

ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية

إعداد

مركز دراية للدراسات والمعلومات
إدارة الدراسات والتطوير

2017/1438

المحتويات

رقم الصفحة

الموضوع

5	أولاً : توطئة
6	ثانياً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax VAT
7	ثالثاً: سلبيات ضريبة القيمة المضافة Disadvantages of VAT
9	رابعاً: برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة
9	خامساً: تاريخ الضرائب في دول المجلس
11	سادساً: توافق دول المجلس وصندوق النقد الدولي بشأن ضريبة القيمة المضافة
11	1/6 ضريبة القيمة المضافة ومقترح صندوق النقد الدولي
13	2/6 مقارنة للنسب الضريبية لدول العالم
15	سابعاً: قاعدة ضريبة القيمة المضافة وسقفها VAT Base & Threshold
15	1/7 قاعدة الضريبة VAT Base
16	2/7 الإيرادات المتوقعة / الكامنة من ضريبة القيمة المضافة لدول المجلس
16	3/7 أبرز المؤشرات الضريبية لدول المجلس
18	ثامناً: منهجية احتساب وتقدير الوعاء لضريبة القيمة المضافة
	تاسعاً: تقدير ضريبة القيمة المضافة بالمملكة ورسوم العمال الوافدين والضرائب الأخرى لبرنامج التحوّل الاقتصادي
21	1/9 تقدير إيرادات ضريبة القيمة المضافة
22	2/9 تقدير إيرادات ضريبة المشروبات الغازية والطاقة
24	3/9 تقدير إيرادات رسوم العمالة الوافدة
26	4/9 إجمالي الإيرادات المقدره للخزينة العامة لبرنامج التحول الوطني
26	عاشراً: فجوة التقدير والضريبة المتحصّلة؛ قراءة لبعض التجارب العالمية
28	حادي عشر: النتائج والتوصيات
32	المراجع

ضريبة القيمة المضافة

أولاً: توطئة:

تعء ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تستهدف القيمة التي يتم إضافتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التطوير للسلعة (سلسلة القيمة)؛ لذلك تُحصّل بكل مرحلة من سلسلة القيمة، حيث تجمعها الشركات ومؤسسات الأعمال نيابة عن الحكومة من المستهلك النهائي، عدا المستوردات فتحصّل عند أول نقطة دخول للسلعة إلى الدولة.

وتعمل وزارة المالية على إيضاح الحد الأدنى الممدد للتسجيل بالضريبة؛ وهذا يسمى بالعتبة Threshold التي تستحق الضريبة على أساسها، حيث يتم تسجيل الشركات والأفراد بالسجل الضريبي عندما يكون قيمة نشاطهم Turnover يعادل تلك العتبة فأعلى، مع بيان إمكانية التسجيل الاختياري بالنظام الضريبي. وتعمل الوزارة على توزيع نموذج مبرمج للضريبة مرتبط بشبكة حاسوب منظمة لهذه الغاية ليصار إلى تعبئته بشكل شهري أو ربعي أو سنوي.

ومن الجدير بالإشارة إلى أن الشركات والأعمال غير المسجلة بضريبة القيمة المضافة لا يمكنها تحصيل الضريبة على مبيعاتها، كما لا تستطيع طلب رد الضريبة على المدخلات لمنتجاتها. ومن البديهي واللازم أن توضح وزارة المالية البرنامج الضريبي وأسس ومعايير وشروطه، والنماذج اللازم تعبئتها، والغاية من الضريبة، وآليات عملها، وتحصيلها، وكيفية استحقاقها، والعقوبات على أي انتهاكات يمكن استغلالها للتهرب الضريبي.

ومن الطبيعي أن تعمل المؤسسة المعنية بالتحصيل الضريبي على إيجاد وحدات متخصصة لإدارة العمليات التنفيذية، وخرائط توضيحية لإدارة العمليات، وإعداد وتجهيز التقنيات والبرمجيات اللازمة للتحصيل، وإعداد التقارير المالية المتخصصة، وترتيب القضايا المتعلقة بالتواصل مع كافة الأطراف ذات العلاقة، وخاصة المشتركين أي المؤسسات والشركات المستحق عليها الضرائب، فضلاً عن تطوير الكوادر البشرية

اللزمة للتنفيذ، والإشراف، والمتابعة، وتقديم التقارير، وتقييم أساليب وآليات العمل
اللزمة لإنجاز المهام بأفضل صورة.

ثانياً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax VAT

كما هو معروف بعلم الاقتصاد، فإن الضرائب نوعان؛ الأول: وهي الضرائب المباشرة؛ وهذه الضرائب تفرض على الدخول من عناصر الإنتاج مباشرة (العمل، ورأس المال، والأرض، والإدارة)، أي أنها تقتطع من الدخل مباشرة، سواء من الدخل الشخصي من الاستثمار، أم الدخل المتحصل من العمل، أم التأجير لرأس المال وللعقار، أم العائد على الإدارة (الأرباح).

والنوع الثاني من الضرائب فهي الضرائب غير المباشرة؛ والتي تأتي بأشكال متنوعة ولكنها لا تقتطع مباشرة من دخل عناصر الإنتاج، وإنما تفرض كبديل خدمات تقدمها الدولة، أو تفرض على الاستهلاك، كما تفرض على القيم المتولدة من عمليات الإنتاج كقيمة مضافة، وكذلك تفرض على المستوردات.

وعليه، تعدُّ ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة، وهي ضريبة أقرب إلى الضرائب على استهلاك السلع والخدمات، سواء المنتجة محلياً أو المستوردة. وتحسب هذه الضريبة على الفرق فيما بين قيمة السلعة بعد الإنتاج النهائي أو نصف النهائي (كسلعة وسيطة)، وبين قيمتها قبل الإنتاج، سواء كانت مادة خام أم نصف مصنّعة؛ فالضريبة على القيمة المضافة، تستهدف القيمة التي يتم إضافتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التطوير للسلعة؛ أي أن معادلتها هي: القيمة المضافة = قيمة الإنتاج - قيمة الاستهلاك الوسيط - كلفة المواد الخام.

والاستهلاك الوسيط هو استهلاك المواد التي دخلت في إنتاج السلع إضافة إلى الخدمات المشتراة من الغير، فتجمع القيم المضافة لكل قطاع من القطاعات الاقتصادية لتكوّن مصدر الناتج المحلي الإجمالي للاقتصاد؛ لذلك فهي تعبّر في الواقع عن مقدار أو مساهمة المنتج أو الشركة أو المؤسسة أو الفرد في تكوين الإنتاج الوطني.

وعليه، فالقيمة المضافة كناية عن الثروة التي يضيفها الفرد أو المؤسسة على

سلعة أو خدمة جراء مزاولة نشاط اقتصادي معين، بحيث تصبح قيمة السلعة أو الخدمة الجديدة أكبر أو أفضل من سابقتها. أما من ناحية الضريبة، فالقيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو بدل الخدمة، وبين ثمن شراء المواد والخدمات الداخلية في إنتاجها وتسويقها. وحتى يتمّ تفادي الازدواجية؛ فإنه يتم خصم القيمة المدفوعة السابقة للمرحلة الإنتاجية التي تفرض عليها السلعة حتى تصبح سلعة نهائية قابلة للاستهلاك أو التداول Final Product. وعمليًا، يتم استيفاء هذه الضريبة في كل سلسلة من سلاسل الإنتاج والتطوير على السلعة أو الخدمة؛ أي تُفرض الرسوم على كل مرحلة من مراحل الدورة الإنتاجية. (الإنتاج، التوزيع، والاستهلاك، و/أو الخدمات الوسيطة). وكذلك تفرض عند الاستيراد، فتضاف إليها الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى بكل مرحلة، وهكذا حتى وصولها إلى المستهلك النهائي.

ثالثًا: آثار ضريبة القيمة المضافة Disadvantages of VAT

نظرًا لأهمية الضرائب؛ فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية، والتي تفرض الاندماج في المركب الاقتصادي، وما يسبقه من تحديث للهيكل الضريبي عن طريق ملاءمة التشريعات والأنظمة المالية والضريبية لتصبح أكثر اندماجًا مع النظام العالمي الجديد.

وتأتي سلبية أثر الضرائب من أنها تُخرج جزءًا من الدخل الممكن تخصيصه للإنفاق من تيار الإنفاق، بمعنى آخر تعدّ تسربًا من تيار الدخل المتاح Leakages from Income Stream، ومع ما يتبع ذلك من أثر لمضاعف الإنفاق، فإن أثر فرض الضرائب سيفوق القيمة المقطعة لها.

ويوضح مفهوم المضاعف العلاقة فيما بين الإنفاق المستقل والدخل، حيث تستمر هذه العلاقة في طاقات متتابعة مسببة زيادة في الدخل قد تصل إلى أضعاف الزيادة الأولية في الإنفاق، وهو عبارة عن التغير في الدخل القومي الناتج عن التغير في الإنفاق المستقل. وتتأثر قيمة المضاعف بالميل الحدّي للاستهلاك (أو الإنفاق) أو بنسبة التسرب من تيارات الدخل الدائر، حيث يتحدد حجم التسرب هذا بمتغيرات الادخار والمستوردات والضرائب والتحويلات الخارجية، وكذلك بالتحويلات غير المنظورة إلى الخارج، والأرباح غير الموزعة

للشركات (العتوم، 2001، ص 12).

وتأتي أنواع الضرائب بأشكال وتصنيفات عديدة، فمنها: الضرائب التراكمية وغير التراكمية، والضرائب المتصاعدة والثابتة، ومنها ما يتداخل أو ما يعرف بالازدواج الضريبي. أما فيما يتعلق بسلبيات ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات أو الاستهلاك؛ فإن لها سلبيات أكبر تتمثل بالآتي:

1. يتحمّلها المستهلك النهائي، بغض النظر عن مستوى دخله، فتساوي بين الأغنياء، ومتوسطي الدخل، والفقراء؛ لذلك فهي تسير بمبدأ المساواة، لكنها غير عادلة!

2. تستبعد الشركات والمؤسسات من المساهمة بضريبة القيمة المضافة.

3. من الممكن أن يحصل عند تطبيقها الازدواج الضريبي.

4. هذه الضريبة تقلل القدرة التنافسية للمنتج على التصدير للخارج، وعلى الإلحاح للسلع المستوردة.

5. صعوبة التطبيق، وكثرة الحسابات المالية المطلوبة، وتشعب وتشتت الجهود المطلوبة للتنفيذ معظم الأحيان.

6. وعليه، فلضريبة القيمة المضافة آثار سلبية متعددة للآثار السابقة الذكر وهي:

- زيادة غلاء المعيشة، وما يتبعه من ارتفاع التضخم جرّاء أمرين: الأول، نتيجة ارتفاع الأسعار بنسبة الضريبة؛ والثاني جرّاء استغلال التجار والصنّاع لارتفاع الأسعار؛ ما سيرفعون معه هامش أرباحهم، فيصعب التمييز للآثار الضريبة على سعر السلعة.

- تراجع تنافسية السلع المنتجة محلياً المفروض عليها الضريبة؛ وهذا يعني إبطاء التوسع في الإنتاج، وبالتالي تراجع الإنتاج السلعي في الاقتصاد، ويتبعه ضعف قدرة الاقتصاد على النمو وتحقيق التنمية أحياناً.

رابعاً: برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة:

يهدف برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة إلى أن تُحقق السعودية ميزانية متوازنة عام 2020 م، أي أن تصبح عند ذلك العام إجمالي إيرادات الدولة تساوي نفقاتها العامة؛ ما يعني أن تكون نسبة العجز بالموازنة تساوي صفراً؛ لذلك، كان التركيز على إيجاد ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax وهي ضريبة تستهدف القيمة المضافة لجميع المنتجات والخدمات في المملكة مطلع عام 2018 م، وأن ما حصل حتى اليوم بهذا الخصوص هو الاتفاق بالمجلس الأعلى لمجلس التعاون لدول الخليج العربي في دورته السادسة والثلاثين على فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5 %، وتم توقيع الاتفاقية من قبل وزير المالية السعودي في شهر ديسمبر 2016 م، كما تمت الموافقة على استثناء قرابة 100 سلعة أساسية من الضريبة (برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة: ميزانية متوازنة 2020، ص 54).

كما تمّ التوافق مع دول المجلس على ضريبة السلع المنتقاة Sin Tax، وهي ضريبة محددة على السلع المتعلقة بالمنتجات الضارة، مثل: التبغ ومشتقاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، والاتفاق على فرض ضريبة على المشروبات الغازية بنسبة 50%، وعلى التبغ ومشتقاته ومشروبات الطاقة بنسبة 100%. وسيتم تطبيق الضريبة المضافة في الربع الثاني من عام 2017 م؛ تماشياً مع دول مجلس التعاون الخليجي (المصدر السابق).

خامساً: تاريخ الضرائب في دول المجلس:

يعود تاريخ الضرائب في السعودية إلى الخمسينيات من القرن الماضي؛ فقد أدخلت الضريبة على الدخل الشخصي، وعلى الأرباح الرأسمالية، وعلى الشركات على المواطنين وغير المواطنين، لكن خلال ستة أشهر؛ تمّت إعادة النظر في قانون الضريبة، فاستثني المواطنون منها، وفي عام 1975 تمّ إيقاف ضريبة الدخل على الوافدين جرّاء ارتفاع أسعار النفط، ونظراً لحاجة المملكة؛ لجذب الوافدين للمساهمة في البنية التحتية والتنمية الاقتصادية.

وفي عام 1955 أدخلت الكويت الضريبة على الشركات، وتبعها دول الخليج

الأخرى، أما الإمارات فأدخلت الضرائب منتصف الستينيات، وعُمان بداية السبعينيات، وفي دول المجلس ككل جرى تخفيض نسب الضرائب لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وأنشأت معظم دول المجلس المناطق الحرة وأدخلت الإعفاءات الضريبية؛ ما حَفَّض معدلات الضريبة الفعّالة (IMF, 2015, P4).

وخلاصة القول: إن دول الخليج كافة تتصف بعدم فرض ضرائب على الدخل الشخصي، والأرباح للشركات والأفراد ومنها الأجور، والتي استعويض عنه بالزكاة وخاصة في السعودية، حيث ميزت دول المجلس بين الضرائب على الشركات النفطية وغير النفطية، فالضرائب على شركات النفط والغاز تراوحت ما بين 15 - 55 % في السعودية، والإمارات بغض النظر عن جنسيتها. أما عُمان فكانت بنسبة 12 % كنسبة ثابتة Flat Rate على الشركات الوطنية والأجنبية (IMF, Op., Cit., P5).

وقد كانت الإعفاءات الضريبية مقررة لثلاث سنوات بالسعودية، إذا خسرت الشركة لتلك المدة، وتصل إلى خمس سنوات في عمان وقطر والكويت. أما الجمارك عموماً فكانت موحدة بين دول المجلس، وبعد إقرار التعرفة الجمركية المشتركة مطلع عام 2003م؛ تمّ استيفاء 5 % كتعرفة جمركية على السلع الأجنبية المستوردة عدا السلع المعفاة بالقانون، حيث اتفق المجلس على إعفاء السلع التي قيمتها المضافة الخليجية تعادل 40 % فأكثر من قيمتها الكلية، إذا كانت مصنعة أو نصف مصنعة في أي من دول المجلس. وبالنسبة للضرائب على السياحة، والملكية العقارية، والاستهلاك؛ فكانت متوافرة في عدد من دول المجلس وليس كلها، إذ تراوحت ما بين 3-10 % في دول البحرين، وعمان، والإمارات (IMF, Op., Cit., P5).

كما فرضت الضرائب والرسوم على العمالة الأجنبية لتمويل تدريب العمال المواطنين في السعودية والبحرين وعُمان. أمّا الإمارات؛ ففرضت رسوم تصريح نصف سنوي فقط، والكويت، فرضت 2.5 % كمعدل ضريبة على صافي أرباح الشركات الكويتية المدرجة بالسوق المالي لتمويل التدريب. في حين أن دولة قطر هي الوحيدة التي لم تفرض شيئاً من هذا القبيل. وأخيراً، فإن ضرائب الدخل، والضرائب على المعاملات فكانت هامشية وقليلة جداً، وضيقة الأساس والحدود، وبالتالي تجني الدول منها القليل من الإيرادات (IMF, Op., Cit., P6).

سادساً: توافق دول المجلس وصندوق النقد الدولي بشأن ضريبة القيمة المضافة:

6-1 ضريبة القيمة المضافة ومقترح صندوق النقد الدولي:

بعد تواصل ودراسات مستمرة فيما بين دول مجلس التعاون الخليجي، وصندوق النقد الدولي، اتفق الطرفان على رسم سياسة مالية للحكومات تفضي إلى تعزيز الإيرادات العامة غير النفطية لدعم موازنتها العامة بدلا من الاعتماد شبه الكلي على الإيرادات النفطية؛ وذلك بإجراء إصلاحات ضريبية توصي بإدخال ضريبة القيمة المضافة كسياسة مالية لتحقيق أهداف التوازن المالي للخزينة العامة.

وقد كان ذلك بعد لقاء وزراء المالية والبنوك المركزية لدول مجلس التعاون الخليجي بالصندوق في قطر عام 2016م، والذين اتفقوا خلاله على إصدار تقرير صندوق النقد الدولي بعنوان: (إصلاحات السياسة الضريبية لدول المجلس: الآن وكيف؟) (IMF, Op., Cit., P3)، حيث جاء التقرير في خمس توصيات أساسية، هي:

1. تحتاج دول المجلس إلى إصلاح شامل لأنظمتها الضريبية وزيادة إيراداتها.
2. ينبغي أن يدرج الإصلاح الضريبي في دول المجلس نظاما حديثة وكفؤة للمنطقة.
3. على دول المجلس أن تختار توليفة من الضرائب الحديثة الكفؤة.
4. ضريبة القيمة المضافة هي أداة إيرادات مثالية لدول المجلس؟
5. تحتاج دول المجلس إلى البدء وبالسرية الممكنة بالإصلاحات الضريبية على أن يسبقها تنسيق وتخطيط كاملان.

يعزو صندوق النقد الدولي توصياته بالإصلاح الضريبي لدول المجلس لخمسة أسباب مهمة، حيث يرى أن النظام الضريبي الحالي محدودًا، ولا يوازي الارتفاع في أعباء الموازنة العامة وخاصة في ظل انخفاض أسعار البترول. وبالتالي لا بدّ من تطوير هذا النظام الضريبي (IMF, Op., Cit., PP7- 9) للأسباب التالية:

- النظام الضريبي الحديث يمكنه الإحلال محلّ الضرائب الحالية بدول المجلس، حيث سيمنحها فرصة للبناء المؤسسي ويعزز قدراتها.
 - إصلاح الضرائب سيساعد في تحقيق إيرادات مرنة للخزينة العامة.
 - سيحسن الإصلاح الضريبي المنشود المساواة والاعتقاد بالعدالة Perceptions of Fairness .
 - سوف تفقد الضرائب في دول المجلس إلى طريق التجارب الدولية بدون التأثير على الاستثمار الأجنبي المباشر.
 - الضرائب ستصل وستربط فيما بين الحكومات والمواطنين؛ ما يشجع على المساءلة بإدارة المال العام ويساعد على بناء الدولة.
- أمّا من حيث الترتيبات الادارية والفنية واللوجستية، فقد اقترح الصندوق على دول المجلس ما يلي (IMF, Op., Cit., PP9 -11):
1. اختيار الوقت المناسب للبدء بترتيب الضريبة وفرضها.
 2. تحديد النسبة التي تراها كل دولة.
 3. من الحيوي، أن تبدأ الدول بفرض معدلات ضريبية متدنية.
 4. للدولة الاختيار من بين مجموعة الأنواع الحديثة من الضرائب التي تناسب الوضع الاقتصادي لها.
- ويرى صندوق النقد بأن التعديلات المالية سوف تعتمد على أربعة عناصر، هي:
1. رفع أسعار الطاقة محليًا.
 2. تشديد الرقابة والضبط على النفقات المتكررة وخاصة فاتورة الرواتب.
 3. تحسين كفاءة استثمار القطاع العام.
 4. زيادة تحصيل الإيرادات غير النفطية.
- كما يعتقد صندوق النقد بأن ضريبة القيمة المضافة هي أداة مثالية لدول المجلس، فيمكن من خلالها توليد 1.5 % إلى 2 % من الناتج المحلي الإجمالي (2.5-3.5 % من الناتج غير النفطي) وبالمعدلات المتدنية المبدئية. وهذه الضريبة لها مزايا سهولة الإدارة (هكذا يعتقد)، وعدم تأثيرها السلبي على الاستثمار الأجنبي، فقد استورد الصندوق بالاستنتاج والتنبؤ بما يلي (IMF, Op., Cit., PP10 -11):

1. يمكن التوسع بالضريبة الانتقائية لزيادة الإيرادات وتحقيق مقاصد أخرى.
 2. أن الضرائب على أرباح الأعمال قد تكون أكثر فعالية بالتوسع في ضرائب الشركات الحالية.
 3. فرض ضريبة الممتلكات المتكررة Recurrent Property Tax التي لاقت رواجاً حديثاً يمكن أن تكون مناسبة لدول المجلس، وأن ضريبة الملكية مناسبة للتوسع بها في السعودية على الأراضي البيضاء، إلا أن هذا النوع يحتاج إلى نظام تسجيل فعال للأراضي والملكيات.
 4. وأخيراً، يقترح الصندوق فرض ضريبة قيمة مضافة بنسبة 5 % أو أقل مبدئياً، للتوافق على ذلك، والتوافق أيضاً على الإعفاءات التي تريد الحكومة منحها.
- وفي دراسة أخرى أعدها صندوق النقد الدولي خلال لقاء لدول مجلس التعاون في العاصمة الرياض بعنوان: (الآفاق الاقتصادية والتحديات لدول المجلس)، يرى أن النمو الاقتصادي سيبقى ضعيفاً في منطقة الخليج، وستبقى الدول تواجه تحديات جرّاء استدامة انخفاض أسعار النفط، لذلك فإن عليها الإسراع في الإصلاحات الهيكلية لتنويع اقتصاداتها بعيداً عن الهيدروكربونات، كما عليها تنمية دور القطاع الخاص (IMF, 2016, P3).

6-2 مقارنة للنسب الضريبية لدول العالم:

فيما يلي مقارنة لنسبة ضريبة القيمة المضافة فيما بين مجموعة من الدول، فكما يشير الجدول رقم (1)، أن أقل الدول من حيث الضرائب هي دول منطقة شرق آسيا ووحوض الباسفيك، حيث تتراوح الضريبة فيما بين 3 % و 5 %، تليها أمريكا حيث تقل عن 7.5 % لأعلى الولايات الأمريكية.

في حين تبلغ الضريبة أعلاها للدول الأوروبية، حيث تتراوح فيما بين 20 % و 25 %. وفي بعض الدول مثل روسيا فتبلغ 18 %، وتصل إلى 20 % في المغرب، وإلى 16 % في الأردن، وتعتدل الضريبة في اليابان، وكوريا لتبلغ 8 % و 10 % لهما على الترتيب، وأقلها بين الدول المجاورة تقريباً في إيران لتبلغ 6 % فقط.

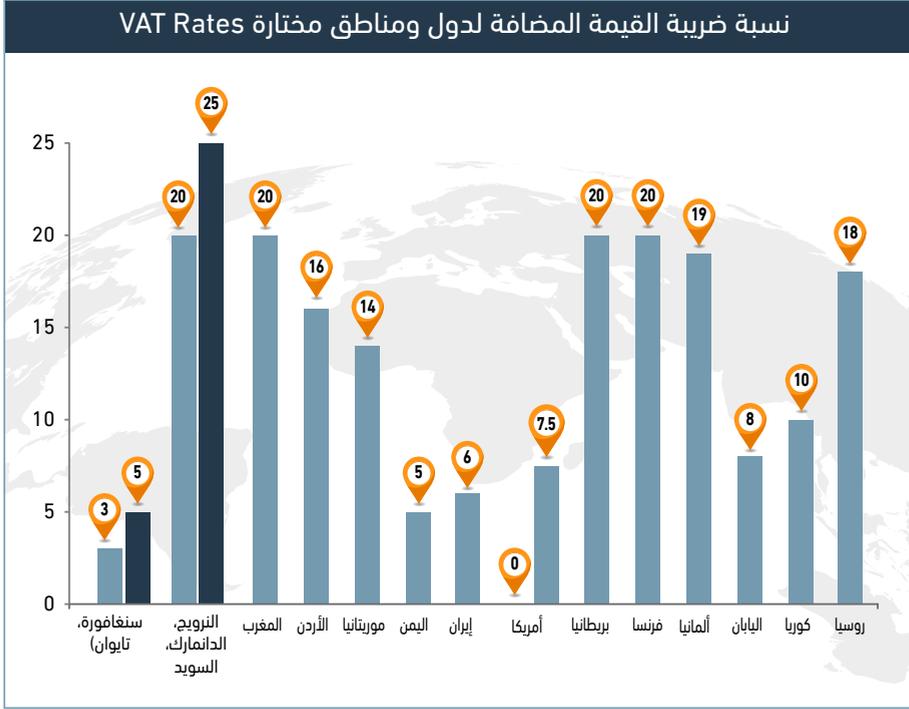
الجدول رقم (1): نسبة ضريبة القيمة المضافة لدول ومناطق مختارة VAT Rates

نسبة الضريبة	الدولة
3 - 5 %	منطقة آسيا ووحوض الباسفيك (سنغافورة، تايوان)
20 - 25 %	دول غرب أوروبا (النرويج، الدانمارك، السويد)
20 %	المغرب
16 %	الأردن
14 %	موريتانيا
5 %	اليمن
6 %	إيران
0 - 7.5 %	أمريكا
20 %	بريطانيا
20 %	فرنسا
19 %	ألمانيا
8 %	اليابان
10 %	كوريا
18 %	روسيا

Source:

1. IMF, Tax Policy Reforms in the GCC Countries: Now and How?, Cooperation Council, Annual Meeting of Ministers of Finance and Central Bank Governors, Doha, Qatar, November 10, 2015, PP12-13.
2. www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-va.

نسبة ضريبة القيمة المضافة لدول ومناطق مختارة VAT Rates



سابعاً: قاعدة ضريبة القيمة المضافة وسقفها VAT Base & Threshold

7-1 قاعدة الضريبة VAT Base:

تأتي ضريبة القيمة المضافة من قاعدة ضريبية عريضة يتم تحصيلها من المصادر والطرق التالية (IMF, Op., Cit., PP13 -14):

1. فواتير المبيعات للشركات والمتاجر المسجلة كدافعي ضريبة.
2. مدخلات الإنتاج من مواد خام وغيرها.
3. المستوردات من السلع والخدمات من خارج الدولة.
4. عموماً، كافة الإنفاق الاستهلاكي المتكرر والرأسمالي تعدّ وعاء ضريبياً للقيمة المضافة.
5. أنشطة البائعين بنطاقها الواسع.

يرى صندوق النقد الدولي من دراسته للتجارب العالمية أن أعلى 10 % من دافعي الضريبة يحققون 90 % من الإيرادات الضريبية. لذا من الأهمية بمكان، وضع سقف ضريبي عالٍ بالمرحلة الأولى. في حين أن الإعفاءات الضريبية، ينبغي أن تكون محدودة ما أمكن، ودرجة الإبقاء فقط على الخدمات الاجتماعية دون ضرائب، كما أن من الصعب فرض الضريبة على الخدمات المالية.

7-2 الإيرادات المتوقعة/الكامنة من ضريبة القيمة المضافة لدول المجلس:

Potential revenues from a VAT in the GCC

تتأثر الحصيلة الفعلية للإيرادات الضريبية في الواقع العملي بالآتي:

- نسبة الضريبة.
 - هيكل الضريبة؛ تركيبة الشرائح المستحق الضريبة عليها.
 - القاعدة الضريبية.
 - الإعفاءات الضريبية.
 - الكفاءة في إدارة وتحصيل الضريبة.
 - التزام وقبول دافعي الضرائب.
 - سهولة الإدارة وشفافيتها، ومستوى الفساد في الدولة.
- يتوقع صندوق النقد الدولي أن الأثر والتبعات الأولية لضريبة القيمة المضافة على التضخم ستكون محدودة (IMF, Op., Cit., P 16).
- ومن الجدير بالإشارة، التأكيد على أن الحصيلة الضريبية ستعتمد على عوامل متعددة، كما أسلفنا، أهمها: القاعدة الضريبية، ومعدل الضريبة، والسلع المعفاة، وحجم التبادل في المناطق الحرة، والتبادل الدبلوماسي للسلع والخدمات، والتهرب الضريبي، والقدرة على تفادي الضريبة، وقضايا التهريب الحدودية، إضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية من المسؤولين والموظفين ذوي العلاقة.

3-7 أبرز المؤشرات الضريبية لدول المجلس:

يبين الجدول رقم (2)، أهم المؤشرات الضريبية لدول مجلس التعاون نسبة إلى ناتجها المحلي الإجمالي، وتبدو سلطنة عمان بأعلى إيراد ضريبي غير نفطي

كنسبة من الناتج المحلي وبمعدل 6.5 %، تليها قطر بنسبة 4.4 %، ثم الإمارات بنسبة 3.8 %، وبعدها السعودية بنسبة 2.4 %، فالكويت بنسبة 2.2 %، وأخيرا البحرين بنسب 1.2 % فقط.

الجدول رقم (2): أبرز المؤشرات الضرائبية لدول المجلس نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي: المتوسط للفترة (2012-2014) %

الدولة	صافي الموازنة	إجمالي الإيرادات	الإيرادات النفطية	الإيرادات غير النفطية	إيرادات الضرائب غير النفطية
البحرين	- 5.9	33.4	29.0	3.9	1.2
الكويت	91.4	206.2	171.5	34.7	2.2
عُمان	5.4	116.8	103.1	13.7	6.5
قطر	39.4	93.2	84.2	9.0	4.4
السعودية	9.8	88.1	70.5	17.6	2.4
الإمارات	14.1	63.0	43.1	19.9	3.8
المتوسط لدول المجلس	20.9	95.3	77.0	18.4	3.1

Source: IMF, Tax Policy Reforms in the GCC Countries: Now and How?, Gulf Cooperation Council, Annual Meeting of Ministers of Finance and Central Bank Governors, Doha, Qatar, November 10, 2015, P20.

أبرز المؤشرات الضرائبية لدول المجلس نسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي: المتوسط للفترة (2012-2014) %



ثامناً: منهجية احتساب وتقدير الوعاء لضريبة القيمة المضافة:

تسمح قوانين ضريبة المبيعات والقيمة المضافة بخضم الضريبة المدفوعة أصلاً على مدخلات الإنتاج، وكذلك ما تمّ دفعه من ضريبة للسلع النصف مصنعة أو السلع الوسيطة، وأي ضرائب أخرى تمت جبايتها قبل الفرض على السلعة أو الخدمة المنتجة بشكلها النهائي.

ومن المعروف أن هناك منهجيات علمية لاحتساب وتقدير الوعاء لضريبة القيمة المضافة، تتمثل بالآتي:

- الحسابات القومية: الناتج المحلي الإجمالي.
- الحسابات القطاعية للناتج المحلي.
- نماذج المدخلات والمخرجات.

والطريقة الأولى لتقدير الوعاء الضريبي، هي الحسابات القومية والقطاعية، أما الثانية، فطريقة الاستهلاك، حيث تعتمد على الاستهلاك من السلع والخدمات، وبالتالي فهي تبدأ بقيمة الاستهلاك النهائي الكلي، وتخصم منه قيمة السلع والخدمات بالقطاعات المعفاة والقطاعات التي تفرض عليها، وكذلك استثناء الضريبة الصفرية.

وكطريقة ثالثة، يمكن استخدام جداول المدخلات والمخرجات؛ لتقدير الوعاء الضريبي لتقدير قيمة الاستهلاك الممكن فرض ضريبة عليه، مع الأخذ في الاعتبار السلع المعفاة والصناعات المستثناة أو الصادرات المعفاة أو ذات الضريبة الصفرية.

الطريقة الأولى لحساب القيمة المضافة: الناتج المحلي الإجمالي:

تحتسب الضريبة بأخذ قيمة الناتج المحلي الإجمالي، يضاف إليها الواردات، ويطرح منها الواردات المعفاة، كما تطرح سلع المناطق الحرة والسلع المدخلة والمستهلكة من الدبلوماسيين، والسلع الغذائية الأساسية، والسلع الغذائية المصنعة، إضافة لطرخ الصادرات المعفاة، والقطاعات المعفاة، وأيضا المواد الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية غير الداخلة والمستثناة.

وعليه، فإن الضريبة يمكن قياسها بالمعادلة التالية:

$$GDP - I - X + M - Ge = C + Gn$$

حيث إن الإشارات (+، -) تمثل العلاقة مع الضريبة بالإضافة أو الطرح، وان الطرف الدير من المعادلة يمثل القيمة المضافة للاقتصاد Value Added Approach ، أما الطرف الأيمن، فيمثل الاستهلاك العام والخاص Consumption Based Approach .(Mick, Hutton, and Kapoor, 2015, P41).

وأن الرموز تدل على ما يلي:

GDP : الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية

I : الاستثمار المعفى

X : الصادرات وهي معفاة

M: المستوردات

C: الاستهلاك الخاص

Ge: الاستهلاك الحكومي المعفى

Gn: الاستهلاك الحكومي غير المعفى

الطريقة الثانية لحساب القيمة المضافة: طريقة القطاعات الاقتصادية:

وتكون بحساب القيمة المتولدة لكل قطاع بشكل مستقل، وطرح المستثنى منه، وكذلك الجزء ذي الضريبة الصفرية، وأي إبدال لما هو معفى من سلع فام أو وسيطة له.

وكمثال، يؤخذ قطاع الزراعة بكافة مكوناته، ويتم الطرح للمستثنى من منتجاته من الضريبة، سواء المواد الخام، أم نصف المصنع، أم السلع النهائية، كما يستثنى ما يدخل عبر السلك الدبلوماسي وغيره من السلع خارج الإطار الضريبي...الخ.

ثم يؤخذ قطاع النقل، ويستثنى منه المعدات واللوازم المستثناة، أو ذات الضريبة الصفرية، والإعفاءات، وهكذا، مروراً بالقطاعات السلعية والخدمية الاقتصادية كافة.

ومن الجدير بالإشارة، طرح كافة الخدمات والمنتجات التي تنتجها أو تولدها المؤسسات غير الربحية، والتطوعية، والأهلية التي تتمتع بالإعفاء الضريبي لأسباب اجتماعية ووطنية.

الطريقة الثالثة لحساب القيمة المضافة: طريقة نموذج المدخلات- المخرجات:

على الرغم من أن طريقة المدخلات- المخرجات Input – Output Model تعتبر من أفضل الطرق للتقدير إذ يتمتع النموذج بدقة كبيرة، ألا أنها من أصعب وأعقد الطرق؛

ذلك أنها تستند إلى مصفوفة ضخمة يحتاج إعدادها من قبل دوائر الإحصاءات العامة لحوالي ثلاث سنوات في الدول النامية، وإلى سنة كاملة للدول المتقدمة، وبالتالي يصعب توفير النموذج بشكل سنوي في بلادنا.

في واقع الأمر، سيكون هناك فجوة كبيرة فيما بين التقدير المتوقع للحجم الضريبي الذي يمكن جنيه للخزينة، وبين القيمة الفعلية المتحصلة للخزينة في الدولة النامية؛ ويعود هذا لأسباب أهمها التهرب الضريبي، والعوائق الإدارية عند التنفيذ، وهذا ما أكدّ عليه صندوق النقد الدولي بدراسته عام 1986م (Casanegra de Jantscher, IMF, WP/861986, 15/, P3).

مثال: كيفية احتساب الضريبة لمؤسسة الأعمال:

لو كان لدينا مصنع لخزائن العدادات الكهربائية، يستورد المادة الخام من الخارج، ويعمل على تصنيع الخزانة بعدها، ويبيعها لتاجر الجملة، ثم يقوم تاجر الجملة ببيعها لتاجر التجزئة، وبعدها يبيعها تاجر التجزئة للمستهلك النهائي أخيراً، فإن مراحل تحصيل الضريبة، تكون كما يلي:

الجدول رقم (3): كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة والسعر النهائي للسلعة عند كل مرحلة:					
سلسلة القيمة / مرحلة الإنتاج	قيمة البيع ريال	قيمة الضريبة 5 %	الضريبة المرددة ريال	صافي الضريبة المستوفاة ريال	سعر السلعة للمستهلك ريال
استيراد المواد الخام (الكلفة)	1000	50	0	50	1050
تصنيع المواد الخام وتجميعها وتكسيبها (1000 كلفة فقط)	2000				
بيعها لتاجر الجملة من باب المصنع (ربح 15 %)	2300	115	50	65	2415
توزيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ببيعها (10 % ربح)	2530	126.5	115	11.5	2656.5
بيعها للمستهلك النهائي (ربح 20 %)	3036	151.8	126.5	25.3	3187.8
				151.8	

المصدر: تم اقتراحه واحتسابه من قبل الباحث.

تاسعاً: تقدير ضريبة القيمة المضافة بالمملكة ورسوم العمال الوافدين والضرائب الأخرى لبرنامج التحول الاقتصادي:

سيتم في هذه الدراسة تقدير إيرادات الخزينة من ضريبة القيمة المضافة، ومن الضرائب الانتقائية عدا التبغ، حيث قدرتها الموازنة العامة للمملكة بمبلغ 4.8 مليارات ريال سنوياً. وكذلك تمّ تقدير رسوم العمالة الوافدة لسنوات برنامج التحول الوطني، وكما يلي:

9-1 تقدير إيرادات ضريبة القيمة المضافة:

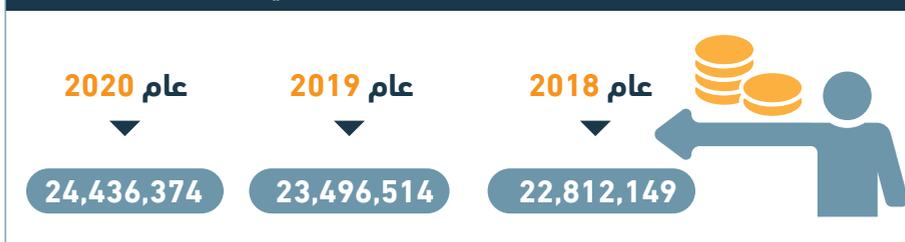
تشير التقديرات لصندوق النقد الدولي أن المملكة سوف تحصل ما نسبته 1.5 - 2 % كنسبة من الـ GDP كإيرادات من ضريبة القيمة المضافة، أو ما قدره بنسبة 2.5 - 3.5 % من الـ GDP غير النفطي، كما أسلفنا سابقاً، ويتفق مع الصندوق كذلك مؤسسة النقد العربي السعودي (Saadd AlShahrani, 2016, P26).

إلا أن ذلك من الصعب أن يتحقق؛ ذلك أن بداية التحصيل الضرائبي ستشوبه الكثير من الإشكالات، والمعوقات، والتهرب، وعدم دقة الأنظمة العاملة، وضعف التطبيق، وتعاون الموظفين مع بعض دافعي الضريبة... إلى غير ذلك من المعوقات التي تحول دون تحصيل ما يجب أن يكون.

وفي هذا السياق، فإن هذه الدراسة تقدر نسبة التحصيل من ضريبة القيمة المضافة بنحو 1 % من الـ GDP، وبذلك، فإن الحساب الرياضي النسبي لتلك الضريبة كنسبة من الـ GDP غير النفطي ستكون بنحو 1.38 % وليس أكثر من ذلك.

وعليه؛ تقدر الدراسة قيمة الضريبة بمقدار 22.8 مليار ريال خلال عام 2018، وتصل إلى 24.4 مليار ريال عام 2020 مع نهاية برنامج التحول الوطني، كما يبينه الجدول رقم (4).

ضريبة القيمة المضافة للقطاع غير النفطي 1.38 %



**الجدول رقم (4): تقدير ضريبة القيمة المضافة للمملكة لسنوات برنامج التحوّل الوطني
(2020-2016) بالمليون ريال**

2020	2019	2018	2017	2016	نسبة القطاع	القطاع
657,009,962	631,740,348	613,340,143	632,309,426	645,213,700	26.9	القطاع النفطي
1,770,751,755	1,702,645,919	1,653,054,290	1,704,179,680	1,738,958,857	72.5	القطاع غير النفطي
1,204,111,194	1,157,799,225	1,124,076,917	1,158,842,182	1,182,492,023	49.3	ق. خاص
566,640,562	544,846,694	528,977,373	545,337,498	556,466,834	23.2	ق. عام
2,427,761,717	2,334,386,266	2,266,394,433	2,336,489,106	2,384,172,557	99.4	الناتج المحلي رسوم GDP الواردات
14,654,497	14,090,863	13,680,449	14,103,556	14,391,384	0.6	رسوم الواردات
2,442,416,214	2,348,477,129	2,280,074,882	2,350,592,662	2,398,563,941	100	اجمالي GDP
24,424,162	23,484,771	22,800,749	0			تقدير ضريبة القيمة المضافة بواسطة الناتج المحلي الكلي ب 1 % فقط *
24,436,374	23,496,514	22,812,149	0			ضريبة القيمة المضافة للقطاع غير النفطي 1.38 % **

(المصدر: 1) الهيئة العامة للإحصاء، الحسابات القومية للربع الرابع 2016 م. * تقدير القيمة المضافة الكلية للاقتصاد كما قدرها صندوق النقد الدولي. (2) تقديرات الباحث. ** تقدير الباحث للقيمة المضافة للقطاع غير النفطي.

9-2 تقدير إيرادات ضريبة المشروبات الغازية والطاقة:

تقدر الدراسة ضريبة المشروبات الغازية بمقدار 1.29 مليار ريال للعام 2017، وسترتفع إلى 1.39 مليار للعام 2020، كما تقدر إيرادات مشروبات الطاقة بمبلغ 7.2 ملايين ريال فقط للعام 2017، لترتفع إلى 7.7 ملايين ريال للعام 2020، كما يتضح من الجدول، رقم (5):

الجدول رقم (5): الإيرادات الفعلية والمتوقعة للسنوات المالية (2015-2020) بالمليون ريال

المجموع الإيرادات	2020	2019	2018	2017	2016	2015	مصادر الإيرادات
114,933	25,283	24,079	22,932	21,840	20,800	25,940	الرسوم الجمركية
317,283	64,726	64,085	63,450	62,822	62,200	35,400	العوائد المتوقعة من مؤسسة النقد
62,533	11,009	11,711	12,459	13,254	14,100	15,100	مبيعات السلع والخدمات
82,292	17,445	16,937	16,444	15,965	15,500	16,200	رسوم المنتجات النفطية
72,059	13,836	14,118	14,406	14,700	15,000	15,000	عوائد صندوق الاستثمارات العامة
80,122	17,625	16,786	15,986	15,225	14,500	14,600	الضرائب على الدخل والأرباح الرأسمالية
38,258	7,805	7,727	7,651	7,575	7,500	9,200	العوائد الجاهزة والمصادر
32,351	5,183	5,759	6,399	7,110	7,900	7,100	الضرائب على الأرباح
23,059	4,427	4,518	4,610	4,704	4,800	3,700	حصة الحكومة من الأرباح
24,000	4,800	4,800	4,800	4,800	4,800	60	رسوم البيع
2,500	500	500	500	500	500	500	رسوم استخدام الطيف الترددي
13,395	3,732	3,110	2,592	2,160	1,800	8,450	الإيرادات المتنوعة غير المصنفة في مكان آخر
3,663	878	799	726	660	600	550	المقابل المالي للتعبئة
61,427	9,842	10,935	12,150	13,500	15,000	-	العوائد المتحققة من الجهات الأخرى
57,331	9,185	10,206	11,340	12,600	14,000	14,100	الزكاة
5,353	1,388	1,354	1,321	1,289	-	-	ضريبة المشروعات الغازية والطاقة:
30	7.7	7.5	7.3	7.2	-	-	أ. الضريبة على المشروعات الغازية (للتعامر 15 فأكثر ل3 عوات/شهر* 1.5 ريال ضريبة) ب. الضريبة على مشروعات الطاقة (0.05% من السكان لأعمار 15 فأكثر* عالية/شهر/5 ريال)
104,480	39,180	31,344	22,202	11,754	-	-	رسوم العمالة الوافدة (بمعدل 10% للعام 2017
70,732	24,275	23,496	22,812	0	-	-	بمعدل 5% لأعوام السابقة مع الأخذ بزيادة الرسوم السنوية**
1,165,799	260,848	252,292	242,787	233,961	199,000	165,900	ضريبة القيمة المضافة
1,580,503	303,459	309,652	315,972	322,420	329,000	446,439	إجمالي الإيرادات غير النفطية
2,746,302	564,734	564,734	558,759	532,885	528,000	612,339	إجمالي الإيرادات

المصدر (1) وزارة المالية الموازنة العامة للعام 2017 م (2) الهيئة العامة للبطنة، الرخصات السكانية، 2017 م. ** عدد العمال غير السعوديين المشتغلين 1088335 العام 2016 م.

تقدير إيرادات ضريبة المشروبات الغازية والطاقة:



9-3 تقدير إيرادات رسوم العمالة الوافدة

وفقا لبرنامج التوازن المالي والذي حدد الرسوم على كل وافد بمبلغ مئة ريال شهريا عام 2017م، وتزداد لتصبح أربعمئة ريال شهريا للعام 2020م، وبناء على إعداد العمال الوافدين المشتغلين الصادرة وفقا لمعلومات وزارة العمل، فتقدر الدراسة إجمالي الإيرادات من تلك الرسوم بما يعادل 11.7 مليار ريال للعام 2017م، وترتفع إلى 22.2 مليار لعام 2018م، ثم إلى 31.3 مليار لعام 2019، وأخيرا ستصل إلى 39.1 مليار ريال في عام 2020 هذا على افتراض بقاء نفس الرسوم مفروضة، كما جاء ببرنامج التوازن المالي.

تقدير إيرادات رسوم العمالة الوافدة وفقاً لبرنامج التوازن المالي



9-4 إجمالي الإيرادات المقدرة للخزينة العامة لبرنامج التحول الوطني:

كما تفيدنا التقديرات المجمعة بالجدول، رقم (4)، والتي تشمل التقديرات لكافة مصادر الإيرادات بما فيها الإيرادات النفطية وغير النفطية، فإنها تبشّر بالخير الكبير لخزينة الدولة حال تحصيل كافة المبالغ المستحقة والمتوقعة، حيث تقدر بحوالي 532,8 مليار ريال لعام 2017م، وسترتفع إلى 564,7 مليار للعام 2020م، ولمجمل برنامج التحول الوطني، فإن الإيرادات التي سيتم جمعها تقدر بنحو 70.7 مليار من ضريبة القيمة المضافة، ومبلغ 104 مليارات من رسوم العمالة الوافدة، ومبلغ 5.4 مليارات من المشروبات الغازية والطاقة، ومبلغ 24 ملياراً من التبغ. وبذلك تقدر مجمل الضرائب من القطاعات الاستهلاكية والإنتاجية كافة بقيمة 2.7 تريليون ريال للسنوات 2017-2020م.

إجمالي الإيرادات المقدرة للخزينة العامة لبرنامج التحول الوطني:



عاشرا: فجوة التقدير والضريبة المتحصّلة؛ قراءة لبعض التجارب العالمية:

تتسبب فجوة الالتزام الضريبي Compliance Gap بالفرق فيما بين الضريبة الممكنة (الكامنة Potential Tax) تحصيلها وفقا للطار الضريبي من نسبه ووعائه، وبين الضريبة المتحصّلة فعلا Actual Accrued Tax ، وتتفاوت فجوة الالتزام الضريبي بين دول العالم، فنجدها في حدودها الدنيا لدى الدول ذات الاقتصادات المتقدمة، والتي تعدّ اقتصاداتها مهيكله وأكثر تنظيمًا وضبطًا Structured Economies؛ فتبلغ نسبة هذه الفجوة في فلندا مثلا 2 % من الناتج المحلي الإجمالي، والتي تصل إيرادات ضريبة القيمة المضافة فيها إلى 9.2 % من الناتج المحلي الإجمالي، مقارنة بنسبة 18 % في دول المجموعة الأوروبية، على الرغم من أن نسبة ضريبة المبيعات في فلندا قد بدأت بنسبة 24 % عام 2013م (Mick, Hutton, and Kapoor, Op., P14). (Cit.,P14).

وفي دراسة خاصة بالتهرب الضريبي في الأردن أعدّها المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني عام 2014 ، فقد قدرت الضريبة العامة على المبيعات بنسبة 10 % من الناتج المحلي الإجمالي للعام 2013م، وأن العبء الضريبي يصل إلى 23 % في المملكة (العبء= الإيرادات الضريبية وغير الضريبية+ التأمينات الاجتماعية مقسومة على الناتج المحلي الإجمالي). وقد أشارت إلى أن أغلب التهرب الضريبي يكون في قطاعات: تجارة التجزئة والجملة، وإصلاح المركبات، والصناعات التحويلية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، 2014، ص 12).

ولقياس أدقّ لإمكانية توليد الضريبة، نسبة إلى القاعدة الضريبية أكثر من النسبة المتحصّلة من الضريبة إلى الناتج المحلي يستخدم اصطلاح (كفاءة سي C- efficiency)، حيث أنها تحكم بمعيار معدل الضريبة، وبمكون الناتج المحلي جزئيا. ولذلك فإن معادلتها تعرّف (بنسبة التحصيلات الضريبية إلى إجمالي الاستهلاك) نسبة إلى المعدل العام للضريبة. ويتأثر هذا المؤشر بالصناعات المعفاة، وباستهلاك الحكومة المعفى كذلك، كما تعبر فجوة الكفاءة عن الفرق فيما بين الضريبة الكامنة عندما يتمّ جني الضريبة على كامل الاستهلاك وبالمعدل المحدد للضريبة، لكن يتمّ حسم الإعفاءات بحدها الأدنى c-efficiency is defined as the ratio of VAT collections to final consumption, divided by the main VAT rate (Mick, Hutton, and Kapoor,

(Op.,Cit., 2015, P12 - 17).

أما تجربة ماليزيا كنموذج حديث لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ، والتي أدخلت ضريبة القيمة المضافة في الربع الأول من العام 2014 م، حيث أوردتها تقرير "برايس ووتر هاوس" بعنوان: (تقديم لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون مطلع عام 2017م) والذي أشاد بأن تجربة ماليزيا لها عدة مزايا أهمها أن الحكومة (pwc, 2017, p9):

- هيأت موظفين وإدارات كفؤة للقيام بالمهام الواجبة عليهم وفقا لخطة منظمة وشاملة.
- بنت أنظمة تكنولوجية جديرة بالتنفيذ وطورتها لتسهيل تحصيل الضريبة، وتسهيل إعداد الحسابات والتقارير المالية اللازمة.
- قررت ما إذا يحتاج تنفيذ وتطبيق العمل داخل المؤسسة الحكومية In- house، أم تعهيد العمل للغير لتنفيذه Outsourcing؟.
- حددت العقول والمهارات اللازمة لتنفيذ المشروع بجدارة.
- استنبطت أي آثار سلبية قد تقع بحكم قانون الضريبة على مؤسسات الأعمال، لتفادي الوقوع في الإشكالات مع قطاع الأعمال، وتجنب إعاقة العمل والنشاط الاقتصادي.
- خططت لنفقاتها الرأسمالية اللازمة للتنفيذ، وإدارة التدفق النقدي المتوقع للضريبة.
- درست المخاطر الكامنة، وإدارة المخاطر الأولية وأية مخاطر محتملة في المستقبل.
- أدرجت أية عقود ستأثر سلبا بالضريبة، وناقشت ذلك مع مؤسسات الأعمال ذات العلاقة.

حادي عشر: النتائج والتوصيات:

أهم نتائج الدراسة:

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تجمع من المستهلك النهائي بوساطة الشركات ومؤسسات الأعمال نيابة عن الحكومة، عدا الواردات فتحصّل عند استيراد السلع من الخارج. وتقوم وزارة المالية والهيئة العامة للزكاة والدخل بالإعداد الكامل لتحصيل الضريبة. وعليه، فإن أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة، ما يلي:

أولاً: على الرغم من محدودية الفوائد للضرائب عمومًا، إلّا أن الأثر الاقتصادي للضرائب هو أثر سلبي على النشاط والنمو والتنمية الاقتصادية، حيث إن الضرائب تفرض لحاجة الدول إلى تغطية نفقاتها المدنية، والعسكرية، والتنمية بشتى أنواعها. والأثر السلبي ناجم عن أنها تُعدّ تسربًا من تيار الدخل المتاح للإنفاق والذي يزيد أثره أكثر جرّاء ما يعرف بمضاعف الإنفاق، هذا بشكل عام للضرائب، أما الآثار السلبية لضريبة القيمة المضافة فتتمثل بالآتي:

1. يتحمّل الضريبة المستهلك بشكل كامل بغض النظر عن مستوى دخله، فتساوي بين الأغنياء، ومتوسطي الدخل ، والفقراء.
2. تقلل القدرة التنافسية للمنتج على التصدير للخارج، وكذلك قدرتها على الإطلال للسلع المستوردة.
3. بسبب أثرها في تراجع التنافسية، فهذا يعني إبطاء التوسع في الإنتاج، وبالتالي تراجع الإنتاج السلعي في الاقتصاد، ويتبعه ضعف قدرة الاقتصاد على النمو وتحقيق التنمية أخيرًا.
4. صعوبة التطبيق، وقابلية الازدواج الضريبي، وتعدد الحسابات المالية المطلوبة وتشعبها.
5. تزيد غلاء المعيشة؛ التضخم.
6. تزيد من نسبة الفقر في المجتمع، مما سيؤثر على الاستقرار الاجتماعي في الدولة، فتؤثر سلبيًا على السلم الاجتماعي.

الآثار السلبية لضريبة القيمة المضافة:



ثانيًا: هدف برنامج تحقيق التوازن المالي إلى تحقيق التوازن بالميزانية عام 2020 م، لذلك، كان التركيز على إيجاد ضريبة القيمة المضافة لتطبق في الربع الأول من عام 2018 وبنسبة 5 %، وجرى التوافق مع دول المجلس على ضريبة السلع المنتقاة المتعلقة بالمنتجات الضارة، مثل: التبغ ومشتقاته والمشروبات الغازية ومشروبات الطاقة، والاتفاق على فرض ضريبة على المشروبات الغازية بنسبة 50%، وعلى التبغ ومشتقاته والمشروبات الطاقة بنسبة 100%.

ثالثًا: يعود تاريخ الضرائب في السعودية الى الخمسينيات من القرن الماضي؛ تم إيقاف ضريبة الدخل على الوافدين جرّاء ارتفاع أسعار النفط، وحاجة المملكة لجذب الوافدين للمساهمة في البنية التحتية والتنمية الاقتصادية.

لقد أستعيض عن الضرائب بالزكاة في السعودية، فالضرائب على شركات النفط والغاز تراوحت ما بين 15 - 55 % في السعودية، وكانت الإعفاءات الضريبية مقررّة لثلاث سنوات بالسعودية اذا خسرت الشركة في تلك المدة. أما الجمارك عموماً فكانت موحدة بين دول المجلس، وبعد إقرار التعرفة الجمركية المشتركة مطلع عام 2003م؛ تمّ استيفاء 5 % كتعرفة جمركية على السلع الأجنبية المستوردة عدا السلع المعفاة بالقانون، حيث اتفق المجلس على إعفاء السلع التي قيمتها المضافة الخليجية تعادل 40 % فأكثر من قيمتها الكلية اذا كانت مصنعة أو نصف مصنعة في أي من دول المجلس.

رابعاً: تقرر ت ضريبة القيمة المضافة بعد لقاء وزراء المالية والبنوك المركزية لدول المجلس بصندوق النقد الدولي في قطر عام 2016م، وصدر ذلك تقرير الصندوق بعنوان: (إصلاحات السياسة الضريبية لدول المجلس: الآن وكيف) والذي جاء بـ خمس توصيات، هي:

1. تحتاج دول المجلس إلى إصلاح شامل لأنظمتها الضريبية.
2. ينبغي أن يدرج الإصلاح الضريبي في دول المجلس نظماً حديثة وكفؤة للمنطقة.
3. على دول المجلس أن تـتـار توليفة من الضرائب الحديثة الكفؤة.
4. ضريبة القيمة المضافة هي أداة إيراد مثالية لدول المجلس.
5. تحتاج دول المجلس إلى البدء وبالسـرعة الممكنة بالإصلاحات الضريبية على أن يسبقها تنسيقاً وتخطيطاً كامليـن.

ويرى الصندوق بأن ضريبة القيمة المضافة هي أداة مثالية لدول المجلس، إذ يمكن من خلالها توليد 1.5 % إلى 2 % من الناتج المحلي الإجمالي (2.5 - 3.5 % من الناتج غير النفطي) وبالمعدلات المتدنية المبدئية، ويتفق مع الصندوق كذلك مؤسسة النقد العربي السعودي. ويرى الصندوق أن هذه الضريبة لها مزايا سهولة الإدارة، وعدم تأثيرها السلبي على الاستثمار الأجنبي، وهذا رأي تتحفظ عليه هذه الدراسة؛ فالتقدير غير دقيق، كما أن سلبياته متعددة والتي تم ذكرها سابقاً.

خامساً: بمقارنة الضريبة فيما بين الدول، يتبين أن أقل الدول من حيث الضرائب هي دول منطقة شرق آسيا وحوض الباسفيك، حيث تتراوح الضريبة فيما بين 3 % و 5 %، تليها أمريكا حيث تقل عن 7.5 % عند أعلى الولايات الأمريكية. في حين تبلغ الضريبة أعلاه للدول الأوروبية، فتتراوح فيما بين 20 % و 25 %. وفي بعض الدول مثل روسيا تبلغ 18 %، وتصل إلى 20 % في المغرب، وإلى 16 % في الأردن، وتعتدل الضريبة في اليابان، وكوريا لتبلغ 8 % و 10 % لهما على الترتيب، وأقلها بين الدول المجاورة تقريباً في إيران لتبلغ 6 % فقط.

وفي الواقع العملي تتأثر الحصيلة الفعلية للإيرادات الضريبية ب: نسبة الضريبة، وهيكل الضريبة؛ وتركيب الشرائح المستحق الضريبة عليها، والقاعدة الضريبية، والإعفاءات الضريبية، والكفاءة في إدارة وتحصيل الضريبة، والتزام وقبول دافعي الضرائب، وسهولة الإدارة وشفافيتها، ومستوى الفساد في جهاز الحكومة.

سادساً: هناك منهجيات علمية لاحتمساب وتقدير الوعاء لضريبة القيمة المضافة، تتمثل

- بالباتج المحلي الإجمالي، والحسابات القطاعية للباتج المحلي، ونماذج المدخلات والمخرجات، ومن حيث نتائج التقدير، فقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:
1. تبشر الدراسة بأن الإيرادات الإجمالية بما فيها الإيرادات النفطية وغير النفطية للمملكة حال تحصيل المبالغ المستحقة والمتوقعة بأنها قد تصل إلى حوالي 532.8 مليار ريال للعام 2017م، وسترتفع إلى 564.7 مليار للعام 2020م.
 2. ولمجمل برنامج التحول الوطني، فإن الإيرادات التي سيتم جمعها تقدر بنحو 70.7 مليار من ضريبة القيمة المضافة، ومبلغ 104 مليارات من رسوم العمالة الوافدة، ومبلغ 5.4 مليارات من المشروبات الغازية والطاقة، ومبلغ 24 مليارات من التبغ. وبذلك تقدر مجمل الضرائب من كافة القطاعات الاستهلاكية والإنتاجية بقيمة 2.7 تريليون ريال للسنوات 2017 - 2020م.
 3. تقدر الدراسة نسبة التحصيل من ضريبة القيمة المضافة بنحو 1% من الـ GDP، وأن الحساب الرياضي النسبي لتلك الضريبة كنسبة من الـ GDP غير النفطي سيكون بنسبة 1.38% على الأكثر. وعليه، قدرت الدراسة قيمتها بحوالي 22.8 مليار ريال خلال عام 2018م، وبمبلغ 24.4 مليار ريال عام 2020م مع نهاية برنامج التحول الوطني.
 4. تقدر الدراسة ضريبة المشروبات الغازية بمقدار 1.29 مليار ريال لعام 2017م، وسترتفع إلى 1.39 مليار للعام 2020م، كم تقدر إيرادات مشروبات الطاقة بمبلغ 7.2 ملايين ريال فقط للعام 2017م، لترتفع إلى 7.7 ملايين ريال للعام 2020م.
 5. وفقا لبرنامج التوازن المالي والذي حددت الرسوم على كل وافد شهريا بمئة ريال وستزداد لتصبح أربعمئة ريال شهريا عام 2020م، وبناء على أعداد العمال الوافدين المشتغلين الصادرة وفقا لمعلومات وزارة العمل، فقد قدرت الدراسة إجمالي الإيرادات من تلك الرسوم بما يعادل 11.7 مليارات ريال للعام 2017م، وترتفع إلى 22.2 مليارات لعام 2018م، ثم إلى 31.3 مليارات لعام 2019م، وأخيرا ستصل إلى 39.1 مليارات ريال في عام 2020م، إذا بقيت نفس الرسوم مفروضة.

أهم التوصيات

من الطبيعي أن يكون هناك سياسات مالية مشتركة لدول المجلس في السنوات المقبلة مع الحفاظ على خصوصية كل دولة في القضايا الجزئية، كما أن هناك واقع

الحال للمستقبل المنظور يقودنا إلى التفكير الجدي في تطوير منظومة الضرائب لديها لتشمل الضرائب على الأرباح أو صافي الدخل للشركات وللمؤسسات وخاصة المتوسطة والكبيرة، وكذلك فرض رسوم جمركية نسبية على المستوردات من السلع الفارغة وبعض السلع المعمّرة.

أما ضريبة القيمة المضافة، فليست هي الضريبة المثلى كما يرى صندوق النقد الدولي، وغيره ممن يوافقون هذه السياسة المالية من مؤسسات رسمية وغيرها، فهناك سلبيات متعددة لها، وأهمها تقييد حركة الاستثمار وكبحه عند أول خطواته؛ ما يعرقل مسار التنمية الاقتصادية.

وبالتالي، فإن الدراسة توصي بتطبيق ثلاثة أنواع من الضرائب وبنسب لا تزيد على 5% بالمرحلة الأولى، وهي:

1. ضريبة المبيعات Sales Tax.
2. ضريبة الدخل على الشركات Corporate & Income Tax .
3. ضريبة على استهلاك السلع الفارغة والمعمّرة (ضريبة جمركية).

المراجع

1. ابن خلدون، مقدمة ابن خلدون، الفصلان الثامن والثلاثون والتاسع والثلاثون.
2. العتوم، راضي، هيكل النفقات العامة في الأردن، وزارة المالية، الأردن 2001.
3. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل، رقم 183، القاهرة، مارس 2016.
4. برنامج تحقيق التوازن المالي للحكومة: ميزانية متوازنة 2020م.
5. المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه، وطرقه، وحجمه، عمان، الأردن، 2014 م.
6. وزارة المالية، الموازنة العامة للعام 2017م.
7. الهيئة العامة للإحصاء، الإحصاءات السكانية، 2017م.
8. الهيئة العامة للإحصاء، البيانات والمؤشرات الرئيسة لسوق العمل، الربع الرابع 2016م.
9. Casanegra de Jantscher, Problems of Administering a Value-Added Tax in Developing Countries, IMF , WP/861986 ,15/.
10. Dora Benedek, Ruud De Mooij, Michael Keen and Philippe Wingender, Estimating VAT Pass Through, IMF, WP/15214/, Sec. 2015.
11. IMF, Economic Prospects and Policy Challenges for the GCC Countries, Gulf Cooperation Council, Riyadh, KSA, 26th. of Oct., 2016.
12. IMF, Tax Policy Reforms in the GCC Countries: Now and How?, Gulf Cooperation Council, Annual Meeting of Ministers of Finance and Central Bank Governors, Doha, Qatar, November 10, 2015.

13. Mick Thackray, Eric Hutton, and Kartik Kapoor, REVENUE ADMINISTRATION GAP ANALYSIS PROGRAM—THE VALUE-ADDED TAX GAP for Finland, IMF, Nov. 2015.
14. PWC, An Introduction to Value Added Tax in the GCC, Jan. 2017 (www.pwc.com/me).
15. Saad AlShahrani, Value Added tax; Its Implementation & Implications, SAMA, Quarterly Workshops, 2016.
16. www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-va.

شكراً لكم

نشكر لكم اطلاعكم على هذا الإصدار، كما نتطلع إلى تشریفنا بملاحظاتكم التي ستؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار المطبوعات الأخرى

مركز دراية للدراسات والمعلومات بغرفة الرياض
إدارة الدراسات والتطوير

الإدارة العامة للاتصال المؤسسي والتسويق

إدارة التسويق

قسم النشر

هاتف: ٤٠٤٠٠٤٤ تحويلة ٢٣٩ - ١٧١ - فاكس: ٤٠٥١٧٠٣

الموقع على الشبكة: www.riyadhchamber.org.sa

البريد الإلكتروني: rdchamber@rdcci.org.sa

ص.ب ٥٩٦ الرياض ١١٤٢١