



الأثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة

في المملكة العربية السعودية

إعداد

د. فهيم عمر فهيم عايد

أستاذ القانون العام المساعد

كلية الحقوق - جامعة دار العلوم

بحث مستل من الإصدار الرابع ٣/١

من العدد الثامن والثلاثين - أكتوبر / ديسمبر ٢٠٢٣م

الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة

في المملكة العربية السعودية

إعداد

د. فهيم عمر فهيم عايد

أستاذ القانون العام المساعد

كلية الحقوق - جامعة دار العلوم



موجز عن البحث

ضريبة القيمة المضافة أهم أنواع الضرائب غير المباشرة كونها ضريبة عالمية واسعة الانتشار ويرمز لها اختصاراً بـضريبة (VAT) وهي أهم الأدوات المالية وأكثرها مرونة لتمويل الإنفاق. فهي تضمن إيراداً مالياً ضخماً لخزانة الدولة من جهة، ومن جهة ثانية تستطيع الدولة من خلاله تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية. وقد تم تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) الصادر بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨ هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ٢٨/٤/١٤٤١ هـ، والامر الملكي رقم (أ/٦٣٨) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١ هـ وقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث مباحث رئيسية تسبقها مقدمة وتُعقبها نتائج وتوصيات، تناول المبحث التمهيدي نشأة وماهية ضريبة القيمة المضافة في مطلبين، ثم المبحث الأول ضوابط وسعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة حيث كان المطلب الأول بعنوان ضوابط ضريبة القيمة المضافة والمكلفين بها في المملكة، والمطلب الثاني سعر ضريبة القيمة المضافة في

المملكة، والمبحث الثاني تناول الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية في مطلبين الأول بعنوان الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة، والمطلب الثاني الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة. وانتهى البحث لعدة نتائج وتوصيات منها. تؤثر ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك بدرجة أكبر على أصحاب الدخل المحدودة، وتؤثر بدرجة أكبر على الأغنياء بالنسبة للادخار، تؤدي لزيادة مستويات الأسعار للسلع الاستهلاكية، كما تساعد على إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنية، وساهمت ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات في ميزانية المملكة أعوام ٢٠١٨ / ٢٠٢٢. أيضاً ساهمت بنسب متزايدة في الناتج المحلي الإجمالي السعودي.

الكلمات المفتاحية : ضريبة القيمة المضافة، الآثار الاقتصادية ، الآثار المالية،

السعودية

Economic And Financial Effects Of Value-Added Tax In Saudi Arabia

Fahim Omar Fahim Ayed

Department of Public Law, Faculty of Law, Dar Al Uloom University, Saudi Arabia

E-mail: F.ayed@dau.edu.sa

Abstract :

Value-added tax is the most important type of indirect tax, as it is a widespread global tax, symbolized by the abbreviation VAT, and it is the most important and flexible financial instrument for financing spending. On the one hand, it guarantees huge financial revenues to the state treasury, and on the other hand, through which the state can achieve social and economic goals. The value-added tax system was implemented in the Kingdom of Saudi Arabia pursuant to Royal Decree No. (M/113) issued on 11/2/1438 AH and amended by Royal Decree No. (M/52) dated 4/28/1441 AH, and Royal Order No. (A / 638) dated 10/15/1441 AH The study was divided into three main sections, preceded by an introduction and followed by results and recommendations. The introductory section dealt with the origin and nature of the value-added tax in two topics, then the first topic: controls and price of the value-added tax in the Kingdom, where the first topic was entitled controls of the value-added tax and those charged with it in the Kingdom, and the topic The second is the value-added tax rate in the Kingdom, The second section deals with the economic and financial effects of the value-added tax in the Kingdom of Saudi Arabia in two topics, the first entitled: The economic effects of the value-added tax, and the second topic: The financial effects of the value-added tax in the Kingdom. The research concluded with several results and recommendations. The value-added tax affects consumption to a greater extent on those with limited incomes and affects to a greater extent the rich regarding saving. It leads to an increase in price levels for consumer goods, and it also helps to redistribute income in favor of the rich classes. The value-added tax contributed to increasing revenues in the Kingdom's budget in the years 2018/2022. It also contributed to increasing proportions to the Saudi GDP.

Keywords : Value Added Tax, Economic Effects, Financial Effects, Saudi Arabia



﴿وَإِنْ تَعُدُّوا نِعْمَةَ اللَّهِ لَا تُحْصُوهَا إِنَّ اللَّهَ لَغَفُورٌ رَحِيمٌ﴾

صدق الله العظيم

سورة النحل: الآية ١٨

مقدمة

تعد الضرائب أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لإدارة اقتصاداتها، فبالإضافة لكونها مصدراً هاماً من مصادر الدخل القومي، فإنها تعتبر أداة فعالة لحفز النمو وتوزيع الدخل، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتزايد أهمية الضرائب في أنها المصدر الأساسي في تمويل إيرادات الدولة من أجل تغطية نفقاتها واحتياجاتها، ومعالجة ديونها العامة الداخلية والخارجية^(١).

تعتمد الدول على الضرائب بشقيها المباشرة؛ وهي الضرائب التي تفرض على الدخل الشخصي وعلى الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية، والشق الثاني الضرائب غير المباشرة؛ وهي التي تفرض على الإنفاق أو الاستعمال كالضرائب على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والصادرات والإنتاج والاستهلاك^(٢).

وضريبة القيمة المضافة أهم أنواع الضرائب غير المباشرة كونها ضريبة عالمية واسعة الانتشار ويرمز لها اختصاراً بضريبة (VAT) وهي أهم الأدوات المالية وأكثرها مرونة لتمويل الإنفاق.

(1) Gendron, P. P. 2016. Value Added Tax: A Comparative Approach. National Tax Journal, 69(1):p.250

(٢) نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الضريبة على القيمة المضافة: معوقات ومقترحات - التنظيم الفني - آليات التطبيق، العدد ٦٦٠، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٥م العدد ٦٦٠، ص ١٢.

إن الغاية القصوى والنهائية لأي إنتاج، بل لأي نشاطٍ اقتصادي هي الاستهلاك، وقد يستخدم الاستهلاك أو الإنفاق الشخصي أساساً لقياس القدرة الاقتصادية للفرد، بحيث تحسب المقدرة التكلفة للمكلفين حسب إنفاقهم لا حسب دخولهم و ثروتهم.

ويعتمد معيار الإنفاق الشخصي لفرض الضريبة، على أن كل فردٍ من أفراد المجتمع يجب أن يتحمل نصيبه من الأعباء الضريبية وفقاً لما يحصل عليه من الموارد القومية، لا وفقاً لما يضيفه إلى الناتج القومي، كما أن فرض الضرائب على القيمة المضافة يضمن إيراداً مالياً ضخماً لخزانة الدولة من جهة، ومن جهةٍ ثانية تستطيع الدولة من خلاله تحقيق أهدافٍ اجتماعيةٍ واقتصادية^(١).

وقد تباينت الآراء حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة بين مؤيد ومعارض، فيرى المؤيدون أنها تحقق العدالة الضريبية كمبدأً أساسياً، حيث تعمل على توزيع العبء الضريبي على المراحل المختلفة للعملية الانتاجية والاستهلاكية توزيعاً عادلاً على القيم التي أضافتها كل مرحلة على القيمة الاجمالية للمنتج، كما أن الدفع المباشر للضريبة من قبل المكلف يساهم بزيادة الإيرادات العامة بشكل مستمر^(٢)، بينما يرى

(١) سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبية، القاهرة، ٢٠١٥، العدد ٩٦، ص ٣٢.

(٢) لؤي شيخ الدين عبد الله عبد الرحمن، القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثره على الإيرادات العامة - دراسة ميدانية ديوان الضرائب - ولاية الخرطوم جامعة النيلين - السودان، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٧م، رسالة ماجستير غير منشورة، ص ١٢.

معارضتي تطبيق تلك الضريبة في أنها قد تفتح مجال لزيادة الاسعار وظهور موجات من التضخم في الاقتصاد^(١).

وقد أعلنت المملكة العربية السعودية عن رؤية ٢٠٣٠ في عام ٢٠١٦ وهي خطة طموحة لبناء "مجتمع مفعم بالحياة واقتصاد مزدهر وشعب طموح تشمل رؤية المملكة ٢٠٣٠ ضريبة القيمة المضافة، إلى جانب إصلاح أسعار الوقود ووضع هدف للحد من استخدام الهيدروكربونات في مزيج وقود توليد الطاقة.

واعتمد مجلس التعاون الخليجي ضريبة القيمة المضافة في عام ٢٠١٦ ليتم تطبيقها في جميع دول المجلس، وقد صادقت المملكة العربية السعودية على تلك الاتفاقية في عام ٢٠١٧. وقد تم تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (م / ١١٣) الصادر بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م / ٥٢) بتاريخ ١٤٤١/٤/٢٨ هـ، والامر الملكي رقم (أ / ٦٣٨) بتاريخ ١٥ / ١٠ / ١٤٤١ هـ وتم تحديد أن الجهة المكلفة بتطبيق وإدارة ضريبة القيمة المضافة هي (الهيئة العامة للزكاة والدخل)، كما أنها هي الجهة المسؤولة عن تسجيل وإلغاء تسجيل الاشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، وإدارة عملية تقديم الإقرارات الضريبية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة وإجراءات استرداد الضريبة وقد تم رفع سعر الضريبة من ٥٪ إلى ١٥٪ في يوليو ٢٠٢٠.

(1) De Mello, L. 2009. Avoiding the Value Added Tax Theory and Cross-Country Evidence. Public Finance Review, 37(1): P.46.

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على ماهية ونشأة ضريبة القيمة المضافة وضوابط تطبيقها في المملكة العربية السعودية وبيان الآثار الاقتصادية الناتجة عن تطبيقها على الاقتصاد السعودي، على بعض المتغيرات الاقتصادية مثل الاستهلاك، والادخار، والإنتاج والأسعار، وتوزيع الدخل وكذا آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على ميزانية الدولة السعودية أهمها زيادة جانب الإيرادات وما له من دور كبير في تخفيف العبء عن كاهل الخزينة العامة للدولة، حيث يرجع سبب تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى مواجهة الاحتياجات المتزايدة من الإيرادات لمعالجة الأوضاع الاقتصادية الراهنة في غالبية بلدان العالم.

مشكلة البحث:

ينتج عن فرض وتطبيق ضريبة القيمة المضافة العديد من الآثار على المتغيرات الاقتصادية مثل الاستهلاك، التضخم، الاستثمار، الأسعار وفي المملكة العربية السعودية كونها إحدى الدول التي تطبق هذه الضريبة بداية من عام ٢٠١٨ فمن الطبيعي أن تكون هناك آثار اقتصادية على الاقتصاد السعودي وكذا آثاراً مالية على ميزانية الدولة السعودية تختلف حدة هذه الآثار المالية والاقتصادية من عام لآخر وفقاً لتغير الظروف والمستجدات.

فروض البحث:

من المتوقع وجود تأثيرات سلبية على المتغيرات الاقتصادية في المملكة العربية السعودية نتيجة تعديل سعر ضريبة القيمة المضافة فيمكن أن يؤدي إلى ارتفاع معدلات التضخم بسبب ارتفاع الأسعار، وتقل معدلات الاستهلاك، وتقل فرص الاستثمار.

ومن المتوقع أيضاً أن تكون هناك زيادة في إيرادات الميزانية السعودية عند زيادة سعر ضريبة القيمة المضافة مما يقلل من حدة الضغط على الميزانية العامة للدولة ويعزز جانب الإيرادات ويساعد الدولة على الإنفاق لإشباع الحاجات العامة وذلك يتماشى مع رؤية ٢٠٣٠.

أهداف البحث:

١. التعرف على ماهية ونشأة ضريبة القيمة المضافة
٢. تحديد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
٣. بيان الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة على بعض المتغيرات الاقتصادية في المملكة.
٤. بيان الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة على ميزانية المملكة العربية السعودية.

منهج البحث:

يعتمد البحث على أسلوب البحث الاقتصادي الذي يستخدم أكثر من منهج حيث سيتم استخدام المنهج الاستقرائي^(١) والذي يتم من خلاله دراسة ماهية ونشأة ضريبة القيمة المضافة وضوابط تطبيقها في المملكة إلى جانب استخدام منهج الاستنباط حيث يتم استخلاص نتائج وآثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض المتغيرات الاقتصادية والآثار المالية خاصة عنصر الإيرادات المتوقع تزايدها مما

(١) الاستقراء Induction- هو من قبيل الاستدلال الصاعد الذي يرتقي فيه الباحث من الحالات الجزئية إلى القواعد العامة - يتيح دراسة الجزئيات التي توفرها دراسات الحالة وصولاً إلى مستوى مقبول من التعميم، أما الاستنتاج والاستنباط Deduction - هو عملية استخلاص منطقي بمقتضاه ينتقل الباحث من العام إلى الخاص باختبار صحة المقدمات العامة التي يتوصل إليها بطريق الاستقراء والهبوط من هذه المقدمات إلى الجزئيات التي يمكن أن توفرها دراسة الحالة.

يؤثر بشكل مباشر على الموازنة العامة ويقلل من نسب العجز المستمرة والمتزايدة في الفترة الحالية من عام ٢٠٢٠ وكما استخدم الباحث المنهج التحليلي في أدوات التحليل الإحصائي للبيانات والجداول الإحصائية التي تتعلق بموضوع البحث.
خطة البحث:

للاوصول إلى الهدف المنشود من هذا البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية تسبقها مقدمة وتسبقها نتائج وتوصيات على النحو التالي:

❖ مقدمة

❖ المبحث التمهيدي: نشأة وماهية ضريبة القيمة المضافة

• المطلب الأول: نشأة ضريبة القيمة المضافة

• المطلب الثاني: ماهية ضريبة القيمة المضافة

❖ المبحث الأول: ضوابط ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

• المطلب الأول: ضوابط الضريبة والمكلفين بها في المملكة العربية السعودية.

• المطلب الثاني: سعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

❖ المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة

العربية السعودية

• المطلب الأول: الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية

السعودية.

• المطلب الثاني: الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية

السعودية.

❖ وأخيراً خاتمة البحث وتتضمن النتائج والتوصيات.

المبحث التمهيدي نشأة وماهية ضريبة القيمة المضافة

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عصرية والعمل بها أهم تطور ضريبي حصل في القرن العشرين، وهي مصدر أساسي للإيراد الحكومي في كثير من الدول، وتم الاعتماد عليها بشكل كبير كعنصر محوري من عناصر الأنظمة الضريبية في الاقتصاديات المتقدمة كأوروبا وأمريكا اللاتينية^(١).

وتُعد ضريبة القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تُفرض على جميع السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها من قبل المنشآت، مع بعض الاستثناءات، وتُطبق في أكثر من ١٦٠ دولة حول العالم، حيث تُعتبر مصدر دخل أساسي يساهم في تعزيز ميزانية الدولة، كما تُعد فرنسا موطن هذه الضريبة، حيث استحدثت ضريبة القيمة المضافة في فرنسا عام ١٩٥٣ على يد موريس لوريه، ولم تدخل حيز التنفيذ إلا في ١٠ أبريل ١٩٥٤، وقد شكلت منذ ذلك الوقت نصف مداخل الدولة الفرنسية، ثم سارعت الدول الأخرى إلى فرضها للاستفادة من إمكانياتها وتمويل الدولة من خلالها، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة هي أحد الضرائب المستحدثة في العديد من الدول العربية، ومن بينها المملكة العربية السعودية^(٢).

وقد صادقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة

(١) نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٤.

(٢) مفلح القحطاني، سلمى، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب، الناشر، دار الإجابة، السعودية ٢٠٢١م، الطبعة الثانية، ص ٣٤٠.

المضافة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م / ٥١) بتاريخ ٣ / ٥ / ١٩٣٨ هـ ، واستناداً إلى الأحكام الواردة في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة فقد أصدرت المملكة العربية السعودية نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/١١٣ بتاريخ ٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ ، نظام ضريبة القيمة المضافة وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ٣٨٣٩ بتاريخ ١٤ / ١٢ / ١٤٣٨ هـ بسعر قدره ٥٪، ونظراً للظروف الاستثنائية التي اجتاحت العالم بأسره في بداية عام ٢٠٢٠م (جائحة كورونا) فقد تم زيادة سعر الضريبة إلى ١٥٪ في الأول من يوليو عام ٢٠٢٠م.

ولبيان نشأة ضريبة القيمة المضافة ومفهومها يتسنى لنا تناولها في مطلبين كالتالي:

- المطلب الأول: نشأة ضريبة القيمة المضافة وتطورها.

- المطلب الثاني: ماهية ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الأول : نشأة ضريبة القيمة المضافة وتطورها

نشأت فكرة الضريبة على القيمة المضافة لأول مرة في كتابات رجل أعمال ألماني اسمه فون سيمانز Siemens في عشرينات القرن الماضي نتيجة للمساوى التي ترتبت على تطبيق الضريبة المتركمة على رقم الأعمال بألمانيا بغض النظر عن القيمة، وتم اقتراحها عام ١٩١٨م، وتم التركيز على تطبيقها في البداية على المنشآت الكبرى، ومع مرور الوقت شملت جميع قطاعات الأعمال، وأصبحت أهم مصدر تمويل للدولة^(١).

(١). فاطمة السويسي، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٤، ص ١٧.

ولمعرفة نشأة ضريبة القيمة المضافة وتطورها تناولها بالدراسة في عدة نقاط

كالتالي:

أولاً: تطور صور ومسميات ضريبة القيمة المضافة:

تعتبر الصورة الحالية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة نتاج تطور ضريبي بدأ بمسميات وأشكال مختلفة، حتى وصلت في تطورها الفني إلى صورتها الحالية، فكانت تسمى في العقد الثاني من القرن المنصرم ضريبة الأزمة أو ضريبة الحرب نظراً لاقتران تطبيقها بالمصاريف المتزايدة نتيجة الحرب، فطبقتها ألمانيا في منتصف الحرب العالمية الأولى عام ١٩١٦م، وكان لفرنسا السبق في تطبيقها بصورة تدريجية، حيث طبقتها تحت اسم الضريبة على المدفوعات عام ١٩١٧م، وتم تعديلها للضريبة على رقم الأعمال سنة ١٩٢٠م، ثم عدلت إلى الضريبة على الإنتاج سنة ١٩٣٧م، وتم تطويرها إلى الضريبة على المعاملات سنة ١٩٣٩م، ثم تعديلها إلى الضريبة المحلية لرقم الأعمال سنة ١٩٤١م، ثم طبقتها فرنسا في صورتها الحالية عام ١٩٤٨م^(١).

وقد اتخذت الضريبة على القيمة المضافة أشكالاً متعددة عبر تاريخها؛ لتشمل الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك (سواء المفروضة على السلع الضرورية، أم على السلع شائعة الاستعمال، أم على السلع الكمالية)، وقد تراجع هذا النوع من الضرائب على نحو ملحوظ في غالبية الأنظمة الاقتصادية العالمية. وهناك أيضاً

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

الضريبة العامة على الاستهلاك التي اتخذت صوراً متعددة أيضاً (كالضريبة على الإنتاج، والضريبة على رقم الأعمال، والضريبة على المبيعات وأخيراً الضريبة على القيمة المضافة)^(١).

ثانياً: انتشار ضريبة القيمة المضافة عالمياً

ضريبة القيمة المضافة نشأت لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال نظراً لطبيعتها المتضاعفة، التي يمكن أن تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية^(٢)، إن اعتماد تطبيق ضريبة القيمة المضافة كان بخطوات بطيئة نوعاً ما، ونظراً للأزمات المالية للدول فقد تسارعت وتيرة اعتمادها عالمياً^(٣).

إن انتشار ضريبة القيمة المضافة هو أهم التطورات التي شهدتها سنوات القرن الماضي في المجال الضريبي، ففي منتصف هذا القرن لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، وشهدت التسعينات طفرة في مجال ومعدل اعتماد ضريبة القيمة المضافة في جميع بلدان التحول الاقتصادي تقريباً، الأمر الذي يعكس حاجتها إلى تغيير موارد إيراداتها التقليدية^(٤).

(١) إبراهيم عبد الحليم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية، حول - المنظومة الضريبية المستقبلية، الفترة من ١٥ - ١٧ سبتمبر ٢٠١٢، ص ٥٤٤.

(2) Cumbers, Andrew and, Birch, Kean, "Public sector spending and regional economic development: Crowding out or Adding value" university of Glasgow, center for advanced, UK. January, 2006, p.85

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

(٤) إبراهيم عبد الحليم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٥٤٥.

فقد أصبحت هذه الضريبة مصدراً رئيساً للإيرادات في غالبية دول العالم، وتشكل ضريبة القيمة المضافة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية، وما يقارب من ٥٪ من جملة الناتج المحلي الإجمالي، ومن بين الدول الـ ١٨٤ الأعضاء في المنظمتين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) فإن ١٦٠ دولة منها تطبق ضريبة القيمة المضافة، وهذه تشمل جميع الدول الأوروبية ومعظم دول الأمريكيتين ومعظم الدول الآسيوية وتقريبا نصف الدول في القارة الأفريقية وتقريبا جميع الدول التي كانت تشكل المعسكر الاشتراكي^(١).

وقد ساعد اعتماد ضريبة القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي على انتشار هذه الضريبة في البلدان في تلك المنطقة (بما في ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا)^(٢)، واعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء الولايات المتحدة^(٣).

ثالثاً: تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول العربية

الدول العربية غيرها من البلدان النامية اتبعت ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح وسياسة لدعم ميزانية الدولة، بعد أن قللت الاعتماد على الموارد

(١) كمال حمدان، "الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة" المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة بيروت العربية، ١٩٩٩، ص ٦٥.

(2) Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration", University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006, p 78؛

(٣) كمال حمدان، "الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة" المرجع السابق، ص ٦٥.

الريعية المتعارف عليها كالمنح والإيرادات النفطية، وتحاول هذه الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي تطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحقيق جملة أهداف، من بينها زيادة الإيرادات الضريبية العامة والاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الجمركية التي تشكل نسبة مهمة من مجمل الإيرادات الضريبية، بعد الدعوات المتزايدة لتحرير التجارة وإقامة مناطق التجارة الحرة^(١).

إلا أن التطورات الاقتصادية الحديثة وانخفاض أسعار النفط، فضلا عن الالتزام بقواعد منظمة التجارة العالمية وما يترتب على ذلك من خفض تدريجي للتعريفات الجمركية على الواردات، ما يعني فقدان قدر كبير من الإيرادات العامة للدولة؛ كل ذلك كان دافعاً لدول مجلس التعاون الخليجي أن تبحث عن موارد بديلة لتعويض النقص في الإيرادات العامة، وتطورت السياسة التشريعية في ضوء ذلك وتخلت عن سياسة الإعفاءات الضريبية إلى سياسة فرض بعض أنواع من الضرائب المطبقة في غالبية دول العالم، ومن ذلك توجهت دول مجلس التعاون نحو فرض ضريبة القيمة المضافة.

تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية:

أقرت دول مجلس التعاون الخليجي على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جميع

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

دول المجلس في يونيو ٢٠١٦م وخلال شهر فبراير لعام ٢٠١٧ تم تصديق دول المجلس لضريبة القيمة المضافة مع البدء في وضع الإجراءات اللازمة^(١)، لذا قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة مع بداية يناير لعام ٢٠١٨م، لتطبيقها بسعر ٥ ٪، تنفيذاً للاتفاق المشترك بين دول مجلس التعاون الخليجي على الضريبة الموحدة بموجب المرسوم الملكي الكريم بتاريخ ٤ / ١١ / ١٤٣٨هـ، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة المنشورة بتاريخ ٤ / ١٢ / ١٤٣٨هـ. وشرعت المملكة في تطبيق ضريبة المضافة مع بدايات شهر كانون الثاني ١٤٣٤هـ. ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية وما يسبق ذلك من تحديث هيكل الضريبة في طريق ملاءمة التشريعات والأنظمة المالية والضريبة لتصبح أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمي الجديد.

المطلب الثاني : ماهية ضريبة القيمة المضافة

تستمد معظم الضرائب تسميتها من الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه فضريبة الدخل مثلاً هي الضريبة المفروضة على الدخل كالأرباح والرواتب، وتمثل ضرائب مبيعات التجزئة نسبة من المبيعات النهائية، أما الضريبة على القيمة فهي تستهدف القيمة المضافة عن كل عملية تجارية^(٢). وتعد الضريبة على القيمة المضافة أحد أنواع الضرائب غير مباشرة، يتحمل

(١) تم نشر الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي في الصحيفة الرسمية

للمملكة العربية السعودية (صحيفة أم القرى) بعددها الصادر رقم ٤٦٦٧ بتاريخ ٢٤ / ٧ / ١٤٣٨هـ.

(2) "Charlotte E Ruebliog A value added tax and factors affecting its economic " op. cit. P.15

عبئها المستهلك النهائي للسلعة أو متلقي الخدمة الخاضعة للضريبة، وهو ما يفرق بينها وبين الضرائب المباشرة، وشيوع هذا التصنيف لا يترتب عليه اختلاف الأحكام في كل منهما فحسب، بل يمتد ليشمل نتائج مهمة تتصل بكفاءة وعدالة النظام الضريبي^(١).

ليان مفهوم ضريبة القيمة المضافة، لا بد من تحديد طبيعتها، والمقصود بالقيمة المضافة محل الضريبة، ثم نبين تعريف ضريبة القيمة المضافة، وذلك في نقاط عدة كالتالي:

أولاً: طبيعة ضريبة القيمة المضافة

يعتمد فرض الضريبة على القيمة المضافة على فكرة نقل عبئها لينحصر دور المكلف القانوني بتحصيلها من المكلف الفعلي وتوريدها للإدارة الضريبية؛ وإن كانت قدرة المكلف القانوني بنقل عبئها ليس واحداً في كل الحالات؛ فيختلف حسب مستوى الوعي الضريبي ومرونة كل من العرض والطلب^(٢)، فالمخاطب بشأنها بصورة أساسية المستهلك النهائي للسلعة أو متلقي الخدمة داخل البلاد سواء كان عامماً أو خاصاً، طبيعياً أو اعتبارياً، وطنياً أو أجنبياً. وتفرض الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة غير مباشرة على

(١) مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام - المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، طبعة ٢٠١١م، ص ٣٢٧.

(٢) عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٨٨، ص ٨.

الاستهلاك المحلى وتتخذ من السلع والخدمات وعاءً لها كما أنها تشترك مع الضريبة كنظام جبائي وكجزء من النظام الضريبي في غالبية دول العالم بخصائص عامة، فهي لا تخرج عن كونها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص عند استخدامها أو إنفاقها على أوجه الأنفاق المختلفة وليس اكتساب هذه الدخول^(١). وتعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عينية تفرض على السلع والخدمات بغض النظر عن التكاليف التي تتحملها السلعة، ولا تختلف المعاملة الضريبية للأشخاص باختلاف ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية، فهي بعيدة عن مسألة التشخيص؛ بعكس الضرائب الشخصية التي يراعى فيها المقدرة التكليفية للشخص^(٢).

وقد استخدم البعض^(٣) مصطلح الضرائب السلعية للتعبير عن عينة الضريبة؛ ونرى أن مصطلح "عينية" أدق وأشمل لاتساع نطاقها لكل من السلع والخدمات على حد سواء.

ويرى البعض^(٤) أن المقصود بشخصية أو عينة الضريبة هو الدلالة على

(١) إبراهيم العيسوي، "الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، معهد التخطيط القومي، كراسات السياسات، القاهرة، يناير ٢٠١٤، العدد (١) ص ٩.

(٢) عادل العلى؛ "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"؛ إثراء للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٨م، ص ٢٦٣.

(٣) جلال مطاوع، محمد هشام الحموي، "الضرائب غير المباشرة"، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٤) محمود القلموني، "المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨م، ص ٢٨.

الموضوع لا على محل التكلفة؛ ومن ثم فلا فرق بين الضرائب الشخصية والعينية التي تفرض في النهاية على شخص المستهلك النهائي للسلعة وليس على السلعة ذاتها ونرى أنه رغم فرض الضريبة على القيمة المضافة على سلع وخدمات المستهلك النهائي؛ إلا أن هذا الشخص لم يكن في الحساب عند فرضها ولا يمكن مراعاة مقدرته التكلفة.

ثانياً: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها الواقعة القانونية أو المادية التي ينشأ منها دين الضريبة في ذمة المكلف (الممول)، وهي في الغالب في نطاق الضرائب غير المباشرة تندمج زمنياً مع عملية استحقاق الضريبة التي تعطي الخزينة العامة الحق في مطالبة المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها، فتسليم السلعة يؤدي إلى تحقيق الواقعة المنشئة لميلاد الالتزام الضريبي واستحقاقه في لحظة واحدة، ولكن يمكن في حالات أخرى تصور إمكانية انفصال هاتين الواقعتين زمنياً، فأداء الخدمة أو بيع السلعة إن لم يرافقه قبض الثمن، فإنه يؤخر استحقاق الضريبة عن هذه الخدمة أو السلعة حتى قبض الثمن إذا جُزئ هذا القبض.

وتختلف الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة تبعاً لاختلاف نوع السلع والخدمات وطريقة التصرف فيها، ففي السلع والخدمات المحلية تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتستحق في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين، أما في السلع والخدمات المستوردة فتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وتستحق عليها في مرحلة الإفراج الجمركي عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتستحق

بعدها مباشرة وفق الإجراءات المقررة بشأنها، وهذا يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة في السلع المستوردة هي الواقعة ذاتها المنشئة لاستحقاق الضريبة الجمركية وتحصل معها: وعادة لا تضع الدول نظاماً خاصة بتحصيلها في هذه الحالة،

وهناك إجماع بين الدول على هذه القاعدة، لذا يجب التنبيه إلى أن الواقعة المنشئة لها في هذه الحالة يجب أن تكون تاريخ بيعها في السوق المحلية لا تاريخ إفراجها الجمركي، ففي حال فرضها في مرحلة الإفراج الجمركي فإنها تصبح ضريبة جمركية مستترة^(١).

ثالثاً: مفهوم القيمة المضافة

للقيمة المضافة معان عدة تختلف باختلاف الموضوع نوضحها تباعاً كالتالي:

١- تعريف القيمة المضافة في مجال علم الاقتصاد:

يقصد بالقيمة استبدال الشيء بأشياء أخرى، أي منفعة الشيء. والقيمة هو النوع والتمن الذي يقوم مقام المتاع، لقد تبنى الفكر الاشتراكي نظرية العمل كأساس لتحديد القيمة المضافة وأهمل عناصر الانتاج الأخرى، ولكن بالمقابل اتجه بعض الاقتصاديين أمثال جان ميل إلى اعتبار التكاليف أساساً لتحديد القيمة، ولذلك تعرف القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية بأنها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي ادخلت في إنتاجها وهو ما يعرف بالاستهلاك

(١) لويس حبيقة، "ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف"، مجلة المقاول، العدد ٦٠، لبنان، أيلول، ٢٠٠٠. ص ٩.

الوسيط في عملية الانتاج: القيمة المضافة - قيمة الانتاج - الاستهلاك الوسيط^(١).
ويقصد بهذا الأخير استهلاك المواد التي دخلت في انتاج السلع اضافة إلى الخدمات المشتراة من الغير على الصعيد الوطني، تجمع القيم المضافة لكل القطاعات والمؤسسات لتكون القيمة المضافة الاجمالية وهي ما يعرف بالنتاج المحلي، وهي تعبر في الواقع عن مقدار او مساهمة المؤسسة في تكوين الثروة الوطنية. إذا فالقيمة المضافة كناية عن الثروة التي يضيفها الفرد او المؤسسة على سلعة أو خدمة جراء مزاولة نشاط اقتصادي معين بحيث تصبح قيمة السلعة أو الخدمة الجديدة مختلف عن سابقتها^(٢)..

٢ - تعريف القيمة المضافة من الناحية الضريبية:

أما من ناحية الضريبة، فالقيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلية في انتاجها وتسويقها: القيمة المضافة: ثمن البيع - ثمن الشراء أو كلفة الانتاج^(٣).
والخلاصة أنه يُقصد بالقيمة المضافة من الناحية الاقتصادية، الفرق بين قيمة

(١) صابر يونس بريك، " دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة"، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦، ص ١٢٣.

(٢) رسول راضي حربي، "منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة"، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، الشارقة، ١٩٩٩، ص ١٤٢.

(٣) عبد الناصر حسين، "الضريبة المصرية العامة على المبيعات - دراسة تأصيلية مع شرح لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م"، بدون ناشر أو سنة نشر، ص ٩٤.

المدخلات وقيمة المخرجات في العملية الإنتاجية، بينما ينصرف المفهوم الضريبي للقيمة المضافة إلى الفرق بين حاصل قيمة البيع وقيمة المشتريات.

٣- التعريف الفقهي للقيمة المضافة:

عرف البعض^(١) القيمة بأنها: "الأهمية الاقتصادية التي يخلعها الفرد أو المجتمع على مال ما، فإذا ما تعلق الأمر بالفرد كنا بصدد "قيمة الاستعمال"، أما إذا ما تعلق الأمر بالمجتمع كنا بصدد "قيمة المبادلة".

وقد عرف البعض^(٢) الآخر القيمة المضافة بأنها: "القيمة التي يضيفها الشخص (منتج صناعي، أو منتج زراعي، أو موزع... إلخ...) على المواد الخام أو المشتريات التي يقوم بتصنيعها قبل قيامه ببيع السلعة الجديدة "عدا العمالة"، أو بعبارة أخرى؛ الفرق بين المدخلات والنتائج في كل عملية إنتاجية، والمدخلات قد تكون المواد الخام ونفقات النقل، والايجارات والدعاية والإعلان، والنتائج هو السلعة بما تتضمنه من الأجور والأرباح، فعلى مستوى الوحدة الاقتصادية تمثل الفرق بين قيمة كل من مدخلاتها ومخرجاتها، والنتائج المحلي الإجمالي ما هو إلا تجميع للقيمة المضافة لكل المنشآت على المستوى القومي.

(١) أحمد حشيش، زينب حسين عوض الله، "أصول الاقتصاد السياسي - نظرية القيمة والتمن ونظرية الاستهلاك" - الجزء الثاني، الناشر / دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٩م، ص ٩.

(2) Alan A. Tait Value added Tax: International practice and problems op cit. p 4.

كما عرفها البعض ^(١) بأنها: " القيمة التي تم اضافتها على المواد الخام أو المشتريات التي يتم تصنيعها قبل طرحها للبيع وتقديم الخدمات للمستهلك، ويكون ذلك من قبل التاجر أو الصانع أو كل من يقوم بعرض سلعته وخدماته للاستهلاك العام. وهي كذلك تعرف بأنها الفرق بين قيمة المدخلات التي قد تكون مواد خام أو نفقات ومصروفات على السلعة أو الخدمة المقدمة للمستهلك وبين قيمة المخرجات أي الناتج المتمثل بقيمة السلعة في كل عملية إنتاجية.

٤- تعريف ضريبة القيمة المضافة

إن تعريف ضريبة القيمة المضافة لم يحظ باهتمام كبير رغم أهميتها في الهيكل الضريبي لمعظم الدول، وذلك نظراً لفرصها تحت أوصاف ومسميات مختلفة في معظم البلدان، وفقاً لاختلاف الظروف المحلية والتقاليد القانونية، والحاجة إلى تحقيق أهداف محددة في مجال السياسات الضريبية، كما أن المفاهيم القانونية المماثلة قد تختلف باختلاف في التطبيقات المختلفة للدول ^(٢).

وقد اختلفت الاتجاهات بشأن تسميتها، فمنهم من اعتمد على فكرة أن المتحمل النهائي للضريبة هو المستهلك النهائي للسلعة، ومنهم من اعتمد على تعريف الضريبة على الاستهلاك للإشارة إلى ضريبة القيمة المضافة باعتبارها احدى

(١) مفلح القحطاني، سلمي، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب، مرجع سابق، ص ٣٤١.

(2)Alain Charlet and Stephaie Buy dens. "The OECD International VAT/GST guidelines: past and future developments OP. cit. p 176.

صورها^(١).

وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب المركبة (الضرائب على الانفاق العام للاستهلاك وهي تلك الرسوم المفروضة على رقم الاعمال) وهي ضريبة تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة محلياً الصنع كانت أم مستوردة، ويتم استيفاء هذه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية (الإنتاج، التوزيع، الاستهلاك) وكذلك تفرض عند الاستيراد (حيث تفرض على القيمة الجمركية مضاف إليها الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى الموجبة أصلاً) وهكذا حتى وصولها إلى المستهلك النهائي حيث يقع عبئها عليه ضمن سعر المال أو الخدمة المسلمة إليه^(٢).

ولقد عرفت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك السعودية ضريبة القيمة المضافة كما جاء في موقعها الرسمي، أنها "ضريبة غير مباشرة تُفرض على جميع السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها من قبل المنشآت، مع بعض الاستثناءات. وتُطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من ١٦٠ دولة حول العالم، حيث تُعد مصدر دخل أساسي يساهم في تعزيز ميزانيات الدول".

(١) خالد عبد العليم عوض، "الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق"، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٧ ص ٤، ٥.

(٢) يحيى عبد الغني عبد الموجود، دور الضريبة على القيمة المضافة في السياسة المالية في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر، مرجع سابق، ص ١٤.

ومن جماع التعريفات السابقة نرى أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على قاعدة واسعة من الاستهلاك النهائي في كافة مراحل الإنتاج والتداول في البلد التي تستهلك فيه بصفة نهائية؛ مع خصم الضريبة السابق تحميلها عليها في مراحل الإنتاج والتداول السابقة.

المبحث الأول

ضوابط وسعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

يتطلب فرض ضريبة القيمة المضافة مراعاة مجموعة من الضوابط حتى يمكن توفير الدعم لكافة المشروعات من تعليم وصحة وأمن، مع ضرورة توخي الحذر عند تطبيق طريقة الخصم في حساب ضريبة القيمة المضافة واجبة السداد وكيفية رد الضريبة في حالة وجود مبالغ تستحق الرد، لتلافي المشكلات التي تعرضت لها بعض الدول والأائل في تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة مثل فرنسا وألمانيا وغيرهما.

وتشكل الادارة الضريبية (الهيئة العامة للزكاة والضرائب والجمارك) الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي في المملكة، وفي إطار هذا التنفيذ فإنها تسعى لتحقيق عدة أهداف في مقدمتها تأمين حق الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات المالية عن طريق الضرائب، وتعزيز الالتزام الطوعي للمكلفين في العملية الضريبية ومنع التهرب الضريبي، والعمل على تطوير التشريعات من خلال أوجه العمل التطبيقية وتبسيط الإجراءات وتخفيف أعباء المكلفين^(١).

ومن جانب آخر فإن الهيئة باعتبارها أحد طرفي العملية الضريبية إلى جانب المكلفين بدفع الضريبة فإنها طرف يتمتع بامتيازات وسلطات تغلب في أحيان كثيرة على الطرف الآخر، وهذا ناتج من اعتبار الضريبة مورداً سيادياً للدولة وهذا مرتبط بفكرة سيادة الدولة على إقليمها بما يضمه من مواطنين وممتلكات مادية وبالتالي

(١) موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢١١.

فالهئية تنفذ هذا المفهوم من خلال جباية حق الدولة (الممثلة للمصلحة العامة) في الأرباح التي يحصل عليها الاشخاص الطبيعية والمعنوية^(١).

ولبيان ضوابط ضريبة القيمة المضافة والمكلفين بها وسعر الضريبة في المملكة سنتناول ذلك بالدراسة في مطلبين، على النحو التالي:

- المطلب الأول: ضوابط الضريبة والمكلفين بها في المملكة العربية السعودية.
- المطلب الثاني: سعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

المطلب الأول : ضوابط الضريبة والمكلفين بها في المملكة العربية السعودية

تنشأ الحاجة إلى الضريبة استجابةً لمتطلبات الدول لتحقيق مشروعات تفيد كافة فئات المجتمع وتفي بتعظيم وضعها الاقتصادي في ظل حالة عدم التأكد السائدة في بيئة الأعمال. ولقد تزايدت الحاجة لضريبة القيمة المضافة في الآونة الأخيرة باعتبارها محور رئيسي في استقرار اقتصاديات الدول، لدورها في تخفيض عجز الموازنة وتحسين الوضع الاقتصادي، إلا أنه يتوجب مراعاة العديد من الضوابط حال سن التشريعات المنظمة لها، وحال تطبيقها من جانب القائمين عليها.

ولبيان ضوابط الضريبة على القيمة المضافة والمكلفين بها في المملكة يتسنى لنا تناولها بالدراسة في فرعين، وعلى النحو التالي:

(١) محمد جمعة، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ٢٠٠٥، ص ٨٩.

الفرع الأول : ضوابط الضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
إن الحاجة إلى توفير مصدر تمويل للدولة يساعدها في دعم كافة مشروعات التنمية، يتطلب الأخذ في الاعتبار بمجموعة من الاعتبارات التي تضمن التطبيق السليم لضريبة القيمة المضافة، وتمثل تلك الضوابط فيما يلي:
أولاً: يتعين على المشرع الضريبي التوفيق بين عدة اعتبارات عند تشريع ضريبة القيمة المضافة

- ١- الاعتبار المالي: وينصب الاهتمام وفقاً لهذا المعيار على الإيرادات الضريبية المستهدفة تحقيقها وهو ما يتطلب مراعاة شمولية وعاء الضريبة لزيادة الإيرادات المتحققة منها، مع إتاحة فرصة رفع سعر الضريبة وفرض غرامات رادعة للمكلفين الذين يحاولون التلاعب بضرريبة القيمة المضافة للتهرب الضريبي، حتى يمكن القضاء على تلك الحالات في المستقبل القريب.
- ٢- الاعتبار الاجتماعي: وبمقتضاه تراعى المقدرة التكاليفية للفرد. وللمجتمع؛ ويستوجب هذا الاعتبار تقرير إعفاءات وتخفيضات على السلع الضرورية التي لا يمكن للفقراء الاستغناء عنها. أي إعادة النظر في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة من منظور المستهلك ذو الدخل المنخفض، وإتاحة فرصة لتعديل المعاملة الضريبية للسلع والخدمات محل الدراسة، بهدف إظهار الدور الاجتماعي لضريبة القيمة المضافة كما يظهر دورها الاقتصادي.
- ٣- الاعتبار الاقتصادي: ويعني هذا المعيار بمدى توافق فرض الضريبة مع الأوضاع الاقتصادية والعمل على توجيهها لتحقيق السياسة العامة للدولة.

٤- الاعتبار السياسي: ويتعلق باختيار الوقت المناسب لتطبيق ضريبة القيمة المضافة

وفقاً للاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة^(١).

ثانياً: يتعين على القائمين على تطبيق ضريبة القيمة المضافة مراعاة الضوابط الآتية:

١- يجب تحديد توقيت مناسب لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتفادي حدوث ضغوط

تضخمية، فاستحداث الضريبة في وقت تنخفض فيه قيمة العملة الوطنية وترتفع

أسعار السلع المستوردة سوف يعتبر مسئولاً بشكل كبير عن ارتفاع الأسعار ومن

ثم يؤدي إلى زيادة المعارضة لتطبيق الضريبة.

٢- توافر درجة مقبولة من التبسيط والتوضيح في اجراءات تطبيق ضريبة القيمة

المضافة، حتى يمكن لكافة فئات المجتمع فهم آلية التحاسب الضريبي، مع

الحد من التفسيرات المتضاربة المحيطة بنظامها.

٣- الربط الآلي بين الجهات الحكومية وكافة الأجهزة الإدارية بالدولة، لتوفير كافة

البيانات المطلوبة للإدارة الضريبية، بما يسهل عملية تحصيل الضريبة وخفض

حالات التهرب الضريبي^(٢).

٤- زيادة درجة الوعي لدى كافة فئات المجتمع عن الدور الهام عند تطبيق ضريبة

القيمة المضافة لتحقيق الالتزام الطوعي للمكلفين وتحقيق دورها في تحسين

الوضع الاقتصادي.

(١) يحيى عبد الغني عبد الموجود، دور الضريبة على القيمة المضافة في السياسة المالية في الدول النامية مع

الإشارة إلى مصر، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٢) إبراهيم عبد الحلیم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٥٤٦.

٥- التأكيد على أفضلية طريقة الخصم غير المباشر عند فرض ضريبة القيمة المضافة، وذلك بفرض ضريبة مع إجراء خصم، مع فرض الضريبة على المخرجات، لسعر محدد القيمة المضافة على المدخلات وفقا للضريبة على المدخلات من الضريبة المفروضة على المخرجات^(١).

٦- توفير برنامج مراجعة لاختبار مدى ربط الضريبة على أساس اختياري، وذلك بفحص عدد من فواتير المشتريات والمبيعات ذات العلاقة للتأكد من أن الضريبة قد تم حسابها.

٧- إلزام كافة المسجلين بنظام ضريبة القيمة المضافة بإمسك كافة المستندات والفواتير والدفاتر المحاسبية ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة لمدة لا تقل عن سنوات من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها.

٨- العمل بنظام محاسبي أكثر تقدماً بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، توافر مجموعة من الكوادر البشرية تتسم بالخبرة العلمية والعملية لتطبيق كافة اجراءات ضريبة القيمة المضافة^(٢).

(١) باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، -

المؤتمر الضريبي السابع عشر (تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري) الفترة من ٥ - ٧ يوليو ٢٠١١.

الناشر مجلة البحوث المالية والضريبية القاهرة ٢٠١١، ص ٢٤.

(٢) عبد الله محمود أمين، " المشاكل التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من وجهة نظر

محاسبية"، منشورات وزارة المالية، بغداد، العراق، ٢٠٠٢، ص ٣٣.

الفرع الثاني : المكلفين بتحصيل ودفع الضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

ليان طرفي العلاقة الضريبية نتناول أولاً الجهة الادارية المكلفة بتحصيل ضريبة القيمة المضافة، والأشخاص المكلفين بأداء تلك الضريبة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: الجهة المكلفة بتحصيل ضريبة القيمة المضافة:

تتولى الإدارة الضريبية بشكل عام مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، فتقوم بفحص إقرارات وملفات المكلفين وتحصيل الضريبة وتأمين الانضباط الضريبي، وإدارة الضريبة على القيمة المضافة هي واحدة من أهم مسؤوليات الإدارة الضريبية، وهي في الواقع لا تتولى فرض الضريبة بقدر ما هي تراقب فرضها وتحصيلها والالتزام بها.

وتعد الهيئة العامة للزكاة والضرائب والجمارك هي الجهة المكلفة بالقيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب بأنواعها (المباشرة وغير المباشرة) والرسوم الجمركية، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من قبل المكلفين بها بالواجبات المفروضة عليهم وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية، والقيام بكل ما يلزم في سبيل تحقيق أهدافها.

وعلى ذلك فقد اقتصرت عملية التطبيق لضريبة القيمة المضافة على عاتق الهيئة مسؤولية تطوير البنية التحتية للإدارة الضريبية وإقامة نظم جديدة كلياً كما هو الحال في المملكة^(١).

(١) اوراكل، ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي، برامج إدارة المؤسسات من اوراكل لتسهيل التزام الشركات، الخدمات التحليلية، الرياض، السعودية، ٢٠١٧م، ص ٣.

وقد نصت المادة الثامنة والعشرون من نظام ضريبة القيمة المضافة على أن:

١- تتولى مصلحة الجمارك العامة تحصيل الضريبة المستحقة عند الاستيراد، وفقاً للإجراءات المتبعة لديها، وتحويلها إلى الحساب الذي يُحدد بالاتفاق بين وزارة المالية والهيئة.

٢- استثناءً من الفقرة (١) من هذه المادة، للهيئة السماح للخاضع للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة. وفي جميع الأحوال، يجب على الخاضع للضريبة أن يصرح عنها في إقراره الضريبي^(١).

ثانياً: المكلفين بأداء ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية:

إن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي، مهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة أو معفى منها مع حق الحسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها. والمقصود برقم الأعمال هنا قيمة العمليات الخاضعة للضريبة مشتملة على الضرائب والرسوم كافة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة، فإذا كان رقم أعمال الشخص أقل من حد التسجيل للضريبة يكون غير خاضع للضريبة^(٢).

(١) المادة الثامنة والعشرون من نظام ضريبة القيمة المضافة

(٢) إبراهيم عبد الحليم، الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٥٤٨.

وهنالك العديد من العوامل التي تؤدي إلى اختلاف هذا الحد من دولة لأخرى، فكلما انخفضت ازدادت التكلفة الإدارية لتحصيل الضريبة، وهو يرتبط بقدرة الإدارة الضريبية وكفاءتها في أعمال الرقابة المطلوبة منها على المكلفين، كما يرتبط بالسياسات التي تتبعها الدول فيما يتعلق بالمنشآت الصغيرة وغيرها من العوامل. وقد جاءت المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة فيما يخص شخص الالتزام بالوفاء بالضريبة في المملكة، هو الشخص الملزم والمؤهل للتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة وفقاً لنظام ولائحة ضريبة القيمة المضافة، والذي يمارس نشاط اقتصادي مستقل بقصد تحقيق الدخل. لذا فهو الشخص المستقل بنشاطه الاقتصادي الخاضع لضريبة القيمة المضافة أو معفي منها، أيًا كان شكله القانوني طبيعياً أو اعتبارياً^(١).

المطلب الثاني : سعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

يقصد بمعدل الضريبة أو سعر الضريبة هو نسبتها إلى المادة الخاضعة للضريبة، وهذا السعر قد يكون نوعياً، وهو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن، الكيلوجرام، المتر، اللتر، ... إلخ) ولا يتغير مهما تغير وعاء الضريبة، وقد يكون هذا السعر تصاعدي - والسعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة ويزيد معدله كلما ازدت المادة الخاضعة له، والأسعار الضريبية تشكل أمراً

(١) المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي.

هاماً جديراً بأن يؤخذ في الاعتبار عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومن المعتاد أن يتم تطبيق معدل واحد لضريبة القيمة المضافة ، إلا أن هذا لم يؤخذ به في كل الأحوال^(١).

وقد خلصت العديد من الدراسات إلى ضرورة تطبيق سعر واحد لضريبة القيمة المضافة (إلى جانب المعدل الصفري)^(٢) الذي لا يسري إلا على الصادرات، إلا أن الواقع يشهد خلاف ذلك، إذ قد تقتضي اعتبارات العدالة إخضاع معظم السلع، التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين لمعدلات مرتفعة، إلا أن إعادة توزيع الدخل التي يمكن القيام بها من خلال الضرائب غير المباشرة وحدها محدودة بطبيعتها، فالنقطة الأساسية في هذا السياق هي أنه حتى إذا أنفق الفقراء نسبة أكبر من دخولهم على سلعة معينة (الأغذية مثلاً)، فإن الأغنياء ينفقون في العادة مبالغ أكبر في المطلق، ومن ثم فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه السلعة سيؤدي إلى تحويل أموال إلى الأغنياء أكثر من الفقراء^(٣).

(1) Ben J –M. Terra . & Julie Kajus ,Introduction to value added tax in the EC after 1992 Ernest & Young Boston , 1992,p.13.

(٢) يقصد بالمعدل الصفري: " أن يكون معدل الضريبة المفروضة على المبيعات صفرًا مع تطبيق الخصم على الضرائب المدفوعة على مدخلات الإنتاج. وفي هذه الحالة يحق للمنشأة استرداد المبلغ الكامل للضرائب المدفوعة على مدخلات عملياتها الإنتاجية، ويختلف الإعفاء عن المعدل الصفري، حيث لا يجوز في حالة الإعفاء خصم الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج، بينما يجوز في حالة فرض الضريبة بسعر صفر خصم الضريبة السابق أداؤها.

(3) Ahmed Ehtisham and Nicholas Stern, The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries, Cambridge University Press (1991, p85. -Practical International on VAT, Monitor, Mar/Apr.2005, p.133. -Cnossen, Sijbren, What Rate Structure for a Value Added Tax, National Tax Journal, 1982, p205.

ويعتبر مستوى حد التكلفة الذي يصبح عنده التكلفة إلزامياً في ضريبة القيمة المضافة اختياراً حاسماً من حيث تصميم وتنفيذ الضريبة. والأهم في تحديد حد التكلفة في أي بلد يطبق الضريبة على القيمة المضافة المفاضلة بين الإيرادات وتكاليف تحصيلها عند تحديد حد التكلفة الملائم.

ويبلغ متوسط معدل ضريبة القيمة المضافة في جميع أنحاء العالم حوالي ١٥٪، وتكون ضريبة القيمة المضافة المستحقة على أي عملية بيع هي نسبة مئوية من سعر البيع، وتُحتسب وفقاً لقيمة المنتج أو الخدمة وليس الكمية، على سبيل المثال، إذا أراد تاجر بيع سيارة، فإنه يحسب أولاً سعر بيع السيارة بدون ضريبة القيمة المضافة، ثم يضرب سعر البيع في معدل ضريبة القيمة المضافة لحساب مبلغ ضريبة القيمة المضافة المراد تحصيلها، ويضيف هذا المبلغ إلى سعر البيع الخاص به، الذي يدفعه المشتري. بعد بيع السيارة، يحوّل التاجر ضريبة القيمة المضافة إلى هيئة الزكاة والضرائب والجمارك.

ويحق للشخص الخاضع للضريبة خصم جميع الضرائب التي دفعها بالفعل في المرحلة السابقة. وذلك بهدف تجنب الازدواج الضريبي وتدفع الضريبة فقط على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. بهذه الطريقة، نظراً لأن السعر النهائي للمنتج يساوي مجموع القيم المضافة في كل مرحلة سابقة، فإن ضريبة القيمة المضافة النهائية المدفوعة تتكون من مجموع ضريبة القيمة المضافة المدفوعة في كل مرحلة.

سعر الضريبة وفقاً للاتفاقية الموحدة :

نصت المادة السابعة والعشرين من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أن: "تُفرض ضريبة في جميع دول مجلس التعاون بنسبة ٥ ٪ من قيمة التوريد أو من قيمة السلع المستوردة المحددة، كما نصت على أن تعلن أسعار السلع والخدمات متضمنة ضريبة القيمة المضافة. وبذلك يكون القانون متفقاً مع ضوابط الضريبة، إذ فرض سعراً واحداً للضريبة ولم يفرض أسعاراً متعددة^(١).

سعر الضريبة في المملكة العربية السعودية والخاضعين له:

بدأت المملكة في تطبيق الضريبة مع بداية عام ٢٠١٨ ميلادياً والذي وافق عام ١٤٣٩ هجرياً، وحُدِّدَت قيمتها في يناير من ذلك العام لتساوي نسبة ٥ ٪. بحلول شهر مايو من عام ٢٠٢٠، صدر أمر ملكي بتعديل نظام ضريبة القيمة المضافة ورفع نسبتها إلى ١٥ ٪ والتي جرى رفعها للحدِّ من تأثيرات جائحة كورونا على الاقتصاد الوطني. وقد نص نظام ضريبة القيمة المضافة في النظام السعودي^(٢) في مادته الثانية على أنه: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة".

(١) المادة السابعة والعشرين من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي.

(٢) الصادر في ٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ الموافق ٢٥ / ٠٧ / ٢٠١٧ م وبالمرسوم الملكي رقم م / ١١٣ بتاريخ

٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ

يدفع الخاضعين لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية قيمة الضريبة بسعر (١٥٪) على المبلغ الذي ينفقه المستهلك النهائي بشكل محدد والتي تعتمد بشكل أساسي على سعر السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، والذي يتم جمعها عند تداولها في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإمداد، ابتداء من شراء المادة الخام وتحولها الى سلعة أو منتج، مروراً بتوزيعها بالبيع جملة وتجزئة، حتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة^(١).

وقد نصت المادة الثامنة عشرة من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي على أنه: تكون نسبة الضريبة المستحقة هي النسبة المطبقة في تاريخ التوريد، أو في تاريخ الاستيراد. كما نصت المادة التاسعة عشرة من النظام ذاته على أنه: " تحدد اللائحة تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة إلى التوريدات غير المنصوص عليها في الاتفاقية^(٢). وتنفيذا لهاتين المادتين، فقد نصت المادة السابعة والأربعون من اللائحة التنفيذية المنفذة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي في فقرتها الأولى على طرق سداد الأشخاص الملزمون بالضريبة على القيمة المضافة بقولها: " في الحالات التي تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المستلم من مورد غير مقيم، فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة عن طريق آلية الاحتساب العكسي، ويجب على العميل الخاضع للضريبة الاقرار عن ضريبة

(١) المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة في النظام السعودي.

(٢) المادتين الثامنة عشرة والتاسعة عشر من نظام ضريبة القيمة المضافة السعودي

المخرجات على التوريد وأي ضريبة مدخلات قابلة للخصم) إلى الحد الذي يمكن للعميل أن يستفيد من خصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات (في الإقرار الضريبي لتلك الفترة الضريبية. كما نصت في فقرتها الثانية على أن: " لأغراض النظام وهذه اللائحة فانه في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات إلكترونية في المملكة عن طريق وسيط الإنترنت أو بوابة تعمل كوسيط لمورد غير مقيم، فسوف يُفترض أن مشغل الوسيط أو البوابة يتصرف باسمه الخاص، ولكن نيابة عن المورد غير المقيم لتلك الخدمات الذي هو مسؤول عن سداد الضريبة عند توريدها، مع مراعاة الفقرة الثالثة من هذه المادة والتي تنص على أنه: " لا يسري الحكم الوارد في الفقرة الثانية من هذه المادة في حال توافر كل من الآتي:

أ. إذا تم الذكر صراحةً أن المورد غير المقيم هو المورد أثناء اجراء عملية البيع عبر الإنترنت وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين الأطراف وفي الفاتورة أو الإيصال الصادر من مشغل الوسيط أو البوابة.

ب. إذا لم يصرح مشغل الوسيط أو البوابة بتحميل العميل قيمة التوصيل أو قيمة السلع نفسها، ولم يضع الشروط والاحكام العامة بالنسبة الى التوريد^(١).

(١) المادة السابعة والأربعون من اللائحة التنفيذية المنفذة لنظام ضريبة القيمة المضافة السعودي.

المبحث الثاني

الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية يرتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث، فحين توجد أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق وإشباع الحاجات للفرد والمجتمع، لذلك تعد الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين ومؤشراً مهماً لتمييز تيار سياسي عن غيره في رؤيته الإستراتيجية وسياساته الاقتصادية ذلك للارتباطات الوثيقة بين الضريبة والتحويلات الاقتصادية وآثارها السياسية والاجتماعية على الدولة والمجتمع^(١).

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم المصادر المالية للدولة؛ نظراً لضخامة الأموال التي توفرها للخرينة العامة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية؛ وانعكاس آثارها على مختلف مستويات القطاعات الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية والخدمية، وأصبحت موضع اهتمام فقهاء ومتخصصي المالية العامة والتشريع الضريبي عن كثب سعياً منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة^(٢).

(١) طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة ٢٠٠٩م، ص ١.

(٢) صلاح نجيب العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة العاني، بغداد، العراق، ط ١٩٨٥، ص ٦٥.

ونظراً للأهمية التي تتصف بها الضريبة على القيمة المضافة في مختلف المجالات الجبائية ولكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة أصبح الحديث عن هذا الموضوع علماً قائماً في كل أقطار العالم.

ولبيان الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، سوف تناولها بالدراسة في مطلبين، على النحو التالي:

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

المطلب الثاني: الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

المطلب الأول : الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

تعد ضريبة القيمة المضافة من أدوات السياسات الاقتصادية الكلية حيث يمكن استخدامها في توجيه الإنتاج والاستهلاك والادخار وذلك عن طريق تحريك فئات الضريبة لصالح النشاط الاقتصادي المعنى أو ضده حسب توجهات الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية حيث تعد ضريبة القيمة المضافة فريضة مالية إجبارية يدفعها الفرد للدولة أو الهيئات العامة، دون مقابل مباشر يعود عليه تمكيننا للدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والتنمية^(١).

(١) عبد الوهاب عثمان شيخ، منهجية الإصلاح الضريبي في السودان - دراسات تحليلية للتطورات الاقتصادية في السودان، ١٩٩٧: ٢٠٠٠م، الرؤية المستقبلية. شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، الخرطوم، طبعة ٢٠٠١م، ص ١٢.

ومن ثم سيتم التعرض لبعض التداعيات الاقتصادية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في فروع أربع وعلى النحو التالي:

الفرع الأول : آثار ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك والادخار في المملكة العربية السعودية

تلعب الضريبة على القيمة المضافة دوراً كبيراً في المفاضلة عند توزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار وفي حجم الاستهلاك ويتوقف هذا على العديد من العوامل النفسية والموضوعية، ومن أهمها حجم الدخل؛ فكلما كان الدخل بسيطاً ومحدوداً استهلك كله أو أغلبه وإذا كان الدخل مرتفعاً تزداد نسب التوجه للادخار، كما تؤثر ضريبة القيمة المضافة مبدئياً على القوة الشرائية للأفراد بالسالب نظراً لارتفاع أسعار السلع التي تفرض عليها فكلما ارتفع سعر السلعة انخفض الطلب عليها مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض الاستهلاك.

ويتوقف تأثير الضريبة على القيمة المضافة في الاستهلاك على عدة أمور منها:

١- مقدار الضريبة التي يتم اقتطاعها من دخول الأفراد حيث أن معدل ما ينفقه الفرد على الاستهلاك مرتبط ارتباطاً وثيقاً بحجم دخله، فالضريبة التي تفرض على السلع التي يستهلكها الأشخاص ذوو الدخل المحدود تعمل على خفض الاستهلاك الخاص بنفس القدر الذي تقتطعه تقريباً، أما إذا فرضت الضريبة على السلع الترفيهية التي يستهلكها أصحاب الدخل المرتفع فإنها تعمل على خفض الاستهلاك ولكن بصورة أقل من القدر الذي تقتطعه، ويعتبر هذا غير عادل للطبقات محدودة الدخل وفقاً لآراء بعض الفقهاء لأن الضرائب تستخدم كأداة

لتحقيق التنمية الاقتصادية ومن ثم يجب أن يوزع عبء الضريبة على جميع أفراد المجتمع في تحقيق النمو وزيادة الرفاهية^(١).

٢- مدى مرونة الطلب على السلعة، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة فرض الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن لأن الطلب على هذه الأخيرة جامد أصلاً.

٣- درجة مرونة طلب الطبقات التي يقع عليها الضريبة، فالضريبة التي يدفعها الأغنياء لا تنقص استهلاكهم أما الضريبة التي يدفعها الفقراء فهي تقلل استهلاكهم.

وتتميز الضريبة على القيمة المضافة أنها تنصب على الإنفاق الاستهلاكي وتركز عليه مما يؤدي إلى زيادة فاعليتها في تقييد معدلات الاستهلاك والتأثير على الميول الحدية للاستهلاك وخفضها بصورة جبرية تمنع أي زيادة في الإنفاق الاستهلاكي نتيجة الزيادة التي تنتج عن التوسع في الاستثمار فهي تحد بصورة كبيرة الإنفاق الاستهلاكي غير الرشيد الذي يمثل جزء هام من عناصر الفائض الاقتصادي. وفي هذا السياق أكدت إحدى الدراسات أن ارتفاع ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٪ يؤدي إلى خفض الاستهلاك بنسبة مشابهة على المدى القصير ونسبة أعلى على المدى البعيد^(٢).

(١) عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١١٠: ١١٢.

(٢) صالح سلطان، تأثيرات ضريبة القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد الجزئي، صحيفة مال، الرياض،

ويختلف تأثير ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك بحسب نوع السلعة إذا كانت من السلع الكمالية عما إذا كانت من السلع الضرورية فقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في المملكة العربية السعودية عام ٢٠٢٢ أن ٦٦٪ من الشركات يرون أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يؤثر على نمط الإنفاق للفرد فيما يتعلق بالإنفاق على الأنشطة الترفيهية، وشراء السيارات، والكماليات، وأن من ٦٠٪ إلى ٨٣.٥٪ من الشركات يرون نتائج سلبية لضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك^(١).

وفيما يتعلق بتأثير ضريبة القيمة المضافة على ترشيد الاستهلاك الأسري الذي يخص (السكن، الملابس، الغذاء) فقد أكدت دراسة في المملكة العربية السعودية عام ٢٠١٩ أنه ثمة علاقة ارتباط مؤداها أنه كلما زاد سعر ضريبة القيمة المضافة كلما زاد ترشيد الاستهلاك الأسري^(٢).

كما أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يساعد على الحد من الادخار وتوجيه الجزء الأكبر من الدخل للاستهلاك، مما ينعكس على انخفاض حجم الاستثمارات. ونود الإشارة في النقطة السابقة أن نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية قد تعامل مع ذلك الأثر الاقتصادي من خلال فرض أقل معدل لضريبة

(١) وفاء السعيد، نجوى، أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أداء الشركات في المملكة العربية السعودية،

دراسة تطبيقية المجلة العلمية للنشر العلمي AISP، الرياض، ٢٠٢٢، عدد ٤٧، ص ٧٥٠، ٧٦١

(٢) إيناس السليمي، القيمة المضافة وانعكاسها على ترشيد الاستهلاك الأسري في السعودية، المجلة الدولية

للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ٢٠١٩، العدد السابع، ص ١٢٧

القيمة المضافة، بما يمكن فئات المجتمع ككل من توفير دخل يمكن ادخاره، يساهم في توفير موارد مادية تدار مرات متتالية بالعجلة الاقتصادية.

والخلاصة إن فرص ضريبة القيمة المضافة يؤدي بشكل عام إلى تخفيض الاستهلاك، وخاصة استهلاك أصحاب الدخل المحدودة، لأن اقتطاع جزء من دخولهم على شكل ضرائب يحد من قوتهم الشرائية لأن الدخل المعد للإنفاق سوف ينخفض، كما أن استهلاك الأغنياء يتأثر من الضرائب بنسبة ضئيلة، وإلى جانب أثر ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك يوجد أثر على الادخار، ولكن المتضرر من ذلك هم الأغنياء لأن بإمكانهم أن يقتطعوا جزءاً من دخلهم على شكل ادخار، فزيادة الضرائب يؤدي إلى تخفيض ادخارهم أما الفقراء تأثرهم يكون قليل جداً، لن ادخارهم منخفض جداً^(١). وفي سبيل حرص المشرع السعودي على تشجيع الادخار نجد أنه جعل تشغيل الحسابات الجارية والودائع والادخار من ضمن السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة في السعودية.

الفرع الثاني : آثار ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج

للنظام الضريبي آثار بعيدة المدى من الناحية الاقتصادية، فهو يؤثر على كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية الموجودة تحت تصرف المجتمع عن طريق تأثيره على الأثمان النسبية للمنتجات ولعناصر الإنتاج، إذ ينتج عن النظام الضريبي تغير بعض

(١) خالد شحادة الخطيب وآخرون: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، سنة ٢٠٠٥، الطبعة الثانية،

الأثمان بالارتفاع وتغير البعض الآخر بالانخفاض؛ مما يشكل دافعاً إلى إعادة توزيع الموارد الإنتاجية بين الاستخدامات المختلفة للحصول على معدل أعلى من الربح كي يؤثر النظام الضريبي على معدل نمو الاقتصاد القومي عن طريق تأثيره على دخول الأفراد وتوزيعها بين الاستهلاك والمدخرات ومن ثم على كمية الاستثمارات التي تمثل أحد محددات معدل النمو الاقتصادي وكذلك عن طريق تأثيره على معدل النمو الاقتصادي من حيث كيفية توزيع الكمية المعينة من الاستثمارات بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي^(١).

وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة أفضل التطبيقات العملية من الضرائب غير المباشرة لانتقال عبء الضريبة إلى الأمام^(٢)، كما تعمل على توزيع العبء الضريبي على كل مراحل العملية الإنتاجية بحيث لا تتحمل بها مرحلة واحدة، وطبقاً للقيمة التي تم إضافتها لكل مرحلة^(٣).

إن فرض أي ضريبة يؤثر على المنتج بشكل مباشر من خلال تأثيرها على نفقات الإنتاج من جهة ومن خلال تأثيرها على رغبة وقدرة المنتج على الاستمرار في العمل من جهة ثانية، فالضريبة التي تفرض كنسبة مئوية على السلعة أو كمبلغ

(١) عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ١١٧.

(٢) عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص ١٧٩.

(٣) خالد عبد العليم السيد، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص ٢٩١.

إجمالي تؤدي إلى رفع سعر السلعة بشكل غير مباشر، ولكن المشكلة تزداد تعقيدا عندما تفرض الضريبة على مادة أولية تدخل في إنتاج هذه السلعة الأمر الذي سينتج عنه ارتفاع أسعار عدة سلع تتكامل فيما بينها^(١).

الفرع الثالث : آثار ضريبة القيمة المضافة على الأسعار

إن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة دون أن يقابلها زيادة مباشرة في مستوى الأجور سيساهم في ارتفاع الأسعار، ويدفع التجار للبيع خارج الفاتورة لمساعدة فئات من المجتمع ترغب في الحصول على أسعار منخفضة، مما يتسبب في زيادة معدلات التضخم، وبالتالي تسرب جزء من الإيرادات خارج الخزينة العامة كانت ستؤول إليها بما يقلل من جدواها الاقتصادية (ولكن مع خفض الضرائب لنسبة بالنسبة معتدلة للسلع ذات الاستهلاك المتزايد إجراء رقابة مستمرة على الأسواق من قبل الأجهزة الحكومية المختصة يمكن الحد من التضخم.

ويترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد إن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول، بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا، وتكوين احتياطي معني، فإن تيار الانفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات

(١) محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، ٢٠٠٧،

طبعة الأولى ص ٨٩.

التضخم، أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من الدخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال، وإذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار^(١).

يعد الإعفاء من الضريبة في مقابل المعدل الصفري للضريبة من النقاط الهامة التي تؤثر على الأسعار، فالمشروع المعفى لا يضيف ضريبة قيمة مضافة على مبيعاته، ولكن يدفع ضريبة على مدخلاته (مشترياته) ولا يسمح له باسترداد ضريبة القيمة المضافة، على عكس المشروعات التي يفرض عليها الضريبة بالمعدل (صفر) فلا يوجد ضريبة على المبيعات وفي نفس الوقت يحق له استرداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعها على مدخلاته. وقد يدفع ذلك الأمر البعض إلى رفع أسعار السلع والخدمات لتعويض ضريبة القيمة المضافة المدفوعة وغير المستردة.

إن لفرض ضريبة القيمة المضافة ثلاث نتائج بصورة طبيعية في مجال الأسعار هي:

١. تخفيف أسعار الاستثمارات (السلع الاستثمارية - الرأسمالية) ومخزون المؤسسات من السلع، وذلك نتيجة مبدأ الحسم الذي تعتمد عليه الضريبة على القيمة المضافة.

(١) أحمد لهيبات وآخرون، الاقتصاد والإدارة والقانون، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، وهران، الجزائر، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، الطبعة الأولى، ص ١٥٠.

٢. تخفيض طفيف للأسعار عند التصدير إذ سيصبح المنتج (السلعة أو الخدمة المصدرة) في حل من الضريبة المستوفاة في الأصل على المواد الأولية أو الاستثمارات والأعباء وبشكل عام الأموال والخدمات اللازمة لإنتاجه أو استيراده، بالإضافة لخضوعه للمعدل الصفري للضريبة، وذلك بفضل آلية حسم الضريبة لعمليات التصدير المعفاة من الضريبة مع حق الحسم.

٣. ارتفاع الأسعار الاستهلاكية. فنظراً لأن ضرائب القيمة المضافة تقدم إعفاء كامل أو معدلات أقل بالنسبة لجزء هام من الاستهلاك، سوف تزيد ضريبة القيمة المضافة أسعار بعض المنتجات أو الخدمات المتعلقة بغيرها، ويمكن أن يؤدي هذا إلى تغيرات المشتريات والتوظيف والنشاط الاقتصادي ضمن الشركات والصناعات.

الفرع الرابع: آثار ضريبة القيمة المضافة على توزيع الدخل

قد ينتج عن الضريبة إعادة توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير مباشرة، باعتبارها أشد عبئاً على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار. الطريقة التي تستخدمها الدولة الحصيلية الضريبة تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلية في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل^(١).

(١) طارق الحاج، مالية عامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠٩، الطبعة ١، ص: ٤٧، ٤٨.

والضرائب على القيمة المضافة تشكل أداة لإعادة توزيع الدخل القومي عن طريق التأثير في الدخول النقدية والعينية، وكذلك عن طريق رفع أثمان السلع والخدمات. وحتى يمكن تحديد أثر الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يجب تحديد الشخص الذي استقر عليه عبء الضريبة بشكل نهائي، لأن نقل عبء الضريبة قد يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بغير الوجهة التي أرادها المنظم. كما أن الأثر النهائي للضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يتوقف على سياسة الإنفاق العام واتجاهاته، فقياس إعادة توزيع الدخل القومي يتم عن طريق الموازنة بين ما يدفعه الفرد من الضرائب وبين قيمة المنافع التي تعود عليه من النفقات العامة، فإذا كان ما حصل عليه من منافع أقل مما دفعه من ضرائب فمعنى ذلك أن هذا الفرد قد نقل إلى غيره جزءاً من دخله، أما إذا كان ما حصل عليه أكثر مما دفعه فمعنى ذلك أنه استفاد من عملية إعادة التوزيع^(١).

والحكم على مدى فعالية النظام الضريبي في إعادة التوزيع يتطلب النظر إلى النظام الضريبي بأكمله كوحدة متكاملة، لأن ما قد تحدثه بعض الضرائب من نتائج جيدة في المساواة والعدالة في إعادة توزيع الدخل القومي، قد تعطله ضرائب أخرى ذات نتائج سلبية، ويمكن علاج ذلك باتخاذ بعض الإجراءات في نطاق ضرائب أخرى، وللضرائب دورها في التوزيع في الاتجاهات التالية:

١. تعيد توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات أو عوامل الإنتاج أو الأنشطة والأقاليم المختلفة للدولة.

(١) قدرى جميل، التضخم في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، ٢٠١٧ ص ٢٦٠.

٢. الضريبة على القيمة المضافة تقع على المستهلك وتشكل عبئاً أكبر على الطبقات ذات الدخل المحدودة لأنها تخصص الجزء الأكبر من دخلها للاستهلاك، وهي ذات ميل حدي مرتفع للاستهلاك بالمقارنة بالطبقات الغنية، وهذا يعني إعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات الغنية.

ولكن أثر الضرائب على القيمة المضافة في هذا الاتجاه يتوقف على نوعية السلعة التي تفرض عليها كمالية أو ضرورية وعلى أسلوب فرضها قيمية أو نوعية. ففرض الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية لا يؤثر على أصحاب الدخل المحدودة حيث يكون استهلاك هذه السلع يكاد يكون مقصوراً على الطبقات الغنية والعكس صحيح، وبالتالي يجب أن تتدرج أسعار الضريبة حسب أهمية السلع للمواطنين في رفع السعر كلما كانت السلعة كمالية.

إن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تنازلية باعتبارها ضريبة ذات وعاء عريض يمتد ليشمل الضروريات، وعادة ما تقاس تنازلية هذه الضريبة بمدى تأثيرها على الدخل السنوي للأسرة.

ونود الإشارة إلى إن الأثر الاقتصادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يحتاج إلى دراسات ومراجعة دورية من القائمين عليه حتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة منها، والعمل في نفس الوقت على رفع درجة الوعي الضريبي والالتزام الطوعي للمتعاملين في تلك الضريبة ودورها في توفير مصدر إيرادات عامة للدولة، للحد من مشكلات التهرب الضريبي التي تنتج من حالة الاعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

المطلب الثاني : الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

الضريبة على القيمة المضافة تحدث آثاراً مالية كبيرة ودائماً ما تحظى باهتمام في الدراسات المالية إذ كانت ولا تزال من الأدوات الرئيسية والهامة في تحقيق أهداف الدولة في العديد من دول العالم وخاصة الدول ذات الموارد والثروات الطبيعية والصناعية المحدودة، ليس فقط كونها إحدى المصادر الرئيسية لتمويل في الخزانة العامة فحسب، بل أيضاً كوسيلة إستراتيجية فاعلة تمكن الدولة من التدخل الإيجابي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ حيث تسهم الأموال المحصلة منها في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات كالصحة والتعليم والخدمات الأخرى ورفع مستوى البنية التحتية في البلاد وتدعيمها وتنشيط السياسات الاقتصادية كدعم السلع أو القطاعات أو أنشطة اقتصادية معينة أو تحسين الدخل الفردي وبرامج الرعاية الاجتماعية والضمان الاجتماعي والتأمين وتوفير فرص العمل ومعالجة أزمة البطالة^(١).

كما أن ضريبة القيمة المضافة لها دور حيوي في السيطرة على السوق المحلية واحتواء الأضرار الناجمة عن بعض السلع ذات الآثار السلبية أو تقليل استهلاكها قدر الإمكان من خلال زيادة الرسوم الجمركية والقيمة الضريبية على تلك السلع

(١) مازن محمود عبد الله الكبيسي، أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٨ م، ص ٨٥.

كمثال ذلك الضريبة الانتقائية المطبقة في المملكة العربية السعودية على بعض السلع مما يضيق نسب استهلاكها نظراً لارتفاع أسعارها في السوق المحلية^(١). إن الإيرادات العامة من أهم أوجه النشاط الحكومي وهي تمثل الوجه الآخر للنفقات العامة. وتشكل الإيرادات الضريبية أهم بنود الإيرادات العامة. والضرائب في عصرنا الراهن هي أهم موارد الدول على الإطلاق حيث تمول ثلاثة أرباع الإنفاق العام في الدول المتقدمة، وتشكل حصيلة الضريبة على القيمة المضافة مصدراً تمويلياً مهماً للعديد من البلدان المطبقة لهذه الضريبة. ويعتمد الدخل المحتمل الذي يمكن أن ينشأ عن ضريبة القيمة المضافة على جملة من العوامل منها: إلى أي مدى سيصل الأساس الضريبي وإلى أي حد ستكون الأعمال متلائمة مع الضريبة؟، بما يعنى العمل على تأمين الإطار التحليلي الذي يمكن أن يستخدم لتقدير الأساس الضريبي المحتمل والإيرادات ذات الصلة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة في البلدان النامية؛ فعندما ترغب حكومة بلد نام أن تعتمد أكثر على ضريبة القيمة المضافة بمرور الزمن عندئذ يجب ان تقوم بشكل قسري بتوسيع الأساس وتعزيز الموائمة.

إن مؤيدي ضريبة القيمة المضافة يرون أنها شكلاً من أشكال الضريبة على درجة عالية من الكفاءة ويعتبرون أن اختبار صحة هذه المقولة واضح من خلال حجم

(١) هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، ١٩٨٦، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ص ٨.

الإيرادات التي تحصل عليها الدول المطبقة لهذه الضريبة مقارنة مع الدول التي لا تطبقها، طبعاً مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى. وقد اعتمدت الدراسات في قياس مدى فعالية ضريبة القيمة المضافة في تحصيل الإيرادات على معيارين:

المعيار الأول: وهو نسبة الكفاءة والذي يقاس بنسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج القومي الإجمالي منسوباً إلى السعر النمطي لهذه الضريبة.

المعيار الثاني: وهو نسبة الكفاءة للاستهلاك ويقاس بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الاستهلاك مقسومة على السعر النمطي للضريبة.

إن الأثر الإيجابي لضريبة القيمة المضافة على الإيرادات يقل كلما ارتفعت نسبة الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي، الأمر الذي يرجح كون أنواع الضرائب الأخرى في تلك الاقتصاديات "التعريفية الجمركية" أقل فعالية من ضريبة القيمة المضافة في تعبئة الإيرادات، حيث أنه من المفترض أن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ينبغي أن يعود بالنفع على أداء الصادرات نتيجة استثنائها من هذه الضريبة، إلا أن سعر الصرف والأسعار الداخلية من الممكن أن تعدل حتى توازن إلى حد ما يحدث من آثار الضرائب على تكاليف الإنتاج، ولهذه الأسباب نادراً ما يستخدم تحسن أداء الصادرات كحجة لاعتماد ضريبة القيمة المضافة⁽¹⁾.

الضريبة على القيمة المضافة تنعكس آثارها في الميزانية العامة للدولة خاصة في جانب الإيرادات ومدى ما يتحقق من ورائها في زيادة هذا الجانب ويحد من فجوة

(1) Glenn P. Jenkins Chun –Yan Kuo – A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf.

العجز في الميزانية والوجه الآخر للآثار المالية لضريبة القيمة المضافة هو نسبة إيراداتها إلى الناتج المحلي الإجمالي ومن ثم سيتم التعرض لبعض الآثار المالية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في فرعين وعلى النحو التالي:

- تأثير ضريبة القيمة المضافة على الميزانية العامة في السعودية ٢٠١٧ / ٢٠٢٢ م

- كفاءة ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

الفرع الأول : تأثير ضريبة القيمة المضافة على الميزانية العامة في السعودية

٢٠١٧ / ٢٠٢٢ م

سجلت الإيرادات الضريبية الفعلية من السلع والخدمات في المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٧ م نحو ٣٨ مليار ريال بانخفاض نسبته ٣٢.٣٪ مقارنة بالمعدل المقرر بالميزانية، تأثراً بتباطؤ النمو الاقتصادي (في ذلك العام) والذي أثر على عدد من الأنشطة والقطاعات الاقتصادية^(١).

وقد بلغت الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات ومنها رسوم المنتجات النفطية، والضريبة الانتقائية، وضريبة القيمة المضافة بعد تطبيقها في المملكة في عام ٢٠١٨ م مبلغ ١١٤.٩٨٨ مليار ريال بزيادة قدرها ثلاثة أضعاف ٣٠٠٪ عن العام الماضي ٢٠١٧، وهذا يعود جزئياً إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة اعتباراً من أول يونيو ٢٠١٨ م^(٢).

(١) المصدر- تقرير نهاية العام المالي ٢٠١٧ م لأداء الميزانية الفعلية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

(٢) المصدر- التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة (٢٠١٨ هـ - ١٤٤٠ / ١٤٣٩) الربع الثالث من

السنة المالية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

وقد بلغت الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات ومنها رسوم المنتجات النفطية، وضريبة المنتجات الضارة، وضريبة القيمة المضافة لعام ٢٠١٩م مبلغ ١٥٥,٤١٥ مليار ريال بنسبة ٣٢.٣٪ زيادة عن المعدل المقرر في الميزانية، وزيادة قدرها ٣٥٪ عن ٢٠١٨ وهذا يعود جزئياً إلى تطبيق ضريبة السلع الانتقائية وضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪^(١).

وقد بلغت الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات منها: ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية لعام ٢٠٢٠م حوالي ١٦٣,٣٤٦ مليار ريال زيادة بنسبة ٧٦٪ زيادة عن المعدل المقرر في الميزانية في الربع الرابع من العام المالي ٢٠١٩م، وهذا يعود جزئياً إلى رفع معدل (سعر ضريبة القيمة المضافة) من ٥٪ إلى ١٥٪ جراء تعويض ما سببته جائحة كورونا من أضرار وخسائر جمة للاقتصاد العالمي^(٢)، كما يعني ذلك زيادة في الحصيلة الضريبية عن العام الماضي ٢٠١٩ بنسبة ٥٪.

و بلغت إيرادات الضرائب على السلع والخدمات منها رسوم المنتجات النفطية، والضريبة الانتقائية، وضريبة القيمة المضافة لعام ٢٠٢١ مبلغ ٢٥١,٣٦٥ مليار ريال مرتفعة بمقدار (٤٣ مليار ريال) عن تقديرات الميزانية وزيادة في الحصيلة

(١) المصدر - التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة (٢٠١٩م، ١٤٤٠ / ١٤٤١) الربع الرابع من السنة المالية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

(٢) المصدر - التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة (٢٠٢٠م، ١٤٤١ / ١٤٤٢) الربع الرابع من السنة المالية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

الضريبية عن العام السابق ٢٠٢٠ قدرها ٢٠.٥٪ ويُعزى ذلك بشكل رئيس إلى ارتفاع إيرادات ضريبة القيمة المضافة والضرائب الانتقائية عن المعتمد في الميزانية بنسبة ٣٥.٣٪ و ٤.١٪ على التوالي نتيجة تحسن النشاط الاقتصادي بأكثر من المتوقع بالإضافة إلى التقدير المتحفظ في بعض بنود الإيرادات، وعلى وجه الخصوص ضريبة القيمة المضافة التي شهدت الأثر السنوي الكامل بعد تطبيق الزيادة في نسبة الضريبة في العام السابق^(١).

وقد بلغت إيرادات الضرائب على السلع والخدمات (ضرائب السلع والخدمات منها رسوم المنتجات النفطية، والضريبة الانتقائية، وضريبة القيمة المضافة لعام ٢٠٢٢ م مبلغ ٢٥١,٤٥٥ مليار ريال مما يعني زيادة في الحصيلة الضريبية عن العام السابق ٢٠٢١، بنسبة ٠.٠٤٪^(٢).

الفرع الثاني : كفاءة ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

فيما يتعلق بنسبة كفاءة ضريبة القيمة المضافة منذ تطبيقها عام ٢٠١٨ في المملكة العربية السعودية والتي تقاس بنسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي ووفقاً للتقارير والدراسات فإن الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة خلال الأعوام ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١ حسب التقديرات الواقعية هو

(١) المصدر- التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة (٢٠٢١م، ١٤٤١ / ١٤٤٢) الربع الرابع من السنة المالية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

(٢) المصدر- التقرير الربعي لأداء الميزانية العامة للدولة (٢٠٢٢م، ١٤٤٢ / ١٤٤٣) الربع الرابع من السنة المالية الصادر عن وزارة المالية السعودية.

٢٦٣٣، ٢٦٤٢، ٢٥٣٣، ٢٦١٥ مليار ريال على التوالي عن السنوات المذكورة^(١).
وحيث كانت الحصيلة الضريبية بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن السنوات
المذكورة هي ١١٥، ١٥٥، ١٦٣، ٢٥١ مليار ريال على التوالي فيمكن استخلاص
نسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي السعودي والتي
كانت تقديراتها كالتالي عن عام ٢٠١٨ كانت النسبة ٤.٣٪، وفي عام ٢٠١٩ كانت
النسبة هي ٥.٨٦٪، وفي عام ٢٠٢٠ كانت النسبة ٦.٤٣٪، وأخيراً في عام ٢٠٢١
كانت نسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي السعودي
٩.٦٪^(٢). وفي ضوء ما سبق يتبين لنا زيادة نسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى
الناتج المحلي الإجمالي السعودي خلال السنوات ٢٠١٨ / ٢٠٢١ م وذلك يعني
زيادة نسب كفاءة ضريبة القيمة المضافة حيث بلغت ١.٣٪ في عام ٢٠١٩ عن عام
٢٠١٨ كما بلغت النسبة ١٪ زيادة في عام ٢٠٢٠ عن عام ٢٠١٩، وبلغت نسبة الزيادة
١.٥٪ في عام ٢٠٢١ عن عام ٢٠٢٠ الأمر الذي يؤكد زيادة نسبة كفاءة ضريبة القيمة
المضافة منذ تطبيقها عام ٢٠١٨ في المملكة العربية السعودية وحتى نهاية عام
٢٠٢١ م.

(١) المصدر - مركز البحوث والمعلومات، أثر تطور الناتج المحلي الإجمالي بالمملكة على تنوع القاعدة

الاقتصادية، تطلعات رؤية ٢٠٣٠، غرفة الرياض، ٢٠٢٢، ص ٣٣

(٢) المصدر - من إعداد الباحث والاستعانة بتقارير أداء الميزانية عن السنوات المذكورة، هيئة الإحصاء

السعودية، دراسات غرفة الرياض.

خاتمة البحث

بعد أن انتهينا من دراسة موضوع البحث " الآثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية " نجد أنه تم تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) الصادر بتاريخ ٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ٢٨ / ٤ / ١٤٤١ هـ ، والأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) بتاريخ ١٥ / ١٠ / ١٤٤١ هـ ، وأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة له آثار وانعكاسات على بعض المتغيرات الاقتصادية فهي تؤثر على الاستهلاك بدرجة أكبر على أصحاب الدخل المحدودة، وتؤثر بدرجة أكبر على الأغنياء بالنسبة للدخار، كما تؤدي لزيادة مستويات الأسعار للسلع الاستهلاكية، وتساعد على إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنية، وساهمت ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات في ميزانية المملكة العربية السعودية أعوام ٢٠١٨ / ٢٠٢٢ من ١١٥ مليار ريال تقريباً في ٢٠١٨ حتى بلغت ٢٥١ مليار العام الماضي ٢٠٢٢ أيضاً ساهمت بنسب متزايدة في الناتج المحلي الإجمالي السعودي حتى نهاية عام ٢٠٢١ حيث سجلت نسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي السعودي ٩.٦٪. وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج، وانتهينا إلى مجموعة من التوصيات، نبينها

تباعاً، على النحو التالي:

أولاً: نتائج الدراسة

١- بدأت المملكة العربية السعودية في تطبيق الضريبة مع بداية عام ٢٠١٨ ميلادياً والذي وافق عام ١٤٣٩ هجرياً، وحُدِّدَت قيمتها في يناير من ذلك العام لتساوي

نسبة ٥٪ بحلول شهر مايو من عام ٢٠٢٠، صدر أمر ملكي بتعديل نظام ضريبة القيمة المضافة ورفع نسبتها إلى ١٥٪ والتي جرى رفعها للحد من تأثيرات جائحة كورونا على الاقتصاد الوطني.

٢- الهيئة العامة للزكاة والضرائب والجمارك هي الجهة المكلفة بالقيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب بأنواعها (المباشرة وغير المباشرة) والرسوم الجمركية، وتحقيق الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بها وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية.

٣- الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي، مهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة أو معنى منها مع حق الحسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده الدولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها.

٤- الضريبة على القيمة المضافة تقع على المستهلك وتشكل عبئاً أكبر على الطبقات ذات الدخل المحدودة والتي تخصص الجزء الأكبر من دخلها للاستهلاك، وهي ذات ميل حدي مرتفع للاستهلاك بالمقارنة بالطبقات الغنية.

٥- نسبة ٦٦٪ من الشركات في المملكة العربية السعودية يرون أن ضريبة القيمة المضافة تؤثر سلباً على نمط الاستهلاك في الأنشطة الترفيهية والسلع الكمالية.

٦- نسبة ٦٠ إلى ٨٣.٥٪ من الشركات في المملكة العربية السعودية يرون نتائج سلبية لضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك بصفة عامة.

- ٧- توجد علاقة ارتباط مؤداها أنه كلما زاد سعر ضريبة القيمة المضافة كلما زاد ترشيد الاستهلاك الأسري في المملكة العربية السعودية.
- ٨- تؤثر ضريبة القيمة المضافة على الادخار بدرجة أكبر على الأغنياء حيث تؤدي إلى تخفيض ادخارهم وتأثيرها على الفقراء يكون ضعيف لأن ادخارهم منخفض أصلاً.
- ٩- ينتج عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة تأثير على الأثمان النسبية لعناصر الإنتاج والمنتجات فهي تؤثر على كفاءة استخدام الموارد إنتاجية.
- ١٠- تؤدي ضريبة القيمة المضافة إلى زيادة مستويات الأسعار للسلع الاستهلاكية كما تؤدي إلى تخيف طفيف لأسعار السلع عند التصدير لخضوع تلك السلع للمعدل الصفري للضريبة.
- ١١- ضريبة القيمة المضافة تعيد توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات أو عوامل الإنتاج أو الأنشطة وغالباً ما يكون إعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات الغنية.
- ١٢- سجلت الإيرادات الضريبية الفعلية من السلع والخدمات في المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٧م نحو ٣٨ مليار ريال بانخفاض نسبته ٣٢.٣٪ مقارنة بالميزانية.
- ١٣- بلغت الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات ومنها رسوم المنتجات النفطية، وضريبة المنتجات الضارة، وضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية

السعودية لعام ٢٠١٨ م، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١، ٢٠٢٢ م مبلغ ١١٥، ١٥٥، ١٦٣، ٢٥١، ٢٥١، مليار ريال على التوالي.

١٤- بعد تطبيق ضريبة القيمة المضاف في المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٨ تزايد معدل الحصيلة بمقدار ثلاثة أضعاف عن عام ٢٠١٧ وكانت معدلات الزيادة في الحصيلة خلال الأعوام ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١، ٢٠٢٢ على التوالي هي ٣٥٪، ٥٪، ٢٠.٥٪، ٠.٠٤٪.

١٥- تزايدت نسبة إيرادات ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي الإجمالي السعودي بالأسعار الثابتة خلال الأعوام ٢٠١٨/٢٠٢١ على التوالي إلى ٤.٣٪، ٥.٨٪، ٦.٤٪، ٩.٦٪.

١٦- زادت نسبة كفاءة ضريبة القيمة المضافة منذ تطبيقها عام ٢٠١٨ حتى عام ٢٠٢١ في المملكة العربية السعودية بمعدلات ١.٣٪، ١٪، ١.٥٪ على التوالي في السنوات المذكورة.

ثانياً: توصيات الدراسة

حصاد النتائج سالفه الذكر للآثار الاقتصادية والمالية للضريبة على القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية توضح أنه يتعين على المنظم الضريبي مراعاة عدة اعتبارات عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة منها:

١- مراعاة شمولية وعاء الضريبة لتحقيق المستهدف من الإيرادات الضريبية في جانب الإيرادات بالموازنة العامة للدولة. مع فرض غرامات رادعة للمكلفين الذين يحاولون التهرب من أداء الضريبة.

- ٢- مراعاة المقدرة التكلفة للتكليف ويستوجب ذلك تقرير إعفاءات وتخفيضات على السلع الضرورية التي لا يمكن للفقراء الاستغناء عنها.
- ٣- ضرورة تطبيق سعر لضريبة القيمة المضافة على السلع الضرورية وسعر آخر على السلع الكمالية مع مراعاة المعدل الصفري الذي لا يسري إلا على الصادرات.
- ٤- ضرورة توافق سعر الضريبة مع الأوضاع الاقتصادية بمعنى زيادة سعر الضريبة في فترات التضخم وخفض سعر الضريبة في فترات الانكماش.
- ٥- زيادة درجة الوعي والالتزام الطوعي للمكلفين وفئات المجتمع عن الدور الحيوي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة واطهار دور هذه الضريبة في تحسين الوضع الاقتصادي.
- ٦- تحديث وتطوير الوسائل الإلكترونية بين الجهات الحكومية وكافة الأجهزة بالدولة بما يتناسب مع مستجدات الذكاء الاصطناعي وبما يخدم كافة مراحل المحاسبة الضريبية.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع اللغة العربية

أ- الكتب العامة والمتخصصة:

١. أحمد حشيش، د. زينب حسين عوض الله، "أصول الاقتصاد السياسي - نظرية القيمة والثمن ونظرية الاستهلاك" - الجزء الثاني، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٩م.
٢. أحمد لهيبات وآخرون، الاقتصاد والمانجمنت والقانون، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، وهران، الجزائر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨.
٣. خالد شحادة الخطيب وآخرون: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، طبعة الثانية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، سنة ٢٠٠٥.
٤. خالد عبد العليم السيد عوض، "الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق"، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٧.
٥. سلمي، مفلح القحطاني، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب، الناشر، دار الإجابة، الرياض، السعودية، الطبعة الثانية، ٢٠٢١م.
٦. صابر يونس بريك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦.
٧. صلاح نجيب العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة العاني، بغداد، العراق، ط ١٩٨٥.

٨. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة ٢٠٠٩م.
٩. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧.
١٠. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠٨م.
١١. عبد الله محمود أمين، "المشاكل التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من وجهة نظر محاسبية"، منشورات وزارة المالية، بغداد، العراق، ٢٠٠٢.
١٢. عبد الناصر حسين، "الضريبة المصرية العامة على المبيعات - دراسة تأصيلية مع شرح لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م"، بدون ناشر أو سنة نشر.
١٣. عبد الوهاب عثمان شيخ، منهجية الإصلاح الضريبي في السودان - دراسات تحليلية للتطورات الاقتصادية في السودان، ١٩٩٧: ٢٠٠٠م، الرؤية المستقبلية. شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، الخرطوم، طبعة ٢٠٠١م.
١٤. فادي موييز القاعي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، ٢٠٠٢م.
١٥. فاطمة السويسي، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٤.
١٦. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، طبعة ٢٠١١م.

١٧. محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق ٢٠٠٧، طبعة الأولى.

١٨. موريس صادق، موسوعة التهريب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩.

١٩. هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد الجزء الأول الطبعة الثانية، ١٩٨٦.

ب: الرسائل العلمية:

• رسائل الدكتوراه:

١. عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٨٨ م.

٢- مازن محمود عبد الله الكبيسي، اهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.

٣. محمود إبراهيم القلموني، " المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات " رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨ م.

• رسائل الماجستير:

١. لؤي شيخ الدين عبد الله عبد الرحمن، القياس المحاسبي للضريبة على القيمة

المضافة وأثره على الإيرادات العامة- دراسة ميدانية ديوان الضرائب- ولاية الخرطوم جامعة النيلين- السودان، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٧م، رسالة ماجستير غير منشورة.

٢. محمد جمعة، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥.

ج: بحوث المجالات العلمية والمقالات:

١. اوراكل، ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي، برامج إدارة المؤسسات من اوراكل لتسهيل التزام الشركات، الخدمات التحليلية ، الرياض، ٢٠١٧م.

٢. إبراهيم العيسوي، " الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، معهد التخطيط القومي، كراسات السياسات، القاهرة، يناير ٢٠١٤ العدد (١).

٣. إبراهيم عبد الحلیم، الضريبة على القيمة المضافة بديلا عن ضريبة المبيعات، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية، حول - المنظومة الضريبية المستقبلية، الفترة من ١٥-١٧ سبتمبر ٢٠١٢.

٤. إيناس السليمي، القيمة المضافة وانعكاسها على ترشيد الاستهلاك الأسري في السعودية، المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، الرياض، العدد السابع، ٢٠١٩.

٥. باسم نعيم عوض، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، -المؤتمر الضريبي السابع عشر (تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري) ٢٠١١، الفترة من ٥ - ٧ يوليو ٢٠١١. الناشر مجلة البحوث المالية والضريبية القاهرة ٢٠١١.
٦. رسول راضي حربي، "منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة"، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، الشارقة، ١٩٩٩.
٧. سعيد عبد المنعم محمد، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٥، العدد ٩٦.
٨. قدري جميل، التضخم في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، ٢٠١٧.
٩. صالح سلطان، تأثيرات ضريبة القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد الجزئي، صحيفة مال، الرياض، ٢٠/٥/٢٠٢٠.
١٠. كمال حمدان، "الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة" المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة بيروت العربية، ١٩٩٩.
١١. لويس حبيقة، "ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف"، مجلة المقاول، لبنان، أيلول، ٢٠٠٠. العدد ٦٠،

١٢. مركز البحوث والمعلومات، أثر تطور الناتج المحلي الإجمالي بالمملكة على

تنويع القاعدة الاقتصادية، تطلعات رؤية ٢٠٣٠، غرفة الرياض، ٢٠٢٢.

١٣. وفاء السعيد، نجوى، أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أداء الشركات في

المملكة العربية السعودية، دراسة تطبيقية المجلة العلمية للنشر العلمي AJSP،

الرياض، ٢٠٢٢، عدد ٤٧

١٤. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الضريبة على القيمة المضافة: معوقات ومقترحات -

التنظيم الفني - آليات التطبيق، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، الجمعية المصرية

للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١٥م العدد ٦٦٠.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Ahmed Ehtisham and Nicholas Stern, The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries, Cambridge University Press (1991, Practical International on VAT, Monitor, Mar/Apr.2005
2. Alain Charlet and Stephaie Buy dens. "The OECD International VAT/GST guidelines: past and future developments
3. Ben J -M. Terra . & Julie Kajus Introduction to value added tax in the EC after 1992 Ernest & Young Boston , 1992.
4. Clossen, Sijbren, What Rate Structure for a Value Added Tax, National Tax Journal .1982
5. Cumbers, Andrew and, Birch, Kean, "Public sector spending and regional economic development: Crowding out or Adding value" university of Glasgow, center for advanced, UK. January, 2006.
6. Daniel I. Mitchell, "Beware the Value - Added Tax "Heritage Foundation. U.S.A. 2005.
7. De Mello, L. 2009. Avoiding the Value Added Tax Theory and Cross-Country Evidence. Public Finance Review.
8. . Glenn P .Jenkins Chun -Yan Kuo - A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE- 2010.
9. Gendron, P. P. 2016 .Value Added Tax: A Comparative Approach. National Tax Journal.
10. James Bickley, "Value - Added Tax as a New Revenue Source, Congressional Research Service" Public Finance Review, VOL.25, No.3, U.S.A. 2005.
11. Simon Games, "Tax Compliance, self -assessment and Tax Administration", University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2006.

الفهرس

٢٠٤	موجز عن البحث
٢٠٤	مقدمة
٢١٠	المبحث التمهيدي : نشأة وماهية ضريبة القيمة المضافة
٢١١	المطلب الأول : نشأة ضريبة القيمة المضافة وتطورها
٢١٦	المطلب الثاني : ماهية ضريبة القيمة المضافة
٢٢٦	المبحث الأول : ضوابط وسعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
٢٢٧	المطلب الأول : ضوابط الضريبة والمكلفين بها في المملكة العربية السعودية
٢٣٣	المطلب الثاني : سعر ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
	المبحث الثاني : الآثار الاقتصادية والمالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية
٢٣٩	السعودية
	المطلب الأول : الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية
٢٤٠	السعودية
٢٥١	المطلب الثاني : الآثار المالية لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
٢٥٨	خاتمة البحث
٢٦٣	قائمة المراجع
٢٦٩	الفهرس