

مرونة الطلب السعرية وظاهرة انتقال العبء الضريبي:

حالة تطبيقية على القطاع العقاري السكني والتجاري بالمملكة العربية السعودية^(*)

د/ عبد الله إبراهيم أحمد بوحيمد
أستاذ مساعد بقسم الإدارة شعبة الاقتصاد

الملخص:

نتيجة لفرض ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي الكريم ذي الرقم (م/١١٣) في الثاني من شهر ذي القعدة ١٤٣٨هـ، اهتمت هذه الدراسة بتقدير أحد أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة في انتقال العبء الضريبي بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي، أو بمعنى آخر التنبؤ بوقوع العبء الضريبي بينهما، وهو مرونة الطلب السعرية، وذلك للقطاع العقاري السكني والتجاري في ثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية وهي: الرياض، والدمام، وجدة. وفي تقديرنا أن هذا العامل الاقتصادي الهام سيسهم في إعطاء تصور كافٍ عمّن سوف يدفع ضريبة القيمة المضافة: هل هو المالك أو المشتري في القطاع المحدد للدراسة بالمملكة العربية السعودية؟ ولتحقيق ذلك سيتم الاستعانة بسلاسل زمنية شهرية للقيم والمساحات الخاصة بالقطاع العقاري السكني والتجاري في المدن الثلاث المذكورة، والتي تم الحصول عليها من وزارة العدل السعودية، خلال الفترة الممتدة من شهر المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ والموافقة لشهر ديسمبر ٢٠٠٨م إلى شهر مايو ٢٠١٨م. وهذه الدراسة توصلت إلى العديد من النتائج، ومنها: أن الطلب المرن تفوق على الطلب غير المرن، حيث جاءت نسب و مجموع عدد الأشهر التي كانت فيها مرونة الطلب السعرية مرنة أكثر من نسب و مجموع عدد الأشهر التي كانت فيها غير مرنة للقطاع العقاري في كل مدن الدراسة، وأن المشتري للعقار السكني والتجاري بمدينة جدة سوف يتحمل العبء الضريبي بمقدار أكبر من المشتري للعقار السكني والتجاري في مدينتي الرياض والدمام، حيث جاءت نسب و مجموع عدد الأشهر التي تحقق فيها طلب غير مرن في مدينة جدة أكثر من مدينتي الرياض والدمام، وأن وزارة الإسكان نجحت في تغيير بعض المفاهيم السائدة في السوق العقاري السعودي، وهو أن المشتري هو الذي سيتحمل العبء الضريبي؛ خصوصاً في العقار السكني، حيث أعطت الدراسة تصوراً خلاصته أن المستثمر أو المالك هو الذي سيتحمل النسبة الكبرى من العبء الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، ومن ثم يمكن المواطن السعودي من الحصول على مسكن مناسب.

الكلمات الافتتاحية: مرونة الطلب السعرية، ظاهرة نقل العبء الضريبي، التنبؤ بوقوع العبء الضريبي، القطاع العقاري السكني والتجاري، العوامل الاقتصادية المؤثرة على نقل العبء الضريبي، الإيرادات الحكومية.

(*) يشكر الباحث عمادة البحث العلمي بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية في المملكة العربية السعودية لتمويلها هذا المشروع في عام ١٤٣٨هـ برقم (٣٧٠٨١٠).

The Elasticity of Price Demand and the Phenomenon of Tax Burden Transmission: An Applied Case to the Residential and Commercial Real Estate Sector in the Kingdom of Saudi Arabia^(*)

Abstract.

Due to the imposition of VAT in the Kingdom of Saudi Arabia under the Royal Decree No. (M / 113) on the second of the month of Dhu al-Qa'da 1438 AH, this study was interested in estimating one of the economic factors affecting the transfer of the tax burden between the legal and actual taxpayer or in other words predict the impact of the tax burden between them, which is the elasticity of price demand, for the residential and commercial real estate sector in three major cities in Saudi Arabia: Riyadh, Dammam and Jeddah. In our estimation, this important economic factor will contribute to giving an adequate perception of who will pay VAT, Is the owner or buyer in the sector under study in Saudi Arabia. In order to achieve this, a monthly time series will be used for the values and areas of the residential and commercial real estate sector in the three mentioned cities, which were obtained from the Ministry of Justice of Saudi Arabia during the period from Muharram 1430 AH to Sha'ban 1439H (December 2008 to May 2018). This study reached several results: elastic demand exceeded the inelastic demand, where the ratio and the total number of months in which elasticity of price demand was more elastic than the ratios and the total number of months that were inelastic to the real estate sector in all cities studied, The buyer of the residential and commercial property in Jeddah will bear the tax burden more than the purchasers of the residential and commercial property in the cities of Riyadh and Dammam, where the ratio and total number of months in which the request is inelastic in Jeddah more than the cities of Riyadh and Dammam, and that the Ministry of Housing changed some prevailing concepts in the real estate market, The study gives the impression that the investor or the owner is the one who will bear the largest proportion of the tax burden, which leads to lower prices, enabling the Saudi citizen to obtain suitable housing.

(*) The researcher acknowledge the deanship of scientific research at Al-Imam Mohammad Ibn Saudi Islamic University, Kingdom of Saudi Arabia, for financing this project under the grant No. (370810)

أولاً: المقدمة.

في الثاني من شهر ذي القعدة ١٤٣٨هـ الموافق ٢٦ يوليو ٢٠١٧م أصدرت المملكة العربية السعودية نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي الكريم ذي الرقم (م/١١٣)، والتي التزمت بتطبيقها بنسبة ٥% ابتداءً من ١ يناير ٢٠١٨، ونوه الدليل الإرشادي (٢٠١٧) الخاص بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في القطاع العقاري بأن تتولى الهيئة العامة للزكاة والدخل مسؤولية إدارة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وهذا بالتنسيق مع كافة الجهات المعنية بما في ذلك مصلحة الجمارك^١. وأن تُفرض ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من الإنتاج، ومروراً بالتوزيع، وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة، وذكرت الهيئة العامة للزكاة والدخل أن معظم السلع والخدمات المتداولة في المملكة ستكون خاضعة لضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥%، وهناك بعض السلع والخدمات ستكون خاضعة للضريبة بنسبة صفر بالمائة، أو معفاة من ضريبة القيمة المضافة، أو خارج نطاق الخضوع للضريبة وفقاً للائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وأكد ذلك الدليل الإرشادي أن جميع معاملات البيع للعقار والخدمات المتعلقة به التي تتم داخل المملكة تخضع لضريبة القيمة المضافة المطبقة فيها، وهذا بغض النظر عن الدولة التي يكون المورد أو العميل مقيماً فيها، حيث إن محل إقامة المورد والعميل يترك تأثيره على آلية فرض ضريبة القيمة المضافة لا غير.

وهذا النظام أثار العديد من الآراء، سواء من المواطنين أو العقاريين أو الأكاديميين أو المهتمين بالشأن العقاري، حيث تسبب بانقسامهم حول جدوى هذا النظام ومدى تأثيره على السوق العقاري، فمنهم من أكد أنه سينعكس سلباً على أسعار العقار، وأن المستهلك أو المشتري سيدفع قيمة الضريبة المضافة عند الشراء، ولن يتحملها المالك أو المستثمر، ومنهم من أكد خلاف هذا، حيث إن فرض ضريبة على العقار يعد من أكثر العوامل تأثيراً على ملاك العقار، الأمر الذي يؤدي إلى أن يكون هناك ضغط عليهم لتحمل قيمة الضريبة المضافة.

^١ صدر الاصدار الأول من الدليل الإرشادي الخاص بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في القطاع العقاري في نوفمبر ٢٠١٧م.

وهذه الآراء المختلفة التي بدأت بالظهور في المجتمع السعودي يمكن تسميتها في الأدبيات الاقتصادية بظاهرة نقل العبء الضريبي أو التوزيع الاقتصادي للعبء الضريبي، وتحظى هذه الظاهرة عادة باهتمام العديد من الأكاديميين والباحثين والعاملين في مجال اقتصاديات المالية العامة والضرائب، فنجدهم يكتفون الدراسات لتطوير وتحسين الوسائل والآليات التي تمنحهم التصور والدراسة الكافية حول المكلف الاسمي أو القانوني الذي يدفع الضريبة، والمكلف الفعلي أو الحقيقي أو الاقتصادي الذي سيتحمل عبء الضريبة التي أقرتها السلطة التشريعية، ومن هنا ندرك وجود نوعين من المكلفين يلزم أن نفرق بينهما في عملية انتقال العبء الضريبي، وهما المكلف القانوني أو الأسمي، وهو المكلف الذي تفرض عليه الضريبة ويلزمه بقوة القانون أداؤها وهناك المكلف الحقيقي أو الفعلي، وهو الذي يتحمل بالفعل أو بصفة نهائية العبء الضريبي، وقد يكون المكلف الاسمي هو ذاته المكلف الفعلي، وحينها يكون العبء الضريبي قد استقر بصورة نهائية على المكلف بها قانونياً، أما إذا نجح في نقلها بصورة قانونية الى شخص آخر بينهما عملية تبادلية، فعندها تتحقق عملية نقل العبء الضريبي إلى المكلف الحقيقي أو الاقتصادي (موسجريف و موسجريف، ١٩٩٢؛ فرهود، ١٤٠٣؛ النجار، ٢٠٠٩).

وهذه الدراسة تتطرق لظاهرة انتقال عبء الضريبة في الضرائب غير المباشرة كضريبة القيمة المضافة، ففي هذا النمط من الضرائب يحدد القانون شخصاً معيناً يقوم بتوريد الضريبة للخزانة العامة، وبدوره يقوم بنقل هذا العبء إلى شخص آخر بينهما عملية تبادلية (السقاف، ٢٠١٥)، وتحاول الدراسة أن تسهم في هذا المجال، وذلك بعمل دراسة تطبيقية لهذه الظاهرة المحتملة - انتقال العبء الضريبي أو التوزيع الاقتصادي للعبء الضريبي بين المكلف الاسمي والمكلف الحقيقي - في القطاع العقاري السكني والتجاري لثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية، وهي: العاصمة السعودية الرياض، والدمام، وجدة، الأمر الذي يتيح إعطاء تصور واضح ودراسة كافية بخصوص المكلف القانوني والمكلف الحقيقي نتيجة فرض ضريبة القيمة المضافة، ويحدد مدى مقدرة المكلف القانوني على نقل الضريبة إلى المكلف الفعلي، ومن ثم يتحمل الارتفاع في الأسعار؛ نتيجة فرض الضريبة: يتحملها البائع أو المشتري أو الاثنان معاً.

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات لجميع الدول التي لا تعتمد على ريع الموارد الطبيعية، وإحدى أهم الأدوات المالية التي تستخدم لتحقيق أهداف محددة اقتصادية وسياسية واجتماعية، ولقد قامت المملكة العربية السعودية بفرض ضريبة القيمة المضافة والتي من شأنها المساعدة في توفير إيرادات إضافية وبديلة للدولة، ولكن فرض هذا النظام الجديد على المجتمع السعودي سوف يترتب عليه العديد من الظواهر التي لم يتعودها من قبل؛ ومنها ظاهرة نقل العبء الضريبي. حيث تتبلور هذه الظاهرة عادة في المحاولات الجادة للمكلف قانوناً للتخلص من عبئها ونقله إلى الغير نتيجة لعلاقات تبادلية بينهما، وبالتالي استقرار الضريبة على شخص آخر يكون بمثابة المكلف الفعلي أو الحقيقي، الأمر الذي ربما يؤدي إلى انحراف المسار أو الهدف الذي من أجله فرضت تلك الضريبة، وحيث توجد فرضيات وتنبؤات نظرية مختلفة حول هذه الظاهرة، يتناول السؤال الأساسي في هذه الدراسة قضية أساسية فيما يتعلق بالعبء الضريبي، وهي: من يتحمل العبء النهائي للضريبة في القطاع العقاري بالمملكة العربية السعودية؟. ويعد ذلك النوع من الأسئلة واحداً من أهم الأسئلة التي يتناولها عادة اقتصاديو المالية العامة (Zodrow, 1999). ويترتب على هذا السؤال الأساسي التطرق للعديد من الأسئلة بشأن ظاهرة انتقال العبء الضريبي في القطاع العقاري السكني والتجاري بالمملكة العربية السعودية، ومنها:

١. ما هي نوعية مرونة الطلب السعرية في القطاع العقاري السكني والتجاري لثلاث مدن رئيسية بالمملكة العربية السعودية وهي الرياض، والدمام، وجدة؟.
٢. ما هي صور انتقال العبء الضريبي في هذا القطاع؟.
٣. ما مدى مقدرة المكلف القانوني على نقل الضريبة إلى المكلف الفعلي، وهل يتحمل الارتفاع في الأسعار، نتيجة فرض الضريبة، المستثمر والمالك أو المشتري أو الاثنان معا في هذا القطاع.
٤. هل المكلف القانوني في العقار السكني أو العقار التجاري أقدر على نقل الضريبة إلى المكلف الفعلي؟.

٥. هل اختلفت نوعية مرونة الطلب السعرية للعقار السكني والتجاري في أعقاب تأسيس وزارة

الإسكان السعودي؟^٢

٦. ما هي أفضل السياسات الاقتصادية التي تحقق الهدف الذي فرضت من أجله ضريبة

القيمة المضافة في القطاع العقاري بالمملكة، والتي تحفز على رفع مستوى النمو

الاقتصادي وتزايد في الإيرادات المالية؟.

٢-١ أهمية الدراسة.

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تركز على ظاهرة حديثة لم تعهدها من قبل الدول الخليجية البترولية كالمملكة العربية السعودية، وهي ظاهرة العبء الضريبي أو التوزيع الضريبي بين المكلف القانوني والمكلف الحقيقي نتيجة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في القطاع العقاري، ونظراً لقلّة الدراسات المتعلقة بالضرائب وعلى الخصوص العبء الضريبي، فهذه الدراسة تسهم في فهم ظاهرة العبء الضريبي المحتمل في قطاع العقار بالمملكة العربية السعودية، وتعد أول دراسة تقدم دليلاً تطبيقياً على احتمالية الاختلافات في العبء الضريبي للعقارات السكنية والتجارية في ثلاث مدن بالمملكة العربية السعودية، وتعتبر نتائج هذه الدراسة هامة لصناع القرار، حيث يمكن مساعدتهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية تسهم في زيادة الإيرادات وتحفيز النمو الاقتصادي، كما يمكن أن يستفيد من هذه الدراسة الدارسون والباحثون في هذا المجال، فضلاً عن الجهات المختصة والجهات ذات العلاقة في المملكة العربية السعودية، كمجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية، وبرنامج التحول الوطني، وهيئة الزكاة والدخل، ووزارة الإسكان، ووزارة التخطيط.

٣-١ أهداف الدراسة.

١. التعريف بظاهرة انتقال العبء الضريبي، والتعريف بالمكلف الضريبي القانوني، والتمييز بينه وبين المكلف الحقيقي، وتفسير صور نقل العبء الضريبي، والتعريف بالعوامل التي تساعد على انتقال وتوزيع العبء الضريبي.

٢. التقدير لأحد العوامل الاقتصادية التي ربما يؤثر على انتقال العبء الضريبي بالمملكة العربية السعودية، وهو مرونة الطلب السعرية، نتيجة تطبيق قرار فرض ضريبة القيمة المضافة على القطاع العقاري.

^٢ تم تأسيس وزارة الإسكان بالأمر الملكي ذي الرقم أ/٨١ في ٢٠/٤/١٤٣٢ هـ الموافق ٢٥/٣/٢٠١١ م

٣. القدرة على تحديد المكلف القانوني والمكلف الفعلي.

٤. القدرة على تحديد صور نقل العبء الضريبي.

٥. التعريف ببعض المفاهيم التي تساعد على اختيار سياسات ضريبية فاعلة تحفز على زيادة الإيرادات والنمو الاقتصادي.

٦. التعريف بمدى انحراف المسار أو الهدف الذي من أجله فرضت ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية.

١-٤ منهجية الدراسة.

لكي يتسنى عرض مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها المتعلقة بظاهرة انتقال العبء الضريبي أو بوقوع أو عبء الضريبة في القطاع العقاري السكني والتجاري بالمملكة العربية السعودية، سيعتمد الباحث على استخدام واحد من أكثر المفاهيم أهمية في الاقتصاد الجزئي، وهو مرونة الطلب السعرية؛ كأحد أهم العوامل الاقتصادية التي يقع تأثيرها على انتقال العبء الضريبي بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي. إن تقدير مرونة الطلب السعرية؛ كأحد أهم المفاهيم المؤثرة في هذه الظاهرة المحتملة، يساعد على معرفة مدى انتقال العبء الضريبي في واحد من أهم القطاعات في المملكة العربية السعودية وهو القطاع العقاري، ولتحقيق ذلك سيتم الاستعانة بسلاسل زمنية شهرية تم الحصول عليها من وزارة العدل السعودية، خلال الفترة الممتدة من شهر المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ والموافقة لشهر ديسمبر ٢٠٠٨م إلى شهر مايو ٢٠١٨م.

١-٥ محتويات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف البحث تنقسم الدراسة إلى ستة أجزاء، حيث يتناول الجزء الأول مقدمة تشمل على مدخل يوضح طبيعة موضوع الدراسة، ومشكلة الدراسة، وأهدافها، وأهمية البحث، ومنهجية الدراسة ومحتويات الدراسة، والجزء الثاني يتضمن الدراسة التمهيدية لنقل العبء الضريبي، ثم يليه الجزء الثالث الذي يستعرض أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، أما الجزء الرابع فهو خاص بمنهجية الدراسة،

والجزء الخامس يستعرض أهم النتائج ومناقشتها، ويتضمن الجزء السادس ملخص البحث والتوصيات المستخلصة منه.

ثانياً: الفصل التمهيدي

١-٢ مفهوم نقل العبء الضريبي واستقراره:

يوجد العديد من المفاهيم لظاهرة العبء الضريبي، ومنها أنها " عملية اقتصادية يتمكن الممول عن طريقها من نقل ما يدفعه كلياً أو جزئياً إلى من يتعامل معه من الناس" (عبدالمجيد، ١٩٩٥)، ويفضل بعضهم تسميتها بظاهرة انعكاس الضريبة، ويقصد بها" عملية استقرار العبء النقدي المباشر للضريبة على الممول النهائي، وذلك في القطاع الذي فرضت عليه، وسواء أتم هذا الاستقرار عند نقطة فرض الضريبة أم في أعقاب ذلك عبر المبادلات الخاصة بالمنتجات والخدمات المفروضة عليها الضريبة" (المحجوب، ١٩٧٩)، ومن الباحثين من ميز بين ظاهرة نقل العبء الضريبي وظاهرة استقرار العبء الضريبي، فالباحث عبد المولي (١٩٨٣) يعرف نقل العبء الضريبي بأنه " نقل العبء النقدي المباشر للضريبة من الممول أو من الوعاء الذي فرضت عليه، إلى ممول أو وعاء غير الذي فرضت عليه"، ويعرف استقرار العبء الضريبي بأنه " الاستقرار النهائي للعبء المباشر للضريبة، ويتحدد بذلك الممول الذي تقع عليه الضريبة بشكل فعلي، وأيضاً تتحدد المادة الخاضعة للضريبة".^٣

وتلك المفاهيم تشير إلى أنه ليس من الضروري أن يتحمل الضريبة الشخص الذي كلف قانوناً بتحملها، ويسمى " المكلف أو الممول القانوني"، أي الشخص الذي يدفع الضريبة من ماله الخاص لصالح الخزينة العامة من خلال الأجهزة الضريبية؛ وهو من استهدفه المشرع الضريبي، وإنما قد يتمكن من أن ينقل عبء الضريبة إلى شخص غيره، فإذا تمكّن من ذلك عن طريق التعاملات الاقتصادية بينه وبين غيره من الأفراد فإنه يتحقق ما يسمى "نقل عبء الضريبة"، وقد يتكرر هذا النقل عدداً من المرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مقدوره أن يتخلص من عبئها، ويسمى "المكلف الحقيقي أو الفعلي"، ونطلق على هذه المرحلة التي بلغت الضريبة "مرحلة استقرار الضريبة"، أما إذا لم يستطع نقلها فلا تتحقق ظاهرة نقل عبء

^٣ أستعرض الأحمد (٢٠٠٥) هذه المفاهيم في دراسته "ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين".

الضريبة، حيث لم يكن هناك مجال لعملية اقتصادية بينه وبين الممول الفعلي، فيكون الممول القانوني والممول الفعلي شخصاً واحداً. (فرهود ١٤٠٣؛ 1999 Zodrow).

وكما تشير أيضا إلى أن الممول أمامه العديد من الخيارات لأداء قيمة الضريبة: فإما أن يتهرب منها، أو أن يتجنبها بإحدى الطرق المشروعة، أو أن يقوم بأدائها، ومن ثم تحميلها أو نقلها إلى الغير من خلال المبادلات التجارية والاقتصادية، والأخيرة - والتي تركز عليها هذه الدراسة - ليست بالمهمة السهلة حتى بالنسبة للاقتصادي المتخصص في الضرائب، والذي يمكن استشارته بشأن ما سيكون عليه العبء الضريبي النهائي.

٢-٢ شروط نقل العبء الضريبي.

عملية نقل العبء الضريبي تتطلب توفر شروط معينة أشار إليها الأحمد (٢٠٠٥) كالتالي:

١. وجود المكلف القانوني بالضريبة: وهو الممول الضريبي والمسجل رسمياً وقانونياً في الجهاز الضريبي، وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي قصده المشرع ليتحمل بصورة قانونية الالتزام بسداد الدين الضريبي المترتب من العملية الاقتصادية التي أنشأت الدين الضريبي.
٢. أن يكون دفع الثمن ممكناً: أي أن تكون هناك إمكانية لدفع الثمن مقابل السلعة أو الخدمة لأجل أن يتم نقل العبء الضريبي.
٣. وجود علاقة اقتصادية تبادلية: لا بد من وجود علاقة تبادلية بين الممول القانوني وشخص أو أشخاص آخرين لأجل أن تتحقق عملية نقل الضريبة، فهذه العلاقة التبادلية النقدية تسمح بزيادة السعر من قبل المكلف القانوني لتحقيق ما يغطي تكاليفه، والتي يكون الدين الضريبي جزءاً منها، فهذه العلاقة هي التي تتيح فرصة نقل العبء الضريبي للغير، وفي حالة عدم وجود لهذه العلاقة يتعذر كلياً نقل العبء الضريبي للغير.

٣-٢ صور نقل العبء الضريبي.

لقد توصلت الأدبيات الاقتصادية للعديد من الصور الخاصة بنقل العبء الضريبي كما جاء في فرهود (١٤٠٣) والأحمد (٢٠٠٥) حيث ذكرا منها ما يأتي:

١. النقل الكلي والنقل الجزئي: يكون النقل كلياً إذا تمكن المكلف الحقيقي بالضريبة من نقلها بالكامل إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، أما إذا لم يتمكن إلا من نقل جزء من الضريبة، فإننا نكون أمام نقل جزئي لعبء الضريبة.

٢. النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف: يكون النقل إلى الأمام إذا تمكن المنتج من نقل العبء الضريبي إلى المستهلك، وذلك عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات التي ينتجها، أما نقل عبء الضريبة إلى الوراء فيتم إذا قام المشتري بدفع مبلغ أقل للحصول على السلع والخدمات، حيث استطاع المنتج تخفيض أجور عماله أو تخفيض أثمان المواد الأولية.

أما النجار (٢٠٠٩) فذكر صوراً أخرى لنقل العبء الضريبي، مثل:

١. النقل المقصود والنقل غير المقصود: النقل المقصود يحدث عندما يرى المشرع أن هناك أسباباً سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية أو مالية تحتم عليه فرض ضريبة لا يتحمل بها المكلف القانوني، ومثال ذلك الضرائب الجمركية التي تفرض على المستورد وينقلها إلى المستهلكين عن طريق رفع سعر السلعة، كما قد يحصل نقل عبء الضريبة إلى الغير دون أن يقصد المشرع هذا النقل، كأن يفرض المشرع ضريبة على المنتج، قاصداً أن يتحملها هذا المنتج، وهو بدوره ينقلها إلى الغير من المستهلكين.

٢. ضرائب لا يمكن نقل عبئها: وهي الضرائب على التركات والإرث، والضرائب على الأشخاص (الرؤوس)، وضرائب الدخل، كالرواتب والأجور.

٣. ضرائب يمكن نقل عبئها جزئياً: وهي الضرائب التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يدخلون في معاملات تجارية وعلاقات اقتصادية مع آخرين بمناسبة قيامهم بإنتاج السلع والخدمات.

٤. ضرائب يمكن نقل عبئها بالكامل: وهي الضرائب التي تفرض على التداول والإنفاق والتصرفات.

٤-٢ العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي.

في الدراسات الاقتصادية تم التطرق إلى العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي بعدة طرق، فهذا - ال فرهود (١٤٠٣) تطرق إليها من الناحية الاقتصادية والمالية وغيرها، ونستعرض أهم هذه العوامل:

٢-٤-١ العوامل الاقتصادية: هناك عوامل اقتصادية كثيرة تؤثر في نقل عبء الضرائب، وأهمها ما يلي:

١. درجة المنافسة السائدة في السوق: تعتمد عملية نقل عبء الضريبة على حالة السوق السائدة، كحالة المنافسة الكاملة أو المنافسة الاحتكارية أو الاحتكار.
٢. قانون التكاليف الذي يخضع له الإنتاج: تعتمد عملية نقل عبء الضريبة تبعاً لقانون التكاليف الذي يخضع له إنتاج السلعة، أي تبعاً لقانون التكلفة المتزايدة أو المتناقصة أو الثابتة.
٣. مرونة العرض والطلب: يتوقف نقل عبء الضريبة على درجة مرونة العرض ومرونة الطلب للسلعة الخاضعة للضريبة، أو نوع العلاقة بين مرونة العرض ومرونة الطلب للسلعة الخاضعة للضريبة، بحيث يتوزع العبء بين المنتجين والمستهلكين تبعاً للعلاقة الآتية:

$$\frac{\text{عبء الضريبة على المشتري}}{\text{مرونة العرض}} = \frac{\text{عبء الضريبة على المنتج}}{\text{مرونة الطلب}}$$

٢-٤-٢ العوامل المالية (الضريبية): إن العوامل المتعلقة بالضريبة تؤثر في نقل عبئها، وأهم هذه العوامل:

١. عمومية الضريبة: إن نقل عبء الضريبة يتوقف على عمومية الضريبة من حيث السلع، وفروع الانتاج، والمدن، والزمان، فإذا كانت الضريبة عامة فإنه يصعب نقل عبئها، في حين يكون أكثر سهولة إن لم تكن عامة.
٢. وعاء الضريبة: إن نقل عبء الضريبة يتوقف على الوعاء المفروض عليه، فيما إذا كان دخلاً أو ممتلكات أو أرضاً أو سلعة.
٣. معدل الضريبة: إن نقل عبء الضريبة يختلف تبعاً لمعدل الضريبة، أي تبعاً لما لو كان ذلك المعدل مرتفعاً أو منخفضاً، كما يختلف في الضرائب النسبية عنه في الضرائب التصاعدية، وفي الضرائب النوعية عنه في الضرائب القيمية.
٤. طريقة تحصيل الضريبة: تؤثر طريقة تحصيل الضريبة في نقل عبء الضريبة، فطريقة الحجز من المنبع تقلل من مدى نقل العبء الضريبي، في حين أن طريقة دمج الضريبة مع السعر يسهل ذلك النقل (فرهود، ١٤٠٣).

أما الأحمد (٢٠٠٥)؛ وبريشي (٢٠١٣/٢٠١٤) فقد أوضحا أن عملية نقل العبء الضريبي تعتبر عملية تحكمها عدة عوامل اقتصادية، ويتوقف حجم ما ينقل من هذا العبء على مدى تحقيق هذه العوامل، ومنها التالي:

١. درجة مرونة العرض والطلب:

يعتبر العرض مرناً إذا أدى التغير في السعر إلى تغير أكبر في الكمية المنتجة، أما العرض غير المرن، فيعني أن التغير في السعر يؤدي إلى تغير أصغر في الكمية المنتجة، فإذا كان العرض مرناً أمكن نقل العبء الضريبي إلى المستهلك بدرجة أكبر مما إذا كان العرض غير مرن، فالكمية المنتجة تتسم بسهولة تكيفها في حالة العرض المرن، أما في حالة العرض غير المرن فالكمية المنتجة تتسم بصعوبة تكيفها.

ويعتبر الطلب مرناً إذا أدى التغير في السعر إلى تغير أكبر في الكمية المطلوبة، أما الطلب غير المرن، فيعني أن التغير في السعر يؤدي إلى تغير أصغر في الكمية المطلوبة، فإذا كان الطلب مرناً فإن المنتج لا يستطيع أن يرفع السعر، ولا أن ينقل عبء الضريبة إلى المستهلك، وذلك لأن أقل ارتفاع في السعر سيؤدي إلى انخفاض كبير في الكمية المطلوبة نتيجة التحول إلى سلعة بديلة، أما في حالة الطلب غير المرن فإن المنتج يستطيع أن يرفع السعر، وبالتالي يسهل نقل العبء الضريبي للمستهلك، ويواجه المستهلك ارتفاع السعر بسبب الضريبة نتيجة لعدم وجود البديل الملائم للسلعة أو الخدمة المقدمة.

٢. هيكل السوق:

إن هيكل أو نظام السوق يؤثر على قدرة المكلف القانوني في نقل العبء الضريبي، حيث تتأثر قدرته بهيكل السوق وفقاً لدرجة المنافسة، فطبيعة وهيكل السوق تعتبر من العوامل الأساسية والمؤثرة في ظاهرة النقل للعبء الضريبي.

٣. النمو الاقتصادي (الرواج والاحتكار).

يتوقف نقل عبء الضريبة على الوقت الذي يجري فيه هذا النقل وهل هو وقت أزمة أو رخاء، ففي أوقات الأزمات يتحمل المنتجون والبائعون والملاك عبء الضريبة حتى لا ينصرف المشترون عن الشراء نتيجة ارتفاع الأسعار بسبب فرض الضريبة، أما في أوقات الرخاء والازدهار فإنهم لا يجدون حرجاً في نقل عبء الضريبة، حيث إن اقبال المشتريين كبير، وهذا يؤدي بهم إلى قبول نقل العبء الضريبي إليهم في صورة ارتفاع الأسعار.

٢-٥ العقار السكني والتجاري في المملكة العربية السعودية.

أشارت المادة الثالثة والعشرون في اللائحة التنفيذية لأغراض ضريبة القيمة المضافة إلى تعريف العقار على أنه يشمل:

- أ . أي مساحة أرض محددة يمكن أن تنشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية.
- ب . أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض.
- ج . أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت على نحو دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي.

العقار السكني يقصد به العقارات المراد استخدامها كمكان للإقامة، وتم تعريف العقار السكني في نفس اللائحة التنفيذية لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه:

العقار الذي يقصد به مقر أو مكان إقامة مصمم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك:

- أ . العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله كمنزل، مثل البيوت، والشقق والوحدات السكنية.

ب . العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيس لشخص، بما في ذلك المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس، ويشمل العقار السكني ما يقع ضمن الحدود الملحقة نظامياً بالممتلكات والعقارات بما في ذلك الحدائق والمواقف الخاصة والمساحات، أو أي ملحقات أخرى تعد جزءاً دائماً من

العقار، أما العقار التجاري فيقصد به العقار المستخدم في سياق الأعمال التجارية أو أي أغراض أخرى غير سكنية.

ثالثاً: الدراسات السابقة:

تزخر الأدبيات الاقتصادية بالعديد من الدراسات الضريبية والتي تشير في مجملها إلى عدة محاور، منها: العبء الضريبي على الأملاك العقارية السكنية والتجارية والصناعية، الاعتبارات النظرية السائدة التي تنطوي على تحديد العبء الضريبي للممتلكات العقارية، المكلف الاسمي والمكلف الحقيقي، صور نقل العبء الضريبي، العوامل المؤثرة على نقل العبء الضريبي: كدرجة مرونة الطلب السعرية، ونوع مرونة الطلب السعرية، ومدى تحمل العبء الضريبي بين المكلف القانوني والحقيقي، ومدى تحقق الأهداف المالية والاقتصادية من فرض الضريبة، وبهذا نصل إلى نتيجة مفادها أنه لا يوجد اتفاق كامل على نتائج الدراسات على الرغم من وجود تاريخ طويل لهذا النوع من البحوث.

فهناك من أشار إلى أن هناك قصوراً في الدراسات التطبيقية للعبء الضريبي الخاص بالأملاك العقارية التجارية مثل Wheaton (١٩٨٤). حيث قام بدراسة على المباني التجارية المستأجرة داخل المنطقة الحضرية لمدينة بوسطن في الولايات المتحدة الأمريكية. واستطاعت دراسته الخروج بنتيجة مؤداها أن الذي يتحمل عبء الاختلافات الضريبية بين الولايات القضائية أو بين المدن هو مالك الأصل الرأسمالي وليس المستأجر أو المستفيد، وأفاد بأن المقصود بالأصل الرأسمالي في دراسته يتضمن الأرض والمباني المقامة عليها، وأكد بنوع من الانتباه أن هذه النتيجة تختص بجزء من الأصول الرأسمالية، وهي الأصول التجارية لمنطقة بوسطن وحدها، الأمر الذي يعطي انطباعاً بأن تكون النتائج مخالفة على الأرجح لأنواع أخرى من الأصول الرأسمالية في مناطق أو مدن أخرى في الولايات المتحدة الأمريكية.

وبعد عدة سنوات من دراسة Wheaton (١٩٨٤)، قام McDonald (١٩٩٣) بدراسة أعطت نتائج لا تتفق بشكل كبير مع تلك الدراسة، حيث ركزت دراسته على ضرائب الملكية للمباني ومباني المكاتب التجارية المستأجرة في مركز مدينة شيكاغو بالولايات المتحدة الأمريكية لعام ١٩٩١، ووصل عدد المكاتب التي تمت عليها الدراسة ٢٥٩ مكتب تجاري، وهذه الدراسة أفادت بأن ٤٥% من عبء الاختلافات الضريبية

للممتلكات على تلك المباني تم تحميلها للمستأجر، وأن الباقي ومقداره ٥٥% يتحمله مالك المباني أو الأصل الرأسمالي، وأكد الباحث أن هناك حاجة لعمل كثير من الدراسات التي تعتمد على السلاسل الزمنية والمقطعية لتعميم نتائج ذلك البحث على نحو أفضل.

وفي عام (١٩٨٦) أشار Orr إلى أنه يوجد اتفاق هام أو اعتقاد سائد منذ فترة طويلة لدى منظري المالية العامة بما يخص الاعتبارات النظرية التي تنطوي على تحديد العبء الضريبي للممتلكات العقارية، ودعم هذا الاعتقاد بأنه في وقت مبكر من عام ١٨٧١ أعطى العالم **Flemming Jenkin** تحليلاً مقبولاً لدى معظم اقتصاديي الفترة الحالية، حيث أفاد بأن الضريبة المباشرة المفروضة على الأرض يتحملها المالك في شكل انخفاض لقيمة الإيجار وقيمتها الرأسمالية نتيجة لتميزها بمنحنى عرض غير تام المرونة (عديم المرونة)، وفي المقابل يتحمل الضريبة المفروضة على الإضافات والمباني المقامة على الأرض مستخدمو الخدمات الرأسمالية التي توفرها هذه الإضافات الرأسمالية، على أساس أن تراكمها يعطي منحنى عرض تام المرونة.

وعلى النقيض من ذلك الاعتقاد السائد ركزت دراسة Orr على ضريبة الممتلكات المفروضة على الإضافات والتحسينات، وبالأخص المساكن في المناطق الحضرية، حيث افترضت أن نسبة هامة من الضريبة المفروضة على المساكن المستأجرة يتحملها المالك أكثر من المستخدم أو المستأجر، والنتيجة الرئيسية التي توصل إليها بناء على التحليل النظري والتطبيقي المتحصل عليه من تطبيق الانحدار المتعدد على ٣١ مجتمعاً حضرياً في منطقة بوسطن، وهي أن جزءاً كبيراً من ضرائب الممتلكات على المساكن المؤجرة في المناطق الحضرية يتحملها المالك. ولكن هذه النتيجة لم تغلق باب القبول بأن المستخدم يتحمل جزءاً بسيطاً من تلك الضريبة، حيث ذكر أنه عندما يصبح منحنى العرض موجباً ومنحنى الطلب مرناً، يتحمل المستأجر جزءاً من الضريبة كما كان يعتقد سابقاً.

وفي عام (١٩٩٥) قام **Man** بدراسة تطبيقية خاصة بتقييم آثار العبء الضريبي على قيمة المبيعات العقارية التجارية بين البلديات وداخلها في مقاطعة فنكس بالولايات المتحدة الأمريكية، ثم مقارنتها بالنتائج التي توصل إليها العالم **Mieszkowski** في عام ١٩٧٢ عن العبء الضريبي للأمالك التجارية،

حيث حصل هذا العالم على نتيجة مفادها أن المستفيد أو المشتري يتحمل ٧٥% من الضريبة نتيجة ارتفاع الأسعار، ودراسة Man لم تتفق مع دراسة العالم Mieszkowski، حيث توصلت إلى أن المالك يتحمل ما مقداره ٧٠% بين البلديات و ٦٠% داخلها من ضريبة الأملاك التجارية.

وفي عام (٢٠٠١) قام Mandell - كجزء من رسالته للدكتوراه- بمسح للعديد من الدراسات المنشورة في حقل الضريبة على الممتلكات المحلية خلال الأعوام المائة الماضية، وركز في هذا المسح على مجال القضايا المتعلقة بالكفاءة في شأن الضرائب على الممتلكات المحلية، وأوضح أن مقداراً كبيراً من الاهتمام أعطي للنقاش حول وجهة نظر ضريبة الأملاك المحلية كرسوم للخدمات العامة المحلية، والتي يشار إليها (بنظرية المنافع) بدلاً من النظر إليها على أنها ضريبة على الأصول الرأسمالية كالأرض والمباني، والتي يشار إليها (بنظرية رأس المال)، وختم بحثه: أنه لا يزال هناك خلاف كبير على القضايا المركزية في كل من البحوث النظرية والتطبيقية، وأشار إلى عدد كبير من الدراسات المتعلقة بالعبء الضريبي على الممتلكات، فمثلاً: دراسة Marshall (١٨٩٠) ناقشت ضريبة الأملاك العامة وأن الذي يتحملها المستهلك أو المشتري، أما ضريبة الأملاك المحلية فسوف تؤدي إلى انتقال المستأجر إلى أماكن أخرى ما لم ترافقها أو تعوضها بخدمات عامة، وهذا يشير إلى أن مثل هذه الضريبة في نهاية المطاف يتحملها ملاك الأراضي، كما أشار في دراسته إلى أنه توجد بعض الدراسات المتناقضة، فمثلاً في عام ١٩٦٦ أفاد Netzer أن ضرائب الأملاك تنتقل إلى الأمام، حيث يتحملها المستهلك أو المشتري من خلال ارتفاع أسعار المنازل، بخلاف دراسة Rolph and Break (١٩٦٩) التي أعطت رأياً مخالفاً مفاده أن ضريبة الأملاك ربما تنتقل إلى الخلف.

وأضاف أن تلك الاختلافات تعود لمواصفات وبناء النموذج المستخدم والتعريفات المختلفة لما تفرض عليه تفرض الضريبة، وأعطى نتائج دراسات تحدد الوعاء الضريبي، كدراسة Orr (١٩٨٦) ودراسة Mieszkowsk (١٩٧٢)، حيث استنتجت أن ضريبة الممتلكات تفرض على التحسينات والإضافات للأصل الرأسمالي، في حين أن دراسة Simon (١٩٤٣) ودراسة Griesson (١٩٧٤) أشارتا إلى أن الضريبة تفرض على كل من الأرض والإنشاءات.

وركزت دراسة Kuang and Zhou في عام ٢٠١٠ على سوق المساكن لمعرفة تأثير ضريبة الأملاك ومرونة العرض والطلب في تحديد أسعار المساكن، ووضعت هذه الدراسة فرضية مفادها أن فرض ضريبة خاصة بالأملاك العقارية سوف تسبب انخفاضاً في أسعار المساكن عندما تكون مرونة العرض أكبر من مرونة الطلب، والعكس صحيح، واعتمدت هذه الدراسة على بيانات لثلاث وثلاثين مدينة متوسطة وكبيرة في الصين للفترة من ١٩٩٦ إلى ٢٠٠٧، وفي الحقيقة أعطت الدراسة نتائج مخالفة: فرضية الأملاك ليس لها تأثير على كبح تضخم أسعار المنازل، والنمو الاقتصادي له التأثير الأكبر على ارتفاع أسعار المنازل، أي أن الطلب يعد العامل الأكثر تأثيراً نتيجة لارتفاع النمو الاقتصادي، والموقع الجغرافي ليس له تأثير معنوي على أسعار المنازل، وهذه الدراسة تشير إلى أن العبء الضريبي الأكبر يتحمله المشتري وليس البائع أو المالك.

ودراسة Lighter and Key (٢٠١٥) تختبر العلاقة بين قيم الممتلكات (العقارات) التجارية والصناعية وضرائب الملكية المحلية المدفوعة في ولاية جورجيا بالولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الدراسة أشارت إلى وجود فرضيات وتنبؤات نظرية مختلفة لهذا النوع من العلاقات، لهذا يتناول السؤال الأساسي فيما يتعلق بالضرائب: عبء الضريبة، ومن يتحمل العبء الضريبي، وكذلك أشارت إلى أنه هناك نماذج نظرية اختبرت في المقام الأول الممتلكات السكنية وليست التجارية، واختلفت في تنبؤاتها بمن يتحمل النسبة الكبرى المالك أو غير المالك، واعتمدت هذه الدراسة على بيانات من ١٩٩٩ إلى ٢٠٠٩، واستنتجت إلى أن هناك علاقة واضحة بين قيم الممتلكات التجارية والضرائب العقارية، وتتفق مع النظرة الحديثة لضريبة رأس المال، والتي توضح بأن ضرائب الأملاك، على الأقل في جزء، يتحملها الملاك. أما العلاقة بين قيم الممتلكات (العقارات) الصناعية والضرائب العقارية، فكانت ضعيفة على عكس البحوث السابقة، ولم تتفق مع النظرة الحديثة لضريبة رأس المال، وتطرق هذه الدراسة من باب المقارنة لدراسة (Mieszkowski 1972)، التي أوضح فيها أن العبء الضريبي لضريبة الممتلكات التجارية والصناعية يقع إلى حد كبير على المستهلك أو المستفيد، وهذان العالمان أفادا بأن دراستهما تعتبر أول دراسة قدمت دليلاً تجريبياً على الاختلافات للعبء الضريبي في العقارات التجارية والصناعية في ولاية جورجيا.

رابعاً: المنهجية:

لكي يتسنى للباحث عرض مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها المرتبطة بظاهرة انتقال العبء الضريبي في القطاع العقاري السكني والتجاري لثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية، وهي العاصمة السعودية الرياض، والدمام، وجدة، سيتم تقدير واحد من أهم العوامل الاقتصادية التي تستخدم في التنبؤ بوقوع أو عبء الضريبة، أو بمعنى آخر تؤثر في انتقال العبء الضريبي والذي يعد من أهم المفاهيم في الاقتصاد الجزئي؛ وهو مرونة الطلب السعرية.

وهذا الأسلوب على الأرجح يتيح الدراية الكافية عن انتقال أو توزيع العبء الضريبي في القطاع العقاري كأحد أهم القطاعات بالمملكة العربية السعودية، ومن ثم المقدرة على تحديد أو تصور من الذي سوف يتحمل الجزء الأكبر المالك أو المشتري، ولتحقيق ذلك سوف يتم الاستعانة بسلاسل زمنية شهرية لمساحات وقيم القطاع العقاري السكني والتجاري في المدن الثلاث المذكورة، والتي تم الحصول عليها من وزارة العدل السعودية خلال الفترة الممتدة من شهر المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ والموافقة لشهر ديسمبر ٢٠٠٨م إلى شهر مايو ٢٠١٨م، وإجراء ذلك التقدير يتم الاستعانة بالبرمجة الإحصائية لبرنامج (Eviews).

٤-١ مرونة الطلب السعرية كأحد أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة في نقل العبء الضريبي:

مرونة الطلب السعرية: هي مقياس لدرجة استجابة الكمية المطلوبة من سلعة للتغيرات في سعرها، ويمكن تعريفها على النحو التالي:

$$\epsilon_d = \frac{\text{التغير النسبي في الكمية المطلوبة}}{\text{التغير النسبي المماثل في السعر}} = \frac{\% \Delta Q}{\% \Delta P}$$

وجبرياً يمكن كتابة معادلة المرونة كالتالي:

$$\epsilon_d = \frac{\% \Delta Q}{\% \Delta P} = \frac{\frac{\Delta Q}{Q}}{\frac{\Delta P}{P}} = \frac{\Delta Q}{\Delta P} * \frac{P}{Q}$$

حيث إن:

$$P_1 = \text{السعر الأصلي (قبل التغيير).}$$

$$Q_1 = \text{الكمية المطلوبة الأصلية (قبل التغيير).}$$

$$P_2 = \text{السعر الجديد (بعد التغيير).}$$

$$\Delta Q = \text{التغير في الكمية المطلوبة.}$$

$$\Delta P = \text{التغير في السعر.}$$

ويفرق الاقتصاديون عادة بين خمس حالات مختلفة من المرونة السعرية كالتالي:

١. طلب أحادي المرونة: التغير النسبي في الكمية المطلوبة يساوي التغير النسبي في السعر.
٢. طلب مرن نسبياً: التغير النسبي في الكمية المطلوبة أكبر من التغير النسبي في السعر.
٣. طلب غير مرن نسبياً: التغير النسبي في الكمية المطلوبة أصغر من التغير النسبي في السعر.
٤. طلب تام المرونة: الكمية لا نهائية عند سعر معين، أي تتغير الكمية المطلوبة بأي نسبة في حين أن السعر ثابت.
٥. طلب عديم المرونة: الكمية المطلوبة ثابتة ومحددة بصرف النظر عن السعر الذي يمكن أن يتغير بأي نسبة (الدخيل، ٢٠٠٠؛ المنيف، ١٤١٨؛ عرب، ١٤١٨).

٢-٤ درجة مرونة الطلب وعلاقتها بتوزيع عبء الضريبة:

أشار Blöchliger (2015) في دراسته "اصلاح الضريبة على الممتلكات غير المنقولة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)"، إلى أن الضريبة تساعد على تحقيق الاستقرار في أسعار المنازل، وأنها تدعم الاستخدام المستدام للأراضي، ومن الممكن أن تحقق نجاحاً أكبر في حالة عمل إصلاحات مالية حكومية، كما أشار إلى أن مرونة الأملاك غير مرنة، الأمر الذي يعني أن المالك يتحمل عبء الضريبة وليس المشتري.

إن اتجاهات الفكر الحديث تدور حول قاعدة عامة تتعلق بتوزيع عبء الضريبة على السلع والخدمات بين المالك والمشتري، وفقاً لمدى مرونة كل من العرض والطلب، وبحسب الفكر الحديث "إذا كان الطلب مرناً، فإن المالك لا يستطيع أن يرفع الثمن، ولا أن ينقل عبء الضريبة إلى المشتري، وذلك لأن أقل ارتفاع في الثمن سيؤدي إلى انخفاض كبير في الطلب نتيجة لتحويله إلى السلعة البديلة"، أما في حالة قلة مرونة الطلب على السلعة، "فإن أثر الضريبة يزداد في رفع السعر، ويسهل بالتالي نقل العبء إلى المشتري"، والسبب في ذلك أن ارتفاع الثمن، والمتضمن لعبء الضرائب غير المباشرة، لا يؤدي إلى انخفاض الطلب بالدرجة الكبيرة أو بالتأثير ذاته كما في حالة الطلب المرن، وذلك لعدم وجود البديل الكامل للسلعة و الخدمة المقدمة من البائع أو المالك (الأحمد، ٢٠٠٥)، ويمكن تلخيص العلاقة بين مرونة الطلب السعرية وانتقال العبء الضريبي كالتالي:

جدول رقم (١) العلاقة بين مرونة الطلب السعرية ومدى انتقال العبء الضريبي

نوع المرونة	مدى انتقال العبء الضريبي
طلب أحادي المرونة	العبء يتوزع بالتساوي بين المنتج والمشتري
طلب مرن نسبياً	يتحمل المنتج العبء الأكبر
طلب غير مرن نسبياً	يتحمل المشتري العبء الأكبر
طلب تام المرونة	يتحمل المنتج كامل العبء
طلب عديم المرونة	يتحمل المشتري كامل العبء

٤-٣ البيانات:

سوف يتم الاستعانة بسلاسل زمنية شهرية لمساحات العقار السكني والتجاري بالمتر المربع وقيم العقار السكني والتجاري بالريال السعودي لثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية وهي العاصمة السعودية الرياض، والدمام، وجدة، ولقد تم الحصول عليها من وزارة العدل السعودية، خلال الفترة الممتدة من شهر

المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ الموافقة لشهر ديسمبر ٢٠٠٨ م إلى شهر مايو ٢٠١٨ م، وهي كالتالي:

أولاً: الخاصة بالعمار السكني: QRR = مساحات العمار السكني في الرياض، PRR = قيمة العمار السكني في الرياض، QRD = مساحات العمار السكني في الدمام، PRD = قيمة العمار السكني في الدمام، QRJ = مساحات العمار السكني في جدة، PRJ = قيمة العمار السكني في جدة.

ثانياً: الخاصة بالعمار التجاري: QCR = مساحات العمار التجاري في الرياض، PCR = قيمة العمار التجاري في الرياض، QCD = مساحات العمار التجاري في الدمام، PCD = قيمة العمار التجاري في الدمام، QCJ = مساحات العمار التجاري في جدة، PCJ = قيمة العمار التجاري في جدة، ERRT = نوع مرونة العمار السكني في الرياض، ECRT = نوع مرونة العمار التجاري في الرياض، ERDT = نوع مرونة العمار السكني في الدمام، ECDT = نوع مرونة العمار التجاري في الدمام، ERJT = نوع مرونة العمار السكني في جدة، ECJT = نوع مرونة العمار التجاري في جدة.

٤-٤ الفترة الزمنية عقب تأسيس وزارة الإسكان.

تأسست وزارة الإسكان في المملكة العربية السعودية عام ١٤٣٢ هـ بأمر ملكي من خادم الحرمين الشريفين الملك عبدالله بن عبدالعزيز (رحمه الله)، وقد صدر القرار يوم الجمعة ١٤٣٢/٤/٢٠ هـ الموافق ٢٠١١/٣/٢٥ م، وكان صدور القرار على خلفية الحاجة الملحة لتوفير السكن المناسب للمواطنين ولتنفيذ الأوامر الملكية الخاصة ببناء نصف مليون وحدة سكنية لذوي الدخل المحدود، وقد تم تأسيس هذه الوزارة في شهر ربيع الثاني لعام ١٤٣٢ هـ، أي خلال فترة الدراسة، والتي بدأت في شهر المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ، الأمر الذي يعني انقضاء ٢٧ شهراً من السلاسل الزمنية الشهرية محل الدراسة منذ تأسيس الوزارة، وانقضاء ٨٦ شهراً من نفس هذه السلاسل الزمنية عقب تأسيس هذه الوزارة، لذلك كان من اهتماماتنا دراسة أنواع مرونة الطلب السعرية قبل تأسيس الوزارة وبعدها.

^٤ يشكر الباحث وزارة العدل السعودية على سرعة استجابتها في إعطاء الباحث صلاحية الدخول على موقع الوزارة، الأمر الذي مكنته من الحصول على الكثير من البيانات.

خامسا: النتائج والتحليل:

نتيجة لتقدير أحد أهم العوامل الاقتصادية الذي يستخدم في التنبؤ بوقوع أو عبء الضريبة، أو بمعنى آخر يؤثر في انتقال العبء الضريبي، والذي يعد من أفضل المفاهيم في الاقتصاد الجزئي؛ وهو مرونة الطلب السعرية للفترة الممتدة من شهر المحرم ١٤٣٠ هـ إلى شهر شعبان ١٤٣٩ هـ، تم الحصول على مجموع عدد الأشهر وفق نوع مرونة الطلب السعرية في القطاع العقاري السكني والتجاري لثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية كما هو وضح في الجدول (٢).

جدول (٢) نسب وعدد الأشهر وفق نوع مرونة الطلب السعرية في القطاع العقاري (سكني وتجاري) لثلاث مدن رئيسة بالمملكة العربية السعودية.

1/2) أنواع مرونة الطلب السعرية للعقار السكني في مدينة الرياض				
Tabulation of ERRT				
Date: 06/06/18 Time: 23:51				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M06				
Included observations: 113 after adjustments				
Number of categories: 3				
				Cumulative
			Cumulative	e
نوع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
1 < (غير مرن)	30	26.55	30	26.55
1 > (مرن)	77	68.14	107	94.69
1 = (أحادي المرونة)	6	5.31	113	100.00
Total	113	100.00	113	100.00

أنواع مرونة الطلب السعرية للعقار التجاري في مدينة الرياض (2/2)				
Tabulation of ECRT				
Date: 06/07/18 Time: 00:06				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M06				
Included observations: 113 after adjustments				
Number of categories: 2				
			Cumulative	Cumulative
نوع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
< 1 (غير مرن)	28	24.78	28	24.78
> 1 (مرن)	85	75.22	113	100.00
Total	113	100.00	113	100.00

أنواع مرونة الطلب السعرية للعقار السكني في الدمام (3/2)				
Tabulation of ERDT				
Date: 06/07/18 Time: 00:07				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M08				
Included observations: 115 after adjustments				
Number of categories: 3				
			Cumulative	Cumulative
أنواع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
< 1 (غير مرن)	36	31.30	36	31.30
> 1 (مرن)	76	66.09	112	97.39
= 1 (أحادي المرونة)	3	2.61	115	100.00
Total	115	100.00	115	100.00

(4/2) أنواع مرونة الطلب السعرية للعقار التجاري في الدمام				
Tabulation of ECDT				
Date: 06/07/18 Time: 00:09				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M08				
Included observations: 115 after adjustments				
Number of categories: 3				
			Cumulative	Cumulative
أنواع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
< 1 (غير مرن)	27	23.48	27	23.48
> 1 (مرن)	82	71.30	109	94.78
= 1 (أحادي المرونة)	6	5.22	115	100.00
Total	115	100.00	115	100.00

(5/2) أنواع مرونة الطلب السعري للعقار السكني في جدة				
Tabulation of ERJT				
Date: 06/07/18 Time: 00:10				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M08				
Included observations: 115 after adjustments				
Number of categories: 3				
			Cumulative	Cumulative
نوع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
< 1 (غير مرن)	41	35.65	41	35.65
> 1 (مرن)	66	57.39	107	93.04
= 1 (أحادي المرونة)	8	6.96	115	100.00
Total	115	100.00	115	100.00

6/2) أنواع مرونة الطلب السعري للعقار التجاري في جدة				
Tabulation of ECJT				
Date: 06/07/18 Time: 00:11				
Sample (adjusted): 2009M02 2018M08				
Included observations: 115 after adjustments				
Number of categories: 3				
			Cumulative	Cumulative
نوع المرونة	عدد الأشهر	Percent	Count	Percent
< 1 (غير مرن)	44	38.26	44	38.26
> 1 (مرن)	68	59.13	112	97.39
= 1 أحادي المرونة	3	2.61	115	100.00
Total	115	100.00	115	100.00

(هذه الجداول من عمل الباحث)

- أشار الجدول (٢) إلى أن الطلب المرن تفوق على الطلب غير المرن، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي كانت فيها مرونة الطلب السعري مرنة أكثر من نسب ومجموع عدد الأشهر التي كانت فيها غير مرنة للقطاع العقاري في كل المدن محل الدراسة، وهو ما يشير إلى نتيجة هامة؛ وتعد من أهم أهداف هذا البحث، وهي ان المالك يتحمل نسبة أكبر من النسبة التي يتحملها المشتري في القطاع العقاري بالمملكة العربية السعودية:
- ففي مدينة الرياض كما هو في جدول (١/٢؛ ٢/٢) جاءت نسب و مجموع عدد الأشهر التي اصبح فيها الطلب مرناً ٧٧ شهراً (٦٨,١٤%) في العقار السكني و ٨٥ شهراً (٧٥,٢٢%) في العقار التجاري، في مقابل نسب ومجموع عدد الأشهر التي اصبح فيها الطلب غير مرن، وهي ٣٠ شهراً (٢٦,٥٥%) و ٢٨ شهراً (٢٤,٧٨%) في القطاع العقاري السكني والتجاري بالترتيب، أما طلب أحادي المرونة فلم يتحقق سوى في العقار السكني، وذلك بنسبة وعدد ٦ شهور (٥,٣١%) لا غير.

- وفي مدينة الدمام لم يحدث سوى تغير بسيط في النتائج بالمقارنة مع مدينة الرياض كما بين في جدول (٢/٣؛ ٢/٤)، الأمر الذي يشير إلى أن العبء الضريبي الذي يتحمله المشتري متقارب في المدينتين، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي أصبح فيها الطلب مرناً ٧٦ شهراً (٦٦,٠٩%) في العقار السكني و ٨٢ شهراً (٧١,٣٠%) في العقار التجاري، في مقابل نسب ومجموع عدد الأشهر التي أصبح فيها الطلب غير مرن، وهي ٣٦ شهراً (٣١,٣٠%) و ٢٧ شهراً (٢٣,٤٨%) في القطاع العقاري السكني والتجاري بالترتيب، أما طلب أحادي المرونة فتفوق فيه العقار التجاري على العقار السكني من حيث نسبة وعدد الأشهر، حيث حصل الأخير على ٦ شهور (٥,٢٢%) في مقابل ٣ شهور (٢,٦١%).

- أما مدينة جدة فأخذت نفس السياق، وهو أن الطلب المرن تفوق على الطلب غير المرن، ولكن الأخير وهو الطلب غير المرن تفوق على باقي المدن وفق ما تضمنه جدول (٢/٦؛ ٢/٥) الأمر الذي يعطي مؤشراً بأن المشتري في مدينة جدة يتحمل العبء الضريبي بنسبة أكبر من باقي المدن محل الدراسة، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي أصبح فيها الطلب مرناً هو ٦٦ شهراً (٥٧,٣٩%) في العقار السكني و ٦٨ شهراً (٥٩,١٣%) في العقار التجاري، في المقابل نسب ومجموع عدد الأشهر التي أصبح فيها الطلب غير مرن، وهي ٤١ شهراً (٣٥,٦٥%) و ٤٤ شهراً (٣٨,٢٦%) في القطاع العقاري السكني والتجاري بالترتيب، أما طلب أحادي المرونة فتفوق فيه العقار السكني على العقار التجاري في نسبة وعدد الأشهر، حيث حصل الأخير على ٣ شهور (٢,٦١%) في مقابل ٨ شهور (٦,٩٦%)، وهذه النتيجة الخاصة بأحادي المرونة خالفت ما تم التوصل إليه في مدينة الدمام.

وتلك المقارنات أكدت ما تمت الإشارة إليه، والذي يفد من أهم أهداف هذا البحث، وهو أن المالك يتحمل نسبة أكبر من المشتري في القطاع العقاري بالمملكة العربية السعودية، وهذه النتيجة تتفق مع أغلب الدراسات التي تم التطرق لها، فمثلاً: دراسة Wheaton (1984) أشارت إلى أن الذي يتحمل الضريبة صاحب رأس المال الأصلي، ودراسة Orr (1986) أفادت أن الذي يتحمل العبء الضريبي هو المالك ولم يقلق الباب على المشتري؛ وهناك من أشار إلى نسب كبيرة، فهذا Man (1995) أشار إلى نسبة تتراوح ما بين ٦٠% و

٧٠% يتحملها المالك؛ وأضاف Blöchliger (2015) أن الأملاك غير مرنة، وأن المالك هو الذي يتحمل العبء الضريبي، وذلك كله يشير إلى أن العبء الضريبي الفعلي يقع في معظمه على الطرف الأقل مرونة في المعاملة (وهو المالك في حالتنا)، أي أن المالك هو الطرف الذي يجد صعوبة أكبر في التحول عن النشاط الخاضع للضريبة.

الجدول (٣) أشار إلى أن العمودان الثاني والرابع أشارا إلى أن المشتري للعقار السكني والتجاري في مدينة جدة سوف يتحمل العبء الضريبي بنسبة أكبر من مدينتي الرياض والدمام، حيث جاءت نسب و مجموع عدد الأشهر التي تحقق فيها طلب غير مرن في مدينة جدة ٤١ (٣٥,٦٥%) للعقار السكني و ٤٤ (٣٨,٢٦%) للعقار التجاري، وهذا أكثر مما تحقق في مدينتي الرياض والدمام، وترتب على تلك النتيجة أن العمودين الأول والثالث أوضحا أن المستثمر أو المالك سوف يتحمل عبئاً أكبر من المشتري، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي تحق فيها طلب مرن في مدينتي الرياض والدمام أكثر عدداً ونسبة من مدينة جدة.

جدول رقم (٣) نسب وعدد الأشهر وفق نوع مرونة الطلب السعرية ونوع العقار (سكني وتجاري) لثلاث مدن رئيسية بالمملكة العربية السعودية.

المدينة	العمود الأول- سكني	العمود الثاني- سكني	العمود الثالث- تجاري	العمود الرابع- تجاري
	> 1 مرن	< 1 غير مرن	> 1 مرن	< 1 غير مرن
الرياض	٧٧ (٦٨,١٤%)	٣٠ (٢٦,٥٥%)	٨٥ (٧٥,٢٢%)	٢٨ (٢٤,٧٨%)
الدمام	٧٦ (٦٦,٠٩%)	٣٦ (٣١,٣٠%)	٨٢ (٧١,٣٠%)	٢٧ (٢٣,٤٨%)
جدة	٦٦ (٥٧,٣٩%)	٤١ (٣٥,٦٥%)	٦٨ (٥٩,١٣%)	٤٤ (٣٨,٢٦%)

(هذه الجدول من عمل الباحث مع ملاحظة أنها لا تتضمن عدد الأشهر الخاصة بنوع طلب أحادي المرونة)

الجدول (٤) نسب وعدد الأشهر وفق نوع مرونة الطلب السعرية ونوع العقار (سكني وتجاري) قبل

تأسيس وزارة الإسكان بالمملكة العربية وبعدها.

العمود الرابع - تجاري	العمود الثالث - تجاري	العمود الثاني - سكني	العمود الأول - سكني	تأسيس وزارة الإسكان	عدد الأشهر	المدينة
< 1 غير مرن	> 1 مرن	< 1 غير مرن	> 1 مرن			
٦ (٢٢%)	٢٠ (٧٤%)	٨ (٣٠%)	١٨ (٦٧%)	قبل	٢٧	الرياض
٢٢ (٢٦%)	٦٥ (٦٥%)	٢٢ (٢٦%)	٥٩ (٦٩%)	عقب	٨٦	الرياض
٦ (٢٢%)	٢٠ (٧٤%)	١١ (٤١%)	١٥ (١٩%)	قبل	٢٧	الدمام
٢١ (٢٤%)	٦٢ (٧٠%)	٢٥ (٢٨%)	٦١ (٦٩%)	عقب	٨٨	الدمام
١٧ (٦٣%)	٨ (٣٠%)	١٠ (٣٧%)	١٣ (٤٨%)	قبل	٢٧	جدة
٢٧ (٣١%)	٦٠ (٦٨%)	٣١ (٣٦%)	٥٣ (٦٠%)	عقب	٨٨	جدة

هذه الجدول من عمل الباحث مع ملاحظة أنها لا تتضمن نسب وعدد الأشهر الخاصة بنوع طلب أحادي المرونة)

الجدول (٤) أشار إلى عدة نقاط كالتالي:

العمود الثاني أشار إلي أن نسبة الطلب غير المرن للعقار السكني في مدينتي الرياض والدمام انخفضت على نحو جلي، في حين انخفضت في مدينة جدة على نحو بسيط، وهذا يشير إلى أنه عقب تأسيس وزارة الإسكان أصبحت نسبة تحمل المستثمر والمالك للعبء الضريبي في مدينتي الرياض والدمام أكبر من مدينة جدة، وعلى العكس من ذلك نلمح أن نسبة الطلب غير المرن في العمود الرابع للعقار التجاري ارتفعت على نحو بسيط، في حين انخفضت بما يقارب النصف في مدينة جدة، وهذا يشير إلى أنه سيزيد تحمل المشتري في مدينتي الرياض والدمام للعقار التجاري، في حين قلّ تحمله بمقدار النصف في مدينة جدة عقب مرحلة تأسيس وزارة الإسكان، وترتب على تلك النتائج أن العمودين الأول والثالث أوضحاً إلى حد ما نفس النتائج بطريقة عكسية.

^٥ يتم التركيز على النسب بشكل أكبر نتيجة لاختلاف مجموع عدد الأشهر قبل تأسيس وزارة الإسكان وبعدها.

من الجدول (٢) يمكننا الإجابة عن السؤال الرئيس والأسئلة الفرعية التي نكرت في مشكلة البحث

وهي:

- وجود ثلاثة أنواع من انواع المرونة في سوق العقار السعودي، وهي طلب مرن وطلب غير مرن وطلب أحادي المرونة.
- الطلب المرن تفوق على الأنواع الأخرى، حيث حصل على نسب ومجموع عدد أشهر أكثر من الأنواع الأخرى، لهذا نستنتج أن الذي يتحمل الجزء الأكبر من العبء الضريبي في سوق العقار السعودي هو المستثمر والمالك وليس المشتري.
- صور نقل عبء الضريبة يغلب عليها نقل الضريبة إلى الخلف، أي أن الضريبة يتحملها المستثمر، الأمر الذي يترتب عليه نقلها للخلف عن طريق تقليل التكاليف، وهذا ينطبق في العقار السكني و التجاري.
- المكلف في القطاع السكني لديه القدرة على نقل العبء الضريبي بدرجة أكبر من المكلف في القطاع التجاري في مدينتي الرياض والدمام، أما في مدينة جدة فالعكس صحيح.
- الإيرادات الضريبية للدولة نتيجة فرض القيمة المضافة سوف يتحملها المالك أو المستثمر بنسبة أكبر من المشتري، وهذه السياسة الاقتصادية على الأرجح تسهم في سرعة تحقيق مسكن مناسب للمواطن وفق رؤية ٢٠٣٠ بشرط تشجيع النمو الاقتصادي في البلد.
- سياسة فرض ضريبة القيمة المضافة على القطاع السكني سوف تحفز على توفير مسكن مناسب للمواطن وفق رؤية ٢٠٣٠.
- الجدول (٣) أشار إلى أن المشتري للعقار السكني والتجاري بمدينة جدة سوف يتحمل العبء الضريبي بنسبة أكبر من مدينتي الرياض والدمام، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي تحقق فيها طلب غير مرن في مدينة جدة ٤١ (٣٥,٦٥%) للعقار السكني، و ٤٤ (٣٨,٢٦%) للعقار التجاري، وبذلك تختلف درجة تحمل المشتري من مدينة لأخرى، حيث إن مدينة جدة سوف يتحمل المشتري فيها العبء الضريبي بدرجة أكبر من المدن الأخرى محل الدراسة.

• الجدول (٤) أشار إلى أنه عقب تأسيس وزارة الإسكان أصبحت نسبة تحمل المستثمر أو المالك للعبء الضريبي في العقار السكني لمدينتي الرياض والدمام أكبر من مدينة جدة، وأنه سيزيد تحمل المشتري في مدينتي الرياض والدمام للعبء الضريبي الخاص بالعقار التجاري، في حين يقل تحمله بما مقداره النصف في مدينة جدة، وهذا يشير إلى أن السياسات الاقتصادية المتبعة في أعقاب مرحلة تأسيس وزارة الإسكان ذات كفاءة عالية أكثر منها في قطاع العقار السكني من قطاع العقار التجاري.

سادساً: الملخص.

هذه الدراسة اهتمت بتقدير أحد أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة على انتقال العبء الضريبي بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي أو التنبؤ بوقوع أو عبء الضريبة؛ وهو مرونة الطلب السعرية، في القطاع العقاري السكني والتجاري لثلاث مدن بالمملكة العربية السعودية، وهي: الرياض عاصمة الملك العربية السعودية، والدمام، وجدة، ويمكن إيجاز أهم النتائج على النحو التالي:

جدول (٢) أشار إلى أن الطلب المرن تفوق على الطلب غير المرن، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي كانت فيها مرونة الطلب السعرية مرنة أكثر من نسب ومجموع عدد الأشهر التي كانت فيها غير مرنة للقطاع العقاري في جميع المدن محل الدراسة، وترتب على هذه النتيجة الإجابة عن العديد من الاستفسارات الفرعية كما ذكرت في النتائج:-

العمودان الثاني والرابع في الجدول (٣) أشارا إلى أن المشتري للعقار السكني والتجاري بمدينة جدة سوف يتحمل العبء الضريبي بنسبة أكبر من مدينتي الرياض والدمام، حيث جاءت نسب ومجموع عدد الأشهر التي تحقق فيها طلب غير مرن أكثر من نسب ومجموع عدد الأشهر التي تحقق فيها طلب مرن.

الجدول (٤) أشار إلى أن وزارة الإسكان غيرت المفاهيم السائدة في سوق العقار السعودي، وهو أن المشتري هو الذي يتحمل الضريبة، حيث أصبح المستثمر أو المالك هو الذي يتحمل النسبة الكبرى من العبء الضريبي في قطاع العقار السكني، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار، ومن ثم تمكن المواطن السعودي من الحصول على المسكن المناسب وفق قدرته.

ونتيجة لهذا أوصت هذه الدراسة بالتالي:

١. أن لا يتم زيادة نسبة الضريبة في المستقبل، خاصة في فترات الركود الاقتصادي، حتى لا يترك تأثيره على أحد أهم الأهداف الاجتماعية، وهو توفير مسكن مناسب لكل مواطن نتيجة لاحتمالية تردد المستثمرين في بناء وحدات سكنية جديدة، نظراً لتحملهم الجزء الأكبر من الضريبة، بل من الأفضل أن يتم تجميد أو تخفيض الضريبة في حالة الركود وإعادتها بشكل تدريجي في حالة الراج.
٢. عمل دراسات مستمرة تهتم بتحديد التأثير الذي سوف ينتج عن ذلك نتيجة تنفيذ وتطبيق ضريبة القيمة المضافة على القطاع العقاري بالمملكة العربية السعودية.
٣. عمل دراسات مستمرة تهتم بتحديد التأثير الذي سوف يحدث نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة على القطاع العقاري بالمملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الاعتبار العوامل الاقتصادية الأخرى كفترات الراج، والركود، وهيكल السوق.
٤. عمل دراسات تهتم بتقدير مرونة الطلب السعرية على المدى الطويل ، وقياس مرونة القوس، وقياس المرونة عن طريق السعر المؤقت والدائم.
٥. إيجاد سياسات اقتصادية- وخاصة لمدينة جدة- تساعد على تخفيض النسبة التي يتحملها المشتري من العبء الضريبي في القطاع العقاري السكني والتجاري كما هو موضح في جدول (٣).
٦. تشجيع الجامعات على التركيز على تدريس مادة المالية العامة والضرائب، وخاصة مع توجه الدول لإيجاد مصادر أخرى للدخل.
٧. عمل مركز وطني بحثي يهتم بدراسة تأثير فرض الضرائب على الاقتصاد السعودي.

المراجع العربية

- الأحمد، صخر وائل محمود (٢٠٠٥)، ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين" أطروحة مقدمة لينل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.
- لإصدار الأول من الدليل الإرشادي الخاص بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في القطاع العقاري في نوفمبر ٢٠١٧ م.
- بريشي، عبدالكريم (٢٠١٣/٢٠١٤)، " دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني: دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (١٩٨٨-٢٠١١)" أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية بكلية العلوم الاقتصادية، التيسير والعلوم التجارية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر بلقايد- تلمسان، الجزائر.
- الدخيل، خالد إبراهيم (١٤٢٠)، "مقدمة في النظرية الاقتصادية الجزئية: المفاهيم الأساسية في التحليل الاقتصادي الجزئي"، جامعة الملك سعود، الطبعة الأولى.
- السقاف، أحمد (٢٠١٥)، "الآثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، مصر، ع٤، ص ٤٨٧-٥٠٩.
- عبد المولى، السيد (1983)، "المالية العامة"، ط 1. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983.
- عبدالمجيد، عبدالفتاح عبدالرحمن (١٩٩٥)، "اقتصاديات المالية العامة"، جامعة المنصورة، كلية التجارة، ص ٢٧٩.
- عرب، عاصم ظاهر (١٤١٨)، " التحليل الاقتصادي الجزئي للنظرية المتوسطة"، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية.
- فهدود، محمد سعيد (١٤٠٣)، " علم المالية العامة، مع دراسات تطبيقية من المملكة العربية السعودية"، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- المحجوب، رفعت (١٩٧٩)، "المالية العامة". القاهرة: دار النهضة العربية، ص ٣٦٠.

- المنيف، ماجد عبدالله (١٤١٨)، " مبادئ الاقتصاد: التحليل الجزئي"، جامعة الملك سعود، الطبعة الثالثة.

- موسجريف، ريتشارد؛ موسجريف، بيجي (١٩٩٢)، " المالية العامة في النظرية والتطبيق"، تعريب د. محمد حمدي السباخي ود. كامل سلمان العاني، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- النجار، عبدالهادي على (٢٠٠٩)، "الفكر الاقتصادي والعبء الضريبي"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة، ع ٤٥.

- وزارة العدل السعودية: <https://www.moj.gov.sa>

المراجع الانجليزية

- Blöchliger, Hansjörg. (2015), "Reforming the Tax on Immovable Property: Taking Care of the Unloved", *OECD Economics Department Working Paper* , No. 1205, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5hs30tw0n7kg-en>.
- Key, Kimberly G.; Lightner, Teresa A. (2015), "The Relation between Business Property Values and Local Property Taxes", *JATA* Vol. 37, No. 1, Spring, pp. 103-128. American Accounting Association, DOI: 10.230/atax-50951.
- Kuang, Weida; Zhou, Hua. (2010), "Property Tax, Supply and Demand Elasticity and Housing Price", IEEE Conference Publication, *2010 3rd International Conference on Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering*, 26-28 Nov, Kunming, China.

- Man, Joyce Y. (1995), " The Incidence of Differential Commercial Property Evidence", *National Tax Journal*, Dec;48,4; Accounting & Tax pg. 497.
- Mandell, Svante, (2001), " The Local Property Tax Literature: 100 Years of Disagreement", This paper is part of a doctoral thesis presented in year 2001: "Ground leases & Local Property Taxes", Memorandum 5;56, Department of Real Estate and Construction Management, *Royal Institute of Technology*.
- McDonald, John F. (1993), " Incidence of the Property Tax on Commercial Real Estate: The Case of Downtown Chicago". *National Tax Journal*, Vol. 46, No. 2, June, pp.109–20.
- Orr, Larry L, (1986), "The Incidence of Differential Property Taxes on Urban Housing", *National Tax Journal*, Sep; 21, 3;ABI/INFORM Complete pg. 253.
- Wheaton, William C. (1984), "The Incidence of Inter–Jurisdictional Differences in Commercial Property Taxes", *National Tax Journal* Vol. 37, No. 4, December, pp. 515–527.
- Zodrow, George R. (1999), "Incidence of Taxes" *Urban Institute Press*. This article was originally published in the *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*. www.uipress.org.