

## آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية

الدكتور عابد فضلية

قسم الاقتصاد

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

### الملخص

انتشر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خلال العقود الماضية على نطاق واسع لتصبح من أكثر الضرائب انتشاراً في بلدان العالم. وتفضل كثير من الحكومات تطبيق هذه الضريبة نظراً إلى ما هو شائع عن سهولة تحصيلها ووفرة حصيلتها. وتدرس الجهات الضريبية السورية حالياً إمكانية اعتماد هذه الضريبة، علماً أن تطبيقها يتطلب وجود بنية تحتية تنظيمية ومؤسسية ضريبية متطورة ووعياً ودقة في البيانات والمعلومات والاستعلام الضريبي، وجُلّها ليس متوافراً بالمستوى اللازم في الهيكلية والإدارة الضريبية السورية، ومن ثم فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب مزيداً من التحضير والواقعية. ومن خلال دراسة أسس تطبيق هذه الضريبة وشروطها وتحليل خصائصها والصعوبات والمعوقات الموجودة على أرض الواقع يتبين أن التطبيق في سورية يحتاج إلى مزيد من الجهود التنظيمية والتشريعية والتحضيرات البنيوية، وأن يتم على عدة مراحل، كما يتطلب اعتماد عدة معدلات للضريبة لضمان تحقق العدالة الضريبية والاجتماعية، وأن يكون التطبيق في إطار سياسة مالية اقتصادية اجتماعية مُحكّمة لكي لا ينعكس سلباً على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود.

## المقدمة:

تعدّ الضرائب عموماً من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب، بل الوسيلة الفعالة (عند اللزوم) لتدخل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل. والتبويب المبسط للضرائب يقسمها إلى نوعين أساسيين، هما الضرائب المباشرة وأهمها الضرائب على الدخل والضرائب غير المباشرة وأهمها الضريبة على القيمة المضافة (Value Add Tax) ويرمز لها اختصاراً (VAT).

وتعود الفكرة الأساسية لمبدأ (VAT) إلى العشرينيات من القرن الماضي من خلال كتابات رجل الأعمال الألماني (von Siemens)، وترسّخ هذا المبدأ بشكل أوسع ما بين السنوات (1953 - 1957) من خلال الدراسات التي نشرها الاقتصادي (Maurice Laurs)، فقد تمّ أواسط القرن الماضي تطبيق مبدأ (VAT) بأشكال ونماذج مختلفة ومتعددة في العديد من الدول، كفرنسا على سبيل المثال التي طبقت في البداية على المرحلة الإنتاجية فقط، وولاية ميشيغان الأمريكية التي طبقت تحت اسم ضريبة الأعمال الفردية، إلا أن أشكال التطبيق ونماذجه هذه تطورت لتتحول فيما بعد إلى النمط الاستهلاكي المطبق اليوم، والذي طُبّق منذ الستينيات من القرن الماضي، لتصبح هذه الضريبة من أكثر الضرائب انتشاراً، ويتم تطبيقها حالياً في أكثر من (150) دولة حول العالم النامية منها والمتقدمة وعلى رأسها دول الاتحاد الأوروبي، علماً أن فرنسا من أوائل الدول التي طبقتها منذ عام (1948) تلتها الدانمارك والبرازيل والأكوادور عام (1967) وهولندا والسويد عام (1969) والنرويج واللوكسمبورغ والأكوادور عام (1970) .. الخ [1]

وتفضل كثير من الحكومات تطبيق هذه الضريبة نظراً إلى حصيلتها الوفيرة وكونها بديلاً عن العديد من الضرائب الأخرى. وهي ضريبة غير مباشرة على استهلاك السلع والخدمات، يتحملها المستهلك في نهاية المطاف، ولكن استيفاءها يتم في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية لهذه السلع والخدمات بدءاً من مرحلة الإنتاج ومروراً بمرحلة التوزيع وانتهاءً بمرحلة الاستهلاك، ويقوم المكلف القانوني نفسه بجباية هذه الضريبة وتحصيلها وفقاً لمعايير معينة ثم يسدها للجهات الضريبية.

وخلال السنوات الأخيرة تم في العديد من الدول النامية اعتماد مبدأ الضريبة على القيمة المضافة في إطار برامج الإصلاح الضريبي التي يحض عليها ويشترطها صندوق النقد الدولي الذي ساعد خبراءه خلال العقود الماضية في تطبيق مبدأ هذه الضريبة في العديد من الدول، منها كوريا الجنوبية والمكسيك وجنوب إفريقية وبنغلاديش. ومن أوائل الدول العربية التي طبقت ضريبة (VAT) هي

المغرب عام (1986) تلتها تونس عام (1988) ومصر عام (1990) والجزائر عام (1992) وموريتانيا عام (1995) والأردن عام (2001) ولبنان عام (2002)، وطُبقت مؤخراً في السودان واليمن وبدأت إمارة دبي بالتحضير لذلك. [2]

وتسعى سورية حالياً لاعتماد مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات التحضيرية التي قامت وتقوم بها وزارة المالية، وعلى رأسها تشكيل فرق عمل وتدريبها مهمتها دراسة الكيفية والآلية المناسبة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وإنجازها لمسودة القانون الذي سيُتيح (كمقترح) تطبيقها في عام (2010).

والجدير بالدراسة أن تطبيق هذا النوع من الضريبة يتطلب وجود بنية تنظيمية تحتية ومؤسسية ضريبية متطورة ودقة في البيانات والمعلومات والإفصاح والإستعلام الضريبي، ليست موجودة (و/أو) ليس من السهل خلقها وإحداثها بالمستوى المطلوب في الهيكلية الإدارية الضريبية في الدول النامية، ومن ثم فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس بالأمر البسيط، ويتطلب معالجة في غاية الموضوعية والواقعية. وهذا ما يحاول البحث تحليله وإيضاحه وسبر ميزاتِه ومحاذيره في ضوء نية الحكومة السورية بتطبيقه قريباً، إذ إن الوقائع على الأرض تشير إلى أن تطبيق مبدأ القيمة المضافة في سورية يحتاج إلى مزيد من الجهود التنظيمية والترتيبية والتحضيرات البنيوية أي إلى مزيد من الوقت، ومن ثم فإن التاريخ المقترح لبدء تطبيقها يتطلب إعادة النظر.

### مشكلة البحث:

إن اللجوء إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيكون الخيار الذي ستلجأ إليه السلطات الضريبية في سورية كخيار لتعويض نقص الموارد في الخزينة العامة للدولة، والمزيد من العجز المتوقع في السنوات القادمة بسبب إلغاء الرسوم الجمركية على الواردات من الدول العربية، والرسوم المتوقع إلغاؤها في حال دخول اتفاقية الشراكة السورية الأوربية حيز النفاذ والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فضلاً عن أسباب لا تقل أهمية، منها تخفيض الضرائب على الشركات وعلى الأرباح الحقيقية والتهرب الضريبي والجمركي. إلا أن تحقيق الميزات التي تتمتع بها هذه الضريبة، وأهمها وفرة الحصيلة وسهولة التحصيل مرتبط بحد أدنى (غير متوافر بعد) من الشروط المادية وغير المادية، الكمية والنوعية، ومن ثم فإن التطبيق المنقوص للضريبة على القيمة المضافة المستند إلى بنية وبيئة ناقصة من شأنه أن يعكس النتائج لترتد من جهة نقصاً حاداً في إيرادات الخزينة، ومن جهة أخرى خللاً أكبر في العدالة الاجتماعية وفي مستوى الدخل الحقيقي والقوة

الشرائية للشرائح الأعرض من المواطنين، أي (وفي إطار الظروف الحالية والمنظورة للاقتصاد السوري) تراجعاً في الطلب الكلي الفعال، ومن ثم لجملاً للعملية الإنتاجية والنشاطات الاستثمارية.

### أهمية البحث:

إن ضعف آلية التحصيل الضريبي وفعالته في دولة نامية كسورية، تقلل من أهمية الضرائب كمورد مالي للخزينة العامة للدولة، ومن ثم من فعاليتها كأداة في السياسة المالية، وخاصة في حال تم اعتماد ضريبة معقدة بمضمونها كالضريبة على القيمة المضافة التي بطبيعتها مربكة للسلطات الضريبية بقدر ما هي مربكة للمكلفين بها. وتتجلى أهمية البحث بأهمية موضوعه وبسبب التحضير الذي تقوم به الجهات الضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، كما تتجلى أهمية البحث من جهة أخرى في محاولة الإضافة (ولو كانت متواضعة) للتعريف بهذه الضريبة وبواقع وشروط تطبيقها، والمقترحات التي ربما تكون مفيدة إن تم الأخذ بها أو ببعضها.

### أهداف البحث:

هدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وآلياتها، كونها وإن تمت تسميتها كذلك، إلا أنها في الحقيقة (من حيث المطرح وآلية التطبيق) ضريبة موزعة على مراحل على (الإفاق الاستهلاكي) أو على قيمة الإنتاج أو على رقم المبيعات (ناقصاً الضريبة التي تم تسديدها مسبقاً على مشتريات المدخلات، كما هدف إلى استقراء إمكانيات تطبيق هذه الضريبة في سورية، وتوضيح المعوقات البنوية الإدارية والمؤسسية والتشريعية، وكذلك مستوى المعرفة والوعي الضريبي سواء لشرائح المكلفين بها أم لموظفي الجهات الضريبية.

### فرضيات البحث:

- يختلف مفهوم القيمة المضافة بالمفهوم الاقتصادي عن مفهومها الضريبي، والضريبة على القيمة المضافة (على العموم) ليست دائماً وفي كل الظروف البديل الأفضل للضرائب الأخرى ما لم تتوافر شروط تطبيقها.
- يتعلق نجاح تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة بوجود نظام فوترة ناجع وأجهزة وإدارة ضريبية كفوءة ووعي ضريبي عالي المستوى، ومن ثم فإن شروط التطبيق ما زالت غير متوافرة في سورية.

## منهجية البحث:

استُخدم المنهج الاستنباطي في الإطار النظري والمنهج الاستقرائي العملي في تحليل العلاقة بين معطيات الواقع والشروط والضوابط اللازمة لنجاح تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة.

## مخطط البحث:

### 1 - مفهوم القيمة المضافة:

1 - 1: المفهوم العام للقيمة المضافة (Value Added).

1 - 2: مفهوم القيمة المضافة في الاقتصاد الكلي.

1 - 3: المفهوم الضريبي للقيمة المضافة (على المستوى الجزئي).

### 2 - الضريبة على القيمة المضافة:

2 - 1: الآلية المستخدمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة (مثال

توضيحي).

2 - 2: الضريبة على القيمة المضافة ورسم الإتفاق الاستهلاكي.

3 - مجالات الضريبة على القيمة المضافة وأنماطها ومعدلها:

3 - 1 - مجالات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ونطاقها.

3 - 2 - معدلات فرض الضريبة على القيمة المضافة ونسبها.

4 - المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة.

5 - خصائص تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وميزاتها:

5 - 1 - خصائص الضريبة على القيمة المضافة.

5 - 2 - الميزات التي تراها الجهات الحكومية في الضريبة على القيمة

المضافة.

6 - مصاعب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ومعوقاتها ومحاذيرها.

\* الاستنتاجات.

\* المقترحات.

\* الخاتمة.

\* المصادر والمراجع.

## 1 - مفهوم القيمة المضافة:

### 1 - 1: المفهوم العام للقيمة المضافة:

يرتبط مفهوم القيمة المضافة عموماً بالحسابات القومية الكلية، وتعني عموماً الناتج المحلي الإجمالي (GDP) أو الصافي (NDP)، وهي القيمة التي يضيفها منتجو السلع والخدمات إلى قيمة المواد الخام والمشتريات من المستلزمات المادية الأخرى قبل أن يتم بيع هذه المنتجات إلى الآخرين، ومن ثم فهي تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج المباع (أو مُقيماً بسعر السوق) وبين قيمة الاستهلاك الوسيط. والاستهلاك الوسيط هو قيمة السلع غير المعمرة وتكاليف تصليح الموجودات والأصول الرأسمالية وصيانتها. أما القيمة المضافة الصافية فهي القيمة المضافة الإجمالية بعد طرح (اهلاك رأس المال الثابت). [3] ومن ثم فإن القيمة المضافة هي الإضافات التي يخلقها عنصر (العمل) العضلي والفكري والعلمي والتنظيمي إلى قيمة المستلزمات السلعية المادية (خامات ومواد أولية ووقود ومدخلات أخرى)، أي أنها في النهاية مردود مساهمة العمل الإنساني في العملية الإنتاجية لشركاء العملية الإنتاجية (كأنت سلعية أم خدمية)، متمثلة بالأرباح والأجور والرواتب والمكافآت والحوافز وأقساط التأمين والتأمينات وغيرها من تعويضات العمل. والقيمة المضافة الإجمالية من جهة أخرى، هي القيمة التي أوجدتها الوحدات الاقتصادية الموجودة على أرض الوطن جميعها خلال مدة زمنية معينة، تحدد عادةً بسنة ميلادية.

### 1 - 2: مفهوم القيمة المضافة في الاقتصاد الكلي:

(مثال توضيحي): بفرض أن المزارع (خليل) أنتج قمحاً، واستخدم لذلك أسمدة ومبيدات وبنوراً بقيمة (25 ألف ل.س.)، ودفع عند الحصاد مبلغ (7 آلاف) كأجور جرار ودراسة، ثم باع كامل إنتاجه إلى مطحنة (السنابل) بمبلغ (60 ألف ل.س.)، التي طحنته وعالجته باستخدام مستلزمات إنتاج مادية تم شراؤها من الغير بقيمة (8 آلاف)، ثم باعته إلى مصنع (المعرونة) بمبلغ (80 ألفاً)، الذي قام بتصنيع هذا الطحين مستخدماً مستلزمات مادية وخدمات إنتاجية من (مؤسسة الشروق) بقيمة (10 آلاف)، وباع إنتاجه الجاهز من المعرونة بمبلغ (130 ألفاً) إلى الوكيل التجاري (سمير)، الذي بدوره حول (هاتفياً) طلبية المعرونة كاملةً إلى تاجر المفرق (حسن) مقابل (150 ألفاً)، ثم باع (حسن) البضاعة في محله بسعر المفرق للمستهلكين بمبلغ إجمالي (170 ألف ل.س.).

وبفرض أن النشاطات الاقتصادية أعلاه تشكل فعاليات الاقتصاد المحلي جميعه، تكون القيمة المضافة الإجمالية في هذا الاقتصاد (أو الناتج المحلي الإجمالي) كما يأتي:

الوحدة الاقتصادية	قيمة الإنتاج المبيع (ألف ل س) (1)	قيمة مستلزمات الإنتاج المادية وأجور الخدمات المدفوعة للغير (ألف ل س) (2)	القيمة المضافة الإجمالية في الوحدة الاقتصادية (ألف ل س) = (1) - (2)
المزارع (خليل)	60	32 = 7 + 25	28
مطحنة (السنابل)	80	68 = 8 + 60	12
مصنع المعرونة	130	90 = 10 + 80	40
الوكيل (سمير)	150	130	20
تاجر المفرق (حسن)	170	150	20
المجموع (في الاقتصاد الكلي)	الإنتاج المحلي الإجمالي 590	مجموع المستلزمات 470	الناتج المحلي الإجمالي* 120

(\*) إن الناتج المحلي الإجمالي هو نفسه مؤشر (القيمة المضافة الإجمالية)، وللحصول على الناتج المحلي الصافي أو (القيمة المضافة الصافية) يتم طرح الاهتلاكات. وتحتسب القيمة المضافة إذا إما بطرح قيمة مستلزمات الإنتاج من قيمة الإنتاج، أو بجمع القيم المضافة الناتجة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والتسويق.

ويُعد مؤشر القيمة المضافة من أهم مؤشرات الاقتصاد الكلي كونه نتاج عنصر العمل العضلي والفكري والعلمي والتنظيمي، ولأنه من جهة أخرى التعبير الكمي حجم الرواتب والأجور والفوائد والأرباح والتأمينات التي تؤول إلى الأفراد والمؤسسات والفعاليات الاقتصادية، أي يعكس مستوى دخول أعضاء المجتمع، ولأن القيمة المضافة هي الوعاء الذي تطاله الضرائب المباشرة وغير المباشرة، أي المنهل الحقيقي لخزينة الدولة. [4]

أما الأهمية الكبيرة لاحتساب مؤشر القيمة المضافة (المقارن) واستخدامه فيمكن في أنه يعبر بشكل مباشر عن مستوى إنتاجية العمل بمختلف أشكاله وأنواعه بالنسبة إلى رأس المال، أي عن المستوى المعرفي الذي تتسم به العملية الإنتاجية، ومن ثم فاقتصاد المعرفة هو الاقتصاد الذي تكون فيه نسبة القيمة المضافة مرتفعة، وعندما تكون هذه النسبة متدنية يكون الاقتصاد متخلفاً أو تقليدياً.

### 1 - 3: المفهوم الضريبي للقيمة المضافة (على المستوى الجزئي):

يختلف المفهوم الضريبي (الرائج) للقيمة المضافة عن مفهومها الاقتصادي، سواء أكان على المستوى الكلي أم الجزئي، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة لا تُفرض (في الحقيقة) على

القيمة المضافة، فهي وعلى الرغم من تسميتها كذلك، إلا أن المقصود بها (في النهاية وبشكل عام) هو الضريبة على الدخل عند إنفاقه أي أنها ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي، ويقع عبؤها على المستهلك النهائي (عند الشراء)، الذي هو الحلقة الأخيرة في عملية (الإنتاج - تبادل - استهلاك)، وهي تختلف عن ضريبة الإنفاق الاستهلاكي المعروفة بأنها تُحصَل على دفعات في كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة لا تُفرض على القيمة المضافة (بمفهومها الاقتصادي المعروف)، وإنما تُفرض على إجمالي قيمة الإنتاج المبيع، إذ يجب على الخاضعين للضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع احتساب قيمة هذه الضريبة على إجمالي قيمة الإنتاج وإضافتها إلى سعر المبيع، ودفع المستحق من الضريبة (للجهات الضريبية) بعد حسم ما تم دفعه منها في المرحلة السابقة، ويسمى هذا بنظام (Ring). [5]

## 2 - الضريبة على القيمة المضافة:

من خلال المفهوم أعلاه، يمكن تعريف الضريبة على القيمة المضافة، بأنها ضريبة على استهلاك السلع والخدمات تُفرض ضمن أراضي الدولة (المعنية بتطبيقها)، سواء أكانت مُنتجة محلياً أم مستوردة؟

### 2 - 1: الآلية المستخدمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة (مثال توضيحي):

انطلاقاً من المثال السابق، ويفرض أن الضريبة تُفرض بنسبة واحدة (10%) على مختلف النشاطات والمراحل الإنتاجية والتسويقية، تكون طريقة حساب وتحصيل القيمة المضافة كما يأتي:

المكلف بالضريبة	قيمة الإنتاج (قبل حساب الضريبة)	مبلغ الضريبة (قيمة الإنتاج × 10%)	سعر المبيع بعد إضافة الضريبة	مبلغ الضريبة المُسترد من قبل المكلف	مبلغ الضريبة المدفوعة للخزينة
المزارع (خليل) (ملاحظة 1)	60	6	66	0	6
مطحنة (السنابل) (ملاحظة 2)	80	8	88	6	2
مصنع المعرونة (ملاحظة 2)	130	13	143	8	5
الوكيل (سمير) (ملاحظة 3)	150	15	165	13	2
التاجر (حسن) (ملاحظة 3)	170	17	187	13	4
المجموع	590	59	649	40	19

(ملاحظة 1) - فيما يخص المزارع خليل يحتسب مبلغ الضريبة على كامل قيمة إنتاجه من القمح (60 ألف ل س) دون حسم قيمة مستلزمات إنتاجه التي استخدمها من أسمدة ومبيدات وبذور (بقيمة 25 ألفاً) وما دفعه من أجور للدراسة (مبلغ 7 آلاف)، ومن ثم عليه أن يضيف مبلغ الضريبة (6000 ل س) إلى الفاتورة التي تسدها له (مطحنة السنابل) بقيمة (66000 ل س)، وبعد ذلك يقوم المزارع (خليل) بتسديد مبلغ الضريبة بنفسه إلى السلطات الضريبية.

من الملاحظ إذاً أنه على الرغم من أن القيمة المضافة الفعلية للمزارع (خليل) هي (60000 ناقصاً 32000 = 28000 ل س) إلا أن الضريبة احتسبت ليس على القيمة بل على كامل قيمة الإنتاج (60000 ل س).

(ملاحظة 2) - أما فيما يخص مطحنة السنابل ومصنع المعرونة، فلا يختلف الأمر على الرغم من أن عملية الطحن وتصنيع المعرونة تطلبت (فضلاً عن القمح كمادة الأولية) استخدام مستلزمات إنتاجية إضافية، إذ يبلغ إجمالي قيمة إنتاج المطحنة (80000 ل س)، فتضيف مبلغ الضريبة (× 10% = 8000 ل س) إلى فاتورة المبيع لمعمل المعرونة البالغة قيمتها (88000 ل س)، وبعد قبض كامل المبلغ تقوم باسترداد ما دفعته من ضريبة للمزارع (خليل)، (6000 ل س)، وتسدد الفرق (2000 ل س) إلى الجهات الضريبية، وكذلك الأمر فيما يخص معمل المعرونة عندما يبيع إنتاجه إلى (سمير).

(ملاحظة 3) - أما فيما يخص تاجر الجملة (سمير) فهو، وقبل أن يحدد سعر المبيع لتاجر المفرق (حسن) يضيف مقدار ربحه الصافي (وهو 20000 ل س)، فتصبح قيمة البضاعة قبل الضريبة (150000)، ثم يضيف مبلغ الضريبة (10%) أي (15000) إلى قيمة البضاعة (متضمنة الربح الصافي)، ويصدر فاتورة المبيع لتاجر الجملة (حسن) بقيمة (175000 ل س). وبعد تحصيل هذا المبلغ يقوم (سمير) باسترداد مبلغ الضريبة الذي كان دفعه مسبقاً إلى معمل المعرونة (وهو 13000 ل س)، ويسدد الباقي (15000 - 13000 = 2000) إلى السلطات الضريبية، وكذا الأمر فيما يخص تاجر المفرق (حسن)، علماً أن الأول (تاجر الجملة) لم تكن لديه أية تكاليف (تجارة عبر الهاتف)، وأن الثاني تحمل التكاليف التي يتكبدها عادةً تاجر المفرق جميعها.

#### ملاحظة عامة:

يتضح مما ورد أعلاه عدم تطابق مفهوم القيمة المضافة بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم الضريبي، إذ يتضح أن مطرح هذه الضريبة هو حصراً (قيم الإنتاج) في المراحل المختلفة للنشاط الاقتصادي

والبالغة (590 ألف ل س)، وليست القيم المضافة المنتجة خلال هذه المراحل وقيمتها (120 ألفاً)، وهذا يعني أن الضريبة على القيمة المضافة تطال في مطرحها جزءاً من قيم مستلزمات الإنتاج، ومن ثم فإن المبلغ المدفوع للسلطات الضريبية هو (19 ألف ل س) وليس (12 ألف ل س) كما يُفترض أن يُحتسب لو كان مطرح الضريبة هو (القيمة المضافة) وليس (قيم الإنتاج).

## 2 - 2: الضريبة على القيمة المضافة ورسم الإتفاق الاستهلاكي:

إن الضريبة على القيمة المضافة هي في وجهها الآخر شكل متطور من أشكال الضرائب على الإتفاق الاستهلاكي، فهي تُفرض على الإتفاق عند الاستهلاك وتقديم الخدمات من قبل الفرد أو الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة (من حيث مقدارها ومُحمّلها) لا تخرج عن كونها شكلاً متطوراً من أشكال (رسم الإتفاق الاستهلاكي) المفروض في سورية حالياً بموجب العديد من التشريعات، أهمها المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004) المعدل بموجب المرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2005) والقاضي بفرض رسوم على المئات من السلع والخدمات بنسب تتراوح بين (10 - 30%)، ومنها كثير من المواد الغذائية كالزيوت والسمون النباتية والحيوانية (بنسبة 10 - 15%) والمشروبات الغازية (بنسبة 10%)، ومن ثم يتضح أن تطبيق رسم (أو ضريبة) الإتفاق الاستهلاكي هو شكل مبسط وتمهيدي للضريبة على القيمة المضافة التي تُعد مرحلة أكثر تطوراً في النظام الضريبي، والفرق الجوهرى بينهما هو آلية التحصيل ودفعاته ومراحله. وللمقارنة مع الأمثلة أعلاه، نفترض أن منتج لسلعة جاهزة ولتكن (y) باع هذه السلعة لمؤسسة تعمل بتجارة الجملة بمبلغ (5000 ل س)، ثم قامت هذه المؤسسة ببيعها إلى تاجر المفرق بمبلغ (6000 ل س) الذي قرر أن يبيعها بربح صافي مقداره (2000 ل س)، فتكون آلية الحساب والتحصيل بحسب مبدأ رسم الإتفاق الاستهلاكي:

$$* - \text{سعر المبيع للمستهلك (دون الرسم): } 6000 + 2000 = 8000 \text{ ل س.}$$

$$* - \text{مبلغ الرسم أو الضريبة: } 8000 \times 10\% = 800 \text{ ل س.}$$

$$* - \text{سعر المبيع للمستهلك (متضمناً الرسم أو الضريبة): } 8000 + 800 = 8800 \text{ ل س.}$$

أي أن تاجر المفرق هو الذي يقوم (وحده) بتحصيل الضريبة على الإتفاق الاستهلاكي (دفعه واحدة) من المستهلك مباشرة عند البيع، أي عند الإتفاق الاستهلاكي، ثم يقوم بتسديدها بنفسه للسلطات الضريبية. [6]

### 3 - مجالات الضريبة على القيمة المضافة وأنماطها ومعدلها:

#### 3 - 1 - مجالات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ونطاقها:

تُفرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات المُنتجة محلياً وتشمل النشاطات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الخاضعون للضريبة)، كما تُفرض على السلع والخدمات المستوردة سواء أكانت خاضعة للضريبة في بلدها الأصلي أم غير ذلك؟ [7]

وتختلف تفاصيل تطبيق هذه الضريبة و/أو الإعفاء منها بين دولة وأخرى ومن نشاط إلى آخر، ويمكن تبويب التكاليف والإعفاء الضريبي كالتالي:

أ - النشاطات المعفاة من الضريبة (مع حق الحسم): وهي النشاطات الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر)، إذ لا يتم حساب أو استيفاء أي ضريبة عليها عند بيعها أو تقديمها للغير، مع حق صاحب النشاط حسم واسترداد ما سبق ودفعه من ضريبة عند شراء المدخلات، ومن هذه النشاطات عمليات التصدير على سبيل المثال التي تتجسد فيها أهمية هذا المعدل الصفري خاصة، حيث تُغادر الصادرات الحدود الوطنية دون أن تكون محملة بأية ضريبة عن طريق استرداد (المُصدّر) جميع ما تم دفعه من ضريبة في المراحل جميعها عن السلعة أو الخدمة المُصدّرة، وهذا ينسجم مع (مبدأ الوجهة) المعتمد دولياً الذي يستلزم أن تدفع الضريبة على السلعة أو الخدمة في المنطقة التي تستهلك أو تستخدم فيها، على عكس مبدأ (المنشأ) الذي يستلزم أن تدفع الضريبة في البلد المُنتج للسلعة أو الخدمة. [8]

ب - النشاطات المعفاة من الضريبة (دون حق الحسم): وهي النشاطات التي لا يتم حساب أو استيفاء أي ضريبة عليها عند بيعها أو تقديمها للغير، دون أن يحق لصاحب النشاط حسم واسترداد ما سبق ودفعه من ضريبة عند شراء المدخلات، ومن هذه النشاطات على سبيل المثال بيع المواد والسلع الغذائية وتقديم الخدمات الصحية والطبية.

ومن ثم، يختلف مفهوم الإعفاء عن المعدل الصفري من حيث كون مبالغ الضريبة المدفوعة في مراحل سابقة لا يمكن تحميلها على المخرجات، كما أن الضريبة المدفوعة على المدخلات لا يسمح باستردادها، أي أن الضريبة على المبادلات الوسيطة لا تُسترد.

ج - الأشخاص الخاضعون للضريبة: كل شخص طبيعي أو اعتباري ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة (أو معفى منها مع حق الحسم)، وذلك عندما يتجاوز

رقم أعماله مبلغاً تحددته السلطات الضريبية. والمقصود برقم الأعمال هنا قيمة العمليات الخاضعة للضريبة متضمنة الضرائب والرسوم كلها، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة. [9]

#### د - الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، وتشمل:

أولاً - إعفاء بعض النشاطات، كخدمات الطبابة والتعليم والنقل المشترك على سبيل المثال.

ثانياً - إعفاء بعض أنواع السلع، كالأدوية والسلع الضرورية والزراعية الخام والكتب .. الخ.

ثالثاً - الإعفاءات المرتبطة بالتجارة الخارجية والنقل الدولي، وتشمل:

\* إعفاء بعض أنواع المستوردات من المواد الأولية والسلع الوسيطة على سبيل المثال، ومستوردات بعض الجهات الرسمية كرئاسة الجمهورية والمنظمات الدولية والهيئات الدبلوماسية والهيئات الواردة للجهات الحكومية والأمتعة الشخصية بصحبة المسافرين .. الخ

\* إعفاء الصادرات السلعية والخدمية بتطبيق (المعدل الصفري) كما رأينا أعلاه.

\* إعفاء النشاطات المتعلقة بالنقل الدولي للأشخاص والبضائع وبصيانة وخدمات أو استثمار السفن والطائرات وشاحنات العبور، وكذلك خدمات وكلاء النقل الدولي. ويُعدّ التعامل مع نشاطات النقل الدولي وخدماته ضريبياً بحكم التعامل مع التصدير، فهو من جهة مُعفى من الضريبة مع حق استرداد ما تم دفعه مسبقاً.

ومن الجدير بالذكر أن الدول تتباين فيما بينها من حيث تركيز الضريبة والإعفاءات، فمعظم الدول على سبيل المثال تستثني الصادرات من الضريبة في حين تُفرض ضريبة الصادرات على بعض السلع في دول أخرى كدول البلطيق وروسيا، وهناك دول تتوسع في فرض الضريبة على المرحلة الإنتاجية (مثل باكستان) وأخرى لا تفرضها على الخدمات (مثل بنغلادش). [10]

### 3 - 2 - معدلات فرض الضريبة على القيمة المضافة ونسبها:

في هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة مستويات:

**المستوى الأول:** اختلاف المعدل المنوي للضريبة بحسب نوع السلعة والنشاط الإنتاجي والخدمي، وهي هنا تختلف من دولة إلى أخرى، وتتراوح عموماً بين (5%) و(25%)، والتكرار الأكبر على مستوى الدول التي تُطبقها هي النسب التي تقع بين (15 إلى 20%)، ويتراوح معدلها المعياري في الدول العربية على سبيل المثال بين (10%) في كل من لبنان ومصر والسودان، و(20%) في

المغرب مروراً بنسبة (17%) في الجزائر ولدى السلطة الفلسطينية، ونسبة (16%) في الأردن و(14%) في موريتانيا. [11]

**المستوى الثاني:** الاختلاف بخصوص فرض معدل وحيد على الوقائع المنشئة للضريبة جميعها أو تعدد المعدلات واختلافها بحسب كل واقعة من الوقائع، ومن ثم تختلف الدول بذلك إذ إن (51%) من دول العالم التي تُطبقها تستخدم معدل وحيد للضريبة و(30%) منها تستخدم معدلين اثنين و(13%) من هذه الدول تستخدم ثلاثة معدلات و(5%) منها أربعة معدلات، والباقي أي (1%) من الدول تستخدم خمسة معدلات أو أكثر. [12]

ويطبق المعدل الوحيد للضريبة على سبيل المثال في اليابان (5%) وفي كندا (7%) وفي كل من ألمانيا وأستراليا (16%) وفي بريطانيا (17,5%) وفي هولندا (19%)، وفي دول الاتحاد الأوروبي الأخرى يتم تطبيق أكثر من معدل واحد للضريبة. [13]

**المستوى الثالث:** الاختلاف في معدلات الضريبة بين الحلقات المتتالية لعملية الإنتاج أو التوزيع التجاري. وعلى الرغم من عدم توافر المعطيات الإحصائية في هذا الإطار، إلا أنه من المعروف أن الدول التي تُطبق عدة معدلات للضريبة تستخدم نسباً متباينة بين الحلقات المكلفة بالضريبة، والأهم أن هذا التمييز يجب أخذه بالحسبان في الحالة السورية، وخاصة في حلقة الإنتاج الزراعي وحلقات الإنتاج الزراعي - الصناعي الأولى التي يجب تخفيض النسبة الضريبية عليها بهدف تشجيع هذه القطاعات الحيوية ولضمان عدم ارتفاع تكلفة مستلزمات الإنتاج، ومن ثم اعتدال أسعار سلعها النهائية الجاهزة والحفاظ على مستوى جيد من الطلب عليها (كونها منتجات وطنية تستخدم مواد أولية ومستلزمات إنتاج محلية).

#### 4 - المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة:

(1) - مبدأ الخصم الضريبي: ويعني حق المكلف استرداد مبلغ الضريبة التي سبق ودفعها (أصلاً وبموجب فاتورة) عند شرائه للسلع والخدمات التي قام فيما بعد ببيعها، ومن ثم فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية، لا يقع على أصحاب الفعاليات الاقتصادية، بل على كاهل المستهلك النهائي.

(2) - مبدأ الحساب الذاتي: على الرغم من أن كافة الأدبيات المقروءة حول ضريبة القيمة المضافة تسمى هذا المبدأ بـ (مبدأ التقدير الذاتي)، إلا أن خيارات التقدير أمام المكلف معدومة لأنها

محددة بنظام الفوترة والمستندات (بغض النظر عن موضوعية هذه الوثائق أو دقتها) ولا يوجد أمام المكلف في الحقيقة سوى مهمة احتسابها من قبله (بالات)، ومن ثم فإن المبدأ الملزم لضريبة القيمة المضافة والمسمى بـ (الرقابة الذاتية/ Self Policing effect) هو مبدأ (أدبي) - (نظري) أكثر منه مبدأ (رقابي).

(3) - مبدأ الوجهية: أي أن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض وتُحصّل (فقط) في الأسواق وعلى النشاطات المحلية التي يتم فيها استهلاك السلعة أو الاستفادة من الخدمة (المنشئة للضريبة)، وعليه فإن الصادرات (غالباً) ما يتم تخليصها من هذه الضريبة لأن الاستهلاك يتم في خارج الحدود المحلية، وذلك باخضاع الصادرات للمعدل الصفري للضريبة، كما رأينا أعلاه. [14]

## 5 - خصائص تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وميزاتها:

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تختلف من حيث تفاصيل وقواعد تطبيقها ومعدلاتها وشموليتها باختلاف الدول التي تطبقها، إلا أن لها من الخصائص العامة المشتركة في هذه الدول، بحسب نظامها السياسي وواقعها الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

### 5 - 1: خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

1<sup>أ</sup> - عادلة (نظرياً وبحسب المُشرِّع)، كونها من جهة (وبحسب فلسفة تحصيلها النهائي) تُوزَّع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ولا تحصره فقط بالفئة العاملة في المجتمع، وكونها من جهة أخرى قابلة للتطبيق بنسب متفاوتة و/أو بالإعفاء التمييزي وبالمعدل الصفري بحسب طبيعة السلع والخدمات وتوجهات السياسة الاقتصادية الاجتماعية للسلطات الحكومية، كما تتجسد عدالتها (نظرياً) في أنها حيادية وتُفرض على السلع والخدمات المحلية وعلى المستوردات على حد سواء.

2<sup>أ</sup> - حيادية على الادخار وعلى تكلفة الإنتاج، لأن المستثمر يستطيع أن يستعيد ما دفعه على سلعه ومدخلاته الرأسمالية، ومن ثم فهي لا تطول النشاط الاقتصادي بحد ذاته، لذلك فهي من جهة مشجعة على الاستثمار، ومنسجمة من جهة أخرى مع فلسفة اقتصاد السوق وحرية التجارة وانتقال رؤوس الأموال.

3<sup>أ</sup> - الضريبة الفضلى من حيث الكفاءة الاقتصادية ولجهة الحد من التهرب الضريبي، فيما لو توافرت البنية التحتية اللازمة لتطبيقها (وهذا من الصعب توفره في كثير من الدول النامية).

4 - ذات أثر إيجابي في التصدير، كونها تُفرض فقط على السلع والخدمات المستهلكة محلياً، ومن ثم فإن الصادرات تخضع في النهاية للمعدل الصفري من خلال السماح للمصدر باسترداد الضريبة المسددة على مُدخلاته عند التصدير.

5 - كونها تُدفع مجزأة وعلى مراحل وتقوم على مبدأ الحسم الذي يسمح باقتطاع الضريبة المدفوعة من الضريبة المُحصلة.

## 5 - 2: الميزات التي تراها الجهات الحكومية في الضريبة على القيمة المضافة:

أ - تزيد من الطاقة الضريبية وتوفر حصيلة وفيرة للخزينة العامة لاتساع مطرحها وشموليته، فهي من حيث المبدأ تُفرض على كل شيء وعلى أي شيء، قبل أن تستثني وتخفّض وتعفي، وتصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات

وعموماً فقد أثبت الواقع العملي أن نجاعة تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة كان بمستويات متباينة في الدول التي طبقتها، فاقت نسبتها من إجمالي الإيرادات الضريبية في بعض الدول (50%)، حيث بلغت في الأرجنتين (51,4%)، في حين بلغت في فرنسا (17%)، وتتراوح في الدول العربية التي طبقتها بين (17,9%)، كما في مصر وبين (31%) كما في الجزائر، وتبلغ على سبيل المثال (25,3%) في تونس و(22,7%) في المغرب و(23,3%) في موريتانيا.

أما نسبة حصيلة هذه الضريبة من الناتج المحلي الإجمالي للدول التي طبقتها، فهي تتراوح عموماً بين (1%) و(10%)، وهذا يعادل بالمتوسط (27%) من إجمالي الإيرادات الضريبية، فهي تُشكل في مصر على سبيل المثال (2,7%) من الناتج في حين في تونس (6,5%). وتتوقع وزارة المالية السورية أن تطبيق هذه الضريبة في البداية سيُدر نحو (50 مليار ل.س.)، ويتعلق ذلك بالطبع (زيادة أو نقصاناً) بنطاق تطبيقها ومعدلاته، وستزداد هذه الحصيلة تبعاً مع الارتقاء بكفاءة تطبيقها وفعاليتها خلال السنوات التالية. [15]

ب - سريعة التحصيل ويتم توريدها إلى الخزينة العامة بعد مدة قصيرة جداً من استحقاقها أو حدوث الواقعة المُنشئة لها.

ج - مرنة وملائمة للخزينة العامة فهي تزداد مع ازدياد النشاط الاقتصادي، ولا تتأثر كثيراً في حالة الركود إذ لا يبقى منها دون سداد سوى (أجزاء) أو فقط الجزء الأخير المتعلق بتجارة المفرق و/أو الجملة.

د - من شأنها (نظرياً وفي حال تم التطبيق بشكل مدروس) أن تسمح بتبسيط الهيكل الضريبي لأنها تحل (عادةً) محل العديد من الضرائب المختلفة. وفي حال تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، فهي بحسب تقرير لوزارة المالية، ستحل محل العديد من الضرائب غير المباشرة، منها: رسم الإنفاق الاستهلاكي/ رسم إضافي على السيارات/ ضريبة المواد المشتعلة/ ضريبة مقطوعية الكهرباء/ رسوم الإحصاء/ رسم المتاجرة بالآثار/ ضريبة الري .. الخ. علماً أنه يوجد في سورية ما يزيد على (200) شكل ونوع من الرسوم والضرائب على النشاطات الصناعية والاقتصادية الأخرى [16]، منها (7) محملة على فاتورة الكهرباء وترفع من قيمتها بنسبة (25%) [17].

هـ - تُعدّ (بالنسبة إلى الجهات الحكومية) أداة تقييم حقيقي ومباشر لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي المختلفة، وتضمن للمكلف (بالوقت ذاته) إمكانية استرداده لكامل الضريبة المدفوعة من قبله على مدخلات نشاطه الإنتاجي.

و - سهولة التحصيل والجبائية كون تحصيلها وسدادها يتم من قبل المُكلف مباشرةً، ومن ثم فهي من جهة أخرى تسهم في انخفاض التكاليف الإدارية للتحصيل الضريبي.

ز - تُعدّ أداة رقابية على ضرائب الدخل، فهي تُحقق تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل من خلال مقارنة البيانات الخاصة بـضريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بـضرائب الدخل.

## 6 - مصاعب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ومعوقات ومحاذيرها:

إن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب على الأقل الشروط الآتية:

- حسن التقدير الذاتي لمبلغ الضريبة وسلامته وصدقه من قبل المكلفين،
- إدارات ومؤسسات وأجهزة ضريبية كفوءة وفعالة وحيادية ونزيهة،
- تشريعات ضريبية شاملة وبسيطة وواضحة ومرنة،
- وجود نظام فواتر مُعتمد من الفعاليات جميعها بشكل شامل وسليم وشفاف .. الخ

فمن جهة، إن هذه الشروط غير متوافرة بالمستوى الكافي في النظام الضريبي السوري، وإذا علمنا من جهة أخرى أن واقع الإدارة الضريبية يقوم على التقسيم النوعي للضرائب واعتماد التقدير

الإداري، وذلك في إطار هيكلية وظيفية ضعيفة ونظام عمل يستند إلى استعلامات ومعلومات مكتيية شحيحة ويغيب فيه نظام الأتمتة ويتسم بالروتين والبيروقراطية... الخ، يتبين لنا حجم الصعوبات التي من شأنها أن تعيق تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة. وعلى الرغم مما قامت به وزارة المالية في المرحلة الأخيرة باتخاذ بعض الخطوات الإصلاحية لاعتماد مبدأ التقسيم الوظيفي للاقتراب مما هو متبع في كثير من دول العالم، منها إحداث أقسام ودوائر لكبار ومتوسطي المكلفين في بعض المحافظات، كما تم استصدار المرسوم رقم (41) لعام (2007) بخصوص إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم، وكذلك إصدار دليل تصنيف النشاطات الاقتصادية وفق المعايير الدولية، والبدء بتعميم نظام التسجيل ومنح الرقم الضريبي للمكلفين، إلا أن الواقع يشير إلى العديد من المعوقات الأخرى، منها:

(1) - انخفاض مستوى الدخل لشريحة عريضة من المواطنين السوريين، ونظراً أن تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي حتماً إلى ارتفاع مستوى الأسعار، فإن هذا الوضع ليس ملائماً لتطبيقها ما لم يتم تحسين مستوى الدخل الحقيقي من جهة، وضبط صارم للأسواق والأسعار من جهة أخرى. ففي دراسة أجريت على مجموعة كبيرة من الدول تبين أن (86%) منها عانت خلال سنوات من مشكلة التضخم نتيجة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، في حين نشأ التضخم في النسبة الباقية (14%) بسبب رفع الأجور والزيادات غير المبررة بالأسعار. [18]

(2) - البيروقراطية والفساد والضعف التي يتسم بها الجهاز الضريبي السوري من جهة، وغياب الوعي الضريبي للمكلفين من جهة أخرى، وضعف آلية الاستعلام الضريبي للجهات الضريبية من جهة ثالثة، والطرائق التقليدية والعشوائية التي تسيطر على آلية عمل وإدارات النشاطات الاقتصادية لقطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات من جهة رابعة، كل ذلك لا يعدّ مساعداً في تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، ما لم تتم تدليل هذه العقبات أو التقليل منها، وهذا ليس سهلاً ويتطلب سياسات وإجراءات حكومية فعالة متكاملة ويحتاج إلى الوقت، وما التهرب الضريبي والجمركي السائدان حالياً سوى خير دليل على عوامل الضعف المذكورة.

وفي هذا السياق لا بد من التنويه إلى أن إصلاح الإدارة الضريبية يكتسب أهمية كبرى في عملية الإصلاح الضريبي، لأن النظام الضريبي الذي تقوم هذه الإدارة بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة كجزء من السياسة المالية، ويمكن القول إنه عندما تفتقد الإدارة الضريبية الكفاءة يمكن أن تحوّل أفضل النظم والتشريعات إلى أسوأها. [19]

(3) – إن ضعف البيئة العامة والبنية التحتية المؤسسية والتشريعية والتنظيمية والرقابية اللازمة لنجاح تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة، تجعل قضية الالتزام أو عدم الالتزام بتسديد مبلغ الضريبة من قبل المكلفين على رأس قائمة المصاعب التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة منها، إذ قد لا تنحصر المشاكل بمحاولات التهرب الضريبي ولا بآلية احتساب مبلغ الضريبة وفوترتها و/أو تحصيلها من قبل مؤدي الخدمة أو مكلف الحلقة الإنتاجية أو التجارية التالية، بل بالتأخر أو التهرب من تسديدها للجهات الضريبية. ففي حالات الركود والقلّة والحاجة والعسر والإفلاس (و/أو القصد المبيّت) ستصدم الخزينة الضريبية بمشكلة عدم التزام المكلفين بتسديد ما سبق وحصلوه من مبالغ ضريبية لواحد أو أكثر من الحالات أعلاه، ومن ثم لا بد، وقبل اعتماد مبدأ هذه الضريبة من وضع الآليات والتشريعات والإجراءات المناسبة لتفادي ذلك.

(4) – المحاذير والمعوقات والصعوبات الأخرى:

أ – المعوقات المتعلقة ببنية الاقتصاد السوري المعتمد بشكل أساسي على النشاط الزراعي الذي يصعب إخضاعه للضريبة على القيمة المضافة (نظراً إلى طبيعته الخاصة)، ومن ثم فإن ذلك سيشكل تحدياً للأجهزة الضريبية (من الصعب التغلب عليه).

ب – المعوقات المتمثلة بعدم وجود المستوى الكافي من الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، فضلاً عن الممانعة التي سيبدونها قطاع الأعمال لهذا النوع من الضرائب التي ستطال الأرقام الحقيقية للأرباح (من خلال الرقابة على سجلاتهم بطريقة التدقيق المتقاطع لبيانات المكلفين)، وذلك بعد أن تمكنت فعاليات هذا القطاع على مدى عقود طويلة من الزمن من التهرب الضريبي بسهولة بالغة.

ج – الصعوبات المتعلقة بإمكانية تطبيق المكلفين لالتزاماتهم الإجرائية، والمتمثلة بتقديم تصاريح دورية شهرية مرفقة بمقدار الضريبة المطلوب حسمها، والالتزام الكامل بالتعامل بالفواتير والمستندات الأخرى ذات الصلة في كل مرة يتم فيها إنجاز أي نشاط اقتصادي.

د – الصعوبات المتعلقة بضمان تحصيل الضريبة، والتأخر بتسديدها والتدقيق بالمستندات والتصاريح المغلوط بها ودراسة الاعتراضات المتعلقة بها، والإجراءات المعقدة والوقت الطويل اللازم لاستردادها! وهذه الصعوبات جميعها موجودة حالياً ويعاني منها النظام الضريبي السوري، ولكنها سوف تتضاعف وتزداد تعقيداً في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

فمسألة رد المبالغ الضريبية المستحقة للمكلف (على سبيل المثال) هي فن لا تتقنه ولا تريد أن تتعلمه الجهات الضريبية في كثير من دول العالم، ولا سيما النامية منها، وعلى الأخص إذا علمنا أن الرديات الضريبية قد تصل نسبتها إلى (50%) من إجمالي المبالغ الضريبية المسددة قبل الاسترداد.

هـ - التجارة الإلكترونية: إن انتشار التجارة الإلكترونية وتوسعها على نطاق واسع خلال السنوات القادمة من شأنه أن يربك ويسبب مزيداً من المشكلات الفنية والورقية للسلطات الضريبية على مستوى تسوية صفقات هذا النوع من التبادل التجاري، وخاصة في دولة نامية كسورية، لعدم وجود النصوص التشريعية الناظمة لها.

و - من أهم المحاذير التي ينبغي أخذها بالحسبان والاستعداد للقليل من آثارها، هو الانتشار المبرر وغير المبرر لثقافة الغلاء في المجتمع كظاهرة عامة، قد يستغلها أصحاب الملكية والفعاليات الاقتصادية والكبار والصغار من التجار، تحت غطاء الارتفاع العام (القسري) للأسعار والتستر بغطاء الضريبة على القيمة المضافة، لذلك لا بد في هذا الإطار من التحضير والقيام بما يلزم من قبل السلطات المعنية لوضع الضوابط الرقابية المناسبة للجم هذه الظاهرة، علماً أن السنوات القليلة الماضية أثبتت محدودية قدرة هذه السلطات في ضبط الارتفاعات غير المبررة لأسعار معظم السلع والمواد الغذائية والضرورية. ومن الجدير بالذكر أن الرفع الموضوعي والمبرر لأسعار (60%) من السلع المبيعة في السوق على سبيل المثال، من شأنه (في ظروف ضعف الرقابة وظل ثقافة الفساد) أن يتسبب برفع أسعار الـ (40%) الباقية (بلا أي مبرر).

#### \* الاستنتاجات:

1 - إن الضريبة على القيمة المضافة هي تجربة نشأت وتطورت في الدول الصناعية الأكثر تقدماً، ومنها انتقلت (بالتقليد) إلى الدول الأخرى الأقل تقدماً، ومن ثم فإن أسس تطبيقها ليست متينة أو موجودة حتماً في الدول النامية المستوردة لها. وفيما يتعلق بالجهود التي بذلها ويبدؤها البنك الدولي لتعميم هذه التجربة في الدول النامية، فتندرج ضمن برامجه ووصفاته الجاهزة الأخرى كالتثبيت والتكليف الهيكلي التي لم يعد يخفى على أحد أنها فقه من ضروب العولمة لتوحيد المفاهيم والآليات وإزالة وهدم الحدود والعوائق الفكرية العقائدية لحكومات دول الأطراف (النامية والهامشية الدائرة في فلك الدول القوية) في إطار تحويلها إلى اقتصادات (سوق مفتوح) أمام اقتصادات دول المركز (الرأسمالية المتقدمة). وعليه فإن الضريبة على القيمة المضافة، وإن نجحت في الدول المتقدمة (لتوافر البنية اللازمة لتطبيقها)، فلا يعني ذلك

أنها ستنتج (حتماً) في الدول النامية، ما لم يتم توفير مستلزمات تطبيقها المادية والمستوى اللازم من الوعي، مع ضرورة الاعتراف بصعوبة ذلك، كون مستوى الوعي هو (بشكل ما) انعكاساً لمستوى تطور البنية التحتية.

من ثم، وفي هذا السياق يجب التذكير مجدداً بأن من أهم مقومات نجاح تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة مسك المكلفين واحتفاظهم بسجلات محاسبية على درجة عالية من المصدقية والدقة، والتعامل الشامل والسليم بنظام الفوترة، وذلك كله في ظل (وعلى خلفية) وعي ضريبي فردي ومؤسسي وقناعة كافية ومقبولة بالعدالة الضريبية والاجتماعية، ووجود سياسات وإجراءات حكومية تساعد في تنمية هذا الوعي، وأنظمة وتشريعات عامة تضمن وتنظم تطبيق هذه القطاعات، وهذا ليس سهلاً في الدول النامية عموماً.

2 - إن تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة دون اتخاذ إجراءات فاعلة لتحسين مستوى دخل المواطن عموماً، سيؤدي حتماً إلى خفض القوة الشرائية لشريحة عريضة من المستهلكين، ولا سيما الفقراء وذوي الدخل المحدود، مما سينعكس على تخفيض الطلب العام في السوق ومن ثم إلى بطء عجلة النشاط الاقتصادي.

3 - للضريبة على القيمة المضافة أثر سلبي على سيولة المؤسسات والمنشآت الإنتاجية والخدمية الخاضعة لها، إذ يجب على آلاف النشاطات الاقتصادية أن تدفع مبلغ الضريبة عند شرائها لمستلزماتها الإنتاجية، قبل أن تقوم بتحصيلها (لاحقاً) من أصحاب الحلقات الأعلى، وهذا من شأنه التسبب بإرباكات مالية، وخاصة في النشاطات ذات الدورة الإنتاجية الطويلة.

4 - ازدياد أهمية إصلاح النظام الضريبي وضرورته في سورية، ويجب أن تكون الضريبة على القيمة المضافة واحداً من الخيارات المطروحة (وليس الخيار الوحيد) لأسباب عديدة أهمها:

أ - كثرة أنواع الضرائب وتعددتها، والتي أصبح بعضها متقادماً ويعود إلى تشريعات تم صكها واستصدارها قبل أكثر من نصف قرن، ومن ثم فهي لم تعد صالحة أو مناسبة لا من حيث النوع ولا من حيث القيم المحصلة، وبعضها ضئيل إلى حد لا يوازي تكاليف التحصيل. فالنظام الضريبي السوري هو بالأساس (تاريخياً) مجموعة من الفرائض القانونية والفنية التي تقتطعها الدولة دون أن تشكل نسيجاً منسجماً يجمع بين عناصره وحدة الهدف. فقد ظهرت هذه التشريعات المتعددة في مراحل وعهود سياسية مختلفة كان القصد منها إشباع الحاجة المالية للدولة. [20]

ب - تجاوباً مع متطلبات الوضع الدولي والتحولات العالمية وسياسة الانفتاح وضغوطات العديد من العوامل والتطورات والمستجدات إذ، وبعد إلغاء و/أو تخفيض ودمج وتوحيد العديد من الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة (كتعديل بعض الرسوم الجمركية على المواد الأولية والسيارات وضرائب الدخل على الشركات والأرباح الحقيقية على سبيل المثال)، ما زالت هناك العديد من التحديات التي فرضتها خلال المرحلة الماضية وستفرضها خلال المرحلة القادمة:

- \* متطلبات الشراكة السورية - الأوربية والالتزام المستقبلي المؤجل إلى منظمة التجارة العالمية.
- \* أحكام اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى بإعفاء المستوردات من الدول العربية جميعها من الضريبة.
- \* متطلبات تطبيق أحكام اتفاقية منطقة التجارة الحرة الثنائية السورية التركية التي دخلت منذ عامين حيز التنفيذ، ومتطلبات الاتفاقية المماثلة مع (إيران) التي من المحتمل توقيعها قريباً.
- \* متطلبات أحكام قرارات اللجان العليا المشتركة السورية مع أطراف عربية وأجنبية أخرى التي هي قيد الدراسة والتدقيق،

وهذه العوامل والتحديات جميعها تضغط باتجاه ضرورة تخفيض الرسوم الجمركية لاستيعاب صدمة التأثير الملموس (الذي حدث وسيحدث) في انخفاض الإيرادات الضريبية المباشرة وغير المباشرة للخبزينة العامة للدولة التي أصبحت أكثر ضرورة من أي وقت مضى في إطار سياسة الدولة في التحول إلى نهج اقتصاد السوق الاجتماعي.

## 5 - عدم العدالة:

من أهم الدوافع التي أدت إلى اعتماد الضريبة على القيمة المضافة من قبل حكومات الدول المتقدمة (وخاصة في سنوات ما بعد الحرب العالمية الثانية) هو وفرة حصيلتها الضريبية نتيجة الحاجة المتزايدة لزيادة العائدات الضريبية كضرورة لتغطية تكاليف بناء ما هدمته هذه الحرب، ومن ثم فإن الإدعاء بميزات سهولة التحصيل والعدالة تبدو (وما زالت) أقل أهمية من ميزة تحقيق هذا الهدف، لذلك وفي هذا السياق يمكن استنتاج ما يأتي:

أ - على الرغم مما يُسوق له بـعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تهدف إلى توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين، إلا أن تحقق مبدأ العدالة ليس سهلاً وليس

مضموناً، إذ إن التطبيق (غير المدروس بعناية في ضوء متطلبات العدالة وغير المترافق بإجراءات مناسبة) سيفرغ هذا المبدأ من مضمونه. فتطبيق الضريبة على الاستهلاك بمعدل (10%) على سبيل المثال يتناقض مع مبدأ العدالة، كونها لا تأخذ بالحسبان الأوضاع الشخصية للمكلف (غني أم فقير)، كما أنها (قد) لا تُمَيِّز (في معدلها بشكل كافٍ ومُرضٍ) بين سلع ضرورية و سلع شبه ضرورية، لذلك ومهما حاولت هذه الضريبة أن تكون عادلة، إلا أن عبئها الأكبر سيقع حتماً على عاتق الفقراء ومحدودي الدخل، لسببين أساسيين:

**الأول:** لأن مرونة سياسات رفع الرواتب والأجور وتجاوبها أقل من مرونة الأسعار وسرعة ارتفاعها.

**الثاني:** عدم وجود نظام حكومي معتمد وثابت لدفع إعانات للفقراء أو رواتب للعاطلين عن العمل.

ب - أما من حيث الادعاء بعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تُفرض على السلع والخدمات المحلية وعلى المستوردات على حد سواء، فهنا يكمن عدم العدالة بالمفهوم الاقتصادي والاجتماعي الكلي، فكيف يمكن أن تتحقق العدالة من وجهة نظر أركان الاقتصاد الوطني (على سبيل المثال) عندما يتم فرض ضريبة موحدة (أو متقاربة) على سلعة منتجة بأيدي وطنية (تستخدم مدخلات وأيدٍ عاملة واستثمارات محلية) وبين سلعة مشابهة أو بديلة لها تم إنتاجها في الخارج وبقيت قيمها المضافة في الخارج!

### المقترحات:

تتجسد أهداف النظام الضريبي السوري بتحقيق وفرة الحصيللة وتحقيق العدالة الضريبية والتناسق بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي والاجتماعي [21]، من ثم، ولكي تكون الضريبة على القيمة المضافة منسجمة مع هذه الأهداف، نقترح:

(1) - بهدف ضبط آلية تطبيق التجربة وتوفير فرصة لتقويمها وتصحيح انحرافها عن غاياتها وأهدافها، نقترح:

أ - اعتماد مرحلتين (على الأقل) في تطبيقها (كالتجربة المصرية على سبيل المثال):

الأولى: التطبيق على المنتج والمستورد ومؤدي الخدمة.

## الثانية: التطبيق على تجارة الجملة وتجارة التجزئة.

كما يمكن اعتماد مرحلة واحدة بتطبيقها (كترجبة) على أحد الفروع الإنتاجية أو القطاعات دون الفروع أو القطاعات الأخرى، ونقترح أن يتم ذلك في مجال الصناعة التحويلية.

ب - على الرغم من أن (51%) من دول العالم تعتمد المعدل الوحيد للضريبة و(30%) منها تعتمد معدلين فقط، إلا أننا (ولضمان العدالة الاجتماعية في إطار السياسة العليا للدولة) نقترح اعتماد مبدأ تعدد معدلات فرض الضريبة (بحسب نوع الخدمة والسلعة)، ومبدأ اختلاف هذه المعدلات بين الحلقات المتتالية للنشاط الاقتصادي الواحد (بحسب نوع هذا النشاط الاقتصادي وأهميته واستراتيجيته)، بحيث يتم إعفاء سلة السلع الغذائية والضرورية والدوائية والخدمات ومعدات الخدمات التعليمية والصحية والنقل العام الجماعي والمنازل السكنية والماء والكهرباء والغاز المنزلي ونشاطات القطاع الزراعي الأولي جميعها ونشاطات التصدير والنقل الدولي، وتخفيض المعدلات المطبقة بين حلقات الإنتاج الوسيط الزراعي - الصناعي.

وفي هذا الإطار لا نؤيد تحذيرات خبراء البنك الدولي المتعلقة بعدم اللجوء إلى الإعفاءات كونها تؤدي إلى ظهور ما يسمى بـ (زحف الإعفاءات)، أي أنه إذا حصل أحد القطاعات (كالزراعة مثلاً) على الإعفاء، فإن ذلك يُحفز قطاعات أخرى في الاقتصاد على المطالبة بمثل هذه الإعفاءات.

(2) - السعي إلى إنفاق الزيادة في الإيرادات الضريبية على تحسين الرواتب والأجور وتمويل المشروعات التنموية الاستثمارية والخدمية ذات الفائدة العامة التي تنعكس منتجاتها إيجاباً على المستوى المعيشي للشرائح الأعرض من المواطنين.

(3) - يقوم مبدأ الضريبة على القيمة المضافة على أساس التقدير الذاتي من قبل المكلف فيستند من ثم إلى التزامه ووعيه الضريبي، من هنا لا بد من:

أ - وضع وتطبيق استراتيجية توعية ضريبية فاعلة تشمل المواطنين جميعاً وعلى مستوى المكلفين جميعهم أفراداً ومؤسسات، يتم فيها التركيز (أيضاً) على نشر المعرفة بآليات وطرق ووسائل تطبيق واحتساب وتسديد الضريبة على القيمة المضافة، وعلى ترسيخ القناعة بعدالتها وأهميتها الاقتصادية والاجتماعية.

ب - توفير بيئة العمل المناسبة لنجاح تطبيق مبدأ هذه الضريبة ونجاحته، ومنها نظام الرقابة والمتابعة على سيرورة التطبيق وأنظمة العقوبات والتشريعات الجزائية المناسبة.

(4) - إن الضريبة على القيمة المضافة هي بديل لعدد كبير من الضرائب، ومن ثم يجب إعادة النظر بشكل جذري بأنواع الضرائب النافذة جميعها، ودراسة كل ضريبة على حدة من حيث النوع والحصيلة لتحديد الضرائب التي سيتم إلغاؤها بما ينسجم ومبدأ العدالة وعدم الازدواج الضريبي، ومن ثم لا بد من تشكيل لجان مختصة لهذا الغرض تضم في عضويتها خبراء مستقلين حياديين.

(5) - استكمال بناء وإعادة تنظيم المؤسسات والأجهزة الضريبية، وتأسيس و/أو استكمال قاعدة بيانات الكترونية شبكية عن المكلفين ونشاطاتهم، وربط هذه الشبكة مع الإدارة العامة للجمارك والجهات الوزارية الأخرى ذات الصلة، واستكمال كل ما من شأنه تدعيم قاعدة الاستعلام الضريبي وتوسيعها.

(6) - التعاون والتنسيق مع منظمات وتنظيمات وروابط قطاع الأعمال والتنظيمات الحرفية وجمعيات المخلصين الجمركيين والمدققين والمحاسبين القانونيين، في كل ما من شأنه إنجاح تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ولا سيما تعميم تطبيق نظام الفوترة والالتزام به.

#### الخاتمة:

نظراً إلى أهمية هذه الضريبة وانعكاساتها المحتملة على نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية جميعها، وحتى على مستوى الطلب الكلي في السوق، ومن ثم على النشاط الإنتاجي، نقترح التريث في تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة إلى حين الانتهاء من إجراء دراسات منهجية معمقة ودقيقة لواقع الاقتصاد والمجتمع السوري ولكافة التشريعات المتعلقة (والمؤثرة) بالنشاط الاقتصادي وبمستوى معيشة الشرائح الأعرض من المواطنين، والتأكد من استكمال مستلزمات تطبيقها، ولا سيما كفاءة الأجهزة الضريبية والاستعلام الضريبي ونظام الفوترة، وبعد دراسة كافة أنواع الضرائب وتحليل آثارها، والتأكد من ترسخ الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، وبذلك فقط يمكن أن تحقق هذه الضريبة هدفها كمصدر لإيرادات وفيرة تتصف بالمرونة والاستمرارية والقبول.

## المصادر والمراجع:

- [1] - مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية، تاريخ (2008/8/19)، ص 1.
- [2] - مذكرة لوزارة المالية، المرجع السابق الذكر، ص 1.
- [3] - المجموعة الإحصائية السورية (2008)، فصل الحسابات القومية.
- [4] - كناني، هاني، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد المهاني، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، (1999)، ص 4 وما بعد.
- [5] - د. قطيش، عبد الرؤوف، الضريبة على القيمة المضافة تشريعياً وتطبيقياً، دار الخلود بيروت 2002، ص 15 وما بعد [.
- [6] - الحوراني، منار عمر، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإئفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور خالد المهاني، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق (1998)، ص 42.
- [7] - د. كريم، شوقي، أثر العبء المحاسبي في تحديد العبء الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، (2003).
- [8] - إبريل، ليام وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة العصرية، ترجمة وزارة المالية، صندوق النقد الدولي (2001).
- [9] - د. الحريري، خالد، د. أبازيد، ثناء، نعمان ثابت، نادية، مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد (28) العدد الأول (2006)، ص 6.
- [10] - إبريل، ليام وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 1.
- [11] - مذكرة لوزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 2.
- [12] - وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة، روما (15 - 2005/3/16)، ورد في: د. الحريري، خالد، مرجع سبق ذكره، ص 107.

- [13] – د. الحريري، خالد، مرجع سبق ذكره، ص 107.
- [14] – د. الخطيب الجشي، خالد، د. المهائني، محمد خالد، د. العدي، إبراهيم، المحاسبة الضريبية، منشورات كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، (2007).
- [15] – مذكرة لوزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 2 وص 4.
- [16] – بورصات وأسواق، العدد 179، تاريخ (2008/11/2)، ص 14.
- [17] – الاقتصادية، العدد (382)، تاريخ (2009/2/22)، ص 3.
- [18] – د. الحريري، خالد، مرجع سبق ذكره، ص 107.
- [19] – رجال، عبد الحلیم، الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور الياس نجمة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، نيسان (2009)، ص 110.
- [20] – د. بشور، عصام، نورالله نورالله، البطريق، يونس، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، (1982)، ص 212.
- [21] – د. كنعان، علي، اقتصاديات المال والسياسات المالية والنقدية، دار الحسينين، دمشق (1988)، ص 111.