



مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا

اسم الكاتب: د. محمد خالد الحريري، د. ثناء أبا زيد، ناديا خالد نعمان ثابت.

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/4002>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/15 09:09 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية

الدكتور محمد خالد الحريري *

الدكتورة ثناء أبا زيد **

ناديا خالد نعمن ثابت ***

(قبل للنشر في 23/2/2006)

□ الملخص □

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 تدريجياً من خلال الاتفاقيات الثنائية أو المفاوضات التي تتم بين سورية والاتحاد الأوروبي، 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 خطوة 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 المقترنات 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 .

The Concept of Value Added Tax and the Possibility of Applying 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 ليندفعه في مجالات استعمالها، أي التخفيف من ضرائب الدخل والزيادة في ضرائب الإنفاق، وعليه فان الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الإنفاق وليس على الدخل بمعنى أن دافعي الضرائب هم مستهلكو السلع والخدمات المنتجة عند مختلف مراحل الإنتاج، وأما دور المنتج أو البائع فيقتصر على اقطاع 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، فال濂ف هنا لا يظهر أمام الدوائر المالية.

ولابد من الإشارة إلى أن بعض الدول تطبق ضريبة القيمة المضافة تحت اسم الضريبة العامة على المبيعات مثل مصر والأردن، وهي تختلف عن الضريبة على المبيعات بالفرق 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 تتشالسي مع تعديل منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، التي سيتم إلغائها تدريجياً من خلال المفاوضات التي تتم بين سوريا والاتحاد الأوروبي، ومن خلال الطلب المقدم من سوريا للدخول إلى منظمة التجارة العالمية، فإن الدولة ستفقد مصدراً من المصادر التمويلية للخزينة العامة، ومن هنا تتبثق 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 سوريا (كالشراكة السورية الأوروبية والطلب المقدم من سوريا للدخول في منظمة التجارة العالمية) بالإضافة إلى اقتراح الآية المناسبة لضمان نجاح عملية تطبيق ضريبة القيمة المضافة بهدف تحديث نظامنا الضريبي خاصية في ظل الانخفاض التدريجي لحصيلة الرسوم الجمركية.

أهمية البحث:

يعتبر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا إصلاحاً ضريبياً مهماً لافتقار سوريا إلى ضريبة عامة على الاستهلاك، خاصة أن شريعاتنا المالية أصبحت بحاجة إلى الإصلاح لتسجم مع التطورات الاقتصادية العالمية من جهة ومع توجهاتها 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: لمحه 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، وإن كان يعني أن المستهلك النهائي ينتقل إليه العبء إلا أن للضريبة عبئاً آخر على المتعاملين كافة في إنتاج وتوزيع وتقديم السلع والخدمات.

إذًا ، 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 ما يضيفه 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 لاتاجر 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 وتؤدي على أراضي الدولة، ويتم تحديد العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة [9] على النحو الآتي:

١° **العمليات الخاضعة للضريبة:** تشمل هذه العمليات على إنتاج السلع وتقديم الخدمات Supplying goods and services من قبل أشخاص طبيعيين أو معنوين 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 (مغافاة مع حق الجسم):** إن العمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر (ZERO RATED) : هي العمليات التي تتناول تسلیم 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. مثل: عمليات التصدير ، حيث يستفيد المصدر من حق حسم الضريبة المذكور (الموضح تفصيلاً في البند الثالث من الإعفاءات) .

ب . **العمليات المغافاة من الضريبة دون حق الجسم :** هي عمليات تسلیم 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 الاستهلاك والتعليم. إلا أنه يجوز لبعض الأشخاص الذين يقومون بعمليات مغافاة من الضريبة أن يطلبوا استرداداً كلياً أو جزئياً للضريبة المدفوعة على بعض مشترياتهم.

٢° **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 الجسم وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحدده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها. (ومقصود 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. مثل: (في لبنان الشخص المكلف هو من يتجاوز رقم أعماله خمسمئة مليون ليرة لبنانية خلال أربعة فصول متالية) 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 فهنالك أنشطة اقتصادية مغافاة من الضريبة وسلع وخدمات مغافاة إضافة إلى إعفاءات أخرى ترتبط بعمليات الاستيراد والتصدير والنقل الدولي وبعض أنواع الوكالات على النحو الآتي:

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

أ . خدمات الأطباء

ب . التعليم

ج . التأمين

د . الخدمات المصرفية والمالية.

ه . أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتولى تحقيق الربح باشتاء 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.

يتضح 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 تقافية وتشجيعاً للمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، أما قطاع الزراعة فيعفى من الضريبة لأسباب إدارية واجتماعية (تأثير الظروف الطبيعية وخصوصاً المناخية على حجم الإنتاج الزراعي فيصبح من الصعوبة تحديد مقدار القيمة المضافة بدقة)، أما الخدمات المصرفية والمالية والتأمين فتعفى إما الصعوبة تحديد وعاء الضريبة (القيمة المضافة) لمثل هذه الخدمات، أو لتمكن هذه الأنشطة في الدولة من منافسة الخدمات المناظرة التي تقدمها البنوك والشركات الأجنبية.

2. السلع المغفاة 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، الأرز و البرغل والسكر و الملح والمعكرونة (أي سلة الغذاء الرئيسية مغفاة).

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 والقتصيلية والامتيازات العسكرية أو الهبات الواردة لإدارة الدولة والمؤسسات العامة، إضافة إلى الأمتنة 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 الصافي للضريبة، حيث يعني تطبيق المعدل الصافي للضريبة على صادرات سلعة معينة أمران:

الأول: هو حق الجسم 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 الجسم 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 ونلاك المخصصة للصيد. وأيضاً وسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الطيران للنقل بمقابل.

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

3. النقل الدولي للأشخاص والبضائع.

وأخيراً تعفى من الضريبة على القيمة المضافة الخدمات التي يقدمها الوكالء والذين يعملون باسم ولحساب موكلיהם 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 الصافي للضريبة.

أما فيما يتصل بالنقل الدولي فيأخذ في حكمه حكم التصدير ولذا يعفى من الضريبة على القيمة المضافة وسترد الضريبة على القيمة المضافة السابقة (شرط 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 فيتعدد وعاء الضريبة على السلع المحلية على القيمة التي يضيفها 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 الملحة كنفقات الوساطة والتغليف والنقل والتأمين وغيرها.

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

$$\text{وعاء الضريبة VAT} = \text{قيمة السلعة للأغراض الجمركية} + \text{وعاء الضريبة على VAT عند الاستيراد}$$

* - ربط وتحصيل الضريبة:

يتم ربط الضريبة على المكلفين من خلال التصريح الدوري الشهري الذي يتلزم المكلفوون بالضريبة بتقديمه، ويرفق مع التصريح عادة مقدار الضريبة المطلوب حسمها، ويلتزم المكلف بالضريبة بإصدار الفواتير أو المستندات الأخرى التي تقوم مقامها وذلك عند تقديمها 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 التسليلي 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 (ال 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 الإعفاء، التصريح الشهري) وبين تقديم المستندات على غير حقيقتها (التصريح غير الصحيح والطلب غير المبرر لاسترداد الضريبة والفواتير غير الصحيحة وعدم مسک السجلات والمستندات)، ومن هنا يأتي دور وزارة المالية بتحديد جهاز كبير من العاملين المتخصصين بشؤون الضرائب لتنوعة المواطنين ضريبياً، أي توعية المواطن بحقوقه وواجباته وهي قضية مهمة جداً عند بدء عملية تطبيق الضريبة فوزارة المالية تشكل لجنة للاحتجاجات مكونة من قاض وموظف من وزارة المالية يختاره وزير المالية ومندوب من غرفة التجارة والصناعة وتتخذ اللجنة قراراتها بالأكثريّة ويلبع 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:

1- 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 الأوروبية 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 لتقليل 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) والآلية الحسم المرتبطة بالفواتير حيث يحاول كل منتج في سلسلة الإنتاج . التوزيع أن يتأكد من سداد الضريبة على مدخلاته في المرحلة السابقة ويتأكد من ذلك عن طريق الحصول على فواتير سداد الضريبة من المنتجين في المرحلة السابقة لمرحلة الإنتاجية أو التوزيعية (ويطلق على هذه السمة للضريبة على القيمة المضافة بالرقابة الذاتية SELF POLICING EFFECT)، وإلا تعرض المنتج لدفع الضريبة بالكامل مما يقلل ربحه.

2- 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 الرئيسي للمؤسسات الاقتصادية من أجل تجنب العباء 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 يمكن

المشروع من الحصول على سيولة إضافية خلال تلك الفترة القصيرة ويرفع هذا دوره من الكفاءة الاقتصادية للمشروع.

ب . تشجع الضريبة التصدير لأنها تتمكن 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 يترب عليها من زيادة الطاقة الإنتاجية والعمالة والدخل وغيرها.

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

- 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 محمل الاستهلاك معمى 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 الرئيسية من الضريبة) و 5.4% لعائلة دخلها ميسور ولمرة واحدة ONE OF ALL PRICE INCREASE رأي وزير المالية السابق (أن هذه الضريبة تشكل عبئاً أقل من الأعباء التي كانت يمكن أن تحصل فيما لو لم تطبق)، فالملهم أن هذه الضريبة تصب في مصلحة الاقتصاد والاستقرار المالي كما أنها تحسن مردود الخزينة وتنعكس إيجابياً على المواطنين، ولا سيما أصحاب الدخل المحدود).

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

يعود التفكير في هذه الضريبة إلى بدايات القرن الماضي عندما اقترحها F.VON SEMENS لتحمل 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 الرئيسي 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 المحلي الإجمالي [15].

وامتد تطبيقها منذ ذلك الوقت لتصبح الضريبة غير المباشرة الأساسية في دول الاتحاد الأوروبي 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 VAT.

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

تطبيق ضريبة القيمة المضافة من نوع الدخل الإجمالي GROSS INCOME VAT غير 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 الأوروبي 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 المعنى بضريبة القيمة المضافة [16]

. أهم الدروس المستفادة من تجربة دول الاتحاد الأوروبي 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 الجسم (الخصم) غير المباشر وطريقة الفواتير فيربط وتحصيل الضريبة أو ما يطلق عليها TNVOICE TYPE INDIRECT CREDIT METHOD

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

ج . ينبغي الإعداد الكامل لداعي 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 لا 14% الأخرى نشأ التضخم بسبب زيادة الأجور أو الزيادات غير المبررة من المكلفين نقص الشفافية والوعي لدى أفراد المجتمع. وحتى في حال زيادة الأسعار فإنه من المتوقع أن تكون الزيادة لمرة واحدة وليس 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 جانبي أساسيين وهما:

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

يقصد بالضرائب والرسوم غير المباشرة المبالغ المفروضة على الاستهلاك وانتقال السلع والخدمات من شخص لأخر، أو الرسوم المفروضة على بعض الأعمال التي يقوم بها المكلف، فيدفعها مباشرة عند القيام بذلك الإجراءات، أو استهلاك السلع الخاضعة لهذه الضريبة. تجلى 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 سوريا:

1 . الضرائب المفروضة على التبغ والكحول والمواد المشتعلة.

2 . الرسوم الجمركية: أن مديريات الجمارك في سوريا تستوفي عند الاستيراد الرسوم الجمركية بالإضافة إلى رسوم وضرائب أخرى تضاف على البيان الجمركي عند الاستيراد لصالح عدة جهات في الدولة، (علمًا أن المشرع السوري أستخدم تعريف الرسوم الجمركية وفق ما ورد بقانون الجمارك السوري رقم/9/لعام 1975 وتعديلاته، في حين أستخدم المشرع المصري تعريف 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)) وللتوضيح أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة في سوريا 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 بألف الليرات السورية

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

المصدر: المجموعة الإحصائية لعام 2005 [4].

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

وتقى 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 لخزينة بهدف الحاجة المالية للدولة.

أما في الظروف الراهنة، فقد أصبح الرسم الجمركي في طريقه إلى الزوال تدريجياً في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية خاصة بعد تعديل 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.

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

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

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

المصدر: المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة

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

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

أما أسباب انخفاض نسبة إجمالي الضرائب غير المباشرة في التسعينات فمردہ مایلی [5] :

- 1 - تخضع هذه الضرائب بطبيعتها للتقلبات الاقتصادية حيث تزداد في حالات الركود، وعلى اعتبار أن الحالة الراهنة حالة ركود فإنها تسجل انخفاضاً في أهمية دور 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 إلى انخفاض قيمة فروقات الأسعار من 44.7 مليار ليرة عام 1995 إلى 19.0 مليار ليرة عام 1999.

5 . عدم تجديد قوانين وإجراءات الضرائب، وأكثر هذه القوانين مازالت قديمة وليس لها أهمية تذكر ويترافق 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 غير المباشرة باعتبار أنها لا تخدم التطور الاقتصادي والاجتماعي وتحتاج إلى تحديث جوهري بحيث يعاد النظر في أساس الضريبة وطرق فرضها وجوبيتها لكي تتماشى مع الظروف الراهنة، مع ملاحظة أن تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي الصادر بالمرسوم 61 / 2004 كان له أثراً في عملية تحديث الضرائب غير المباشرة، كما يلاحظ من الجدول أنه في عام 2004 ازدادت نسبة الضرائب غير المباشرة .

2- تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي خطوة 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 مایلی :

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.

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

%10	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
%30	2- خدمات الملاهي من جميع الدرجات ولا تدخل دور السينما والمسارح ضمن خدمات الملاهي في تطبيق هذا القانون .
%3	3- تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج أراضي الجمهورية العربية السورية
%10	4- خدمات مدن الألعاب الكهربائية وما في حكمها
%3	5- أ- أجور مكالمات الهاتف الخلوي عند تحصيلها ب- أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها
%2	

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

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

- 1 . عند تخليص المواد المستوردة لدى الأمانات الجمركية بنسبة من القيمة المتذكرة 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 وأآلية 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 وتعديلاته بالمرسوم 41 / 2005

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

%15		3- الأجهزة الكهربائية الآتية - 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
%20		9- أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة
%35	22.03 22.04 22.05 22.06 22.07 22.08	10- المشروبات الكحولية المنتجة محلياً والمستوردة التالية : الجعة (البيرة) أنبذة العنب أنبذة العنب المنكهة خمور من فواكه أخرى كحول ابتيلى غير معطر عيار 80% أو أكثر وسكي - عرق - روم - فودكا - ليكوارات - شمبانيا ...
%15		11- الرخام والمarmor الخالص والغرانييت
%10		12- المشروبات الغازية
%2	0902	13- الشاي بمختلف أنواعه
%15		14- الزيوت والسمون النباتية والحيوانية التالية : أ- الزيوت النباتية ب- السمون الحيوانية
%10		
%5	0901	15- البن بمختلف أنواعه
%5	210111	16- روح البن نسكافه
%2	0903	17- المتنة بمختلف أنواعها
%10	091091 091099	18- البهارات والتوايل
%10	200310	19- الفطر

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

المصدر: المرسوم التشريعي رقم 61 / 2004 وتعديلاته بالمرسوم 41 / 2005 . [7+6]

- وكان لصدور مرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي والجدولان الملحقان به تأثيرات كبيرة على الضرائب غير المباشرة في سوريا حيث تم إلغاء نسبة كبيرة من الضرائب والرسوم القديمة على النحو الآتي:
- إنهاء العمل بأحكام قانون رسم المواد الكحولية رقم 165 / عام 1945 وتعديلاته، لإخضاع المشروبات الكحولية لرسم الإنفاق الاستهلاكي وفق الجدول / 2 / الملحظ بالرسوم.
 - ألغيت أحكام القانون رقم 28 / عام 1986 المتضمن فرض رسم على شراء أجهزة التلفاز.
 - أنهي العمل بأحكام المادة 1 / المعدلة من المرسوم التشريعي رقم 103 / عام 1940 المتضمن رسم الإسمنت.
 - أنهى العمل بأحكام المادة 8 / المعدلة من القانون رقم 114 / تاريخ 19 / 12 / 1944 المتضمن حصر السكر بفرض رسم مالي.

- 5 . أنهى العمل بأحكام المادة / 4 / من القانون رقم / 80 / لعام 1939 وتعديلاته المتضمن نظام استثمار الملحق بفرض رسم مالي.
- 6 . أنهى العمل بإضافات الدفاع الوطني المفروضة بموجب القانون رقم 383 لعام 1957 على رسم المواد التالية: الإسمنت . السكر . المواد الكحولية . الملاهي .
- 7 . أنهى العمل بإضافات أبنية التعليم (رسم مدارس) المفروضة بموجب القانون رقم / 150 / لعام 1958 على رسم المواد الآتية: الإسمنت . المواد والمشروبات الكحولية .
- 8 . ألغى القانون رقم / 384 / تاريخ 28 / 4 / 1957 وتعديلاته المتعلقة 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 سوريا 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 1/10/2004 ، نجد أن مفهوم هذا الرسم الذي أشار إليه المرسوم 61/2004 ، هو عبارة عن أحد مراحل ضريبة القيمة المضافة أو كما تسميه بعض الدول ضريبة المبيعات ، وليس رسما. إذ أن الرسم تفرضه السلطات الجمركية عند الاستيراد، وربما أتت هذه التسمية لتسهيل تقبل هذا المرسوم شعبيا، ومن دون التحضير المسبق له بما يناسب الواقع الاقتصادي والاجتماعي السوري، حيث تواجهنا مشكلتان رئيسيتان:

1 - انخفاض مستويات الدخل الفردي ومحدودية القدرة الشرائية للمواطن السوري وتطبيق VAT في هذه الحالة سينعكس في شكل ارتفاع في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات بمقابل الضريبة على الأقل. خاصة أن العباء 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 كفاء ووعي ضريبي عالٍ لأفراد المجتمع، وهذا أمران متكملان مع بعضهما ونفترض 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 الكمالى عام 1987 وهي ضريبة مبيعات تحت اسم آخر فباتثناء ما تم تحصيله من مشتري السيارات نتيجة اضطرارهم لتسجيل سياراتهم لدى الدوائر المالية المختصة فإن التهرب الضريبي كان عنواناً شبه دائم لهذه الضريبة، فبائعو الحلالي الذهبية لا يلتزمون بالفوائير الممهورة من الدوائر المالية عند البيع، ولا منتجو وسائل التدفئة والتسميم الكهربائية لا يلتزمون أيضاً بتحصيل وتوريد الضريبة المفروضة على هذه السلع.

إذا 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، وترتبط 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 متوفرة في مجتمعنا، حتى هذه اللحظة على الأقل، وهذا الأمر يحتاج قبل كل شيء إلى جهاز ضريبي كفاء ومكلف واعٍ ضريبياً، والأهم أنه يحتاج إلى مستوى مقبول من الدخل الفردي بحيث لا تقلب هذه الضريبة لتصبح عبئاً ثقلياً 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 تقلب 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 تتطور وزارة المالية الجهاز الضريبي ليصبح فعالاً ونشيطاً ، و تستعين 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 تتعكس مباشرة على المواطن العادي (والطبقة الكادحة) وتشمل المواد الغذائية الأساسية، كالزيوت والسمون والملح والسكر والشاي....الخ ، بالإضافة إلى أن زيادات الأسعار تناولت سلعاً أخرى غير مشتملة بالمرسوم ورفعت أسعار السلع المشتملة بنسبة 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 تكراراً للرسم الجمركي، وكان من المفروض إعادة النظر بالرسم الجمركي، وتتضمن 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 صفر (كما أورينا 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 التوسيع بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بكلفة 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.
2. يجب أن يرافق تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعديلات أساسية لقوانين الجمارك ويجب أن يكون تطبيق VAT متزامناً بشكل فعلي مع تخفيض الرسوم الجمركية تمهيداً لإلغائها (وهذا شرط أساسي من شروط الشراكة الأوربية)، حتى لا تحصل أي ازدواجية في فرض الضرائب يتحمل عبئها المواطن، وبؤدي إلى تفريح 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 نظراً لتلك الإعفاءات حتى لا يتأثر بها أصحاب الدخل المحدود.
4. تكوين كوادر بشرية مؤهلة علمياً وتقنياً لدى وزارة المالية لتسهيل تطبيق 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 بدلاً من معدلات متعددة للضريبة لأن المعدل المعتمد 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 عام 1991 ، 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 منوعي المواطن نحو الضريبة وأثارها.
6. ضرورة الاستعانة بالخبراء العرب في هذا المجال ، خاصة في الدول المجاورة كالاردن وتكون 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 وتنمية المواطن ضريبياً | بالإضافة إلى عقد اجتماعات مع رجال الأعمال والصناعيين والمصرفين 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 والإتفاق في لبنان مع عرض وتحليل لضريبة القيمة المضافة، الدار الجامعية، بيروت ، 2004، ص[267] .
3. وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعنى بضريبة القيمة المضافة، روما، 15/16 مارس 2005 .
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 5/5/2002، ص 5 .
10. السيد حجازي، المرسي، مرجع سبق ذكره ص 263.
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 المعنى بضريبة القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره.
- 18- صحيفة النور الالكترونية: حوار مع الدكتور حسين القاضي حول المرسوم 61/10/20/2004.
- 19- النجار، إبراهيم عبد العزيز: موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق 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