تطبيقات ضريبة القيمة المضافة لتعزيز الايرادات الضريبية في مصر والسعودية

الباحث: حيدر علي كاظم

بأشراف: أ.م.د. باقر كرجي الجبوري

جامعة القادسية / كلية الادارة والاقتصاد

المقدمة:Introduction

اصبحت الضريبة اداة تخطيطية لأنها إحدى الوسائل التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه هذه النشاطات الوجهة السليمة بما يعزز ايرادات البلد. ومن اهم انواع الضريبة هي ضريبة القيمة المضافة وهي ضريبة تُفرض بتزايد بناءً على الزيادة في قيمة المنتج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع. وتعوض ضريبة القيمة المضافة أساسًا الخدمات المشتركة والبنية الأساسية المقدمة في منطقة معينة من قبل دولة وممولة من دافعي الضرائب التابعين لها والتي تم استخدامها في إعداد هذا المنتج أو الخدمة وهي لا تفرض على جميع المناطق، وقد يتم إعفاء السلع والخدمات المعدة للتصدير، ويتم عادة تطبيق ضريبة القيمة المضافة كضريبة قائمة على الوجهة حيث يستند معدل الضريبة على موقع المستهلك ويتم تطبيقه على سعر البيع.

أهمية البحث:Research Importance

تنبع أهمية البحث من انه يوضح هذا المبدأ بفرض الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيق ضريبة القيمة الجديدة على الثقافة الضريبية وهو محاولة لكشف القيمة المضافة في البلاد من خلال دراسة تأثير تطبيقها على الواقع الاجتماعي والقطاعات الاقتصادية بعد الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الاقتصاد في البلاد بحيث يستطيع المشرع الضريبي الاستفادة من خصائصها وشروط تطبيقها بحيث يحقق إصلاحا ضريبيا فعالا من خلال توفير الإدارة الضريبة الفعالة لكي يتناسب النظام الضريبي في الدولة مع السياسات

الاقتصادية المتبعة، ومن ثم العمل على إلغاء العديد من الضرائب على الإنفاق في نظامنا الضريبي بما يتناسب مع تطبيق VAT في البلاد .

مشكلة البحث: **Research Problem**

تتمثل مشكلة البحث عدم تصميم وتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في العراق، للصعوبة في ذلك حسب رأي من يتصدون للسياسة المالية، على الرغم من أهميتها في تمويل خزينة الدولة بالمزيد من الإيرادات التي تعزز وتدعم الاقتصاد العراقي ولاسيما في الوقت الحاضر والذي يشهد تراجعا في أسعار النفط.

فرضية البحث: **Research Hypothesis**

يبنى البحث على الفرضية الآتية:

<<يوجد ارتباط معنوي بين فرض ضريبة وزيادة إيرادات الدولة بمقدار يفوق تكاليف تحصيلها في حالة وجود إدارة فاعلة تعتمد إجراءات كفؤة في الفرص والتحصيل باعتماد السجلات المحاسبية وفي إطار وعي ضريبي جيد>>

هدف البحث: **Research Objective**

يهدف البحث إلى دراسة مفهوم ضريبة القيمة المضافة والتعرف على آلياتها ونظمها، وتحليل دخلها ضمن النظام الضريبي في البلاد وإمكانية تطبيقها في البلاد على القطاعات الاقتصادية والاجتماعية وخاصة أن هذه الضريبة توفر حصيلة ضريبية عالية تساعد على تخفيض العجز في الموازنة ومن ثم تؤثر بشكل إيجابي على التنمية وتحقق الصالح الضريبي والإداري. كما يهدف البحث إلى تسليط الضوء على واقع الضرائب والرسوم في البلاد، وضرورة تطويرها وتحديثها لتواكب التطورات والتحولات الإقليمية والدولية التي تواجهها البلاد ولتكون عامل مساعد في نجاح تطبيق هذه الضريبة، مع اقتراح الآلية المناسبة لتطبيقها بما يمكن تطويره ليتناسب مع واقع نظامنا الضريبي.

هيكلية البحث:Research **Structure**

ومن اجل تغطية موضوع البحث فقد تم تقسيمه على ثلاثة مباحث: المبحث الاول وخصص لدراسة الإطار النظري والمفاهيمي للبحث اما الثاني فتضمن تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في مصر في حين خصص الثالث لتطبيقات ضريبة القيمة المضافة في السعودية.

المبحث الاول: الإطار النظري والمفاهيمي للبحث:

أولا: مفهوم الضرائب:

للضرائب مكانة متميزة في التشريعات المالية الحديثة لما لها من تأثير مباشر على الموازنة العامة للدولة كونها تمثل أحد اهم مصادر الإيرادات العامة كما أنها لها دور تأريخي في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية فضلاً عن دورها الكبير في إعادة توزيع الدخل القومي، وتحتل الضرائب المساحة الاوسع من اهتمام الباحثين والمتخصصين بالشأن المالي وبالمقارنة مع بقية موارد الدولة.

وتعرف الضريبة على "انها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو احدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية اسهاماً منه في تحمل التكاليف والاعباء العامة من دون ان يعود عليه ذلك بنفع خاص"[١]،

كما عرفت على "انها اقتطاع نقدي اجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية او الإقليمية والإدارات العمومية".[٢]

وبناءً على التعاريف التي سبق ذكرها من حيث المضمون، يمكن اعتبارها على انها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ووفق مقدرتهم التكليفية، من غير ان يحصلون على نفع خاص (بمعنى لا يحصل دافعها على منفعة مباشرة)، والهدف من وراء ذلك تحقيق منفعة عامة. لقد تناولت العديد من المؤلفات المالية مفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، فقد عرفها[٣] الاقتصادي < بود وان > بانها عبارة عن مساهمة اجباريه للأفراد في أعباء الخدمات العامة وفقا للأغراض التي ترمى الحكومة الى تحقيقها بسياستها المالية.

ثانياً: نشأة ضريبة القيمة المضافة (مدخل تأريخي)

---

[١] جيمس جوارتيني، وربيجارد استروب، الاقتصاد الكلي: الاختيار العام والخاص، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٠.

[٢] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ٢٠١١، ص٢٢.

[٣] خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ،٢٠٢٠، ص١٣٥.

تكون ضريبة القيمة المضافة من اهم التطورات للسياسة الضريبية وكانت محور الإصلاح الضريبي في العديد من الدول النامية، اذ ادخلتها فرنسا عام ١٩٥٤ وأطلقت عليها الضريبة على القيمة المضافة، وقد طبقت في ١٤٠ بلد وتشكل حوالي ٢٠% من اجمالي إيرادات الضرائب في العالم وتشمل أكثر من أربعة مليارات نسمة وهي مطبقة في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (oecd) باستثناء أمريكا [٤]

وقد ظهرت القيمة المضافة على يد العالم الفرنسي (موريس لوريه) الذي وضع قواعدها في العام المذكور وادخلت بالتنفيذ عام ١٩٥٥م وكان تطبيقها في البداية على الإنتاج وتجارة الجملة وقطاع الخدمات ومن ثم اخذ تطبيقها يتسع ليشمل كل النشاطات الاقتصادية.

وقد تم تطبيق هذه الضريبة في أكثر البلدان المتقدمة منذ عام ١٩٦٩م وهذا ما تم تأكيده من قبل دراسات صندوق النقد الدولي على ان ضريبة القيمة المضافة يمكن ان تكون أداة جيدة لزيادة الموارد المالية وتحديث مجمل النظام الضريبي، لذا يتطلب الامر ان تكون الضريبة محدثة لتشمل ظروف البلد الذي يحاول تطبيقها[٥]

وان من الأهداف الأساسية لتطبيق الضرائب هو الحصول على الإيرادات المالية، وبعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة والحصول على الإيرادات الناجم عن الضرائب غير المباشرة الأخرى، إذ اتجهت الكثير من دول العالم لتطبيقها واستبدلتها بغيرها من الضرائب غير المباشرة. [٦]

وقد أدخلت العديد من دول العالم ضريبة القيمة المضافة في نظامها الضريبي كما هو موضح في الجدول (١)[٧]

جدول (١)

انتشار ضريبة القيمة المضافة في دول العالم

المنطقة	جنوب صحراء افريقيا	شمال افريقيا والشرق	أسيا والباسفيك	الامريكتان	الاتحاد الأوربي والنرويج	دول وسط أوروبا	جزر صغيرة (اقل من ١ مليون)

[٤] Anun saeed, ٢٠١٢ validity of the value added tax in the saarc Region the Romanian Economy Journal no. ١٥.

[٥] عبد المجيد القدي، دراسة في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط الأولى،٢٠١١، ص ٤٣.

[٦] Ebril, L., Keen, M., Bodim, J&Summaries.v(٢٠٠٢) the allure of the value added tax, IMF, issue paper prepared for the international tax Dialogue (on ference of the VAT, Rome, P٩

[٧] IMF, ٢٠٠٥, the value added tax experiences and issue, paper prepared for the international tax Dialogue conference on the VAT, Rome, p٩

		الأوسط			وسويسرا		
(أجمالي الدول) الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة	(٤٣)[٣٣]	(٢١)[٩]	(٢٤)[١٨]	(٢٦)[٢٣]	(١٧)[١٧]	(٢٨)[٢٧]	(٢٧)[٩]

وان الدول العربية المطبقة لهذه الضريبة هي المغرب، تونس، مصر، الجزائر، موريتانيا، السودان، الأردن، لبنان والتي اعتمدت ضريبة القيمة المضافة كإيراد بديل لتمويل الخفض في الضرائب المباشرة من خلال فرض ضريبة على بيع السلع والخدمات والتي تكون محل الضرائب الأخرى وليست اضافية[٨]

وقد اكدت العديد من الدراسات الى ان الدول التي تستخدم ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات ضريبية اعلى من تلك التي لا تستخدمها.

ثالثاً: مفهوم وابعاد ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة هي شكل من اشكال الضرائب غير المباشرة تفرض على المراحل المختلفة لتصنيع وتوزيع السلع والخدمات[٩] أي ان العبء الضريبي ينتقل بالكامل الى المستهلك النهائي من خلال ارتفاع أسعار السلع والخدمات وأيضا يتحمل المنتجين العبء الاخر لهذه الضريبة.

اما التعريف المالي للضريبة هذه فتعني الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشاة والقيمة السوقية التي انبثقت عن المنشاة كنتيجة نهائية لنشاطها[١٠]

وعلى هذا الأساس فان ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة عامة تفرض على الاستهلاك أي تفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة ضمن الدولة الواحدة وبغض النظر ان كان تصنيفها محليا ام خارجيا ، وبهذا تصنف على انها من الضرائب غير المباشرة التي أجاز القانون فرضها لصالح الخزانة سواء اكانت افراد او شركات وتطال هذه الضريبة كل عملية تسليم أموال او تقديم خدمات لقاء عوض معين وكل عملية

---

[٨] مصدر سابق .IMF, ٢٠٠٥, p ٤-٦

[٩] Agarwal swet, and other, ٢٠١١, the effect of value added taxes on the Indian society, journal of accounting and taxation vol. ٣(٢).

[١٠] عمر عبد العزيز، محمود موسى، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين،٢٠٠٦، ص٢٠:

استيراد سواء كان المستورد خاضعا للضريبة او لا ، ويكون المستهلك النهائي هو الذي يتحمل هذه الضريبة من خلال رفع سعر السلع والخدمات ،أي انها ضريبة تفرض على اجمالي الاستهلاك[١١]

ويقصد بالقيمة المضافة هو الفرق بين قيمة البضائع والخدمات المقدمة وقيمة البضائع والخدمات المستهلكة او المقتناة خلال فترة زمنية معينة، كما هي تكون تعبير عن الثروة التي يضيفها الفرد او المؤسسة على سلعة او خدمة من جراء مزاولة نشاط اقتصادي، وعلى هذا الأساس تعد القيمة المضافة على انها الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في انتاجها والذي يعرف بالوسيط في عملية الإنتاج:

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج – قيمة الاستهلاك الوسيط

ومن وجهة النظر المحاسبية فهي تعني الفرق بين ما تنتجه الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية زائدا الهامش التجاري من جهة وبين استهلاك المواد والخدمات الموردة من الغير (الاستهلاك الوسيط) من جهة أخرى:

القيمة المضافة = الإنتاج القومي + الهامش التجاري – الاستهلاك الوسيط[١٢]

وعلى وفق وجهة النظر الضريبية يمكن تعريف وتحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة على انها تمثل الفرق بين حصيلة مبيعات السلع وتكلفة شراء الموارد والخدمات الداخلة في انتاجها او تسويقها بالنسبة للمنتج، وهي أيضا تمثل الفرق بين حصيلة بيع السلع وكلفة الحصول عليها.

القيمة المضافة = ايراد المبيعات – كلفة الحصول على عناصر الإنتاج والتسويق.

وما دام ان ضريبة القيمة المضافة تفرض على الاستهلاك فلماذا إذا لم يتم تسميتها بضريبة الاستهلاك![١٣] , ان فرض ضريبة على السلع النهائية يعني فرض الضريبة على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكيلها وحتى تتمكن من تجنب هذه المخاطر فان الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج لضمان عدم تكرارها وفي ظل هذه الضريبة فان الناتج تفرض عليه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج ولضمان فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي فان الضريبة تكون لجميع

---

[١١] **bell Clive, development policy as public finance, united states by oxford university, New York,** ٢٠٠٣.

[١٢] حيدر عمران سهر، علي غانم شاكر"الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق نموذج مقترح للتطبيق في العراق "مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد١٠، العدد٤،٢٠١٧، ص٤٨٤-٤٤٦

[١٣] لويس حبيقة " ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف"، مجلة المقاول، العدد، ٦٠، لبنان، أيلول، ٢٠٠٠، ص٩.

السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج التي ينبغي اعادتها للذين قاموا بشراء هذا المنتج .

وعلى الرغم من ان هذه الضريبة تسري على الإنتاج في جميع مراحله لكنها لا تصيب سوى القيمة المضافة الى قيمة الإنتاج. اي انها تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات وبين تكاليف مدخلاتها الإنتاجية في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية [١٤]

المبحث الثاني: تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في مصر

في عام ٢٠١٦ وبموجب القانون رقم (٦٧)[١٥] تم بموجبه تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر، وقد تضمن هذا القانون المذكور منح إعفاءات للسلع والخدمات الخاصة سواء المصدرة او المستوردة بهدف تشجيع الاستثمار كما تضمن هذا القانون المادة (١٧) بإلزام الأشخاص غير المقيمين بخضوعهم لهذه الضريبة، مع شمول أجهزة الدولة بالإعفاءات الضريبية.

وضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرضها الدول على بعض السلع والخدمات على شكل نسبة مئوية مضافة لقيمة هذه السلع ويتحملها الافراد، اما ضريبة القيمة المضافة في مصر فيكون فرضها على مقدار الفرق بين أسعار الشراء وأسعار البيع خلال شهر واحد، أي ان التاجر يتحمل ضريبة القيمة المضافة إذا كانت نسبة المبيعات أكثر من نسبة المشتريات ولا يتحمل التاجر الضريبة إذا كانت المشتريات أكبر من المبيعات او مساوية لها.

وفي بداية فرض هذه الضريبة كانت بنسبة (١٣%) ثم ارتفعت الى (١٥%) في عام ٢٠٢٢، وتم حساب هذه الضريبة بموجب المعادلة:

ضريبة القيمة المضافة = قيمة الإنتاج عند البيع (المخرجات) – قيمة مستلزمات الإنتاج (المدخلات)

وهناك جملة سلع معفاة من ضريبة القيمة المضافة حددها القانون المذكور فضلاً عن جملة خدمات أخرى. الا ان هذا القانون لم يحدد قواعد التجارة الإلكترونية المحلية او العالمية او التحويلات المالية

---

[١٤] رسول راضي حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى . ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، ٢٠١٠، ص ١٤٢.

[١٥] العدد (٣٥) من الجريدة الرسمية الصادرة في (٧/سبتمبر) عام ٢٠١٦، مصر.

الإلكترونية عن طريق البنوك، كما لم يوضح المعاملات للسلع والخدمات المتداولة عبر الانترنت سواء الداخلية او الخارجية منها ولم يبين اجراء تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

والجدول (٢) يبين ايرادات الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من الايرادات الضريبية والناتج المحلي الاجمالي في مصر وبقيه البلدان العربية.

الجدول (٢)

إيرادات ضريبة القيمة المضافة في مصر وبقية البلدان العربية خلال المدة (٢٠١٠-٢٠١٥)

الدولة	% من اجمالي الإيرادات	% من الناتج المحلي
الأردن	٦٧.٧	١١.٥
السودان	٥٩.٧	٣.٦
موريتانيا	٥٢.٥	٧.١
المغرب	٣٩.٨	٨.٩
مصر	٣٨.٦	٥.٢
الجزائر	٣٧.٤	٤.٤
تونس	٣٧.٢	٩
لبنان	٣٦.٧	٥.٧

المصدر: ١صندوق النقد الدولي "السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال افريقيا"

المصدر:٢ صندوق النقد العربي

ومن ملاحظه الجدول (٢) السابق نجد هناك تدني واضح في نسبة ضريبة القيمة المضافة الى الناتج المحلي وذلك بسبب انخفاض تحصيل ضريبة القيمة هذه حتى وصل المتوسط لكفاءة التحصيل الى (٥٧%) وهو اقل من معدل دول الاسواق الصاعدة والنامية والذي وصل الى (٨٠%) عام ٢٠١٤.

وقد جاءت مصر في التسلسل الخامس على مستوى نسبة ضريبة القيمة المضافة من اجمالي الايرادات وبنسبة (٣٨.٦)، وفي المستوى السادس على مستوى نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي، اي يكون مصر في المنتصف مع البلدان العربية التي تم المقارنة معها والمستخدمة ضريبة القيمة المضافة. والجدول (٣) يبين معدلات ضريبة القيمة المضافة في مصر وحد التسجيل في بعض الدول العربية:

الجدول (٣)

الدول	معدل ضريبة القيمة المضافة				حد التسجيل / حجم المبيعات السنوية بالدولار
	المعدل القانوني %		المعدلات الأخرى %		
	عند بداية التطبيق	٢٠١٦	عند بداية التطبيق	٢٠١٦	
الجزائر	١٣	١٧	٧.٢١	٧	١.٢٨٩
المغرب	٢٠	٢٠	٧.١٤	١٠	٥٧.٩٤٨
تونس	١٧	١٨	٦.٢٩	٦.١٢	٤٩.٦٤٨
موريتانيا	١٤	١٤		١٨	١٠١.١٨٤
السودان	١٠	١٧		٣٠	٦٤.٥١٦
الأردن	١٦	١٦		٤.٨	٤٢.١٣
لبنان	١٠	١٠			٩٩.٥٠٢
مصر	١٣	١٣			٢٨.١٦٩

المصدر: ١ السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال افريقيا.

المصدر: ٢ صندوق النقد الدولي.

ومن الجدول السابق نلاحظ ارتفاع معدلات الضريبة في المغرب وتونس والاردن وجاءت نسب هذه الضريبة في مصر بمعدل متوسط يقل عن البلدان المذكورة ويكون أكثر من بقية البلدان العربية التي اشتمل عليها الجدول (٤) السابق.

والجدول (٥) يبين اجمالي الإيرادات للقطاعات المختلفة والايرادات الضريبية وكما يلي:

الجدول (٥)

اجمال الإيرادات الضريبية في مصر للأعوام (٢٠١٤-٢٠٢٢)

المبالغ بمليارات الجنيهات

البيان		٢٠١٣-٢٠١٤ موازنة	٢٠١٤-٢٠١٥ موازنة	٢٠١٥-٢٠١٦ موازنة	٢٠١٦-٢٠١٧ موازنة	٢٠١٧-٢٠١٨ موازنة	٢٠١٨-٢٠١٩ موازنة	٢٠١٩-٢٠٢٠ موازنة	٢٠٢٠-٢٠٢١ موازنة	٢٠٢١-٢٠٢٢ موازنة
اجمالي الإيرادات	٤٦٥	٥٣٨	٤٩١	٥٤٩	٦٥٩	٨٢١	٩٤٢	٩٧٥	١٢٨٩	١٣٦٥
الإيرادات الضريبية	٣٠٦	٣٠٦	٣٥٢	٣٥٢	٤٦٢	٦٢٩	٧٣٦	٧٣٩	٩٦٤	٩٨٣
المنح	٢٥	٢٥	٣.٥	٣.٥	١٧.٧	٣	٢.٦	٥.٣	٢.٢	١.٥
إيرادات أخرى	١٣٤	٢٠٧	١٩٣	١٩٣	١٨٠	١٨٩	٢٠٣	٢٣١	٣٢٢	٣٨١

المصدر: البيانات الرسمية الصادرة عن وزارة المالية المصرية للمدة (٢٠١٤_٢٠٢٢)

ونلاحظ من الجدول (٦) المذكور ان الايرادات الضريبية حصلت على نسبة ٧٤.٩% من اجمالي الايرادات في قطاع الموازنة للسنة المالية ٢٠٢٠-٢٠٢١ في مصر، في حين حصلت المنح والايرادات الاخرى على نسب (٠.٢%)، (٢٥.٠٩%) على التوالي من اجمالي الايرادات.

ويظهر الجدول (٧) الضرائب التفصيلية للمدة (٢٠١٦- ٢٠٢٢) ومقدار التغيرات فيها وكالاتي:

جدول (٦)

الإيرادات الضريبية خلال المدة (٢٠١٦-٢٠٢٢)

(المبالغ: مليون جنية)

البيان	٢٠١٦-٢٠١٧	٢٠١٧-٢٠١٨	٢٠١٨-٢٠١٩	٢٠١٩-٢٠٢٠	٢٠٢٠-٢٠٢١	٢٠٢١-٢٠٢٢	التغيير اخر عامين %
ضرائب الرواتب والاجور	٣٧٩٦٤	٤٥٦٦٠	٥٩١٨١	٦٥٥٠٨	٨٠١٩٩	-	٢٢.٤
الضرائب على الواردات	٣٣٤١١	٧٦٨٤٨	٤٠٩٥٥	٣١٦٤٤	٤٣٤٠٤	٤١٧٩٨	-٣.٧
ضرائب المنتجات البترولية	٣٣٧٠	٤٠٤٧٠	٤١٤٨٤	٢٧٥٩٩	١٦٧٦٧	٢٥٨١٣	٥٤
ضرائب على السعر	٩٢.٥	١٢.٩	٣.٥	١٢.٤	١٣	-	٤.٨
الضرائب على الخدمات	١٧٩٨	٢٣١٤	٢٥٩٨	١٩٤٨	٢٣٣٠	-	١٨.٦
الضرائب على الأدوية	٤٠	١٢٤	١١٩	٣٥١	٢٧٣	-	-٢٢.٢
ضرائب عقارية	٣٨٤	٣٩٩	٨٦٧	١٠٤٤	١٠٢٩	١٧٣٤	٦٨.٥
ضرائب على الاراضي	٢٢٣	١٤٩	٧٣	٩٣	١١٣	١٢٧	١٢.٤

المصدر: البيانات الرسمية الصادرة عن الوزارة المالية المصرية للمدة (٢٠١٦-٢٠٢٢)

ونلحظ من الجدول (٦) بانه ارتفعت حصيلة الضرائب على الاجور والرواتب بنسبة (٢٢.٤) % خلال العام (٢٠٢٠-٢٠٢١) نسبةً للعام (٢٠١٩-٢٠٢٠)، كما ارتفعت نسبة الضرائب العقارية بنسبة ٦٨.٥% في عام ٢٠٢١-٢٠٢٢ نسبه للعام السابق وفي مجال الضرائب والرسوم على السيارات انخفضت خلال العام ٢٠٢١ -٢٠٢٢ نسبةً للعام السابق.

وفي مجال الضرائب والرسوم على السيارات فقد انخفضت خلال العام (٢٠٢٠-٢٠٢١) بنسبة ١٦.٨% نسبةً للسنة التي سبقت هذا العام، كما انخفضت هذه الضرائب على السلع المحلية للأدوية في سنة

(٢٠٢٠- ٢٠٢١) بنسبة ٢٢,٢% نسبةً للعام السابق، وانخفضت الضرائب المترتبة على الواردات بنسبة ٣.٧% في ٢٠٢١-٢٠٢٢ مقارنةً مع السنة السابقة.

كما ارتفعت الضرائب على السلع المحلية والمستوردة للمنتجات البترولية بنسبة ٥٤% في (٢٠٢١ - ٢٠٢٢) بالمقارنة مع السنة السابقة.

المبحث الثالث: تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.

يحاول البحث تسليط الضوء على تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في السعودية لغرض توسيع الادراك والفهم ومن ثم الاستفادة من هذه التجارب العربية في مجالات تطبيقات ضريبة القيمة المضافة في البلاد لغرض توسيع الايرادات بدلاً من ابقاء البلاد على المصدر الريعي النفطي.

١. بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة في السعودية

كان تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من خلال اتفاق موحد لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي بموجب المرسوم الملكي وبموجب هذه الاتفاقية اصدرت المملكة نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي (م/٥١في ١٤٣٨/٥/٣)هـ الموافق (٢٠١٧) م ، وبموجب هذه الاتفاقية أصدرت المملكة نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب مرسوم ملكي فضلاً عن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) لعام (٢٠١٧) وتكون هذه الهيئة هي المسؤولة عن جباية الزكاة والضرائب والرسوم الجمركية وتحقيق اعلى درجة من الالتزام من قبل المكلفين بهذه الاعمال و تنظيم الأنشطة المتعلقة بأعمالها وبما يحقق اعلى درجة من الكفاءة والفعالية[١٦] ، وينظر الى ضريبة القيمة المضافة على انها ضريبة على السلع والخدمات اي على الاستهلاك وتجمع من شخص خاضع للضريبة وتحويلها الى الإدارة الضريبية ، ويمكن للأشخاص سواء الطبيعيين او المعنويين المطالبة بجرد الضريبة المدفوعة(credit claim) بما يتعلق بالنفقات المتعلقة بأعمالهم .

وتتضمن التوريدات اي خطة للضريبة هي جميع التوريدات من السلع والخدمات والمعاملات والتي تخضع لضريبة القيمة المضافة (٠,٠٥) وهي الاتي:

[١٦] الدليل الارشادي لأحكام النشاط الاقتصادي المتعلقة بضريبة القيمة المضافة ص ٤.

١. جميع السلع والخدمات (المبيعات ونقل الملكية والاستبعادات والايجار والاستثمار والانشاءات المستخدمة في الاعمال.
٢. نقل السلع والخدمات من والى دول مجلس التعاون الخليجي الاخرى.
٣. نقل السلع والخدمات من والى باقي دول العالم (خارج مجلس التعاون)
٤. التوريدات المفترضة.
٥. استيراد السلع وغالبية الخدمات.

اما السلع والخدمات التي تفرض عليها ضريبة قيمة مضافة مساويه للصفر (zero rate) او تكون معفاة من الضريبة هي:

١. الأدوية والتوريدات الطبية (قائمة مشتركة تقررها لجنة وزراء صحة مجلس التعاون الخليجي).
٢. قطاع النفط (وفقاً لتقدير الدولة العضو)
٣. النقل البيئي لدول مجلس التعاون والدولي.
٤. النقل على وفق تقديرات الدولة العضو.
٥. التوريد خارج دول مجلس التعاون الخليجي.
٦. توريد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري.
٧. الخدمات المالية المتنفذة من قبل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى.

٢.اليات تنفيذ ضريبة القيمة المضافة:

هناك بعض الاليات المتعلقة بتنفيذ ضريبة القيمة المضافة في المملكة وكما يأتي:[١٧]،

١. بإمكان الشخص الخاضع للضريبة خصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة على المدخلات والذي تم ايفاءه بخصمه من الضريبة المستحقة على المخرجات من خلال تقديم ما يثبت ذلك عن طريق الفاتورة الضريبية ولكل دولة الحق في تطبيق شروط خاصة بها تتعلق بهذا الشأن.
٢. وجوب الاحتياط بفواتير ضريبة القيمة المضافة والسجلات المتعلقة بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات، اما فيما يتعلق بالعقارات فيجب ان يحتفظ بالسجلات الخاصة بها لمدة خمسة عشر عام.
٣. يكون الحد الادنى لمدة اقرار ضريبة القيمة المضافة هو شهر واحد ولا تزيد على الربع سنوي.

[١٧] إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، عدد١، سلسلة ١١، معهد الدراسات المصرفية ٢٠١٨،.

٤. هناك بعض المعالجات الخاصة لفئات اشخاص، اذ يتم تطبيق الاعفاء الضريبي او إعادة الضريبة المدفوعة عند تكبد الضريبة للأشخاص:

- المؤسسات الحكومية.
- الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام.
- الشركات الضعيفة والمعفية بحسب اتفاقات دولية.
- تشييد المنازل من قبل مواطني مجلس التعاون الخليجي.
- المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة.

هـ. تكون وزارة المالية هي المسؤولة عن ادارة جميع ما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

و. يكون المكلف ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تجاوزت القيمة السنوية للتوريدات حد التسجيل الالزامي البالغ (١٠٠٠٠٠) دولار.

٣. حصيلة ايرادات ضريبة القيمة المضافة

بلغت حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة (١.٦) % من اجمالي الناتج المحلي (٢.٤) % من اجمالي الناتج المحلي غير النفطي [١٨]،في عام ٢٠١٨ وهي السنة الاولى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة، اذ وصلت المتحصلات الى (٦٠) مليار ريال، سعودي بينما بلغ صافي المتحصلات بعد الرد الضريبي (٤٦.٧) مليار ريال، وقد أمكن تحصيل ثلثي الايرادات من المعاملات المحلية والثلث الاخر من الواردات، وكانت نسبة كفاءة ضريبة القيمة المضافة

(c–efficiency ratio)) بلغت (٠.٥٣) وهي مقياس مدى فعالية ضريبة القيمة المضافة كضريبة على قاعدة الاستهلاك، والجدول (٧) يبين متحصلات ضريبة القيمة المضافة للعام المذكور:

[١٨] صندوق النقد الدولي في المملكة العربية السعودية ٢٤/يوليو/٢٠٠٩.

جدول (٧)

متحصلات ضريبة القيمة المضافة في المملكة السعودية لعام ٢٠١٨

المبالغ: ملايين الريالات قبل الرد

الشهر	الواردات	المعاملات المحلية	المجموع
١	١.٥٣٧	صفر	١.٥٣٧
٢	١.٦٤٤	٤.٣٩٥	٦.٠٣٩
٣	١.٨٥٧	٣.١٥٣	٥.٠١٠
٤	١.٩٨١	٤.٧٤٦	٦.٧٢٧
٥	٢.١١٤	٢.٩٢٥	٥,٠٣٩
٦	١.٥٧١	٢.٧٦٤	٤.٣٣٥

٧	٢.٠٦٦	٤.٧٤٠	٦.٨٠٦
٨	١.١٩٩	٢.٦٧٤	٣.٨٧٣
٩	١.٦٢٠	٣.٥٦٤	٥.١٨٤
١٠١	١.٣٦٠	٤.٣٤٨	٥.٧٠٨
١١	١.٩١٧	٢.٩٢٤	٤.٨٤١
١٢	٢.٢٥٠	٢.٠٢٥	٤.٣٧٥
المجموع	٢١.٨٥٢	٣٨.٣١١	٦٠.١٦٣

المصدر: الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية

وهناك مجموعة خصائص غير ضريبية للقيمة المضافة في المملكة العربية السعودية عند مقارنتها مع (٤٠) بلد متقدم والبلدان النامية والبلدان المصدرة للنفط المطبقة لضريبة القيمة المضافة، وهذه الخصائص هي:

١.بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة ٥% وهي نسبة متدنية جداً بالمقارنة مع البلدان الاخرى التي بلغت في اليابان ٨% وهنغاريا ٢٧% وان كانت بعض المنتجات تخضع لنسب منخفضه في هنغاريا.

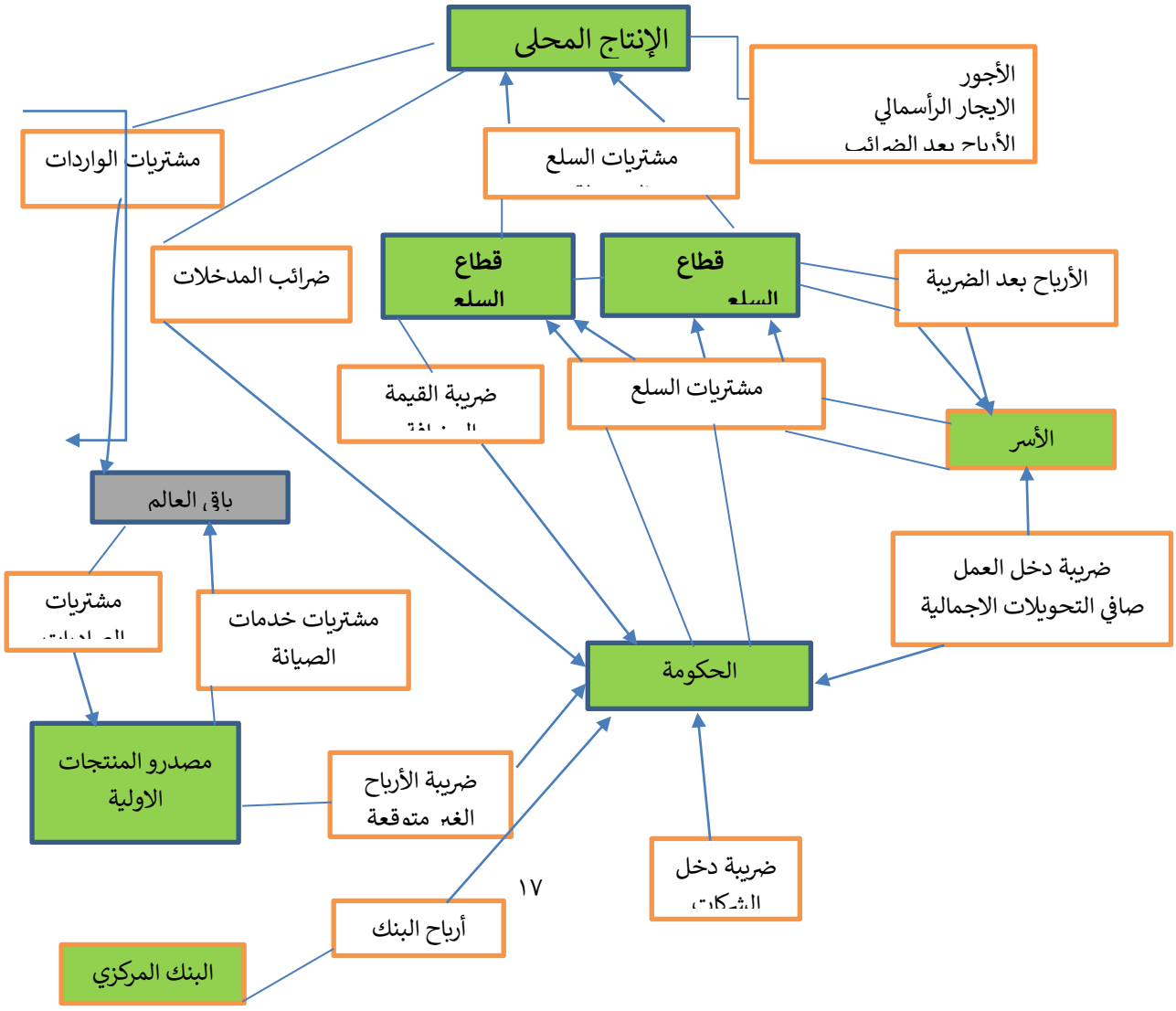
٢. حد التسجيل يكون مرتفع، هناك ثلاثة بلدان فقط في العينة هي (اندونيسيا وكازاخستان والمملكة المتحدة) كانت تطبق تسجيل اعلى من الحد المطبق في المملكة العربية السعودية.

٣. تكون كفاءة ضريبة القيمة المضافة متسقة مع مستويات الكفاءة في العديد من البلدان الأخرى، فقد وصلت نسبة الكفاءة في المملكة خلال العام الأول من التطبيق الى المستوى (الوسيط) المسجل في البلدان المتقدمة والبلدان النامية.

ويوضح الشكل (١) الإيرادات والمصروفات العامة، ويظهر خلالها ضريبة القيمة المضافة، المترتبة على قطاع السلع الاستهلاكية والتي تشكل ايراداً للحكومة كما هو الحال في ضريبة

دخل الشركات وارباح البنك المركزي وضريبة الارباح غير المتوقعة والضرائب الأخرى ومشتريات السلع وكما هو معروض في الشكل (١)

الإيرادات والمصروفات العامة



ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ضمن الإيرادات العامة

المصدر: التقرير القطري ١٩/٢٩١ الصادر عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر ،٢٠١٩، ص ٣٩.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١. بموجب القانون رقم (٦٧) تم بموجبه تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر، وقد تضمن هذا القانون المذكور منح إعفاءات للسلع والخدمات الخاصة سواء المصدرة او المستوردة بهدف تشجيع الاستثمار.

٢. جاءت مصر في التسلسل الخامس على مستوى نسبة ضريبة القيمة المضافة من اجمالي الايرادات وبنسبة (٣٨.٦)، وفي المستوى السادس على مستوى نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي، مع البلدان العربية التي تم المقارنة معها والمستخدمة ضريبة القيمة المضافة.

٣. ان الايرادات الضريبية حصلت على نسبة ٧٤.٩% من اجمالي الايرادات في قطاع الموازنة للسنة المالية ٢٠٢٠-٢٠٢١ في مصر، في حين حصلت المنح والايرادات الاخرى على نسب (٠.٢%)، (٢٥.٠٩%) على التوالي من اجمالي الايرادات.

٤. ارتفعت حصيلة الضرائب على الاجور والرواتب بنسبة (٢٢.٤) % خلال العام (٢٠٢٠-٢٠٢١) نسبةً للعام (٢٠١٩-٢٠٢٠)، كما ارتفعت نسبة الضرائب العقارية بنسبة ٦٨.٥% في عام ٢٠٢١-٢٠٢٢ نسبه للعام السابق وفي مجال الضرائب والرسوم على السيارات انخفضت خلال العام ٢٠٢١ -٢٠٢٢ نسبةً للعام السابق.

٥. كان تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من خلال اتفاق موحد لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي بموجب المرسوم الملكي وبموجب هذه الاتفاقية اصدرت المملكة نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي (م/٥١في ١٤٣٨/٥/٣) هـ الموافق (٢٠١٧)

٦. تكون وزارة المالية هي المسؤولة عن ادارة جميع ما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.

٧. هناك مجموعة خصائص غير ضريبية للقيمة المضافة في المملكة العربية السعودية عند مقارنتها مع (٤٠) بلد متقدم والبلدان النامية والبلدان المصدرة للنفط المطبقة لضريبة القيمة المضافة.

٨. بلغت نسبة ضريبة القيمة المضافة ٥% وهي نسبة متدنية جداً بالمقارنة مع البلدان الاخرى التي بلغت في اليابان ٨% وهنغاريا ٢٧% وان كانت بعض المنتجات تخضع لنسب منخفضه في هنغاريا.

٩. تكون كفاءة ضريبة القيمة المضافة متسقة مع مستويات الكفاءة في العديد من البلدان الأخرى، فقد وصلت نسبة الكفاءة في المملكة خلال العام الأول من التطبيق الى المستوى (الوسيط) المسجل في البلدان المتقدمة والبلدان النامية.

التوصيات

١. يوصي البحث بالاستفادة من تجربة مصر إذ انها حققت نسبة (٣٨.٦) من الايرادات الكلية، وفي المستوى السادس على مستوى نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي، بالمقارنة مع البلدان العربية المستخدمة ضريبة القيمة المضافة.

٢. ضرورة الاستفادة من تجربة مصر إذ انها حققت ايرادات ضريبية بنسبة ٧٤.٩% من اجمالي الايرادات في قطاع الموازنة للسنة المالية ٢٠٢٠-٢٠٢١، على خلاف العراق التي تشكل الايرادات الضريبية لموازنته نسب متدنية جدا.

٣. الاستفادة من تجربة مصر التي ترتفع فيه نسب الضرائب بشكل مستمر على مصادر الدخل المختلفة عام بعد اخر.

٤. الاستفادة من تجربة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من خلال اتفاق موحد لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي وذلك من خلال تفاق اقليمي وبالتنسيق مع دول الجوار الاقليمية.

٥. ضرورة الاستفادة من تجربة السعودية برفع كفاءة العمل الضريبي ورفع كفاءة ضريبة القيمة المضافة متسقة مع مستويات الكفاءة في العديد من البلدان الأخرى.

المصادر العربية

١_جيمس جوارتيني، وربيجارد استروب، الاقتصاد الكلي: الاختيار العام والخاص، دار المربخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٨م. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ٢٠١١، ص٢٢.

٢-خديجة الاعسر، اقتصاديات المالية العامة، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ،٢٠٢٠، ص١٣٥.

٣-عبد المجيد القدي، دراسة في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط الأولى،٢٠١١، ص ٤٣.

٤-عمر عبد العزيز، محمود موسى، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، غير منشورة، فلسطين،٢٠٠٦، ص٢٠:

٥-حيدر عمران سهر، علي غانم شاكر"الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في العراق نموذج مقترح للتطبيق في العراق "مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد١٠، العدد٢٠١٧،٤، ص٤٨٤-٤٤٦.

٦-لويس حبيقة " ضريبة القيمة المضافة: ماذا تضيف"، مجلة المقاول، العدد، ٦٠، لبنان، أيلول، ٢٠٠٠، ص٩.

٧-رسول راضي حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى

. ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، ٢٠١٠، ص ١٤٢.

٨-العدد (٣٥) من الجريدة الرسمية الصادرة في (٧/سبتمبر) عام ٢٠١٦، مصر

٩-صندوق النقد الدولي "السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال افريقيا"، صندوق النقد العربي.

١٠-السياسات الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال افريقيا، صندوق النقد الدولي.

١١-البيانات الرسمية الصادرة عن وزارة المالية المصرية للمدة (٢٠١٤_٢٠٢٢).

١٢-البيانات الرسمية الصادرة عن الوزارة المالية المصرية للمدة (٢٠١٦-٢٠٢٢).

١٣-الدليل الارشادي لأحكام النشاط الاقتصادي المتعلقة بضريبة القيمة المضافة ص ٤. إطار العمل الموحد لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، عدد١، سلسلة ١١، معهد الدراسات المصرفية ،٢٠١٨.

١٢-صندوق النقد الدولي في المملكة العربية السعودية ٢٤/يوليو/٢٠٠٩.

١٣-الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية.

١٤-التقرير القطري ١٩/٢٩١ الصادر عن صندوق النقد الدولي، سبتمبر ،٢٠١٩، ص ٣٩.

المصادر الأجنبية

١- Anun saeed, ٢٠١٢ validity of the value added tax in the saarc Region the Romanian Economy Journal no. ١٥.

٢- Ebril, L., Keen, M., Bodim, J&Summaries.v(٢٠٠٢) the allure of the value added tax, IMF, issue paper prepared for the international tax Dialogue (on ference of the VAT, Rome, P٩

٣- IMF, ٢٠٠٥, the value added tax experiences and issue, paper prepared for the international tax Dialogue conference on the VAT, Rome, p٩

٤- IMF, ٢٠٠٥, مصدر سابق .٦-٤ p ,

٥- Agarwal swet, and other, ٢٠١١, the effect of value added taxes on the Indian society, journal of accounting and taxation vol. ٣(٢).

٦- bell Clive, development policy as public finance, united states by oxford university, New York, ٢٠٠٣.