مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات الضريبية في سورية
اسم الكاتب: د. الياس نجمة، ندى سليم هديوة
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4367
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 23:30 +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 للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (4) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (4) 2012

الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات الضريبية في سورية

الدكتور الياس نجمة*
ندى سليم هديوة**

(تاريخ الإيداع 23 / 5 / 2012. قُبِل للنشر في 8 / 11 / 2012)

□ ملخّص □

تمتلك الإيرادات الضريبية أهمية كبيرة لدى الدول كافة، نظرا للاعتماد الكبير عليها في تغطية الجزء الأكبر من النفقات العامة، وتعتبر الإيرادات الضريبية في سورية منخفضة جدا إذا ما قورنت بالعديد من الدول مثل لبنان والأردن والجزائر ومصر، كما أنها غير قادرة على تغطية الإنفاق العام، وهي مستمرة بالانخفاض بالرغم من ارتفاعها الظاهري في بعض السنوات، لذلك كله تسعى سورية في ظل مسيرتها في التطوير الاقتصادي والضريبي للبحث عن سبيل لتعويض النقص الحاصل والذي سيحصل في هذه الإيرادات، ولقد كان تطبيق ضريبة القيمة المضافة إحدى الخيارات التي تحدثت عنها الدولة خلال سنوات مضت، وذلك بسبب عصرنة هذه الضريبة وقدرتها على زيادة الإيرادات، لذلك جاء بحثنا لدراسة واقع الإيرادات الضريبية في سورية ومدى كفاءة هذه الضريبة في زيادة الحصيلة الضريبية وتأثيرها عليها فيما لو طبقت .

الكلمات المفتاحية: الإيرادات الضريبية – ضريبة القيمة المضافة – أثر الضريبة – النفقات العامة

* أستاذ – قسم الاقتصاد – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية .
** طالبة دراسات عليا (دكتوراه) – قسم الاقتصاد – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية .

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (4) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (4) 2012

VAT and its Impact on the Tax Revenues in Syria

Dr. Elias Najmeh*
Nada Salem Hdeweh**

(Received 23 / 5 / 2012. Accepted 8 / 11 / 2012)

□ ABSTRACT □

The tax revenues are important for all countries due to the heavy reliance on them in covering the largest part of the general expenses. In Syria, the tax revenues are very low compared with many other countries, such as Lebanon, Jordan, Algeria, and Egypt. Furthermore, they are unable to cover the general expenditure and are going lower in spite of their ostensible rise in some years.

Within domain of the tax and economical development, Syria is keen to find a way to compensate for the lack that happened and will happen in these revenues. The introduction of VAT was one of the options which government discussed during the last year due to the modernization of this tax and its ability to increase the revenues.

Therefore, the paper strives to study the reality of tax revenues in Syria, the degree of this tax efficiency in increasing the tax revenues, and its impact on them if it is applied.

Key words: tax revenues- value-added tax(VAT)- tax impact – general expenses.

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

مقدمة:

تشكل الإيرادات الضريبية أهم بنود الإيرادات العامة ولاسيما في البلدان غير النفطية، والضرائب في عصرنا الراهن هي أهم موارد الدول على الإطلاق حيث تمول ثلاثة أرباع الإنفاق العام في الدول المتقدمة ، ومن المفيد الذكر أن الإيرادات الضريبية تمول في بعض الدول المتقدمة 80% – 90% من النفقات العامة [1]. كما تشكل نسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي في بلدان السوق الأوروبية المشتركة ما بين 35% إلى 45% [2]، كما تشكل حصيلة الضريبة على القيمة المضافة مصدرا تمويليا مهما للعديد من البلدان المطبقة لهذه الضريبة، وقد تمت الإشادة بفعالية هذه الضريبة في زيادة الإيرادات العامة منذ أن تم تقديمها منذ 50 عاما مضت. و يقول أحد الباحثين [3] إن هذه الضريبة البسيطة غير المباشرة وغير التشويهية قد أثبتت نفسها على أنها (آلة لصنع المال) مع تبني أكثر من 130 بلدا لها .

مشكلة البحث:

تواجه سورية في الآونة الأخيرة نتيجة سياساتها الاقتصادية انخفاضا في الإيرادات العامة والضريبية ، ذلك أن نظام السوق الاجتماعي وتحرير التجارة والانخراط في العديد من الاتفاقيات التجارية والثنائية مع الدول ،تحتم عليها تخفيض رسومها الجمركية والدخول في إعفاءات ضريبية متعددة ، إضافة إلى أن دخولها مستقبلا في اتفاقية التجارة الدولية سيحتم عليها إلغاء الرسوم الجمركية ، ناهيك عن اعتبار الثروة النفطية ثروة ناضبة ، كل هذا يخلق أمام سورية مهمة البحث عن مصدر جديد للإيرادات الضريبية، و لقد كانت الإيرادات المتحصلة من ضريبة القيمة المضافة في الدول التي طبقتها، حافزا مهما للتفكير في تطبيق هذه الضريبة باعتبارها أهم مصدر للإيرادات في الدول التي طبقتها ، فلعل تطبيقها في سورية سوف يعوض النقص الحاصل و الذي قد يحصل في الإيرادات .

أهمية البحث وأهدافه :

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى تعرف واقع إيراداتنا الضريبية في سورية ومن ثم تعرف إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في الدول التي طبقتها و شرح آلية هذه الضريبة في توليد الإيرادات و ما هو التأثير المحتمل لتطبيقها على الإيرادات الضريبية في سورية ، و تتجلى أهمية هذا البحث في أنه يلفت النظر إلى مدى إمكانية اعتبار ضريبة القيمة المضافة خيارا جيدا للحصول على الإيرادات و تعويض النقص الحاصل فيها ، إضافة إلى تقديم هذا البحث لشرح يفصل قدرة هذه الضريبة على توليد الإيرادات .

منهجية البحث :

اعتمد البحث على الأسلوب العلمي في التحليل الاقتصادي من خلال اتباع المنهج الاستقرائي من خلال الوصول إلى أحكام عامة عن طريق تعميم أحكام خاصة وتحليل العلاقة بين معطيات الواقع وما يعكسه تطبيق هذه الضريبة على الإيرادات الضريبية ومراجعة الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا الشأن . كما تم استخدام المنهج الاستنباطي في الإطار النظري .

فروض البحث:

1-إن الضريبة على القيمة المضافة هي أفضل الطرق التي يجب أن تستخدمها سورية لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية .

2- يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية إلى زيادة الإيرادات الضريبية فيها مقارنة بالضرائب التي ستحل محلها ولكن بشرط التصميم والتنفيذ الجيدين لها ووجود إدارة ضريبية فعالة .

النتائج والمناقشة:

1-تطور الإيرادات الضريبية في سورية :

1-1: واقع الإيرادات الضريبية في سورية : تعتبر الإيرادات الضريبية أحد أفضل مصادر الإيرادات العامة لأي دولة ، بل تعتبر المورد الرئيسي لمعظم بلدان العالم المعاصر ، و تكتسب أهميتها من كونها لا تقتضي تعويضا ولا تزيد التزامات الدولة وليست ذات آثار تضخمية[4]

وتشير الدراسات الاقتصادية[1] كافة إلى أن الإيرادات الضريبية في سورية دون المستوى المطلوب، وأن هذه الإيرادات تعتبر متدنية بالرغم من إصدار عدد كبير من التشريعات الضريبية منذ عام 2003 ولغاية الآن ،وبالرغم من الزيادات المعلنة أو المتحققة في هذه الحصيلة فهي غير قادرة على تغطية الإنفاق الجاري بالرغم من ضآلته لدينا قياسا مع الدول الأخرى ، ذلك أن الإيرادات الضريبية في سورية (خلافا لما يجري في غالبية الدول وما كان يجري حتى أواخر الستينات من القرن الماضي) لا تغطي سوى جزء محدود لا يتجاوز 40 – 45% من الإنفاق العام[5] وهذا يعكس وضعا ضريبيا ذا فعالية ضعيفة ، ويبين الجدول التالي تطور الإيرادات الضريبية خلال السنوات الماضية :

جدول رقم (1) تطور الإيرادات الضريبية في سورية بمليارات الليرات السورية

البيان	إجمالي الضرائب والرسوم	الإيرادات العامة	الضرائب على الدخل				الضرائب على رأس المال	الضرائب على الإنفاق	نسبة الضرائب والرسوم إلى الإيرادات العامة
			دخل العمل	دخل راس المال	دخل العمل وراس المال	المجموع			
2000	85.9	275.4	5.5	1.4	52.5	59.4	2.7	23.8	31.2
2001	115.9	322	6.4	1.4	76.5	84.3	3.5	28.2	36
2002	135.8	356.4	7.3	1.6	94.8	103.7	3.8	28.3	38.1
2003	151.6	420	8	1.7	105	114.7	4.2	32.7	36.1
2004	161	449.5	3	1.7	112.3	117	4.4	39.6	35.8
2005	176.9	460	6	1.1	114	121.1	5.5	50.3	38.5
2006	191.3	495	6	2.1	126	134.1	7.9	49.3	38.6

[1] – بحث للدكتور حسين القاضي بعنوان السياسة الضريبية في سورية في ندوة الثلاثاء الاقتصادي و الكثير غيرها من المحاضرات التي ألقيت في هذه الندوة .

2007	202.6	588	6.3	2	125	133.3	7.9	61.4	34.5
2008	219.2	600	7	1	120	128	8.6	76.0	36.5
2009	240.6	685	8	1	134	143	10.8	76.7	35.1
2010	278.4	754	9	1.5	145	155.5	16.1	94.8	36.9
	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%

المصدر: المكتب المركزي للإحصاء، أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة 2001-2011 ، سورية،دمشق . النسب من إعداد الباحثة .

نلاحظ من خلال الجدول التطور البطيء للحصيلة الضريبية في سورية ونلاحظ أنها منذ عام 2000 حتى 2010 ما تزال تدور في النسب نفسها من الإيرادات العامة تقريبا وهذا يدل على عدم حدوث أي تطور في هذه الحصيلة بالرغم من الإصلاحات الضريبية كافة و الكم الهائل من القوانين التشريعية التي أخذت من عام 2004 ولغاية الوقت الحاضر.

هذا ولقد بلغت إيرادات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة بحسب الموازنة العامة للدولة لعام 2011 (325) مليار وهي تساوي نسبة (38.2%) من الموازنة العامة للدولة ، وتساوي (11.2%) من الناتج المحلي الإجمالي المقدر لعام 2011 .إذا يمكن القول إن الإيرادات الضريبية في سورية المتوقعة لعام 2011 إذا أخذت بالأسعار الثابتة وقورنت مع الإيرادات الضريبية لعام 2006 والتي قدرت في حينها وفقا لوزارة المالية ب (297) مليار ليرة سورية ، هي من حيث القوة الشرائية أقل مما كانت عليه عام 2006 . ولذلك تبقى الإيرادات الضريبية في سورية قاصرة عن تغطية الإنفاق الجاري البالغ (455) مليار ليرة سورية [6] . بالنتيجة إن الإيرادات الضريبية في سورية هي إيرادات ضعيفة جدا مقارنة بدول أخرى عربية وأوروبية، وهي تتأثر بعدة عوامل أدت إلى ضعفها أهمها السياسة الضريبية المتبعة و ضعف النظام الضريبي المتمثل بالضرائب النوعية واعتماد ضريبة الدخل المقطوع التي تفسح مجالا كبيرا للتهرب القانوني من الضريبة إضافة إلى الفساد الإداري وسوء العلاقة بين الموظف المالي و المكلفين .

2-1 : الإيرادات الضريبية في سورية والدول الأخرى :

يبين الجدول رقم (2) التالي أن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة هي نسبة منخفضة جدا مقارنة مع نسبة مساهمتها في الدول الأخرى مثل الأردن ولبنان ومصر وتونس، وهذا يعكس ضعف النظام الضريبي وانخفاض كفاءته وفعاليته مما يستوجب ضرورة الإسراع في إحداث الإصلاح الضريبي والاعتماد على الضرائب العامة[2].

جدول رقم (2) تطور الإيرادات الضريبية ونسبتها إلى الإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية لعام 2010 (مليون دولار)

الدولة	الإيرادات الضريبية	معدل نمو الإيرادات الضريبية	النسبة من الإيرادات العامة	النسبة من الناتج المحلي الإجمالي
الأردن	4.212	3.7	64.1	15.9
تونس	11.609	11.0	89.9	26.2
جيبوتي	241	17.6	59.5	21.8

[2] – مثل الضريبة العامة على الإيراد (ضريبة الإيراد العام) والضريبة العامة على الاستهلاك (ضريبة القيمة المضافة) والضريبة العامة على الثروة .

السودان	4.501	21.5	39.4	6.2
سورية	4.676	18.3	37.1	7.9
القمر	61	4.5	38.8	10.9
لبنان	6.617	11.2	83.0	16.9
مصر	30.859	4.5	63.6	14.1
المغرب	20.778	0.6-	78.3	22.8
موريتانيا	530	30.3	55.2	14.6
اليمن	2.073	2.7	26.2	7.1
عمان	1.759	11.2-	8.6	2.8
الكويت	1.031	19.5-	1.7	0.8
الجزائر	17.303	9.6	29.4	10.7
العراق	1.291	54.5-	2.2	1.1
ليبيا	2.890	6.8	5.9	3.9

المصدر : التقرير العربي الاقتصادي الموحد ،2011، جدول رقم 6/3 ص 347 .

ونلاحظ من خلال الجدول أن الإيرادات الضريبية في سورية منخفضة جدا مقارنة مع لبنان ومصر والمغرب والجزائر ،خصوصا إذا ما قارنا الاقتصاد السوري مع اقتصاد هذه الدول كما أن نسبة هذه الإيرادات من الإيرادات العامة تبلغ 37.1% ومن الناتج المحلي الإجمالي 7.9% وهي نسب منخفضة جدا مقارنة مع الدول الأخرى سابقة الذكر، حيث من المفترض أن تغطي الإيرادات الضريبية أغلبية الإنفاق في الدولة وهذا يعني نسبة أكبر من الإيرادات الضريبية. في النتيجة يمكن القول إن ضعف النظام الضريبي السوري وانخفاض مستوى كفاءته و فعاليته يستوجب إجراء تغييرات جذرية عليه، من خلال تغيير هيكل هذا النظام الضريبي بما يتلاءم مع واقع الاقتصاد السوري ومع التطورات العالمية، ومن ثم إقرار التشريعات الملائمة والعمل على الاهتمام بالكادر البشري وتطوير الإدارة الضريبية بشكل علمي ومدروس بحيث نصل إلى نظام ضريبي مقارب للأنظمة الضريبية في العالم وبما يحقق العدالة الاجتماعية، والحصيلة العالية، وإمكانية التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية عندما يستوجب الأمر .

2- أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات :

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب المهمة جدا في العصر الحديث ، وهي ضريبة عامة على الاستهلاك، تفرض على السلع والخدمات المستهلكة داخل أراضي الدولة سواء أكانت مصنعة محلياً أو مستوردة ويتم فرضها واحتسابها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع أي في كل مرحلة من مراحل تداول السلع والخدمات كنسبة مئوية من ثمن البيع أو بدل الخدمة. و لقد انتشر تطبيق هذه الضريبة حول العالم عندما ثبتت كفاءتها في زيادة الإيرادات الضريبية ، والجدير بالذكر أن تطبيق هذا النوع من الضريبة يتطلب وجود بنية تنظيمية تحتية ومؤسسية ضريبية متطورة ودقة في البيانات والمعلومات والإفصاح والاستعلام الضريبي، ليست موجودة و ليس من السهل خلقها وإحداثها بالمستوى المطلوب في الهيكليات الإدارية الضريبية في الدول النامية، ومن ثم فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس بالأمر البسيط، ويتطلب معالجة في غاية الموضوعية والواقعية.

ويعد التساؤل عن قدرة هذه الضريبة على رفع نسبة الحصيلة من الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي أحد التساؤلات المهمة . لهذا اهتمت العديد من الدراسات بذلك من خلال تبني فكرة أن الضريبة على القيمة المضافة تؤدي إلى الكفاءة في تحصيل الإيرادات الضريبية .

2-1 : موقع الضريبة على القيمة المضافة في الإيرادات: نظرا لتزايد الاهتمام بكفاءة الضريبة وبساطتها ضمن اقتصاد العالم المتكامل والتنافسي تسعى العديد من البلدان إلى تخفيض ضرائبها واستبدال بعضها بالضريبة على القيمة المضافة ذات النوع الاستهلاكي . وبالتالي يبرز هنا السؤال الأكثر أهمية: ما هو الدخل المحتمل من الخطط البديلة لهذه الضريبة الجديدة الذي يمكن أن تحصل عليه الحكومات عندما تعمل على استبدال ضرائبها[3] وتغيير نظامها الضريبي الحالي ؟

يعتمد الدخل المحتمل الذي يمكن أن ينشأ عن ضريبة القيمة المضافة على جملة من العوامل [7] مثل : لأي مدى سيصل الأساس الضريبي وإلى أي حد ستتلاءم الأعمال مع الضريبة [4]، بمعنى العمل على تأمين الإطار التحليلي الذي يمكن أن يستخدم لتقدير الأساس الضريبي المحتمل والإيرادات ذات الصلة بالنسبة إلى ضريبة القيمة المضافة في بلد نام، أي إن الإيراد الناتج عن هذه الضريبة يعتمد على القوانين التي تحدد النسب والأوعية الضريبية وحد التسجيل وغيرها من المميزات التركيبية للضريبة . ولذلك عندما ترغب حكومة بلد نام في أن تعتمد أكثر على ضريبة القيمة المضافة بمرور الزمن عندئذ يجب أن تقوم بشكل قسري بتوسيع الأساس وتعزيز المواءمة .

إن تحديد أساس الضريبة الذي سوف تتبناه أي دولة ستطبق هذه الضريبة وهدف هذا الأساس[5] ، وتحديد درجة المواءمة الضريبية وكمية النسب ومستواها ، لهما دور أساسي في التخطيط للإيراد المحتمل من هذه الضريبة . وهناك عدة طرق بديلة تستخدم لتقدير أساس ضريبة القيمة المضافة وعلى كل دولة اختيار المنهجية التي تتناسب مع وضعها واقتصادها .

تعتبر أفضل الطرق المعتمدة هي ضريبة القيمة المضافة ذات الطابع الاستهلاكي المطبقة في دول الاتحاد الأوروبي، حيث تطبق الضريبة على مبيعات البضائع والخدمات في كل مراحل سلسلة الإنتاج والتوزيع . و لذلك كله لا بد من دراسة جادة وتحليلية لكل أنواع السلع والبضائع وتحديد البضائع والخدمات ذات المعدل الصفري كافة [6] ، وتلك المعفاة من الضريبة لأسباب اجتماعية، وأيضا الخاضعة للضريبة، مع دراسة كل مرحلة يتم فيها منح الإعفاء الضريبي خصوصا في مرحلة التجزئة أو المرحلة المتوسطة .

---

[3] – قامت أغلب الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة باستبدال ضرائبها غير المباشرة الموجودة فعليا بنظام الضريبة على القيمة المضافة مثل فرنسا و دول أوروبا و لبنان و مصر حتى إنه منذ ظهور ضريبة القيمة المضافة كان ينظر إليها على أنها استبدال ضمني لبعض ضرائب المبيعات السابقة (لمزيد من المعلومات انظر الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، صندوق النقد الدولي 2002 ، ص 26) و للعلم فإن التصميم المعد لسورية يتضمن استبدال العديد من الضرائب و الرسوم غير المباشرة الموجودة بضريبة القيمة المضافة .

[4] – أي القدرة على تحديد أساس الضريبة (وعائها) بشكل فعال أما عن تلائم الأعمال مع الضريبة فهناك بعض الأعمال و القطاعات يسهل فرض الضريبة عليها و هناك قطاعات أخرى يصعب فرض الضريبة عليها و يتم التعامل معها بشكل خاص إما بالإعفاء أو المعدلات الصفرية أو التخفيض أو تكليف بعض المراحل أو معاملات تختلف من دولة إلى دولة . .

[5] – أساس الضريبة و يعني الوعاء الضريبي الذي يتم تحديده لأي ضريبة أو لضريبة القيمة المضافة و تحدد وفقه المعدلات الضريبية .

[6] – المعدل الصفري هو أحد معدلات ضريبة القيمة المضافة و يعني ان معدل الضريبة المفروض على المبيعات أو السلع يكون صفر ولكن مع هذا المعدل يمكن خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات و من المعروف أنه في نظام الضريبة على القيمة المضافة يفرض على الصادرات المعدل الصفري و بذلك تخرج غير محملة بالضريبة .

ويمكن استخدام ثلاث طرق بديلة لتقدير الأساس الضريبي والإيرادات ذات الصلة التي غالبا ما تحتاج إلى جداول (مدخلات – مخرجات) وحسابات قومية وهذه الطرق هي [8] :

1. **الطريقة الأولى :** تقوم على بناء أساس ضريبي شامل و تبدأ بالناتج المحلي الإجمالي الذي هو مجموع القيمة المضافة في الإنتاج المحلي للبضائع والخدمات كافة ، وباعتبار أننا نطبق ضريبة القيمة المضافة حسب مبدأ الوجهة فيجب طرح الصادرات وجمع الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي .

2. **الطريقة الثانية :** يحسب الأساس بجمع القيمة المضافة لكل قطاع صناعي[7] في الاقتصاد ، ومن ثم يؤمن حساب الأساس الضريبي تبعا للقطاع . على أن يتم ضبط الأساس باعتبار الضريبة تعتمد على مبدأ الوجهة[8]. هذه الطريقة لا تسهل أي أثر أو تحليل للأسعار أو القضايا المهمة للإصلاح الضريبي للمبيعات

3. **الطريقة الثالثة :** تعتمد على استخدام تكافؤ الأساس الضريبي للقيمة المضافة بالنسبة إلى ضريبة المبيعات بالتجزئة المفروضة على سعر البيع النهائي للبضائع والخدمات كافة ، وقد تكون هذه الضرائب متكافئة لأن سعر البيع النهائي للمنتج هو مجموع كل القيمة المضافة في الاقتصاد والمطلوبة لإنتاج ذلك المنتج . إن قياس قيمة البضائع والخدمات التي تم شراؤها من قبل المستهلكين قد يلفت الانتباه تلقائيا إلى مبدأ التخصيص لضريبة القيمة المضافة بما أنه يستثني الصادرات ويشمل الواردات ، ولذلك يمكن أن يحسب أساس ضريبة القيمة المضافة تبعا للسلعة باستخدام قيم المبيعات السلعية عند المستوى الاستهلاكي النهائي . كما تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار تحليل التأثير وأثر السعر لضريبة القيمة المضافة على المستهلكين . وتعتبر الطريقة الثالثة هي المنهجية العامة المتبعة لدى العديد من البلدان في تقدير أساس الضريبة ، والتي تعتمد بشكل أساسي على جداول (مدخلات – مخرجات) وبالتالي يجب توفير بيانات حول الاستهلاك المحلي [9].

وتكون نقطة البداية في حساب أساس ضريبة القيمة المضافة مع مبالغ النفقات الخاصة [10]و الحكومية[11] ويكون هذا المبلغ معادلا للنفقات الكلية المبينة في جداول (مدخلات – مخرجات) ، ويتم إجراء العديد من التعديلات

---

[7] – لقد وردت هذه الطريقة في المرجع على الشكل التالي: the seconds approach computes the base by summing the value added of each industrial sector in the economy. و لكن وفق هذه الطريقة تفرض الضريبة على البضائع المستوردة عند الدخول الى البلد و على الصادرات ذات المعدل الصفري و يتم تغيير قوائم الجرد من اجل التمييز بين السلع التي قد تكون معفاة من الضريبة و يكون إجراء هذا التغيير صعب جدا عن طريق القطاع فقد لا تتوافر معلومات مفصلة تبعا للقطاع كما ان قيم الصادرات و الواردات قد تكون غير متوفرة بسهولة في أساس الصناعة .

[8] – مبدأ الوجهة : أو التخصيص أو بلد المقصد أي تدفع الضريبة على السلعة على أساس معدل الضريبة المفروض في منطقة المبيعات النهائية .

[9] – توجد هذه البيانات في مصفوفة الطلب النهائي لجداول (مدخلات – مخرجات) و تحتوي هذه المصفوفة على مجموعة صفقات لجملة من السلع تبعا لعدد من فئات الطلب النهائي و يمكن أن تتضمن هذه الفئات عدد من البنود مثل الاستهلاك الخاص – النفقات الحكومية – الاستثمار – الواردات – الصادرات .و يتم استثناء الاستثمار من حساب الأساس لأن ضريبة القيمة المضافة تأخذ بعين الاعتبار الحسم الضريبي للمدخلات بالنسبة لأي مشتريات تجارية بما فيها الاستثمار الرئيسي و يتم استثناء الصادرات باعتبارها ذات معدل صفري وتجاهل الواردات لأن المشتريات التي تتم بواسطة فئات الطلب النهائي تشتمل على الواردات .

[10] – يشير الاستهلاك الشخصي عادة إلى الأفراد و الأسر أو الشركات و الذين يحتاجون بضائع و خدمات لاستهلاكهم الخاص و لا ينتجون لوازم من نوع تجاري كما يتضمن المبيعات التي تتم بواسطة الأفراد و المنظمات التي لا تستهدف الربح .

[11] – النفقات الحكومية تتضمن الإنفاق الرئيسي و الحالي تبعا لمستويات الحكومة كافة و قد يعامل بشكل مشابه للاستهلاك الخاص بموجب نظام ضريبة القيمة المضافة .

والحسابات للوصول في النهاية إلى أساس ضريبة القيمة المضافة بحيث يتم الوصول إلى معادلة نسبة إيرادات الضريبة المتوقعة إلى الجبايات الضريبية الفعلية و ذلك بتطبيق نسبة مواءمة مدروسة .

نسبة المواءمة : هي نسبة الإيراد الفعلي إلى الإيراد المتوقع ، و تتغير نسبة المواءمة تبعا للسلعة معتمدة على ظروف السوق بالإضافة إلى عوامل أخرى و تكون نسبة المواءمة عادة في كل نظام ضريبي أقل من واحد ، حتى في البلدان المتقدمة [9]

إن الأساس الضريبي يمكن تغييره ومضاعفته عن طريق النسب الخاضعة للضريبة لكل سلعة حيث تحدد هذه النسب وفقا للسياسات الضريبية والقوانين قيد الدراسة ، وتختلف تبعا لنوع السلع خاضعة أو معفاة أو ذات معدل صفري ووفقا لذلك يتم تعديل الأساس الضريبي من خلال حذف سلع وخدمات أو إضافتها إلى الأساس الضريبي ، في نهاية المطاف تتم مضاعفة الأساس الضريبي لكل مادة سلعية عن طريق نسبة المواءمة بموجب النظام الضريبي للمبيعات الحالية وذلك للوصول إلى التقدير النظري لناتج الإيراد . ويمكن ضبط نسبة المواءمة بدرجة أعلى عندما يعتقد أن نظام ضريبة القيمة المضافة قد يعوز مواءمة دافع الضريبة أو عندما تتمكن الحكومة من زيادة مستوى الأداء الإداري الفعال ، وعلى العكس تماما فإنه يمكن ضبط نسبة المواءمة بدرجة دنيا عندما يتم التوقع بانتشار التهرب الضريبي مع إدخال ضريبة القيمة المضافة ، عندئذ سيكون إجمالي إيرادات ضريبة القيمة المضافة المتوقعة بالنسبة إلى الاقتصاد معادلا لمجموع الأساسات الضريبية المعدلة كافة من خلال البضائع والخدمات التي تم شراؤها عن طريق كل من القطاعات الحكومية و الخاصة مضروبة بمعدلات ضريبة القيمة المضافة المطبقة .

إن هذا النموذج السابق الذكر تم تطبيقه في نيبال (و تعتبر نيبال بلداً نامياً تمتلك بيانات إحصائية محدودة جدا و تنتقل من نظام الضريبة غير المباشرة و غير الكاملة إلى نظام ضريبة القيمة المضافة[12]) . و ذلك من أجل تقدير الإيرادات المحتملة بالنسبة إلى خيارات ضريبة القيمة المضافة البديلة في نيبال حيث تم تخفيض أساس ضريبة القيمة المضافة إلى أقل من 20% من إجمالي الإنفاق المحلي مع مواءمة كاملة ، وقد تبين من نتائج الدراسة أنه عندما تزيد المواءمة الضريبية بما معدله خمس نقاط مئوية بالنسبة إلى ضريبة القيمة المضافة في نيبال قد تتمكن ضريبة القيمة المضافة المطبقة بمعدل 12% من جمع إيرادات أكثر من ضريبة المبيعات الحالية التي ستحل محلها ، ومع معدل 13% قد تلغي الحكومة على نحو إضافي ضرائب الإنتاج على خلاف أنواعها بما يقارب 175 مليون روبيه من السلع غير المشروبات الكحولية ومنتجات التبغ و الإسمنت .

وفقا للعرض السابق ولتجربة نيبال في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتبين أنه يلزم لكل دولة سوف تطبق هذه الضريبة وخصوصا الدول النامية إجراء دراسات دقيقة ومحسوبة لكل تفصيل يتعلق بهذه الضريبة وما يتناسب مع طبيعة الواقع الاقتصادي والاجتماعي والنظام الضريبي لكل دولة، فهناك معادلات وحسابات دقيقة لتحديد أساس الضريبة ووعائها ومعدلاتها وإيرادها وتأثيراتها، وقياس معدلات الكفاءة ومعدلات الكفاءة الاستهلاكية والمعدلات المعيارية التي تلعب دورا أساسيا في تحديد الإيراد وزيادته ودراسته وفقا للمتغيرات المؤثرة في الاقتصاد. وترى الباحثة أن استعراض تجربة نيبال في قياس وتقدير الإيرادات المحتملة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة يعكس تجربة مهمة على صعيد دولة نامية تعاني من عدم توافر البيانات الإحصائية الكافية وتعتمد على ضرائب غير مباشرة متنوعة حيث يعتبر وضعها مقاربا للوضع في سورية التي لا تمتلك بيانات إحصائية دقيقة ومحددة تخص السلع والخدمات

[12] – يعني الانتقال من نظام مجموعة من الضرائب غير المباشرة و النوعية إلى نظام ضريبة عامة موحدة على الاستهلاك هي الضريبة على القيمة المضافة و هي أيضا ضريبة غير مباشرة .

والمدخلات والمخرجات والقيم المضافة بالإضافة إلى احتواء نظامها الضريبي على ضرائب ورسوم غير مباشرة متنوعة وكثيرة وغير مترابطة وذات حصيلة ضئيلة و تعاني من وجود تهرب ضريبي كبير جدا وهكذا تمكننا تجربة نيبال من استطلاع النتائج التي توصلت إليها واستخدام الطرق والنماذج الرياضية و السيناريوهات المتبعة في قياس أثر هذه الضريبة في الإيرادات وإجراء المقارنات واستخدام نسبة المواءمة لحصر التهرب الضريبي ومعرفته ولكن طبعا بما يتناسب مع خصوصية الاقتصاد والواقع المعيشي في سورية .

ودائما تشير الدراسات الحديثة[13] إلى سعي الدول التي طبقت هذه الضريبة منذ زمن طويل إلى تطويرها باستمرار وإجراء الإصلاحات المستمرة بما يتلاءم مع كل مرحلة اقتصادية تخص هذه الدول كما تقوم بدراسة الآثار التوزيعية لهذه الإصلاحات وذلك للوصول إلى ضريبة أكثر فعالية وكفاءة وعدالة.

2-2 : العوامل المؤدية إلى إنتاجية الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة :

يعتبر مؤيدو ضريبة القيمة المضافة أنها شكل من أشكال الضريبة على درجة عالية من الكفاءة ، و يعتبرون أن اختبار صحة هذه المقولة يتضح من خلال كمية الإيرادات التي تحصل عليها الدول المطبقة لهذه الضريبة مقارنة مع الدول التي لا تطبقها ، طبعا مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى . وقد اعتمدت الدراسات في قياس مدى فعالية ضريبة القيمة المضافة في تحصيل الإيرادات على معيارين :

- المعيار الأول : وهو نسبة الكفاءة والذي يقاس بنسبة إيراد ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج القومي الإجمالي منسوبا إلى السعر النمطي لهذه الضريبة .
- المعيار الثاني وهو نسبة الكفاءة للاستهلاك ويقاس بنسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الاستهلاك مقسومة على السعر النمطي للضريبة .

إن الأثر الإيجابي لضريبة القيمة المضافة على الإيرادات يقل كلما ارتفعت نسبة الواردات إلى إجمالي الناتج المحلي ، الأمر الذي يرجح كون أنواع الضرائب الأخرى في تلك الاقتصاديات / التعريفة الجمركية / أقل فعالية من ضريبة القيمة المضافة في تعبئة الإيرادات، إذ إنه من المفترض أن اعتماد ضريبة القيمة المضافة ينبغي أن يعود بالنفع على أداء الصادرات نتيجة استثنائها من هذه الضريبة، إلا أن سعر الصرف والأسعار الداخلية من الممكن أن تتعدل لكي توازن إلى حد ما آثار الضرائب على تكاليف الإنتاج ، ولهذه الأسباب نادرا ما يستخدم تحسن أداء الصادرات كحجة لاعتماد ضريبة القيمة المضافة، ومع ذلك تشير الدراسات التجريبية إلى أن وجود ضريبة القيمة المضافة يرتبط بانخفاض التدفقات التجارية في البلدان النامية [10]. ولقد توصلت الأبحاث إلى وجود تباين كبير بين البلدان في أداء ضريبة القيمة المضافة، ويفسر هذا التباين من خلال دراسة العوامل التي تؤدي إلى إنتاجية الإيرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة سواء من –حيث تصميم الضريبة (وعاء الضريبة) أو البيئة الاقتصادية الأوسع (نسبة الواردات في إجمالي الناتج المحلي) ، وقد تم التوصل إلى نتائج مهمة بعد إجراء التحليل الاقتصادي القياسي من خلال الربط بين حصيلة الضريبة ومواصفاتها والاقتصاد ككل وهذه النتائج هي [11] :

- معدل ضريبة القيمة المضافة المعياري له تأثير ملموس على الإيرادات فكل زيادة مقدارها نقطة مئوية واحدة في المعدل المعياري تؤدي إلى زيادة نسبة إيرادات الضريبة إلى الاستهلاك الخاص بحوالي 0.6 نقطة مئوية في المتوسط ، و زيادة بنسبة 0.34% من الناتج المحلي الإجمالي[14].

---

[13] – الدراسات الصادرة عن صندوق النقد الدولي و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الأوروبية و دراسات مراكز الأبحاث و مكاتب المحاسبة (Ernest @ young) .

- الارتباط الموجب لمدى أهمية التجارة العالمية في الاقتصاد بالنسبة إلى حصيلة ضريبة القيمة المضافة ، فكلما زادت أهمية التجارة ازدادت الإيرادات التي يمكن تحصيلها من ضريبة القيمة المضافة المطبقة مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى .
- الأثر الإيجابي لعمر تطبيق ضريبة القيمة المضافة ذلك أن تطبيق الضريبة والامتثال لها يتحسنان مع كثرة التجارب ، مع تحسن تصميم هذه الضريبة بمرور الوقت .
- هناك ارتباط موجب بين معدل الإلمام بالقراءة والكتابة وبين الحصيلة المتحققة من ضريبة القيمة المضافة .مع وجود قدرات إدارية أفضل .

ووفقا للدراسات المعدة من قبل صندوق النقد الدولي فيما يخص إيرادات هذه الضريبة وتأثير هذه الإيرادات على الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية والحكومية الأخرى تبين مايلي :

- أداء هذه الضريبة يجب أن يقاس بأكثر من الإيرادات التي تزيدها وأيضا يجب أن يقيم من خلال مقاييس الكفاءة والعدالة التي تزيد تلك الإيرادات .

- كيف ينظر إلى هذه الضريبة عند التطبيق فهل هي استبدال ضمني للضرائب غير المباشرة الموجودة أو الهدف منها زيادة الإيرادات أكثر من الضرائب التي ستحل مكانها .

- إن عائد إيرادات الضريبة على القيمة المضافة يزداد مع زيادة مستوى حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي و ينخفض مع زيادة حصة الزراعة من الناتج المحلي الإجمالي .

- إن فهم أداء الضريبة على القيمة المضافة ومعرفة درجة فعاليتها في تحقيق الإيرادات وزيادتها أو نقصانها يعتمد على عدة مقاييس وحسابات ومعادلات تقيس معدلات الكفاءة ومعدلات كفاءة الاستهلاك والمعدل المعياري [15].

- إن الإيراد الناتج عن الضريبة على القيمة المضافة يعتمد على ثلاث مجموعات من العوامل الواسعة هي : القوانين التي تحدد النسب ، الأوعية الضريبية ، حد التسجيل و غيرها من الميزات التركيبية للضريبة ، مقياس النشاطات الخاضعة للضريبة ، درجة طواعية هذه القوانين ، و يعتبر استكشاف هذه العوامل مهم جدا للوصول إلى الفهم الكامل لحصيلة مقياس الإيراد .

و بالنتيجة يشير الخبراء[16] دائما إلى أن هذه الضريبة تتسم بالتعقيد الشديد وهي مكلفة في تطبيقها و إدارتها ومن ثم هي لا تلائم البلدان النامية ، لذلك يلجأ دائما إلى قياس أداء الضريبة على القيمة المضافة عند مستويات التنمية الأدنى ومقارنته مع أداء الضرائب الأخرى البديلة التي تحقق إيرادات متساوية ، فيتم دراسة وتحليل تكاليف تطبيق هذه الضريبة التي تتميز بارتفاع تكاليف تحصيلها في بداية تطبيقها وانخفاض هذه التكاليف بصورة ملموسة عندما تكون هذه الضريبة بسيطة ، وتشير تجارب الدول المتقدمة إلى أن ضريبة القيمة المضافة أقل تكلفة من الضريبة على الدخل.

---

[14] – يتم التمييز هنا بين معدل الكفاءة أو معدل الإنتاجية و هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي مقسوم على المعدل المعياري (المعيار الأول)، ومعدل كفاءة الاستهلاك و هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة من الاستهلاك مقسوم على المعدل المعياري (المعيار الثاني) و هو المقياس المفضل في قياس أداء الضريبة .

[15] – معدل الكفاءة (معدل الإنتاجية) هو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي مقسوم على المعدل المعياري معبر عنه بنسبة مئوية ، أما معدل كفاءة الاستهلاك فهو حصة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة من الاستهلاك إلى المعدل المعياري . للاطلاع انظر / الضريبة على القيمة المضافة العصرية – صندوق النقد الدولي – 2001 – ص 41-42 . / .

[16] – خبراء صندوق النقد الدولي (راجع الضريبة على القيمة المضافة العصرية) 2002 صندوق النقد الدولي .

3-2 : إيرادات ضريبة القيمة المضافة في بعض الدول المطبقة لها:

بالرغم من أنه قد تم إقرار الضريبة على القيمة المضافة غالبا كبديل لضرائب المبيعات أو الإنتاج أو جملة المبيعات الحالية فلقد ثبت بالدليل انه قد أدت زيادات معدل ضرائب القيمة المضافة إلى زيادات في نسبة الإيراد الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن . ولقد وجد في دراسة لهنري آرون[12] تتعلق بدارسة تأثيرات إقرارات ضريبة القيمة المضافة الأوروبية المبكرة بالنسبة إلى اثنتي عشرة دولة أنه زادت الضرائب كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي على نحو ملحوظ بعد أن تم إقرار هذه الضريبة كما تبين بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأوروبية أن الدول الأوروبية الأعضاء اختبرت مع ضريبة القيمة المضافة زيادة بنسبة 37% في نسبة إيرادات هذه الضريبة المتعلقة بإجمالي الناتج المحلي بين عامي 1975 و2006 بينما لم يتم بالضرورة ربط نسبة متزايدة لإيراد هذه الضريبة المتعلق بإجمالي الناتج المحلي بمرور الزمن مع زيادات في نسبة الإنفاق الحكومي المتعلق بإجمالي الناتج المحلي، وقد تبين من الدراسة أنه يمكن أن تدعم ضريبة القيمة المضافة مستويات أعلى من الإنفاق الحكومي مقارنة باستخدام الضرائب المباشرة كضريبة الدخل مثلا، وفيما يلي نبرز أهم إيرادات هذه الضريبة في بعض الدول الأجنبية والعربية :

إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا[13]:

تشكل حصيلة الضريبة على القيمة المضافة النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية الفرنسية ، وتجدر الإشارة إلى أنه في عام 1972 كانت حصة الضريبة على القيمة المضافة الأكثر ارتفاعا الى جانب نسبة 51% للإيرادات الضريبية . هذه النسبة انخفضت إلى 41% في العام 1982 لترتفع بعدها في العام 1988 الى 44% على أثر التدابير التي اتخذتها الحكومة الاشتراكية في العام 1982 وقد عاد مردود الضريبة ليقارب معدل 50% من إيرادات الحكومة الضريبية باعتماد سعر بنسبة 20.6% كما بلغ مجموع الإيرادات الضريبية في فرنسا لعام 1994 بما يعادل 1465.5 مليار فرنك شكلت الضريبة على القيمة المضافة نسبة 44% منها ، وكانت فرنسا تطبق في ذلك الوقت معدلا معياريا قدره 20.6 و معدلات مخفضة هي 2.1 و 5.5 و 13 ، هذا ويمكن تتبع تطور نسبة ضريبة القيمة المضافة في فرنسا لغاية عام 2008 من خلال استعراض تطور هذه الضريبة في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية /OECD/ في الجداول اللاحقة .

- **إيرادات ضريبة القيمة المضافة في بعض دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأوروبية /OECD/ :**

ويمكن استعراض إيراد الضريبة على القيمة المضافة في بعض دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية /OECD/ كنسبة مئوية من إجمالي الضرائب وفقا للجدول التالي :

جدول رقم (3) الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من إجمالي الضرائب

الدولة	2000	2005	2006	2007	2008
فرنسا	25.7	25.3	24.5	24.7	40.5
ألمانيا	28.1	28.9	28.3	29.2	28.5
إيطاليا	27.9	26.4	26.2	25.2	24.5
اليابان	19.3	19.4	18.6	18.0	18.0
إسبانيا	29.6	27.7	26.9	25.5	25.1
تركيا	42.1	49.3	48.7	47.7	45.5

المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، WWW.OECD.ORG (5000) statistic – taxes on goods and services / as presently of total taxation .

و كذلك نسبة هذه الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي وفقا للجدول التالي :

جدول رقم (4) الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي

الدول	2000	2005	2006	2007	2008
فرنسا	11.4	11.1	10.8	10.7	10.6
ألمانيا	10.4	10.1	10.0	10.5	10.5
إيطاليا	11.8	10.8	11.1	11.0	10.6
اليابان	5.2	5.3	5.2	5.1	5.1
إسبانيا	10.1	9.9	9.9	9.5	8.3
تركيا	10.1	12.0	11.9	11.5	11.0

WWW.OECD.ORG / statistic – taxes on goods and services(5000) as presently of total taxation .

وتبين هذه الجداول مستوى أداء هذه الضريبة في الواقع العملي وإمكانية تحقيقها لإيرادات أكثر مما حققته ضرائب المبيعات التي سبقتها ، مع العلم أن ضريبة القيمة المضافة يروج لها سياسيا باعتبارها ذات أثر محايد على الإيرادات و هي تحل محل التعريفات الجمركية [14] .

وتشير الدراسات إلى أن ضريبة القيمة المضافة تدر 25% من مجموع الإيرادات الضريبية في العالم و تتضح ألمعية هذه الضريبة في فرضها على الاستهلاك بنحو يجعل الإيرادات محمية لكونها تحصل في أثناء مراحل الإنتاج دون أن تتأثر قرارات الإنتاج و هذا ما يجعلها ضريبة عالية الكفاءة [15] .ويبين الجدول التالي المكاسب التي حققتها هذه الضريبة (% من إجمالي الناتج المحلي) في بعض الدول المطبقة لها و ذلك بمقارنة السنوات السابقة واللاحقة لتطبيقها حيث تم قياس معدل الزيادة في الإيراد بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال السنوات الثلاث الأولى من تطبيق ضريبة القيمة المضافة و مقارنتها مع معدل الزيادة في الإيراد المحقق من قبل ضرائب المبيعات التي كانت موجودة سابقا قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة و ذلك خلال فترة مماثلة و كانت النتائج كما يلي :

جدول رقم (5) المكاسب التي حققتها ضريبة القيمة المضافة في بعض الدول المطبقة

أفريقيا	أمريكتان	آسيا	بلدان البلطيق وروسيا وغيرها من بلدان الاتحاد السوفييتي السابق	بلدان شمال أفريقيا والشرق الأوسط	الاتحاد الأوروبي	الجزر الصغيرة
1.1	1.4	0.7	1.9-	0.1	1.0	2.0

The VAT in Theory and Practice- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006

ولكي نصل إلى قناعة تامة بكل هذه النتائج والدراسات لا بد من مقارنة ضريبة القيمة المضافة مع ضرائب أكثر تنوعا . و يبقى السؤال : هل تحقق البلدان التي تعتمد ضريبة القيمة المضافة إيرادات أكبر ؟

نستطيع الإجابة عن هذا السؤال في ضوء السمات الأخرى التي نعرف أهميتها في تفسير مجموع الإيرادات الضريبية مثل (نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي – الانفتاح – المنطقة ..... إلخ) ووفقا لذلك تقوم البلدان المطبقة لهذه الضريبة بقياس نسبة مجموع الضرائب إلى إجمالي الناتج المحلي و يتوقع أن تكون النسبة أكبر في البلدان المطبقة للضريبة أكثر من غيرها ويعتبر هذا مقياسا لمعرفة الكفاءة النسبية لهذه الضريبة حيث يتوقع من تطبيقها الوصول إلى أداة ضريبية أكثر كفاءة تحقق للحكومات مزيدا من الإيرادات . وتدل الدراسات كافة على أن مكاسب إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في المعتاد ترتفع في البلدان ذات الدخل المرتفع .

- **إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في بعض البلدان العربية :**

تشكل إيرادات ضريبة القيمة المضافة أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول العربية التي طبقتها ، ولقد كانت الغاية الأولى من تطبيقها الحصول على إيرادات أكثر . ولمعرفة مدى كفاءة هذه الضريبة وتحقيق الغاية المرجوة منها في الدول العربية نستعرض إيراداتها في بعض الدول منها :

- في لبنان :

كان هدف لبنان من تطبيق هذه الضريبة زيادة إيراداتها لمواجهة خدمة الدين العام ولقد حققت الضريبة على القيمة المضافة العوائد التالية :

جدول رقم (6) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان

السنة	vatإيرادات
2002	1135874
2003	1.380.719
2004	1.775.970
2005	1.697323
2006	1.693.212
2007	2.017.661
2008	2584 مليار ليرة
2009	3000مليار
2010	3.141 مليار

المصدر: ألان بيفاني – مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية – عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة في دمشق 2006.

- في مصر :

كان هدف مصر من تطبيق ضريبة المبيعات وتطويرها تحقيق إيرادات ضريبية وتحقيق الهدف الاجتماعي منها وسعت مصر إلى وضع برنامج كامل لهذه الضريبة وطورتها بشكل جيد جدا واهتمت بالإدارة الضريبية والتدريب ، وبالتالي تظهر كفاءة هذه الضريبة من خلال استعراض حصيلتها و نسبة مساهمتها في إيرادات الدولة و نسبتها من الناتج المحلي الإجمالي كما هو مبين في الجدول رقم (7) التالي :

جدول (7) إيرادات الضريبة على القيمة المضافة و نسبتها من إجمالي الإيرادات ومن إجمالي الناتج المحلي في مصر

السنة	الحصيلة (بالمليون جنيه)	معدل النمو	إجمالي الإيرادات السيادية / بالمليون جنيه /	نسبة المساهمة	الناتج المحلي بالأسعار الجارية /مليون جنيه	نسبة المساهمة
90/98	2800	--			-	-
91/90	3370	%20.4	14281	%23.6	118272	%2.85
92/91	6323.5	%87.6	24285	%26.0	139100	%4.55
93/92	7205.1	%13.9	27334	%26.4	157083	%4.59
94/93	8197.2	%13.8	31373	%26.1	173117	%4.74
95/94	9332.6	%13.9	34279	%27.2	200408	%4.66
96/95	10472.9	%12.2	37660	%27.8	213966	%4.89
97/96	11551.2	%10.3	40835	%28.3	239500	%4.82
98/98	13100.1	%13.4	44180	%29.7	262220	%5.00
99/98	14572.2	%11.2	49700	%29.3	282996	%5.15
2000/99	16515	%13.3	59500	%27.8	302211	%5.46
/2000 2001	16524.6	%0.1	49846	%33.2	332544	%4.97
/2001 2002	16773.6	%1.5	50182	%33.4	354564	%4.73
/2002 2003	18300.3	%9.1	54616	%33.5	390619	%4.68
/2003 2004	21002.1	%14.8	66785	%31.4	456342	%4.60
/2004 2005	24727.4	%17.7	71957	%34.4	504628	%4.90
/2005 2006	25500				594108	%4.29

1- المصدر : مصلحة الضرائب على المبيعات في مصر WWW.SALESTAX.GOV.EG

ولقد استطاعت مصر تطوير ضريبة المبيعات لديها والانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة محققة بذلك الأهداف المخطط لها وهي حصيلة ضريبية جيدة و إدارة ضريبية ذات مستوى عال يشهد له .

- في المغرب [16]:

عرفت الفترة بين 2003و 2007 نموا مستمرا في مدخولات الضريبة على القيمة المضافة في المغرب بمعدل يناهز 18% سنويا، وارتفعت حصة هذه الضريبة في الموارد الجبائية إلى 33% سنة 2007 كما ارتفعت حصة

الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة إلى الناتج القومي الخام من 5.5% سنة 2003 إلى 8.3% سنة 2007 . ويمكن القول إن إنتاجية هذه الضريبة مرتبطة أساسا بخصائص هذه الضريبة نفسها إضافة إلى الحركة الاقتصادية بصفة عامة . و الجدول التالي يوضح تطور حصيلة هذه الضريبة في المغرب :

جدول رقم (8) تطور إيرادات ضريبة القيمة المضافة في المغرب

بيان	2003	2004	2005	2006	2007	المعدل
نسبة التطور السنوي للضريبة على القيمة المضافة	%9	%13	%11	%20	%27	%18
حصتها في مجموع الموارد الجبائية	%29	%30	%30	%31	%33	%31
حصتها في الناتج القومي الخام	%5.5	%5.8	%6.3	%6.8	%8.3	%6.5

المصدر: مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة : عرض وتجارب، دمشق، سوريا، الثلاثاء، 9تشرين الأول، 2008

- في سورية :

تعاني سورية كما وجدنا من ضعف الحصيلة الضريبية بالرغم من كل الإجراءات التي تم اتخاذها منذ عام 2003 ولغاية الوقت الحاضر على مستوى النظام الضريبي وهذه الحصيلة معرضة للانخفاض وفقا للاتفاقيات التجارية التي ستشارك فيها سوريا وقد تم التوجه إلى الكثير من الحلول لتعويض نقص الإيرادات وكانت الضريبة على القيمة المضافة من بين البدائل المطروحة وقد أعلنت الحكومة عن مواعيد لتطبيقها أجلت لمرات عديدة ، وفي دراسة غير منشورة [17] أعدت في سورية من قبل وزارة المالية حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية ، وجدت هذه الدراسة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة عند معدل 10% سوف يقدم إيرادات قدرها 52 مليار ل س بنسبة 6.72% من الناتج المحلي الإجمالي وعند نسبة 17% ستكون إيراداتها 86 مليار ل س ، بمعنى أن الإيرادات الناتجة عن تطبيقها تزيد عن الإيرادات الضريبية التي كانت سورية ستحصل عليها من الضرائب التي سوف تستبدل بضريبة القيمة المضافة، وتم تعديل النموذج استناداً إلى دراسة دخل الأسرة السورية ونفقاتها المدروسة على عينة من / 7500 أسرة / على مستوى سورية حيث تم استخلاص ثلاث شرائح أساسية للإنفاق في سورية كما يلي : الشريحة الدنيا ، الشريحة الوسطى، الشريحة الأكثر ثراء .وعليه تم تعديل النموذج مع اعتبار عدد السكان / 18488000 نسمة / لنحصل بالنتيجة على كتلة الإنفاق الكلي المتوقعة وتم توسيع النموذج على أساس فرضيتين :

الأولى : يعتمد هذا النموذج على إعفاء كلي لنفقات الغذاء وإعفاء (40 %) من النفقات ذات الطابع الاجتماعي و إعفاء (90 %) من نفقات الإيجار بحيث يكون الإنفاق الكلي / **3998** مليار ل.س / والإنفاق الخاضع لضريبة القيمة المضافة / **1767** مليار ل.س / ومن ثم فإن إيراداتها المتوقعة عند نسبة (10 %) سيكون / **174 مليار ل.س** / . بنسبة 23.43% من الناتج المحلي الإجمالي

الثانية: النموذج الثاني مبني على الفرضية القائمة على إعفاء كامل الغذاء و(70 %) من النفقات ذات الطابع الاجتماعي وإعفاء (100%) من الإيجار الشهري المقدر ، ليكون الإنفاق الكلي / **1635** مليار ل.س / وإيراد ضريبة القيمة المضافة المتوقع عند معدل (5 %) حوالي / **80 مليار ل.س** / وعند معدل (10 %) حوالي

/ **161 مليار ل.س** / و عند معدل (17 %) حوالي / 275 مليار ل. س / . نسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي حوالي (21.39 %) .

أما في حال تم تعديل النموذج الأول من أرقام 2005 إلى أرقام محسوبة على أساس أسعار 2007 للسلع الغذائية الرئيسية المستخدمة في الدراسة مع الأخذ بعين الاعتبار عدد السكان/ 19000000 نسمة/ وهكذا سيكون إجمالي الإنفاق الكلي المتوقع في سورية حوالي/ 1358 مليار ل.س/ الخاضع منها للضريبة على القيمة المضافة حوالي/ 6008 مليار ل.س/، وستكون الإيرادات المتحصلة من هذه الضريبة عند معدل (10 %) حوالي / 58 مليار ل. س / لإنفاق كلي خاضع للتكليف يبلغ حوالي / 581 مليار ل.س / لتشكل بالتالي الإيرادات الضريبية للضريبة على القيمة المضافة ما نسبته حوالي (7.68%) من الناتج المحلي الإجمالي .

وترى الباحثة أن هذه الدراسة تفتقر إلى الكثير من الحيثيات التي يجب أن تحدد و تدرس لمعرفة الإيرادات المتوقعة من هذه الضريبة، فسورية تعاني من مشاكل عديدة لن نتمكن من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكلها الصحيح إذا لم تحل، وبالتالي فإن الإيراد المحتمل من هذه الضريبة لن يكون بالمستوى المطلوب، و أولى هذه المشاكل هي مشكلة معدلات التضخم العالية والأسعار المرتفعة وتأثيرات ذلك على مستوى الإنفاق الخاص مع ما يمكن أن يعكسه تطبيق هذه الضريبة على الأسعار من ارتفاع مرة واحدة فقط عند التطبيق أو ارتفاع مستمر بحسب مستوى التطبيق وأثر ذلك على الدخل الحقيقي للفرد [17] ، إضافة إلى مشكلات كثيرة تتعلق بهيكلية النظام الضريبي السوري واعتماده على الضرائب النوعية، وأيضا الإدارة الضريبية التي تتسم بالضعف الشديد وتعاني كوادرها من قلة التدريب والخبرة والاعتماد على التقدير الإداري وسوء العلاقة بينها و بين المكلف ، كما أن نظام الميكنة فيها بسيط جدا و غير شامل و هي تعاني من الفساد والتهرب الضريبي الشديد .وإذاً فإننا نحتاج في سورية إلى تعويض النقص الحاصل الذي سيحصل في الإيرادات كما نحتاج إلى إصلاح النظام والإدارة الضريبية ومعالجة التهرب الضريبي ، ولقد أثبتت تجارب الدول الأجنبية والعربية كافة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو الطريق الأكثر جدوى لتحقيق هذه الأهداف لما تتطلبه هذه الضريبة من تصميم وإدارة ضريبية عالية المستوى مدربة و ذات خبرة عالية و نظام ميكنة عالي المستوى و الاعتماد على التقدير الذاتي والالتزام الطوعي، فقد وجدنا من خلال التجربة المصرية كيف كان يزداد عدد المسجلين طوعيا في هذه الضريبة عاما بعد عام حتى وصلت نسبة الالتزام في عام 2005 إلى 92.3% كما تراجعت حالات التهرب الضريبي لدرجة كبيرة جدا، ولقد حققت إيرادات عالية جدا أوردنا تطورها في الجداول السابقة .

وترى الباحثة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية سوف يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية مقارنة بالضرائب التي ستحل محلها (وهي ضرائب ورسوم غير مباشرة أهمها ضريبة مقطوعية الكهرباء وضريبة حصر التبغ ورسم المتاجرة بالآثار ورسم الإنفاق الاستهلاكي وإعادة هيكلة الرسوم الجمركية) ولكن بشرط التصميم والتطبيق الجيدين وبوجود إدارة ضريبية فعالة ذات كادر مدرب جدا ويتصف بالنزاهة، واللجوء إلى دراسات تخص السلع في سورية وإعداد جداول مدخلات ومخرجات وإعداد أساس هذه الضريبة بعد إجراء دراسات تعتمد أسسا علمية ورياضية وسيناريوهات عديدة لاختيار الأساس الأنسب لسورية كما في تجربة نيبال، كما لا بد لها من إجراء دراسات

[17] –إن توضيح تأثير ضريبة القيمة المضافة على الدخل الفردي و مستوى المعيشة يحتاج إلى دراسات توضح كيفية تأثيرها على الأسعار و الإنفاق الاستهلاكي و الناتج المحلي الإجمالي و من ثم دراسة الآثار التوزيعية لتطبيق هذه الضريبة على مستوى المعيشة و الدخل الحقيقي و القوة الشرائية . و تشير تجارب الدول المطبقة للضريبة أنها تخفض الدخل الحقيقي للفرد من خلال ما تعكسه من ارتفاع في الأسعار إلا ان ارتفاع الأسعار في حال نجاح هذه الضريبة يكون مرة واحدة فقط عند بداية التطبيق .

تفصيلية قبل البدء في التطبيق تتعلق بشكل أساسي بالناتج المحلي الإجمالي ونسب الإيرادات الضريبية إليه و أيضا دراسة إيرادات الضرائب غير المباشرة التي ستحل محلها هذه الضريبة و نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي وإعداد دراسات خاصة بمتوسط دخل الفرد و الاستعانة بخبراء لقياس المعدلات المعيارية (معدل كفاءة الاستهلاك و معدل الإنتاجية) و إجراء التنبؤات بالاعتماد على القيم الحقيقية للوصول إلى تصور مبدئي لمستوى الإيرادات التي يمكن أن تحققها هذه الضريبة مقارنة مع الضرائب التي ستحل مكانها و التكاليف التي سوف تدفع لأجلها إضافة إلى العامل المهم لنجاح هذه الضريبة في تحقيق أهدافها و هو التصميم و التطبيق الجيدان .

نجد مما سبق أن الدول العربية التي طبقت هذه الضريبة كغيرها من الدول سعت من خلال تطبيقها إلى الحصول على إيرادات ضريبية عالية و سعت أيضا إلى تطوير و إصلاح أنظمتها و إداراتها الضريبية و قد استطاعت كما تبين التجارب تحقيق أهدافها في رفد خزينة الدولة بإيرادات مميزة و إدارة ضريبية فعالة، و لقد حققت هذه الضريبة إيرادات أكبر من الضرائب السابقة المطبقة قبلها في أغلب البلدان بالرغم من وجود آثار ناجمة عن حيثيات و متغيرات خاصة باقتصاد هذه الدول و سوء التنفيذ و التطبيق والتهرب الضريبي .

الاستنتاجات والتوصيات:

تخلص الباحثة من خلال هذا البحث إلى ثلاث نتائج أساسية هي :

1- يعتبر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية البديل الأنسب و المثالي لزيادة الإيرادات الضريبية و تعويض النقص الحاصل فيها ، و تتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الكثير من الباحثين و منهم Keen, (M.2007). و ترى الباحثة أن المقارنة واستعراض تجارب البلدان الأخرى ودراستها فرصة للتعلم والاستفادة من خبرتها ، كما أن استعراض الطرق الحسابية والرياضية المختلفة التي تتبعها البلدان في تقدير وقياس حجم الإيرادات المحتملة من هذه الضريبة (خاصة أن هناك طرائق مختلفة) يساعدنا على البحث من خلال المقارنة بين هذه الطرائق عن النقاط المميزة التي تشكل دليلا أو طريقة تساعدنا على تقدير الإيرادات المحتملة من تطبيق هذه الضريبة في سورية بطريقة أكثر حقيقة وواقعية .

2- إن من شأن الضريبة على القيمة المضافة زيادة الإيرادات الضريبية في سورية لأن تطبيقها سيحتاج إلى إصلاح جذري للإدارة الضريبية والاعتماد على الميكنة والتقدير الذاتي والالتزام الطوعي وتدريب ممتاز للكوادر العاملة بها ، و قد أثبتت تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة ولا سيما التجربة المصرية واللبنانية القدرة الكبيرة لضريبة القيمة المضافة على إصلاح الإدارة الضريبية ومنع التهرب الضريبي .

3- إن التصميم والإعداد الجيدين لهذه الضريبة ومن ثم التطبيق الجيد لها وتوفير البنية التنظيمية والتحتية الخاصة بهذه الضريبة وتهيئة المجتمع لها من شأنه أن يضمن إمكانية تحقيق أفضل الإيرادات الضريبية ، فقد قيل عن هذه الضريبة إنها آلة لصنع المال لذلك تستطيع سورية الاعتماد عليها بشرط التصميم والتطبيق الجيدين .

توصي الباحثة بناء على ما سبق باتخاذ العديد من الإجراءات التي ستؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية في سورية من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وهي :

1- إجراء الإصلاح الضريبي الكامل من خلال تغيير هيكلية النظام الضريبي السوري والاعتماد على الضرائب العامة وبعض الضرائب النوعية الضرورية ، وإصلاح الإدارة الضريبية ، والعمل على مكافحة التهرب الضريبي في

سورية والذي بلغ معدلات عالية، وهذا ما يعني تعزيز المواءمة وصولا إلى إمكانية التفكير في الاعتماد على الضريبة على القيمة المضافة كحل مثالي لتعويض نقص الإيرادات .

2-ضرورة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا، وتحديد الضرائب التي سوف تستبدلها بهذه الضريبة، مع إجراء دراسة مقارنة بين إيرادات هذه الضرائب وبين الإيرادات المتوقع الحصول عليها من الضريبة على القيمة المضافة قبل تطبيق هذه الضريبة .

3-إن قدرة سورية في الوصول إلى إيرادات ضريبية عالية من خلال الضريبة على القيمة المضافة يستوجب منها التصميم والتنفيذ الجيدين لهذه الضريبة، والاستفادة من الطرق المتبعة في الدول الأخرى لتخطيط وتصميم هذه الضريبة بما يساعد على تحقيق الهدف المنشود منها وهذا يتطلب من سورية توجيه المكتب المركزي للإحصاء والمنظمات البحثية ذات الصلة إلى إعداد وتوفير بيانات تتعلق بمايلي :

- إعداد دراسة كاملة عن السلع والخدمات الموجودة في سورية في القطاعات القابلة و غير القابلة لتطبيق هذه الضريبة ومن ثم إعداد جداول المدخلات والمخرجات لكل قطاع وبشكل إجمالي أيضا .

- الحصول على بيانات خاصة بالإنفاق وتقسيمها إلى ثلاث فئات رئيسية خاصة و تجارية و حكومية، كتوفير بيانات الإنفاق الخاص و فصله إلى ريفي و حضري بالنسبة إلى كل نوع من الإنفاق السلعي ووفقا لشرائح السكان، وتوفير كافة البيانات المتعلقة بالنفقات التجارية والاستثمارات و المدخلات نصف الجاهزة وكافة المعلومات الخاصة بالسلع الرأسمالية والأصول الثابتة و الإيجارات والأبنية والفصل بين الأبنية السكنية وغير السكنية وتوفير بيانات كاملة فيما يخص سلع و خدمات كافة القطاعات . وتوفير البيانات الخاصة بالنفقات الحكومية وتقسيمها إلى نفقات منتظمة ونفقات تنموية ومن ثم تقسيمها الى نفقات رئيسية وحالية تبعا للمواد السلعية والمهام الاقتصادية، إن هذه البيانات والمعلومات إذا تم إعدادها بالشكل الصحيح فإننا نصل إلى بيانات كاملة تخص النفقات الأساسية والمفصلة في سورية و بذلك نتمكن من تطبيق كافة الطرق الرياضية ذات الصلة التي تساعدنا على التنبؤ بحجم الإيراد المحتمل من تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومدى فعاليتها نسبة إلى الضرائب التي استبدلت بها. كما يمكن من خلال توافر هذه المعلومات العمل على تحديد الأساس الضريبي الذي يجب اعتماده و كيفية فرض النسب الضريبية وهل من الأجدى فرض معدل وحيد أو عدة معدلات وصولا إلى تصميم نستطيع من خلاله توفير إيرادات ضريبية ذات مستوى عال ومعالجة التهرب الضريبي وإصلاح الإدارة الضريبية .

هذا وإن تحقيق هدف زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتطلب وضع وتطبيق استراتيجية توعية ضريبية فاعلة تشمل جميع المواطنين مكلفين ومؤسسات وعاملين ، يتم فيها التركيز على فهم وترسيخ القناعة بعدالة هذه الضريبة وأهميتها الاقتصادية والاجتماعية، وتوفير نظام الفوترة و الاعتماد على الدراسات العلمية الدقيقة والاستفادة من تجارب البلدان الأخرى لذلك لا بد من التريث في تطبيقها حتى يتم بناء البنية والبيئة المناسبة لها وللدولة .

المراجع:

1- صندوق، عفيف عبد الكريم – *دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي مع إشارة خاصة إلى واقع الجمهورية العربية السورية*– رسالة ماجستير– إشراف: د موسى الضرير– جامعة دمشق– 2000– 101– 104 .

2- د المهايني ، محمد خالد – د الجشي ، خالد الخطيب – *المالية العامة و التشريع الضريبي* – جامعة دمشق – 2000 –179 .

3- Keen, M. (2007), "VAT Attacks!", *IMF Working Paper* No. 07/142**.**

4- يعقوب آغا . ريم جودت ، *دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام في سورية* ، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور الياس نجمة ، قسم الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 1992 ، 17 .

5- د نجمة . الياس ، *الأمن الاقتصادي السوري : رؤية إستراتيجية* (غير منشورة)، دمشق 2010/10/24

6- د نجمة . الياس ، *دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة للعام (غير منشورة) 2011* – دمشق 2010/10/24 .

7- - Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – *A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE*- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

8- -Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – A *VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE*- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

9- Glenn P .Jenkins Chun –Yan Kuo – *A VAT REVENUE SIMULATION MODEL FOR TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIE*- 2010 – WWW . cid.harvardedu/hiid/occ.pdf .

10- وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة ، ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا (شعار مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية)، روما 15–16 مارس 2005 ، 13 .

11- وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة ، ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا (شعار مبادرة الحوار الدولي حول القضايا الضريبية) ، روما 15–16 مارس 2005، 14 .

12- Drs. Robert Carroll, Robert Cline, and Tom Neubig Ernst &Young LLP And Drs. John Diamond and George Zodrow Tax Policy Advisers LLC and Baker Institute for Public Policy and Economics Department, Rice University - / *The Macroeconomic Effects of an Add-on Value Added Tax Prepared for the National Retail Federation* / -Ernst & Young - October 2010.

13- أوغريه – جورج ترجمة كامل مجيد سعادة– *الضريبة على القيمة المضافة* ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر و التوزيع ، لبنان ، بيروت،2002، 168 .

14- ***The VAT in Theory and Practice***- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006.

15- ***The VAT in Theory and Practice***- Michael Keen-Abu Dhabi, May 8-11, 2006.

16- ورقة مقدمة من قبل المديرية العامة للضرائب وزارة الاقتصاد و المالية في المملكة المغربية إلى مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة ، عرض وتجارب ، دمشق سورية ، الثلاثاء 9 تشرين الأول 2008.

17- *دراسة غير منشورة خاصة بوزارة المالية حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية*، إعداد فريق تطوير وتحديث الإدارة الضريبية بإشراف معاون وزير المالية لشؤون الضرائب و الرسوم ، 2007/8/7