

أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة

على عجز الموازنة العامة تجارب دولية

إعداد

محمد آصف نيكزاد نيك محمد

باحث كلية التجارة بنين- جامعة الأزهر

أ.د. فياض عبدالمنعم حسانين **أ.د.م. علاء بسيوني عبدالرؤف**

أستاذ الاقتصاد

أستاذ الاقتصاد المساعد

كلية التجارة بنين- جامعة الأزهر

كلية التجارة بنين- جامعة الأزهر

تعد الضرائب ركيزة أساسية في الهيكل المالي للدول المعاصرة، حيث تشكل محورياً جوهرياً في تشكيل السياسات الاقتصادية وتمويل النفقات العامة. وقد برزت ضريبة القيمة المضافة وشهدت انتشاراً واسعاً، حيث أنها تتميز بألية فرضها المتدرجة على كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة، مما يضمن كفاءة أعلى في التحصيل وعدالة أكبر في التوزيع. وقد أظهرت الدراسات التجريبية الحديثة نتائج هامة بشأن دور ضريبة القيمة المضافة في تحقيق أهداف السياسة المالية، ففي التجربة الفرنسية لوحظت علاقة عكسية بين نسبة مساهمة الضريبة في الإيرادات العامة ومستوى عجز الموازنة، كما أظهرت تجربة الاتحاد الأوروبي فعالية النظام الموحد لهذه الضريبة في تعزيز كفاءة التحصيل الضريبي وتحقيق العدالة الاجتماعية. بينما كشفت تجارب الدول النامية عن آثار إيجابية لضريبة القيمة المضافة في توسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات العامة، ومع ذلك يتطلب تطبيقها دراسة متأنية للآثار الاقتصادية والاجتماعية وتصميمها دقيقاً للسياسات الضريبية. يهدف هذا البحث إلى تحليل أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة ونسب تغطية حصيلة هذه الضريبة للنفقات العامة ودورها في الحد من عجز الموازنة العامة للدولة في ضوء التجارب الدولية.

مشكلة الدراسة:

تواجه العديد من دول العالم تحديات متزايدة في إدارة عجز الموازنة العامة، وقد لجأ الكثير من الدول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة كوسيلة لزيادة الإيرادات العامة. وتسعى

الدراسة إلى تحليل الآثار الاقتصادية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وتقييم فعاليتها في معالجة عجز الموازنة.

تساؤلات البحث:

يقوم البحث على مجموعة من التساؤلات التي يهدف إلى الوصول إلى إجابات مرضية ومقنعة لها، ومن أهم هذه التساؤلات ما يلي:

- ما هو مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة، وتغطية النفقات والحد من عجز الموازنة العامة وفقاً للتجارب الدولية.
- كيف يمكن للدول النامية الاستفادة من التجارب الدولية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحسين أوضاعها المالية.

فروض البحث:

يقوم البحث على الفروض التالية:

- يوجد تأثير إيجابي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في الدول التي طبقتها.
- هناك أثر ملحوظ لتزايد نسب تغطية إيرادات ضريبة القيمة المضافة للنفقات العامة في الحد من عجز الموازنة في الدول التي طبقتها.
- وجود اتجاه عالمي لتزايد الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة في توفير الإيرادات العامة والحد من عجز الموازنة، وهو ما ينعكس في صورة تزايد نسب ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة.

أهداف البحث:

هناك عدد من الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها، من أهمها ما يلي:

- تحليل تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عجز الموازنة العامة من خلال دراسة التجارب الدولية.
- توضيح الآثار الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة لضريبة القيمة المضافة على الموازنة العامة.
- استكشاف سبل الاستفادة من التجارب الدولية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحسين الأوضاع المالية للدول النامية.

حدود البحث:

- يمكن التعرف على الحدود الزمانية والمكانية والعلمية للبحث على النحو التالي:
- الحدود الزمانية: تغطي الدراسة الفترة من عام 1954 حتى عام 2023 وفقاً للبيانات المتاحة.
- الحدود المكانية: تشمل الدراسة تجارب الاتحاد الأوروبي، فرنسا، مصر، والمملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على الآثار الاقتصادية والاجتماعية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة مع التركيز بشكل خاص على تأثيرها في معالجة عجز الموازنة العامة.

خطة الدراسة:

- مدخل تمهيدي: ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها وأهدافها.
- المبحث الأول: تقييم تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول المتقدمة ودورها في الحد من عجز الموازنة.
- المبحث الثاني: تقييم تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية ودورها في الحد من عجز الموازنة.

مدخل تمهيدي

ماهية ضريبة القيمة المضافة وأهميتها وأهدافها

يمكن التعرف على مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأهميتها وأهدافها وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الإنفاق بالرغم من تسميتها بالضريبة على القيمة المضافة، فالمقصود بها بشكل عام ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي. وتُعرف ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

- ضريبة القيمة المضافة: هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات، بحيث يتم جبايتها في جميع مراحل سلسلة الإنتاج والتوزيع كنسبة مئوية من القيمة المضافة في كل مرحلة. (ليام ابريل، 2001، 1) وتتميز عن ضريبة المبيعات بأنها ذات قاعدة ضريبية أوسع، فهي تفرض على الإيرادات بغض النظر عن مصدرها.

كما أن آلية احتسابها تسمح بخصم الضريبة التي دُفعت على المشتريات من الضريبة المستحقة على المبيعات، مما يجنب الازدواج الضريبي.

- **ضريبة القيمة المضافة:** هي "ضريبة ذات وعاء واسع، حيث تفرض على كافة المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع والتوزيع، مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المستحقة على مخرجاتها، ولذلك يتمثل جوهر الضريبة على القيمة المضافة في كونها توفر آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على المخرجات". (المأمون جبر، 2020، 131)

هذا وتختلف ضريبة القيمة المضافة عن الضرائب التراكمية مثل ضريبة رقم الأعمال، حيث لا تُفرض الضريبة على القيمة المضافة على إجمالي المبيعات في أي مرحلة إنتاجية أو توزيعية، بل تُفرض فقط على صافي القيمة التي أضافتها تلك المرحلة، والتي تمثل الفرق بين قيمة مخرجات المرحلة وقيمة مدخلاتها من المشتريات من المراحل السابقة، وذلك في حين أن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال تفرض على إجمالي مبيعات كل مرحلة بما فيها المدخلات الوسيطة. وهذا هو الفرق الأساسي بين الضريبتين من حيث الوعاء الضريبي. (سعيد عبدالعزيز، 1993، 15) وتقوم الفكرة الأساسية لضريبة القيمة المضافة على أنه في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة أو الخدمة يُدخل كل نشاط اقتصادي بعض التعديلات والإضافات على تلك السلعة أو الخدمة مما يزيد من قيمتها. (السيد عطية، 2000، 636) وبالتالي تقتصر ضريبة القيمة المضافة على الزيادة في القيمة التي أسهمت بها تلك المرحلة الإنتاجية أو التوزيعية، بما يعكس مدى مساهمتها الفعلية في الناتج النهائي، فكل مرحلة لا تلتزم بالضريبة إلا في حدود ما أضافته من قيمة نتيجة نشاطها الاقتصادي دون سواها.

ثانياً: نشأة ضريبة القيمة المضافة وتطورها:

ارتبط ظهور الضرائب ارتباطاً وثيقاً بنشأة الدولة بدءاً من الضرائب بصورتها البسيطة وانتهاءً بالضرائب المعقدة المطبقة حالياً في جميع دول العالم. وتُعد ضريبة القيمة المضافة إحدى أبرز صور الضرائب غير المباشرة التي تعود جذورها إلى الحضارات القديمة. وفي العصر الحديث مرت ضريبة القيمة المضافة بمراحل وأسماء مختلفة ففي بعض الدول بدأت بضريبة على الإنتاج، وفي دول أخرى بدأت بضريبة على تجارة الجملة أو التجزئة، وفي الكثير من الدول فقد بدأت بضريبة المبيعات. (صابر يونس، 2003، 64) وأول دولة عرفت ضريبة القيمة المضافة هي ألمانيا في عام 1916، حيث فرضتها في شكل ضريبة على رقم

الأعمال. ثم فرنسا عام 1917، وإيطاليا عام 1919، وبلجيكا عام 1921. ثم تبنتها العديد من الدول الأوروبية الأخرى. وفي فرنسا مر تطبيق هذه الضريبة بعدة مراحل حيث بدأ التطبيق بالضريبة على مبيعات التجزئة والتي يقع عبؤها على المستهلك النهائي للسلعة، وكان يتم تحصيلها من خلال طوابع توضع على فواتير البيع، (Michel Dran, 1975, 105) ولم تستمر هذه الضريبة طويلاً بسبب سهولة التهرب منها، وضآلة المبالغ المحصلة منها، وتطورت لاحقاً بتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحل محل ضريبة الإنتاج، والتي أصبحت تُطبَّق في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى مرحلة البيع بالجملة. (Jean Jacque Philippe, 1973,) (26)

هذا وقد وصل عدد الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة في بداية القرن الحادي والعشرين إلى 130 دولة، وقد اتسم تبني البلدان النامية لضريبة القيمة المضافة بالبطء في الوقت الذي انتشرت في دول العالم الصناعي وأمريكا الجنوبية في أواخر السبعينات من القرن العشرين. (صابر يونس، 2003، 64) وفي الوقت الراهن تطور تطبيق ضريبة القيمة المضافة عالمياً ليشمل التجارة الإلكترونية والخدمات الرقمية، حيث بدأ الاتحاد الأوروبي تطبيق الضريبة على التجارة الإلكترونية عام 2003، تلتها دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. (Bremmer, 2017, 1-2 Kathrin)

ثالثاً: آلية عمل ضريبة القيمة المضافة وخصائصها العامة:

يمكن التعرف على آلية عمل ضريبة القيمة المضافة وخصائصها العامة على النحو التالي:

- آلية عمل ضريبة القيمة المضافة:
- ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax - VAT) هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على جميع مراحل إنتاج السلع وتقديم الخدمات، بدءاً من المرحلة الأولى للمواد الخام وحتى المرحلة النهائية للبيع للمستهلك. وتعمل آلية ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:
- التسجيل: حيث تقوم الشركات التي تتجاوز مبيعاتها حدًا معينًا تسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة لدى السلطات الضريبية.
- ضريبة المخرجات (المبيعات): الشركة المسجلة تضيف نسبة الضريبة (مثل 15%) على سعر بيع منتجاتها أو خدماتها، وتحصلها من العملاء.
- ضريبة المدخلات (المشتريات): الشركة تدفع ضريبة القيمة المضافة على مشترياتها من الموردين المسجلين.

- حساب الضريبة المستحقة: في نهاية كل فترة ضريبية، تحسب الشركة الفرق بين إجمالي ضريبة المخرجات والمدخلات. فإذا كانت المخرجات أكبر، تدفع الفرق للسلطات الضريبية. وإذا كانت المدخلات أكبر، تسترد الفرق أو ترحله للفترة التالية.
- الإقرار وتسديد الضريبة: تقدم الشركة إقرارًا ضريبيًا إلكترونيًا يوضح المبيعات والمشتريات الخاضعة للضريبة، وتسدد المبلغ المستحق إلكترونيًا خلال المدة المحددة. (على حسن، 2018، 134-135) هذه هي الآلية الأساسية لعمل ضريبة القيمة المضافة، حيث تضمن أن الضريبة تُفرض على كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، وفي النهاية يتحملها المستهلك النهائي فقط. كما تساعد على منع التهرب الضريبي حيث يتم خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات.
- الخصائص العامة لضريبة القيمة المضافة: بالرغم من اختلاف ضريبة القيمة المضافة من حيث الوعاء الضريبي والأسعار والقواعد والإجراءات التطبيقية باختلاف الدول المُطَبِّقَة لها، إلا أنَّ لهذه الضريبة مجموعة من الخصائص العامة التي تتميز بها عن باقي أنواع الضرائب في تلك الدول، بصرف النظر عن نظامها السياسي أو واقعها الاقتصادي أو المالي أو الاجتماعي. وتتمثل تلك الخصائص فيما يلي:
 - أنها ضريبة عامة: تُفرض على معظم السلع والخدمات المحلية والأجنبية، مع وجود بعض الإعفاءات. (صابر يونس، 2003، 86)
 - أنها ضريبة غير مباشرة: تُفرض على الاستهلاك، ويتحمل المستهلك النهائي عبئها.
 - أنها ضريبة قيمية ذات قاعدة عامة: تُحسب كنسبة مئوية من قيمة السلع أو الخدمات.
 - أنها ضريبة عينية: تُفرض على السلع والخدمات بغض النظر عن ظروف من يتحملها.
 - أنها ضريبة متعددة المراحل: تُطبق على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع حتى الوصول للمستهلك النهائي، ويجب أن تشمل كافة السلع والخدمات دون استثناء. (أحمد لطفي، د.ن، 48)
 - أنها ذات طبيعة دورية في التحصيل: يتم تحصيلها وتوريدها للإدارة الضريبية بشكل دوري (شهري، ربع سنوي، إلخ).

- تطبق ضريبة القيمة المضافة مبدأ الخصم: يحق للمكلف خصم الضريبة المدفوعة على مدخلاته من الضريبة المستحقة على مخرجاته. (سليمان محمد، 2014، 8)
- تتميز ضريبة القيمة المضافة بإجراءات ميسرة وسهلة: تتميز بسهولة التطبيق والتعامل بين الممول والإدارة الضريبية.
- تتسم ضريبة القيمة المضافة بالرقابة الذاتية: يراقب المكلفون بعضهم البعض لضمان سداد الضريبة، مما يحد من التهرب الضريبي.
- تعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة إقليمية: تُفرض على النشاطات والمبيعات داخل الدولة، مع إعفاء الصادرات وفرضها على الواردات. وهكذا تُطبق ضريبة القيمة المضافة وفقاً لمبدأ السيادة الإقليمية للدولة، ضمن حدود إقليم الدولة، ولا تمتد لتشمل أقاليم دول أخرى إلا بموجب اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف تكفل المعاملة بالمثل. (سليمان محمد، 2014، 20)

يستنتج من ذلك؛ أن ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تُفرض على الاستهلاك وليس على الدخل أو الأرباح، وأنها تُفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع ويتم خصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات في كل مرحلة، وأنها تتميز بالحيادية بحيث لا تميز بين السلع والخدمات المحلية والمستوردة، ولا تخضع لتأثير التضخم على عائداتها لأنها تُفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة، وسهولة تحصيلها مقارنة بضريبة الدخل. وأنها تشجع الصادرات لأنها لا تُفرض على الصادرات.

• آفاق ضريبة القيمة المضافة بين الإيجابيات والسلبيات:

تعد ضريبة القيمة المضافة من أكثر أنظمة الضرائب غير المباشرة انتشاراً وتطبيقاً على مستوى العالم، حيث تبنتها العديد من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء. ويعود هذا الانتشار الواسع إلى العديد من المزايا التي تتمتع بها هذه الضريبة مقارنة بغيرها من الضرائب غير المباشرة التقليدية، وبالرغم من ذلك فإنها ليست خالية من الانتقادات والعيوب. فهناك جوانب سلبية ترتبط بتطبيقها قد تؤثر على فعاليتها وعلى الاقتصاد ككل. لذا، وهذا ما يمكن التعرف عليه على النحو التالي:

• مزايا ضريبة القيمة المضافة:

تتمتع ضريبة القيمة المضافة بالعديد من المزايا التي جعلتها واحدة من أكثر أنظمة الضرائب غير المباشرة شيوعاً على مستوى العالم، فهي تتسم بالعدالة والكفاءة والشفافية، إلى جانب قدرتها على توفير إيرادات كبيرة للخزينة العامة، ومن أبرز هذه المزايا ما يلي:

- توفير إيرادات ضخمة ومستقرة للحكومة بسبب اتساع قاعدتها الضريبية وتعدد مراحل تحصيلها، ووفقاً لمايكل كين من صندوق النقد الدولي، الدول المطبقة لها تحصل إيرادات ضريبية أكبر كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي. (M. Keen, and B. Lockwood, 2012, 11)
- انخفاض تكلفة إدارتها وتحصيلية مقارنة بغيرها من الضرائب بما في ذلك الضرائب المباشرة. ففي بريطانيا على سبيل المثال، بلغت تكلفة إدارتها 0.55% من إيراداتها، مقارنة بـ 1.27% لضريبة الدخل في نيوزيلندا، لم تتجاوز نسبة الإقرارات الضريبية المعيبة 3% مقارنة بـ 25% لضريبة الدخل. (US Government Accountability Office, 2008, 15-16)
- يتميز نظام تطبيق ضريبة القيمة المضافة بقدرته على الحد من خسارة الحكومة لجزء كبير من إيراداتها الضريبية، كما يقلل من فرص التهرب من دفع الضريبة. فبفضل آلية تحصيل هذه الضريبة عبر مراحل متعددة من إنتاج السلعة وتداولها، حتى لو فقدت الضريبة في مرحلة معينة، فإنه يمكن تعويضها في المراحل الأخرى وتتمتع بخاصية "الرقابة الذاتية" حيث لا يمكن استرداد الضريبة على المدخلات إلا بتحصيلها على المبيعات. (V. J Kononova and Whalley, 2009, 79)
- عيوب ضريبة القيمة المضافة:
 - يعد من أبرز هذه السلبيات والعيوب لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ما يلي:
 - تأثيرها على السلع والخدمات الأساسية: مما قد يؤثر سلباً على الفئات ذات الدخل المنخفض.
 - احتمالية الازدواج الضريبي خاصةً عند الاستيراد: حيث قد تخضع السلع المستوردة لرسوم جمركية ثم لضريبة القيمة المضافة عند البيع. (أمل عبد الحميد، 2017، 6)
 - الآثار التضخمية وانخفاض القدرة الشرائية: حيث قد تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية للمستهلكين.
 - التأثير السلبي على النمو الاقتصادي: حيث قد يؤدي تراجع الاستهلاك والطلب المحلي إلى التأثير سلباً على الإنتاج والنمو على المدى المتوسط والطويل. (مركز دراية للدراسات، 2017، 7)

المبحث الأول

تقييم تجارب بعض الدول المتقدمة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة

كانت دول الاتحاد الأوروبي من أوائل الدول التي طبقت نظام ضريبة القيمة المضافة على نطاق واسع، لذلك تعتبر تجربة فرنسا والاتحاد الأوروبي في تطبيق هذه الضريبة من أبرز التجارب الدولية، حيث أسهمت في تحقيق العديد من الفوائد الاقتصادية والإدارية. وسوف يستعرض هذا المبحث تطور تطبيق ضريبة القيمة المضافة في فرنسا ودول الاتحاد الأوروبي، وأهم ما يميز هذه التجارب والدروس المستفادة منها.

أولاً: تجربة فرنسا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

يمكن التعرف على تطور ضريبة القيمة المضافة في فرنسا، وأهم ما يميز تجربتها، والدروس المستفادة منها على النحو التالي:

• تطور تطبيق ضريبة القيمة المضافة فرنسا:

ظهرت الضريبة على مجموع المبيعات (رقم الأعمال) في أوروبا نتيجةً للاحتياجات المالية لتلك الدول بعد الحرب العالمية الأولى، ثم طرأت تطورات اعتبرت الأساس لضريبة القيمة المضافة كما نعرفها اليوم، وقد مرت ضريبة القيمة المضافة في فرنسا بعدة مراحل ودراسات لتلافي عيوب كل مرحلة، حيث بدأت بتطبيق الضريبة على رقم الأعمال عام 1917 وسميت ضريبة المدفوعات، وفي عام 1920 تم تطبيق ضريبة على رقم المبيعات بالتسلسل، وفي الفترة من 1925 إلى 1932 ظهرت ضرائب خاصة ونوعية على منتجات مثل الفحم واللحوم والشحوم، وبرزت فكرة المنتج وتعليق الضريبة عام 1936 وتم إدخال الرسم النوعي على المنتجات، والذي أصبح يعرف باسم "ضريبة الإنتاج". (Charlène, Herbain, 2020, 330- A, 336) وتشير التطورات التاريخية إلى أن فكرة فرض ضريبة على المنتجات والخدمات في مراحل مختلفة من سلسلة القيمة قد نشأت في فرنسا في أوائل القرن العشرين. وقد تطورت هذه الضرائب لتصبح ما نعرفه اليوم باسم ضريبة القيمة المضافة. (Anna, and, Kowal, 2021, 768 Przekota, 2021, 768 Grzegorz)

وقد كانت فرنسا أول دولة طبقت ضريبة القيمة المضافة عام 1954 في مستعمرتها ساحل العاج (كوت ديفوار)، وبعد تقييم التجربة على أنها ناجحة أدخلت فرنسا ضريبة القيمة المضافة محلياً في عام 1958. وفي البداية طبقت ضريبة القيمة المضافة على الشركات الكبيرة فقط ثم تم توسيعها لتشمل جميع القطاعات التجارية.

• دور ضريبة القيمة المضافة في تعزيز الإيرادات العامة الحكومية الفرنسية:

تقوم ضريبة القيمة المضافة بدور بارز في تعزيز هذه الإيرادات العامة خاصة في الاقتصادات المتقدمة، ففي دراسة لأثر الضرائب على الإيرادات الحكومية في منطقة اليورو، أظهرت النتائج أن زيادة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 1% ترتبط بزيادة الإيرادات الضريبية بنحو 0.6% في المتوسط. (The European Commission, 2024) ويوضح الجدول التالي نسب حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي في فرنسا.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ

الاطلاع 07/10/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الشكل ما يلي:

تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في فرنسا خلال فترة محل الدراسة بين 20.19%: 35.90% بمتوسط عام 27.39%. ويلاحظ أنها أخذت اتجاهًا عامًا نحو الانخفاض، حيث بلغت أعلى نسبة لها بداية فترة الدراسة عام 1974 بنسبة 35.90%، انخفضت إلى أدنى مستوى لها في نهاية فترة الدراسة لتصبح 20.19% عام 2022، وهذا يدل على انخفاض الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في فرنسا، وهذا الانخفاض يشير إلى تحول استراتيجي في السياسة المالية الفرنسية نحو تنوع مصادر الإيرادات الحكومية، وزيادة الاعتماد على أنواع أخرى من الضرائب أو مصادر للإيرادات العامة.

أما بالنسبة لنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 18.79%: 38.14% بمتوسط عام 26.71% ويلاحظ أن هذه النسبة أخذت اتجاهًا عامًا نحو الانخفاض خلال فترة الدراسة، وهذا يشير إلى أن حصيلة ضريبة القيمة المضافة نمت بوتيرة أبطأ من نمو النفقات العامة، حيث بلغت أعلى نسبة لها في عام 1974 عند 38.14% بينما الانخفاض الأكبر في عام 2021 حيث وصلت النسبة إلى 18.79% بسبب تأثير جائحة كوفيد-19، وهذا الانخفاض الكبير يشير إلى زيادة في النفقات العامة بوتيرة أسرع بكثير من نمو إيرادات ضريبة القيمة المضافة مما يعكس توسعًا كبيرًا في دور الدولة في الاقتصاد وزيادة الإنفاق الحكومي لمواجهة الأزمات الاقتصادية المتتالية.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تميزت بالاستقرار النسبي، وتراوحت بين 9.34%: 12.13% بمتوسط عام 11.12%، وقد أظهرت

هذه النسبة انخفاضاً تدريجيًا، وبلغت أعلى نسبة لها في عام 1999 عند 12.13%، بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2022 عند 9.34%.

أما بالنسبة لمعدل التغير في حصة ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين -6.28%: 19.89% بمتوسط عام 4.83% خلال فترة الدراسة، وتميزت الفترة 1975: 1985 بالارتفاع النسبي حيث تراوح معدل التغير بين 4.9%: 19.89% بمتوسط عام 12.5%، وقد تباطأ هذا النمو في العقود اللاحقة مع فترات من النمو السليبي خلال الأزمات الاقتصادية حيث سجلت الضريبة نموًا سلبيًا بلغ -6.28% في عام 2020 مع حلول جائحة كوفيد-19، وهو أكبر انخفاض خلال فترة محل الدراسة.

يستنتج أن دور ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد الفرنسي قد تغير بشكل كبير منذ السبعينيات، فبينما كانت تشكل مصدرًا رئيسيًا للإيرادات في بداية الفترة محل الدراسة انخفضت أهميتها النسبية مع مرور الوقت، وهذه التغيرات تعكس تحولات جوهرية في السياسات الاقتصادية والمالية الفرنسية، وتشير إلى التحديات المستمرة في إدارة الموازنة العامة في مواجهة الأزمات الاقتصادية العالمية والمحلية. وتجدر الإشارة أنه خلال الفترة 1974: 1998 كانت البيانات المعروضة بالفرانك الفرنسي، قبل التحول إلى اليورو كعملة موحدة ابتداءً من عام 1999: 2022 خلال فترة محل الدراسة.

من الجدير بالذكر أيضًا أن هذه الفترة شهدت تحولات اقتصادية كبرى بما في ذلك التحول نحو اقتصاد الخدمات والاقتصاد الرقمي، مما قد يكون له تأثير على حصة ضريبة القيمة المضافة. كما كان للأزمات الاقتصادية مثل: الأزمة المالية العالمية في 2008 وجائحة كوفيد-19 تأثير ملموس على الاستهلاك وبالتالي على إيرادات هذه الضريبة.

لذلك يمكن القول إن الاتجاه المتناقض لنسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في فرنسا يعكس التغيرات الهيكلية في الاقتصاد الفرنسي وسياساته المالية، والاتجاه نحو تنوع مصادر الإيرادات العامة بينما تظل حصة ضريبة القيمة المضافة مصدرًا مهمًا للإيرادات فإن أهميتها النسبية قد تغيرت مع تطور الاقتصاد وتنوع مصادر الدخل الحكومي.

ثانيًا: تجربة دول الاتحاد الأوروبي في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

يهدف البحث في هذا الجزء إلى التعرف على تطور تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي، وأهم ما يميز تجربتها، والدروس المستفادة منها وذلك على النحو التالي:

- تطور تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي:

تم تأسيس نظام ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي بموجب التوجيه السادس الذي صدر عام 1977 والذي هدف إلى توحيد النظم الضريبية داخل المجموعة الاقتصادية الأوروبية وحدد الأسس الموحدة لضريبة القيمة المضافة. كما قام الاتحاد الأوروبي عام 1987 بجهود تهدف إلى إنشاء سوق داخلية موحدة تسمح بحرية انتقال البضائع ورؤوس الأموال والأشخاص والخدمات، وأصدر تعليمات لتعديل وتكميل التعليمات السادسة. كما بذلت لجنة بروكسل جهوداً كبيرة من أجل وضع آليات مناسبة لاحتساب الرسوم وإلغاء الرسوم المتسلسلة والحدود الضريبية، وتم اقتراح نظام ضريبي موحد لضريبة القيمة المضافة بهدف تمويل مؤسسات الاتحاد الأوروبي وتمهيداً لتحقيق الوحدة السياسية الأوروبية. وقد طلب الاتحاد من الدول الأعضاء التخلي عن الرسوم المتسلسلة واعتماد النموذج الأوروبي لضريبة القيمة المضافة ابتداءً من عام 1970 إلا أنه تم تأجيل ذلك إلى عام 1973، وأصبحت ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة الأساسية على الاستهلاك في دول الاتحاد الأوروبي. وفي عام 1992 تم تحديد معدل ضريبة القيمة المضافة الأدنى عند 15%، وذلك كجزء من الجهود المبذولة لضمان الاتساق بين الدول الأعضاء، وفي عام 1995 كانت جميع الدول الأعضاء قد طبقت نظام ضريبة القيمة المضافة وفقاً للتوجيهات الموحدة. وفي عام 2006 تم تبني توجيه جديد لضريبة القيمة المضافة يحدد قواعد موحدة لتطبيقها في جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي.

وتطبق دول الاتحاد معدلات متعددة للضريبة حيث يطبق معدل منخفض أو متوسط على السلع الغذائية والرعاية الصحية، ومعدل أعلى على السلع الكمالية. والمعدل النموذجي هو 15% يطبق على المنتجات المحلية والأجنبية، تماشياً مع مبدأ المعاملة الوطنية الذي يسمح باسترداد الضريبة على الصادرات. (A, 2020, 320-329 Charlène, Herbain) وحالياً تطبق جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي نظام ضريبة القيمة المضافة بمعدل قياسي لا يقل عن 15%، إلى جانب معدلات مخفضة اختيارية لبعض السلع والخدمات. ويشير الجدول التالي إلى تواريخ تطبيق ومعدلات ضريبة القيمة المضافة في الدول الأعضاء في لاتحاد الأوروبي.

جدول رقم (1):

معدلات الضريبة على القيمة المضافة داخل الاتحاد الأوروبي في عام 2022

اسم البلد	السنة التي استحدثت	النسبة الأصلية	النسبة العادية	النسبة المنخفضة في العام 2022	حد التسجيل باليورو أساسي خدمات
--------------	-----------------------	-------------------	-------------------	----------------------------------	--------------------------------------

(يورو)	(يورو)			عام 2022	القياسية عام 2022	فيها الضريبة	
85800	94300	%0	%6	%12	%25	1954	فرنسا
15000	15000	%0	5.5، %2.1 %	%10	%20	1964	فنلندا
50000	50000		%8، %3	%14	%16	1967	الدانمارك
22000	22000	%0	%0	%10	%25	1968	ألمانيا
30000	30000	%0	%4	%10	%21	1969	السويد
20000	20000	%0	%10	%14	%24	1969	هولندا
35000	35000		%6	%13	%24	1970	لوكسمبرغ
25000	25000	%0	%0	%9	%21	1971	بلجيكا
37500	37500	%0	%5، %4	%10	%22	1972	ايرلندا
35000	35000	%0	%0	%6	%21	1986	إسبانيا
10000	10000	%0	%9، %4.8	%13.5	%23	1986	البرتغال
10000	10000	%0	%6	%13	%23	1987	اليونان
65000	65000	%0	%5	85	%23	1990	إيطاليا
42553	42553	%0	%0	%7	%19	1993	بولندا
34132	35025	%0	%4.96	%16.18	%22.07	المتوسط العام	

Source:

- European Union website, last visit 15/07/2024, Link:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_en
- AVALARA website, European Union VAT rates, last visit 11/07/2024, Link:
<https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>

يتضح من الجدول السابق أن هناك تباين كبير في معدلات الضريبة على القيمة المضافة وحدود التسجيل بين دول الاتحاد الأوروبي وفقاً لبيانات 2022، مما يعكس اختلافاً جوهرياً في السياسات الاقتصادية والضريبية المتبعة، وقد تراوحت حدود التسجيل الضريبي لضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي بين 94300 يورو للسلع بمتوسط عام 35025 يورو، 85800 يورو للخدمات للتسجيل الأساسي بمتوسط عام 34132 يورو. وهذا يعكس التباين الواسع في حدود التسجيل الضريبي وله آثار هامة على

الشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث يوفر الحد الأعلى مرونة أكبر لهذه الشركات للعمل دون الحاجة للتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة. ويمكن تفسير هذا التباين كاستراتيجية لتحفيز زيادة الأعمال في بعض الدول، بينما تسعى دول أخرى لتوسيع قاعدة الضرائب. كما تظهر النسب المنخفضة تنوعًا ملحوظًا، بدءًا من 0% في عدة دول الاتحاد، وصولًا إلى 10% كأعلى نسبة منخفضة وبمتوسط عام 4.96 في دول الاتحاد الأوروبي. هذا التنوع يعكس استراتيجيات اقتصادية مختلفة، حيث تهدف النسب المنخفضة عادة إلى دعم السلع والخدمات الأساسية أو تحفيز قطاعات معينة في الاقتصاد.

بينما تتراوح النسب القياسية بين 16%: 25% بمتوسط عام 22% في دول الاتحاد. وهذا الاختلاف يبرز التوازن الدقيق الذي تحاول كل دولة تحقيقه بين جمع الإيرادات الضريبية وتحفيز النمو الاقتصادي. فالدول ذات النسب الأعلى قد تكون مدفوعة بالحاجة إلى تمويل برامج اجتماعية واسعة، بينما تسعى الدول ذات النسب الأقل إلى تعزيز القدرة التنافسية لشركاتها. ومن الملفت للنظر أيضًا التباين في تاريخ استحداث الضريبة، حيث كانت فرنسا رائدة في تطبيقها منذ عام 1954، بينما بدأت دول أخرى مثل بولندا في تطبيقها في وقت متأخر نسبيًا في عام 1993 هذا التفاوت الزمني يشير إلى اختلاف في تطور الأنظمة الضريبية والهيكل الاقتصادي بين دول الاتحاد الأوروبي.

• تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي ونسبتها إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي:

تُعد إيرادات ضريبة القيمة المضافة (VAT) من المصادر الرئيسية للإيرادات الحكومية في دول الاتحاد الأوروبي، حيث تساهم بشكل كبير في تمويل الميزانيات العامة والسياسات الاقتصادية للاتحاد ودوله الأعضاء، وذلك على النحو التالي:

• إيرادات ضريبة القيمة المضافة في بعض دول الاتحاد الأوروبية ونسبتها إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي:

تقوم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بدور بارز في هيكل الإيرادات الضريبية لدول الاتحاد الأوروبية، حيث تعتبر مصدرًا رئيسيًا لتمويل الحكومي في معظم هذه الدول. ويمكن استعراض إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في بعض دول الاتحاد الأوروبي كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات العامة والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2):

نسب حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي

الإجمالي في البرتغال خلال الفترة 2007:2022

السنوات	الإيرادات العامة (مليار يورو) باستثناء المنح	النفقات العامة (مليار يورو)	عجز/ فائض الموازنة العامة (مليار يورو)	النتائج المحلي الإجمالي (مليار يورو)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة (مليار يورو)	نسبة إيرادات ض ق م إلى الإيرادات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في حصيلة ض ق م %
2007	64.5	68.9	-4.4	175	21.1	32.7%	30.6%	12.1%	--
2008	65.7	72.2	-6.5	179	20.8	31.7%	28.8%	11.6%	-1.4%
2009	62.3	76.6	-14.3	175	18.2	29.2%	23.8%	10.4%	-12.5%
2010	61.8	78.9	-17.1	180	20.0	32.4%	25.3%	11.1%	9.9%
2011	64.0	78.0	-14.0	176	20.6	32.2%	26.4%	11.7%	3.0%
2012	61.0	74.4	-13.4	168	19.8	32.5%	26.6%	11.8%	-3.9%
2013	65.7	77.4	-11.7	170	19.7	30.0%	25.5%	11.6%	-0.5%
2014	66.2	82.1	-15.9	173	20.6	31.1%	25.1%	11.9%	4.6%
2015	67.8	78.6	-10.8	180	21.9	32.3%	27.9%	12.2%	6.3%
2016	69.2	76.7	-7.5	186	23.0	33.2%	30.0%	12.4%	5.0%
2017	72.7	81.2	-8.5	196	24.3	33.4%	29.9%	12.4%	5.7%
2018	77.0	80.2	-3.2	205	25.7	33.4%	32.0%	12.5%	5.8%
2019	80.0	82.6	-2.6	214	26.7	33.4%	32.3%	12.5%	3.9%
2020	75.5	89.1	-13.6	201	24.0	31.8%	26.9%	11.9%	-10.1%
2021	81.1	91.7	-10.6	216	26.7	32.9%	29.1%	12.4%	11.3%
2022	92.1	95.7	-3.6	242	30.0	32.6%	31.3%	12.4%	12.4%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ

الإطلاع 07/21/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي للبرتغال خلال الفترة 2007:2022، حيث شهدت هذه الفترة تحولات اقتصادية وسياسية أثرت على مختلف المؤشرات المالية والاقتصادية للبلاد. وتراوح نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في البرتغال خلال فترة الدراسة بين 29.2% و 33.4% بمتوسط عام 32.1%. ويلاحظ أنها أخذت في الاستقرار النسبي، وقد كانت أهم التغيرات في هذا المؤشر عام 2009 حيث انخفضت النسبة إلى 29.2% بسبب تداعيات الأزمة المالية العالمية، وفي الفترة من 2017 إلى 2019 حيث بلغت أعلى نسبة لها عند 33.4%. وتعد هذه النسبة مرتفعة نسبياً

مما يدل على زيادة الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في البرتغال.

أما بالنسبة لنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 23.8% و32.3% بمتوسط عام 28.1%، ويلاحظ أن هذه النسبة أخذت اتجاهًا عامًا نحو الاستقرار النسبي والارتفاع في السنوات الأخيرة. وهذا يشير إلى أن حصيلة ضريبة القيمة المضافة نمت بوتيرة أسرع من نمو النفقات العامة، وكان الانخفاض الأكبر في عام 2009 حيث وصلت النسبة إلى 23.8% بسبب تأثير الأزمة المالية العالمية، والانخفاض عامي 2020، 2021 بسبب تزايد النفقات العامة خلال أزمة كوفيد 19.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 10.4% و12.5% بمتوسط عام 11.9%، وقد أظهرت هذه النسبة استقرار نسبي وارتفاع طفيف، وبلغت أعلى نسبة لها في الفترة من 2018 إلى 2019 عند 12.5%، بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2009 عند 10.4% بسبب تأثير الأزمة المالية العالمية.

أما بالنسبة لمعدل التغير في حصيلة ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين 12.5-12.4% و12.4% بمتوسط عام 2.4%. وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة، وسجل أعلى معدل نمو لها في عام 2022 بنسبة 12.4% مما يعكس التعافي القوي بعد فترة الركود الناجمة عن جائحة كوفيد-19. بينما سجل أكبر انخفاض في عام 2009 بنسبة 12.5-12.4% بسبب تداعيات الأزمة المالية العالمية.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دور متزايد الأهمية في هيكل الإيرادات العامة للبرتغال مع قدرتها على التعافي السريع بعد الصدمات الاقتصادية، وارتفاع نسبتها إلى النفقات العامة يشير إلى تحسن في كفاءة تحصيل هذه الضريبة وزيادة اعتماد الحكومة عليها. ومع ذلك فإن التقلبات في معدل نموها تؤكد على أهمية وجود مصادر إيرادات متنوعة لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية.

جدول رقم(3):

نسب حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والناتج المحلي

الإجمالي في ألمانيا خلال الفترة 2007:2022

السنوات	الإيرادات العامة (مليار)	النفقات العامة (مليار)	عجز/ فائض الموازنة	الناتج المحلي الإجمالي	حصيلة ضريبة	نسبة إيرادات	نسبة إيرادات	معدل تغير

	إلى الناتج المحلي الإجمالي%	إلى النفقات العامة%	ض ق م إلى الإيرادات العامة%	القيمة المضافة (مليار يورو)	(مليار يورو)	العامة (مليار يورو)	(يورو)	(يورو) باستثناء المنح	
--	%6.68	%23.86	%24.24	167	2500	11-	700	689	2007
%1.80	%6.67	%23.61	%24.01	170	2550	12-	720	708	2008
%2.35	%7.10	%22.92	%24.72	174	2450	55-	759	704	2009
%2.87	%6.99	%22.26	%24.93	179	2560	86-	804	718	2010
%6.70	%7.10	%24.55	%25.03	191	2690	15-	778	763	2011
%0.52	%6.98	%24.55	%24.49	192	2750	2	782	784	2012
%0.52	%6.87	%24.03	%24.03	193	2810	0	803	803	2013
%2.59	%6.76	%24.12	%23.74	198	2930	13	821	834	2014
%1.52	%6.63	%23.73	%23.29	201	3030	16	847	863	2015
%1.49-	%6.33	%22.63	%22.25	198	3130	15	875	890	2016
%4.55	%6.33	%22.57	%22.19	207	3270	16	917	933	2017
%0.97	%6.20	%22.23	%21.46	209	3370	34	940	974	2018
%2.39	%6.17	%21.70	%21.19	214	3470	24	986	1010	2019
%12.15-	%5.53	%16.94	%19.07	188	3400	124-	1110	986	2020
%15.96	%6.02	%18.17	%20.76	218	3620	150-	1200	1050	2021
%6.42	%5.98	%18.71	%20.71	232	3880	120-	1240	1120	2022

المصدر: جدول من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات

التنمية، تاريخ الاطلاع 07/15/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي لألمانيا خلال الفترة 2007: 2022، وقد شهدت هذه الفترة الزمنية تحولات اقتصادية وسياسية أثرت على مختلف المؤشرات المالية والاقتصادية لألمانيا. وتراوح نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في ألمانيا خلال فترة الدراسة بين 19.07% و 25.03% بمتوسط عام 22.82%. ويلاحظ أنها أخذت اتجاهًا عامًا نحو الاستقرار والانخفاض التدريجي، وهذا يدل على انخفاض الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في ألمانيا، وقد كانت أهم التغيرات في هذا المؤشر عام 2020 حيث انخفضت النسبة إلى 19.07% بسبب تداعيات جائحة كوفيد-19 وفي عام 2011 حيث بلغت أعلى نسبة لها عند 25.03% في أعقاب التعافي من الأزمة المالية العالمية.

أما بالنسبة لنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 16.94% و 24.55% بمتوسط عام 21.83% ويلاحظ أن هذه النسبة أخذت اتجاهًا عامًا نحو

الانخفاض خاصة في السنوات الأخيرة متأثرة بتزايد النفقات العامة بسبب أزمة كوفيد-19، وهذا يشير إلى أن النفقات العامة نمت بوتيرة أسرع من نمو حصيللة ضريبة القيمة المضافة بسبب تزايد النفقات العامة في هذه السنوات وانخفاض في الاستهلاك، وكان الانخفاض الأكبر في عام 2020 حيث وصلت النسبة إلى 16.94% بسبب الزيادة الكبيرة في النفقات العامة لمواجهة تداعيات جائحة كوفيد-19.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 5.53% و 7.10% بمتوسط عام 6.54%. وقد أظهرت هذه النسبة استقراراً نسبياً مع ميل طفيف نحو الانخفاض في السنوات الأخيرة، وبلغت أعلى نسبة لها في عامي 2009 و 2011 عند 7.10% بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2020 عند 5.53% بسبب تأثير جائحة كوفيد-19 على النشاط الاقتصادي.

أما بالنسبة لمعدل التغير في حصيللة ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين -12.15% و 15.96% بمتوسط عام 2.22%. وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة، وسجل أعلى معدل نمو في عام 2021 بنسبة 15.96% مما يعكس التعافي القوي بعد الانكماش الناجم عن جائحة كوفيد-19، بينما سجل أكبر انخفاض في عام 2020 بنسبة -12.15% بسبب تداعيات الجائحة.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دوراً مهماً ومستقراً نسبياً في هيكل الإيرادات العامة لألمانيا مع قدرة على التعافي السريع بعد الصدمات الاقتصادية. ومع ذلك فإن الاتجاه نحو انخفاض نسبتها إلى النفقات العامة يشير إلى تحديات في مواكبة الزيادة في الإنفاق العام. كما أن التقلبات في معدل نموها تؤكد على أهمية وجود مصادر إيرادات متنوعة لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية.

جدول رقم (4):

نسب حصيللة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والناتج المحلي

الإجمالي في إيطاليا خلال الفترة 2007:2022

السنوات	الإيرادات العامة (مليار يورو) باستثناء منح	النفقات العامة (مليار يورو)	عجز/ فائض الموازنة العامة (مليار يورو)	الناتج المحلي الإجمالي (مليار يورو)	حصيللة ضريبة القيمة المضافة (مليار يورو)	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	نسبة إيرادات ض ق م إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في حصيللة ض ق م %

--	%8.6	%22.0	%22.7	139	1610	-22	633	611	2007
-%2.9	%8.2	%20.3	%21.6	135	1640	-41	665	624	2008
%-3.0	%8.3	%18.9	%21.3	131	1580	-80	694	614	2009
%9.2	%8.9	%20.8	%23.0	143	1610	-66	689	623	2010
%4.2	%9.0	%21.6	%23.5	149	1650	-58	691	633	2011
%3.4	%9.5	%21.8	%23.8	154	1620	-60	708	648	2012
%-0.6	%9.5	%21.7	%23.6	153	1610	-56	705	649	2013
%3.3	%9.7	%22.3	%24.3	158	1630	-61	710	649	2014
%1.3	%9.6	%22.2	%24.3	160	1660	-64	722	658	2015
%3.8	%9.8	%22.6	%24.5	166	1700	-57	734	677	2016
%2.4	%9.8	%22.8	%24.8	170	1740	-60	745	685	2017
%1.8	%9.8	%22.9	%24.8	173	1770	-57	754	697	2018
%2.3	%9.8	%23.3	%24.6	177	1800	-40	760	720	2019
%-13.0	%9.3	%18.3	%22.8	154	1660	-166	840	674	2020
%16.9	%9.9	%19.8	%24.3	180	1820	-171	911	740	2021
%5.0	%9.6	%19.6	%23.9	189	1960	-173	964	791	2022

المصدر: جدول من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات

التنمية، تاريخ الاطلاع 07/18/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي لإيطاليا خلال الفترة 2007: 2022، حيث تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في إيطاليا خلال فترة الدراسة بين 21.3% و24.8% بمتوسط عام 23.6%. ويلاحظ أنها اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الارتفاع مع بعض التذبذبات، وهي نسب مرتفعة نسبياً وهذا يشير إلى زيادة الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في إيطاليا. وقد كانت أهم التغيرات في هذا المؤشر كانت عام 2009 حيث انخفضت النسبة إلى 21.3% بسبب تداعيات الأزمة المالية العالمية، وعام 2020 إلى 22.8% بسبب تداعيات أزمة كوفيد 19.

أما بالنسبة لنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 18.3% و23.3% بمتوسط عام 21.4%، ويلاحظ أن هذه النسبة اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الانخفاض خاصة في السنوات الأخيرة، وكان الانخفاض الأكبر في عام 2020 حيث وصلت النسبة إلى 18.3% بسبب تأثير جائحة كوفيد-19، وهذا يشير إلى أن حصيله ضريبة القيمة المضافة نمت بوتيرة أبطأ من نمو النفقات العامة، بينما بلغت أعلى نسبة لها في عام 2019 عند 23.3%.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 8.2% و9.9% بمتوسط عام 9.3%. وقد أظهرت هذه النسبة ارتفاعاً تدريجياً مع بعض التقلبات، وبلغت أعلى نسبة لها في عام 2021 عند 9.9% بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2008 عند 8.2%.

أما بالنسبة لمعدل التغير في حصيلة ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين 13.0% و16.9% بمتوسط عام 2.4%، وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة. وقد سجل أعلى معدل نمو لها عام 2021 بنسبة 16.9% مما يعكس التعافي القوي بعد فترة الركود الناجمة عن جائحة كوفيد-19، بينما سجل أكبر انخفاض في عام 2020 بنسبة 13.0% بسبب تداعيات الجائحة.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دوراً مهماً في هيكل الإيرادات العامة لإيطاليا مع قدرتها على التعافي السريع بعد الصدمات الاقتصادية. ومع ذلك فإن الاتجاه نحو انخفاض نسبتها إلى النفقات العامة في السنوات الأخيرة يشير إلى تحديات في موازنة النمو في الإيرادات مع الزيادة في النفقات العامة. كما أن التقلبات في معدل نموها تؤكد على أهمية وجود مصادر إيرادات متنوعة لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية.

جدول رقم(5):

نسب حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي

الإجمالي في هولندا خلال الفترة 2007:2022

السنوات	الإيرادات العامة (مليار يورو) باستثناء المنح	النفقات العامة (مليار يورو)	عجز/ فائض الموازنة العامة (مليار يورو)	النتائج المحلي الإجمالي (مليار يورو)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة (مليار يورو)	نسبة إيرادات ض ق م إلى الإيرادات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في حصيلة ض ق م %
2007	233	231	2	619	66.4	28.74	10.73	--	
2008	215	244	7	647	68.4	28.03	10.57	3.01%	
2009	235	260	-25	625	64.1	27.28	10.26	-6.29%	
2010	242	268	-26	639	65.2	26.94	10.20	1.72%	
2011	246	269	-23	650	64.5	26.22	9.92	-1.07%	
2012	250	271	-21	653	63.3	25.32	9.69	-1.86%	
2013	258	276	-18	660	64.8	25.12	9.82	2.37%	
2014	262	277	-15	672	67.3	25.69	10.01	3.86%	
2015	263	277	-14	690	68.7	26.12	9.96	2.08%	
2016	277	277	0	708	73.9	26.68	10.44	7.57%	
2017	290	279	11	738	77.0	26.55	10.43	4.19%	
2018	304	291	13	774	81.9	26.94	10.58	6.36%	
2019	322	304	18	813	88.9	27.61	10.93	8.55%	
2020	316	342	-26	797	88.4	27.97	11.09	-0.56%	
2021	343	364	-21	817	96.5	28.13	11.08	9.16%	
2022	377	379	-2	959	98.3	26.07	10.25	1.87%	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ

الإطلاع 07/22/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي لهولندا خلال الفترة 2007: 2022، حيث شهدت تحولات اقتصادية وسياسية أثرت بشكل كبير على مختلف المؤشرات المالية والاقتصادية للبلاد، وتراوح نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة خلال فترة الدراسة بين 25.12% و 28.50% بمتوسط عام 26.90%. ويلاحظ أنها اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الاستقرار النسبي، وهي نسب مرتفعة مما يشير إلى ثبات الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في هولندا، وقد

كانت أعلى نسبة في هذا المؤشر عام 2007 حيث بلغت 28.50%، بينما انخفضت النسبة إلى أدنى مستوى لها عند 25.12% عام 2013.

أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 23.36% و29.24% بمتوسط عام 26.06%، وهي نسب مرتفعة مما يشير إلى أهمية ضريبة القيمة المضافة في تغطية النفقات العامة في هولندا، ويلاحظ أن هذه النسبة اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الانخفاض. وكان الانخفاض الأكبر في عام 2012 حيث وصلت النسبة إلى 23.36% بينما بلغت أعلى نسبة لها في عام 2019 عند 29.24%.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 9.69% و11.09% بمتوسط عام 10.37%، وقد أظهرت هذه النسبة استقراراً نسبياً مع بعض التقلبات الطفيفة. حيث بلغت أعلى نسبة لها في عام 2020 عند 11.09% بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2012 عند 9.69%.

أما بالنسبة لمعدل التغير في حصة ضريبة القيمة المضافة، فقد تراوح بين 6.29% و9.16% بمتوسط عام 2.56%، وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة، وقد سجل أعلى معدل نمو في عام 2021 بنسبة 9.16% مما يعكس التعافي القوي بعد فترة الركود الناجمة عن جائحة كوفيد-19، بينما سجل أكبر انخفاض في عام 2009 بنسبة 6.29% بسبب تداعيات الأزمة المالية العالمية.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دوراً هاماً ومستقر نسبياً في هيكل الإيرادات العامة لهولندا مع قدرتها على التعافي السريع بعد الصدمات الاقتصادية. كما يشير ارتفاع نسبتها إلى النفقات العامة إلى زيادة الاعتماد على هذه الضريبة في تمويل الإنفاق الحكومي. كما أن التقلبات في معدل نموها تؤكد على أهمية وجود مصادر إيرادات متنوعة لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية.

جدول رقم(6):

نسب حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي

الإجمالي في بلجيكا خلال الفترة 2007:2022

السنوات	الإيرادات العامة (مليار يورو) باستثناء المنح	النفقات العامة (مليار يورو)	عجز الموازنة العامة (يورو)	النتائج المحلي الإجمالي (مليار يورو)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة (مليار يورو)	نسبة إيرادات ض ق م إلى الإيرادات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في حصيلة ض ق م %
2007	136	138	-2	344	34.7	25.1%	25.5%	10.1%	--
2008	144	148	-4	352	35.2	23.8%	24.4%	10.0%	-1.4%
2009	138	154	-16	346	34.7	22.5%	25.1%	10.0%	-1.4%
2010	147	158	-11	363	37.3	23.6%	25.4%	10.3%	7.5%
2011	155	169	-14	376	38.4	22.7%	24.8%	10.2%	2.9%
2012	163	177	-14	386	40.9	23.1%	25.1%	10.6%	6.5%
2013	168	179	-11	393	41.0	22.9%	24.4%	10.4%	0.2%
2014	172	182	-10	403	41.4	22.7%	24.1%	10.3%	1.0%
2015	168	173	-5	417	42.0	24.3%	25.0%	10.1%	1.4%
2016	165	176	-11	430	43.9	24.9%	26.6%	10.2%	4.5%
2017	173	178	-5	445	45.1	25.3%	26.1%	10.1%	2.7%
2018	180	184	-4	460	47.3	25.7%	26.3%	10.3%	4.9%
2019	181	189	-8	479	48.5	25.7%	26.8%	10.1%	2.5%
2020	172	202	-30	461	45.2	22.4%	26.3%	9.8%	-6.8%
2021	192	210	-18	508	51.8	24.7%	27.0%	10.2%	14.6%
2022	209	223	-14	554	53.4	23.9%	25.6%	9.6%	3.1%

المصدر: جدول من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات

التنمية، تاريخ الاطلاع 07/23/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي لبلجيكا خلال الفترة 2007:2022، وقد تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في بلجيكا خلال فترة الدراسة بين 24.1%: 27% بمتوسط عام 25.4% وهي نسبة مرتفعة مما يشير إلى أهمية ضريبة القيمة المضافة كمصدر أساسي للإيرادات العامة. ويلاحظ أنها اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الارتفاع مع بعض التذبذبات، وهذا يشير إلى زيادة الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى الإيرادات العامة في بلجيكا، وقد كانت أهم التغيرات في هذا

المؤشر كانت في عام 2014 حيث انخفضت النسبة إلى 24.1% وفي عام 2021 حيث بلغت أعلى نسبة لها عند 27.0%.

أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 22.4% و 25.7% بمتوسط عام 23.9% وهي نسبة مرتفعة مما يشير إلى أهمية ضريبة القيمة المضافة في تغطية النفقات العامة. ويلاحظ أن هذه النسبة اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الاستقرار مع بعض التقلبات، وكان الانخفاض الأكبر في عام 2020 حيث وصلت النسبة إلى 22.4% بسبب تأثير جائحة كوفيد-19 بينما بلغت أعلى نسبة لها في عامي 2018 و 2019 عند 25.7%.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 9.6% و 10.6% بمتوسط عام 10.1%. وقد أظهرت هذه النسبة استقراراً نسبياً مع بعض التقلبات الطفيفة، وبلغت أعلى نسبة لها في عام 2012 عند 10.6% بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2022 عند 9.6%. أما بالنسبة لمعدل التغير في حصيله ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين 6.8% و 14.6% بمتوسط عام 2.9%، وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة، وسجل أعلى معدل نمو في عام 2021 بنسبة 14.6% مما يعكس التعافي القوي بعد فترة الركود الناجمة عن جائحة كوفيد-19. بينما سجل أكبر انخفاض في عام 2020 بنسبة -6.8% بسبب تداعيات الجائحة.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دوراً هاماً في هيكل الإيرادات العامة لبلجيكا مع قدرة على التعافي السريع بعد الصدمات الاقتصادية. ومع ذلك فإن الاستقرار النسبي في نسبتها إلى النفقات العامة والناتج المحلي الإجمالي يشير إلى توازن في النمو بين هذه المؤشرات، كما أن التقلبات في معدل نموها تؤكد على أهمية وجود مصادر إيرادات متنوعة لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية.

• مقارنة تجارب دول الاتحاد الأوروبي في ضريبة القيمة المضافة:

من خلال العرض السابق لتجارب بعض دول الاتحاد الأوروبي في تطبيق ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة 2007-2022 يتضح ما يلي.

• الدور المحوري لضريبة القيمة المضافة في هيكل الإيرادات العامة للدول محل الدراسة؛ فقد تراوحت نسبة هذه الضريبة من إجمالي الإيرادات العامة بين 19.07% و 33.4% مما يؤكد أهميتها كمصدر تمويلي رئيسي للموازنات الحكومية في هذه الدول،

حيث سجلت البرتغال أعلى نسبة اعتماد على هذه الضريبة بمتوسط بلغ 32.1% من إيراداتها العامة في حين سجلت ألمانيا أدنى نسبة بمتوسط 22.82%.

- **الاستقرار النسبي والمرونة:** أظهرت معظم الدول محل الدراسة استقراراً نسبياً في نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة والنتائج المحلي الإجمالي مع وجود بعض التقلبات المحدودة، وهذا الاستقرار يشير إلى الاعتماد على هذه الضريبة كمصدر للإيرادات مما يعكس فعاليتها في توفير تدفق مستمر من الموارد المالية للدولة. كما أظهرت حصيلة ضريبة القيمة المضافة مرونة ملحوظة في مواجهة الصدمات الاقتصادية، فعلى الرغم من الانخفاض الحاد في حصيلة الضريبة خلال الأزمة المالية العالمية 2008-2009، وجائحة كوفيد-19 عام 2020 إلا أن جميع الدول أظهرت قدرة على التعافي السريع بعد هذه الصدمات، حيث انخفضت حصيلة الضريبة في إيطاليا بنسبة 13% في عام 2020 لكنها ارتفعت بنسبة 16.9% في العام التالي.

- تراوحت نسبة حصيلة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي بين 5.53% و12.5% في الدول محل الدراسة، وسجلت البرتغال أعلى نسبة بمتوسط 12.0% تليها هولندا بمتوسط 10.37% بينما سجلت ألمانيا أدنى نسبة بمتوسط 6.54%، وهذه الاختلافات تعكس تباين الهياكل الاقتصادية والسياسات الضريبية بين هذه الدول.

- **الاتجاهات العامة والتحديات المستقبلية:** أظهرت معظم الدول اتجاهاً عاماً نحو الاستقرار النسبي أو الانخفاض الطفيف في نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة، وهذا الاتجاه قد يعكس تحديات في توسيع القاعدة الضريبية أو تحسين كفاءة التحصيل، ومع ذلك فإن الاتجاه نحو زيادة النفقات العامة في بعض الدول قد يشكل تحدياً لكفاية ضريبة القيمة المضافة كمصدر للإيرادات في المستقبل. كما أن التقلبات في معدلات النمو السنوية لحصيلة الضريبة خاصة خلال الأزمات الاقتصادية مثل الأزمة المالية العالمية 2008 وجائحة كوفيد-19 تؤكد على أهمية تنوع مصادر الإيرادات لتعزيز استقرار المالية العامة، وهذه التحديات تستدعي استمرار تطوير السياسات الضريبية وتحسين آليات التحصيل مع الحفاظ على توازن بين الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة وتنوع مصادر الإيرادات الأخرى.

يستنتج من ذلك أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دوراً محورياً في النظم المالية للدول الأوروبية محل الدراسة، فهي توفر مصدراً مستقراً نسبياً للإيرادات مع قدرة على التكيف مع التقلبات الاقتصادية. ومع ذلك فإن التحديات المستقبلية مثل زيادة النفقات العامة

والتقلبات الاقتصادية العالمية تستدعي استمرار تطوير السياسات الضريبية، وتحسين كفاءة التحصيل مع الحفاظ على توازن بين الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة وتنوع مصادر الإيرادات الأخرى. كما توفر تجارب الدول الأوروبية دروساً قيمة للدول الأخرى التي تسعى لتحسين نظمها الضريبية وتعزيز استقرار مواردها المالية، وتؤكد على أهمية التصميم الدقيق للسياسات الضريبية، وضرورة المراقبة المستمرة لأداء الضرائب في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة، والحاجة إلى المرونة في الاستجابة للتحديات الناشئة.

• تحليل بيانات ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي مجتمعة:

يمكن تقييم تجربة الاتحاد الأوروبي في تطبيق ضريبة القيمة المضافة ودورها في زيادة الإيرادات العامة وتغطية النفقات العامة وعلاج عجز الموازنة من خلال الشكل التالي:

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على بيانات البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ

الاطلاع 07/27/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)

يتضح من الشكل السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي للاتحاد الأوروبي خلال الفترة 1976:2022، حيث شهدت هذه الفترة تحولات اقتصادية وسياسية أثرت بشكل جوهري على مختلف المؤشرات المالية والاقتصادية للاتحاد.

تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في الاتحاد الأوروبي خلال فترة الدراسة بين 25.61% و35.11% بمتوسط عام 31.8% وهي نسبة مرتفعة مما يشير إلى أهمية ضريبة القيمة المضافة كمصدر أساسي للإيرادات العامة، ويلاحظ أنها اتخذت اتجاهًا عامًا نحو الارتفاع مع بعض التذبذبات. في عام 1976 شكلت ضريبة القيمة المضافة 29.64% من الإيرادات العامة، وهذا يعكس أهمية هذه الضريبة في هيكل الإيرادات العامة للاتحاد الأوروبي منذ بداية تطبيقها. من الملاحظ أن نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة ظلت مستقرة بشكل ملحوظ بين عامي 1977: 1986، حيث كانت 29.60% عام 1977 و29.59% في 1986. وهذا الاستقرار رغم التغيرات الاقتصادية والسياسية الكبيرة خلال هذه الفترة بما في ذلك انضمام دول جديدة قد يشير إلى استقرار السياسات الضريبية، أو إلى أن التغيرات في هيكل الاقتصاد والإيرادات كانت متوازنة بحيث حافظت على الأهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة.

أما عام 1992 فكان نقطة تحول مهمة مع توقيع معاهدة ماستريخت وإنشاء الاتحاد الأوروبي رسمياً، وشكلت ضريبة القيمة المضافة 27.40% من الإيرادات العامة في هذا العام،

ويلاحظ أن الانخفاض النسبي في أهمية الضريبة مقارنة بالسنوات السابقة يمكن أن يُفسر بالتحديات الاقتصادية التي واجهتها بعض الدول الأعضاء في أعقاب إعادة توحيد ألمانيا وانهيار الاتحاد السوفيتي. ومع إدخال اليورو كعملة موحدة في عام 1999 شهدت ضريبة القيمة المضافة ارتفاعاً في أهميتها حيث شكلت 32.27% من الإيرادات العامة، وهذا الارتفاع يعكس زيادة التكامل الاقتصادي وتحسن آليات تحصيل الضريبة في ظل العملة الموحدة. وفي عام 2005 ارتفعت نسبة ضريبة القيمة المضافة من الإيرادات العامة إلى 35.11%، وهو أعلى مستوى لها، كما مثلت جائحة كوفيد-19 في عام 2020 تحدياً غير مسبوق للاقتصاد الأوروبي، حيث انخفضت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى 31.83% من الإيرادات العامة، وهو أدنى مستوى لها منذ عام 1991، ثم اتجهت إلى التعافي في عام 2021 لتصل إلى 32.43% عام 2022.

أما بالنسبة لضريبة القيمة المضافة نسبة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 23.41% و33.31% بمتوسط عام 29.8%، ويلاحظ أن هذه النسبة اتخذت اتجاهات عامماً نحو الارتفاع حتى عام 2006 ثم شهدت بعض التراجع والاستقرار النسبي لتتخفف عام 2020 بنسبة 26.81% نتيجة الزيادة الكبيرة في النفقات العامة لمواجهة تداعيات جائحة كوفيد-19 لتعد إلى الارتفاع النسبي في السنوات التالية بعد التعافي من الجائحة.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 8.19% و12.39% بمتوسط عام 11%، وقد أظهرت هذه النسبة اتجاهات عامماً نحو الارتفاع حتى منتصف العقد الأول من القرن الحادي والعشرين ثم استقرت نسبياً، وهذا الارتفاع التدريجي يشير إلى زيادة أهمية ضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد الأوروبي ككل.

أما معدل التغير في حصيلة ضريبة القيمة المضافة تراوح بين 12.22% و40.14% بمتوسط عام 6.4% وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة محل الدراسة. أما القفزة الكبيرة في عام 1986 بنسبة 40.14% فترتبط بانضمام إسبانيا والبرتغال، بينما الانخفاض الحاد في عام 2020 بنسبة 7.18% يعكس تأثير جائحة كوفيد-19.

يستنتج مما سبق أن ضريبة القيمة المضافة قد أدت دوراً هاماً في هيكل الإيرادات العامة للاتحاد الأوروبي وساهمت بشكل كبير في تمويل النفقات العامة، وقد أظهرت مرونة ملحوظة في مواجهة الأزمات المختلفة. ومع ذلك فإن الاعتماد المتزايد على هذه الضريبة يثير تساؤلات حول استدامة هذا النهج على المدى الطويل خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والجيوسياسية المتزايدة، وقد يكون من الضروري للاتحاد الأوروبي النظر في تنوع مصادر

إيراداته وتحسين كفاءة تحصيل الضرائب الأخرى لضمان استقرار الإيرادات العامة في المستقبل.

ثالثاً: أهم ما يميز تجربة فرنسا والاتحاد الأوروبي في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

يرى البحث أن أهم ما يميز تجربة فرنسا ودول الاتحاد الأوروبي في تطبيق ضريبة القيمة المضافة يمكن تلخيصه في النقاط التالية:

- النموذج الفرنسي لضريبة القيمة المضافة كان الأمثل وفقاً لتقييم الفن الضريبي في 1970، مما دفع دول السوق الأوروبية المشتركة إلى التوصية باعتماده. (Keen, Michael, and Stephen Smith, 1996, 1-6)
- كانت دول الاتحاد الأوروبي من أوائل الدول التي طبقت نظام ضريبة القيمة المضافة على نطاق واسع، حيث بدأ تطبيقها بشكل موحد اعتباراً من 1977.
- تميز نموذج ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي بالمرونة وبعض المزايا الاقتصادية، كإعفاء الواردات والمنتجات المحلية المستخدمة كمدخلات للعملية الإنتاجية. حيث تطبق دول الاتحاد الأوروبي معدلات متعددة للضريبة، بحيث يطبق معدل منخفض على السلع الأساسية والرعاية الصحية، ومعدل أعلى على السلع الكمالية. (Marina, 1999, 1-6, Škreb-Kesner)

رابعاً: الدروس المستفادة من تجربة الاتحاد الأوروبي وفرنسا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

- يمكن استخلاص العديد من الدروس المستفادة من تجربة الاتحاد الأوروبي وفرنسا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، ومن أهمها ما يلي:
- أهمية التخطيط الجيد والمنظم لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على المستوى الرسمي، والتواصل المستمر مع الغرف التجارية والصناعية، ونشر الوعي بين أفراد المجتمع والإدارات الضريبية لتجنب زيادة الأسعار والتضخم نتيجة لتطبيق هذه الضريبة.
 - ضرورة إعداد دافعي الضريبة والإدارة الضريبية المختصة بشكل كامل قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ لتلافي أي مشاكل أو عقبات قد تواجه عملية التطبيق.
 - أهمية التعاون والتنسيق بين الدول خاصة في حالة التكتلات الاقتصادية كالالاتحاد الأوروبي لوضع أسس موحدة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وتحقيق الاستفادة القصوى منها.

وبذلك يمكن القول إن تجربة الاتحاد الأوروبي وفرنسا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعكس أهمية التخطيط الجيد والشفافية والتنسيق بين الدول، وفوائد اتباع النموذج المناسب واعتماد معدلات متعددة للضريبة، وإمكانية تحقيق إيرادات ضريبية مهمة منها.

المبحث الثاني

تجارب الدول النامية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة

يستهدف هذا المبحث التعرف على بعض تجارب الدول النامية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومدى مساهمتها في زيادة الإيرادات العامة للدولة وتغطية النفقات العامة والحد من عجز الموازنة، وذلك على النحو التالي:
أولاً: تجربة مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة
قامت مصر بتطبيق ضريبة القيمة المضافة عام 2016 كإجراء إصلاحي رئيسي، وقد أثرت هذه الخطوة بشكل ملحوظ على الإيرادات الضريبية والموازنة العامة للدولة.

• التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في مصر:

بدأت الضرائب غير المباشرة في مصر في شكل تشريعي مع بداية القرن العشرين. وظهرت الضرائب السلعية المباشرة كضريبة على الإنتاج بموجب الأمر العالي الصادر في 13 إبريل 1901 على المنسوجات والخيوط القطنية. (طاهر أحمد أسعد، 1999، 4-5) ثم توسعت لتشمل سلعاً أخرى مثل الكحول والبنزين والسكر. (رمضان صديق، 2018، 30) وتم تجميع هذه الضرائب في القانون رقم 133 لسنة 1981 بفرض الضريبة على الاستهلاك، والذي شمل في بداية تطبيقه نحو 54 سلعة ارتفعت إلى حوالي 124 سلعة. (محيي سامي الشباصي، 2018، 109) وفي عام 1991 صدر قانون ضريبة المبيعات رقم 11 الذي أخضع كافة السلع للضريبة على المبيعات، باستثناء ما نص عليه القانون صراحةً. (رمضان صديق، 2018، 31) وقد اقترب قانون الضريبة على المبيعات من مفهوم ضريبة القيمة المضافة بعد إصدار القانون رقم 17 لسنة 2001 الذي فرض الضريبة على مبيعات السلع المصنعة المحلية والمستوردة، وكذلك 17 خدمة محددة، وقد ظهرت مشكلات فنية وقانونية في نظام ضريبة المبيعات، مما أدى إلى الحاجة لتطوير النظام الضريبي لاحقاً.

وقد بدأ تطبيق ضريبة المبيعات في مصر عام 1991 على مبيعات المنتجين الصناعيين والمستوردين فقط ثم امتد في 2001 ليشمل التجارة بالتجزئة، وقد واجه التطبيق تحديات مثل عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين المنتجين والتجار. وتم فرض الضريبة بشكل عام على مبيعات السلع مع بعض الإعفاءات بينما طُبقت على الخدمات بشكل انتقائي، وواجه ذلك مشاكل منها عدم خضوع نحو 35% من قيمة الإنتاج الصناعي المحلي و55% من قيمة السلع المستوردة للضريبة. (Mansour Omar, 2018, 19-25) ومن أبرز إنجازات التجربة

المصرية: تحقيق حصيلة مهمة ساعدت على سد العجز في الموازنة، وبناء جهاز إداري ذي كفاءة عالية، وحصول الجهاز الضريبي على ثقة مجتمع الأعمال. (Mansour Omar, 2018, 28-36) حيث تتميز ضريبة القيمة المضافة بقدرتها على تحقيق إيراد ضريبي شبه منتظم يسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة وتعزيز النمو الاقتصادي. (إيمان مضحي، 2019، 156-154) كما تسهم في زيادة الإيرادات العامة والحصيلة الضريبية على عكس الضريبة العامة على المبيعات. (مريم ولیم، 2021، 72-70) ويمكن التعرف على أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة ومدى مساهمتها في تغطية النفقات العامة والحد من عجز الموازنة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (7):

مساهمة ضريبة القيمة المضافة في علاج عجز الموازنة العامة في مصر في الفترة 1990:

2023

السنوات	الإيرادات العامة (مليار جنيه) باستثناء لمنح	النفقات العامة (مليار جنيه)	عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)	الناتج المحلي الإجمالي (مليار جنيه)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة	نسبة إيرادات إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في نسبة
1990	22.07	23.10	-1.03	95.8	3.11	14.07%	3.25%	--
1991	33.23	30.86	2.37	113.0	3.63	10.97%	3.21%	16.58%
1992	45.39	48.57	-3.18	139.0	6.58	14.49%	4.73%	81.27%
1993	54.00	48.80	5.20	155.0	7.53	13.92%	4.86%	14.44%
1994	64.59	54.25	10.34	175.0	8.45	13.08%	4.83%	12.22%
1995	70.93	57.38	13.55	204.0	9.74	13.74%	4.77%	15.27%
1996	65.64	61.71	3.93	229.0	10.90	16.57%	4.76%	11.91%
1997	69.17	64.46	4.71	266.0	11.90	17.14%	4.46%	8.81%
1998	--	-	---	287.0	---	---	---	---
1999	---	--	---	308.0	---	---	---	---
2000	---	--	---	340.0	---	---	---	---
2001	---	--	---	359.0	---	---	---	---
2002	92.3	103.27	-10.98	379.0	21.3	23.04%	20.65%	5.61%
2003	106.30	114.25	-7.95	418.0	23.4	22.14%	20.56%	10.20%
2004	120.0	130.42	-10.91	485.0	26.8	22.36%	20.64%	14.46%
2005	131.0	147.65	-16.72	539.0	31.7	24.23%	21.59%	18.30%

%10.37	%5.67	%17.34	%20.13	35.0	618.0	-28.63	202.53	174.0	2006
%14.00	%5.36	%18.30	%19.75	39.90	745.0	-16.52	218.54	202.02	2007
%26.02	%5.61	%18.55	%20.36	50.30	896.0	-24.14	271.65	247.51	2008
%25.70	%6.08	%20.19	%22.49	63.20	1040.0	-32.79	312.80	280.01	2009
%16.31	%6.08	%21.12	%24.58	73.50	1210.0	-49.14	349.21	300.07	2010
%13.44	%6.09	%20.85	%27.71	83.40	1370.0	-99.43	399.90	300.47	2011
%14.13	%5.70	%19.87	%28.07	95.20	1670.0	-141.30	479.11	337.81	2012
%12.25	%5.74	%17.83	%26.84	107.00	1860.0	-201.03	599.27	398.24	2013
%-0.10	%5.01	%15.22	%25.23	107.00	2130.0	-278.06	701.51	423.45	2014
%31.71	%5.76	%19.02	%27.40	140.56	2444.0	-225.87	738.81	512.94	2015
%25.86	%5.80	%20.64	%30.03	201.178	3470	-305.0	975	670	2016
%44.68	%6.554	%24.12	%34.873	291.05	4441	-372.378	1207	834.622	2017
%26.74	%6.94	%26	%37.3	368.87	5322	-434.8	1424	989.2	2018
%-10.54	%5.67	%21	%29.01	329.97	5820	-440.6	1574.6	1134	2019
-%12.66	%4.22	16.83%	%22.37	288.21	6844	-424.4	1713.2	1288.8	2020
%56.03	%6.29	%24.47	%32.94	449.70	7150	-472.5	1837.7	1365.2	2021
%20.30	%6.90	%26.12	%35.64	540.98	7840	-553	2070.9	1517.9	2022
%-11.71	%4.68	%15.97	%22.29	477.61	10200	-848.81	2990.9	2142.11	2023

المصدر: جدول من إعداد الباحثين بناء على المراجع التالية:

- وزارة المالية المصرية، التقرير المالي السنوي للسنوات من 2015-2023، تاريخ الاطلاع 06/15/2024، لينك: <http://mof.gov.eg> (جمهورية مصر العربية)
- موقع البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ الاطلاع 2024/27/07، لينك World Bank Open Data | Data

يتضح من الجدول السابق الدور المتزايد لحصيلة ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة في تحقيق الإيرادات العامة للدولة المصرية على مدار الفترة من 1990:2023. يمكن تقسيم هذه الفترة إلى ثلاث مراحل رئيسية:

• الفترة 1990:1997 (مرحلة الإصلاح الاقتصادي الأولى):

شهدت هذه الفترة بدأت مصر في تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي بالتعاون مع صندوق النقد الدولي، والذي تضمن تحرير سعر الصرف وخفض الدعم وإصلاح النظام الضريبي. وخلال هذه الفترة تراوحت نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات العامة في مصر خلال هذه الفترة بين 10.97%:17.14% بمتوسط عام 14.25%، ويلاحظ أنها أخذت اتجاهًا عامًا نحو الارتفاع مما يعكس التحسن التدريجي في كفاءة النظام الضريبي. أما بالنسبة لضريبة المبيعات كنسبة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 11.82%:18.42% بمتوسط عام 15.35%. وهذا الارتفاع يشير إلى زيادة اعتماد الحكومة على هذه الضريبة في تمويل نفقاتها. أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة المبيعات إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 3.21%:4.86% بمتوسط عام 4.41%، وهذا الارتفاع التدريجي يعكس نمو الاقتصاد المصري وتوسع القاعدة الضريبية. أما معدل التغير في حصيلة ضريبة المبيعات فقد تراوح بين 8.81%:81.27% بمتوسط عام 24.36%، مع ملاحظة الارتفاع الكبير في عام 1992 بنسبة 81.27% يعزى إلى تطبيق إصلاحات ضريبية جديدة.

• الفترة 2002:2015 (مرحلة النمو الاقتصادي والتحديات):

شهدت هذه الفترة نمواً اقتصادياً ملحوظاً في بدايتها، تلاها تحديات كبيرة بسبب الأزمة المالية العالمية في 2008 و ثورة 25 يناير 2011. فمع بداية تطبيق القانون رقم 17 لسنة 2001 ارتفعت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة لتصل إلى 23.04% في عام 2002. وتراوحت نسبة الضريبة إلى الإيرادات العامة بين 19.75%:28.07% بمتوسط عام 23.89%. وهذا الارتفاع يعكس زيادة اعتماد الحكومة على هذه الضريبة كمصدر رئيسي للإيرادات. أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 15.22%:21.59% بمتوسط عام 19.35%. وهذا الارتفاع يشير إلى تحسن في قدرة الضريبة على تغطية النفقات العامة مقارنة بالفترة السابقة. أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 5.01%:6.09% بمتوسط عام 5.62%. وهذا الارتفاع يعكس تحسن أداء الضريبة مقارنة بنمو الاقتصاد ككل. أما معدل التغير في حصيلة ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين 0.10%:31.71% بمتوسط عام 15.75%. يلاحظ التذبذب

في هذا المعدل خاصة الانخفاض الطفيف في عام 2014 بنسبة -0.10%، والذي قد يعزى إلى التحديات الاقتصادية التي واجهتها مصر بعد ثورة 2011.

• الفترة 2016:2023 (تطبيق ضريبة القيمة المضافة):

خلال هذه الفترة تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بدلاً من ضريبة المبيعات، وشهدت هذه الفترة تحولات اقتصادية كبيرة وتحديات متعددة بما في ذلك جائحة كوفيد-19. وتراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في مصر خلال هذه الفترة بين 22.29%:37.3% بمتوسط عام 30.49%. ويلاحظ أن هذه النسبة شهدت تقلبات كبيرة حيث بلغت ذروتها في عام 2018 عند 37.3% ثم انخفضت في السنوات اللاحقة لتصل إلى 22.29% عام 2023. أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 15.97%:26% بمتوسط عام 21.28%. وقد بلغت هذه النسبة أعلى مستوى لها في عام 2018 عند 26% بينما سجلت أدنى مستوى عام 2023 عند 15.97%. أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 4.22%:6.94% بمتوسط عام 5.64%، وقد بلغت هذه النسبة أعلى مستوى لها في عام 2018 عند 6.94% بينما سجلت أدنى مستوى في عام 2020 عند 4.22%. أما معدل التغير في حصيلة ضريبة القيمة المضافة فقد شهد تقلبات حادة خلال هذه الفترة، حيث تراوح بين -12.66%:56.03%. وقد سجل أكبر انخفاض في عام 2020 بنسبة -12.66% كنتيجة لتأثير جائحة كوفيد 19، بينما سجل أعلى معدل نمو في عام 2021 بنسبة 56% نتيجة التعافي من تأثير الجائحة. وهذه التقلبات في حصيلة ضريبة القيمة المضافة يمكن أن تُعزى إلى عدة عوامل؛ منها التغيرات في مستويات النشاط الاقتصادي، والتحديات الاقتصادية المستمرة، والتغيرات في السياسات الضريبية، وانخفاض في الاستهلاك أو تباطؤ في النمو الاقتصادي.

هذا ومن المهم ملاحظة أن التغيرات في الحصيلة الضريبية لا تعكس فقط التغيرات في مستويات الأسعار فقد، بل تعكس أيضاً التغيرات في حجم النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة، فعلى الرغم من أن ارتفاع الأسعار قد يؤدي إلى زيادة القيمة النقدية للمعاملات الخاضعة للضريبة إلا أن انخفاض حجم المعاملات أو تغير في سلوك المستهلكين قد يؤدي إلى انخفاض في الحصيلة الضريبية.

يتضح مما سبق أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي دور متزايد الأهمية في هيكل الإيرادات العامة لمصر، وتساهم بشكل كبير في تمويل النفقات العامة، ونظراً للتقلبات في حصيلة هذه الضريبة نتيجة للظروف الاقتصادية والسياسية، والتي تشير إلى تحديات في

استدامة هذا المصدر من الإيرادات في مواجهة الصدمات الاقتصادية، يرى البحث أنه قد يكون من الضروري لمصر النظر في تنوع مصادر إيراداتها، وتحسين كفاءة تحصيل الضرائب الأخرى لضمان استقرار الإيرادات العامة في المستقبل، وذلك مع الاستمرار في تطوير وتحسين نظام ضريبة القيمة المضافة لمواجهة التحديات المستقبلية.

● أهم ما يميز التجربة المصرية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

تميزت تجربة مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالعديد من الجوانب، من أهمها ما يلي:

- التدرج في التطبيق وفقاً للقدرات والظروف الاقتصادية والاجتماعية: بدأت مصر بتطبيق ضريبة قيمة مضافة بشكل جزئي، ثم أجرت تعديلات تدريجية على التشريع خلال السنوات التالية، وصولاً إلى تطبيق كامل لضريبة القيمة المضافة في عام 2016.
- المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية والحد من العجز في الموازنة: ساهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في زيادة ملحوظة في الإيرادات العامة، حيث ارتفعت حصيلتها مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة عام 2016 لتصل إلى 30.03% من الإيرادات العامة، ثم واصلت الارتفاع حتى بلغت الارتفاع إلى 37.30% من حصيلة الإيرادات العامة عام 2018، مما ساعد في تغطية النفقات العامة والحد من تفاقم عجز الموازنة العامة.
- التطوير والإصلاح المستمر بالتعاون مع المؤسسات الدولية: تسعى مصر باستمرار إلى تطوير وإصلاح نظام ضريبة القيمة المضافة بالتعاون مع صندوق النقد الدولي، حيث تعتبره العنصر الأساسي لنجاح الإصلاح الضريبي. ويمكن القول إن تجربة مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة تميزت بالتدرج والاستفادة من الخبرات الدولية، وبناء جهاز إداري فعال، وتوسيع القاعدة الضريبية، والمساهمة في زيادة الإيرادات والحد من عجز الموازنة، إضافة إلى التطوير والإصلاح المستمر للنظام. (Alison Chase, Elizabeth, 2006, 193)

- الدروس المستفادة من تجربة مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة: من خلال الدراسة وتحليل البيانات حول تجربة مصر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، يمكن استخلاص العديد من الدروس المستفادة، من أهمها ما يلي:
- أهمية التدرج في التطبيق والتكيف مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية بالدولة: حيث بدأت مصر بتطبيق ضريبة قيمة مضافة جزئية قبل الانتقال للتطبيق الكامل، وهو ما ساعدها على التأقلم التدريجي مع هذا النظام الضريبي الجديد بما يتناسب مع قدراتها وظروفها.
- فوائد الاستعانة بالخبرات الدولية والدعم الفني الخارجي: استفادت مصر من خبرات الدول الأخرى والدعم الفني لصندوق النقد الدولي والمنظمات الدولية في وضع التشريعات وبناء القدرات، مما ساعد في نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- أهمية بناء جهاز إداري ضريبي فعال وكفاء: حيث ركزت مصر على بناء جهاز إداري قوي من خلال التدريب والتطوير المستمر، واستخدام التكنولوجيا الحديثة، مما ساهم بشكل كبير في نجاح تطبيق الضريبة.

ثانياً: تجربة المملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

في سعيها نحو تحقيق رؤية 2030 والتحول الاقتصادي والاجتماعي الشامل، أصبح من الضروري على المملكة العربية السعودية تحديد الأولويات والاستراتيجيات اللازمة لتطوير وتحديث بنيتها الاقتصادية. وتُعد الموازنة العامة للدولة إحدى أهم الأدوات التي تعكس هذا التغيير وتساهم في تحقيق الأهداف المنشودة، حيث تمثل تقديراً مفصلاً ومعتمداً لنفقات الدولة وإيراداتها لفترة زمنية محددة، وتُستخدم كأداة رئيسية في السياسة المالية لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية. وتعتمد الموازنة العامة للمملكة العربية السعودية بشكل أساسي على الإيرادات النفطية، مما يجعلها عرضة للتقلبات المستمرة في أسعار النفط العالمية. وقد دفع هذا الاعتماد الكبير على النفط حكومة المملكة إلى إجراء إصلاحات مالية من أجل زيادة الإيرادات غير النفطية وتنويعها، وتحقيق قدر أكبر من الاستقرار لهذه الإيرادات، وتخفيف الاعتماد على النفط كمصدر رئيسي للإيرادات العامة. وفي إطار هذه الإصلاحات قامت المملكة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في يناير 2018، بهدف توسيع قاعدة إيراداتها غير النفطية واستدامتها، والمساهمة في تحقيق الآثار الاجتماعية والاقتصادية الأساسية التي تسعى رؤية 2030 إلى تحقيقها. (إيمان مضيحي، 2019، 148) وفي هذا السياق يهدف البحث إلى التعرف على أثر تطبيق

ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة ونسب تغطيتها للنفقات العامة في المملكة العربية السعودية، وذلك على النحو التالي:

• التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة في السعودية:

منذ تأسيس المملكة العربية السعودية عام 1932 فرضت الزكاة على المواطنين السعوديين والرسوم الجمركية على التجارة الخارجية، وفي الخمسينيات من القرن العشرين أدخلت المملكة ضرائب على الدخل والأرباح لكن تم استثناء المواطنين السعوديين منها لاحقاً، وفي عام 1975 أوقفت المملكة ضريبة الدخل على الوافدين بسبب ارتفاع أسعار النفط، وفي عام 2004 تم تطبيق نظام ضريبة الاستقطاع على الأرباح الناتجة من العقود مع جهات غير مقيمة (IMF, 2015, 5-6) وفي إطار رؤية 2030 وسعياً لتنويع مصادر الدخل صادقت المملكة على الاتفاقية الخليجية لضريبة القيمة المضافة عام 2017، وفي يناير 2018 تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% (هيئة الزكاة، 2019، 3). في منتصف عام 2020، ونتيجة لتداعيات جائحة كوفيد-19 رفعت المملكة نسبة ضريبة القيمة المضافة من 5% إلى 15% (هيئة الزكاة، 2020، 7).

• نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي في المملكة العربية السعودية

منذ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية شهدت الإيرادات العامة تحولاً جوهرياً في هيكلها ومصادرها. فقد أحدثت هذه الضريبة أثراً إيجابياً ملموساً على حجم الإيرادات غير النفطية، مما ساهم في تعزيز استقرار الموارد المالية للدولة وتقليل الاعتماد على العائدات النفطية المتقلبة ويمكن التعرف على نسب مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات والنفقات العامة والنتائج المحلي الإجمالي من خلال بيانات الجدول التالي:

جدول رقم (8):

مساهمة ضريبة القيمة المضافة في علاج عجز الموازنة العامة في المملكة العربية

السعودية في الفترة 2018:2023

السنوات	الإيرادات العامة باستثناء المنح (مليار ريال)	النفقات العامة (مليار ريال)	عجز/ فائض الموازنة العامة (مليار ريال)	الناتج المحلي الإجمالي (مليار ريال)	حصيلة ضريبة القيمة المضافة (مليار ريال)	نسبة إيرادات ض ق م إلى النفقات العامة %	نسبة إيرادات ض ق م إلى الناتج المحلي الإجمالي %	معدل تغير في حصيلة ض ق م
2018	906	891	15	3170	210	23.2%	6.6%	---
2019	927	890	37	3140	153	16.5%	4.9%	27.1%
2020	782	921	-139	2750	163	20.8%	5.9%	6.5%
2021	965	922	43	3280	251	26.0%	7.7%	54.0%
2022	1270	1020	250	4160	251	19.8%	6.0%	0.0%
2023	1130	1114	16	4163	254	22.48%	6.10%	1.2%

المصدر: جدول من إعداد الباحثين بناء على المراجع التالية:

- وزارة المالية السعودية، التقارير المالي السنوي للسنوات من 2018-2023، تاريخ الاطلاع 06/20/2024، لينك: [وزارة المالية - المملكة العربية السعودية \(mof.gov.sa\)](http://mof.gov.sa)
- بيانات البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ الاطلاع 2024/20/06، لينك World Bank Open Data | Data

يتضح من الجدول السابق التطور الملحوظ في الأداء الاقتصادي والمالي للمملكة العربية السعودية خلال الفترة 2018:2023 حيث شهدت هذه الفترة الزمنية تحولات اقتصادية وسياسية أثرت بشكل جوهري على مختلف المؤشرات المالية والاقتصادية، وقد كان لتطبيق ضريبة القيمة المضافة عام 2018 ثم زيادة نسبتها منتصف عام 2020 تأثير بارز على هذه المؤشرات.

تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في السعودية خلال فترة محل الدراسة بين 16.5%:26% بمتوسط عام 21.5%، وهي نسبة معتبرة تشير إلى أهمية ضريبة القيمة المضافة كمصدر للإيرادات العامة خاصة مع حداثة تطبيقها، ويلاحظ أنها اتخذت اتجاهاً متذبذباً مع بعض التقلبات وهذا يعكس التغيرات في السياسة الضريبية وتأثير الظروف الاقتصادية المتغيرة. وكانت أهم التغيرات في هذا المؤشر في عام 2019 حيث

انخفضت النسبة من 23.2% إلى 16.5%، وهذا الانخفاض الملحوظ يعكس فترة تكيف للاقتصاد والمستهلكين مع النظام الضريبي الجديد، وقد يكون هناك تغير في أنماط الاستهلاك أو زيادة في كفاءة إدارة الضريبة من قبل الشركات. كما قد يشير هذا الانخفاض إلى زيادة نسبية في مصادر الإيرادات الأخرى مقارنة بـضريبة القيمة المضافة، مما أدى إلى انخفاض الأهمية النسبية للضريبة في إجمالي الإيرادات. بالإضافة إلى ذلك قد تكون التقلبات في أسعار النفط أو التغيرات في الاقتصاد العالمي قد أثرت على نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة. أما عام 2021 فقد بلغت النسبة أعلى مستوى لها عند 26% مما يعكس التأثير الكامل لزيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى 15% التي تمت في منتصف عام 2020 بالإضافة إلى التعافي التدريجي للاقتصاد من آثار جائحة كوفيد-19. أما نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة فقد تراوحت بين 17.2%: 27.2% بمتوسط عام 22.2%، وهي نسبة مرتفعة تشير إلى الدور المتزايد لضريبة القيمة المضافة في تغطية النفقات العامة، ويلاحظ أن هذه النسبة شهدت ارتفاعاً ملحوظاً عام 2021 لتصل إلى 27.2%، وهو ما يتزامن مع زيادة نسبة الضريبة وتعافي الاقتصاد من آثار جائحة كوفيد-19.

أما فيما يتعلق بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد تراوحت بين 4.9% و7.7% بمتوسط عام 6.2%، وقد أظهرت هذه النسبة تقلبات ملحوظة حيث بلغت أعلى نسبة لها عام 2021 عند 7.7% بينما سجلت أدنى مستوى لها في عام 2019 عند 4.9%. وهذه التقلبات تعكس التغيرات في السياسة الضريبية وتأثيرها على الاقتصاد الكلي. أما بالنسبة لمعدل التغير في حصيله ضريبة القيمة المضافة فقد تراوح بين -27.1%: 54% بمتوسط عام 6.9%، وقد أظهر هذا المعدل تقلبات كبيرة خلال فترة الدراسة مما يعكس حساسية هذه الضريبة للظروف الاقتصادية المتغيرة والتعديلات في السياسة الضريبية. وسجل أعلى معدل نمو عام 2021 بنسبة 54% مما يعكس تأثير زيادة نسبة الضريبة إلى 15% والتعافي الاقتصادي التدريجي بعد جائحة كورونا، بينما سجل أكبر انخفاض عام 2019 بنسبة -27.1% مما قد يشير إلى تراجع الإنفاق الاستهلاكي وتكيف المستهلكين مع التكاليف الجديدة الناتجة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى جانب التباطؤ الاقتصادي العالمي وتأثيره على الطلب في الاقتصاد السعودي المعتمد على النفط. يستنتج مما سبق أن ضريبة القيمة المضافة رغم حداثة تطبيقها في السعودية قد أصبحت تؤدي دوراً هاماً في هيكل الإيرادات العامة للمملكة مع قدرتها على التكيف مع

الصدمات الاقتصادية والتغيرات في السياسة الضريبية، والتقلبات الكبيرة في نسب ومعدلات نمو هذه الضريبة تعكس تأثير التغيرات في السياسة الضريبية، وهذه النتائج تؤكد على أهمية ضريبة القيمة المضافة كأداة لتنويع مصادر الدخل في المملكة العربية السعودية، وتشير إلى نجاح الجهود المبذولة لتقليل الاعتماد على عائدات النفط في المملكة، ومع ذلك فإن التقلبات الملحوظة في معدلات النمو والنسب تؤكد على أهمية المراقبة المستمرة، وتعديل السياسات لضمان استقرار المالية العامة في مواجهة التحديات الاقتصادية المختلفة وتحقيق التوازن بين زيادة الإيرادات والحفاظ على النمو الاقتصادي المستدام.

- أهم ما يميز تجربة السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة: تميزت تجربة المملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالعديد من الجوانب، من أهمها ما يلي:
 - الارتباط برؤية 2030 وجهود التنويع الاقتصادي: التي تستهدف تحول اقتصادي شامل وتقليص دور قطاع النفط كمصدر رئيسي للدخل، وتنويع الاقتصاد وتعزيز الإيرادات غير النفطية للدولة على المدى الطويل. (Nurunnabi Mohammad, 2017, 536-538)
 - أنها جاءت كجزء من إصلاحات مالية شاملة: تستهدف زيادة الإيرادات غير النفطية وتحقيق الاستدامة المالية، مثل برنامج التوازن المالي وخصخصة بعض القطاعات الحكومية. (Nurunnabi Mohammad, 2017, 540-542)
 - الالتزام بالمعايير والاتفاقيات الدولية: حيث التزمت بالاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، مما يضمن انسجامها مع المعايير الدولية في هذا المجال.
 - التدرج في التطبيق: حيث بدأت السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% في 2018، ثم رفعها إلى 15% في 2020 لمواجهة تداعيات جائحة كوفيد-19، مما يعكس تدرجًا في تطبيق هذه الضريبة. (David, 2021, 1317-1320, Havrlant)
 - الدروس المستفادة من تجربة المملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:
- يمكن استخلاص العديد من الدروس المستفادة من تجربة المملكة العربية السعودية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فيما يلي:

- أهمية التخطيط والإعداد المسبق: قامت المملكة العربية السعودية بالتحضير لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على مدى عامين قبل تنفيذها الفعلي في 2018، بداية من الموافقة على الاتفاقية الخليجية بشأنها في 2016، والتصديق عليها في 2017، مما يظهر أهمية التخطيط والإعداد الجيد قبل تطبيق مثل هذه الإصلاحات الهامة.
 - الاستفادة من التجارب الدولية: التزمت المملكة بالمعايير والاتفاقيات الدولية الخاصة بضريبة القيمة المضافة، مثل الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي، مما يشير إلى أهمية الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.
 - الربط بالأهداف الاستراتيجية: ارتبطت ضريبة القيمة المضافة في المملكة بشكل وثيق برؤية 2030، وأهداف التنوع الاقتصادي والاستدامة المالية، مما يظهر أهمية ربط مثل هذه الإصلاحات بالأهداف الاستراتيجية للدولة.
 - الاستفادة من التكامل مع الإصلاحات الأخرى: تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة كجزء من سلسلة إصلاحات مالية شاملة، مثل برامج التوازن المالي والخصخصة، مما يشير إلى أهمية التكامل مع الإصلاحات الأخرى لتحقيق الأهداف المنشودة.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه الدروس المستفادة من تجربة المملكة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية يمكن أن تفيد الدول الأخرى التي تنوي إدخال هذه الضريبة أو إصلاحات مالية مماثلة في المستقبل.

النتائج والتوصيات:

تم من خلال هذا البحث دراسة وتقييم بعض التجارب الدولية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة مثل فرنسا ودول الاتحاد الأوروبي ومصر والمملكة العربية السعودية وتم التوصل إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

- ثبات الفرد القائل بوجود تأثير إيجابي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في الدول التي طبقتها، حيث تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات العامة في دول الاتحاد الأوروبي بين 25.61%: 35.11% بمتوسط عام 31.8%، وفي مصر بين 22.29%: 37.3% بمتوسط عام 30.49%، وفي السعودية بين 16.5% بداية تطبيقها و21.5% بمتوسط عام 21.5%.
 - ثبات الفرض القائل بأن هناك أثر ملحوظ لزيادة نسب تغطية إيرادات ضريبة القيمة المضافة للنفقات العامة في الحد من عجز الموازنة في الدول التي طبقتها، حيث تراوحت نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى النفقات العامة في دول الاتحاد الأوروبي بين 23.41%: 33.31% بمتوسط عام 29.8%، وفي مصر بين 15.97%: 26% بمتوسط عام 21.28%، وفي السعودية بين 17.2%: 27.2% بمتوسط عام 22.2%، ولا شك أن هذه النسب ذات تأثير معنوي على عجز الموازنة.
 - ثبات الفرض القائل بوجود اتجاه عالمي لزيادة الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة في توفير الإيرادات العامة والحد من عجز الموازنة، وهو ما ينعكس في صورة تزايد نسب ضريبة القيمة المضافة إلى الإيرادات والنفقات العامة، غير أن هناك عدد من الدول خاصة المتقدمة أخذت في توجه جديد وهو تقليل الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة إلى حدود معينة حفاظاً على التنوع في مصادر الإيرادات العامة وضمان استقرار المالية العامة في مواجهة الصدمات الاقتصادية والسياسية، حيث تم ملاحظة وجود علاقة عكسية بين الأزمات الاقتصادية وحصيلة الضريبة.
- لذلك يوصي البحث بضرورة مراجعة ومتابعة أداء السياسات الضريبية وضريبة القيمة المضافة ونتائجها بصفة دورية، والعمل على تطويرها، والحفاظ على التنوع في مصادر الإيرادات العامة تجنباً للصدمات والأزمات الاقتصادية، حيث تتأثر حصيلة ضريبة القيمة المضافة بالحالة الاقتصادية بشكل سريع، وهو ما يؤثر على حجم الإيرادات الضريبية، ومن ثم عجز الموازنة العامة للدولة.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ. الكتب:

- أمين السيد أحمد لطفي، بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر، د. ن، د. ت.
- خالد عبدالعليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، دار إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
- رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، النهضة العربية، القاهرة، 2018.
- السيد عطية عبدالواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- ليام ابريل، وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة العصرية، صندوق النقد الدولي، 2001.
- المأمون جبر وآخرون، محاضرات في أصول علم المالية العامة والتشريعات الضريبية، كلية شريعة والقانون، جامعة الأزهر، القاهرة، 2020.
- إيمان مضيحي العبدلي وآخرون، أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، ع. 6، 2019.
- سعيد عبدالعزيز علي، ضريبة المبيعات في مصر دراسة تحليلية تقويمية، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق جامعة طنطا، العدد 9، 1993.
- سليمان محمد مصطفى، صلاح الدين عبدالعليم، الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول (التحديات وآليات التطبيق)، المؤتمر الضريبي العلمي العشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، 2014/2/27.
- على حسن الزهراني وآخرون، القيمة المضافة: دراسة ميدانية على المجتمع السعودي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، م 2، ع 9، 2018.

- محيي سامي الشبامي، الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع، بحث مقدم إلى مجلة البحوث المالية والضريبية، نشرة علمية دورية تصدر عن الجمعية المصرية للمالية والضرائب، ع 114، 2018.
- مريم وليم برسوم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مجلد 22، ع 1، 2021.
- صابر يونس صالح، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة (فرع بني سويف)، 2003.
- طاهر أحمد أسعد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية للضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية حقوق، جامعة طنطا، 1999.
- أمل عبدالحميد، مني عبدالقادر، ضريبة القيمة المضافة، بنك الاستثمار القومي، قطاع الاستثمار والموارد الدعم الفني الاستثمار، ع 5، القاهرة، 2017.
- إيمان مضحي العبدلي، أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، 2019.
- الجريدة الرسمية، القانون رقم 17 لسنة 2001 بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم 11 لسنة 1991، القاهرة، ع 21، 2001.
- مركز دراية للدراسات والمعلومات وإدارة الدراسات والتطوير، ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية، غرفة الرياض، السعودية، 2017.
- هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الخدمة المهنية التوجيهية، ورقة العمل، 2019.
- موقع البنك الدولي، مؤشرات التنمية، تاريخ الاطلاع 07/10/2024، لينك: [World Bank Open Data | Data](https://data.worldbank.org/)
- منشورات الرسمية للاتحاد الأوروبي والوثائق القانونية، تاريخ الاطلاع 2024/03/28، متاح، لينك:

<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en>

- وزارة المالية السعودية، التقارير المالي السنوي للسنوات من 2018-2023، تاريخ الاطلاع 06/20/2024، لينك: [وزارة المالية - المملكة العربية السعودية \(mof.gov.sa\)](http://mof.gov.sa)
- وزارة المالية المصرية، التقرير المالي السنوي للسنوات من 2015-2023، تاريخ الاطلاع 2024/15/06، لينك: [وزارة المالية - جمهورية مصر العربية \(mof.gov.eg\)](http://mof.gov.eg)

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Keen, M ,. **Taxation and Development** ,IMF Working Papers, no. 220, Sept. 2012.
- Bremmer, Kathrin, **Titus von dem Banghart and Christoph Schell**, "Taxation of the Digital Economy: Quick Fixes or Long-Term Solution?", KPMG, 2017.
- Charlet and J. Owens, "**An international perspective on VAT**", Tax Notes International, vol. 59, no. 12, 20 Sept 2010.
- Chase, Alison Elizabeth, The politics of lending and reform: The international Monetary Fund and the Nation of Egypt.
- Dran, Michel, Droit fiscal, Editions Masson, 1975.
- Havrlant, David, Abdulelah Darandary, and Abdelrahman Muhsen, Early estimates of the impact of the COVID-19 pandemic on GDP: a case study of Saudi Arabia, Applied Economics, No 53.12, 2021.
- Herbain, Charlène A. "Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal." Research handbook on European Union taxation law, Edward Elgar Publishing, 2020.
- IMF, Tax Policy Reforms in the GCC Countries: Now and How?, Gulf Cooperation Council, Annual Meeting of

Ministers of Finance and Central Bank Governors, Doha, Qatar, November 10, 2015.

- Keen, M., and B. Lockwood, The Value Added Tax: Its Causes and Consequences, IMF Working Papers, no. 183, July 2007.
- Keen, Michael, and Stephen Smith, the future of value added tax in the European Union, Economic Policy, 1996.
- Kesner-Škreb, Marina, ten reasons in favour of a uniform rate of a value added tax, Newsletter: an occasional .ic Finance, 1999publication of the Institute of Publ
- Kononova, V. and J. Whalley, Recent Russian, Debate on Moving from VAT to Sales Taxes and its Global Implications, NBER Working Paper no. 15615, Dec. 2009.
- Kowal, Anna, and Grzegorz Przekota, VAT efficiency—a discussion on the VAT system in the European Union, Sustainability, no.13.9, 2021.
- Mansour Omar, A Proposed framework for introducing mechanisms for the Egyptian tax system to encourage and develop investment in green architecture, International Journal of Sustainable Development and Science, No1.1, 2018.
- Nurunnabi, Mohammad, Transformation from an oil-based economy to a knowledge-based economy in Saudi Arabia: the direction of Saudi vision 2030, Journal of the Knowledge Economy, No 8, 2017.
- Philippe, Jean Jacques, La tax sur la valeur ajoutée, edition berger leveroult, 1973.
- US Government Accountability Office, **Value-Added Taxes**, Lessons from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, and Transition, April 2008.
- The European Commission, **comprehensive analyses on the VAT Gap, how changes in VAT rates affect overall**

revenue collection across EU member states: last visit
15/03/2024, Link:

<https://taxfoundation.org/data/all/eu/vat-gap-eu-europe-2020/>

- European Union website, last visit 15/07/2024, Link:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_en
- AVALARA website, European Union VAT rates, last visit 11/07/2024, Link:
<https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>