلي داخل البلاد تعامل معاملة الاستيراد ويطبق عليها ما يطبق على السلع والخدمات المستوردة.

طريقة الخصم والإسترداد للضريبة على القيمة المضافة:

(المادة-28): خصم الضريبة: وفقاً للائحة الضريبة على القيمة المضافة لسنة ٢000م:

(1) يجوز للمكلف، خلال الفتره الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ما سبق تحميله من ضريبة على مايلي:

أ- المردودات من مبيعاته وذلك شريطة أن:

أولاً: لا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.

ثانياً: تكون السلع المرتدة قد تم إستلامها فعلاً وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمكلف، وتم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تدوينها لحسابه بدفاتر المكلف.

ثالثاً: يصدر المكلف إشعار تسويه محاسبية بالخصم أو الإضافة مؤرخاً ويحمل رقمًا مسلسلًا مثبتًا به بيانات كل من البائع والمشتري.

ب- المشتريات من السلع والخدمات: الضريبة القابلة للخصم التي يمكن لمكلف خصمها من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية هي:

أولاً: ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محليًا إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة بشرط حيازته لفواتير ضريبية بتلك المبالغ.

ثانياً: ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة خلال الفتره الضريبية وفقاً لبيانات مستندات الإجراءات الجمركية التي تنظم ذلك، ويستثنى من ذلك عربات الصالون للاستعمال الخاص. (13)

ثالثاً: إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المشتريات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة، يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المشتريات، شهرياً، حتى يتم استنفاذها وذلك خلال فترة عام واحد.

رابعاً: إذا كانت بعض منتجات المكلف وليس كلها خلال الفترة الضريبية تخضع للضريبة فيتم خصم على الوجه الآتي:

* يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في صناعة المنتجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في الفتره الضريبية أو بعدها.

* لا تخصم الضريبة على السلع والخدمات المعفاة ويشمل ذلك المدخلات التي تستخدم في صناعة المنتجات المعفاة من الضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

*تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في منتجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفاة منها تبعا لنسبة المنتجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المنتجات.

*يجر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة من الشريحة(رابعا) إذا قام بخصمها في إقرارات سابقة. خامسا: في حالة زيادة مقدار الضريبة المستحقة للمكلف نتيجة التصدير، فله أن يطلب من الديوان رد الفرق بين مستحقاته من الضريبة على مدخلاته في السلع المصدرة والضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدم عنها إقراره الشهري وذلك بعد التأكد من استيفاء الشروط الواردة في المادة (29).

سادسا: لا تخصم الضريبة على السلع والخدمات المشتراة للإستخدام الشخصي أو تدخل في أنشطة غير خاضعة للضريبة. (المادة-29): الفصل السادس: رد الضريبة والإعفاءات رد الضريبة في حالات الصادر:

(1) يجوز للديوان أن يرد الضريبة على السلع المصدرة الخاضعة للضريبة وعلى السلع المستوردة الخاضعة للضريبة المعاد تصديرها لخارج سواء ١٤ بحالتها أو بعد استخدامها في مصنوعات محليه مصدره إلى الخارج، وذلك وفقا للإجراءات الجمركية في شان البضائع المصدرة وذلك شريطة:

أ- أن تكون السلع قد تم شراؤها من مكلف وان يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.

ب- أن تكون السلع قد تم تصديرها بمعرفة الجمارك.

ج- أن يرفق طالب الاستيراد الشهادة الجمركية الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية، وفي جميع الأحوال لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التي كانت سارية وقت السداد وعلى مآتم تصديره بالفعل. (2) في حالة إستيفاء المصدر للشروط الواردة في البند(1) يقوم الديوان برد الفرق خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ إستلام القرار الشهري.

(3) يجوز للأمين العام منح المصدرين، وفي حدود مجموع معاملاتهم التي تحققت خلال السنة السابقة، أذونات بإستيفاء الضريبة على القيمة المضافة على معاملاتهم الجارية.

(المادة:30): تصحيح الضريبة في حالات الخطأ:

(1) في حالة الضريبة المدفوعة عن طريق الخطأ، يجوز للمكلف أن يصحح هذا الخطأ في الإقرار الشهري اللاحق لتاريخ إكتشاف الخطأ وذلك شريطة أن يكون المبلغ المدفوع عن طريق الخطأ مائة ألف دينار أو أكثر وأن يخطر المكلف الديوان بحدوث الخطأ خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوما من تاريخ إكتشافه له مع تقديم المستندات الدالة على ذلك. فإذا ثبت للأمين العام أن الضريبة قد تم تحصيلها عن طريق الخطأ يقوم الأمين العام أو من يفوضه برد الضريبة المتحصله عن طريق الخطأ وذلك في مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ إخطار إستلامه طلب التصحيح.

(2) لأغراض البند(1) يقصد بالخطأ الحالات الآتية:

أ- الخطأ الحسابي.

ب- عدم خضوع السلعة أو الخدمة أصلا للضريبة.

ج- إذا اثبت المكلف أنه قد سدد ذات الضريبة في وقت سابق.

د- أي حالات أخرى تكون مقنعة ومقبولة لدى الأمين العام.

لا تعتبر الضريبة المسددة في مرحلة إفراج السلع المستوردة تحت نظام(الدفع مع الاحتجاج) المنصوص عليه في المادة ٩٠ من قانون الجمارك لسنة ١٩٨٦ أنها سددت عن طريق الخطأ.

الإعفاءات والتهرب الضريبي والمخالفات للضريبة على القيمة المضافة:

(المادة:31): الإعفاءات-تعفى من الضريبة السلع والخدمات الآتية:

أ- بالنسبة للسلع:

أولاً: كافة المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية الناتجة عن نشاط زراعي تم داخل البلاد، ولا تعتبر المنتجات الزراعية أنها بيعت بحالتها الطبيعية إذا تحولت إلى منتج جديد أو تغير شكلها أو صنعها أو مكوناتها الطبيعية أو نوعها أو أضيفت إليها أي مواد أخرى تغير من طبيعتها.

ثانياً: الماشية واللحوم، ويقصد بالماشية منتجات الثروة الحيوانية من البقر والضأن والإبل والماعز ويستثنى من ذلك الجلود، مدبوغة كانت أو خاماً والصوف، والوبر، ومنتجاتها.

ثالثاً: الدواجن ومنتجاتها من البيض والكتاكيت.

رابعاً: الأسماك بإستثناء الأسماك المعلبة أو المصنعة.

خامساً: الألبان ومنتجاتها من الجبن والسمن والزبد والزيادي وذلك بإستثناء الألبان ومنتجاتها المستوردة.

سادساً: الأسمدة.

سابعاً: الأدوية للإستعمالات البشرية والبيطرية.

ثامناً: المبيدات الحشرية والحشائشية.

تاسعاً: التقاوي.

يقصد بالأسمدة والأدوية البشرية والبيطرية والمبيدات الحشرية والحشائشية والتقاوي، التعريف الوارد لها والمصنفة بها في القوانين الخاصة بكل منها.

عاشراً: الدقيق المنتج محلياً.

حادي عشر: الخبز.

ثاني عشر: السلع المستوردة لأعضاء السلك الدبلوماسي وفق أحكام القانون الحصانات والإمتيازات لسنة ١٩٥٦م واللوائح والأوامر الصادرة بموجبه، وذلك مع مراعاة شرط المعاملة بالمثل.

ثالث عشر: البضائع والسلع المستوردة بموجب إتفاقيات مع حكومة السودان تنص على الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة.

رابع عشر: الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج الواردة معهم، أو المشتراة من المناطق والأسواق الحرة، (16) على أن تحدد قيمتها المعفاة من الضريبة بنفس قيمة الإعفاء الجمركي المقرر وفقاً لأحكام قانون الجمارك واللوائح الصادرة بموجبه.

ب- بالنسبة للخدمات: مع مراعاة أحكام المادة ٣٧ من القانون تعفى الخدمات المالية والطبية والتعليمية وأعمال التأمين بالكيفية التي يحددها الأمين العام بموجب منشورات يصدرها لهذا الغرض. التصرف في السلع المعفاة.

(المادة: 32): تتبع في شأن التصرف في السلع المعفاة بموجب أحكام المادة: 37(9) و(10)، ذات الإجراءات والضوابط المنصوص عليها في قانون الجمارك لسنة ١٩٨٦م واللوائح الصادرة بموجبه.

مدى مساهمة الضريبة على القيمة المضافة في تحقيق العدالة الاجتماعية:

رغم إتجاه عدد كبير من بلدان العالم لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، فإن النقد الأساسي الذي يوجه للتوسع في هذه الضريبة، وفي الضرائب على الإستهلاك بشكل عام، هو أن عبئها يقع على الأقل دخلاً. وتقول ورقة بحثية صادرة عن معهد التخطيط القومي بعنوان "الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، إنه من المعروف إن ميل الفرد للإستهلاك يتجه للإخفاض مع إرتفاع مستوى دخله، "بمعنى أن الأقل دخلاً ينفقون على الإستهلاك نسبة أكبر من دخولهم بالقياس إلى الأعلى دخلاً". لذلك يقع عبء ضريبة القيمة المضافة كنسبة من الدخل بدرجة أكبر على أصحاب الدخل المنخفضة. بينما يُنظر إلى الضرائب على الدخل، وخاصة التصاعدية منها، على أنها أدوات

لإعادة توزيع الدخل في المجتمع، وبالتالي فالتوسع فيها يحقق درجة أكبر من العدالة الإجتماعية. (مي قابيل، 2016م). يرى الباحث أن الضريبة على القيمة المضافة تحقق الأتي:

- 1- تحقق نوعاً من توحيد المظلة الاقتصادية للدولة وخاصة إذا أعفيت السلع الضرورية.
- 2- إنها تعمل على زيادة موارد الدولة المالية، لاسيما في الدول الفقيرة.

***مع شريطة عمل الأتي:**

- 1/ سن القوانين والتشريعات التي تمنع الإزدواج الضريبي في الدولة.
- 2/ إعفاء مدخلات الإنتاج الرأسمالية حتى تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية. مميزات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بصفة عامة:
- 1- تحقيقها للوفرة المالية التي تريدها الدولة لمواجهة تزايد النفقات العامة للمرافق الاقتصادية من المشروعات العامة، بدلا من إتباع سياسة التمويل بالعجز بكل ما يترتب عليها من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومي، وهذا ما حاولت لبنان أن تطبقه في سنة 2000 لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة.
- 2- تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها بنسبة صفر، حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية والصادرات الخدمية في السوق الخارجية.
- 3- تشجيع الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الانتاج .
- 4- توسيع القاعدة الضريبية وذلك بتحقيق مبدأ العدالة الضريبة والاجتماعية.
- 5- القضاء على دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة، كما في الرسوم على السلع المستوردة، بإخضاعها جميع السلع والخدمات المتحققة في المنطقة لضريبة القيمة المضافة.
- 6- إكتشاف عدم عدالة الضرائب المطبقة حاليا وخاصة ضريبة المبيعات
- 7- مساندة التقدم العلمي والصناعي والتجاري في العالم، مثل إتفاقيات الجات والاتفاقيات الدولية الأخرى التي تلزم الدول الموقعة على مثل هذه الاتفاقيات من تحرير الرسوم والضرائب المفروضه على السلع والخدمات، والانتقال الى ضريبة القيمة المضافة بالكامل.
- 8- تساعد في الدراسة المنهجية لتقليل الضرائب الأخرى، أو حتى التفكير بإلغائها قبل التحول من ضريبة الانتاج الى ضريبة الاستهلاك، الى ضريبة المبيعات ، ثم في النهاية الى ضريبة القيمة المضافة كما في مصر والاردن.
- 9- مجاراة الزيادة في النفقات الحكومية باعتبار وظيفة الدولة حاليا ليس فقط دولة حامية وإنما شريكة في إحلال التوازن الاقتصادي.
- 10- إستعمالها اداة من أدوات الإصلاح الضريبي والمالي في الدولة كما هو الحال في لبنان والسودان .

المشاكل والسلبيات لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

المشاكل والسلبيات لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان:

مشاكل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة: (منتدى المحاسب العربي، يوسف كمال، 2013م).

بالرغم من وضوح معناها وحدودها، إلا أن هذه الضريبة تتباين تباينا كليا في التطبيق العملي بين دول العالم من حيث مدى اتساع المدخلات التي يمكن الحصول على تعويض ضريبي عنها، وفي نوعية الأنشطة الاقتصادية التي يمكن تطبيق هذه الضريبة عليها.

وبعض الدول الكبيرة مثل الصين لا تعطي تعويضا ضريبيا لشراء السلع الرأسمالية، وبعض الدول الأخرى التي تعطي مثل هذا التعويض لا تعيد الزيادة في التعويض (الزيادة في الضريبة المدفوعة عن المدخلات على الضريبة المفروضة على

الناتج). ومعظم دول العالم تستثني السلع المعدة للتصدير من الضريبة. وبعض الدول تمدد الضريبة إلى مرحلة التصنيع manufacturing، والبعض الآخر لا يفرضها على الخدمات.

الإزدواج الضريبي: تعمل السلطات الضريبية؛ مع الجهات المسؤولة على توسيع إتفاقياتها الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية مع البلدان الأخرى مع اعتماد أفضل المعايير العالمية ذات العلاقة بتطبيق هذه الإتفاقيات، إيماناً منها بالدور الحيوي لهذه الإتفاقيات في تحقيق مبدأ العدالة لدافعي الضرائب من الشركات والأفراد وحماية الإقتصاد الوطني، وإلتزاماً بمبادئ الشفافية وتبادل المعلومات بما يدعم في عمليات التبادل التجاري المختلفة.

تهدف إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي لتحقيق عدة مزايا منها:-

أ/ تعزيز الأهداف الإنمائية للدولة وتنوع مصادر الدخل القومي.

ب/ إزالة الإزدواج الضريبي والضرائب الإضافية وغير المباشرة والتهرب عن سداد الضرائب.

ج/ إزالة المصاعب والعوائق المتعلقة بالتجارة عبر الحدود وتدفق الإستثمارات.

د/ توفير الحماية الكافية للمكلفين من الإزدواج الضريبي سواء المباشر أو غير المباشر.

هـ/ تشجيع تبادل السلع والخدمات وحركة رؤوس الأموال.

سليبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان:(د:علي أحمد سليمان)

1- هذه الضريبة يتحملها المستهلك بشكل كامل وتعفي المنتج من حصة ضريبة يتوجب عليه دفعها.

2- تحميل مختلف طبقات الشعب الإجتماعية قيماً متساوية نتيجة تحميل الضريبة على سلع أساسية.

3- إمكانية حصول الإزدواج الضريبي.

4- الضريبة على القيمة المضافة أثرت على كثير من أسعار السوق بطريقة غير مباشرة لأن المنتج المعفي من الضريبة قد يحتاج إلى خامة مفروض عليها ضريبة.

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت أدبيات الضريبة على القيمة المضافة منها:

رابعاً: الدراسة الميدانية:

تناولت هذه الدراسة تحليل البيانات التي قام بجمعها بواسطة الإستبيان (أنظر الملاحق) للحصول على المعلومات اللازمة التي تمكنه من إختبار الفرضيات. وتم إستخدام الوسط الحسابي والتوزيع التكراري والنسبي، باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الإجتماعية (SPSS Statistical Package for Social Sciences) وإختبار مربع كاي لدلالة الفروق للحصول على نتائج الدراسة.

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع الدراسة من: شركات القطاع الخاص وشركات المساهمة العامة، وأسماء الأعمال بالسودان، التي تمسك دفاتر منتظمة للضرائب، بجانب المكاتب المختصة، ووحدات الضريبة على القيمة المضافة والعاملين بها، بجانب مجموعة من الباحثين في المجال، وأعضاء هيئة التدريس من ذوي الإختصاص. أما عينة الدراسة فتم إختيارها عشوائياً بكل حيادية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع 100 إستبانة على المستهدفين بمعاونة فريق من طلاب الدراسات العليا، وتم إسترداد (92) إستبانة مستوفية أي بنسبة إسترداد بلغ (92%). وتتكون الإستبانة من قسمين الأول يشتمل على المقدمة توضح الغرض من الدراسة، البيانات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي والمهني، التخصص، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة)، ثم القسم الثاني ويتضمن أسئلة وعبارات لكل فرضية لمعرفة آراء المبحوثين.

إختبار صحة الفرضيات:

أولاً: نتائج إختبار الفرضية الأولى: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يسهم في حل كثير من المشاكل الإقتصادية في السودان.

الجدول رقم(3):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الأولى:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تزيد من الموارد المالية للدولة.	4.7600	0.43142	100.0
2	تطبيق الضريبة على القيمة المضافة توحد القوانين الضريبية للدولة.	4.4400	0.70450	92.0
3	القيمة المضافة هي ضريبة حديثة العهد وهي ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى نصف قرن من الزمان.	4.7400	0.48697	98.0
4	تطبق الضريبة على القيمة المضافة في البلدان النامية طبقاً للمقتضيات الاقتصادية الخاصة بها، وهي من الضرائب غير المباشرة.	4.5200	0.50467	100.0
5	فالضريبة من المصادر الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة. وأداة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.	4.2000	0.53452	98.0
6	تساعد الضريبة على القيمة المضافة في محاربة الغش وتحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي.	4.0600	0.95640	90.0
7	تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى تعويض النقص في الإيرادات الأخرى للدول.	4.7200	0.53605	96.0
8	تشكل الضريبة على القيمة المضافة عبئاً كبيراً على المواطن المحدود؛ إذ تمتص جزءاً مهماً من مواردهم المالية على قلتها.	4.3400	0.47852	100.0
9	دعم الدولة لعملية الإنتاج والإنتاجية يشجع الممولين على دفع الضريبة على لقيمة المضافة.	4.4400	0.78662	94.0
10	توحيد التشريعات الضريبية يقلل من عملية الإزدواج والتهرب الضريبي.	4.6800	0.71257	96.0
	الإجمالي	44.9000	3.22775	96.4

يبين الجدول(3) أن الفقرة الأولى(تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تزيد من الموارد المالية للدولة) قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات الفرضية الأولى، وهذا يعني أن الدول النامية لقلة معيناتها وصعوبة ظروفها الاقتصادية تعمل على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لزيادة مواردها المالية لدفع عجلة التنمية. وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.76، وبأهمية نسبية 100.0%، أما أقل الفقرات تأثيراً حسب رأي العينة فهي الفقرة السادسة(تساعد الضريبة على القيمة المضافة في محاربة الغش وتحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 4.06، وبأهمية نسبية بلغت 90.0%. وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية الأولى 44.90، وبأهمية نسبية بلغت 96.4%. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من

وسط أداة القياس، تم إختبار One Sample T-test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية الأولى والجدول (4) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:
جدول (4): المؤشرات الإحصائية لاختبار (T) للفرضية الأولى:

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يسهم في حل كثير من المشاكل الاقتصادية في السودان.	44.9000	3.22775	98.363	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يسهم في حل كثير من المشاكل الاقتصادية في السودان.. لذا تقبل الفرضية الأولى وبمستوى ثقة تفوق (95%).
ثانياً: نتائج إختبار الفرضية الثانية: الضريبة على القيمة المضافة في كل مراحل الإنتاج تزيد من الأعباء على المجتمعات الفقيرة.

جدول (1): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	ضرورة إعفاء السلع والخدمات الضرورية وحماية المنتجين من الآثار السالبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.	4.7800	0.54548	98.0
2	ضيق القاعدة الضريبية للضريبة العامة على المبيعات بشكل كبير، لذلك لجأت معظم البلدان النامية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.	4.5800	0.64175	96.0
3	ضريبة المبيعات تفرض مرة واحدة في إحدى مراحل توزيع السلع، فهي واضحة بالنسبة إلى المكلف من ضريبة القيمة المضافة.	4.2000	0.45175	98.0
4	تفرض بعض الدول معدلات عالية من الضريبة على السلع الكمالية، للحد من إستهلاكها، ولتعويض النقص في تخفيض الضريبة على السلع الضرورية.	4.8000	0.40406	100.0
5	من مشاكل الضريبة على المبيعات: عدم وجود مدلول واضح وقاطع للسلع الرأسمالية مما خلق عدة منازعات بين مصلحة الضرائب والممولين.	4.3000	0.50508	98.0
6	تلجأ بعض الدول إلى فرض ضريبة مخفضة على السلع الضرورية التي تمثل إستهلاك الأسر الفقيرة وذات الدخل المحدود ملائمة لظروفها الاقتصادية.	4.6000	0.49487	100.0
7	فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع الرأسمالية لها مردود سلبي على الاستثمار.	4.3000	0.50508	98.0

8	الضريبة على القيمة المضافة يحد كثيراً من قدرة الفقراء الشرائية ويقلل فرصهم في الاستهلاك.	4.2400	0.59109	92.0
9	الضريبة على القيمة المضافة بكونها ضريبة عمياء وغير عادلة؛ لعدم تمييزها بين الفقراء والأغنياء، مع عدم أخذتاين الدخل للمستهلكين بعين الاعتبار.	4.1000	0.46291	98.0
10	الضريبة على مبيعات السلع الرأسمالية لها مردود سلبي على الاستثمار، بزيادة الأعباء الملقاة عليها بالازدواج الضريبي مرة أخرى.	3.9600	0.80711	90.0
الإجمالي				
		43.8600	1.77293	96.8

يبين الجدول (1) أن الفقرة الرابعة التي نصت على (تفرض بعض الدول معدلات عالية من الضريبة على السلع الكمالية، للحد من إستهلاكها، ولتعويض النقص في تخفيض الضريبة على السلع الضرورية) قد احتلت المرتبة الأولى بين فقرات الفرضية الثانية، وهذا يعني أن بعض البلدان تفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية بينما تعمل على غفاء معظم السلع الضرورية حتى تحقق التوازن في إيراداته. وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.80، وبأهمية نسبية 100.0%. أما أقل الفقرات تأثيراً حسب رأي العينة (الضريبة على مبيعات السلع الرأسمالية لها مردود سلبي على الاستثمار، بزيادة الأعباء الملقاة عليها بالازدواج الضريبي مرة أخرى) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 3.96، وبأهمية نسبية بلغت 90.0%، وبلغ المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية 43.86، وبأهمية نسبية بلغت 96.8%، ولتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، تم إختبار One Sample T-test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الثانية والجدول (2) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

جدول (2): المؤشرات الإحصائية لإختبار (T) للفرضية الثانية:

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
الضريبة على القيمة المضافة في كل مراحل الإنتاج تزيد من الأعباء على المجتمعات الفقيرة.	43.8600	1.77293	174.930	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن: الضريبة على القيمة المضافة في كل مراحل الإنتاج تزيد من الأعباء على المجتمعات الفقيرة. لذا تقبل الفرضية الثانية بمستوى ثقة تفوق (95%).

خامساً: النتائج والتوصيات:

(أ) النتائج:

وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الإحصائي الآتي:

- 1// الضريبة على القيمة المضافة توحد القوانين الضريبية للدولة.
- 2// فالضريبة من المصادر الرئيسية والمهمة التي تحقق أهداف الدولة. وأداة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.
- 3// توحيد التشريعات الضريبية يقلل من عملية الإزدواج والتهرب الضريبي.
- 4// تساعد الضريبة على القيمة المضافة في تحقيق الرقابة على المال العام.

5//تشكل الضريبة على القيمة المضافة عبئاً كبيراً على المواطن ذات الدخل المحدود؛ إذ تمتص جزءاً مهماً من مواردهم المالية على قلتها.

6// ضرورة إعفاء السلع والخدمات الضرورية وحماية المنتجين من الآثار السالبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

7//ضريبة المبيعات تفرض مرة واحدة في إحدى مراحل توزيع السلع، فهي واضحة بالنسبة إلى المكلف من ضريبة القيمة المضافة.

(ب)التوصيات:

أوصت الدراسة بالآتي:

1-إجراء المزيد من الدراسات حول الضريبة على القيمة المضافة؛ مع منع الإزدواج الضريبي.

2-ضرورة إعفاء السلع الرأسمالية والخدمات الضرورية من الضريبة على القيمة المضافة.

3-العمل على حماية المنتجين من الآثار السالبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

قائمة المراجع والمصادر:

(أ)الكتب والرسائل الجامعية:-

- 1- سليمان، علي أحمد، الضرائب في السودان، دار جامعة الخرطوم للنشر، 1978م.
- 2-مبارز، شعبان يوسف؛ دراسة تحليلية مقارنة للضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، السنة الواحدة والعشرون، سبتمبر 1992م.
- 3-راضي، عبدالمنعم، الضريبة على القيمة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم 183، مارس 2016م.
- 4-نور، حسن بشير محمد، الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان (رؤى إقتصادية)، شركة الظلال للخدمات قطاع الطباعة، الخرطوم ديسمبر 2001م.
- 5-متولي، عصام الدين محمد، القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة في السودان مع دراسة تحليلية لأحكام قياس وعاء الضريبة وفقاً لقانون القيمة المضافة في السودان لعام 1999م ولائحته التنفيذية لسنة 2000م، جامعة أم درمان الإسلامية، 2002م.
- 6-جوزيف طربية، الضرائب على الدخل في لبنان-دراسة مقارنة(النظام الجديد 1980م).
- 7-عثمان، بكرى سيد أحمد، محاضرات في محاسبة الضرائب والزكاة، بحوث سابقة وإصدارات وأوراق عمل ومنشورات، السودان، يونيو 2002م.
- 8-فقيري، الأمين محمد: الضريبة على القيمة المضافة في السودان وأثرها على الإيرادات العامة رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، 2001م.
- 9-التقرير الختامي(لجنة الإصلاح الضريبي في السودان)، وزارة المالية، السودان، 1994م
- 10-قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م، وزارة المالية والإقتصاد الوطني، ديوان الضرائب، السودان، 1999م.
- 11-لائحة الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2000م، وزارة المالية والإقتصاد الوطني، ديوان الضرائب، الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة، الخرطوم، السودان.
- 12-مرشد المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، ديوان الضرائب الإدارية العامة للضريبة على القيمة المضافة 2000م، الخرطوم، السودان.

- 13-ورقة حول قانون الضريبة علي القيمة المضافة واللوائح والأوامر والمنشورات الصادرة بموجبه، سيد أحمد زين العابدين رئيس الإدارة القانونية لديوان الضرائب، الخرطوم السودان.
- 14-ورقة المراجعة المقترحة للمناقشة في المؤتمر التداولي لل(VAT) أعداد الحاج عثمان هارون، مدير المراجعة المركزية، الإدارة العامة للضريبة علي القيمة المضافة، إدارة المراجعة المركزية، الخرطوم، السودان، بدون مشروع موازنة العام(2001-2000م)، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الطبعة الاخيرة، الخرطوم، السودان.
- 15-مشروع موازنة العام(2002-2003م)، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الطبعة الاخيرة، الخرطوم، السودان.
- 16-مشروع موازنة العام(2002-2003م)، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الطبعة اخيرة.
- 17-فراج، عثمان محمد يس، القيمة المضافة بين التوظيف الاقتصادي والتكيف المحاسبي، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج - جامعة أسيوط، المجلد الثامن، العدد الأول، يونيو1994م.
- 18-محمد، أحمد مصطفى: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، رؤية مستقبلية، المؤتمر الضريبي الخامس، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، نوفمبر1991م.
- 19-سليمان، محمد رضا الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر، مجلة مصر المعاصرة، السنة السادسة والسبعون، العدد 339، يناير1985م.

(ب)المصادر الأخرى:-

1. <http://www.mof.gov.ae/Ar/strategicPartnership/taxAgreement/Pages/DoubleTaxation.aspx>.
2. R.Glynne Williams,F.C.A.F.T.I.I.Comprehensive Aspects of Taxation Revised:B.Menpes. B.S.C.(ECON.)F.C.A
3. Value-added tax, ANEW Tax For The 90's an And The Construction Implications (file:///A:/value-added 20% tax new 20% for 90'san (25.6.1424).

ABSTRACT:

The study aimed to investigate the economic implications underlying the implementation of value added tax. To achieve this objective, descriptive analytical method is found to be more applicable to this research. Hundred (100) questionnaires were distributed to population and with 92% effective rate of responses Results were processed by using SPSS. The main finding is that implementing value added tax increases public financial resources. Further, there is a strong relationship between unifying tax regulation. The use of VAT .The study recommended more researches in this topic and the necessity to exempt goods and services from taxes while protecting contributors against potential drawbacks of VAT.

Keywords: value added, financial resources, tax reglementation