مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

**اسم المقال:** مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية
**اسم الكاتب:** د. محمد خالد الحريري، د. ثناء أبا زيد، ناديا خالد نعمان ثابت.
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4002
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/03 05:45 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (1)2006
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (1) 2006

# مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية

**الدكتور محمد خالد الحريري***
**الدكتورة ثناء أبا زيد ****
**ناديا خالد نعمان ثابت *****

**( قبل للنشر في 2006/2/23)**

## □ الملخّص □

نظراً لأهمية تحديث نظامنا الضريبي، خاصة الضرائب غير المباشرة، وباعتبار أن الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة الوحيدة التي تقبلها المؤسسات الدولية كافة في ظل الانخفاض التدريجي لحصيلة الرسوم الجمركية التي سيتم إلغاؤها تدريجيا من خلال الاتفاقيات الثنائية أو المفاوضات التي تتم بين سورية والاتحاد الأوربي، وكذلك من خلال الطلب المقدم من سورية للدخول المنظمة التجارة العالمية. فقد حاولنا في هذا البحث بيان الواقع الحالي للضرائب غير المباشرة في سورية وضرورة تطويرها مع استعراض لمفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية، خاصة بعد تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي كخطوة أولى للوصول مستقبلاً إلى ضريبة القيمة المضافة، مع الإشارة إلى آلية ومزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة وإلى أهم الدروس المستفادة من تجربة الاتحاد الأوروبي وبعض المقترحات لضمان نجاح عملية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية.

* أستاذ في قسم الاقتصاد . كلية الاقتصاد . جامعة دمشق . دمشق . سوريا.
**أستاذ مساعد في قسم الاقتصاد . كلية الاقتصاد . جامعة تشرين . اللاذقية . سوريا.
***طالبة ماجستير في قسم الاقتصاد . كلية الاقتصاد . جامعة تشرين . اللاذقية . سوريا.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (1)2006
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (28) No (1) 2006

# The Concept of Value Added Tax and the Possibility of Aapplying It in Syria

**Dr. M. K. Alhariri***
**Dr. Thanaa Abazead ****
**Nadia Khaled Naman Thabet *****

**(Accepted 23/2/2006)**

## □ ABSTRACT □

Syria's tax system needs to be modernized in order for the country to qualify for joining World Trade Organization and partnership with the European Union. One aspect of modernization is imposing a value added tax, because it is the only tax accepted by all international organizations, which generally seek a gradual reduction of the customs dues.

This paper attempts to review the status of indirect taxes in Syria and the possibility of modernizing it, using the concept of the value added tax. Application of the consumption expenditure fees is a first step in that direction. Moreover, Syria could learn from the experience of the European Community in this area of taxation.

***Professor, Department of Economic, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.**
****Associate Professor Department of Economics, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.**
*****Postgraduate Student, Department of Economics, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.**

## المقدمة:

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة، وبعض الضرائب غير المباشرة، من التوجهات الحديثة نسبياً في مجال التشريع الضريبي، إذ ينحو هذا التشريع في اتجاهاته الحديثة نحو نقل العبء الضريبي من مجالات توليد الثروة ليضعه في مجالات استعمالها، أي التخفيف من ضرائب الدخل والزيادة في ضرائب الإنفاق، وعليه فان الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الإنفاق وليست على الدخل بمعنى أن دافعي الضرائب هم مستهلكو السلع والخدمات المنتجة عند مختلف مراحل الإنتاج، وأما دور المنتج أو البائع فيقتصر على اقتطاع الضريبة من المستهلكين والمشترين ليقوم بدفعها للدوائر المالية وفق آلية منصوص عليها.

وتفرق أدبيات المالية العامة بين الضريبة المباشرة التي تكون العلاقة بين الدوائر المالية والمكلف علاقة مباشرة، مثل الضريبة على الدخل، وبين الضرائب غير المباشرة التي لا تكون فيها ثمة علاقة مباشرة بين المكلف والدوائر المالية، مثل: ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، إذ لا يرتبط المكلف بعلاقة مع الدوائر المالية في هذه الضريبة، كما ذكرنا بل أن المنتج أو البائع ينوب عن المكلف الأصلي في سداد الضريبة للخزينة، فالمكلف هنا لا يظهر أمام الدوائر المالية.

ولابد من الإشارة إلى أن بعض الدول تطبق ضريبة القيمة المضافة تحت اسم الضريبة العامة على المبيعات مثال مصر والأردن، وهي تختلف عن الضريبة على المبيعات بالمفرق Sales Tax التي تعتبر ضريبة على مرحلة واحدة إذ لا تطال السلع المصنعة إلا عند بيعها النهائي، علماً أن الضريبة العامة على المبيعات في مصر والمطبقة منذ عام 1991 هي نفسها الضريبة على القيمة المضافة [1] إذ تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة ( أو الخدمة ).

## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في إيجاد مورد مالي بديل عن الرسوم الجمركية التي بدأ ت تتلاشى مع تفعيل منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، التي سيتم إلغائها تدريجيا من خلال المفاوضات التي تتم بين سورية والاتحاد الأوربي، ومن خلال الطلب المقدم من سورية للدخول إلى منظمة التجارة العالمية، فإن الدولة سنفقد مصدراً من المصادر التمويلية للخزينة العامة، ومن هنا تنبثق مشكلة البحث عن إيرادات تحل مكان الرسوم الجمركية.

## هدف البحث:

تسليط الضوء على واقع الضرائب غير المباشرة في سورية وضرورة تطويرها وتحديثها لتواكب التطورات والتحولات الإقليمية والدولية التي تواجهها سورية ( كالشراكة السورية الأوروبية والطلب المقدم من سورية للدخول في منظمة التجارة العالمية ) بالإضافة إلى اقتراح الآلية المناسبة لضمان نجاح عملية تطبيق ضريبة القيمة المضافة بهدف تحديث نظامنا الضريبي خاصة في ظل الانخفاض التدريجي لحصيلة الرسوم الجمركية.

## أهمية البحث:

يعتبر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا إصلاحاً ضريبياً مهماً لافتقار سورية إلى ضريبة عامة على الاستهلاك، خاصة أن تشريعاتنا المالية أصبحت بحاجة إلى الإصلاح لتنسجم مع التطورات الاقتصادية العالمية من جهة ومع توجهاتنا في التطوير والتحديث من جهة ثانية.

هذا مع الإشارة إلى أن الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية لا يسمح باستمرار العوائق الكمية والتعريفية لحرية التجارة، ولكنه يقبل بوجود الضريبة على القيمة المضافة بنفس المعدلات على كل من السلع المحلية والمستوردة البديلة لها.

## فرضيات البحث:

1- الرسم الجمركي في طريقه إلى الزوال في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية.

2- تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عن الرسم الجمركي يؤدي إلى رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية.

3- نجاح تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتطلب بناء استراتيجية بعيدة المدى لتحقيق أهداف المجتمع.

## منهج البحث:

تم الاعتماد في هذا البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي بالاعتماد على بعض الإحصاءات وتحليلها للوصول إلى الهدف المطلوب للبحث.

## أولاً: لمحة تعريفية بضريبة القيمة المضافة:

تعد الضريبة على القيمة المضافة[2] إحدى الضرائب على الإنفاق أو المبيعات أو الضرائب غير المباشرة، والتي تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة ( أو الخدمة ) من المنتج إلى المستهلك النهائي لها، ولذا فهي تفرض على مراحل إنتاج وتوزيع السلعة كافة وتأدية الخدمة واستيراد السلع من الخارج.

أما العبء النقدي لهذه الضريبة فينتقل بالكامل إلى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع في سعر السلعة بمقدار كامل الضريبة، وان كان يعني أن المستهلك النهائي ينتقل إليه العبء إلا أن للضريبة عبئاً آخر على المتعاملين كافة في إنتاج وتوزيع وتقديم السلع والخدمات.

**إذاً ، الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على استهلاك البضائع والسلع والخدمات ضمن أراضي الدولة (المعنية بتطبيقها ) ، سواء كانت مصنعة محلياً أم مستوردة .**

ومن أجل التعرف على الضريبة على القيمة المضافة علينا أولاً أن نتعرف على القيمة المضافة وهي مقدار مايضيفه المنتج للسلعة أو المقدم للخدمة على قيمة مدخلاته ، باستثناء العمل. فمثلاً إذا كانت قيمة السلعة في مرحلة تجارة الجملة 20 ل.س، وقيمتها لدى المنتج 15 ل.س تكون القيمة المضافة لتاجر الجملة هي 5 ل.س، وهي التي تفرض عليها الضريبة في مرحلة تجارة الجملة، ولا تفرض الضريبة على العشرين ليرة وهي قيمة السلعة في نهاية مرحلة تجارة الجملة ،لذا يحرص كل متعامل في إنتاج السلعة وتوزيعها على التأكد من قيام المتعامل السابق له بسداد الضريبة حتى لا يقوم هو بسدادها ، وبذلك تنخفض أرباحه ويطلق على هذه السمة للضريبة على القيمة المضافة "**بالرقابة الذاتية**" أو **Self-Policing effect** .

## ثانياً: آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

تعتمد الآلية وفق الخطوط العامة الآتية (وكل دولة تعيد صياغتها بما يناسب أوضاعها الاقتصادية):

***. تحديد نطاق الضريبة على القيمة المضافة VAT:**

تسري الضريبة على القيمة المضافة على السلع المنتجة محلياً والمستوردة وعلى الخدمات التي تنتج وتؤدى على أراضي الدولة، ويتم تحديد العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة[9] على النحو الآتي:

1ً . **العمليات الخاضعة للضريبة:** تشتمل هذه العمليات على إنتاج السلع وتقديم الخدمات Supplying goods and services من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للضريبة، وكذلك عمليات الاستيراد من بضائع وسلع وخدمات سواء كان المستورد خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها.

**أ . العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر بالمائة (معفاة مع حق الحسم):** إن العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر (ZERO RATED) : هي العمليات التي تتناول تسليم البضائع والسلع وتقديم الخدمات من دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها، ولكن يمكن لهذا المكلف الاستفادة من حق حسم الضريبة المذكورة التي يكون قد سبق وتكبدها في سبيل تصنيع أو شراء أو استيراد هذه البضائع والسلع وغيرها من الخدمات الضرورية لمزاولة نشاطه. مثال: عمليات التصدير ، حيث يستفيد المصدر من حق حسم الضريبة المذكور(والموضح تفصيلياً في البند الثالث من الإعفاءات ).

**ب . العمليات المعفاة من الضريبة دون حق الحسم :** هي عمليات تسليم البضائع والسلع والخدمات وغيرها وتقديم الخدمات دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بها، ومن دون أن يحق له حسم الضريبة التي يكون قد تكبدها في سبيل تصنيع أو استيراد أو شراء هذه البضائع والسلع وغيرها من الأموال والخدمات. على سبيل المثال: بيع السلع الغذائية والأساسية ونفقات الاستشفاء والتعليم. إلا أنه يجوز لبعض الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة أن يطلبوا استرداداً كلياً أو جزئياً للضريبة المدفوعة على بعض مشترياتهم.

2ً – **الأشخاص الخاضعون للضريبة:** إن الشخص الخاضع للضريبة هو كل شخص طبيعي أو معنوي، مهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة، أو معفى منها مع حق الحسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها. (والمقصود برقم الأعمال هنا قيمة العمليات الخاضعة للضريبة مشتملة على الضرائب والرسوم كافة باستثناء الضريبة على القيمة المضافة). فإذا كان رقم أعمال الشخص أقل من حد التسجيل للضريبة يكون غير خاضع للضريبة. مثال: (في لبنان الشخص المكلف هو من يتجاوز رقم أعماله خمسمائة مليون ليرة لبنانية خلال أربعة فصول متتالية) ورقم الأعمال الخاضعة للضريبة تحدده كل دولة وفقاً لأوضاعها الاقتصادية ومتوسط دخل الفرد لديها ويختلف من دولة إلى أخرى.

*** الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة:**

تشتمل هذه الإعفاءات على عدة أنواع فهناك أنشطة اقتصادية معفاة من الضريبة وسلع وخدمات معفاة إضافة إلى إعفاءات أخرى ترتبط بعمليات الاستيراد والتصدير والنقل الدولي وبعض أنواع الوكالات على النحو الآتي:

**1. الأنشطة الاقتصادية المعفاة من الضريبة:** تعفى، في هذه الحال، العمليات المتعلقة بالأنشطة كافة التي تتم داخل الدولة من هذه الضريبة وهي أنشطة:

أ . خدمات الأطباء

ب . التعليم

ج . التامين

د . الخدمات المصرفية والمالية.

هـ . أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتوخى تحقيق الربح باستثناء الأنشطة المتكررة، التي تمثل منافسة غير متكافئة مع المؤسسات الخاضعة للضريبة

و . النقل المشترك للأشخاص (بما فيها سيارات الأجرة).

ز . المراهنات واليانصيب وسائر ألعاب الحظ.

ح . بيع العقارات أو تأجيرها إلى التاجر.

يتّضح مما سبق أن قطاع الصحة والأطباء يعفى من الضريبة لأسباب اجتماعية وإنسانية، وكذلك يعفى النقل المشترك لأسباب اجتماعية لمحدودي الدخل، بينما يعفى القطاع التربوي (التعليم) لاعتبارات ثقافية وتشجيعاً للمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، أما قطاع الزراعة فيعفى من الضريبة لأسباب إدارية واجتماعية (لتأثير الظروف الطبيعية وخصوصاً المناخية على حجم الإنتاج الزراعي فيصبح من الصعوبة تقدير مقدار القيمة المضافة بدقة)، أما الخدمات المصرفية والمالية والتامين فتعفى إما لصعوبة تحديد وعاء الضريبة (القيمة المضافة) لمثل هذه الخدمات، أو لتمكين هذه الأنشطة في الدولة من منافسة الخدمات المناظرة التي تقدمها البنوك والشركات الأجنبية.

**2. السلع المعفاة من الضريبة:** تشتمل هذه السلع على كل مما يأتي:

أ . السلع الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية وكذلك المواشي والدواجن

ب . الخبز والطحين واللحوم والأسماك والحليب والألبان ومشتقاتها، الأرزو البرغل والسكرو الملح والمعكرونة (أي سلة الغذاء الرئيسية معفاة).

ج . البذور والأسمدة والعلف.

د . الكتب والمجلات، والخدمات الصحية والأدوية، وكذلك الغاز المعد للاستهلاك المنزلي.

يظهر من قائمة تلك السلع أن إعفاء السلع الزراعية ومدخلات الإنتاج الزراعي إنما هو لتشجيع هذا النشاط الاقتصادي الزراعي لما له من أهمية اقتصادية محتملة تتمثل في زيادة الناتج القومي الإجمالي وفي زيادة فرص العمل للشباب، أما إعفاء الخبز والطحين والمنتجات الغذائية الأخرى فيعود ذلك لأغراض اجتماعية متمثلة في المحافظة على مستويات المعيشة لذوي الدخول المحدودة، أما الكتب والمجلات والصحف فهي للرغبة في نشر الثقافة بين أفراد المجتمع.

**3. الإعفاءات المرتبطة بالاستيراد والتصدير والنقل الدولي:** تشتمل هذه الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة في مجال الاستيراد على ذات الإعفاءات الموجودة في التشريع الجمركي وهي تلك الإعفاءات المرتبطة برئاسة الجمهورية ومنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والامتيازات العسكرية أو الهبات الواردة لإدارة الدولة والمؤسسات العامة، إضافة إلى الأمتعة الشخصية للمسافرين والأدوات المنزلية.

أما **في مجال التصدير[10]** فإن القاعدة العامة هي أن الصادرات السلعية وتقديم الخدمات خارج أراضي الدولة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة إضافة إلى ذلك يحق للمصدر المسجل للضريبة على أساس القيمة المضافة أن يسترد الضريبة التي تم وضعها على المراحل الإنتاجية والتوزيعية السابقة للتصدير وهو ما يطلق عليه المعدل الصفري للضريبة ،**حيث يعني تطبيق المعدل الصفري للضريبة على صادرات سلعة معينة أمران:**

**الأول:** هو حق الحسم أو إعفاء تصدير هذه السلعة من الضريبة على القيمة المضافة في مرحلة التصدير.

**الثاني:** حق استرداد ما سبق دفعه من ضريبة القيمة المضافة على مدخلات هذه السلعة (حيث إن مصدر السلعة لن يدفع الضريبة على القيمة المضافة في مرحلتها الأخيرة وله الحق أيضاً أن يسترد قيمة ما دفعه في مرحلتي التصنيع وتجارة الجملة ويشترط بالطبع توفر فواتير دفع الضريبة).

وينطبق نفس الإعفاء مع حق الحسم للمراحل السابقة على إنتاج السلع وتقديم الخدمات في المناطق الحرة، إضافة إلى تصدير الذهب للمصارف المركزية.

**. أما الإعفاءات المتعلقة بالنقل الدولي فتشتمل على ما يلي:**

1- إنتاج أو تمويل أو إصلاح أو صيانة أو استثمار أو تأجير السفن البحرية المخصصة للملاحة في عرض البحر طالما تؤمن حركة النقل بمقابل وسفن الإنقاذ المساعدة بحراً وتلك المخصصة للصيد. وأيضاً وسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الطيران للنقل بمقابل.

2. تقديم الخدمات المتعلقة بالسفن أو وسائل النقل الجوي وحمولتها بمقابل.

3. النقل الدولي للأشخاص والبضائع.

وأخيرا تعفى من الضريبة على القيمة المضافة الخدمات التي يقدمها الوكلاء والذين يعملون باسم ولحساب موكليهم عندما تتناول هذه الخدمات عمليات معفاة من الضريبة أو عمليات تتم خارج الدولة باستثناء الخدمات التي تقدمها وكالات السفر.

**فالإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة والمرتبطة بالاستيراد** نجد أنها تتم عادة لاعتبارات سياسية أو لتشجيع الصناعة المحلية (استيراد مواد أولية تكون الصناعة الوطنية بحاجة إليها) والأهم من ذلك أن السلع المعفاة من الضرائب الجمركية تعفى أيضاً من الضريبة على القيمة المضافة.

أما في مجال التصدير فتحصل تلك السلع ليس فقط على الإعفاء في مرحلة التصدير من الضريبة على القيمة المضافة ولكن تتمتع أيضاً بحق استرداد الضريبة على المدخلات، وهذا تطبيقاً للمعدل الصفري للضريبة.

**أما فيما يتصل بالنقل الدولي** فيأخذ في حكمه حكم التصدير ولذا يعفى من الضريبة على القيمة المضافة وتسترد الضريبة على القيمة المضافة السابقة (بشرط توفر المستندات الدالة على دفع الضريبة) تشجيعاً للتصدير والخدمات المرتبطة به، وزيادة للمقدرة التنافسية للسلع الوطنية وخدمات التصدير وما يتعلق بها مما يشجع في الحصول على قدر أكبر من العملات الصعبة بما يسهم في تخفيف العبء على ميزان المدفوعات.

*** تحديد وعاء الضريبة على VAT:**

يختلف وعاء الضريبة على القيمة المضافة بين إنتاج السلع وتقديم الخدمات المحلية وبين السلع المستوردة فيتحدد وعاء الضريبة على السلع المحلية على القيمة التي يضفيها المنتج أو التاجر لقيمة مواده الخام ومشترياته وتحدد هذه القيمة أساساً على أساس البدل المقابل الذي حصل عليه أو سوف يحصل عليه مورد السلعة المحلية أو مقدم الخدمة مقابل تقديم سلعته أو خدمته.

وفي حال تقديم المنتج لنفسه سلعاً أو خدمات يحدد وعاء الضريبة بالنسبة لتلك السلع بثمن شراء سلعة مماثلة، وفي حال تعذر الثمن تعتمد قيمة التكاليف بتاريخ إجراء العمليات، أما بالنسبة لتوريد الخدمات لنفسه فيحدد الوعاء الضريبي على أساس مجموع النفقات التي تحملها الخاضع للضريبة من أجل تقديم هذه الخدمات وعند تحديد وعاء الضريبة على السلع والخدمات المحلية يدخل في تحديد وعاء الضريبة جميع النفقات الملحقة كنفقات الوساطة والتغليف والنقل والتأمين وغيرها.

وأخيراً يتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة على السلع المستوردة[11] بالمعادلة التالية:

**وعاء الضريبة VAT = قيمة السلعة للأغراض الجمركية + وعاء الضريبة على VAT عند الاستيراد**

*** – ربط وتحصيل الضريبة:**

يتم ربط الضريبة على المكلفين من خلال التصريح الدوري الشهري الذي يلتزم المكلفون بالضريبة بتقديمه، ويرفق مع التصريح عادة مقدار الضريبة المطلوب حسمها، ويلتزم المكلف بالضريبة إصدار الفواتير أو المستندات الأخرى التي تقوم مقامها وذلك عند تقديمه السلع والخدمات لأي شخص آخر ويجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل ما يلي [12]:

. اسم وعنوان ورقم تسجيل مورد السلع أو مقدم الخدمات لدى وزارة المالية وأيضاً اسم وعنوان الشخص الصادرة الفاتورة لمصلحته.

. موضوع توريد السلعة أو تقديم الخدمة

. رقم الفاتورة التسلسلي وتاريخها.

. المبلغ المتوجب عن توريد السلعة، أو تقديم الخدمات.

**أما بالنسبة لضمان تحصيل الضريبة** تفرض وزارة المالية غرامة تأخير تسديد الضريبة تبدأ من انتهاء مهلة تأدية الضريبة، أما بالنسبة للأشخاص غير المقيمين تحصل الضريبة والغرامات من الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي أدى التعاقد معه إلى توجب الضريبة.

تتراوح المخالفات المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة بين التأخر في تقديم المستندات المختلفة (طلب التسجيل أو طلب إلغاؤه، التصريح الشهري) وبين تقديم المستندات على غير حقيقتها (التصريح غير الصحيح والطلب غير المبرر لاسترداد الضريبة والفواتير غير الصحيحة وعدم مسك السجلات والمستندات)، ومن هنا يأتي دور وزارة المالية بتحديد جهاز كبير من العاملين المتخصصين بشؤون الضرائب لتوعية المواطنين ضريبياً، أي توعية المواطن بحقوقه وواجباته وهي قضية مهمة جداً عند بدء عملية تطبيق الضريبة فوزارة المالية تشكل لجنة للاعتراضات مكونة من قاض وموظف من وزارة المالية يختاره وزير المالية ومندوب من غرفة التجارة والصناعة وتتخذ اللجنة قراراتها بالأكثرية ويبلغ قرار اللجنة إلى الوحدة الضريبية المختصة وإلى الخاضع للضريبة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره.

ويحق لكل من المكلف والوحدة الضريبية استئناف قرار الاستئناف بشرط إيداع مبلغ تأمين يعادل نسبة محددة من قيمة الضريبة.

أما في حال الاعتراضات على الضريبة عند الاستيراد فتراعى عندها الأصول المتبعة في التشريع الجمركي.

## ثالثاً: مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة :

للضريبة على القيمة المضافة العديد من المزايا أهمها:

**1ـ مالياً:** تواجه سوريا مشكلة المديونية الخارجية ، وفي حال تطبيق ضريبة القيمة المضافة (بعد إجراء الإصلاحات الاقتصادية وتحسين مستوى دخل الفرد) فإن حصيلة هذه الضريبة ستوجه لتخفيض حجم الدين العام وتخفيف عبء خدماته، إضافة إلى ذلك فإن من الشروط الرئيسية لدخول سوريا اتفاقية الشراكة الأوربية المتوسطية تخفيض الرسوم الجمركية تمهيداً لإلغائها، وكذلك في حال انضمام سوريا إلى منظمة التجارة العالمية WTO عندها لا تستطيع الحفاظ على الضرائب الجمركية كأهم مورد مالي للخزينة، ومن هنا تأتي أهمية البحث عن إيرادات بتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتقليص عجز الموازنة ومعالجة الخلل المالي.

بالإضافة إلى أن منظمة التجارة العالمية لا تسمح باستمرار العوائق الكمية والتعريفية لحرية التجارة ولكنها تقبل بوجود الضريبة على القيمة المضافة لأنها تنسق مع مبدأ المعاملة الوطنية NATIONAL TREATMENT أو مبدأ عدم التمييز ضد المنتجات الأجنبية حيث تفرض الضريبة على القيمة المضافة بنفس المعدلات على كل من السلع المحلية والمستوردة البديلة لها.

. ومما يشجع أيضاً على زيادة حصيلة هذه الضريبة انخفاض معدلات التهرب الضريبي منها بسبب وجود آلية التصريح الدوري (الشهري) وآلية الحسم المرتبطة بالفواتير حيث يحاول كل منتج في سلسلة الإنتاج . التوزيع أن يتأكد من سداد الضريبة على مدخلا ته في المرحلة السابقة ويتأكد من ذلك عن طريق الحصول على فواتير سداد الضريبة من المنتجين في المرحلة السابقة لمرحلته الإنتاجية أو التوزيعية (ويطلق على هذه السمة للضريبة على القيمة المضافة بالرقابة الذاتية SELF POLICING EFFECT، وإلاّ تعرض المنتج لدفع الضريبة بالكامل مما يقلل ربحه.

**2ـ اقتصادياً:** يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى نتائج مهمة، لعل أهمها هو أنها تعمل على رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية في المجتمع للأسباب الآتية[13]:

أ . مقارنة بالضريبة على رقم الأعمال لا تشجع الضريبة على القيمة المضافة على الاندماج الرأسي للمؤسسات الاقتصادية من أجل تجنب العبء الضريبي المرتفع على المراحل الإنتاجية والتوزيعية للسلعة (عن طريق تقليل عدد مرات بيع وشراء مدخلات السلعة) حيث لا يتحقق الازدواج أو التعدد الضريبي في حال الضريبة على القيمة المضافة.

بالإضافة إلى احتفاظ المشروع بكامل الضريبة VAT ودفعها مرة واحدة إلى الإدارة الجبائية المختصة يّمكن المشروع من الحصول على سيولة إضافية خلال تلك الفترة القصيرة ويرفع هذا بدوره من الكفاءة الاقتصادية للمشروع.

ب . تشجع الضريبة التصدير لأنها تمّكن المسجلين لهذه الضريبة من استرداد الضرائب على القيمة المضافة التي تم سدادها على المدخلات. بينما لا يمكن أن يتحقق ذلك بالنسبة لضرائب الدخل أو ضرائب الشركات، ولذا فإن إدخال هذه الضريبة في النظام الضريبي الوطني بدلاً من ضرائب الدخل كلياً أو جزئياً يدعم من المقدرة التنافسية للمنتجات المحلية في الأسواق الأجنبية.

ج . يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من النوع الذي يفرض على الاستهلاك إلى إعفاء الواردات من السلع الرأسمالية والسلع الرأسمالية المنتجة محلياً باعتبارها من مدخلات العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تشجيع الاستثمارات وما يترتب عليها من زيادة الطاقة الإنتاجية والعمالة والدخل وغيرها.

**3. اجتماعياً:** إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خاصة لدى الدول النامية ليست تنازلية، بمعنى أنها لا تستحوذ على نسبة أكبر من دخل الفقير مقارنة مع دخل الغني وذلك لإعفاء السلع الضريبية والخدمات والصحة والنقل المشترك وغيرها، فهناك إعفاء لسلة الغذاء الرئيسية من الضريبة.

ـ مثال: دولة لبنان إذا ما نظرنا إلى ميزانيات الأسرة في لبنان واستهلاكها من سلع وخدمات حسب مستويات الدخل فإننا نجد أن كافة ذوي الدخول المحدودة ستكون بمنأى عن هذه الضريبة وحسب تصريح وزير المالية اللبناني [14] أن 55% من مجمل الاستهلاك معفى بصورة كاملة من الضريبة وأن الضريبة لن يكون لها تأثير كبير على الأسعار حيث تزيد الأسعار بالمتوسط بمقدار 3.7 مرة واحدة للعائلات ذات دخل محدود (بسبب إعفاء سلة الغذاء الرئيسة من الضريبة) و5.4% لعائلة دخلها ميسور ولمرة واحدة ONE OF ALL PRICE INCREASE وفي رأي وزير المالية السابق (أن هذه الضريبة تشكل عبئاً اقل من الأعباء التي كانت يمكن أن تحصل فيما لو لم تطبق، فالمهم أن هذه الضريبة تصب في مصلحة الاقتصاد والاستقرار المالي كما أنها تحسن مردود الخزينة وتنعكس إيجابياً على المواطنين، ولا سيّما أصحاب الدخل المحدود).

## رابعاً: تجارب تطبيق ضريبة القيمة المضافة دولياً وأهم الدروس المستفادة من تجربة الاتحاد الأوربي:

يعود التفكير في هذه الضريبة الى بدايات القرن الماضي عندما اقترحها F.VON SEMENS لتحل محل الضريبة على رقم الأعمال TURN OVER TAX التي كانت تطبق آنذاك في ألمانيا وكانت تتسم بوجود التعدد الضريبي (حال الضريبة على رقم الأعمال)، مما شجع منتجي وموزعي السلعة الخاضعة للضريبة على الاندماج الرأسي من أجل تخفيف عبء الضريبة على المتعاملين في إنتاج وتوزيع السلعة، عن طريق تقليل عدد مرات بيع وشراء مدخلات السلع. لذلك انطلق التفكير بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة من كونها أداة تستخدم لدعم الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد الاقتصادية ، وكانت أولى الدول تطبيقاً للضريبة هي فرنسا عام 1954 وفي عام 1993 حققت هذه الضريبة 521.5 مليار فرنك يعادل 17% من الإيرادات العامة وتعادل هذه الإيرادات 5.5% من الناتج المجلي الإجمالي[15].

وامتد تطبيقها منذ ذلك الوقت لتصبح الضريبة غير المباشرة الأساسية في دول الاتحاد الأوربي ويتجاوز حالياً عدد الدول التي تطبق هذه الضريبة بشكل أو بآخر ما يزيد على 125 دولة. وأوشكت أن تصبح الشكل الوحيد المقبول لنظام الضرائب غير المباشرة، كما أصبح تطبيقها في إحدى دول العالم يعد انضماماً من قبل هذه الدولة للنادي الدولي ل VAT.

كما أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من نوع الاستهلاك في دول الاتحاد الأوربي CONSUMPTION TYPE VAT أدى إلى مزايا اقتصادية أهمها إعفاء الواردات من السلع الرأسمالية والسلع الرأسمالية المنتجة محلياً باعتبارها من مدخلات العملية الإنتاجية مما أدى إلى تشجيع الاستثمار وترتب على ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية والعمالية والدخل وغيرها ، وبالنسبة للدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة من نوع الدخلINCOME TYPE VAT فانه يسمح للمنشأة بخصم استهلاك السلع الرأسمالية فقط ، أما في حال

تطبيق ضريبة القيمة المضافة من نوع الدخل الإجمالي GROSS INCOME VAT فغير مسموح لها بأي خصم للاستثمار والاستهلاك.

وبالنسبة للمعدل المطبق للضريبة على القيمة المضافة هو 5% في اليابان 7% في كندا 16% في ألمانيا وأسبانيا 17.5% في بريطانيا 19% في هولندا 20.6% في فرنسا، 25% في السويد، أما في دول الاتحاد الأوربي فتطبق معدلات متعددة بدلاً من معدل وحيد، حيث تطبق معدل منخفض للمنتجات الغذائية والرعاية ومعدل أكثر ارتفاعاً للسلع الترفيهية والكمالية، وهو معدل نمطي يصل في المتوسط إلى 15% يطبق على المنتجات المحلية والأجنبية على السواء لكي تحقق مبدأ عدم التمييز ضد المنتجات الأجنبية للسوق المحلية ويطلق عليها باصطلاحات منظمة التجارة العالمية مبدأ المعاملة الوطنية NATUNAL TREATMENT ويسمح هذا المبدأ باسترداد الضريبة على الصادرات بينما لا يسمح باسترداد ضرائب الدخل عليها.

**الجدول رقم (1) يبين توزيع عدد معدلات الضريبة في الدول التي تطبقها**

| معدل واحد | معدلان | ثلاثة معدلات | أربعة معدلات | خمسة معدلات |
|---|---|---|---|---|
| 51 دولة | 30 دولة | 13 دولة | 5 دولة | 1 دولة |

المصدر: وثيقة مؤتمر الحوار الدولي المعني بضريبة القيمة المضافة [16]

**. أهم الدروس المستفادة من تجربة دول الاتحاد الأوربي في هذا المجال:**

أ . ينبغي أن تكون الضريبة على القيمة المضافة من النوع الذي يفرض على الاستهلاك أو ما يسمى CONSUMPTION TYPE VAT .

ب . ينبغي أن تفرض الضريبة على القيمة المضافة في مكان الاستهلاك أو ما يسمى DESTINATION PRINCIPLE .

ت . ينبغي استخدام طريق الحسم (الخصم) غير المباشر وطريقة الفواتير في ربط وتحصيل الضريبة أو ما يطلق عليها TNVOICE TYPE INDIRECT CREDIT METHOD .

ث . لا ينبغي أن يطبق المعدل الصفري للضريبة إلا على الصادرات والأنشطة المرتبطة مباشرة بها.

ج . ينبغي الإعداد الكامل لدافعي الضريبة والإدارة الضريبية المختصة قبل وضع الضريبة موضع التطبيق، لأن التخطيط الجيد للضريبة على المستوى الرسمي والاتصال الدائم للغرف التجارية والصناعية مع نشر الوعي من قبل أفراد المجتمع والإدارة الضريبية يمكن أن لا يسبب زيادة الأسعار ( التضخم) حيث تبين دراسة على مجموعة كبيرة من الدول أن 86% منها تعاني من مشكلة التضخم نتيجة لإدخال الضريبة على القيمة المضافة بينما في الـ 14% الأخرى نشأ التضخم بسبب زيادة الأجور أوالزيادات غير المبررة من المكلفين نتيجة نقص الشفافية والوعي لدى أفراد المجتمع. وحتى في حال زيادة الأسعار فإنه من المتوقع أن تكون الزيادة لمرة واحدة وليست بصفة مستمرة إلا إذا صاحب الضريبة زيادة في عرض النقود وكانت التوقعات بارتفاع المستوى العام للأسعار.

## خامساً: قابلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا:

سنلقي الضوء على جانبين أساسيين وهما:

1 **. الواقع الحالي للضرائب والرسوم غير المباشرة في سورية وضرورة تطويرها:**

يقصد بالضرائب والرسوم غير المباشرة المبالغ المفروضة على الاستهلاك وانتقال السلع والخدمات من شخص لآخر، أو الرسوم المفروضة على بعض الأعمال التي يقوم بها المكلف، فيدفعها مباشرة عند القيام بتلك الإجراءات، أو استهلاك السلع الخاضعة لهذه الضريبة. تجبى هذه الضرائب والرسوم دون التعرف على المكلف الذي قام بدفع الضريبة، ويسهل على المكلفين القانونيين بالضرائب والرسوم غير المباشرة نقل عبئها على مكلفين آخرين،وأهم الضرائب والرسوم غير المباشرة في سورية:

1 . الضرائب المفروضة على التبغ والكحول والمواد المشتعلة.

2 . الرسوم الجمركية: أن مديريات الجمارك في سورية تستوفي عند الاستيراد الرسوم الجمركية بالإضافة إلى ورسوم وضرائب أخرى تضاف على البيان الجمركي عند الاستيراد لصالح عدة جهات في الدولة، (علماً أن المشرع السوري أستخدم تعبير الرسوم الجمركية وفق ما ورد بقانون الجمارك السوري رقم/9/لعام1975 وتعديلاته، في حين أستخدم المشرع المصري تعبير الضرائب الجمركية).

3 . الرسوم المفروضة على الخدمات العامة بمختلف أنواعها.

4 . رسم الطابع على المعاملات الحكومية.

5 . فروقات الأسعار، وهي عبارة عن الفرق بين سعر بيع المواد من المحروقات والإسمنت والأسمدة، وبين السعر النهائي وقد فرضتها الدولة على (( المازوت . البنزين . الغاز . الكاز . الإسمنت . الأسمدة الكيماوية . الزيوت المعدنية ... وغيرها )) ولتوضيح أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة في سورية ونسبة مساهمتها في تمويل الخزينة العامة نورد الجدول الآتي:

**جدول رقم ( 2 ) يبين أنواع وقيمة الضرائب والرسوم غير المباشرة في الواردات التقديرية للموازنة الموحدة لعام 2004 بألوف الليرات السورية**

| أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة | القيمة | أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة | القيمة |
|---|---|---|---|
| ضريبة الإسمنت | 100000 | الرسوم الجمركية | 18816536 |
| ضريبة المواد المشتعلة | 70000 | رسوم الإحصاء | 2503000 |
| ضريبة مقطوعية الكهرباء | 1700000 | رسوم التجارة الخارجية | 1251615 |
| ضريبة السكر | 100000 | رسوم استيراد أجهزة الراديو | 208605 |
| ضريبة المواد الكحولية | 200000 | رسم الطابع | 5500000 |
| ضريبة حصر التبغ | 1335055 | رسم الصيد البري والبحري | 1000 |
| ضريبة الملح | 15000 | رسوم المعادن والمقالع | 40000 |
| ضريبة الملاهي | 40000 | الرسوم القنصلية | 135515 |
| ضريبة الإنتاج الزراعي | 300000 | رسوم المتاجرة بالآثار | – |
| ضريبة التصدير على القطن | – | حصيلة حماية الملكية | 4000 |
| رسوم كتاب العدل | 30000 | رسوم قضائية | 450000 |

المصدر: المجموعة الإحصائية لعام 2005 .[4]

يلاحظ من خلال الجدول أن السلع المتضمنة للضرائب غير المباشرة متنوعةلا يجمعها أي رابط ولا تهدف إلى تحقيق سياسات اقتصادية محددة كالتأثير على الاستهلاك وإنما كانت لتوفير المال للخزينة. وقد طبقت منذ فترة بعيدة

وفق قوانين متعددة، وأساليب مختلفة في قواعد الطرح والجباية والمؤيدات الجزائية، والهدف الرئيسي منها هو تأمين موارد مالية لخزينة الدولة.

**أما الرسوم الجمركية** فقد كانت تحمل خاصتين بآن واحد:

أ . حماية الصناعة الوطنية من المنافسة .

ب . توفير مبالغ كبيرة للخزينة بهدف الحاجة المالية للدولة.

أما في الظروف الراهنة، فقد أصبح الرسم الجمركي في طريقه الى الزوال تدريجيًا في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية خاصة بعد تفعيل منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، لذلك أصبحت الضرائب غير المباشرة غير ذات جدوى، نظراً لارتفاع تكاليف الحساب والتحقق والجباية، وتحتاج لإعادة النظر وإقرار ضرائب جديدة تتلائم مع روح العصر، مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات.

ولتوضيح دور وأهمية هذه الضرائب والرسوم غير المباشرة في تمويل الخزينة العامة نورد الجدول الآتي:

**جدول رقم ( 3 ) يوضح دور الضرائب غير المباشرة . مليار ليرة .**

| السنة | الضرائب والرسوم غير المباشرة | فروقات الأسعار | إجمالي الضرائب غير المباشرة | إجمالي الضرائب | الواردات العامة للدولة | الناتج المحلي الإجمالي | الضرائب غير المباشرة/ إجمالي الضرائب | غير المباشرة/ الوردات العامة | غير المباشرة/ الناتج |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1992 | 12.4 | 22.1 | 34.5 | 56.3 | 93.1 | 371.6 | %61.2 | %37 | %9.2 |
| 1993 | 14.9 | 25.3 | 40.2 | 60.5 | 133.8 | 413.7 | %66.4 | %30 | %9.7 |
| 1994 | 19.0 | 39.7 | 58.7 | 86.2 | 144.2 | 506.1 | %68 | %40 | %11.5 |
| 1995 | 24.5 | 44.7 | 69.2 | 100.8 | 162.1 | 570.9 | %68.6 | %24.6 | %12.1 |
| 1996 | 34.0 | 30.8 | 64.8 | 100.9 | 187.5 | 690.8 | %64.2 | %34.5 | %9.3 |
| 1997 | 39.6 | 23.8 | 63.4 | 111.6 | 211.1 | 745.5 | %56.8 | %30 | %8.5 |
| 1998 | 42.8 | 14.2 | 57.1 | 109.7 | 237.3 | 790.4 | %52 | %24 | %7.2 |
| 1999 | 42.8 | 19.0 | 61.8 | 121.0 | 255.3 | 821.3 | %51 | %24.2 | %7.5 |
| 2000 | 46.4 | 10.1 | 56.8 | 121.4 | 275.4 | 896.6 | %46.5 | %20.5 | %6.3 |
| 2001 | 54.4 | 10.5 | 64.9 | 156.2 | 322.1 | 947.8 | %41.5 | %20.1 | %6.8 |
| 2002 | 52.6 | 10.0 | 62.6 | 157.4 | 356.3 | 999.4 | %39.7 | %17.5 | %6.2 |
| 2003 | 58.9 | 11.0 | 69.9 | 193.2 | 420.0 | 1052.9 | %36.1 | %16.6 | %6.6 |
| 2004 | 61.7 | 12.9 | 74.6 | 201.6 | 449.5 | 1203.5 | %37 | %16.5 | %6.1 |

المصدر: المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة

يلاحظ من خلال الجدول ( 3 ) أن إجمالي الضرائب غير المباشرة ارتفعت في 1995 لتسجّل أعلى مستوى لها ثم تراجعت في الأعوام الأخيرة لتصل إلى أدنى مستوى لها، مقارنة بإجمالي الواردات العامة والناتج المحلي الإجمالي،و

في عام 2003 تساوى إجمالي الضرائب غير المباشرة مع مستوياته عام 1995 ليرتفع في عام 2004 الى 74.6 مليار ليرة.

أما أسباب انخفاض نسبة إجمالي الضرائب غير المباشرة في التسعينات فمرده مايلي[5]:

1 – تخضع هذه الضرائب بطبيعتها للتقلبات الاقتصادية حيث تزداد في حالات الرواج وتنخفض في حالات الركود، وعلى اعتبار أن الحالة الراهنة حالة ركود فإنها تسجل انخفاضاً في أهمية ودور هذه الموارد الضريبية.

2 . ازدياد الواردات العامة للدولة من الاعتماد على القروض الخارجية حيث يصل مدى اعتماد الموازنة على القروض الخارجية 8 % تقريباً.

3 . زيادة أسعار النفط ؛ الأمر الذي أدى لزيادة موارد الخزينة من هذا المصدر، وتخفيض نسبة الاعتماد على المصادر الضريبية.

4 . تقلبات أسعار الصرف، وتوجه الدولة نحو توحيد السعر عند 46.5 ليرة للدولار الواحد مما أدى الى انخفاض قيمة فروقات الأسعار من 44.7 مليار ليرة عام 1995 إلى 19.0 مليار ليرة عام 1999.

5 . عدم تجديد قوانين وإجراءات الضرائب، وأكثرهذه القوانين مازالت قديمة وليس لها أهمية تذكر ويتراجع دورها كإيراد مالي للدولة.

6 _ زيادة التهرب الضريبي.

إن هذه الأسباب أدت بشكل مباشر لانخفاض الوزن النوعي للضرائب غير المباشرة في تمويل الأعباء العامة، وانخفضت حصتها إلى الواردات العامة وإلى الناتج المحلي الإجمالي. لذلك هي تحتاج لتطوير وتحديث، وإعادة دراسة لكامل أنواع الضرائب غيرالمباشرة باعتبار أنها لا تخدم التطور الاقتصادي والاجتماعي وتحتاج إلى تحديث جوهري بحيث يعاد النظر في أساس الضريبة وطرق فرضها وجبايتها لكي تتماشى مع الظروف الراهنة، مع ملاحظة أن تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي الصادر بالمرسوم 61 / 2004 كان له أثراً في عملية تحديث الضرائب غيرالمباشرة، كما يلاحظ من الجدول أنه في عام 2004 ازدادت نسبة الضرائب غير المباشرة .

**2– تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي كخطوة أولى للوصول مستقبلاً إلى ضريبة القيمة المضافة:**

صدر المرسوم التشريعي رقم / 61 / تاريخ 16 / 9 / 2004 والجدولان الملحقان به والمتضمنان إخضاع بعض المواد والسلع والخدمات لرسم الإنفاق الاستهلاكي وفق النسب المذكورة بهما، وصدرت تعديلاته بموجب المرسوم رقم / 41 / تاريخ 6 / 5 / 2005.

**ويستحق رسم الإنفاق الاستهلاكي**[6+7] **وفق مايلي:**

**أ . يستحق رسم الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة للجدول / 3 / المتعلق بمهن الخدمات،** بحيث يستوفى الرسم عند تقديم الخدمة ويضاف على الفاتورة بنسبة من البدل فيما يتعلق بالخدمات المحددة في الجدول الآتي:

**جدول رقم ( 4 ) يوضح مهن الخدمات الواردة في المرسوم 61 / 2004 وتعديلاته بالمرسوم 41 / 2005.**

| نوع الخدمات | نسبة الرسم المئوية |
|---|---|

| | |
|---|---|
| 1- خدمات المبيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم من الدرجات الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة | %10 |
| 2- خدمات الملاهي من جميع الدرجات ولا تدخل دور السينما والمسارح ضمن خدمات الملاهي في تطبيق هذا القانون . | %30 |
| 3- تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج أراضي الجمهورية العربية السورية | %3 |
| 4- خدمات مدن الألعاب الكهربائية وما في حكمها | %10 |
| 5- أ- أجور مكالمات الهاتف الخلوي عند تحصيلها<br>ب- أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها | %3<br>%2 |

المصدر: المرسوم 61 / 2004 وتعديله بالمرسوم 41 / 2005 [6+7].

**ب . ويستحق رسم الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة للجدول / 4 / المتعلق بمهن المبيعات،** حيث يستوفى الرسم بنسبة من القيمة على الشكل الآتي:

1 . **عند تخليص المواد المستوردة لدى الأمانات الجمركية** بنسبة من القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المفروضة على السلعة.

2 . **عند بيع البضاعة المنتجة محلياً** إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق وبنسبة من قيمة البيع.

3 . **عند وسم الحلي الذهبية والمصنوعات بالسمة المشتركة** التي تحمل رمز المالية ورمز الجمعية ويحدد بقرار من وزير المالية نموذج السمة وأصولها وآلية استيفاء الرسم.

4 . **عند تسجيل واقعات شراء السيارات السياحية الخاصة ( عدا الحكومية ) لأول مرة** لدى دوائر النقل ولمرة واحدة فقط.

**جدول رقم (5 ) يوضح مهن المبيعات في المرسوم 61 / 2004 وتعديله بالمرسوم 41 / 2005**

| نوع المواد | رقم البند الجمركي | نسبة الرسم المئوية |
|---|---|---|
| 1- شراء السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية )عند تسجيل واقعة الشراء لأول مرة لدى دوائر النقل :<br>أ- لاتزيد سعة اسطوانتها عن 1600سم3<br>ب- تزيد سعة اسطوانتها عن 1600سم3 | | <br>%30<br>%40 |
| 2- أ- الحلي الذهبية الخالصة<br>ب- الحلي الذهبية الأخرى والمجوهرات وأجزاؤها على مختلف أنواعها : ذهب مرصع ، لؤلؤ، أحجار ثمينة ، ألماس.... | | %10<br>%15 |

| | | |
|---|---|---|
| 3- الأجهزة الكهربائية الآتية<br>- أجهزة الفيديو، أجهزة تسخين المياه الكهربائية، المدافئ الكهربائية، وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية – مكيفات. | | %15 |
| 4- السجاد المستورد | | %15 |
| 5- مصنوعات الكريستال بما فيها الثريات | | %15 |
| 6- أجهزة عرض الصور المتحركة وأجهزة العرض السينمائية، وآلات التصوير التي تزيد قيمتها على ألف ليرة سورية – عدا أجهزة التصوير الشعاعي | | %15 |
| 7- الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين | | %15 |
| 8- أسلحة الصيد والرماية | | %15 |
| 9- أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة | | %20 |
| 10- المشروبات الكحولية المنتجة محليا والمستوردة التالية :<br>الجعة (البيرة)<br>أنبذة العنب<br>انبذة العنب المنكهة<br>خمور من فواكه أخرى<br>كحول ايتيلي غير معطل عيار 80% أو أكثر<br>وسكي – عرق – روم – فودكا – ليكوارات – شمبانيا ... | 22.03<br>22.04<br>22.05<br>22.06<br>22.07<br>22.08 | %35 |
| 11- الرخام والمرمر الخالص والغرانييت | | %15 |
| 12- المشروبات الغازية | | %10 |
| 13- الشاي بمختلف أنواعه | 0902 | %2 |
| 14- الزيوت والسمون النباتية والحيوانية التالية :<br>أ- الزيوت النباتية<br>ب- السمون الحيوانية | | %15<br><br>%10 |
| 15- البن بمختلف أنواعه | 0901 | %5 |
| 16- روح البن نسكافه | 210111 | %5 |
| 17- المتة بمختلف أنواعها | 0903 | %2 |
| 18- البهارات والتوابل | 091091<br>091099 | %10 |
| 19- الفطر | 200310 | %10 |

| | | |
|---|---|---|
| 20- الأفلام الخاصة بالتصوير الفوتوغرافي | 3705 | %15 |
| 21- مستحضرات التجميل | 3304<br>3305<br>3307 | %15 |
| 22- الشوكولا والمحضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو | 18.06 | %5 |
| 23- عجينة ومسحوق الكاكاو | 18.03<br>18.05 | %5 |
| 24- أجهزة التلفاز آلات التسجيل الصوتي والراديو | 85.27<br>85.28<br>85.20 | %10 |
| 25- الأجهزة اللاسلكية اللاقطة المرسلة وقطعها | 85.25<br>85.29 | %20 |
| 26- الاسمنت بأنواعه المختلفة:<br>- المعبأ<br>- دوكمه | 25.23 | 1400 ل.س عن كل طن |
| 27 – السكر بأنواعه المختلفة | 17.01 | %4 |
| 28- الملح بأنواعه المختلفة | 2501.00 | %5 |
| 29- الموز | 08030000 | %5 |
| 30- عصائر فواكه وخضر وخليط عصائر عدا المكثفات المعدة للصناعة | 2009 | %5 |
| 31- جميع المواد المستوردة عدا المواد الأولية اللازمة للصناعة التي تخضع لرسم جمركي 1% | | %1.5 |
| 32- لفائف تبغ سيكار(محلي ومستورد)<br>لفائف تبغ سجائر (محلي ومستورد)<br>تبغ تدخين وان احتوى على أبدال تبغ(محلي أو مستورد) | 24021000<br>24022000<br>24031000<br>2403.99.90 | %15 |

المصدر: المرسوم التشريعي رقم 61 / 2004 وتعديله بالمرسوم41 / 2005 [6+7].

وكان لصدور مرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي والجدولان الملحقان به تأثيرات كبيرة على الضرائب غير المباشرة في سورية حيث تم إلغاء نسبة كبيرة من الضرائب والرسوم القديمة على النحو الآتي:

1 . إنهاء العمل بأحكام قانون رسم المواد الكحولية رقم / 165 / لعام 1945 وتعديلاته، لإخضاع المشروبات الكحولية لرسم الإنفاق الاستهلاكي وفق الجدول / 2 / المحلق بالرسوم.

2 . ألغيت أحكام القانون رقم / 28 / لعام 1986 المتضمن فرض رسم على شراء أجهزة التلفاز.

3 . أنهي العمل بأحكام المادة / 1 / المعدلة من المرسوم التشريعي رقم / 103 /لعام 1940 المتضمن رسم الإسمنت.

4 . أنهي العمل بأحكام المادة / 8 / المعدلة من القانون رقم / 114/ تاريخ 19 / 12 / 1944 المتضمن حصر السكر بفرض رسم مالي.

5 . أنهي العمل بأحكام المادة / 4 / من القانون رقم / 80 / لعام 1939 وتعديلاته المتضمن نظام استثمار الملح بفرض رسم مالي.

6 . أنهي العمل بإضافات الدفاع الوطني المفروضة بموجب القانون رقم 383 لعام 1957 على رسم المواد التالية: الإسمنت . السكر . المواد الكحولية . الملاهي.

7 . أنهي العمل بإضافات أبنية التعليم ( رسم مدارس ) المفروضة بموجب القانون رقم / 150 / لعام 1958 على رسم المواد الآتية: الإسمنت . المواد والمشروبات الكحولية .

8 . ألغي القانون رقم / 384 / تاريخ 28 / 4 / 1957 وتعديلاته المتعلق بنظام ضريبة الإنتاج الزراعي.

9 . إلغاء رسم الضميمة المفروض بموجب المرسوم رقم / 10 / لعام 1980 على المواد الآتية:

المشروبات الكحولية . الزيوت والسمون النباتية . أجهزة التلفاز . الإسمنت .

لقد تم إلغاء مجموعة الرسوم والضرائب المذكورة نظراً لأن التشريعات الضريبية في سورية أصبحت بحاجة إلى الإصلاح لتنسجم مع التطورات الاقتصادية العالمية من جهة، ومع توجهات الدولة في التطوير والتحديث من جهة ثانية خاصة أن المرسوم 61 / 2004 والجدولان الملحقان به يخضعان المواد المذكورة أعلاه إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي حيث تم تخفيض بعض النسب وتوحيد النسب بين مواد أخرى ضمن آلية جديدة تتلاءم مع برنامج الإصلاح الضريبي والتطورات الاقتصادية العالمية.

**ومن خلال استعراضنا التفصيلي لرسم الإنفاق الاستهلاكي المطبق في 2004/10/1 ، نجد أن مفهوم هذا الرسم الذي أشار إليه المرسوم 2004/61 ، هو عبارة عن احد مراحل ضريبة القيمة المضافة أو كما تسميها بعض الدول ضريبة المبيعات ، وليس رسما. إذ أن الرسم تفرضه السلطات الجمركية عند الاستيراد، وربما أتت هذه التسمية لتسهيل تّقبل هذا المرسوم شعبيا، ومن دون التحضير المسبق له بما يناسب الواقع الاقتصادي والاجتماعي السوري، حيث تواجهنا مشكلتان رئيسيتان:**

1 ـ **انخفاض مستويات الدخل الفردي ومحدودية القدرة الشرائية للمواطن السوري** وتطبيق VAT في هذه الحالة سينعكس في شكل ارتفاع في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات بمقدار الضريبة على الأقل.

خاصة أن العبء النقدي سينتقل بالكامل إلى المستهلك النهائي، وهذا يؤدي إلى انخفاض في القدرة الشرائية للطبقات الفقيرة وذوي الدخل المحدود.

2 . إن **تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يحتاج إلى جهاز ضريبي كفء ووعي ضريبي عالٍ** لأفراد المجتمع، وهذان أمران متكاملان مع بعضهما ونفتقر إليهما في سوريا، حيث تعاني الدوائر المالية في مختلف المحافظات السورية من الروتين كما أن مجتمعنا يفتقر إلى الوعي الضريبي حيث يحاول أفراده التهرب من أداء ضرائبهم بمختلف الوسائل، وكمثال على ذلك[8]:عندما طبقت ضريبة الإنفاق الكمالي عام 1987 وهي ضريبة مبيعات تحت اسم آخر فباستثناء ما تم تحصيله من مشتري السيارات نتيجة اضطرارهم لتسجيل سياراتهم لدى الدوائر المالية المختصة فإن التهرب الضريبي كان عنواناً شبه دائم لهذه الضريبة، فبائعو الحلي الذهبية لا يلتزمون بالفواتير الممهورة من الدوائر المالية عند البيع، ولا منتجو وبائعو أجهزة التدفئة والتسخين الكهربائية لا يلتزمون أيضاً بتحصيل وتوريد الضريبة المفروضة على هذه السلع.

وإذا كان هذا حال ضريبة جزئية محدودة فكيف ستكون الحال مع فرض ضريبة شاملة كضريبة القيمة المضافة، ضريبة تشمل ملايين المشترين والمكلفين وتتصل بمئات من السلع والخدمات، وترتب على التجار والمنتجين

والمستوردين واجبات كبيرة ليس أقلها الاحتفاظ بفاتورة عن كل عملية بيع، ومن ثم توريد ما حصلوا عليه من ضرائب من المستهلكين والمشترين بشكل دوري ( شهري ) إلى الخزينة العامة.

إن تطبيق ضريبة شاملة على المبيعات تحت اسم ضريبة القيمة المضافة يحتاج إلى عوامل وظروف قد تكون غير متوافرة في مجتمعنا، حتى هذه اللحظة على الأقل، وهذا الأمر يحتاج قبل كل شيء إلى جهاز ضريبي كفء ومكلف واعٍ ضريبياً، والأهم أنه يحتاج إلى مستوى مقبول من الدخل الفردي بحيث لا تنقلب هذه الضريبة لتصبح عبئاً ثقيلاً على المكلفين.

**هذا ولضمان نجاح عملية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ظل الواقع الاقتصادي الحالي نؤكد على:**

1. ضرورة تحسين الدخل الفردي للمواطن السوري (وبالتالي تزداد المقدرة الشرائية للأفراد) حتى لا تنقلب هذه الضريبة عبئاً على المكلفين وتؤدي إلى مفعول عكسي بإحجام الأفراد عن الإنفاق وما يتبع ذلك من انكماش اقتصادي غير مرغوب فيه.

2. أن يرافق تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا تعديلات أساسية في قوانين الجمارك، والتأكيد على تزامن تطبيق VAT مع الإلغاء التدريجي للرسوم الجمركية.

3. أن تطور وزارة المالية الجهاز الضريبي ليصبح فعالاً ونشيطاً ، وتستعين بالخبراء بشؤون الضريبة على القيمة المضافة بالإضافة إلى إجراء دورات تدريبية للموظفين وتوزيعهم على وحدات للعمل داخل جميع المحافظات السورية وإجراء ندوات للصناعيين ورجال الأعمال والطلاب لتكوين وعي ضريبي لدى أفراد المجتمع.

## النتائج والتوصيات:

إن تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي قبل استكمال الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة (خاصة عدم تحسين دخل المواطن السوري وزيادة قدرته الشرائية ) **أدى إلى ما يلي :**

1- إن هناك سلعاً أصابها المرسوم تنعكس مباشرة على المواطن العادي(والطبقة الكادحة) وتشمل المواد الغذائية الأساسية، كالزيوت والسمون والملح والسكر والشاي....الخ ، بالإضافة إلى أن زيادات الأسعار تناولت سلعا أخرى غير مشمولة بالمرسوم ورفعت أسعار السلع المشمولة بنسب أعلى ، وهذا أدى إلى ارتفاع تكاليف المعيشة للمواطنين من أصحاب الدخل المحدود من دون زيادات في الدخل ، مما يجعل إعادة النظر بتكاليف المعيشة وتصحيح العلاقة بين الرواتب والأجور من جهة، والأسعار من جهة أخرى أمراً لابد منه .

2- وبالنسبة لرسم الإنفاق الاستهلاكي على السيارات البالغ 15% بالإضافة إلى الرسم الجمركي المحسوب بطريقة معقدة يجعله تكرارا للرسم الجمركي، وكان من المفروض إعادة النظر بالرسم الجمركي، وتضمين هذا الرسم لقيمة رسم الإنفاق الاستهلاكي بحيث يدفع على السيارة المبلغ نفسه ولمرة واحدة، دون إخضاعها لرسمين[17].

3- إن المرسوم لم يأخذ موضوع التصدير في الحسبان، إذ إن ضريبة القيمة المضافة كما هي مطبقة في دول العالم تخضع الصادرات لمعدل ضريبة صفري (كما أوردنا في البحث) أي أن الصادرات تغادر البلد غير محملة بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة وتعيد الدولة المبلغ المقبوض على السلعة المصدرة إلى دافع الضريبة عند التأكد من التصدير .

**وبناء على ما سبق** هنالك مجموعة من **التوصيات** لعلها تسهم في نجاح عملية التوسع بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بكافة مراحلها ( بعد تسوية سلبيات المرحلة الأولى للتطبيق وتحسين مستوى دخل الفرد):

1. لا بد من تسوية للأوضاع الاقتصادية السورية وبناء استراتيجية بعيدة المدى لتحقيق أهداف المجتمع السوري من خلال سياساته الاقتصادية ( ومنها بالطبع سياسته الضريبية) وترجمة هذه الاستراتيجية إلى سياسات عملية والعمل على تحسين دخل المواطن السوري وأن لا يرافق زيادة الرواتب زيادة في الأسعار حتى لا تقع الحكومة في حلقة الرواتب– الأسعار.

2ـ يجب أن يرافق تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعديلات أساسية لقوانين الجمارك ويجب أن يكون تطبيق VAT متزامناً بشكل فعلي مع تخفض الرسوم الجمركية تمهيداً لإلغائها (وهذا شرط أساسي من شروط الشراكة الأوربية)، حتى لا تحصل أي ازدواجية في فرض الضرائب يتحمل عبئها المواطن، ويؤدي إلى تفريغ ضريبة القيمة المضافة من مزاياها.

3– أن تشمل الإعفاءات المواد الغذائية الأساسية والخدمات الصحية والنقل المشترك للمواطنين كما هو مطبق في دول العالم لأن من ميزات ضريبة القيمة المضافة أنها تحقق العدالة الاجتماعية نظرا لتلك الإعفاءات حتى لا يتأثر بها أصحاب الدخل المحدود.

4ـ تكوين كوادر بشرية مؤهلة علمياً وتقنياً لدى وزارة المالية لتستوعب المرحلة القادمة وتكون قادرة على إدارة الضريبة بالإضافة إلى تشكيل وحدات عديدة للعمل في مختلف المحافظات السورية.

5. التدرج في التطبيق واعتماد معدل نمطي وحيد للضريبة خلال الفترة الأولى للتطبيق بدلا من معدلات متعددة للضريبة لأن المعدل المعتدل يلائم الحالة الاقتصادية المعاصرة (خصوصاً في وقت الركود )، والاستفادة من تجربة مصر في هذا المجال : حيث إنه تم تطبيق المرحلة الأولى للضريبة (مرحلة الصانع والمستورد ومؤدي الخدمة) [18] في عام1991، ثم تم تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة (تجارة الجملة وتجارة التجزئة) بعد عشر سنوات[19] أي في عام 2001 ، لأن هذا الأسلوب يتيح فرصة لوزارة المالية للتعرف على طبيعة المشكلات وكيفية معالجتها بصورة مبسطة مقارنة بالتطبيق على كافة المراحل، كما أن التدرج في التطبيق سيزيد من وعي المواطن نحو الضريبة وآثارها.

6ـ ضرورة الاستعانة بالخبراء العرب في هذا المجال، خاصة في الدول المجاورة كالأردن وتكوين فريق عمل مشترك على اعتبار أن آلية التطبيق في الأردن متقدمة من ناحية المعالجة الآلية للضرائب.

7. ضرورة تكوين وعي ضريبي لدى المواطن السوري فالثقافة الضريبية مهمة للمستهلك والتاجر في الوقت نفسه وهذا العامل يسهم إلى درجة كبيرة في الحد من الآثار السلبية للتطبيق وتوعية المواطن ضريبياً

بالإضافة إلى عقد اجتماعات مع رجال الأعمال والصناعيين والمصرفيين والطلاب لشرح كيفية تطبيق الضريبة.

## المراجع:


1. عبد الخالق، أسامة علي: الضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحدث التعديلات، دراسات في الفكر المحاسب الضريبي، القاهرة، 2004–2005.

2 _ السيد حجازي، المرسي: ضرائب الدخل والثروة والإنفاق في لبنان مع عرض وتحليل لضريبة القيمة المضافة، الدار الجامعية، بيروت ، 2004، ص[267] .

3. وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، روما، 15/16/مارس2005 .

4. كنعان ،علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سوريا، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003 ،ص 34.

5. المجموعة الإحصائية للأعوام 1990 إلى 2005.
6- كنعان ، علي، مرجع سبق ذكره ص 35 .
7. المرسوم التشريعي رقم /61/ الصادر عن السيد رئيس الجمهورية بتاريخ 2004/9/16 .
8- المرسوم التشريعي رقم /41/ الصادر عن السيد رئيس الجمهورية بتاريخ 2005/5/6
9. صحيفة الاقتصادية العدد 44 ، دمشق، تاريخ 2002/5/5، ص5 .
10. السيد حجازي، المرسي، مرجع سبق ذكره ص263.
11. أبو شقرا، أسامة كامل: أصول تطبيق ضريبة القيمة المضافة، برعاية بنك المدينة، بيروت، 2002،ص 39.
12- السيد حجازي، المرسي، مرجع سبق ذكره ص[289].
13- دليل المحاسبة للضريبة على القيمة المضافة، وزارة المالية اللبنانية ،بيروت ،2002،ص .6
14. درويش، محمد كامل: ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي ، دار بيروت، 2003،ص 22 .
15- جريدة السفير اللبنانية، عدد الجمعة أول آذار، بيروت ،.2002
16- السيد حجازي، المرسي، مرجع سبق ذكره ص.262
17- وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره.
18- صحيفة النور الالكترونية: حوار مع الدكتور حسين القاضي حول المرسوم 61 ،2004./10/20
19- النجار، إبراهيم عبد العزيز: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات ا لتطبيق وكيفية معالجتها ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003 – 2004 ،ص 1.
20. أمين، محمد أحمد . حماد، طارق عبد العال: ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث، كلية التجارة جامعة عين الشمس، 2003 ، ص 6.