



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم الاقتصاد المالي والنقدي

أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي

سورية (إنموذجاً)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي

إعداد الطالب

جمال شهاب الدين

إشراف

الدكتور محمود زنبوعه

العام الدراسي 2014 - 2015

ملخص

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني لما لها من دور في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوجيه أنماط الاستهلاك الأمر الذي يحفز بدوره على الإنتاج ويؤثر في معدلات النمو الاقتصادي وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على أوجه استخدام الدخل. لقد انتشر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في كثير من دول العالم وطبقتها الحكومات لوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها.

سوف يتم في متن هذا البحث دراسة هذه الضريبة والأسس التي تقوم عليها ومدى توفر البيئة التنظيمية والمؤسسية لضمان نجاح تطبيق الضريبة من خلال استعراض تجارب الدول التي طبقتها ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي.

الإهداء

إلى من كنت أتمنى أن يكونوا معي في هذه اللحظة لتكتمل سعادتي ، الى روحهم الطاهرة ، الى من
ولم أنساهم أبداً أبي وأخي .

أبي وأخي

الى القلب الكبير ، الى من رضاها صفاء لقلبي ، وابتسامتها نقاء لروحي ، ودعاها ضياء لدربي ، الى
من ترف الجنة من تحت قدميها .

أمي

الى من افتخر واعتد بهم ، الى من أحبهم ويحبوني ، ويكبرون بي وأكبر بهم

أخوتي

الى كل من يبحث عن الخير والعطاء في نفسه ووطنه ، الى من تعجز الكلمات عن وصفهم ،

أصدقائي المخلصين

بطاقة شكر

في نهاية هذا البحث لابد أن أوجه كلمة شكر الى كل الذين كانوا خير عون لي ، وأناروا لي الطريق يدفعهم شرف الإخلاص ، ولا يعرفون حداً للعطاء ، أتقدم بكل الشكر والعرفان والتقدير:

للأستاذ الدكتور محمود زنبوعه

الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الأطروحة ، وأعطاني الكثير من وقته وجهده وصبره ، وكان كريم المعاملة ولم يدخر جهداً في توجيه الباحث ، وكان عوناً الى ما اتبعته .

كما أتوجه بالشكر الجزيل الى السادة رئيس وأعضاء لجنة الحكم :

الأستاذ الدكتور عبدالرحيم بوادقجي و الدكتور سليمان الموصلي

لتفضلهم بقبول قراءة البحث ومناقشته والحكم عليه ،

وأخيراً شكري وتقديري الى كل من قدم لي المساندة مادياً ومعنوياً في نهاية هذه المرحلة الطويلة والشاقة أملاً أن نقدم المزيد لوطننا الحبيب سورية .

فهرس المحتويات

الرقم	العنوان
1	مقدمة البحث
1	أهمية البحث
2	مشكلة البحث
2	أهداف البحث
2	فرضيات البحث
2	الدراسات السابقة
3	منهج البحث وطرق جمع البيانات
3	فترة البحث (الدراسة)
4	الفصل الأول : مفهوم الضريبة على القيمة المضافة
5	المبحث الأول : الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها
6	أولاً - مفهوم الضريبة على القيمة المضافة
7	ثانياً - المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة
8	ثالثاً - خصائص الضريبة على القيمة المضافة
9	رابعاً - مزايا الضريبة على القيمة المضافة
10	خامساً - مساوئ الضريبة على القيمة المضافة
11	سادساً - الأنشطة والعمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة
13	سابعاً - وعاء الضريبة ومعدلاتها وأسعارها
16	المبحث الثاني : آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
16	أولاً - أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة
17	ثانياً - أسلوب الضريبة ذات المراحل المتعددة
21	ثالثاً - أسلوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
23	المبحث الثالث : مصادر وقنوات توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي
23	أولاً - الإتجاهات التاريخية لتوزيع وإعادة توزيع الدخل القومي
28	ثانياً - وسائل وقنوات إعادة توزيع الدخل القومي
29	ثالثاً - إعادة التوزيع على مستوى التوزيع الأولي للدخل
30	رابعاً - وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسة الاجتماعية
31	خامساً - وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسة النقدية
32	سادساً - الفساد ودوره في إعادة توزيع الدخل القومي

33	سابعاً - وسائل إعادة التوزيع من خلال السياسة المالية
41	المبحث الرابع : توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا
41	أولاً - طريقة حساب الدخل القومي في سوريا
46	ثانياً - توزيع الدخل القومي في سوريا
53	ثالثاً - إعادة توزيع الدخل القومي في سوريا من خلال سياسات الدعم
56	رابعاً - إعادة توزيع الدخل القومي في سوريا من خلال السياسة المالية
64	خامساً - الأثر المتوقع من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية
68	الفصل الثاني : تجارب بعض الدول في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
69	المبحث الأول : تجربة المملكة المغربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
69	أولاً - لمحة تاريخية عن النظام الضريبي في المغرب
70	ثانياً - الضريبة على القيمة المضافة في المغرب
71	ثالثاً - العمليات الخاضعة للضريبة
71	رابعاً - أسعار الضريبة على القيمة المضافة في المغرب
72	خامساً - ربط وتحصيل الضريبة
73	سادساً - الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة طبقاً للتشريع المغربي
75	سابعاً - تقييم نظام الضريبة على القيمة المضافة في المغرب
78	المبحث الثاني : تجربة جمهورية مصر العربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
78	أولاً - أهم ملامح تطور النظام الضريبي المصري
79	ثانياً - الضريبة العامة على المبيعات
80	ثالثاً - التسجيل والفواتير والإقرارات
80	رابعاً - خصم الضريبة والإعفاء منها
82	خامساً - أثر التعديلات التي أدخلت على الضريبة على المبيعات والانتقال للضريبة على القيمة المضافة
84	سادساً - تقييم التجربة المصرية في تطبيق الضريبة على المبيعات والانتقال التدريجي لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة
87	المبحث الثالث : التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
87	أولاً - مقدمة
88	ثانياً - العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة
88	ثالثاً - معدلات الضريبة والحسم والتحصيل
89	رابعاً - واجبات الملزمين بالضريبة

90	خامساً - الأنشطة المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة
91	سادساً - تقييم التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
98	أهم الدروس المستفادة من تجارب الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة
100	الفصل الثالث : متطلبات وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة لمضافة في سوريا
101	المبحث الأول : النظام الضريبي السوري
101	أولاً - مقدمة
101	ثانياً - أهم ملامح وخصائص النظام الضريبي السوري
103	ثالثاً - واقع النظام الضريبي السوري
103	رابعاً - أهم الضرائب والرسوم المباشرة
104	خامساً - أهم الضرائب والرسوم الغير مباشرة
117	سادساً - الإعفاءات في النظام الضريبي السوري
119	سابعاً - تقييم النظام الضريبي السوري
122	المبحث الثاني : دور الضريبة على القيمة المضافة في النشاط الإقتصادي
122	أولاً - أثر الضريبة على القيمة المضافة على الإنتاج في سوريا
123	ثانياً - أثر الضريبة على القيمة المضافة في توزيع الدخل
125	ثالثاً - أثر الضريبة على القيمة المضافة في الإدخار والإستثمار
127	رابعاً - أثر الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الخارجية
129	المبحث الثالث : متطلبات وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا
129	أولاً - أهمية تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في سوريا
130	ثانياً - الإصلاحات الضريبية وأهم الصعوبات والعقبات
130	1 - في مجال التشريع الضريبي
133	2 - في مجال تحديث وتطوير الإدارة الضريبية
135	3 - في مجال العلاقة مع المكلف
137	الإستنتاجات والمقترحات :
137	الإستنتاجات
143	المقترحات والتوصيات
146	الخاتمة
147	المراجع والمصادر .

فهرس الجداول

رقم الصفحة	رقم الجدول	اسم الجدول
14	1	معدلات الضريبة على القيمة المضافة
18	2 - أ	آلية احتساب الضريبة على رقم الأعمال
21	2 - ب	آلية احتساب الضريبة على القيمة المضافة
44	3	حسابات الناتج المحلي (حسب نوع الدخل)
45	4	معدلات النمو الحقيقية للناتج المحلي الرسمي والمحسوب
47	5	توزيع الدخل القومي بالأسعار الجارية بين الأجور والأرباح على أساس العاملين الموسع
49	6	متوسط الأجر الشهري والإنفاق الشهري للأسر السورية
52	7	عامل جيني لمختلف المحافظات السورية حسب الإنفاق الشهري الكلي للأسرة السورية حسب الشرائح السكانية العشر للعامين 2004، 2009
54	8	ملخص الدعم الحكومي في مجموعة وقود الطاقة
57	9	الإيرادات الضريبية ونسبة تمويلها للإنفاق العام
61	10	أثر الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي
63	11	حساب جصة أصحاب دخل الأجور وحصة أصحاب دخل الأرباح من الإنفاق ومن الضرائب غير المباشرة
65	12	أهم نسب الضرائب غير المباشرة المزاحة لصالح الضريبة على القيمة المضافة من إجمالي الضرائب
66	13	الإيرادات المتوقعة من الضريبة على القيمة المضافة
77	14	تطور حصيلة الضريبة على القيمة المضافة في المغرب ونسبتها من انااتج المحلي الإجمالي
84	15	تطور إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في مصر
92	16	قياسات انعدام المساواة في مشروع رفع الضريبة على القيمة المضافة في

		لبنان الى 12% في العام 2008 وكم ثم الى 15% في العام 2010
93	17	أثر رفع معدلات الضريبة على القيمة المضافة على الفقر في لبنان
94	18	تطور إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان
95	19	تطور عدد المرشحين خلال المهلة المحددة ونسب الإلتزام
108	20	نسب مساهمة كل من القطاع العام والخاص في الناتج المحلي الإجمالي وبالإسعار الثابتة للعام 2000
109	21	نسبة مساهمة كل من القطاع العام والخاص في الضرائب على الدخل لكل منهما
110	22	إيرادات ضريبة الدخل المقطوع في سورية
112	23	حصيلة ضرائب الرواتب والإجور لكل من القطاع الحكومي والقطاع الخاص في سورية
114	24	تطور حصيلة رسم الإنفاق الإستهلاكي في سورية
120	25	تطور الإيرادات الضريبية والضرائب على الإنفاق في الجمهورية العربية السورية

مقدمة البحث :

تحتل الضرائب مكانة هامة في التشريعات المالية الحديثة والمعاصرة لمالها من آثار على الموازنة العامة للدولة. فالضرائب تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة ، حيث لا يقتصر دورها على تمويل النفقات العامة بل أسهمت مع تطور دور الدولة التاريخي في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بالإضافة لهدفها الرئيسي وهو المالي ، وتعمل الحكومات من خلال نظامها الضريبي وتشريعاتها الضريبية التي تسنها لتحقيق المزيد من العدالة الاجتماعية في إعادة توزيع الدخل القومي .

ومع تطور الأنظمة الضريبية والاتجاهات الحديثة التي تؤكد على أهمية الضرائب غير المباشرة والتحول التاريخي من فرض الضرائب على مصادر الدخل إلى أوجه استخدام الدخل والإنفاق فقد ركزت مؤخراً جميع المؤتمرات والندوات الإقليمية والدولية على مجالات استخدام وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، وذلك لالتساع وعاؤها وسهولة تطبيقها نسبياً.

وبالنظر للدول التي طبقت ونفذت آليات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة فقد حققت تلك الدول نقلة نوعية من حيث الحصيلة الضريبية وتعزيز إيرادات الدولة وتحسناً نسبياً في مجمل أداء النظام الضريبي .

لقد أصبحت الضريبة على القيمة المضافة المعيار الأساسي الذي يؤشر على حداثة ومثانة الهيكلة الاقتصادية وعلى وجود إدارة أساسية لا بد منها للتعامل الإقتصادي مع التجمعات الدولية وتطبيقها يؤسس لعملية التآلف والاندماج في الاقتصاد العالمي .

إن الحكم على عدالة هذه الضريبة هو إمكانية تشخيصها وجعلها ملائمة لحالة المكلفين الاقتصادية والاجتماعية. فكيف لهذه الضريبة على القيمة المضافة أن تكون من الأدوات المالية التي تستخدمها الحكومة في سياساتها التنموية ؟ وماهي آثارها على إعادة توزيع الدخل القومي في الدولة ؟ هذا ما سنناقشه في متن البحث .

أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث في الوقت الذي تقوم به الحكومة في الجمهورية العربية السورية بالعمل على الإصلاح الاقتصادي بشكل عام والإصلاح المالي والضريبي بشكل خاص والعمل على توفير مستلزمات البدء بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة التي تعد من الأدوات الضريبية التي تحقق الوفرة في التحصيل ، وتكون أكثر استقراراً في رفق الخزينة العامة للدولة ، وبالتالي تكمن أهمية تطبيق هذه الضريبة من أهمية انعكاس آثارها على مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وعلى مستوى الطلب الكلي والنشاط الاقتصادي .

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في التحديات التي تواجه الخزينة العامة للدولة والنقص المتزايد في الموارد بشكل عام والموارد الضريبية بشكل خاص وزيادة حالات التهرب الضريبي فضلاً عن الإعفاءات الضريبية التي تجاوزت النسب العالية من الناتج المحلي الإجمالي وبالتالي انعكاس هذا النقص في انخفاض الإنفاق الاجتماعي وتزايد التفاوت الطبقي وقصور الدولة في مواجهة الأعباء الاجتماعية التي كانت نتيجة السياسات الخاطئة المؤدية لسوء توزيع الدخل القومي الذي نتج عنه بؤر توتر اجتماعي وسياسي ، وهنا فإن البحث عن البدائل المتاحة والتي تعد الضريبة على القيمة المضافة أهمها من وجهة نظرنا، سيساهم في تلافي الكثير من الخلل في تلك المشاكل .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة الضريبة على القيمة المضافة كأحد أدوات السياسة المالية والضريبية وتحليل آثارها على الدخل والنشاط الاقتصادي والاجتماعي ، والوقوف على الجوانب الإيجابية والسلبية في دورها على إعادة توزيع الدخل القومي . أي تحديد نقاط القوة والضعف في هذه الضريبة من جهة إعادة توزيع الدخل القومي .

فرضيات البحث :

- عدم نجاح سياسات إعادة توزيع الدخل القومي في سوريا في إصلاح الخلل في هذا التوزيع .
- لن يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على زيادة العدالة في إعادة توزيع الدخل القومي كما يسوق لها .
- الضريبة على القيمة المضافة سوف تزيد الإيرادات على حساب العدالة في التوزيع لصالح أصحاب الأرباح .

الدراسات السابقة :

- 1.رسالة ماجستير بعنوان توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا ، وتعالج الدراسة موضوع التوزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا بشكل عام ووضع تصورات لنظام توزيع أكثر عدالة من الحالي ، وتتضمن الرسالة عدة سيناريوهات مقترحة لمعالجة الخلل في عدالة التوزيع وإعادة التوزيع للدخل القومي (2010 - 2011)
- 2.رسالة ماجستير بعنوان دور السياسة المالية في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا ، 2011 . يبين البحث الآثار المترتبة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المتغيرات الاقتصادية مثل الناتج المحلي والادخار والاستثمار وحول إمكانية تحقيق العدالة في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي عن طريق الضرائب والإنفاق .
- 3.رسالة ماجستير بعنوان الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري، تناول الباحث أدوات النظام الضريبي ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي مشيراً الى الخلل في التشريع الضريبي الذي لم يحقق العدالة في إعادة توزيع الدخل القومي وإنما أعاد توزيعه لصالح الطبقات الغنية مما أساء إلى عدالة التوزيع .

4.رسالة دكتوراه بعنوان الضريبة على القيمة المضافة ، الآثار الإقتصادية والإجتماعية ، وقد تناولت الباحثة الآثار المحتملة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإقتصاد السوري بكافة قطاعاته وبينت أهم القطاعات التي يمكن أن تواجه مشاكل في تطبيق الضريبة الجديدة ، وخلصت الباحثة الى أن التطبيق والتصميم الجيدان لهذه الضريبة سوف يزيد من كفاءة الإدارة الضريبية .

5.أهم مايميز هذا البحث محاولة التركيز على تجارب أهم الدول العربية التي أدخلت الضريبة على القيمة المضافة الى نظمها الضريبية وتقييم تلك التجارب للإستفادة منها في الضريبة على القيمة المضافة المزمع تطبيقها في سوريا والتي أدرجت ضمن الخطة الخمسية الحادية عشر ودراسة آثارها على النشاط الاقتصادي ودورها في بنية النظام الضريبي السوري ومدى تحقيقها للعدالة في إعادة توزيع الدخل القومي في سورية . حيث لم تتطرق الدراسات السابقة للدور الذي تلعبه الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي في سوريا .

منهجية البحث :

سوف يستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الإطار النظري وكذلك الإسلوب الإستقرائي في تحليل العلاقة بين معطيات الواقع والظروف التي تساعد على إنجاح تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا ومدى عدالتها في إعادة توزيع الدخل القومي .

فترة الدراسة :

الجمهورية العربية السورية خلال الأعوام 2000 – 2010

الفصل الأول

- المبحث الأول: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها
- المبحث الثاني: آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
- المبحث الثالث: مصادر وقنوات توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي
- المبحث الرابع: توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا

المبحث الأول

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها

تمهيد:

بدأت تجربة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول الصناعية الأكثر تطوراً وانتقلت منها إلى الدول الأقل نمواً ومن ثم أخذت الدول النامية في تقليد تجربة تلك الدول المتقدمة رغم افتقاد تلك الدول إلى مقومات وأسس تطبيق تلك الضريبة ، وتعود فكرتها الأساسية إلى عشرينات القرن الماضي في كتابات نشرها الاقتصادي الفرنسي (MAURICE LAURA) ، وطبقت بنماذج وأشكال مختلفة في العديد من الدول وأخذت هذه الأشكال بالتطور حتى أخذت شكل ونمط الاستهلاك الحالي وانتشرت لتصبح من أكثر الضرائب أهمية ، واكتسب تطبيقها في العديد من الدول ذات التحول الاقتصادي أهمية كبيرة ، حيث تمثل نسبة ضريبة القيمة المضافة في روسيا (17%) من المبيعات وأكبر مصدر للإيرادات فيها ، وحقت إيرادات هذه الضريبة فائضاً في ميزانية الجمهورية التشيكية بعد سنوات من العجزات المزمدة ، ويزيد عدد الدول التي طبقتها عن (150) ⁽¹⁾ دولة حول العالم وطبقتها فرنسا في العام (1948)⁽²⁾ ، وطبقت بمعدلات مرتفعة في النصف الغربي من الكرة الأرضية في شيلي والبيرو وبوليفيا بوجه خاص . وأخذت تطبقها الدول النامية في إطار برامج الإصلاحية وخصوصاً الإصلاحات الضريبية في معرض توصيات صندوق النقد الدولي ومشاركة خبراءه في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول النامية ومنها كوريا الجنوبية والمكسيك والمغرب التي بدأت بتطبيقها في العام (1986) وتونس (1988) ومصر (1990) والجزائر (1992) وموريتانيا (1995) والأردن (2001) ولبنان (2002) والسودان (1999) واليمن (2001) وأمارة دبي (2012) .

ويمكن القول بأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في اقتصادات السوق أصبحت الآن مقبولة عموماً كضريبة تتسم بالكفاءة اقتصادياً وتسهل إدارتها .

(1) مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية تاريخ

2008/8/19

(2) مؤتمر القيمة المضافة المنعقد في دمشق ، 8-9 / تشرين الأول / 2008

أولاً - مفهوم الضريبة على القيمة المضافة :

لابد قبل التعرف على الضريبة على القيمة المضافة توضيح مفهوم القيمة المضافة ذاتها

مفهوم القيمة المضافة⁽¹⁾: القيمة المضافة لقطاع (صناعة) ما هي الفرق بين قيمة البضائع التي ينتجها (قيمة الإنتاج) وبين قيمة مستلزمات الإنتاج (مواد أولية - مواد نصف مصنعة - مواد مساعدة - خدمات مشتراة من قطاعات اقتصادية أخرى) التي يستعملها في الإنتاج.

ومن جهة أخرى فإن القيمة المضافة في قطاع أو نشاط أو صناعة معينة يساوي مجموع العناصر التالية:

"الأجور والرواتب النقدية والعينية + الفوائد + الأرباح + صافي الإيجار المدفوع" والتي تمثل مجموع الدخل المتولدة في النشاط الاقتصادي.

أما القيمة المضافة الصافية : فهي القيمة المضافة الإجمالية مطروحاً منها إهلاك رأس المال الثابت .

والقيمة المضافة هي الإضافات التي يخلقها عنصر العمل العضلي والفكري والعلمي والتنظيمي الى قيمة المستلزمات السلعية والمادية (خامات ومواد أولية ووقود ومدخلات أخرى) أي أنها في النهاية مردود ومساهمة العمل الإنساني في العملية الإنتاجية لشركاء العملية الإنتاجية (أكانت سلعة أو خدمة) متمثلة في الأرباح والأجور والرواتب والمكافآت والحوافز وأقساط التأمين وغيرها من تعويضات العمل⁽²⁾ .

ويعد مؤشر القيمة المضافة من أهم المؤشرات في الاقتصاد الكلي ، وبالتالي يعكس هذا المؤشر مستوى دخول الأفراد في المجتمع ، ولأن القيمة المضافة هي الوعاء الذي تطاله الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، أي المنهل الحقيقي لخزينة الدولة⁽³⁾ .

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على استخدامات الدخل أعلى مظاهر الإنفاق وتتخذ من السلع والخدمات وعاءاً لها ويتحملها المستهلك، وهذا ما يميزها عن الضرائب المباشرة التي تتخذ من تملك الثروة أو المال وعاءاً لها .

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها ، وتعتبر من جانب آخر بأنها ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية بدءاً من مرحلة الإنتاج مروراً بمرحلة التوزيع وانتهاءً بمرحلة الاستهلاك .

(1) د. بوادجي، عبد الرحيم، الحسابات الاقتصادية القومية، دمشق، جامعة دمشق، 2001/2002، ص 165 - 166.

(2) د. فضلية ، عابد ، آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة / مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني ، 2010 ، ص162 .

(3) كنانة ، هاني ، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها بالتشريع الضريبي ، رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمد خالد مهاني، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق ، (1999) ، ص4 وما بعد .

وعرّفها الأستاذ الدكتور عاطف حسن النقلي بأنها شكل من أشكال ضريبة المبيعات والتي تفرض على مراحل متعددة من العملية الإنتاجية وهي تفرض على الزيادة التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع .

وعرفها آخرون بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على الفارق بين سعر التكلفة وسعر المبيع للسلع والخدمات في جميع المراحل الإنتاجية والتوزيعية .

وقد يثار السؤال حول سبب تسميتها بضريبة القيمة المضافة بدلاً من الضريبة على الاستهلاك (1) ؟

إن فرض ضريبة على السلع النهائية قد يعني فرض الضريبة على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكلها، ولتفادي هذه المخاطر فإن الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج وذلك لضمان عدم تكرار الضريبة على نفس السلعة عدة مرات. وعليه فإن الناتج تفرض عليه الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج (أي الضريبة على القيمة المضافة تفرض على السلع الوسيطة والنهائية). ولضمان فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي ، فإن الضريبة على جميع السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج ينبغي إعادتها للذين قاموا بشراء السلع والخدمات وبالتالي فإن الضريبة لاتصيب سوى القيمة المضافة إلى الإنتاج . أي أنها ضريبة تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات المنتجة وبين تكاليف الاستهلاك الوسيط في العملية الإنتاجية لتلك السلع والخدمات وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج (2) .

ثانياً - المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة (3) :

1. مبدأ الخصم (الحسم) الضريبي: ويعني حق المكلف استرداد مبلغ الضريبة التي سبق ودفعها عند شرائه للسلع والخدمات التي قام فيما بعد ببيعها، ومن ثم فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية، لا يقع على أصحاب الفعاليات الاقتصادية، وإنما على كاهل المستهلك النهائي.
2. مبدأ الحساب الذاتي: على الرغم من أن كافة الأدبيات المقروءة حول ضريبة القيمة المضافة تسمي هذا المبدأ (مبدأ التقدير الذاتي) ، إلا أن خيارات التقدير أمام المكلف معدومة لأنها محددة بنظام الفوترة والمستندات (بغض النظر عن موضوعية هذه الوثائق أو دقتها) ولا يوجد أمام المكلف في الحقيقة سوى مهمة احتسابها من قبله (بالذات) ، ومن ثم فإن المبدأ الملازم لضريبة القيمة المضافة والمسمى بالرقابة الذاتية هو مبدأ (أدبي) - (نظري) أكثر منه مبدأ (رقابي) .

(1) لوسي ، حبيقة ، ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف ، مجلة المقاول ، العدد 60 ، لبنان ، 2000 ، ص 9 .

(2) رافي ، رسول حربي ، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة ، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي ، بيت الحكمة ، 1999 ، ص 142 .

(3) د. فضلية ، عابد ، مرجع سابق ، ص 169 .

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

ثالثاً - خصائص الضريبة على القيمة المضافة :

تختلف الحكومات وبحسب أنظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية في تطبيق قواعد الضريبة على القيمة المضافة من حيث شمولها ومعدلاتها ولكنها في نفس الوقت تشترك هذه الحكومات في مجموعة من الخصائص العامة التي تلازم هذه الضريبة وأهمها :

1. أنها ضريبة عامة ⁽¹⁾ حيث تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة لذلك يعتبرها المشرع عادلة نظرياً لأنها توزع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ، ومن جهة أخرى قابلة للتطبيق بنسب متفاوتة أو بالإعفاء التمييزي أو بالمعدل الصفري وبحسب طبيعة السلع والخدمات والتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للسلطات الحاكمة .
2. تعد هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني في نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غيره وهو الممول الفعلي ، وحيث تفرض على وقائع ومناسبات متفرقة مثل استهلاك السلعة أو أداء الخدمة أو الاستيراد وكذلك عمليات التداول ونقل الملكية⁽²⁾. ورغم اختلاف التشريعات في تطبيق هذه الضريبة تبقى الضريبة على القيمة المضافة ذات طبيعة واحدة وهي ضريبة على الاستهلاك أو الإنفاق .
3. دورية التحصيل وتدفع مجزأة وعلى مراحل وبالتالي فهي تعد مورداً متجدداً تساعد على زيادة الموارد اللازمة للإنفاق الحكومي وتكتسب أهمية تفوق الضرائب المباشرة التي تورده سنوياً .
4. تعتمد مبدأ الخصم الذي يعتبر جوهر الضريبة على القيمة المضافة والذي يسمح باقتطاع الضريبة المدفوعة من الضريبة المحصلة ، وبالتالي فإن الخصم يمنع تراكم الضريبة ويدفع بالعبء الضريبي عن كافة عناصر التكلفة ويسهل المحاسبة عند التصدير .
5. تعتبر الكفاءة الاقتصادية من خصائص الضريبة على القيمة المضافة حيث تعتبر الإقرارات المطلوب تقديمها من المكلف سهلة وواضحة البيانات ويتم التعامل معها بالوسائل التقنية الحديثة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تعتمد على مبدأ الرقابة الذاتية فهي عن طريق الخصم على الفواتير الضريبية تحكم الرقابة على عمليات الضريبة في دوراتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع فكل مرحلة تراقب الأخرى وهذا بالتالي يقلل من النهب الضريبي قدر الإمكان .

(1) د عبد المنعم عبد الغني ، على ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، 1995 ، ص 18

(2) د عبد الهادي ، محمد قفل ، دورالضرائب غيرالمباشرة في تنمية اقتصادات الدول الآخذة في النمو، رسالة دكتوراه ، طنطا، 1988

رابعاً - مزايا ضريبة القيمة المضافة :

1. إن ضريبة القيمة المضافة لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج كما هو الحال في ضريبة الاستهلاك النهائي أو ضريبة المبيعات وبالتالي فهي ضريبة محايدة تجاه جميع دورات الإنتاج والتوزيع سواء طالت هذه الدورات أم قصرت ، فهي تبقى بنسبة ثابتة من ثمن السلعة أو الخدمة ، كما أن التحصيل المقسط للضريبة يضعف الرغبة في التهرب بعكس الضريبة التي تحصل لمرة واحدة وذلك يخفف من وطأة الضريبة (1) .
2. إن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية مساوياً تقريباً للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات. وغالبية الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة قد أعفت صادراتها أو أخضعتها للسعر صفر (2)، فهي ضريبة مشجعة على التصدير وبالتالي تساعد هذه الضريبة على المحافظة على المركز التنافسي للمنتجات المصدرة في الأسواق الخارجية (3).
3. يعتبر مبدأ الرقابة الذاتية من أهم مزايا تلك الضريبة وبالتالي يسهل عمل الإدارة الضريبية ويقلص إمكانية التهرب الضريبي ، الأمر الذي يجعل من مصلحة المشتري والبائع الالتزام في قوائم المشتريات والمبيعات بالأرقام الحقيقية لكي يتمكن دافع الضريبة من ممارسة حق الحسم وتقادي دفع مبالغ أكبر من المتوجب عليه .
4. تعمل الضريبة على القيمة المضافة على تخفيض الاستهلاك وترشيده ، من خلال التأثير على القوة الشرائية للنقود ، فتزيد مدخرات الفرد إذا خفض استهلاكه أو تؤول إلى خزنة الدولة إذا تم الإنفاق وخضع هذا الإنفاق للضريبة ، فهي تنمي المدخرات الإجبارية وتعمل على دعم الإستثمار لأنها تحول جانب كبير من الدخل القومي إلى الإستثمار على حساب الاستهلاك الخاص ، لأنها تسمح بخصم الضريبة السابق سدادها على المشتريات من الآلات والمعدات اللازمة لممارسة النشاط الإنتاجي وتختلف الدول في طريقة الخصم (4).
5. تؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي وذلك بسبب عدم تكرار فرضها على المدخلات والمنتجات الوسيطة مثلما يحدث في الضريبة التراكمية كضريبة المبيعات (5).

(1) د عبد المنعم عبد الغني ، على ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، 1995 ، ص35

(2) سعر الصفر شأنه شأن أي سعر آخر للضريبة لا تعتبر السلعة معفاة بموجبه من الضريبة وميزته أن المكلف الخاضع للضريبة والذي يقوم بتصدير السلع والخدمات يتمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات من السلع والخدمات المصدرة ويوفر عليه كثير من الإجراءات الآزمة للتصدير وإجراءات إسترداد الضريبة بالإضافة الى تدعيم المركز التنافسي للمنتجات المصدرة في الأسواق الخارجية مقابل السلع الأجنبية

(3) د عبد المنعم عبد الغني ، على ، مرجع سابق ، ص38

(4) د عبد الناصر، محمد حسين ، وقع الضريبة العامة على المبيعات على التجارة الخارجية لمصر في ظل تحرير التجارة العالمية، بحث منشور في مجلة البحوث والدراسات القانونية ، جامعة المنصورة عدد 119 إبريل 1996 .

(5) د عبد العليم، خالد ، ضريبة القيمة المضافة ، دراسة مقارنة للنظم الضريبية في العالم ، إيتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2006.

6. تزيد من الطاقة الضريبية بتوفيرها حصيلة نقدية وفيرة للخرينة العامة⁽¹⁾ للدولة ، لاتساع مطارحها وشمولها ، وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة مضمونة ، لأنها تفرض على المراحل المختلفة من الإنتاج حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المخرجات ، وبالتالي فهي ملائمة للخرينة العامة تزداد مع النشاط الاقتصادي ولا تتأثر كثيراً بالركود حيث لا يبقى منها دون سداد سوى أجزاء أو الجزء الأخير المتعلق بتجارة الجملة أو المفرق.

من خلال المزايا التي تتمتع بها هذه الضريبة ، تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أداة تقييم حقيقي ومباشر لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي وسهلة التحصيل والجمالية كونها تحصل من قبل المكلف مباشرة فيما لوتوافرت البنية التحتية المناسبة لعملها مما يسهم في تخفيض التكاليف الإدارية للتحصيل وبالمقابل تعتبر أداة رقابية فعالة بيد السلطات الضريبية على ضرائب الدخل ، من خلال مقارنة أو تقاطع البيانات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بالضريبة على الدخل .

خامساً - مساوئ ضريبة القيمة المضافة :

1. تعتبر عملية التطبيق والتنفيذ من أهم الصعوبات التي تواجه الجهات المعنية أثناء العمل حيث تتطلب وجود أنظمة محاسبية متقدمة لدى الشركات والمؤسسات وبالتالي وجود نظام فوتره يعتمد عليه في التدقيق والتعامل مع الأعمال⁽²⁾.
2. تحتاج لنظام ضريبي متطور يعتمد على الكفاءة وأعداد كبيرة من الموظفين المدربين لأن تحديد وعائها وخاصة بالنسبة لصغار الصناع والتجار يقتضي القيام بعمليات حسابية بالغة الصعوبة وتعتمد على الأجهزة الحاسوبية الحديثة لإجراء عمليات الفحص والربط.
3. محاباة الواردات على حساب السلع المحلية حيث تفرض على الواردات ضريبة واحدة مقابل خضوع السلع المحلية للضريبة عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، واسترجاع الضرائب على السلع الوسيطة غالباً ما يأخذ وقتاً وجهد .
4. صعوبة تطبيقها على النشاط الزراعي لصغر حجم الوحدات الإنتاجية وعدم قدرتها على مسك الدفاتر وحسابات منظمة توضح حجم المعاملات، والجزء الأكبر من الإنتاج يتم بيعه مباشرة إلى المستهلك أو من خلال عمليات المقايضة⁽³⁾.

(1) حيث وصلت إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في الأرجنتين الى 50% من إجمالي الإيرادات الضريبية وفي الدول العربية الى 17.9% وفي مصر الى 31% ، وفي المغرب الى 22.7% . (مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة المنعقد في دمشق 9/8 تشرين الأول ، 2008 .

(2) د . سعيد ، عبد المنعم ، محمد ، الضريبة على المبيعات ، مرجع سابق ، ص14 ، د عبد المنعم ، عبد الغني ، على ، مرجع سابق ص42 ، دعاطف ، حسن النقلي ، مبادئ الإقتصاد المالي ، مكتبة النصر ، الزقازيق ، 2002 ، ص118

(3) أمين ، السيد أحمد ، لطفي ، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق ، القاهرة ، 1993 ، ص31 .

5. ومن سلبيات ضريبة القيمة المضافة إنها تؤدي إلى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لأغراض التهرب منها ، ويؤدي ذلك إلى عدم الكفاية في الإنتاج ، وربما إلى الاحتكار وكذلك لا توجد عدالة في المعاملة بين المؤسسات الصناعية الكبيرة والورش الصغيرة ، حيث يسمح بخصم الضريبة على أثمان السلع الاستهلاكية (المعدات والآلات) ولا يسمح للخصم بالنسبة للورش الصغيرة . إن تعرض الباحث لتلك المساوئ ليس الهدف منه وضع العقبات أمام تنفيذ هذه الضريبة وإنما السعي لتدارك النقص وتقليل آثار تلك المساوئ وما ينتج عنها من سلبيات في المستقبل حيث يوم بعد يوم يزداد مؤيدي هذه الضريبة التي انتشرت في غالبية دول العالم (1).

6. سادساً - الأنشطة والعمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة (2) :

تطبق الضريبة على القيمة المضافة على السلع المنتجة محلياً والمستوردة والخدمات التي تنتج وتؤدي على أراضي الدولة ، وتختلف الدول في صياغة هذه الضريبة بما يناسب أوضاعها الاقتصادية ووفق الخطوط العامة التالية :

العمليات والأنشطة الخاضعة للضريبة وتشمل عمليات الإنتاج وتقديم الخدمات من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين (شركات ومؤسسات) خاضعين للضريبة وكذلك على أنشطة وعمليات استيراد البضائع والخدمات سواء كان المستورد خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها .

1) الأنشطة والعمليات الخاضعة للضريبة بمعدل صفر بالمائة (معفاة مع حق الحسم) :

وتتناول تسليم البضائع والخدمات من دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي ولكن بالمقابل يمكن للمكلف الاستفادة من حق حسم الضريبة التي سبق وتكبدها في سبيل تصنيع أو شراء أو إستيراد هذه البضائع والسلع والخدمات الضرورية لمزاولة نشاطه . وتعتبر عمليات التصدير من أبرز الأمثلة على هذه الأنشطة حيث يستفيد المصدر من حق حسم الضريبة على مدخلاته في العملية الإنتاجية .

(1) د شويكار ، اسماعيل يوسف ، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه، 2003 ، ص11

Alan , Tail (Value Added Tax) International Practice and proplems Op . Cit P372

(2) د فضلية، عابد ، آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 2010 .
د. الحريري، محمد خالد ، د أبا زيد ، ثناء ، نادبة خالد نعمان ثابت ، مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية (المجلد 28) العدد (1) 2006 .
ص101.

(2) الأنشطة والعمليات المعفاة من الضريبة دون حق الحسم :

وهي العمليات والأنشطة الاقتصادية التي يتم فيها إنتاج وتسليم البضائع والسلع والخدمات وغيرها دون استيفاء أي ضريبة على القيمة المضافة عنها من قبل الشخص الطبيعي او المعنوي الذي يقوم بها ، ومن دون أن يحق له حسم الضريبة التي تكبدها في سبيل تصنيع أو استيراد أو شراء هذه البضائع والسلع وغيرها من الأموال والخدمات. وعلى سبيل المثال بيع السلع الغذائية والأساسية ونفقات الاستشفاء والتعليم، إلا أنه يجوز لبعض الأشخاص الذين يقومون بعمليات معفاة من الضريبة أن يطلبوا استرداداً كلياً أو جزئياً للضريبة المدفوعة على بعض مشترياتهم .

(3) معاملة السلع الرأسمالية:

المقصود بالسلع الرأسمالية هي الأصول التي تشتري من قبل الحكومات ومؤسسات الأعمال والشركات لإستخدامها في عملياتها الإنتاجية وليس للإتجار¹ فيها . وتتجسد المشكلة عند إدخال الضريبة على القيمة المضافة كيفية رد الضريبة التي سبق ودفعت على تلك السلع تماشياً مع فلسفة الخصم في الضريبة على القيمة المضافة والتي تقتضي عدم تحميل أي مشروع باية اعباء مالية بسبب الضريبة ، وبالتالي يجب خصم كل مبالغ الضريبة المحملة بها تلك السلع الرأسمالية والتي تشكل عبء على المشروعات الجديدة . وقد كانت كثير من البلدان تحصل على إيرادات ضخمة من الضرائب المفروضة على السلع الرأسمالية⁽²⁾.

حيث في غالبية دول السوق الأوروبية والتي طبقت الضريبة على القيمة المضافة تسمح بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية واسترجاع الضريبة من قبل الجهات التي قامت بدفعها وذلك لتشجيع الإستثمار في رأس المال ولأن الإتفاق على السلع الرأسمالية لايعد استهلاكاً بالمعنى الاقتصادي، ولكن الاختلاف كان في كيفية إعادة المبالغ المحصلة إلى المكلف بدفعها . وتم معالجة مشكلة رد أو خصم الضريبة من واقع تجارب الدول :

أولاً : الرد الفوري لكامل الضريبة السابقة التحصيل على السلع الرأسمالية مرة واحدة بعد إثبات بدء التشغيل⁽³⁾، وقبل مرور ثلاث سنوات على تاريخ الشراء ، حيث في ألمانيا واليونان ترد مرة واحدة ، ويتميز هذا الأسلوب بإيجاد نوع من السيولة النقدية في يد المكلف والتخلص من العبء الإداري الذي يترتب على استهلاك الضريبة على عدد من السنوات ، ومن عيوب هذه الطريقة العبء الذي تتحمله الإدارة الضريبة من التحصيل والرد الفوري لتلك الضريبة .

(1) يمكن أن تكون السلع الرأسمالية محلاً للإتجار في بعض الأحوال كالتأجير التمويلي للألات والمعدات الرأسمالية وتأجير السيارات لنقل الركاب والبضائع لمدة معينة .

(2) قدر في الميزانية الهولندية عبء الرد الفوري للضريبة على السلع الرأسمالية ب 5 مليار فلورن ، ولم تكن الحكومة الهولندية مهينة لمثل تلك التضحية .. Alan A . Tait. VAT International, OP. Cit .p 183

(3) أ . عفاف ، عباس ، معاملة السلع الرأسمالية ضريبياً في مختلف بلدان العالم ، 2000/7/22 ، دليل ابحاث وحدة البحوث المقارنة عن الفترة من 2001/1996 ص 228 وما بعد.

ثانياً : الرد على عدد من السنوات : تحدها كل دولة طبقاً لظروفها السياسية والاقتصادية ، كتخصيص مبلغ سنوي يرد دفعة واحدة في نهاية السنة المالية ، وقد يكون هذا المبلغ على دفعات متساوية أو كنسبة من مبلغ الضريبة حيث في اسبانيا تخصم على مدار أربع سنوات بالنسبة لبعض الأصول كالآلات والتجهيزات ، وعلى مدار تسع سنوات للأصول الثابتة كالمباني والأراضي

. وهناك من يردها على أقساط تتراوح ما بين 3 إلى 10 سنوات ، وهناك من يجعلها رصيماً دائماً يستهلك على مدار لايزيد عن سبع سنوات ، ومن مزايا تلك الطريقة إعطاء الإدارة الضريبية المرونة فضلاً عن استثمار المبالغ الضريبية لعدة سنوات . لكن من عيوب هذه الطريقة العبء الكبير الذي يقع على كاهل الإدارة الضريبية فضلاً عن احتمالات الوقوع في الخطأ . وإن دولة في طور النمو كسوريا والتي تحتاج لتراكم في رأس المال فهي بأمس الحاجة لاستقطاب وجذب الاستثمارات لما لهذا الأمر من خطورة على سيولة الشركات والمؤسسات حيث إذا فرضت الضريبة سوف تجد نفسها تدفع أكثر مما تحصل، والملاحظ إن هذه المؤسسات والشركات تجد نفسها في أزمة لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة والتي عادةً ماتأخذ وقتاً طويلاً

الأشخاص الخاضعون للضريبة:

المكلف بالضريبة على القيمة المضافة لا بد أن يكون مستقلاً سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ومهما كان شكله القانوني ويمارس بصورة مستقلة نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة ، أو معفى منها مع حق الحسم ، وذلك عندما يتجاوز رقم أعماله مبلغاً تحده كل دولة وفقاً لمستويات النمو الاقتصادي لديها، ورقم الأعمال الخاضع للضريبة تحده كل دولة وفقاً لأوضاعها الاقتصادية ، ومتوسط دخل الفرد لديها ويختلف من دولة إلى أخرى . والمكلف بالضريبة يشمل طبقاً للتوجيه السادس في الإتحاد الأوروبي الذي تم توسيعه ليشمل قطاع الزراعة والتعدين وأنشطة الحرفيين واستغلال الملكية المادية وغير المادية (المعنوية) والذي يمارس بهدف الحصول على ربح مستمر منها ، والدخل الناشئ عن تأجير الممتلكات والمصانع والآلات وأيضاً الحصول على الإتاوات من تراخيص وبراءات الإختراع ، وبالنسبة للحكومات المركزية أو المحليات وغيرها من الهيئات تظل معفاة طالما تقوم بواجباتها المعتادة بشكل طبيعي ، ولكن ما أن تبدأ في ممارسة أنشطة يمكن أن يقوم بها القطاع الخاص حتى تصبح خاضعة للضريبة ، والهدف من ذلك عدم السماح لأي هيئة حكومية أو شبه حكومية بتشويه المنافسة ، وذلك بالمتاجرة بأسعار منخفضة وذلك لتمتعها بعدم دفع الضريبة ، وتختلف التشريعات الضريبية في هذا الخصوص من دولة لأخرى .

سابعاً - وعاء الضريبة ومعدلاتها :

يتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بإجمالي سعر الشراء وأي مبالغ تؤدي في مقابل السلع والخدمات، ويختلف هذا الوعاء فيما إذا كان إنتاج السلع وتقديم الخدمات المحلية وبين السلع المستوردة ، حيث يتحدد الوعاء الضريبي على السلع المحلية على القيمة التي يضيفها المنتج أو التاجر لقيمة موارده الخام ومشترياته

وتحدد هذه القيمة أساساً على المثل (البديل) 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 ، وبالنسبة لتوريد الخدمات لنفسه فيحدد الوعاء الضريبي على أساس مجموع النفقات التي تحملها الخاضع للضريبة من أجل تقديم الخدمات وعند تحديد وعاء الضريبة على السلع والخدمات المحلية يدخل في تحديد وعاء الضريبة جميع النفقات الملحقة كنفقات الوساطة والنقل والتأمين والتغليف وغيرها . أما بالنسبة للسلع المستوردة فيكون ثمن السلعة المدفوع مقابلها هو وعاء الضريبة ويحسب على أساس قيمة المثل لتلك السلعة في السوق⁽¹⁾ .

أسعار الضريبة على القيمة المضافة :

حيث يقصد بسعر (معدل) الضريبة هو نسبتها إلى قيمة المادة الخاضعة للضريبة (مطرح الضريبة)، ويخضع هذا المعدل للظروف والمعطيات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية لكل دولة على حدى ، هذا بالإضافة الى أن تحديد هذا المعدل يستند الى مبادئ علمية ودراسات فنية دقيقة وصحيحة وخصوصاً من حيث التكاليف الإدارية وتكاليف الإلتزام . وهناك حسب خبرة البلدان التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة عدة أسعار أو معدلات تراوحت بين معدلاً واحد في بعض الدول مثل ألمانيا واسبانيا (16 %) وعدة معدلات وصلت في بعض الدول إلى خمس معدلات⁽²⁾ ، ونتيجة الصعوبات التي رافقت تعدد المعدلات الضريبية على القيمة المضافة التي واجهتها كثير من الدول والتشوهات التي حصلت في خيارات المستهلك والمنتج والتلاعبات التي حصلت في الأسعار لتتلاءم مع تلك المعدلات المختلفة ، والسخط الذي رافق المعاملات التفضيلية لسلع على حساب الأخرى كل هذه السلبيات دعت إلى تقليل المعدلات الضريبية والاتجاه نحو توحيدها وتخفيض أسعارها رغم ترسخ العدالة الضريبية في تعدد أسعارها . وتطبق دول الإتحاد الأوروبي معدلات متعددة بدلاً من معدل وحيد ، وتطبق معدل منخفض على السلع الغذائية والرعاية الصحية ومعدل أكثر ارتفاعاً للسلع الترفيهية والكمالية ، وتطبق معدلاً نمطياً يصل في المتوسط إلى 15 % 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 NATIONAL TREATMENT ويسمح هذا المبدأ باسترداد الضريبة على الصادرات بينما لايسمح باسترداد ضرائب الدخل عليها .

جدول رقم (1) يوضح معدلات الضريبة على القيمة المضافة

معدل واحد	معدلان	ثلاث معدلات	أربع معدلات	خمس معدلات
51 دولة	30 دولة	13 دولة	5 دول	دولة واحدة

المصدر : وثيقة مؤتمر الحوار الدولي المعني بضرريبة القيمة المضافة

(1) أبو شقرا، أسامة كامل ، أصول تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، برعاية بنك المدينة ، بيروت 2002 ، ص 39 .

(2) وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة ، روما (15 - 16/ 2005/3)

ويمكن في هذا الإطار التمييز بين ثلاث مستويات لمعدلات الضريبة على القيمة المضافة ونسبها⁽¹⁾:

المستوى الأول :

اختلاف المعدل المئوي للضريبة بحسب نوع السلعة والنشاط الإنتاجي والخدمي وتتراوح بين 5% و 25% ويتراوح معدلها المعياري في الدول العربية بين 10% في لبنان ومصر والسودان و 20% في المغرب و 17% في الجزائر ولدى السلطة الفلسطينية و 16% في الأردن و 14% في موريتانيا⁽²⁾.

المستوى الثاني :

الاختلاف بخصوص فرض معدل وحيد على الوقائع المنشئة للضريبة جميعها أو تعدد المعدلات واختلافها بحسب كل نشاط أو واقعة من الوقائع ، حيث (51%) من دول العالم التي طبقتها تستخدم معدل وحيد للضريبة و(30%) تستخدم معدلين اثنين و(13%) تستخدم ثلاث معدلات و(5%) تستخدم أربع معدلات والباقي أي (1%) تستخدم خمس معدلات أو أكثر⁽³⁾.

المستوى الثالث :

الاختلاف في معدلات الضريبة بين الحلقات المتتالية لعملية الإنتاج والتوزيع التجاري والمتعارف عليه أن الدول تستخدم نسباً متفاوتة بين الحلقات المكلفة بالضريبة وتخفيضها في الحلقات الأولى للعملية الإنتاجية وخصوصاً الإنتاج الزراعي - الصناعي لضمان عدم ارتفاع تكلفة مستلزمات الإنتاج والحفاظ على مستوى جيد من الطلب عليها .

(1) د. فضلية ، عابد ، آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد الثاني ، 2010 ص 169 .

(2) وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة ، روما (15- 16/3/ 2005)

(3) وثيقة مؤتمر الحوار الدولي ، مرجع سابق .

مبحث الثاني

آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

لقد تعددت صور وتطبيقات الضريبة في التشريعات المختلفة ، لكن هذا لايعني الإختلاف في طبيعتها فهي ذات طبيعة واحدة ، أو كما تسمى ضريبة على الإستهلاك أو الإنفاق⁽¹⁾. ويمكن التمييز بين ثلاث أساليب أو أنماط لتطبيق الضريبة تطورت تاريخيا مع تطور وتعقد الأنشطة الإقتصادية حتى وصلت الى أرقى الفنون الضريبية في التطبيق العملي المتمثل في الضريبة على القيمة المضافة ، ويمكن إيجاز هذه الأساليب والأنماط كما يلي :

أولا : أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة :

حيث تفرض الضريبة عند مرحلة واحدة⁽²⁾ من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة وهي في طريقها من المنتج الى المستهلك ، ويمكن أن تطبق في مرحلة شراء المواد الأولية أو مستوى الإنتاج أو مرحلة توزيع مبيعات تجار الجملة (جملة أو مفرق) ، وقد طبق أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة على مرحلة شراء المواد الأولية في أغلب الدول النامية التي يعتمد اقتصادها على بعض المواد الأولية المستخرجة من باطن الأرض ، ولم تسلم هذه الضريبة من الإنتقادات للمغالاة في سعرها وعدم المساواة حيث تصيب أغلب المشروعات الإنتاجية دون تمييز ، وتحسب ضمن نفقات الإنتاج وما يترتب عليه من تفرقة في تحمل العبء الضريبي دون النظر الى الجهد المبذول ، بالإضافة الى أنها لاتراعي الظروف المختلفة للمواد الأولية والفائض النهائي الذي يحصل عليه كل منتج مما جعل تطبيقها يقتصر على البلدان النامية التي يركز الإنتاج فيها على استخراج المواد الأولية والزراعة .

أما عند مرحلة مستوى الإنتاج حيث تفرض الضريبة مرة واحدة عند إتمام صنع السلعة وخروجها من مرحلة الإنتاج الى مرحلة أو دائرة التوزيع سواء كان لأحد الأفراد لإستهلاكها أو الى التجار لإعادة بيعها مرة أخرى أو لأحد رجال الصناعة لإعادة استخدامها في المدخلات الصناعية ، وقد تم إعفاء المنتجات الأولية والوسيطه منها وكذلك الإنتاج الزراعي ، ويلتزم المكلف بأداء الضريبة ويضيفها الى ثمن البيع للسلعة وبذلك يتحملها المستهلك النهائي للسلعة ، وتمتاز هذه الضريبة على مرحلة الإنتاج بسهولة حسابها وربطها وتحصيلها وذلك لإنخفاض عدد المنشآت الخاضعة لها وبالتالي تقلل الى حد ما من التهرب الضريبي ، مما جعل الكثير من الدول النامية

(1) Alan A . Tait Value Added TAX international Practice and proplems . International Monetary .Fund Washington D C 1988 p 134.

(2) د . الشافعي ، جلال عبد الحكيم ، أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر ،

بحث مقدم في المؤتمر الضريبي السابع ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، شباط ، 1995 ، ص 11

والمقدمة تطبقها وخاصة الدول الصناعية أمريكا وكندا والأرجنتين وكولومبيا والفلبين⁽¹⁾ . وبالمقابل لم تسلم من بعض الإنتقادات مثل صعوبة تحديد وعاؤها وخاصة في المنشآت التي لديها منافذ للتوزيع كثيرة وصعوبة فصل السعر عند مستوى الإنتاج والبيع للمستهلك وارتفاع سعرها وتحصيلها دفعة واحدة مما يفتح الباب للتهرب⁽²⁾ وبالتالي لقد واجهت كثير من الصعوبات في التطبيق العملي حيث تحتاج الى فنون ونظم ضريبية معقدة ونظام رقابة فعال الأمر الذي جعل كثير من المستثمرين يوجهون استثماراتهم الى الأنشطة الأولية وبعيدا عن عمليات التصنيع الذي يخلق القيمة المضافة للمنتج وما نتج عن ذلك من خسائر للإقتصاد .

أما أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة عند مرحلة تجار الجملة فقد اشتمل وعاؤها على مبيعات تجار الجملة أو رقم الأعمال بين تجار الجملة وتجار التجزئة وتحصل من تاجر الجملة الذي ينقل عبئها الى تجار التجزئة الذي بدوره يحمله الى المستهلك النهائي⁽³⁾، وأغلب التشريعات كانت قد اعفت المواد الخام والسلع الرأسمالية والسلع الوسيطة ، وقد ميز هذا الأسلوب في التطبيق بين السلع الكمالية والسلع الضرورية التي تفرض عليها ضريبة منخفضة أو يتم إعفاؤها ، ومما شجع على الإستمرار في تطبيقها إنخفاض حالات التهرب منها وانعكاسها بشكل ايجابي على عمليتي الإنتاج والإستهلاك لأنها أكثر اتصالا وارتباطا بنهاية النشاط الإنتاجي وبداية النشاط التوزيعي بالإضافة الى مسك السجلات المنتظمة من قبل تجار الجملة ، لكنها بالمقابل تعرضت لكثير من الإنتقادات مثل وجود عدد كبير من المنشآت الصغيرة غير المسجلة وخاصة في البلدان النامية وصعوبة وصول الإدارة الضريبة إليها بالإضافة الى لجوء المنشآت الكبيرة إلى تفتيت نشاطاتها للإستفادة من الإعفاءات المحددة .

ثانيا : أسلوب الضريبة ذات المراحل المتعددة :

وفقا لهذا الأسلوب ، تطبق الضريبة المتعددة على السلع عند تداولها من شخص لآخر في المراحل المتعددة من مراحل الإنتاج والتوزيع للسلعة ، حيث تفرض مرة في مرحلة انتاج المواد الأولية وتمتد للسلع نصف المصنعة أو تامة الصنع أو في مرحلة توزيعها بين مرحلتها تجارة الجملة والتجزئة لحين وصولها الى المستهلك النهائي ، ويكون وعاء هذه الضريبة هو رقم الأعمال أو القيمة الكلية للمبيعات في نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة ، وقد اطلق عليها الضريبة على رقم الأعمال⁽⁴⁾ .

(1) د . الشافعي ، جلال عبد الحكيم ، مرجع سابق ص5

(2) د. حامد ، عبد المجيد دراز ، مبادئ الإقتصاد العام . الدار الجامعية للنشر ،الإسكندرية ، 1998 ، ص195

(3) د. جلال الشافعي ، الموسوعة الضريبية ،الضريبة الموحدة على الدخل ، الضريبة على أرباح شركات الأصول ، الضريبة العامة على المبيعات ، بدون دار نشر ، القاهرة ، ص138

(4) د. عبد العليم السيد عوض ، خالد ، الضريبة على القيمة المضافة ، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، ايتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2007 ، ص 30 .

تفرض هذه الضريبة على السلعة عند توريدها للمصنع كمواد خام ، ثم تفرض مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة ، ثم تفرض مرة ثالثة وهي سلعة تامة الصنع عند انتقالها من المنتج الى التاجر، ومرة رابعة عند انتقالها الى تاجر التجزئة ، ومرة خامسة عند انتقالها الى المستهلك النهائي ، وهكذا يتكرر فرضها على القيمة الإجمالية في كل مرحلة تنتقل فيها السلعة أو الخدمة ، وهي ذات سعر منخفض وذلك لأنها تتكرر بتعدد المراحل التي تمر بها السلعة من المنتج الى المستهلك ، وقد تفرض بسعر موحد في جميع المراحل وعلى جميع السلع والخدمات ، وقد تفرض بأسعار مختلفة من مرحلة لأخرى . وتوضيح آلية تطبيق هذه الضريبة المتعددة المراحل أو الضريبة على رقم الأعمال نفترض لدينا سلعة تمر بخمس مراحل حتى تصل الى المستهلك النهائي ، وإن سعر الضريبة هو 10 % من القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة ، فيكون سريان الضريبة حسب الجدول⁽¹⁾ رقم (2- أ) كما يلي :

الجدول رقم (2 - أ)

آلية احتساب الضريبة على رقم الأعمال (الضريبة التراكمية)

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	نفقات إنتاج	ربح	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	سعر الضريبة 10 %	مقدار الضريبة
1				100	10 %	10
2	110	10	20	140	10 %	14
3	154	15	25	194	10 %	19,4
4	213,4	20	30	263,4	10 %	26,34
5	290	25	35	350	10 %	35

من خلال الجدول نلاحظ :

$$\text{سعر البيع للمستهلك} = 350 + 35 = 385$$

إن سعر المبيع للمستهلك يحمل في طياته اجمالي الضرائب المستحقة على كافة المراحل السابقة ومقدارها

$$105 = 35 + 26.14 + 19.4 + 14 + 10$$

(¹) مرجع سابق ، للمزيد من التفاصيل أنظر: د فضلية ، عابد ، آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 2010.

وهذا الارتفاع للسعر على المستهلك النهائي حيث تراكمت عليه الضرائب المستحقة على كافة المراحل وقد تميز هذا الأسلوب في الضريبة على رقم الاعمال بعدد من الميزات من أهمها:

- 1) وفرة حصيلتها وذلك لاتساع وعاء الضريبة رغم انخفاض سعرها للتخفيف من عبئها الثقيل على السلع الضرورية وبيع الاستهلاك اليومي لضعيفي الدخل.
- 2) وكذلك صعوبة التهرب منها لتكرار تحصيلها على المنتج الواحد بعدد المراحل التي يمر بها المنتج.
- 3) دورية التحصيل لسهولة تحديد رقم الاعمال للمكلف بها سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً للخدمة شهرياً والاعفاءات منها قليلة بالإضافة الى سهولة نقل العبء الضريبي لاتساع وعائها وشموله كافة الأنشطة الاقتصادية مما يسهل نقل العبء الضريبي الى المستهلك الأخير للمنتج ، أوالمستفيد النهائي من الخدمة، وهي ضريبة ذات وعاء واسع لخضوع كافة الأنشطة الاقتصادية لها ، وقد طبقتها دول كثيرة ولفترة طويلة مثل ألمانيا، إيطاليا، بلجيكا،.. واستمرت منذ العشرينيات الى الستينيات من القرن الماضي ولكن بالمقابل فقد ظهرت مأخذ وآثار سلبية على هيكل الإنتاج والتوزيع⁽¹⁾. الأمر الذي جعل الكثير من الدول تعمل على تلافي هذه المشاكل وتطوير هذه الضريبة على رقم الاعمال حتى وصلت الى الشكل الحالي من الضريبة على القيمة المضافة . ومن هذه المآخذ على ضريبة الأعمال :

- 1) تعدد وتراكم هذه الضريبة أدى الى ارتفاع اسعار السلع والخدمات وخاصة الإستهلاكية والضرورية، مما شكل عبء شديد على كاهل الطبقات الفقيرة⁽²⁾.
- 2) لقد أدى تطبيق هذه الضريبة التراكمية الى زيادة العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية وعدم قدرتها على منافسة السلع المستوردة من الخارج ، بالإضافة الى عدم قدرة الصادرات الوطنية على المنافسة في الأسواق الخارجية⁽³⁾ وذلك لصعوبة تحقيق إعفاء كامل على تلك الصادرات من المنتجات الوطنية نظرا لصعوبة فصل الضريبة عن سعر المنتج ، الأمر الذي يعرض الصناعة الوطنية للمخاطر الاقتصادية ويضعها في موقع غير متكافئ مع الصناعة الأجنبية .
- 3) لقد أدى هذا الأسلوب من الضريبة المتعددة المراحل ورغبة الوحدات الإنتاجية في تحقيق الوفورات الضريبية للجوء الى الإندماج والتكامل كمحاولة لتوحيد أعمال الإنتاج والتوزيع على حساب الوفورات الاقتصادية الضائعة بالإبتعاد عن التخصص والتقسيم الطبيعي للعمل القائم على الدوافع والمؤثرات الاقتصادية وذلك بالإستناد الى عوامل زائفة ومصطنعة تهدف في النهاية الى تخفيض العبء الضريبي على المنشآت المندمجة .

(1) د. حامد عبد المجيد ،دراز، مبادئ الإقتصاد العام ، القسم الأول ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 1998 ، ص204

(2) د. جلال ، عبد الحكيم الشافعي ، ضريبة المبيعات ، وامكانية تطبيق المرحتين الثانية والثالثة في مصر،المؤتمر الضريبي السابع ، جامعة عين شمس ، 1995 ، ص 3 .

(3) د. سعيد ، عبد المنعم ، محمد ، الضريبة العامة على المبيعات ، تأصيل علمي وعملي ، مكتبة عين شمس ، 2002 ، ص 12 .

4) لقد أثار تطبيق هذه الضريبة في الواقع العملي الكثير من المشاكل الإدارية والفنية وذلك لخضوع أعداد كبيرة من المسجلين الذين بالمقابل يتطلبون كوادراً إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة الفنية الذين لا يتوافرون في كثير من الدول وخصوصاً النامية منها ، ناهيك عن المنازعات القانونية والضريبية مع هذا الكم الكبير من المسجلين ، وانعكاساتها على انتظام العملية الإنتاجية وآثارها على الحصيلة الضريبية .

5) لقد أدى تطبيق هذه الضريبة إلى ضعف الإستثمارات لأنها تفرض ليس فقط على سلع الإستهلاك النهائي والخدمات بل على السلع الرأسمالية وبيع الإستهلاك الوسيط مما يزيد من تكلفة عنصر رأس المال ويخل بالتوازن القائم بين عنصر العمل المتمثل في الرواتب والأجور والتي لاتخضع للضريبة المباشرة مثل السلع الرأسمالية (الآلات والمعدات) والعمل على إحلال الأيدي العاملة محل الآلات ، بالإضافة إلى اتهام البعض لها على إبقاء النشاطات الاقتصادية في مراحلها البدائية أي في مرحلة المواد الأولية والسلع النصف مصنعة وإعاقتها من الوصول إلى المراحل المتقدمة ، وبالتالي التقليل من قدرة تلك المنتجات من المنافسة في الأسواق الخارجية⁽¹⁾.

6) لقد أدى هذا الأسلوب من الضريبة التراكمية إلى التفرقة في تحميل العبء الضريبي طبقاً لكمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج دون النظر إلى كمية العمل المبذول ، وعدم معاملة الدورات الاقتصادية بالحيادية الكاملة ، حيث من المعروف أن مراحل الإنتاج والتوزيع للأنشطة الاقتصادية تختلف من حيث درجة التركيز والتكامل ، فقد تتركز في عدد قليل من الوحدات الاقتصادية وقد تتوزع في عدد كبير من هذه الوحدات⁽²⁾، وفي هذه الحالة الثانية فإن العبء الضريبي يؤثر على المستهلك النهائي وخصوصاً في تلك الوحدات غير المندمجة والتي تمارس انشطتها من خلال دورات اقتصادية متباعدة ومن خلال العديد من المراحل الأمر الذي يؤدي إلى وصول المنتج النهائي للمستهلك بعبء ضريبي أكبر من تلك الوحدات المندمجة والتي تمارس نشاطاً مباشراً مع المستهلك حيث لا يتكرر خضوعها للضريبة وبالتالي محاباة المؤسسات المندمجة والنشاط المتركز على حساب المؤسسات غير المندمجة وغير المتخصصة وهذا يظهر بوضوح في النشاط الصناعي وبدرجة أقل في النشاط التجاري والخدمي ، وبالتالي إلى التفرقة في المعاملة الضريبية ، وبالنهاية إلى ارتفاع الأثمان .

إن كثرة الإنتقادات التي ظهرت في التطبيق العملي لضريبة الأعمال أو الضريبة التراكمية دفعت الباحثين والمشرعين والسياسيين إلى تطوير الصيغة الحالية لتلك الضريبة والمتمثلة في الضريبة على القيمة المضافة .

(1) د. الشافعي ، مرجع سابق ن ص 12 .

(2) د. جلال ، الشافعي ، مرجع سابق ، ص 139 .

ثالثاً : اسلوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

نظراً للتطور الكبير الذي حصل في النظم الضريبية في العالم ونتيجة للمآخذ والآثار الناتجة من الأساليب السابقة على تطبيق الضرائب غير المباشرة فقد تم الانتقال لاسلوب الضريبة على القيمة المضافة حيث أصبحت تطبق الضريبة الفرق بين قيمة الإنتاج المبيع في نهاية فترة معينة عن قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها ، حيث تسري الضريبة على الاضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها كما الحال في الضريبة المتعددة أو الضريبة على رقم الأعمال .

ومن خلال الجدول التالي (1) (2 - ب) :

المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	قيمتها في نهاية المرحلة	القيمة المضافة في كل مرحلة	نسبة الضريبة على القيمة المضافة	مقدار الضريبة
1			100	%10	+10
2	110	140	30	%10	+3
3	143	183	40	%10	+4
4	187	235	50	%10	+5
5	240	300	60	%10	+6

سعر المبيع للمستهلك = 300+6=306

نلاحظ من الجدول (2-ب) أن:

سعر المبيع للمستهلك لنفس السلعة محملة بالضريبة على القيمة المضافة بلغ 306

في حين كان سعر المبيع للمستهلك عند فرض الضريبة التراكمية 385

وبمقارنة الضريبة على القيمة المضافة المسددة مع الضريبة التراكمية نجد أنها (28) ، بينما بلغت (105) في الضريبة التراكمية السابقة، حيث كانت هذه الزيادة بسبب فرض الضريبة على اجمالي قيمة السلعة عدة مرات (حوال خمس مرات) وبالرغم من حصيلة الضريبة التراكمية الوفيرة فقد مالت الكفة في بداية السبعينات الى تزايد استخدام اسلوب الضريبة على القيمة المضافة نظراً لتمتعها بجميع مزايا الضرائب السابقة ، فهي تشبه الضريبة التراكمية بفرضها بسعر موحد على جميع مراحل الانتاج والسلع والخدمات وكذلك ان عبئها الضريبي الناجم عنها لا يتأثر بطول أو قصر دورات الانتاج والتوزيع ويتمثل بالنسبة للمنتجات عند تساوي الثمن⁽²⁾، وتكفل المساواة

(1) د. عبد المجيد ، دراز ، حامد ، مبادئ الإقتصاد العام ، الدار الجامعية للنشر ، 1998 ، ص 205 .

(2) د. عبد المنعم ، عبد الغني ، على ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، 1995 ، ص 27 .

في توزيع العبء الضريبي وذلك فيما يتعلق بالمنتجات الوطنية والأجنبية أو بصرف النظر عن طول أو قصر الدورات الاقتصادية وإذا كانت أدوات الانتاج مميكنة أو عمل يدوي .

بالإضافة لتشجيعها للاستثمارات لأنها ستسمح للمستثمر بخصم الضريبة السابق سدادهما على المشتريات من الآلات والمعدات اللازمة لممارسة النشاط الانتاجي ، وكذلك تساعد على ترشيد الإستهلاك من خلال تأثيرها على القوة الشرائية للنقود حيث تزيد من مدخرات المستهلك اذا خفض استهلاكه أو تؤول الى الخزنة العامة اذا تم انفاقها وخضعت للضريبة فهي تبقى المدخرات الاجبارية وعلى حساب الاستهلاك الخاص وتحدد وتحسب الضريبة بإحدى الطريقتين :

1- الخصم المباشر (direct method) :

حيث يتم استئزال رقم الاعمال في أول الفترة أو مرحلة معينة من اجمالي رقم الأعمال في نهايتها ثم تحسب الضريبة على الفرق بينهما⁽¹⁾

2- طريقة الخصم غير المباشر (indirect method) :

حيث يتم حساب الضريبة على اجمالي رقم الأعمال في نهاية المرحلة ومن ثم تخصم منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة أي بدلاً من طرح قيمة المشتريات من المبيعات وتطبيق معدل الضريبة على الفرق فاننا نقوم بخصم الضريبة على المشتريات من الضريبة على القيمة المضافة (v.a.t) .

يؤخذ على طريقة الخصم المباشر بأنها لا تأخذ بعين الاعتبار ما اذا كان رقم المبيعات السابق معفياً من الضريبة أو يخضع لسعر مختلف عن السعر المعلق في المرحلة التي تم فيها حساب الضريبة ، إلا أنها بالمقابل تنتهي بالمحافظة على الاعفاء المقرر في أي مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع ولا تتطلب اظهار قيمة الضريبة منفصلة عن ثمن البيع في الفواتير وبالإضافة لسهولة التطبيق العملي .

وتتميز طريقة الخصم غير المباشر أنها تساعد على تحديد مقدار الضريبة بدقة في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع وتشرك المكلفين مع الادارة الضريبية في الرقابة على تحصيل هذه الضريبة لأن ذلك من مصلحتهم التأكد من سداد الضريبة في المرحلة السابقة حتى يتسنى لهم خصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم ، ويعاب على هذه الطريقة في الخصم غير المباشر اظهار قيمة الضريبة منفصلة عن ثمن السلعة في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع وكذلك صعوبة التطبيق في حال السلع المعفاة⁽²⁾.

(1) د. سعيد عبد المنعم ، محمد الضريبة العامة على المبيعات ، 2002، ص13

(2) د. عاطف حسن النقلي، د.عبد الستار سلمى، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة النصر، الزقازيق، 2005/ 2006 ص310 وما بعدها.

المبحث الثالث

مصادر وقنوات توزيع وإعادة توزيع الدخل

احتلت مسألة توزيع الدخل القومي مكانة هامة في النظرية الاقتصادية ، ومحوراً أساسياً في بناء النماذج الاقتصادية ، وتحديد اتجاه السياسات الاقتصادية ، واعتبرت مسألة التوزيع من أهم القضايا الأكثر ارتباطاً بالاقتصاد السياسي⁽¹⁾. وحسب وصف الاقتصادي السويدي (JAN TINBERGEN) الحائز على جائزة نوبل بالاقتصاد ، الذي اعتبر مسألة توزيع الدخل القومي بأنها العمود الفقري للسياسة الاقتصادية .

أولاً - الإتجاهات التاريخية لتوزيع وإعادة توزيع الدخل القومي :

تطورت نظرية توزيع الدخل مع تطور النظريات الاقتصادية وتطور مفهوم ودور الدولة ، وكانت اهتمت الحضارات القديمة (الفينيقية والآشورية والمصرية) بمسألة توزيع الدخل ، وكذلك ظهرت في حضارة اليونان اهتمامهم بالمشاكل الاقتصادية والتي عالجوها من خلال دراساتهم الفلسفية والسياسية والأخلاقية ، وذكر في كتابات أفلاطون (القوانين) بعض الأفكار التي تتعلق بقضايا الانتاج وتوزيع الدخل ، مثل معارضته لتراكم الثروات ومطالبته بتقسيم الأراضي والمساكن والأموال بين المواطنين ، وكذلك تأييده لتدخل الدولة لتحديد عدد السكان والملكية ومراقبة تخزين الذهب وتحديد الفائدة ومحاربة الريح وتنظيم الأسعار⁽²⁾ ، وكذلك نادى أرسطو بإلغاء الملكية العامة والتمسك بالملكية الخاصة ووقف بشدة ضد الربا والاقتراض بالفائدة انطلاقاً من مقارنته بين النقود في دورها الطبيعي والدور غير الطبيعي الذي تلعبه عندما تستعمل من أجل الربا .

أما في العصر الإسلامي فقد احتلت قضايا توزيع الدخل مكانة هامة لدى الفقهاء والفلاسفة المسلمين ، وكان هذا الإهتمام يعود الى فلسفة الدين الإسلامي في بناء مجتمع العدالة والمساواة . حيث العديد من المفكرين مثل ابن رشد وابن سينا قد تطرقوا لدراسة المال وتوزيعه وإعادة توزيع الدخل والعدالة في التوزيع ، وكان المفكر العربي ابن خلدون قد درس مصادر الثروة ، وعالج مسألة اختلاف مستويات الدخل بين الفئات الاجتماعية وعدالة التوزيع في كتاباته⁽³⁾ ، والعديد من العلماء المسلمين مثل المقريزي والغزالي والماوردي والقاضي وأبو يوسف وآخرون فقد درسوا قضية التوزيع والعوامل المؤثرة فيها⁽⁴⁾.

(1) The distribution of income is central tone of the most enduring issues in political economics . www.econlib.org . Distribution of income , by FRANK LEVY the Concise encyclopedia of Economics library of Economics and liberty.

(2) د. سفر ، اسماعيل ، د. دليلة ، عارف ، تاريخ الأفكار الاقتصادية ، جامعة دمشق ، الطبعة السادسة ، 1993 ، ص 25

(3) ولعوا ، فتح الله ، الإقتصاد السياسي وتوزيع المداخل والنقود والإئتمان ، دار الحداثة ، بيروت ، الطبعة الأولى 1981 ، ص 9

(4) العلي ، صالح حميد ، توزيع الدخل في الإقتصاد الإسلامي والنظم الاقتصادية المعاصرة ، دار اليمامة للطباعة والنشر والتوزيع ، دمشق ، بيروت ، الطبعة الأولى 2001 ، ص 140-141 .

أما في الجانب الأوروبي حيث سيطرت السلطة الدينية في القرون الوسطى ممثلة في (سلطة الكنيسة) التي عالجت قضية توزيع الدخل بطريقة تحليلية ذات طابع سوسولوجي ، وقسم الفيزيوقراطيون المجتمع إلى ثلاث طبقات اجتماعية هي طبقة ملاك الأراضي وطبقة المزارعين وطبقة عقيمة تشتمل على الصناع والتجار وباقي المهن غير الزراعية، وحرّم في ذلك الوقت رجال الدين الذين يعملون بالفلسفة والقانون لدى الفيزيوقراطيين القروض بالفائدة واهتموا بعدالة الأجور والأرباح⁽¹⁾ .

1 اتجاهات توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي عند الليبراليين :

تمثلت المدرسة الليبرالية بأفكار آدم سميث وديفيد ريكاردو⁽²⁾ حيث اهتم سميث بتوزيع الدخل على ثلاث طبقات، طبقة العمال وتحصل على الأجور، وطبقة الرأسماليين وتحصل على الأرباح ، وطبقة الملاك للأراضي وتحصل على الربح ، واعتبر سميث الأجر هو الناتج التعويضي الطبيعي عن العمل ويجب أن يتطابق مع الحد الأدنى من الوسائل الاستهلاكية الضرورية لمعيشة العامل وعائلته ، ويرى سميث أن تحسين وضع الطبقات الدنيا من الشعب يعود بالفائدة على الشعب كله ، وان الأجور العالية تخلق الحافز على العمل وزيادة الإنتاجية . أما الأرباح فتعود إلى الربح الصناعي الذي يعد هو الشكل الأساسي للربح ، أما ريع الأرض والفائدة فهما شكلان ثانويان ، واعتبر سميث بأن الدخل ينتج عن عمل العمال المأجورين ويقسم فيما بعد إلى أجر تذهب إلى العمال كتعويض عن عملهم والقسم الآخر كتعويض عن رأس المال على شكل أرباح رأسمالية. وبذلك ينتج الربح عن عملية تبادل غير متكافئ بين رأس المال والعمل . واعتبر ريع الأرض هو الإقتطاع الأول من نتاج العمل المبذول في استثمار الأرض.

أما بالنسبة لديفيد ريكاردو فقد أضاف مهمة جديدة للاقتصاد السياسي تتمثل في توزيع الناتج الاجتماعي والقوانين التي تحكم ذلك التوزيع بين الملاك والرأسماليين والعمال⁽³⁾ . واعتبر ريكاردو أن العمل هو المولد الوحيد للدخل اعتماداً على القيمة في العمل ، حيث أرجع ريكاردو قيمة العمل إلى كمية العمل الضروري لإنتاج الأجر، أي كمية العمل الضروري لإنتاج البضاعة (العمل) التي يحصل عليها العامل لإنتاج قوة عمله، وكان ريكاردو قد فرق بين الأجر الحقيقي والأجر الاسمي ، وحدد الأجور النسبية بمعزل عن حجمها ككتلة نقدية بل كنسبة مقارنة بالأرباح التي تحصل عليها طبقة الرأسماليين ، وبالتالي فإن الأجور النسبية للطبقة العاملة قد تنخفض مع ارتفاع الأجور الاسمية والأجور الحقيقية لها . واعتقد ريكاردو أن الأرباح ترتبط بعلاقة عكسية مع الأجور، حيث أن أي زيادة في الأجور لن تؤدي سوى إلى نقص الأرباح، دون أن تؤثر على الأسعار التي تبقى ثابتة لأن العمل المبذول في إنتاجها لن يتغير. وبالتالي كان ريكاردو من المؤيدين لضغط

(1) ولعوا ، فتح الله ، مرجع سابق ، ص 9 .

(2) د ، دليلة ، عارف ، مرجع سابق ، ص 232 .

(3) د. د. ولعو ، فتح الله ، مرجع سابق ، أسس الإقتصاد السياسي والضرائب لديفيد ريكاردو .

الأجور إلى حد الكفاف لإبقاء الطبقة العاملة على قيد الحياة وذلك لزيادة الأرباح في أيدي الطبقة الرأسمالية التي تمثل مصلحة الأمة وتملك الدافع الأكبر للإزدهار .

من هنا نستنتج أن أفكار المدرسة الكلاسيكية (الليبراليون) استقرت على تثبيت الأجور أو دخل العمل عند الحد الضروري لحياة العامل ، وبالتالي تعظم عائد رأس المال حسب سميث أو تعظم عائد الملكية العقارية حسب ريكاردو ، على اعتبارهما المكونان القادران على إعادة تكوين الثروة وزيادة عملية الادخار⁽¹⁾. وبالنتيجة مع غياب دور الدولة ودفع الأجور الى الحد الأدنى كانت عملية إعادة توزيع الدخل تتم في غير صالح الطبقة العاملة أي الطبقة الفقيرة وذلك لصالح الطبقة الرأسمالية وملاك الأراضي في ضوء هدفها الأساسي في زيادة الإيداع وزيادة التراكم الرأسمالي الذي يعتبر أساس التنمية الاقتصادية لتحسين الوضع الاقتصادي⁽²⁾ وانتهى الأمر إلى الإبقاء على عدم عدالة توزيع الدخل ، وكذلك إلى تفضيل الضرائب على الإستهلاك من الضرائب على الدخل ، أي تفضيل الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة وبالتالي تصبح إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفقراء تضحية بالتقدم في سبيل الإشباع الحالي .

(2) الاتجاه الماركسي في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي :

اهتم ماركس بدراسة عملية توزيع وإعادة توزيع الدخل من خلال تحليله لمفهوم القيمة وتفسيره لفائض القيمة الذي يستولي عليه الرأسمالي بدون مقابل ، واعتبر ماركس أن قيمة المواد المنتجة تحدد بكمية العمل الضرورية اجتماعياً لإنتاجها⁽³⁾. واعتبر أن فائض القيمة هو الفرق بين قيمة ساعات العمل التي استغرقتها الإنتاج وأجر العامل الذي قام بالإنتاج ، وهو يتحقق من خلال قوة العمل التي يقوم بها العامل ، وإن أجر العامل لايزيد عن الحد الأدنى للمعيشة ، وتعتبر قوة العمل التي يقوم بها العامل هي المصدر الوحيد للربح الذي يجنيه الرأسماليون من استغلالهم لقوة العمل ونتيجة تملكهم لوسائل الإنتاج. وبالتالي يرى ماركس أن تراكم الثروات أو فائض القيمة في يد طبقة الملاك تؤدي إلى نقصان معدل الأرباح وتركز الإنتاج في أيدي القلة من الرأسماليين واتساع طبقة العمال (البروليتاريا) وإلى زيادة جيوش العاطلين عن العمل التي تنذر بانهايار النظام الرأسمالي الذي يمتلك المرونة الكافية لمقاومة عملية الانهيار الحتمية لذلك النظام . ونتيجة لذلك نرى أن الماركسية كانت من مؤيدي عملية إعادة التوزيع للدخل والثروة في صالح الشعب المالك الحقيقي لوسائل الإنتاج في المجتمع وكل حسب كمية ونوع العمل الذي يبذله في المجتمع ، مع التسليم بضرورة اختلاف الأجور بصفته باعثاً قوياً على النشاط الإقتصادي وبالتالي فإن إعتبرات الإنتاجية قد استلزمت في المفهوم الماركسي الإبقاء على التفاوت في الدخل بينما إعتبرات العدالة الإجتماعية تستلزم إعادة توزيع الدخل وذلك من خلال فرض الضرائب غير المباشرة .

(1) د. كريم ، محمد الزكي ، آثار سياسة صندوق النقد الدولي على توزيع الدخل القومي ، الطبعة الأولى ، 2004 ص 64

(2) د. عارف ، دليلة ، سفر ، اسماعيل ، مرجع سابق ، ص 412

(3) د. عارف ، دليلة ، سفر ، اسماعيل ، مرجع سابق ، ص

(3) الاتجاه الكنزي في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي :

لقد أحدث الاقتصادى (جون مينارد كينز) تحولاً كبيراً في الفكر الاقتصادى عندما انتقل من التحليل على المستوى الجزئى إلى التحليل الاقتصادى على المستوى الكلى وبين في كتابه (النظرية العامة في العمالة والفائدة والنقد) الذي يعد إنجيل الكينزية⁽¹⁾. إن إنخفاض الإستهلاك لم يعد شرطاً ضرورياً لإرتفاع الإدخار وارتفاع الإستثمار، بل على العكس أصبح ارتفاع الإستهلاك هو السبيل لارتفاع التشغيل والدخل القومي وعاملاً مهماً لإرتفاع الإدخار، ولم يعد من المؤكد تحول كل إدخار إلى الإستثمار وبالتالي انعدمت كل مبررات عدم عدالة توزيع الدخل، وبين أيضاً مفهوم الدخل القومي حيث اعتبر كينز أن الإنتاج الرأسمالي لا يخلق الطلب المناسب له وإنما الطلب الفعال المصحوب بالقدرة الشرائية الذي يواجه العرض المتزايد من الإنتاج، وكان قد قسم الطلب إلى نوعين :

- طلب على السلع الاستهلاكية الذي يشكل دخل الطبقة العاملة.

- وطلب على السلع الاستثمارية الذي يرتفع مع ارتفاع مستوى العائد الحدي لرأس المال.

وبارتفاع الطلب الكلى المشكل من كلا الطرفين يحفز جانب العرض لزيادة الإنتاج ويؤدي إلى زيادة الدخل القومي، الذي يعود ليتوزع بين الأجور للعمال والأرباح للمستثمرين ليخلق كلا منهما الطلب الخاص به .

لقد كان لأزمة الكساد الكبير التي تعرض لها النظام الرأسمالي عام 1929 أثر كبير على عملية توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي الذي عجز النظام الرأسمالي عن حلها، نتيجة ارتكاز التحليل النيوكلاسيكي على فرضية التشغيل الكامل وقانون التوازن التام (قانون ساي) للأسواق، حيث اعتبر كينز إن أهم أسباب الأزمة هو الانخفاض الكبير في الطلب الفعلي عن العرض الفعلي مما خلق فجوة كبيرة بين العرض والطلب وبالتالي أخذ يبحث كينز في الآلية التي تدفع بالطلب الفعلي الكلى ليوافق العرض الكلى وليكبح الفجوة والخروج من أزمة الكساد الكبير، وبالتالي كان قد وجد أن تقليل الفوارق بين الدخل والثروات والعمل في صالح الطبقات ذات الدخل المحدود (ذات القدرات الشرائية المنخفضة) التي تتمتع بميل حدي مرتفع للإستهلاك⁽²⁾، وذلك من خلال تدخل الدولة في بناء المشروعات وخلق فرص العمل، والذي بدوره يزيد من الحصول على الدخل ويتحرك نتيجة لذلك الطلب على السلع الاستهلاكية والذي يزيد الحافز على الإستثمار، وزيادة الطلب على السلع الرأسمالية (الاستثمارية)، وبتحريك الطلب الكلى باتجاه العرض الكلى الذي تجاوزه تزيد التدفقات النقدية وفق آلية المضاعف والمعجل .

ولابد لنا أن نشير بأن كينز لم يهدف من خلال إعادة التوزيع للدخول والثروات إلغاء التفاوت في الدخل وتغيير في البنيان الإجتماعي، بل على العكس فقد هدف إلى معالجة مشكلة إنخفاض الطلب الفعلي عن طريق رفع

(1) د. دليلة، عارف، د سفر، اسماعيل، مرجع سابق، ص 569

(2) د. الزكي، كريم محمد، مرجع سابق، ص 73 عن

مستوى الإستهلاك لدى الطبقات ذات الدخل المحدود ، وبالتالي بدا التفاوت في الثروات واضحاً في طبيعة وبنية النظام الرأسمالي التي تستند إلى قوى السوق التي تؤدي إلى الإحتكارات وسلطة تحديد الأجور والأسعار وبالتالي إلى عدم عدالة توزيع الدخل بشكل واضح، وأصبحت سياسة إعادة توزيع الدخل في البلاد الرأسمالية في الوقت الحاضر هدفاً للسياسة المالية وسبباً لمعالجة التناقضات الرأسمالية .

إن التفاوت الكبير في توزيع الدخل على أعقاب الألفية الثانية وعدم تصور الأزمات أو الانكماش ، وعدم الاهتمام بشكل جوهري في عملية إعادة التوزيع للدخل القومي لصالح الضعفاء والتركيز على التوزيع غير المتكافئ لصالح الأغنياء كان المحفز الكبير للثورة الماركسية والثورة الكينزية في القرن العشرين .

توزيع وإعادة توزيع الدخل في الفكر الإسلامي :

تقوم فلسفة الفكر الإسلامي في إعادة توزيع الدخل على تحريم الإسلام للإكتناز ورفض تجميع الثروات بين أيدي القلة في المجتمع بغية تحقيق العدالة والتقليل من التفاوت بين الدخل الى الحدود المقبولة شرعاً⁽¹⁾.

وأهم أدوات إعادة توزيع الدخل في الفكر الاسلامي :

الأدوات الإلزامية :

حيث تكون هذه الوسائل واجبة الأداء على الفرد المسلم وتهدف الى تحقيق التوازن في المجتمع وتغطية الضمان الإجتماعي مثل :

الزكاة : وتفرض على مال المسلم المملوك له ملكية تامة ، وتختلف نسبتها وطرق حسابها باختلاف نوع المال المدفوع عنه الزكاة وفق شروط محددة ، والزكاة تعتبر مساعدة طارئة لمدة محددة الى أن يجد الفرد العمل الذي يسعى اليه ، أو يناسبه ويؤمن له مستلزمات الحياة ، وان الا تكون الزكاة محفزة لعدم البحث عن عمل ليبقى الفرد ضمن إطار البطالة⁽²⁾.

الصدقات : واهمها صدقة الفطر ، وتعد الصدقات من الواجب أن يتم توزيعه وفق أصول الشريعة الإسلامية والمحددة في قوله تعالى : ((إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليكم حكيم))⁽³⁾.

الإرث : حيث وضحت أسس توزيع الإرث في الكثير من كتب الفقه ، لامجال لذكرها هنا .

(1) منصور ، أحمد أبراهيم ، أطروحة دكتوراه ، عدالة التوزيع والتنمية الإقتصادية ، رؤية اسلامية مقارنة ، مركز دراسات الوحدة العربية ، الطبعة الأولى ، بيروت ، 2007 ، ص 234 .

(2) منصور ، أحمد أبراهيم ، مرجع سابق ، ص 177 .

(3) القرآن الكريم ، ((سورة التوبة)) الآية رقم 60 .

الوسائل الاختيارية :

وهي وسائل تعتمد على إعادة توزيع الدخل والثروة وتحقيق التكافل الإجتماعي ما بين الأفراد ومنها : الوصية ، الهبة ، العارية ، الأضحية .

الأدوات الاختيارية الإلزامية : وهي وسائل ذات طبيعة خاصة تكون في أصلها اختيارية إلا أنها تصبح إلزامية على الفرد بعد أن يفرضها هو نفسه على ذاته ومنها : الوقف ، الكفارات المالية ، النذر ، بالإضافة الى مجموعة كبيرة من التعاليم التي ينص عليها الإسلام مثل الإختصاص ، والهدى ، وموسم الحج والعقيقة والكفارات والفدية والنذور والقرض الحسن ، والحنث باليمين ، والإيلاء والظهار، وكذلك شمول الإسلام على العناية بالكبار السن والعجزة والمرضى والمحتاجين⁽¹⁾

ثانياً - وسائل وقنوات إعادة توزيع الدخل القومي :

كان لتطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية وتدخلها في النشاطات الاقتصادية ، ومانتج عن هذا التدخل الذي وصل في بعض الأحيان إلى استئثار الدولة بنسبة كبيرة من الإنتاج جعلها تنتم بطابع الاحتكار ، الأمر الذي أدى لتراكم الثروات بأيدي القلة مما أدى إلى سوء توزيع الدخل بين الفئات الاجتماعية المختلفة والى ضعف القوة الشرائية لدى الفئات الأفقر في المجتمع والتي تشكل الغالبية العظمى من السكان وبالنهاية إلى الكساد والأزمات الاقتصادية⁽²⁾.

هذا كان المحفز الرئيسي لعملية إعادة توزيع الدخل وإصلاح الخلل في عملية التوزيع وخلق التوازن ، وتعتبر الدولة هي الجهة الأقدر على إدارة عملية إعادة التوزيع ، متمثلة بسلطتها التنفيذية وخصوصاً سياساتها المالية من خلال الموازنة العامة للدولة .

إن منهج تدخل الدولة في إعادة التوزيع للدخل القومي تتم من خلال سياساتها وأدواتها المباشرة وغير المباشرة التي تحمل في طبيعتها أثر على توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في الدولة المعنية وبدرجات متفاوتة حسب الإجراءات والسياسات ومدى ارتباطها بالدخل لكل طبقة .

ويمكن تجميع هذه الأدوات والسياسات في أربع مجموعات⁽³⁾ :

- وسائل إعادة التوزيع على مستوى التوزيع الأولي .
- وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسات الاجتماعية .

(1) منصور ، أحمد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص 178

(2) د. حبيب ، مطانيوس ، مرجع سابق ، ص 66

(3) رسالة ماجستير ، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي ، الطالب منذر يوسف ونوس ، بإشراف الدكتور رسلان خضور ، جامعة

دمشق ، 2010/2011 ، ص 48

- وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسات النقدية .
- وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسات المالية .

ونظراً لقصر البحث على دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي ولتداخل هذه الأدوات والسياسات وتوضيح موقع الضريبة على القيمة المضافة من خلال سياسات الحكومات المالية في إعادة توزيع الدخل القومي التي تظهر آثارها بشكل مباشر على حياة المواطنين ، سوف يتم التركيز على الأدوات والوسائل المرتبطة بالسياسة المالية (جانبا الضرائب)، حيث تعتبر السياسة المالية أداة الدولة المحورية للتحكم بالظروف الاقتصادية .

لن نتطرق للتفاصيل فيما يتعلق بقنوات إعادة توزيع الدخل القومي على مستوى التوزيع الأولي وعلى مستوى السياسات الاجتماعية وعلى مستوى السياسة النقدية وسوف نشير فقط للخطوط العريضة في هذه الوسائل و السياسات ، ولابد لنا أن نشير بأن هذه السياسات جميعها تتطوي تحت بنود الإنفاق العام في الموازنة العامة للدولة . (جانبا الإنفاق) .

وفي نظرنا فإن عملية إعادة التوزيع ليست من خلال التركيز على سياسة بعينها أو أداة بذاتها وإنما من خلال انسجام وترابط وتناغم بين جميع الأدوات والسياسات والبرامج التي تعتبر من أولى مسؤوليات الحكومات على اختلاف مذاهبها واتجاهاتها وأنظمتها السياسية والاقتصادية التي تنتهجها الدولة بهدف الحد من عدم عدالة التوزيع .

1) عملية إعادة التوزيع على مستوى التوزيع الأولي للدخول :

(أي توزيع العائد بين عناصر الإنتاج) كانت في صلب آلية التوزيع بالنظم الاشتراكية ، حيث تؤثر الدولة في التوزيع الأولي للدخل القومي عن طريقين⁽¹⁾ :

- الأول من خلال خلق دخول المنتجين
- والثاني عن طريق تحديد مكافآت عوامل الإنتاج .

وتمثلت في إطار سياسة الدولة المالية عن طريق الإنفاق العام الذي أخذ مسارين :

الأول : عن طريق الإنفاق الحقيقي الذي يؤدي إلى زيادة الناتج القومي بشكل مباشر .

الثاني : عن طريق النفقات التحويلية بين القطاعات الاقتصادية .

ويمكن للدولة أيضاً تحديد الدخل لكل عامل من عوامل الإنتاج ، أو تحديد أسعار السلع لقطاع معين أو محصول معين ، أو تقسيم السلع إلى ضرورية وكمالية ، بحيث توضع أسعار منخفضة للسلع التي تراها الحكومة ضرورية وأسعار مرتفعة للسلع التي تراها كمالية ، ويظهر دور الدولة هنا في تأثيرها على عملية

(1) د. رفعت ، المحجوب، إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1968، ص⁸

التوزيع وإعادة التوزيع بالتعديلات التي تتم على التوزيع الأولي للدخل ، من خلال تأثيرها على حصة العمل من عائد العملية الإنتاجية وعلى حصة الأرباح كعائد لرأس المال .

(2) وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسات الاجتماعية:

فمن خلال النفقات الاجتماعية العامة التي تأخذ الشكل النقدي أو العيني، أو الإعانات لفئات محددة من المجتمع. وذلك عن طريق الإجراءات والأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الحكومة بهدف تحسين مستوى معيشة الأفراد ورفع مستوى الرفاه الاجتماعي . ويأخذ الإنفاق العام الاجتماعي الشكلين الرئيسيين التاليين : الإنفاق الحقيقي والإنفاق الناقل طبقاً للتقسيم الشهير الذي افترضه (PIGOU)⁽¹⁾ ، حيث تعتبر النفقة العامة ناقلة إذا تمكنت من نقل القوة الشرائية من طبقة إلى أخرى في المجتمع ، أو داخل نفس الطبقة أو من فئة إلى أخرى مثل الإعانات الاجتماعية والاقتصادية (البطالة والشيخوخة والمرضى) . أما النفقات العامة الحقيقية : فهو ما تنتفقه الحكومة في سبيل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لإشباع الحاجات العامة مثل النفقات الموجهة كرواتب الموظفين في مجال الخدمات العامة مقابل ما يقومون به من أعمال أو خدمات يؤدونها، ويمكن النظر لتلك النفقات من زاويتين⁽²⁾ :

- الزاوية الأولى : مدى الاستفادة من النفقة العامة الحقيقية من قبل الأفراد حيث تقسم النفقة العامة الحقيقية إلى نفقة قابلة إلى التقسيم ونفقة عامة غير قابلة للتقسيم ، حيث القابلة للتقسيم تستخدم لتيسير المرافق العامة والخدمات العامة كالصحة والتعليم ويتم تحديد الشخص المستفيد من الخدمة وحجم الاستفادة ، أما النفقة العامة غير القابلة للتقسيم فهي التي تحقق منفعة عامة جماعية لا يمكن تحديد المستفيد منها مباشرة ، وبالتالي من الصعب تحديد نصيب كل فرد منها وخير مثال على ذلك النفقات العامة على الدفاع والأمن والقضاء .
- الزاوية الثانية : يتم تقسيم النفقات العامة الحقيقية إلى جارية واستثمارية، الجارية تستخدم لتمويل ولتيسير المرافق والخدمات العامة، والنفقات العامة الحقيقية الاستثمارية هي الموجهة إلى إنشاء المشاريع التنموية..... ذات النفع العام مثل المشافي والمدارس وغيرها ، ويعتمد نجاح هذه السياسة الاجتماعية على مدى حجم التدخل في إعادة توزيع الدخل القومي ومستوى تطور علاقات الإنتاج والوعي الاجتماعي.

(1) د. الزكي ، كريم محمد ، مرجع سابق ، ص 91 .

(2) د. الزكي ، محمد كريم ، آثار سياسات صندوق النقد الدولي على توزيع الدخل القومي ، الطبعة الأولى ، 2004 ، ص 92 .

(3) وسائل إعادة التوزيع على مستوى السياسات النقدية :

هنالك سجل طويل بين المفكرين الإقتصاديين ، تمثل في وجهتين للنظر⁽¹⁾ بأهمية السياسة النقدية وآثارها على النشاط الإقتصادي ، وكانت وجهة نظر (مدرسة شيكاغو) التي تمثلت بنظرة النقديون أن التغيرات في عرض النقود هي المحدد الأساسي للتغير في الإنفاق الكلي وخصوصاً في المدى القصير، وإن عرض النقود هو السبب الرئيسي للتغير في الدخل النقدي ، وزيادة الأرصدة النقدية تؤدي إلى زيادة مباشرة في الطلب على الأرصدة العينية والمالية . ووجهة النظر الثانية الخاصة بالكنزيين الذين عملوا على تطوير النظرية العامة لكيّنز وطالبوا بتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي والذين اعتبروا أن التغيرات في المكونات المختلفة للطلب الكلي تؤثر بشكل مباشر على الدخل والتشغيل وبالتالي على مستوى النشاط الإقتصادي وكانوا قد عظموا السياسة المالية على حساب السياسة النقدية . والسبب في هذا الاختلاف بوجهات النظر يعود كما يراه بعض الإقتصاديون إلى الكيفية التي وفقاً لها ينتقل اثر التغيرات التي تحدث في كمية النقود إلى النشاط الإقتصادي والتي يطلق عليها ميكانيزم انتقال أثر السياسة النقدية : The Transmission Mechanism of Monetary Policy

حيث التغيرات في عرض النقود يؤثر بدوره على سعر الفائدة الذي بدوره يؤثر على الاستثمار والاستهلاك ومن ثم على الطلب الكلي وعلى الدخل عن طريق عمل المضاعف ، وبالتالي فإن سعر الفائدة هو الرابط بين القطاع الحقيقي والقطاع المالي في الإقتصاد .

وبالمقابل لم تتطرق كثير من الأبحاث إلى دور السياسة النقدية في إعادة توزيع الدخل القومي وكان لها الدور المساعد⁽²⁾ للسياسة المالية حسب رأي الكنزيون . وانطلاقاً من أهم أدوات السياسة النقدية في التأثير على عرض النقود لتحقيق أهدافها النهائية في النمو واستقرار الأسعار ، فإنها تؤدي بشكل غير مباشر إلى إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تأثيرها على سعر الفائدة وآثارها على التضخم والكساد .

ويعتبر التضخم ظاهرة نقدية تحدث نتيجة النمو في الكتلة النقدية بسرعة أكبر من النمو في الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة واضحة في متوسط نصيب الوحدة من كمية النقود المتداولة ، وبعد التضخم انعكاساً لإختلالات بنيوية عديدة في الإقتصاد أهمها عدم التناسب بين الكتلة النقدية والسلعية التي تحمل في طياتها آثاراً على عملية إعادة التوزيع للدخل القومي لصالح الفئات ذات الدخل العالية (أصحاب الملكية) على حساب الفئات ذات الدخل المنخفض (أصحاب العمل) ، حيث يكسب أصحاب الملكية نتيجة التضخم بسبب ارتفاع أرباحهم الناتجة من ارتفاع الأسعار بمعدل أسرع من ارتفاع تكاليف الإنتاج ، وبالتالي ارتفاع قيم السلع والخدمات التي ينتجونها، وكذلك ارتفاع أسعار مخزوناتهم ، وبالنتيجة الإزدياد في دخولهم النقدية ، على عكس أصحاب الدخل

(1) د. معتوق ، سهير محمود ، النظريات والسياسات النقدية ، الدار المصرية اللبنانية ، ص 181 .

(2) د. بوادجي ، محمد عبد الرحيم ، د، الحريري ، محمد خالد ، الإقتصاد الكلي ، منشورات جامعة دمشق ، مركز التعليم المفتوح ، 2004 ، ص 236 .

المنخفضة والثابتة التي لا ترتفع أجورهم لا بالسرعة ولا بالنسبة التي ترتفع بها الأسعار نتيجة التضخم ، وبالتالي تنخفض أجورهم الحقيقية . وبعض الاقتصاديون يرون بأن التضخم عبارة عن ضريبة ضمنية (مستترة) يدفعها الأفراد لصالح أصحاب الأملاك ، ويمكن التمييز بين فئتين في المجتمع لجهة التأثير بالتضخم فئة المقرضين والمنتجين ورجال الأعمال حيث تعتبر المستفيد الأكبر من ارتفاع معدلات التضخم ، وفئة المقرضين وأصحاب الدخول الثابتة والتي تعتبر الأكثر خسارة من ارتفاع الأسعار التي تخفض دخولها الحقيقية بقيمة انخفاض القيمة الشرائية لوحدة النقد. وللدولة دور هام في السيطرة على التضخم أو استغلالها في تحقيق بعض الأهداف السياسية والاقتصادية، حيث هنالك ارتباط قوي ومباشر بين السياسات الاقتصادية وأهدافها وفعاليتها وبين الجوانب البنوية للنظام الاقتصادي والسياسي.

والشكل الثاني لانعكاس السياسات النقدية على إعادة توزيع الدخل القومي من خلال التغير في أسعار الفائدة التي تعتبر من قنوات إعادة توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية المختلفة ، وتحمل التقلبات في أسعار الفائدة ابعاداً توزيعية بين المقرضين والمقرضين ، وذلك بمقارنة أسعار الفائدة مع معدل العائد على الإستثمار أو بمعدل التضخم الذي يوضح لنا مدى انحراف التوزيع لصالح الفئة المقرضة أو المقرضة ، حيث يغلب على المقرضين أن يكونوا من أصحاب الدخل المحدود الذين يقرضون مدخراتهم بهدف الحصول على دخل إضافي لتأمين وسائل المعيشة الضرورية ، وبالمقابل المقرضون غالباً ما يكونوا من أصحاب الرساميل والدخول العالية التي تلجأ للقروض لتمويل استثماراتها .

4) الفساد ودوره في إعادة توزيع الدخل القومي :

يعرف الباحث الاقتصادي الدكتور (رسلان خضور) الفساد بأنه تطوير للممارسات غير المشروعة التي تتعارض مع الأنظمة والقوانين وسوء استخدام السلطة والتجاوزات المفرطة وسوء الإدارة واستخدام المنصب الحكومي والوظيفة العامة لتحقيق مكاسب خاصة وتحويل الأصول العامة للاستخدام الخاص . ويشمل الفساد على الرشوة والابتزاز والاختلاس واستغلال النفوذ والحصول على المميزات والخدمات أو الريع أو العمولة من خلال تقديم خدمة أو إنشاء معلومة عن العقود والتهرب الضريبي والتساهل في تنفيذ الإنشاءات العامة وغسيل الأموال والإتجار بالرخص وشراء الأصول الانتخابية . ويلعب الفساد بهذا الشكل دوراً في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الإمتيازات والنفوذ وخصوصاً في البلدان التي تعاني انخفاضاً في مستوى المعيشة في ظل دور ضعيف للدولة في التوزيع الأولي للدخول لا يتناسب مع تكاليف المعيشة ، وبينت الدراسات الحديثة على تفاقم ظاهرة الفساد وخصوصاً في المناصب الوظيفية العليا ، حيث كان للفساد الدور الأكبر في تفاقم توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنية وصاحبة النفوذ في تلك الدول ، ولا تقتصر المشكلة عند هذا الحد بل بتهديب أو تسرب هذه الأموال إلى الخارج بشكل إبداعات لتبعد الشبهات عنها أو للاستهلاك الترفي (1) ، وغني عن البيان

(1) د. القاضي ، حسين ، سوء توزيع الثروة ، ندوة الثلاثاء الإقتصادي الثانية والعشرون ، 10/2/2009 ص14

لما لهذا الأمر من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني في تلك الدول ، وخصوصاً لجهة ضعف القوة الشرائية وكبح عملية النمو الإقتصادي بتسرب كمية كبيرة من النقود من الدورة الاقتصادية وضعف الطلب المحلي والقدرة على الادخار والإستثمار وانعكاساته على تزايد البطالة، وتشكيل طبقة طفيلية كمبودورية غير منتجة وتحول في القيم السلوكية والأخلاقية في المجتمع بشكل سلبي .

5) وسائل إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية :

تعتبر السياسة المالية إحدى أهم السياسات الاقتصادية التي تتمثل بالموازنة العامة للدولة ، ومحور عمليات الدولة في التدخل لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل أكثر عدالة وخصوصاً بعد تقادم سوء توزيع الدخل ، وذلك مع تطور النظام الرأسمالي وبروز حالة عدم المساواة واختلال العدالة في التوزيع لصالح أصحاب الربوع والأرباح على حساب أصحاب الأجور حيث اتجهت الدول الرأسمالية بداية تحت الضغوط السياسية للاهتمام بالجوانب الاجتماعية ، ومن ثم لاحقاً لمصلحة الطبقتين العاملة والمالكة لخلق الطلب الفعال وتحريك وتنشيط الدورة الاقتصادية .

وتعرف السياسة المالية ⁽¹⁾ : بأنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الحكومة بغية تحقيق التوازن العام مستخدمة بذلك الوسائل المالية مثل الضرائب والرسوم والنفقات العامة والقروض ، وذلك للتأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية والوصول إلى أهداف السياسة الاقتصادية العامة للدولة. هذا يعني أن الدولة هي من يضع القواعد والإجراءات التي تحدد نسب توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي بما يخدم أهدافها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وعملية التوزيع هذه لا تتم أو تصدر بقرار حكومي أو بإتباع أهواء وميول ورغبات الأفراد، وإنما ترتكز على قواعد موضوعية علمية تتلاءم مع مستوى التطور الاجتماعي والاقتصادي للدولة ودرجة الرفاه الموجودة بالدولة .

واختلفت الدول في إطار عملية التمويل من مرحلة لأخرى ومن نظام لآخر ومن دولة لأخرى ، لكن في إطار إعادة توزيع الدخل القومي كانت تشترك جميعها في تمويل إنفاقها العام عن طريق الضرائب التي تعتبر من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها التنموية . وسيتم التركيز على السياسات الضريبية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي كإحدى وسائل وقنوات توزيع الدخل على مستوى السياسة المالية .

❖ السياسة الضريبية :

هي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع⁽²⁾. وتعتبر الضريبة المورد الرئيسي للحكومات واقتربت الضريبة بوجود الدولة منذ أقدم العصور، حيث

(1) د. كنعان ، علي ، اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية ، دار الحسينين ، سوريا ، 1996 ، ص 219

(2) د. علي كنعان ، مرجع سابق، ص19.

كانت تفرضها السلطة المركزية للإمبراطورية الرومانية بهدف تغطية النفقات العامة ونفقات الحروب ، حيث كانت تجبى بطريقة قسرية دون مراعاة ظروف دافعي الضريبة أو مدى قناعتهم بعادتها . ومع تطور دور الدولة وبروز الطبقة الرأسمالية وتحطيم الحدود بين الإمارات الإقطاعية عن طريق تطور الإنتاج الحرفي ونشوء الأسواق وما استتبع ذلك من نشوء الدولة القومية التي صارت الأسواق وطرق الملاحة من أولى مهامها ، الأمر الذي أدى إلى تزايد الإنفاق العسكري وفرض الضرائب ، ومن ثم أصبحت الضريبة لاحقاً لا تفرض إلا بموجب النصوص القانونية ، حيث بررها روستو على إنها نوع من العقد الاجتماعي بين الفرد والدولة ويدفعها الفرد لقاء الخدمات التي تؤديها الدولة . لقد أصبحت الضريبة وسيلة لتفعيل النشاط الاقتصادي لتأثيرها على المتغيرات الاقتصادية ، الاستهلاك والادخار والاستثمار وكذلك تحديد مستوى الدخل ، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه الضريبة في الحد من التفاوت في الدخل وتحقيق العدالة في التوزيع، وهذا الاتجاه في تطور الضريبة نزع عنها دورها التقليدي الذي تمثل فقط في تأمين الموارد المالية للخزينة العامة للدولة .

❖ الضريبة بالمفهوم الحديث :

هي استقطاع نقدي مباشر تفرضه السلطة العامة على الأفراد والمؤسسات بهدف الحصول على الموارد لتغطية الأعباء العامة ، وتحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها وعقيدتها السياسية . وبالتالي الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دوراً مهماً في السياسة الاقتصادية والاجتماعية وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية بالإضافة إلى دورها التقليدي كمورد يرفد الخزينة العامة للدولة ، وبما أن الدخل القومي هو المورد الرئيسي للإيرادات العامة والإيرادات الضريبية بشكل خاص فإن هذا الاستقطاع الضريبي يتم بمناسبة الإنتاج أو التوزيع أو الإنفاق، وبالتالي فإن حجم الموارد الضريبية يعكس الملامح العامة والرئيسية لهيكل الدخل القومي في المجتمع، هذا بالإضافة لكون الضريبة أداة اقتصادية تساهم في الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بحيث يمكن رفع العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة ، وتخفيضه على أصحاب الدخل المنخفضة ولا تتوقف الأهداف الضريبية عند هذا الحد بل تستخدم الاستقطاعات الضريبية في النظم الاشتراكية أو الدول الآخذة في النهج الاشتراكي كأداة للرقابة على الإنتاج . إن الضريبة تمثل عنصراً هاماً وأساسياً من عناصر الإيراد العام، بالإضافة لاستخدام السلطات السياسية الحاكمة للاستقطاعات الضريبية لتحقيق بعض التوازنات بين الفئات الاجتماعية في الداخل ، وكأداة على صعيد التعامل السياسي الخارجي كاستخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التبادل التجاري مع دولة معينة أو العكس ، وتعتبر الضريبة أداة هامة لخلق نوع من الاستقرار الاقتصادي عن طريق رفع وتخفيض الاستقطاعات الضريبية في حالات الازدهار والانكماش وحالات التضخم لامتصاص القوة الشرائية ، وكذلك من خلال إعفاء بعض الأنشطة الاقتصادية لتشجيع قيامها وفي سبيل حماية المنتجات الوطنية والمحلية وبشكل عام يمكن القول إن أي نظام ضريبي يكون نتيجة لجملة اعتبارات

سياسية بالدرجة الأولى ، حيث يتم إعطاء التوجيه الواضح للسلطات التنفيذية حول ما إذا كانت الأفضلية تعطى للضرائب على الدخل أم للضرائب على المبيعات (الاستهلاك)⁽¹⁾ .

وقسم علماء المالية العامة الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة وفقاً لعدد من المعايير التي بقيت محط جدل وخلاف بين المهتمين بالمالية العامة ، كما أن الدول لم تتبن بشكل واضح وجلي ما هي الضرائب التي تعتبر مباشرة وما هي الضرائب التي تعتبر غير مباشرة ، حتى أن المنظمات الدولية حاولت أن تبين ماهي الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، لكن كل هذه المحاولات بقيت في المجال النظري ، أما الناحية التطبيقية فلها وضع آخر .

ويمكن أن نستعرض أهم المعايير التي يوجد شبه اتفاق عليها بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة :

المعيار الإداري : والذي تلعب فيه الإدارة المالية الدور الكبير في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، فالضريبة التي تجبى بموجب جداول يحدد فيها بشكل مسبق أسماء المكلفين ونوع الضريبة ومقدارها ، هي ضريبة مباشرة كضريبة الرواتب والأجور وضريبة الأرباح التجارية والضريبة على ريع العقارات... الخ. أما الضريبة التي تحصل بدون جداول مسبقة بأسماء المكلفين ومقدار الضريبة ، هي ضريبة غير مباشرة مثال ذلك الضريبة على المحروقات والضريبة على المواد الغذائية ، وبشكل عام الضرائب المفروضة على الدخل وعلى الثروة أو رأس المال ، هي ضرائب مباشرة لكونها تحدد وتحقق وتحصل بموجب جداول، وبالمقابل الضرائب على النفقات أو الاستهلاك فهي ضرائب غير مباشرة لأن الدوائر المالية لاتعرف بشكل مسبق من سيدفع الضريبة فهي مفروضة على سلعة وليس على مستخدم السلعة . لقد تعرض المعيار الإداري لكثير من الإنتقادات ، لكونه لايقوم على أساس علمي ، بل يعتمد على إرادة المشرع المالي ، فالنظام الضريبي نفسه يستطيع أن يجعل لضريبة ما الصفة المباشرة أو غير المباشرة ، فالأمر متعلق بما للتشريع الضريبي من نفوذ في كل بلد على حدى⁽²⁾.

المعيار العلمي : يعتمد هذا المعيار على أساسين هما⁽³⁾:

- أساس انعكاس الضريبة (استقرار العبء الضريبي) .
- أساس صفات الضريبة .

أساس انعكاس الضريبة (استقرار العبء الضريبي) : فإذا استطاع المكلف بالضريبة استرداد قيمتها من الآخرين عن طريق نقل العبء الضريبي الى شخص آخر ، نكون أمام ضريبة غير مباشرة ، وهنا المكلف بالضريبة لايتعدى أن يكون وسيطاً بين الخزانة ودافع الضريبة .

(1) مجلة عالم المال ، العدد ، 10 ، عام 2007 .

(2) د. المهاني، محمد خالد، د.الجشي، خالد الخطيب، المالية العامة والتشريع الضريبي ، جامعة دمشق ، 2000 ، ص 196 .

(3) د . المهاني ، محمد خالد ، د. الجشي ، خالد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 197 .

أما إذا لم يستطع المكلف نقل عبء الضريبة الى شخص آخر وتحملها بشكل نهائي ، نكون أمام ضريبة مباشرة، ومن هنا نشأ في التشريع المالي مفهوم المكلف القانوني والمكلف الحقيقي .

المكلف القانوني : هو المكلف الذي يقصده المشرع في دفع الضريبة كالعامل في ضريبة الرواتب والأجور . فالعامل هنا هو المكلف القانوني .

المكلف الحقيقي : هو المكلف الذي يتحمل العبء الضريبي الحقيقي وقد لا يكون هو نفسه المكلف القانوني . عندما يقوم العامل بعكس الضريبة على رب العمل بزيادة أجره فيكون هنا المكلف الحقيقي هو رب العمل والمكلف القانوني هو العامل .

وتعرض هذا المعيار لكثير من الإنتقادات ، كون هذا المعيار لا يحدد قواعد ثابتة لإنعكاس الضريبة ، وصعوبة تحديد من يتحمل عبء الضريبة لتأثير العوامل الاقتصادية كالعرض والطلب ، وحجم الإستهلاك ، ومستوى الدخل الفردية ، كالضريبة على الأرباح الصناعية وهي ضريبة مباشرة ولكن في حالة عدم مرونة الطلب يمكن عكسها على المستهلك .

التفريق على أساس صفات الضريبة : وهنا المعيار يقوم على مبدأ ثبات موضوع الضريبة (المطرح الضريبي)، فالضريبة المباشرة تصيب مطرحاً ثابتاً ومكرراً كضريبة العقارات وضريبة الأجور ، أما الضريبة غير المباشرة فتفرض بمناسبة وقائع وتصرفات عرضية غير مستقرة ، وتتميز بعدم الثبات كالضريبة على السلع الاستهلاكية . وكذلك تعرض هذا الأسلوب لكثير من الإنتقادات ، وخصوصاً الصعوبة في تحديد مدى ثبات مطرح الضريبة .

لقد تجاوزت المالية العامة الحديثة هذه التقسيمات ، والتشريعات الضريبية المعاصرة التي لم تنص في قوانينها عن ضريبة أنها مباشرة وغير مباشرة ، كما أن المنظمات الدولية قسمت إيرادات الدولة على النحو التالي :

- الضرائب على الدخل والثروة.
- ضرائب الإنتاج والإستعمال وتتضمن (الضرائب الجمركية. وضرائب الإنتاج والضرائب على النفقات والخدمات) .

ولخدمة البحث وتوضيح دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يمكن تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة التي يدخل اعتبارات وعوامل كثيرة في تحديد نوع الضريبة التي يقرر فرضها ، فهناك الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية ، كوفرة الحصيلة المراد تحصيلها أو الحد من الإستهلاك من الناحية الاقتصادية و يبرز هنا دور السلطة الحاكمة وفلسفتها الاقتصادية والاجتماعية ، ويتم التقسيم بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وفقاً لمعيار الدخل ، فإذا فرضت الضريبة على واقعة اكتساب الدخل اعتبرت من الضرائب المباشرة ، أما إذا فرضت الضريبة على واقعة التصرف بالدخل أو إنفاقه اعتبرت الضريبة غير مباشرة⁽¹⁾ . وبشكل عام

(1) د . النجار ، عبد العادي ، مبادئ الاقتصاد المالي ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، 1987 ، ص 185 .

يمكن القول إن الضرائب المباشرة يفترض أن تتناول أصحاب الدخول القادرين على الدفع ، بينما تتحمل قطاعات الشعب العريضة عبء الضرائب غير المباشرة ، وبالتالي تمتاز الضرائب غير المباشرة بوفرة حصيلتها وسهولة جبايتها لأنها تدمج غالباً مع ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر المكلف بثقلها .

❖ الضرائب المباشرة وأثرها على إعادة توزيع الدخل القومي :

تقتطع الضرائب المباشرة كما مر معنا مباشرة من دخل المكلف وأمواله محل الضريبة⁽¹⁾ ، وهنا يمكن التمييز بين الدخل الناتج عن العمل (الرواتب والأجور) والدخل الناتج عن الملكية (ريع العقارات والأرباح والفائدة و...) ، وكذلك الدخل المختلط الناتج عن مزيج العمل ورأس المال وهنا يكون المشرع قد أخذ بمبدأ تعدد المطارح الضريبية حسب تنوع مصادر الدخل في حال الأخذ بالضريبة على الدخل عند واقعة اكتسابه ، ولكي تحقق هذه الضرائب على الدخل أهدافها يمكن أن تخفض نسبتها في حال فرضت على الدخل الناتج عن العمل وبالتالي تفرص على مقدرة المكلف الحقيقية ، ولا يقلل من عدالتها سوى التهرب منها أو نقل عبئها إلى الغير، ويرى الدكتور (محمد دويدار) في مؤلفه مبادئ المالية العامة أن الأساس في فرض الضريبة في المجتمعات الرأسمالية الحديثة هو الدخل لأن الثروة تعتبر استثناء في بعض الحالات كأساس لفرض الضريبة والأصل هو الدخل .

والضرائب على الدخل تعتمد أصلاً على قدرة المكلف لأنها تتناول الدخل الذي يحققه ، وهي من أكثر الضرائب أهمية في الدول الرأسمالية والموارد الأساسي لخزينة الدولة وتعتبر من أفضل الضرائب من وجهة نظر مؤيديها لجهة عدالتها ومرونتها ، وأثرها في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال الاستقطاعات الأكبر من الدخول المرتفعة والاستقطاعات الأقل من الدخول المنخفضة ، وتشكل هذه الضرائب القاعدة الأساسية للنظام الضريبي في الدول المتقدمة اقتصادياً ، لأن إقتصادات تلك الدول المتقدمة تمتاز بارتفاع مستوى الدخل وارتفاع نصيب الفرد منه بالإضافة لتنوع مصادره ، بالإضافة إلى وجود جهاز إداري وفني على مستوى جيد من الكفاءة والخبرة مما يسمح بتحقيق استقطاعات ضريبية وفيرة الحصيلة لتغطية أعباء الموازنة العامة بالإضافة لدورها في توجيه النشاط الاقتصادي ، ويعتبر التصاعد في معدلات الضرائب المباشرة وتعدد الشرائح التي تضمها شكل من أشكال إعادة توزيع الدخول والثروات الذي يقلل من التفاوت الاقتصادي بين فئات المجتمع ، وكذلك وسيلة لامتناع قسم من القوة الشرائية التي تملكها شرائح محدودة من المجتمع وتخصصها للإنفاق الاستهلاكي . وبالتالي يؤدي الأخذ بمعدلات شرائح تصاعدية مع إعفاءات شخصية تتناسب ونفقات الحد الأدنى الضروري للحياة فإنها تؤدي إلى الحد من التباين في توزيع الدخول والثروات الأمر الذي يعد أحد المقومات الأساسية لسياسة مالية عادلة ، وتعتبر الكيفية التي يتم بها إنفاق حصيلة الضرائب المباشرة المؤثر المباشر على إعادة توزيع الدخل ، وبقدر ما عملت السياسة المالية على تكييف الإنفاق العام لصالح الدخول المحدودة سواء على

(1) د. علي ، كنعان ، مرجع سابق ص 37 .

شكل إعانات مباشرة أو من خلال التوسع بالخدمات العامة بشكل يؤدي إلى زيادة الدخول الفعلية لأصحاب الدخل المحدود وبالتالي التخفيف من الفوارق بين فئات المجتمع .

أما في الدول النامية والسائرة على طريق النمو فإنها نظراً لانخفاض الدخل القومي وانخفاض حصة الفرد منه وعدم تنوع مصادر الدخل لديها وعدم كفاءة الأجهزة الإدارية والضريبية وصعوبة تقدير الدخول وتتبعها وإخضاعها للضرائب المباشرة ، فإن كل ذلك يؤدي إلى الضعف في التحصيل وعدم الالتزام بالقوانين وخاصة ما يتعلق بضرائب الدخل .

ولا يخفى على أحد النفوذ الذي يحظى به أصحاب الدخول الكبيرة في الدول النامية وقوة تأثيرها في القرارات السياسية نظراً للتزاوج بين السلطة والمال في تلك الدول ، وبالتالي قيام تلك الفئة بالتهرب من دفع الضرائب المحققة على دخولها بشتى الوسائل وممارسة نفوذها على الأجهزة التنفيذية بما يخدم مصالحها ، وعدم فعالية وسائل التنفيذ والتطبيق للتشريعات التي لا تخدم مصالحها وذلك على حساب حقوق الخزينة العامة للدولة ، وبالنتيجة انعكاس هذه الأسباب على نقص الحصيلة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبية الفعلية ، حتى إن فرض معدلات ضريبية تصاعدية لا يحقق إلا نوعاً من العدالة الظاهرية في توزيع الأعباء الضريبية .

❖ الضرائب غير المباشرة وأثرها على إعادة توزيع الدخل القومي :

تعتبر الضريبة التي تفرض على وقائع التصرف بالدخل أو إنفاقه على السلع والخدمات ضريبة غير مباشرة وبالتالي يتحمل عبؤها المستهلك الذي قام بشراء السلعة أو الخدمة ، وعند فرضها على الدخل عند إنفاقه على السلع والخدمات يكون بمثابة ضريبة على الاستهلاك ، وعند فرضها على الإنتاج فتكون بمثابة ضريبة على رقم الأعمال أو ضريبة على الإنتاج ، ويؤدي هذا النوع من الضرائب غير المباشرة الى رفع الأسعار وتشكل عبئاً على ذوي الدخل المحدود ، وخاصة عندما تتناول أو تفرض على السلع الضرورية (الاستهلاكية) لأن مثل هذه الضرائب تضاف إلى ثمن السلعة أو الخدمة ، وتمتاز هذه الضرائب غير المباشرة بمرونة التكاليف وسهولة التحصيل والجبائية لأنها تدمج غالباً مع ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر بها المكلف ، ومن اشد عيوبها عدم عدالتها وبشكل خاص على الطبقات المتوسطة والفقيرة ، وتزداد عدم عدالتها كلما انخفض دخل المكلف ، حيث يتم الخضوع لضريبة الاستهلاك من المواد الغذائية والضرورية بنسبة واحدة لا تميز بين أصحاب الدخول المرتفعة أو المنخفضة على الرغم من الفارق الكبير في المقدرة التكلفة بينهما والقدرة على الدفع⁽¹⁾، بالإضافة إلى أن نسبة الإنفاق على السلع الضرورية من الدخل هي أعلى لدى الفقراء .

وبسبب ضعف الضرائب على الدخول في الدول النامية وذلك بسبب ضعف الدخول نفسها والى وجود قطاع زراعي واسع وغير منظم وسيطرة الإقتصاد المعيشي والذي يعتمد على الإستهلاك المباشر تجد الدول النامية نفسها مضطرة الى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة بل أصبحت ميزة أساسية وحظيت باهتمام كبير في

(1) د. بشور ، عصام ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الخامسة ، جامعة دمشق ، 1995 ، ص 155 .

هذه الدول الاستهلاكية لدورها الكبير في تأمين الموارد الضرورية لمواجهة أعباء التنمية⁽¹⁾، حيث بالإضافة للأسباب السابقة نجد أن الجزء الأكبر من الدخل ينفق على السلع الأساسية ، ويزداد الاعتماد على ضرائب المبيعات ورسوم التجارة الخارجية خصوصاً في ظل برامج الإصلاحات الضريبية التي توصي بها المؤسسات الاقتصادية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) ، وخصوصاً في توسعة الأوعية الضريبية لتشمل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك والتداول .

ويذهب فريق من الباحثين الماليين إلى اعتبار التوسع في الضرائب على الإنفاق والاستهلاك نوعاً من الإجراءات الموجهة وغير العادلة ، ويذهب فريق آخر من الباحثين إلى أبعد من ذلك باعتبار الزيادة في العبء الضريبي الاستهلاكي غير المباشر يحمل في طياته نوعاً من النزعة العدوانية ضد الأغلبية الساحقة لأفراد المجتمع وخاصة عندما تطل هذه الاستقطاعات الضريبية السلع الأساسية والضرورية للمعيشة .

وتعطي الاستقطاعات الضريبية غير المباشرة السلطات النظامية في الدول النامية مرونة أكبر لتحقيق زيادة في حصيلة الضرائب وذلك بالرفع التدريجي في المعدلات الضريبية كلما مالت السلع للكُماليات ، ولكن بالنتيجة تؤدي هذه الضرائب غير المباشرة إلى ضغط الطلب المحلي (الاستهلاك) وتخفيضه ولا يخفى على أحد أن توسع شرائح الفقراء والضعفاء اقتصادياً والعاطلين عن العمل ليس في مصلحة قطاع الأعمال فهؤلاء زبائنهم ويشكلون معظم الطلب في الأسواق المحلية وبالتالي فإن ضعف الطلب في السوق المحلية يعني ركود وكساد وجمود وبطئ في عجلة الإنتاج وضعف في الاستثمار وعطالة جزئية في استهلاك الطاقات الإنتاجية وانخفاض في الأرباح وبالتالي مزيد من البطالة ومزيد من الفقر .

ويمكن عن طريق رفع الحد الأدنى للضرائب الشخصية الذي يستبعد العديد من محدودي الدخل والشرائح الفقيرة أن يجعل تلك الضرائب تحقق قدر أكبر من العدالة في توزيع الدخل ،

ومن ناحية أخرى يمكن لسياسات منح الإجازات والإعفاءات الضريبية والتي تتمثل في تقديم الحوافز والدعم المالي المباشر وغير المباشر الذي يكون الغرض منها النهوض بقطاع معين أو صناعة بحد ذاتها ، من خلال تحديد المكاسب المتوقعة ومقارنتها بالتكلفة الاجتماعية ، وخصوصاً من حيث انخفاض الكفاءة وسوء تخصيص الموارد المتاحة ، أن تحقق الأهداف المرجوة منها ، وذلك مقابل الحد من الهدر في الموارد بسبب تلك السياسات الضريبية . وتجدر الإشارة إلى أن تقارير المؤسسات والهيئات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية تتمحور حول سياسات التحرر غير المقيد وزيادة الضرائب غير المباشرة وخصوصاً ضريبة القيمة المضافة على حساب الكفاءة والعدالة ومواصلة ترشيد نظام الدعم وتحرير التجارة الخارجية ، حيث توصي تلك المنظمات بتطبيقها بمعدل وحيد الذي قد ينجح في الدول الغربية والبلدان المتطورة اقتصادياً ، ولكنها لا تتناسب

(1) د. المحجوب ، رفعت ، المالية العامة ، الكتاب الثاني ، الإيرادات العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1971 ، ص 81-85

وحالة البلدان النامية والدول العربية منها لضعف الإدارات الضريبية فيها وحاجتها الماسة للتدخل في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الضعيفة الدخل .

وبرأينا إن مراعاة الحدود الدنيا اللازمة لنفقات المعيشة الضرورية وعدم إخضاعها للضرائب وذلك وفق سياسات ضريبية متكاملة تعتمد الضرائب التصاعدية على الدخل وانتقال الثروة ورأس المال والأرباح الاستثنائية التي يصعب نقل عبئها ، وتركيز الاستقطاعات الضريبية غير المباشرة التي تتناول بشكل خاص الإنفاق الاستهلاكي غير الضروري والاهتمام بالمكلف الاقتصادي الذي يتحمل عبء الضريبة الفعلي ويساعد في حماية ذوي الدخل المحدودة ويقلل من تحملهم للأعباء الضريبية الأمر الذي يعمل على ترشيد الإستهلاك وتحقيق العدالة في تحمل الأعباء الضريبية حسب المقدرة المالية للمكلف بالضرائب ، حيث أن أكثر الإجراءات الضريبية تركز على المكلف القانوني الذي يدفع الضريبة إلى الخزانة العامة ويعمل على نقل عبئها إلى الغير وخصوصاً في الدول النامية .

المبحث الرابع

توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا

أولاً : طريقة حساب الدخل القومي في سورية :

اتطورت تقديرات حساب الدخل القومي في سوريا بعد إحداث المكتب المركزي للإحصاء في العام 1968 ومرت بمراحل عدة حيث قام المكتب في العام 1970 ثم في العام 1980 بعد اعتماد النظام الجديد للحسابات القومية للأمم المتحدة بإجراء عدة تقديرات للحسابات القومية وفق أسس النظام الجديد ومنها تقديرات الدخل القومي للأعوام 1963 - 1970 - 2010 بأسعار العام 2000 كسنة أساس ، وتم إتباع التصنيف الصناعي الموحد لجميع الأنشطة الاقتصادية الصادر عن الأمم المتحدة في العام 1991 (التقحيح الثالث) .

حيث قسم الأنشطة الاقتصادية وفق التصنيف التالي⁽¹⁾:

• **الصناعات** وتقسم الى القطاعات التالية :

- 1) قطاع الزراعة والقمص
- 2) والغابات وصيد الأسماك .
- 3) قطاع الصناعة والتعدين وتتضمن (الصناعات الإستخراجية- الصناعات التحويلية- الماء والكهرباء) .
- 4) قطاع البناء والتشييد .
- 5) قطاع تجارة الجملة والمفرق والمطاعم والفنادق .
- 6) قطاع النقل والمواصلات والتخزين .
- 7) قطاع خدمات المال والتأمين والعقارات وخدمات الأعمال .
- 8) قطاع خدمات المجتمع والخدمات الشخصية .

• **الخدمات الحكومية** .

• **الهيئات الخاصة التي لا تهدف للربح** .

ومن خلال مراجعة الحسابات القومية في سورية التي يعدها المكتب المركزي للإحصاء تبين أنها تركز بشكل أساسي على الإنتاج في حساب الناتج المحلي الإجمالي (GDP) (مع التوزيع للناتج الإجمالي حسب الاستخدامات النهائية للسلع والخدمات التي تتطلب توافر مجموعة من المعطيات التي لا يمكن الحصول عليها بشكل كامل ودقيق مثل المعطيات عن سلع الاستهلاك الوسيط وليس هنالك حسابات حسب القطاعات

(1) المجموعة الإحصائية ، لعام 2011 ، المكتب المركزي للإحصاء في سورية ،

المؤسساتية. وتم في عام 2007 في مشروع مشترك بين وزارة المالية والإتحاد الأوروبي (MMOF) إعداد جدول مدخلات - مخرجات للاقتصاد السوري تمهيداً لوضع مصفوفة الحسابات الاجتماعية الذي لم يرَ النور حتى هذه اللحظة رغم الجهود المبذولة من الجهات الرسمية وخاصةً هيئة التخطيط والتعاون الدولي نظراً لقلة الإحصاءات وصعوبة الحصول عليها بدقة . ومن خلال مختلف الطرق التي تمت لقياس الناتج وخصوصاً الطريقة التي اعتمدها مشروع (ISMF) في دراسته المنشورة في نشرة اتجاهات الاقتصاد السوري ، العدد الأول، الإصدار الثالث ، كانون الأول ، 2008 ، حيث قام الباحثان⁽¹⁾ بالاعتماد على طريقة الدخل لحساب الناتج المحلي الإجمالي وترتكز هذه الطريقة في الحساب على أربع مكونات رئيسية :

أولاً : تعويضات العاملين (دخل العاملين) :

ويمثل إجمالي الأجور المدفوعة للعاملين بأجر ويتم الحساب بالاعتماد على مسح دخل ونفقات الأسرة ومسح القوى العاملة متضمنة الأجر والضرائب على الدخل وحصص التأمينات الاجتماعية ، وتجدر الملاحظة إلى العدد الكبير من المنشآت غير المصرح عنها وغير المسجل عمالها في التأمينات الاجتماعية ، وبالتالي لا يتم دفع ضرائب الدخل والتأمينات الاجتماعية المترتبة عليها ، حيث تبين انتشار واسع للمنشآت الصغيرة والعائلية وفي هذا النوع من النشاط يختلط الدخل الناتج عن العمل بالدخل الناتج عن الملكية والتنظيم (الأرباح) وهو ما يسمى بالدخل المختلط ، وهذه الهوة تجعل الأرقام المحسوبة أقل من الواقع نتيجة عدم كفاءة الطرق المعتمدة في الحصول على الإحصاءات الدقيقة . هذا ورغم أن قانون العمل الجديد في العام 2010 ألزم أرباب العمل بتسجيل جميع العاملين لديهم بالتأمينات الاجتماعية ، وألزم مؤسسة التأمينات الاجتماعية بالرقابة ووضعت غرامات على المخالفين ، إلا أن الواقع يشير إلى عكس ذلك ، الأمر الذي انعكس في فقدان الحكومة إلى الكثير من الإيرادات والتي تمثلت في إيرادات ضرائب الرواتب والأجور على دخول العاملين ، بالإضافة إلى فقدان العاملين جزء من حقوقهم يتمثل في ضمانات التأمينات الاجتماعية .

ثانياً : الدخل المختلط : وقسم هذا البند إلى ثلاث أجزاء

- 1- الاستهلاك الذاتي الزراعي : بالإعتماد على أن 20% من المشتغلين في سورية هم من القطاع الزراعي حسب المجموعة الإحصائية للعام 2004 ، وعلى فرضية أن 10% من إجمالي الاستهلاك الغذائي هو استهلاك ذاتي .
- 2- بدل الإيجار للمنازل : وهو يمثل دخل أصحاب المنازل من جراء إقامتهم في منازلهم وهو يوازي الإيجار فيما لو قامت الأسر بدفع بدل لإيجار المنازل التي تقيم فيها بحسب السعر الوسطي للإيجار في سوريا .
- 3- دخل المنشآت الصغيرة : وقد اعتمد الباحثان على مسح القوى العاملة لعام 2004 ، ويفرض أن عائد كل مشتغل يحقق دخل قدره 250 ألف ل.س. للعام 2004 .

(1) د. جيرارد دوشيبي ود ، أسامة نجوم ، اتجاهات الاقتصاد السوري ، العدد الأول ، الإصدار الثالث ، كانون الأول 2008، من

نشاطات (مشروع التحديث المؤسساتي والقطاعي) . ISMF

ثالثاً : إجمالي فائض التشغيل : (دخل المنشآت)

يشتمل هذا البند على إرباح المنشآت النموذجية مستبعدين دخل المنشآت الصغيرة التي تم حسابها سابقاً وقسم هذا البند إلى ثلاث أجزاء

- 1- ريع النفط
- 2- فائض قطاع التمويل
- 3- فائض التشغيل للمؤسسات النموذجية ، وبالاعتماد على المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة وخلال تقديرات الباحثان تم حساب إجمالي فائض التشغيل .

رابعاً : الضرائب على الإنتاج والاستيراد (دخل الحكومة):

وتم حساب هذا البند مع عدم أخذ الضرائب على الدخل بشقيها :

- ضرائب الرواتب والأجور (كون ضرائب الرواتب والأجور تشكل جزء من الدخل الحقيقي للأفراد والمشتغلين الذين يتقاضون أجور مقابل العمل) .
- والضرائب على الأرباح الحقيقية (كون الضرائب على الأرباح الحقيقية للمنشآت التي تدخل الضريبة ضمن الأرباح الصافية والدخل المختلط) . بالإضافة الى تخفيض دخل الحكومة بقيمة الإعانات المقدمة للقطاع العام ذو الحجم الكبير في سورية ، وتم إعداد هذا الحساب بالاعتماد على موازنة الحكومة والتقدير لبعض الأجزاء من قبل الباحثان ، ويظهر الجدول رقم (3) الحسابات التي اعتمدها الدراسة عن السنوات 2004 - 2005 - 2006 - 2007 ، والنسبة بين الناتج الرسمي والمحسوب من قبل الباحثان . ونلاحظ التقارب في السنوات الثلاث الأولى أما العام 2007 فإن الرقم المنشور مؤخراً عن الناتج المحلي الإجمالي أعلى بنسبة 6% من الرقم المحسوب من قبل الباحثان .

الجدول رقم (3)

حسابات الناتج المحلي الإجمالي كما اعتمدها الدراسة (حسب نوع الدخل) (مليار ل. س.)

2007	2006	2005	2004	
351.7	337.9	295.7	256.10	أجمالي تعويضات العاملين
38.6	36.2	34.8	32.3	الاستهلاك الذاتي الزراعي
149.7	139.1	122.8	111	إيجارات البيوت بما فيها الضمنية
448.7	381.9	329.2	217.7	المنشآت صغيرة الحجم للعاملين لحسابهم
637.1	557.2	486.8	361	إجمالي الدخل المختلط
437.8	389.6	328.9	225.3	الربح المتعلق بالنفط
121	97.5	67.5	44.7	فائض قطاع التمويل
551.5	525.5	449	388.5	إجمالي ربح المنشآت النموذجية
1110.2	1012.6	845.3	658.5	إجمالي فائض التشغيل
199.4-	190.0-	103.7-	5.9-	الضرائب الصافية على الإنتاج والاستيراد
1899.6	1717.7	1524	1269.8	مجموع الناتج المحلي الإجمالي المحسوب
38.80	34.40	30.50	25.40	الناتج المحلي الإجمالي المحسوب (مليار دولار)

المقارنة بين الناتج المحلي الإجمالي الرسمي والمحسوب

1899.6	1717.7	1524	1269.8	مجموع الناتج المحلي الإجمالي المحسوب (مليار ل. س.)
2019.8	1698.5	1493.8	1263.2	الناتج المحلي الإجمالي الرسمي (مليار ل. س.)
106.30%	98.90%	98%	99.50%	النسبة بين الناتج المحلي الإجمالي الرسمي والجديد والمحسوب %

المصدر: حسابات قام بها الباحثان على أساس بيانات المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة العملة مليار ليرة سورية

وبالنتيجة فإن وجهة نظر الباحثان ، ورغم ضغط الأرقام في بعض الحسابات كالقطاع العائلي إلى الحد الأدنى حيث من الصعب قياس حجم القطاع غير الرسمي ، أظهرت الأرقام تقارباً مع حسابات المكتب المركزي مع بعض الزيادات الطفيفة ، حيث تجدر الإشارة إلى الإمكانيات المادية الكبيرة في الاقتصاد السوري . وتدل الأرقام الفعلية عن واقع النشاطات الاقتصادية إلى قيماً أكبر للناتج المحلي الإجمالي عن المعلنة رسمياً وبالتالي تكون حسابات الدخل القومي أكبر من المعلن عنها رسمياً .

ويعود ذلك إلى الخلل في التقديرات والأساليب البدائية في التعامل مع الإحصاءات والمسوحات التي تتم عن طريق العينات والتي تفتقد إلى الأساليب والأصول العلمية ، فمثلاً نجد الكثير من المنشآت الصناعية الصغيرة والتي لاتخضع لأي قيود ولا تعتمد الفواتير النظامية بشكل رسمي تمكن المنشأة من إثبات كامل مبيعاتها ومشترياتها بحيث تظهر حجم رقم الأعمال الذي تقوم بها بشكل دقيق ، بالإضافة إلى عدم وجود قوانين تلزم

بعقوبات رادعة عند التصريح بمعلومات غير دقيقة . الأمر الذي ساعد على إخفاء الأرقام الحقيقية للإنتاج والدخول الحقيقية في أغلب القطاعات . وبالتالي هذا يؤكد لنا أن الوقائع العملية تشير بكل وضوح الى أن الرقم الحقيقي للدخل القومي هو بكل تأكيد أكبر من الرقم المعلن والمصرح به .

جدول رقم (4)

معدلات النمو الحقيقية للنتائج المحلي الرسمي والمحسوب (العملة مليار ل.س)

2007	2006	2005	2004	
1899.6	1717.7	1524	1269.8	النتائج المحلي الإجمالي المحسوب (مليار ليرة سورية)
1326.5	1254.5	1187.4	1104.5	النتائج المحلي الإجمالي المحسوب بالسعر الثابت لسنة الأساس 2000
134.2	136.9	128.4	115	مخفض النتائج المحلي المحسوب لعام 2000
5.70%	5.70%	7.50%		معدل النمو الحقيقي للنتائج المحلي الإجمالي المحسوب
2019.8	1698.5	1493.8	1263.2	النتائج المحلي الإجمالي الرسمي (مليار ليرة سورية)
1288	1211.3	1151.4	1086.1	النتائج المحلي الإجمالي الرسمي بالأسعار الثابتة لعام 2000
156.8	140.2	129.7	116.3	مخفض النتائج المحلي الرسمي (بيانات جديدة)
6.30%	5.20%	6%	6.70%	معدل النمو الحقيقي للنتائج المحلي الإجمالي الرسمي (جديد)

المصدر : حسابات قام بها الباحثان على أساس بيانات المجموعة الإحصائية

وهذا لا يعني أن أرقام النمو تتسجم مع النتائج الاسمية، فلقياس النمو لابد من أن نخفض الناتج المحلي الإجمالي الاسمي برقم قياسي محدد للسعر (يمكن وصفه بأنه الرقم القياسي لسعر الناتج المحلي الإجمالي) تم حسابه من قبل الباحثان اعتماداً على عدة أرقام قياسية للأسعار . الرقم القياسي لأسعار المستهلك ، وأسعار الجملة ، والأجور ، وأسعار المستوردات والصادرات ، وتم حساب المخفض لكل مكون من مكونات الاستخدام النهائي للناتج المحلي الإجمالي ، وبالنتيجة تم حساب متوسط تلك المخفضات بناءً على ثقل كل مكون من مكونات الاستخدام النهائي للناتج المحلي الإجمالي الاسمي .

ويظهر لنا الجدول رقم (4) : معدلات النمو الحقيقية للنتائج المحلي الرسمي والمحسوب . ورغم الفروق البسيطة بين مخفضي الناتج المحلي الإجمالي الرسمي والمحسوب نجد انعكاسها على معدلات النمو الحقيقي للناتج المحلي الإجمالي كبيرة . إن استمرار أرقام النمو الاقتصادي بالتصاعد بعد العام 2004 في ظل سياسات التحرر والإصلاحات الاقتصادية والانفتاح على الأسواق يجعلنا نسأل : كيف لهذه الأرقام المتصاعدة في معدلات النمو في الناتج المحلي الإجمالي أن تصل للنسبة الأعظم من الشرائح السكانية ويقطف ثمار هذا النمو النسبة الكبرى من الشرائح السكانية الأفقر والأضعف اقتصادياً نظراً لترافق هذا النمو مع الزيادة بعدم المساواة بين طبقات المجتمع . إن النمو الاقتصادي إذا ترك لعفويته ينتج خلافاً في توزيع الدخل والثروات ويحايي الأقفاء اقتصادياً على حساب الضعفاء اقتصادياً .

ثانياً- توزيع الدخل القومي في سورية :

لكي نقف على حقيقة توزيع الدخل القومي بين الأجور والأرباح وانطلاقاً من الحسابات القومية وطريقة الحساب بطريقة دخول عناصر الإنتاج بالإعتماد على الدراسة الواردة في أطروحة الماجستير بعنوان (توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية) ، التي تقوم بحسابات التوزيع معتمدة على متوسط الأجور الشهرية وعدد العاملين بأجر في سورية لسنوات الدراسة 2000 - 2010 ، ومن خلال الجدول رقم (5) الذي يوضح الحسابات والأرقام التي تم الاعتماد عليها نوضح بعض الملاحظات التي تخص تعويضات العاملين (1) :

- تم حساب تعويضات العاملين من العمل ضمن الأراضي السورية مستبعدين تعويضات العاملين من العالم الخارجي وكذلك فائض العمليات في البداية (أي تم الحساب على مرحلتين مرحلة أولى بدون العالم الخارجي ومرحلة ثانية مع العالم الخارجي) .
- تم إضافة التأمينات الاجتماعية حسب نسبتها الكاملة (24.1 %) من الأجور، كون جزء منها والبالغ 7% يتم اقتطاعه من العامل والباقي 17.1% هي من حق العامل إلا أن رب العمل هو من يدفعها وتعاد الى العامل على شكل تأمينات اجتماعية .
- تم تجاهل من هم غير مسجلين في التأمينات الاجتماعية .
- تم إعادة (اقتطاع ضريبة دخل الرواتب والأجور) للأجور على أساس أن الضرائب محسوبة ضمن الدخل القومي ومشملة مع حصة الأرباح .
- قدرت ضريبة دخل الرواتب والأجور كنسبة من الحصيلة الفعلية الكلية حسب نسبة تقديرات الموازنة العامة للدولة لأعوام الدراسة .

حيث قام الباحث بحساب التوزيع للدخل القومي وحسب النموذج الموسع للعاملين (بأجر وبدون أجر ولحسابهم) وتم الإبقاء على متوسط الأجر الشهري بدون تغيير ، أما العاملين فتم توسعته ليشمل كل من يؤدي عملاً يستحق عليه أجر ولا يكون مستقلاً في طبيعته ولا يكون من أصحاب العمل ، وذلك على النحو التالي :

- العاملين بأجر الأساسيين (2) .
- من يعمل لحسابه على أساس من يعمل لحسابه يؤدي عمل العامل بأجر وبذات الوقت هو صاحب العمل فعائد العمل الذي يؤديه من جهة أجر ومن جهة أخرى أرباح .
- العاملين بدون أجر (لدى الأسرة أو لدى الغير) على أساس أنها تستحق الأجر وهو جزء من إجمالي الأجور.

(1) د. رسالة ماجستير بإشراف الدكتور رسلان خضور، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سوريا ، الآثار الاجتماعية والاقتصادية ، جامعة دمشق ، 2010 .

(2) إجمالي تعويضات العاملين حسب من جدد متوسط الأجر الشهري بعدد العاملين بأجر في سوريا .

الجدول رقم (5) توزيع الدخل القومي بالأسعار الجارية بين الأجور والأرباح على أساس العاملين الموسع بملايين الليرات السورية

2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	العام
5112291	4999230	4847898	4945977	4859948	4693494	4234500	4468573	4821000	4730000	4468000	المشتغلين
215107	199427	355497	420220	459952	398869	283712	358279	402647	394000	232000	صاحب عمل
1461377	1497813	1218200	1428014	1270649	1210659	146900	1147297	1332848	1228000	1005000	يعمل لحسابه
3205633	3090519	2963953	2658108	2688171	2657431	2557638	2449039	2300118	2329000	2480000	عدد العاملين بأجر
			428046	424631	411067	436154		778121			يعمل لدى الأسرة بدون أجر
230174	211461	310248	11589	16545	15468	110097	513963	8024000	779000	751000	يعمل لدالغير
4897184	4799803	4492401	4525757	4399996	4294625	39950789	4110294	4419111	4336000	4236000	عدد العاملين الموسع (عامل بأجر يعتمد أجره على إنتاجه أو عمله) متوسط الأجر الشهري
11315	11096	10740	9017	8695	7638	6518	6316	6026	4836	5209	متوسط الأجر الشهري
664967	639103	578958	489717	459118	393638	309011	311551	319579	251369	264784	مجموع الأجور
160257	154022	139529	118022	110647	94867	74472	75084	77018	60645	63813	عبء التأمينات الإجتماعية 24% من أجور العاملين
825224	793127	718486	607738	569765	488505	383483	386634	396594	312284	328597	تعويضات العاملين المحلي بالملايين
11000	9919	7992	7895	6668	4757	4765	9360	8977	9286	7940	ضرائب الرواتب والأجور
814224	783208	710494	599843	563097	483748	378718	377274	387617	302998	320657	إجمالي تعويضات العاملين بعد ضريبة البيوتسبب الأجر
34.33%	32.37%	32.35%	30.96%	34.43%	33.44%	31.11%	39.84%	42.59%	32.37%	39.26%	نسبة تعويضات العاملين المحلي من إجمالي الأجور
1557604	2E+06	1E+06	1337565	1E+06	962719	838522	569792	522586	633074	495993	فائض العمليات المحلي بالملايين
65.67%	67.63%	67.65%	69.04%	65.56%	66.56%	68.89%	60.16%	57.41%	67.63%	60.74%	نسبة فائض العمليات المحلي من دخل عوامل الإنتاج
2371828	2419652	2196137	1937408	1635306	1446467	1217240	947066	910203	936072	816650	دخول عوامل الإنتاج المحلي بدون العالم الخارج
2263	5541	2095	2484-	2569-	1200	6522	5538	5231	7041	8470	صافي تعويضات العاملين من العالم الخارج
60040-	57234-	55593-	31935-	45268-	68383-	53079-	49302-	51434-	50193-	53556-	صافي دخل الملكية وعائد التنظيم من العالم الخارجه
816487	788750	712590	597359	560528	484948	385240	382812	392848	310039	329127	إجمالي تعويضات العاملين المحلي + العالم الخارجه
1497563	1579209	1430049	1305630	1026941	894336	785443	520490	471152	582881	442437	إجمالي دخل الملكية وعائد التنظيم من العالم الخارجه
2314050	2369959	2142639	1902989	1587469	1379284	1170683	903302	864000	892920	771564	الدخل القومي بأسعار السوق
%35.28	%33.31	%33.26	%31.39	%35.31	%35.16	%32.91	%42.38	%45.47	%34.72	%42.66	نسبة مساهمة تعويضات العاملين المحلي من الدخل القومي
%64.72	%66.69	%66.74	%68.61	%64.69	%64.84	%67.09	%57.62	%54.53	%65.28	%57.34	نسبة مساهمة دخل الملكية وعائد التنظيم من العالم الخارجه من الدخل القومي

المصدر :

- المجموعة الإحصائية لسنوات الدراسة (المكتب المركزي للإحصاء) .
- مسح قوة العمل عن سنوات الدراسة .
- التشرارات الربعية للبنك المركزي (إحصاءات البنك المركزي) لسنوات الدراسة .

وبناءً على الملاحظات التي ذكرت وضمن الفرضيات السابقة نجد من خلال الجدول رقم (5) ، أن قيمة الأجور (تعويضات العاملين) قد وصلت حسب النموذج الموسع إلى 321 مليار في العام 2000 وارتفعت إلى 484 مليار في العام 2005 وإلى 783 مليار في العام 2009 وإلى 814 مليار في العام 2010 وبالمقابل كانت نسبة الأجور من دخل عوامل الإنتاج المحلي 39.26 في العام 2000 وارتفعت إلى أعلى قيمة لها بنسبة 42.59 في العام 2002 وعاودت الانخفاض إلى 30.96 % ، 32.37 % ، 34.33 % ، في الأعوام : (2007، 2009، 2010) على التوالي . رغم التحسن النسبي في العام 2002 لحصة الأجور من دخل عوامل الإنتاج لكن عادت وانخفضت إلى ما دون 35% بعد العام 2002 .

وبعد إضافة تعويضات العاملين وفائض العمليات من العالم الخارجي إلى دخل عوامل الإنتاج المحلي للحصول على الدخل القومي ، فقد ارتفعت حصة العاملين إلى أعلى نسبة لها بالقيمة المطلقة من 39.26% إلى 42.66% عام 2000 ، وبشكل مماثل في العام 2004 ، وعادت وانخفضت تدريجياً إلى أدنى حد لها 31.39% في العام 2007 وإلى 35.28% في العام 2009 ، مقابل ازدياد حصة أصحاب الأرباح والتي بلغت نسبتها 64.72% من الدخل القومي في العام 2009 .

ونلاحظ أن تلك العلاقة مع العالم الخارجي كانت لصالح العاملين في بداية السلسلة ثم انخفضت فيما بعد بسبب انخفاض تحويلات العاملين من الخارج بشكل تدريجي ، وبالمقابل ارتفاع حجم الاستثمارات الأجنبية في الداخل والسماح لها بتحويل جزء كبير من أرباحها (دخلها) إلى الخارج بطرق مشروعة .

إن الانخفاض في حصة الأجور من الدخل القومي يعود لعاملين :

- الأول انخفاض عدد العاملين بأجر .

- والثاني الانخفاض في متوسط الأجور الشهرية.

حيث بلغ معدل البطالة 11.6% خلال الأعوام 2001 - 2004 كما يشير التقرير الإستراتيجي الأساس لمشروع سوريا 2025⁽¹⁾ ، وأيضاً تشير تقديرات هيئة مكافحة البطالة سابقاً إلى معدل بطالة 16% لذات الفترة ، وسجلت نسبة العاطلين عن العمل 11% في العام 2009 حسب الجهات الرسمية وقدر بـ 20% من قبل الجهات غير الرسمية ، إن هذه النسب المرتفعة تدل على عدم قدرة سوق العمل على استيعاب العاطلين عن العمل لضعف الاستثمارات كثيفة العمل على استقطاب العاطلين والداخلين الجدد لسوق العمل وغلبة الاستثمارات كثيفة رأس المال ، رغم الجهود التي بذلت من قبل الحكومة في الإصلاح المالي ، من تأسيس للمصارف الخاصة على شكل شركات مساهمة وإقامة سوق للأوراق المالية والتحرر من القيود على حركة الأموال وتبسيط للإجراءات ، فإن المناخ الإستثماري لم يرتقي ومازال غير قادر على جذب واستقطاب رؤوس

(1) التقرير الوطني الإستراتيجي الأول لمشروع سوريا 2025 - محور الإقتصاد والإنتاجية - مسح المسارات الإقتصادية الكلية وتحليل اتجاهاتها الأساسية في سورية 1970-2005 المشاهد المستقبلية ، منشورات سوريا ص 233 .

الأموال وخلق فرص العمل وتوسيع دائرة الدخل ، ومازال الطلب في السوق المحلي في انحدار نتيجة انخفاض القوة الشرائية لغالبية العاملين بأجر الأمر الذي يفسره انخفاض حصة الأجور من الدخل القومي.

أما بالنسبة للعامل الثاني حيث يعود انخفاض نسبة الأجور من الدخل القومي الى انخفاض متوسط الأجر الشهري للعامل بأجر، حيث من خلال مقارنة نفقات الأسرة السورية بمتوسط الأجر الشهري ، نجد من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (6)

متوسط الأجر الشهري ومتوسط الإنفاق الشهري للأسرة السورية (ل.س)

2009	2007	2004/2003	الأعوام
11315	9017	4518	متوسط الأجر الشهري (ل.س)
30862	25912	14900	متوسط الإنفاق الشهري للأسرة (ل.س)
%36.7	%34.8	%30.3	نسبة متوسط الأجر الشهري الى متوسط الإنفاق الشهري

المصدر : المجموعة الإحصائية لأعوام المذكورة .

من خلال الجدول السابق نجد أن نسبة متوسط الأجر الشهري الى متوسط الإنفاق الشهري للأسرة السورية قد ازدادت من 30.3% في العام 2004 الى 34.8% في العام 2007 والى 36.7% في العام 2009 .

إن هذه النسبة العالية للفجوة بين الإنفاق والأجر، جعل الأفراد يلجؤون الى مدخراتهم أو الاقتراض والاعتماد على المعونات بمختلف أشكالها ، ناهيك عن لجوء نسبة كبيرة من أصحاب الدخل المحدود والعاملين في القطاع الحكومي ، الى العمل خارج أوقات الدوام الرسمي في أعمال لا تتناسب مع مكانتهم الوظيفية . لقد دلت هذه الفجوة على خلل واضح وعدم نجاح سياسات الإصلاح الاقتصادي التي انتهجتها الحكومة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرين ، حيث استأثر أصحاب الربوع والأرباح بالنسبة العظمى من الدخل ، وفشلت الحكومة في الوصول الى أهدافها المعلنة في الخطة الخمسية العاشرة (2005-2010) .

وهذا يجعلنا نتساءل كما يقول الباحث الاقتصادي الدكتور الياس نجمة⁽¹⁾ :

" هل الآثار الإيجابية الاقتصادية والاجتماعية لسياسة تثبيت الرواتب والأجور هي أكبر من النتائج السلبية الاجتماعية المدمرة والاقتصادية الجائرة بنظر المدافعين عنها ؟ أليست هذه السياسة في الحقيقة هي النتيجة المباشرة لضعف مواردنا العامة وعجز وقصور الإدارات التي أنيطت بها هذه المهام . حيث لم تكن الزيادات الأخيرة التي تمت سوى للحاق بالأسعار المتزايدة ومحاولة لتصحيح الغبن والوضع المتردي ، وهل أصحاب الرواتب والأجور تقع على عاتقهم مهمة مكافحة التضخم وهم أول ضحاياه ؟ "

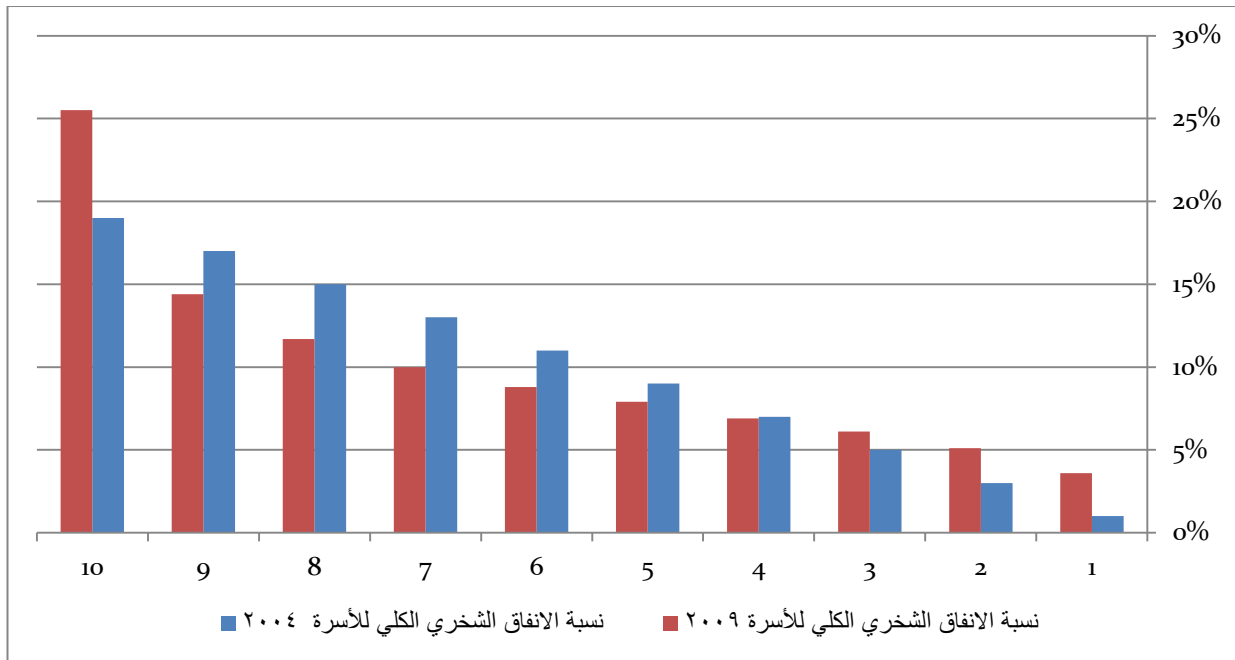
(1) د. نجمة ، الياس ، السياسة المالية في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية ، 2003/9/23 .

ومن خلال المسوحات التي قام بها المكتب المركزي للإحصاء عن دخل ونفقات الأسرة السورية عن الأعوام 2004 ، 2009 ، حيث بالرغم من التحسن في الأرقام في العام 2009 عنه في العام 2004 ، إلا أنه ما زال التباين واضحاً في الإنفاق الأسري بين الفئات العشرية العليا والدنيا التي تم المسح على أساسها كما بينها الشكل رقم (1) :

الشكل رقم (1)

تبيين المقارنة لنسبة الإنفاق الشهري للأسرة السورية حسب الشرائح السكانية العشر

لعامي 2009-2004



وأظهر مسح العام 2004 أن نسبة 11.4% من السكان السوريين يعيشون تحت خط الفقر الأدنى وحوالي 30% من السكان يعيشون دون خط الفقر الأعلى⁽¹⁾ ، اي مايقارب 5.3 مليون مواطن ، وكان ال 20% الأفقر من السكان قد استهلكوا 7% من إجمالي الإنفاق ، وبالمقابل استهلك 20% الأكثر ثراءً 45% من إجمالي الإنفاق في سوريا⁽²⁾ .

وصل معامل جيني⁽³⁾ الذي يقيس نسبة عدم العدالة في توزيع الدخل القومي في العام 2004 الى 37.37% وارتفع الى 37.77% عام 2007 وانخفض الى 32.29% عام 2009، حيث يدل انخفاض هذا المؤشر على التحسن المستمر في تخفيض نسبة عدم عدالة توزيع الدخل في السنوات الأخيرة ، حسب المقياس المعتمد . وإذا ما أخذنا نسبة الإنفاق الشهري الكلي للأسرة السورية حسب الشرائح السكانية العشر لعام 2004 وللعام 2009 لكل محافظة من محافظات القطر السوري لوجدنا أكبر تشوه لتوزيع الدخل القومي كان في محافظة دمشق حيث وصل معامل جيني الى (48.8%) في العام 2004، وتعتبر دمشق هي المحافظة الأكبر بعدد السكان لازدياد أعداد المهاجرين من مختلف المحافظات الأخرى بحثاً عن العمل وأغلبهم من أصحاب الدخل المحدود ونلاحظ ازدياد أعداد ومناطق السكن العشوائي نظراً لسوء التخطيط الإقليمي ، وانخفض معامل جيني الى (30.83%) في العام 2009 لتحسن الاستثمارات الخاصة ودخول القطاع الخاص وتزايد دوره في خلق فرص العمل ، وتأتي طرطوس في المرتبة الثانية بعدم العدالة في توزيع الدخل حيث غالبية السكان في هذه المحافظة وريفها الواسع نظراً لقلّة فرص العمل فيها يعتمدون على اقتصاد الكفاف الزراعي ، ويظهر الشكل رقم (2) تدني مؤشر عدم المساواة في توزيع الدخل بين الشرائح العشر لإنفاق الأسر السورية في العام 2009 في محافظة حلب مقارنةً بباقي المحافظات ، وهذا عامل إيجابي ، كما نلاحظ تقارب المعامل في غالبية المحافظات الزراعية .

(1) الأستاذ، ربيع بصر، الفقر في سوريا، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، جمعية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، دمشق 3 / 5 / 2011.
(2) تقرير الفقر في سورية، (96 - 2004) ، جدول رقم 2/2 ، يمكن العودة الى الدراسة التي قام بها الباحثان د . قديري جميل، م ضحى الشيخ حسن بعنوان (بدائل النمو المختلفة في إحداثيات متغيرة) مشروع سورية 2025 .
(3) معامل جيني : (Gini Coefficient) هو احدى المقاييس التي تقيس التفاوت في توزيع الدخل ويعد الأكثر شيوعاً ، وتتراوح قيم المعامل بين قيمة عظمى هي 100% أو الواحد الصحيح (عدم المساواة الكاملة في توزيع الدخل) ، و0% أو صفر وهي نقطة المساواة الكاملة .

الجدول رقم (7)

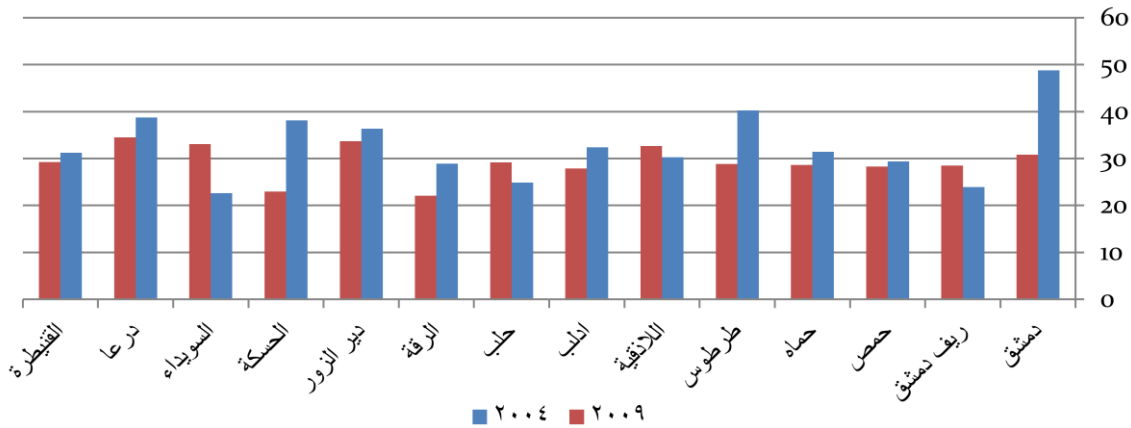
معامل جيني لمختلف المحافظات السورية حسب الإنفاق الشهري الكلي للأسر السورية حسب الشرائح السكانية العشر للعامين 2004 ، 2009

المحافظة	القيطية	درعا	السويداء	الحسكة	دير الزور	الرقبة	حلب	ادلب	اللاذقية	طرطوس	حمه	حمص	ريف دمشق	دمشق
2004	31.23	38.78	22.61	38.16	36.34	28.88	24.91	32.4	30.27	40.25	31.47	29.4	23.94	48.8
2009	29.27	34.52	33.1	22.95	33.69	22.09	29.2	27.9	32.64	28.83	28.65	28.31	28.53	30.83

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء

الشكل رقم (2)

مقارنة معامل جيني للإنفاق الشهري للأسرة حسب الشرائح السكانية العشر لعامي 2004 - 2009 لكل محافظة



المصدر : المكتب المركزي للإحصاء لسنوات الدراسة

وفي دراسة نفذت من قبل برامج الأمم المتحدة الإنمائية نشرت نتائجه بتاريخ 7 / 7 / 2005 توصلت إلى أن 30% من سكان سوريا فقراء أي حوالي 5.3 مليون نسمة منهم مليون شخص تحت خط الفقر المدقع أي لا يحصلون على الحاجات الأساسية والضرورية ، وفي دراسة أخرى صادرة عن المكتب المركزي للإحصاء بتاريخ 15 / 3 / 2006 بلغ معدل الفقر 11.4% بين عامي (2003 - 2004) بعد أن كان 14.3% بين عامي (1996 - 1997) .

وقد اعتمدت الدراسة على المعيار الذي حددته منظمة الأغذية العالمية ومنظمة الصحة العالمية هذا المعيار الذي يقوم على عدد الحريرات اليومية اللازمة للإنسان ، مقابل معيار البنك الدولي الذي يعتمد خط الفقر

للشخص الذي يعيش بدولار أو دولارين في اليوم . لقد أدت السياسات الاقتصادية إلى ازدياد نسبة الفقراء في سوريا عام 2010 إلى 12%⁽¹⁾ كحد أدنى وإلى 34% كحد أعلى ولم تستطع الخطط الموضوعية من تخفيض الحد الأدنى إلى 8% والحد الأعلى إلى 24% كما هو مستهدف ، وهذا يؤشر إلى حجم التحديات التي تواجه البلاد في مكافحة الفقر وتمكين الأفراد .

وتعتبر نسبة الأجور من الدخل القومي في سورية 35% من النسب المتدنية ، وتبلغ هذه النسبة بالمتوسط حسب الإحصاءات العالمية في الدول الصناعية المتقدمة بين 65% - 70% وتصل في بعض الدول الإسكندنافية إلى 80% . وحسب تقرير التنافسية العالمي الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي للعام 2012/2011 ، فقد احتلت سوريا المرتبة 98 من أصل 142 دولة متراجعة بشكل عام مرتبة واحدة على سلم التنافسية العالمي مقارنة بتقرير عام 2011/2010 والذي احتلت فيه سورية المرتبة 97 من أصل 139 دولة مع الإشارة للتحسن في بعض المؤشرات الفرعية التي يحتوي عليها التقرير .

إن ازدياد اعداد الفقراء خلال السنوات الماضية وأعداد العاطلين عن العمل نظراً لقلة فرص العمل في القطاع العام وعدم استطاعة القطاع الخاص توظيف إلا الأعداد القليلة مما فاقم أعداد العاطلين والذين بدون عمل من القوة البشرية القادرة على العمل ، نظراً للعلاقة الوثيقة بين الفقر والبطالة ، وما تؤدي إليه البطالة من خسارة للدخل وخصوصاً في ظل عدم وجود أنظمة الحماية الاجتماعية ، وبالتالي الحرمان الكامل من الدخل ومايلده من الأضرار النفسية وفقدان الحافز للعمل وانخفاض الإنتاجية ، وازدياد الأمراض وإفساد للعلاقات الأسرية وللحياة الاجتماعية وقسوة الاستعباد وتفاقم التوترات الاجتماعية ، واستنزاف للموارد الضرورية لبناء واستمرار عملية التنمية وخصوصاً الإنسان الذي هو وسيلة التنمية وغايتها النهائية .

ثالثاً- إعادة توزيع الدخل في سورية من خلال سياسة الدعم :

يعد الدعم بأشكاله المختلفة واحداً من أهم أدوات السياسة الحكومية للتدخل والتأثير في النشاط الاقتصادي والاجتماعي ، والتي تساهم في إعادة توزيع الدخل القومي عبر الموازنة العامة للدولة ، من خلال الإيرادات العامة والنفقات العامة . والدعم يوجه لغايات اقتصادية واجتماعية أو سياسية أو بيئية ، وهو ليس عملية دائمة بل يجب إعادة النظر به بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في المجتمع .

من أجل تقدير مبلغ الدعم الحكومي في سورية فقد تم من خلال نشرة اتجاهات الاقتصاد السوري وبتنويل من الإتحاد الأوروبي من خلال مشروع (ISMF)⁽²⁾ . ونظراً لعدم وجود أرقام فعلية لأي نوع من أنواع الإنفاق على الدعم الحكومي في سورية ، فقد اعتمدت الدراسة على تحديد الخسارة الجارية في القطاعات التي تم تقديم الدعم

(1) د. علي ديب، سنان، الانعكاسات الاجتماعية للسياسات الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، دمشق، 2011/5/10.

(2) نشرة اتجاهات الإقتصاد السوري ، العدد الأول الإصدار الثالث ، كانون الأول ، 2008 .

لها ، وذلك من خلال الوثائق المحاسبية المنتجة من قبل غالبية المؤسسات والشركات التجارية المتنوعة مبينا فيها تكاليف وأرقام أعمالها والخسارة أو الربح التجاري الناتج على أساس سنوي، والمعروفة بتقارير المراقبة .

وحيث هنالك ثلاث مجموعات اقتصادية رئيسية يلعب الدعم الحكومي فيها دورا هاما في سورية :

- 1- مجموعة الطاقة والنفط والغاز بما فيها استخراج النفط وتكريره وتوزيع المنتجات النفطية وتوليد الكهرباء والغاز .
- 2- مجموعة الأغذية الزراعية بما فيها زراعة الحبوب والطحين والدقيق وصناعة الخبز وتوزيع الخبز والسكر والرز .
- 3- زراعة القطن وحلجه .

وحيث حلت المجموعة الأولى أو القطاع الأول (الطاقة والنفط والغاز) في المرتبة الأولى من حيث مدى الدعم فقد تم تركيز الدراسة على هذا القطاع . إن وقود الطاقة يمر بعدة مراحل خلال الإنتاج ، من الإستخراج للنفط والغاز مرورا بمصافي التكرير التي تشتري النفط الخام من شركات إستخراج النفط بالسعر العالمي وتقوم ببيع المنتجات بسعر محدد اداريا من قبل الدولة ، والمنتجات المكررة عديدة ومختلفة الأسعار، البوتان ، البنزين، المازوت ، النفط ، الكيروسين ، وغيرها من الوقود الصناعي والزيوت المعدنية .

الجدول رقم (8)

يوضح ملخص الدعم الحكومي في مجموعة وقود الطاقة (مليون ل.س)

2007	2006	2005	العالم
43.062	22.257	73.229	مصافي النفط
285.594	203.191	41.531	توزيع النفط (المحروقات)
16.369	11.850	6.285	شركة توزيع الغاز
62.583	10.889	13.509	الكهرباء (توليد وتوزيع)
407.606	248.187	134.554	مجموع الدعم الى مجموعة وقود الطاقة (الخسارة)
2019.810	1698.480	1493.766	الناتج المحلي الإجمالي (الأسعار الجارية)
%20.2	%14.6	%9	نسبة الدعم من الناتج المحلي الإجمالي (حصة الدعم)

المصدر: نشرة اتجاهات الإقتصاد السوري ، العدد الأول الإصدار الثالث ، كانون الأول ، 2008 .

من خلال الجدول رقم (8) نلاحظ ازدياد قيمة الدعم الحكومي في مجموعة وقود الطاقة بنسبة نمو 84% بين العامين (2005 - 2006) وبنسبة نمو 64% بين العامين (2006 - 2007) وازداد الناتج المحلي الإجمالي بالقيمة الإسمية خلال نفس الفترة بنسبة 13% و 19% على التوالي . وبالمقابل فقد ارتفع عبء الدعم في

مجموعة وقود الطاقة على الإقتصاد من 9% في العام 2005 الى 15% في العام 2006 الى 20% في العام 2007 .

إن هذه الأرقام العالية بالمعايير العالمية وبالرغم من صافي الضرائب غير المباشرة التي تعوض جزء من هذا الدعم ، نرى الدعم الكبير في الإقتصاد السوري ، حيث بالإضافة لعرقلة سير النمو الإقتصادي فإن ما نلمسه من تهريب للمنتجات النفطية وخصوصا المازوت والبنزين الى الدول المجاورة لتباع بأسعار مضاعفة عن سعرها في سورية هو دليل على هذا الخلل في الدعم .

هذا بالإضافة الى الدعم المقدم للمنتجات الغذائية الزراعية والتي يأتي في مقدمتها القطن والحبوب والطحين والدقيق وصناعة الخبز والذي بلغ 26 مليار ليرة سورية⁽¹⁾ في العام 2007 ، والتي تتم عن طريق تقديم القروض الميسرة عبر المصارف الزراعية للفلاحين ، وكذلك تقديم البذار للفلاح بأسعار جيدة ومدعومة ، بالإضافة الى تقديم السماد ، وتقوم الدولة بشراء المحاصيل من الفلاحين وفق معايير وسياسات يحددها سنوياً المجلس الزراعي الأعلى ، والذي يحدد أيضاً أسعار شراء المحاصيل من الفلاحين وتوزيعها للحلقات التالية سواء كان للمستهلك النهائي أو الوسيط . وكذلك الدعم الحكومي المقدم للسكر والرز فقد وصل الى 5.85 و2.34 مليار ليرة سورية في العام 2007 على التوالي . وآليات الدعم هذه التي تتم في سورية تقدم الدعم للمستهلك وليس للمنتج أو الفلاح الذي قد تلحق به خسائر، حيث في بعض السنوات ظلت أسعار شراء القمح ثابتة منذ عام 1995 وتم تغييرها في العام 2008 ، بالإضافة الى عدم مراعاة التغيرات في كلفة مستلزمات الإنتاج طيلة تلك السنوات . وإذا ما أضفنا الدعم المقدم من الحكومة للمساهمة في تثبيت الأسعار والذي بلغ 25 مليار ليرة سورية في عام 2007 ، وكذلك دعم العاملين في الدولة (تعويضات التدفئة 870 ل. س لكل عامل) والذي بلغ 14.2 مليار ليرة سورية في العام 2007 ، لوجدنا حجم الدعم الكبير المقدم من الدولة، والذي مازال كبيراً على الرغم من تعديل الأسعار على المنتجات النفطية الذي تم في سنة 2008 والسنوات التي تلتها والارتفاع الإداري الأخير في أسعار الديزل والكهرباء والماء وغيرها ضمن عملية الإصلاح الإقتصادي في إطار الخطة الخمسية العاشرة ، وكذلك العمل بقسائم المازوت والحد من الإستهلاك غير المبرر في هذه المنتجات النفطية ، الذي يكبد الدولة خسائر متزايدة نتيجة الإستيراد لسداد النقص في انتاج مصافي تكرير النفط التي بلغت خسائرها (4) مليار ليرة سورية في العام 2007.

لقد أظهر الواقع العملي أن هنالك العديد من الثغرات في منظومة الدعم الحالية من حيث الاستهداف وتحقيق الغاية من الدعم ، حيث يتسرب جزء كبير من الدعم ، وتزداد تكاليفه بشكل لا يتناسب مع ما يتم تحقيقه فعلياً ، إذ لا يتحقق الاستهداف الجيد لمستحقي الدعم سواء من ناحية استهداف الفقراء ومحدودي الدخل أو الاستهداف الجغرافي أو استهداف منتجات معينة أو صناعات معينة ، حيث أن السائد هو أنظمة الدعم المعممة والمفتوحة

(1) آليات إعادة توزيع الدعم وإيصاله الى المستهدفين ، معهد التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، بالتعاون مع الهيئة الألمانية للتعاون التقني (GTZ)، ومعهد التخطيط القومي بالقاهرة ، ورشة عمل ، دمشق ، 2008 .

والتي يستفيد منها الأغنياء والفقراء على السواء ، الأمر الذي يلقي بأعباء كبيرة على الموازنة العامة للدولة دون تحقيق الغايات المرجوة من الدعم رغم تزايد مبالغه ، وذلك بسبب تسرب جزء كبير منه لغير مستحقيه ، ولغير الغايات المرجوة منه .

ونتيجة لذلك فقد بدأت في السنوات الأخيرة توجهات سياسية جديدة ، تدعو الى إعادة النظر بمنظومة الدعم أو إزالته تدريجياً لأسباب تتعلق بالآثار الضارة على بعض الأهداف التنموية ، وبكفاءة استخدام الموارد وبآليات اقتصاد السوق والمنافسة أو لأن الدعم لا يصل لمستحقيه ، والعمل على بناء منظومة جديدة للدعم ، بحيث يصبح الدعم أكثر جدوى من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وأقل تشويهاً لمنظومة الأسعار من خلال إجراء عملية تقييم ومراجعة لتلك الأسعار الإدارية وجعل الدعم يعمل على إصلاح الخلل في الأسعار وليس تعميق هذا الخلل ، الذي يترجم على شكل عدم كفاءة في تخصيص الموارد ، بالإضافة للفصل بين الغايات الاقتصادية والمساعدات الإجتماعية في تقديم الدعم .

رابعاً - إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية في سورية :

تلعب السياسة المالية دوراً كبيراً في إعادة توزيع الدخل القومي في سورية على الذين قاموا بإنتاجه وذلك من خلال إقطاع جزء من دخل مجموعة يختلف عن الجزء المقتطع من دخل المجموعة الثانية وبصورة أوضح إعادة توزيع الدخل القومي بين الدخل الموزع كأجور والذي يعود الى العاملين بأجر والدخل الموزع كأرباح والذي يعود الى أصحاب رؤوس الأموال .

من خلال الجدول رقم (9) نجد بالرغم من أن الموازنة العامة الفعلية للدولة (قطع الحسابات) قد ازدادت خلال الفترة 2003 - 2010 ، بنسبة تزايد وسطية سنوية وصلت الى حوالي 8.3 % ، إلا أنه يلاحظ تراجع نسبتها الى الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية خلال نفس الفترة من 28.6 في العام 2005 الى 23.9 في العام 2008 ، إن هذا التراجع يدل على أن نسبة تزايد الموازنة العامة للدولة خلال تلك الفترة لم تكن تتناسب مع حجم النمو في الاقتصاد الوطني ، الأمر الذي يعني أن السياسات الحكومية المعتمدة لزيادة الإيرادات العامة ولاسيما الضريبية منها بغرض مواجهة متطلبات التنمية ، تحتاج الى المراجعة في بعض جوانبها وخصوصاً السياسات الضريبية .

ومن خلال حجم الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام نقف على حجم التدخل الحكومي في الحياة الإقتصادية في سورية وأثر الضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة في حصص توزيع الدخل القومي.

لقد تطورت الإيرادات الضريبية في سورية خلال فترة الدراسة كما هو مبين في الجدول رقم (9) من 151.6 مليار ليرة سورية في العام 2003 الى 278.4 مليار ليرة سورية في العام 2010 ، ومن خلال مقاطعة تطور الإيرادات الإسمية مع معدل التضخم السنوي نحصل على التطور الفعلي للإيرادات الضريبية حيث نلاحظ التغيرات والتقلبات في معدل النمو الحقيقي في الإيرادات الضريبية الذي يدل على عدم استقرار وتذبذب في السياسات الضريبية وذلك لعدم وجود منهجية علمية قادرة على رسم سياسة ضريبية تحقق الأهداف المرجوة منها في فترة

الحصيلة والزيادة في المردود، وكذلك الضعف والغموض الذي يكتنف التشريع الضريبي على صعيد التنفيذ والتخطيط ، بالرغم من التعديلات والتخفيضات على المعدلات الضريبية وآليات الجباية منذ مطلع الألفية الثالثة وخصوصاً في الإدارة الضريبية وآخرها إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم بهدف إصلاح الإدارة الضريبية (1) ، حيث تعتبر الإيرادات الضريبية متدنية في سوريا وغير قادرة على تغطية الإنفاق العام رغم ضآلته لدينا قياساً مع الدول الأخرى ، حيث أن الإيرادات الضريبية لدينا (خلافاً لما يجري في غالبية الدول وعلى ما جرى حتى أواخر الستينات من القرن الماضي) ، لاتغطي سوى جزء محدود لايتجاوز 40 - 43 % من الإنفاق العام كما نلاحظ من الجدول رقم (9) .

وبالرغم من الجهود الحكومية التي تعمل على رفع هذه الإيرادات الى أقصى درجة ممكنة لسداد النقص المتزايد في الإيرادات النفطية التي كانت تعتبر الممول الرئيسي للموازنة العامة للدولة في السنوات الأخيرة حيث انخفضت نسبة الإيرادات النفطية من الناتج المحلي الإجمالي من 7.1 % في العام 2005 الى 4.3 % في العام 2009 وانخفاض الفوائض المحولة من القطاع العام بسبب الخسائر التي تعاني منها المؤسسات والشركات العامة(2).

جدول (9)

يوضح الإيرادات الضريبية ونسب تمويلها للإنفاق العام (مليار ل. س)

البيان	إجمالي الضرائب والرسوم	نسبة تطور الإيرادات الضريبية	معدل التضخم	معدل النمو الحقيقي في الإيرادات الضريبية	إجمالي الإنفاق العام (إجمالي الموازنة الفعلية)	نسبة تمويل الإيرادات الضريبية للإنفاق العام	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة الموازنة العامة للناتج الإجمالي بالأسعار الجارية
2003	151.6	% 11.6	% 5.1	6.5	354	43 %	1074	
2004	161	% 6.2	% 4.4	2.2	405	40 %	1267	% 31.9
2005	176.9	% 9.9	% 7.4	2.5	431	41%	1509	%28.6
2006	191.3	% 8.1	% 10	1.9-	494	39%	1704	%28.9
2007	202.6	%5.9	% 4.5	1.4	521	39%	2017	%25.8
2008	219.2	%8.2	% 15.2	7-	548	40%	2291	%23.9
2009	240.6	% 9.8	% 2.8	7	655	37%	2519	% 26
2010	278.4	% 15.7	% 4.4	11.3	754	%37	2792	%27

المصدر : أرقام المجموعة الإحصائية (المكتب المركزي للإحصاء) . للسنوات المذكورة
النشرات الربعية لمصرف سوريا المركزي بالنسبة لمعدل التضخم (التغير في مؤشر اسعار المستهلك).
النسب من حساب الباحث

(1) تعديل القانون 85 للعام 1949 في العام 2003 بالقانون 24 مع تخفيض المعدلات الضريبية وقانون إحداث الهيئة العامة للضرائب 41 في العام 2007

ملاحظة : لقد تم الأخذ بتطور الأرقام منذ العام 2003 حيث تمت الكثير من الإصلاحات المالية منذ ذلك العام بالمقارنة قبل العام 2003 . وخصوصاً التعديلات على القوانين والتشريعات التي تخص المعدلات الضريبية والشرائح الضريبية .

(2) د. نجمة ، لياس ، دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة للعام 2011 ، دمشق / 10 / 24 / 2010 .

1 - أثر الضرائب المباشرة في توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية :

بالإعتماد على البيانات المنشورة من وزارة المالية والتقارير الواردة من البنك المركزي والموزعة على ضرائب على الأرباح وضرائب على الدخل مع استبعاد الضرائب على شركات النفط ، باعتبار هذه الضرائب على شركات النفط هي جزء من الأتاوة التي تشكل متمم لحصة الدولة من النفط المستخرج ، واعتماداً على الفرضية أن النفط آيل للنضوب حيث تعمل الحكومة في سياساتها الاقتصادية على رفع نسبة تمويل الإيرادات الضريبية للإنفاق العام ، وبنفس الوقت تخفيض الدعم وترشيده وإيصاله إلى مستحقيه . ومن خلال الدراسات¹ التي تبين أثر الضرائب المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي في سورية ، وكون الضرائب المباشرة حسبت ضمن الدخل القومي أساساً فتم معرفة الأثر التقريبي للضرائب المباشرة تم إعادة ضرائب الدخل على الأجور إلى حصة الأجور وضرائب الدخل على الأرباح إلى حصة الأرباح ، مع ضرورة الإيضاح أن هذه المقاربة هي مقاربة نظرية إلى حد ما وبحاجة لوضع نموذج رياضي خاص كون هذه الضرائب التي تم اقتطاعها تم توزيعها أصلاً من قبل الحكومة في مساهمتها في الدخل القومي ، وكون عملية التوزيع تمت وفق سياسة معينة وبالتالي نفترض أن هذه العملية لا تؤثر على عملية إعادة التوزيع ، وكما مبين في الجدول رقم (10) :

إن الإنخفاض في نسبة ضريبة الأجور من كتلة الأجور تغير من أعلى نسبة عام 2001 عند 2.97 % إلى 1.25 % عام 2009، بينما نسبة ضريبة دخل الأرباح من دخل أصحاب الأرباح فقد انخفضت أيضاً من 7.37 % عام 2000 إلى 6.51 % عام 2004 وإلى 4.99 % عام 2007 وإلى 6.01 % عام 2009 - ومن المفترض ارتفاع هذه النسبة إلى أعلى من 7.37 % ، وهذا يفسر في أن كل الزيادات التي حصلت في ضريبة الأرباح لم تؤثر على النسبة المدفوعة من دخول أصحاب الأرباح بل كانت أقل تأثيراً ، ويمكن القول أن الزيادة في الضرائب المباشرة لم تواكب الزيادة بالعائد الفعلي للأرباح والدخول التي حصل عليها أصحاب الأرباح ، ولم يكن لتخفيض المعدلات الضريبية المتتالية أي أثر لتحفيز أصحاب الأرباح على زيادة الحصة المدفوعة من دخولهم كضرائب تعود بالوفرة على خزينة الدولة ، بل كانت النتيجة انخفاض في النسبة المدفوعة من دخول أصحاب الأرباح .

أما من جهة أثر الضرائب المباشرة على عملية إعادة التوزيع للدخل القومي فقد تبين بعد إعادة الضرائب المباشرة على دخل الرواتب والأجور إلى حصة الأجور والضرائب المباشرة على دخل الأرباح إلى حصة الأرباح كما مبين في الجدول رقم (10) ، لبيان التوزيع قبل دفع الضرائب المباشرة مع إلغاء الأثر الثانوي لعملية التوزيع للضرائب وكذلك الأثر المتبادل لكل من الضريبتين على الأخرى ، فقد تبين أن حصة أصحاب الأجور قبل احتساب الضرائب غير المباشرة كانت 38.18 % في العام 2000، وأصبحت بعد دفع الضرائب المباشرة 39.26 % أي زادت حصة أصحاب الأجور بنسبة 1.08 % من إجمالي الدخل القومي في العام 2000 ،

(¹) لزيادة في الشرح يمكن الرجوع إلى رسالة الماجستير بعنوان توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية ، إعداد الطالب يوسف منذر ونوس و بإشراف الدكتور رسلان خضور ، عام 2010/2011 ، ص 121 .

وانخفضت الى 32.37 في العام 2009 ،أي بزيادة وسطية خلال فترة الدراسة 0.85 % ، وهذه الزيادة البسيطة كان لها اثر إيجابي على اصحاب الأجور من خلال اقتطاع هذه النسبة من دخل أصحاب الأرباح .

2 - أثر الضرائب غير المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي في سورية :

بالإعتماد على نفس المقاربة ، وبسبب صعوبة توزيع الضرائب غير المباشرة على اصحاب الأجور وأصحاب الأرباح ، فقد تم الإعتماد على طريقة التوزيع حسب الإنفاق لتحديد حصة كل فئة من الضرائب غير المباشرة وذلك بالإعتماد على بحث دخل ونفقات الأسرة السورية للأعوام (2004 - 2009) .

حيث تم تحديد الإنفاق الكلي لكل فئة (أصحاب الأجور ، أصحاب الأرباح) وذلك بضرب متوسط الإنفاق لكل شريحة بعدد الأسر في كل شريحة ، بإفتراض أن أصحاب الأجور هم الطبقة الأدنى في سلم التوزيع العشري للإنفاق الأسري ، وكذلك تم توزيع السكان المعتمدين على الأجور على السلم العشري لإنفاق الأسرة السورية ومن ثم تم استخراج نسبة إنفاق كل فئة من الإنفاق العام ، وبضرب نسبة كل فئة بإجمالي الضرائب غير المباشرة يظهر لدينا حصة إنفاق كل من أسر أصحاب الأجور السنوي وإنفاق أسر أصحاب الأرباح من الضرائب غير المباشرة بما فيها ضرائب المنتجات النفطية ، كما هو مبين في الجدول رقم (11) .

بالعودة الى الجدول رقم (10) ، وبعد إعادة كتلة الضرائب غير المباشرة المدفوعة من كل فئة الى أصحابها ، وحساب نسبة دخل كل فئة قبل وبعد الضرائب غير المباشرة وبالمقارنة مع الحصة بعد الضرائب، نلاحظ أن نسبة الضرائب غير المباشرة من دخل أصحاب الأجور ومن دخل أصحاب الأرباح زادت تباعداً لتصل الى مستواً قياسياً عند 18.27 % للأجور و 4.97 % لأصحاب الأرباح في العام 2008 ، وكذلك 19.29 % لأصحاب الأجور و 4.77 % لأصحاب الأرباح في العام 2009 .

وهذا ما يفسر إزدياد نسبة استهلاك أصحاب الأجور من السلع الخاضعة للضرائب غير المباشرة مقابل استفادة أصحاب الأرباح من السلع غير الخاضعة للضرائب غير المباشرة أو استفادتهم من سياسات الدعم الحكومي بتجنب الضرائب لبعض الشرائح وكذلك استفادة الأغنياء لسلع مستوردة غير خاضعة للضرائب غير المباشرة عبر منطقة التجارة العربية الحرة . وبالتالي فقد كانت عملية إعادة التوزيع في غير صالح أصحاب الأجور .

حيث نلاحظ من الجدول (10) : أن الضرائب غير المباشرة أدت الى خسارة أصحاب الأجور 1.92% من إجمالي الدخل القومي كانت قد ذهبت الى أصحاب الأرباح ، وقد وصلت هذه الخسارة الى 2.96 % في العام 2009⁽¹⁾ .

لقد قمنا بتفصيل الدراسة السابقة لتوضيح نقطة أساسية في عملية إعادة توزيع الدخل القومي في سوريا ، والتي تؤكد على فشل السياسات الضريبية (ضمن توجهات الخطة الخمسية العاشرة) ، التي تقوم بها الحكومة في

(1) رسالة ماجستير، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي في سورية ، مرجع سابق، ص123.

إعادة التوزيع لصالح أصحاب الأجر أي أصحاب الدخل المحدود ، حيث بالرغم من الزيادات الواضحة في الضرائب المباشرة نجد أن الضرائب غير المباشرة استطاعت أن تأكل هذه الزيادة وتقلب الكفة لصالح أصحاب الأرباح ، إن انخفاض الدخل للنسبة الكبيرة من الذين يعتمدون على الأجر سوف تضغط على الإنفاق بشكل واضح وستخفض الطلب العام في السوق ، (عدد السكان الذين يعتمدون على الأجر لا تقل عن 80 % من عدد السكان الإجمالي في سوريا) . وإذا ما علمنا بأن تصريحات المسؤولين في وزارة المالية تؤكد على إدخال الضريبة على القيمة المضافة الى النظام الضريبي السوري ضمن الخطة الخمسية الحادية عشرة فسوف تزيد من حصيلة الضرائب غير المباشرة مقابل إنخفاض في حصة أصحاب الأجر من الدخل القومي بنسبة 0.79 % لعام 2009 الأمر الذي سوف تظهر آثاره بالإضافة الى انخفاض مستوى الدخل بالأساس على أصحاب الأجر.

الجدول (10)

(ملايين الليرات السورية)

أثر الضرائب المباشرة والغير مباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي

2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	السنة
783209	710495	599843	563097	483748	378718	377274	387617	302998	320657	تعويضات العاملين المحلي بالملايين
32.37	32.35	30.96	34.43	33.44	31.11	39.84	42.59	32.37	39.26	نسبة تعويضات العاملين المحلي من دخل عوامل النتاج
1636443	1485642	1337565	1072209	962719	838522	569792	522586	633074	495993	فائض العمليات المحلي بالملايين
67.63	67.65	69.04	65.57	66.56	68.89	60.16	57.41	67.63	60.74	نسبة فائض العمليات المحلي من دخل عوامل الانتاج
2419652	2196137	1937408	1635306	1446467	1217240	947066	910203	936072	816650	اجمالي الدخل
100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	المجموع
9919	7992	7895	6668	4757	4765	9360	8977	9286	7940	ضرائب على الرواتب والأجور
97781	80647	66317	58354	54533	54308	29366	33171	25050	35972	ضرائب على الدخل والأرباح
1.25	1.11	1.3	1.17	0.97	1.24	2.42	2.26	2.97	2.42	نسبة ض.ر. من تعويض العاملين
6.01	5.46	4.99	5.48	5.69	6.51	5.24	6.46	4.02	7.37	نسبة ض.أ.ح. من فائض العمليات
152971	131274	87993	80904	62789	63031	52789	49534	42243	35451	حصاة اتفاق أسر أصحاب الأجور السنوي من ض.م بما فيها ض.منتجات نفطية
77580	72935	59219	52672	38177	23301	26105	26664	21582	12535	حصاة اتفاق أسر أصحاب الأرباح السنوي من ض.م بما فيها ض.منتجات نفطية
19.29	18.27	14.48	14.2	12.85	16.44	13.65	12.49	13.53	10.79	نسبة ض.غ.م من تعويض العاملين
4.77	4.94	4.45	4.94	3.99	2.79	4.66	5.19	3.46	2.57	نسبة ض.غ.ض.م من فائض العمليات
793127	718486	607738	569765	488505	383483	386634	396594	312284	328597	اجمالي أجور قبل ض.ر.أ
1734224	1566290	1403882	1130563	1017252	892830	599158	555757	658124	531965	اجمالي أرباح قبل ض.أ
2527351	2284776	2011620	1700328	1505757	1276313	985792	952351	970408	860562	مجموع اجمالي الدخل قبل ض.م
31.38	31.45	30.21	33.51	32.44	30.05	39.22	41.64	32.18	38.18	نسبة الأجور
68.62	68.55	69.79	66.49	67.56	69.95	60.78	58.36	67.82	61.82	نسبة الأرباح
0.99	0.91	0.75	0.92	1	1.07	0.62	0.94	0.19	1.08	التغير في نسبة الأجور بسبب ض.م

-0.99	-0.91	-0.75	-0.92	-1	-1.07	-0.62	-0.94	-0.19	-1.08	التغير في نسبة الأرباح بسبب ض.م
936180	841769	687836	644001	546537	441749	430063	437151	345241	356108	اجمالي أجور قبل ض.م
1714023	1558577	1396784	1124881	1000896	861823	595897	549250	654656	508528	اجمالي أرباح قبل ض.م
2650203	2400346	2084620	1768882	1547433	1303572	1025960	986401	999897	864636	مجموع اجمالي الدخول قبل ض.م
35.32	35.07	33	36.41	35.32	33.89	41.92	44.32	34.53	41.19	نسبة الأجور
64.68	64.93	67	63.59	64.68	66.11	58.08	55.68	65.47	58.81	نسبة الأرباح
-2.96	-2.72	-2.03	-1.97	-1.88	-2.77	-2.08	-1.73	-2.16	-1.92	التغير في نسبة الأجور بسبب ض.م
2.96	2.72	2.03	1.97	1.88	2.77	2.08	1.73	2.16	1.92	التغير في نسبة الأرباح بسبب ض.م

المصدر : المجموعة الإحصائية لسنوات الدراسة 2000-2010

الجدول رقم (11)

بملايين الليرات السورية

حساب حصة اصحاب دخل الأجور وحصة أصحاب دخل الأرباح من الإنفاق ومن الضرائب الغير مباشرة

عدد السكان	نسبة السكان المعتمدين على الأرباح بالمئة	عدد السكان المعتمدين على الأرباح	نسبة السكان المعتمدين على الأجور بالمئة	عدد السكان المعتمدين على الأجور	حصة إنفاق أصحاب الأرباح السنوي من الضرائب الغير مباشرة	حصة لإنفاق أصحاب الأجور السنوي من الضرائب الغير مباشرة بما فيها ضريبة منتجات نفطية	مجموع الإنفاق العام حسب مسح دخل ونفقات الأسرة ، 2004 ، 2007 ، 2009	نسبة إنفاق أسر أصحاب الأرباح بالمئة	أنفاق أسر أصحاب الأرباح	نسبة انفاق أصحاب الأجور بالمئة	انفاق اسر اصحاب الأجور السنوي بالملايين	
16,320,000	14	2,315,774.0	86	14,004,225.6	12535	35451	798900	26	208692	74	590208	2000
16,720,000	19	3,129,079.0	81	13,590,920.9	21582	42243	845747	34	285985	66	559762	2001
17,130,000	19	3,324,517.0	81	13,805,482.8	26664	49534	862153	35	301690	65	560464	2002
17,550,000	18	3,209,486.0	82	14,340,514.2	26105	52789	799002	33	264380	67	534622	2003
17,921,000	15	2,634,387.0	85	15,286,613.0	23301	63031	757149	27	204353	73	552796	2004
18,269,000	19	3,437,514.0	81	14,831,486.4	38177	62789	1459363	38	551817	62	907546	2005
18,717,000	20	3,728,850.0	80	14,988,150.1	52672	80904	1511119	39	595863	61	915256	2006
19,172,000	20	3,843,045.0	80	15,328,955.1	59219	87993	1511823	40	608162	60	903661	2007
19,644,000	17	3,414,988.0	83	16,229,012.4	72935	131274	1507372	36	538368	64	969005	2008
20,125,000	16	3,214,684.0	84	16,910,316.2	65210	151933	1849287	34	538368	66	1218681	2009

المصدر : المجموعة الإحصائية لسنوات الدراسة 2000 - 2010 .

مسح دخل ونفقات الأسرة السورية ، 2004 ، 2007 ، 2009 .

خامساً: الإيرادات المتوقع من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية

بالإعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (11) من خلال حصة إنفاق أصحاب دخل الأجور السنوي من الضرائب غير المباشرة بما فيها ضريبة منتجات نفطية ، وكذلك حصة إنفاق أصحاب الأرباح السنوي من الضرائب غير المباشرة بما فيها ضريبة منتجات نفطية وبالإعتماد على مسح دخل ونفقات الأسرة السورية للأعوام 2004 ، 2007 ، 2009 .

هذا وفي حال تم تطبيق الضريبة بالشكل العام لها دون استخدام أدوات التدخل لصالح الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ، من إعفاءات ، ومعدل صفري، وحد تسجيل يراعي ظروف المكلفين ، والسياسات الضريبية الأخرى الخ ، ويفرض كان معدل الضريبة المفروض هو 10 % فسوف تحقق هذه الضريبة على القيمة المضافة زيادة في الضرائب غير المباشرة بنسبة 30% ، وبالتالي سوف تؤثر هذه الزيادة في الضرائب غير المباشرة بعد ادخال الضريبة على القيمة المضافة بشكل سلبي على حصة أصحاب الأجور من الدخل القومي بنسبة (0.79%) في العام 2009 .

إن هذه النتيجة المبدئية لإدخال الضريبة على القيمة المضافة وأثرها السلبي على الأجور بإنخفاض حصة الأجور من الدخل القومي ، رغم النسبة الضعيفة سوف ينعكس هذا الإنخفاض بشكل كبير على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود نظرا لإنخفاض مستوى الدخل أصلا وعدم وجود سياسات واضحة تعمل على تقديم الدعم للفقراء والمحتاجين وضعف الإدارة الضريبية بشكل عام والثقافة الضريبية بشكل خاص .

ومن خلال النموذج الذي تم وضعه من قبل وزارة المالية⁽¹⁾ لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية من نوع الإستهلاك والتي سوف تحل محل عدد من الضرائب غير المباشرة وبعض الضرائب والرسوم الأخرى في سورية خلال الفترة (2000 ، 2005) حيث يمكن إجمال تلك الضرائب التي سوف تزاح لتحل محلها الضريبة على القيمة المضافة في مايلي :

- 25% من الرسوم الجمركية
- 100% من رسم الإنفاق الإستهلاكي
- 25% من رسم السيارات
- ضريبة السكر
- ضريبة الإسمنت
- ضريبة المواد المشتعلة
- ضريبة مقطوعية الكهرباء

(1) دراسة حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية ، أعداد غير منشورة، فريق تطوير وتحديث الإدارة الضريبية بإشراف معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم ، 2007/8/7م.س

- ضريبة الملح
- ضريبة الملاهي
- ضريبة تصدير القطن
- رسوم أموال التأمين
- رسوم الإحصاء
- رسوم استيراد الرادو
- ضريبة مواشي
- رسم التراكات
- رسم التلفزيون
- رسم الفراغ والإنتقال
- رسم الري
- رسم انتقال حق الإستثمار
- رسوم الخارجية

حيث يمكننا من خلال الجدول التالي توضيح و ايجاز أهم نسب تلك الضرائب غير المباشرة المزاحة من إجمالي الضرائب

جدول رقم (12) يوضح أهم نسب الضرائب غير المباشرة المزاحة لصالح ال VAT من إجمالي الضرائب

2005	2004	2003	2002	2001	2000	
%23.3	%13	%11.5	%10.3	%8.7	%10.9	مجموع نسبة الضرائب غير المباشرة المزاحة من إجمالي الضرائب
%38.8	%27.4	%27.5	%24	%19.6	%14	نسبة الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية
185	182	183	170	167	111	مجموع الإيرادات الضريبية
43	24	21	17.4	14.5	12	الضرائب غير المباشرة

المصدر: دراسة حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية ، أعداد غير منشورة، فريق تطوير وتحديث الإدارة الضريبية بإشراف معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم ، 2007/8/7م.س

وعليه ومن خلال الجدول نلاحظ أن الإيرادات الضريبية الممكنة (إحلال ال VAT)) مكانها خلال العام 2005 ما نسبته (23.3 %) من إجمالي الإيرادات الضريبية ، بينما تشكل الضرائب المباشرة فيها حوالي (38.8%) لتكون القيمة الإجمالية للإيرادات الضريبية المزاحة لصالح ال VAT المقترح ادخالها للنظام الضريبي السوري حوالي (43 مليار ليرة سورية) .

ومن خلال السلة الغذائية الأساسية للفرد ولبيان تأثير الضريبة المتوقع تطبيقها في سوريا على الأسعار، فقد تم تحديد الحاجات الأساسية للأسرة السورية في العام 2005 لأسرة مكونة من 6 أشخاص ، حيث بلغت كلفة الغذاء الشهري (13500 ل.س) ، والأسرة المكونة من أربع أشخاص (8746 ل.س) ، أما في العام 2006 فكانت كلفة الغذاء لأسرة مكونة من ستة أشخاص (16357 ل.س) ، ولأسرة مكونة من أربع أشخاص مبلغ وقدره (10596 ل.س) ، وكان وسطي الرواتب والأجور حسب بيانات المكتب المركزي للإحصاء عام 2005 مبلغ وقدره (7278 ل.س) ، وفي العام 2006 مبلغ وقدره (8347 ليرة سورية). مع الأخذ بعين الاعتبار نسبة النفقات الوسطية المقدرة على غير الغذاء والنفقات ذات الطابع الاجتماعي ، ونفقات الكهرباء والماء والهاتف ونفقات الإيجار الشهري ، والمأخوذة من من عينة مكونة من (7500) أسرة سورية . وذلك حسب الدراسة الميدانية المنجزة من قبل هيئة تخطيط الدولة وبالإستناد الى عدد السكان البالغ (18488000 نسمة) ، وعلى معدل اعالة واحد لأربعة .

فإذا تم إعفاء كامل حاجات الغذاء ، وإعفاء 40 % من النفقات ذات الطابع الاجتماعي ، وإعفاء 90 % من الإيجار الشهري ، يكون الإنفاق الكلي الخاضع للتكليف بال الضريبة على القيمة المضافة مبلغ وقدره 527 مليار ليرة سورية . وعليه تكون الإيرادات من ضريبة ال VAT المتوقعة عند نسبة 10 % مبلغ وقدره 52 مليار ليرة سورية ، وعند نسبة 15 % تكون الإيرادات من الضريبة المتوقعة مبلغ وقدره 79 مليار ليرة سورية ، وعند نسبة 17 % مبلغ وقدره 86 مليار ليرة سورية كما هي موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (13) الإيرادات المتوقعة من ضريبة القيمة المضافة (VAT)

الإنفاق الكلي	1194 مليار ليرة سورية
الإنفاق الكلي الخاضع للضريبة	527 مليار ليرة سورية
الضرائب غير المباشرة المزاحة	43 مليار ل . س
حصة الإنفاق الكلي من الضرائب غير المباشرة	19 مليار ل . س
المستوردات	301 مليار ل . س
قيمة المنتجات المقترح اعفاؤها	52 مليار ل . س
قيمة المنتجات الخاضعة للتكليف	249 مليار ل . س
الإنفاق الكلي الخاضع للتكليف بعد تخفيض الضرائب غير المباشرة	508 مليار ل . س
إيرادات ال (VAT) المتوقعة عند نسبة 10 %	52 مليار ل . س
إيرادات ال (VAT) المتوقعة عند نسبة 15 %	76 مليار ل . س
إيرادات ال (VAT) المتوقعة عند نسبة 17 %	86 مليار ل . س

نفس المصدر السابق.

ويفرض المعدل المطروح للتطبيق هو 10 % يكون الأثر على الأسعار في حال كان الإقتصاد محكوم بأدوات حكومية فعالة للرقابة والتحكم بقوى السوق ما نسبته 2.69 % على السلع الخاضعة للضريبة .

أما بالنسبة لواقع اقتصادنا الذي يحمل الكثير من التشوهات والشوائب فمن المتوقع أن يكون الأثر على الأسعار حوالي 7.4 % في الفترة الأولى للتطبيق بالنسبة للسلع الخاضعة للتطبيق ، وسيكون الأثر على القوة الشرائية العامة مابين 1.78 % و 3.56 % وتكون نسبة إيرادات الضريبة من الناتج المحلي الإجمالي حوالي 6.72 %.

إن هذه الدراسة التي اعدت من قبل وزارة المالية وفق هذا السيناريو المحتمل يفتقر الى الكثير من التفاصيل وطرق الدراسة والمعلومات التي تخص السلع بشكل عام والسلع الخاضعة للضريبة بشكل خاص ، وتم اعتماد الطريقة المبسطة في حساب الإيرادات المحتملة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، حيث تم حساب مبلغ الإنفاق الكلي الخاضع للضريبة وطرحته منه حصة الإنفاق المكلف من الضرائب غير المباشرة ثم طبقت عليه أسعار الضريبة المحتملة . إن هذه النتيجة لاتعطينا نتيجة مقارنة لما يحتمل أن تكون عليه عند التطبيق لهذه الضريبة على القيمة المضافة . وبناءً على نتائج الدراسة السابقة وباعتبار أن الضريبة على القيمة المضافة سوف تحل مكان رسم الإنفاق الاستهلاكي وعدد من الضرائب والرسوم غير المباشرة الأخرى ، فإن خلال المرحلة الأولى من التطبيق سوف تحقق الضريبة إيرادات متوقعة تتجاوز ال 50 مليار ليرة سورية ، إن هذه النتائج الأولية لتطبيق الضريبة سوف يكون لها آثار على الواقع المعيشي للأسر السورية وخصوصاً أصحاب الدخل المحدود أو أصحاب الأجور بشكل عام ، وذلك لزيادة الإنفاق أصحاب الأجور من الضرائب الغير مباشرة .

ويمكن من خلال استخدام هذه الإيرادات من الضريبة المزمع تطبيقها على زيادة دخول أصحاب الأجور وذلك بتحسين الأجور ، هذا بالإضافة لوضع حدود أمان للإنفاق عن طريق النظم التعويضية للضريبة من خلال تقديم المساعدات وبرامج التغذية وغيرها من الوسائل والذي يعتبر صندوق المعونة الإجتماعية في سورية من البرامج التي قامت بها الحكومة السورية ممثلة بوزارة الشؤون الإجتماعية والعمل بالتعاون مع برامج الأمم المتحدة الإنمائية بتنفيذها والذي يعمل على تخفيف حدة الفقر في سورية ،

والجدير بالذكر إن معظم النتائج التي توصلت اليها الدراسات والأبحاث التي اعدت في مختلف البلدان التي طبقت أو من المحتمل أن تطبق الضريبة على القيمة المضافة عن تأثير تلك الضريبة على الإيرادات والأسعار والإنفاق والإستهلاك وعلى الناتج المحلي الإجمالي وغيره من المتغيرات الاقتصادية تكاد تكون عامة ومقاربة يمكن أن تحدث في أي بلد يطبق هذه الضريبة بشكل جيد ، وكان اختلاف هذه الآثار أو ظهور اختلاف في النتائج في أغلب الأحيان مرتبط بسياسات اقتصادية ونقدية تتبعها هذه الدولة أو تلك .

ووفقاً لرأي " تاييت " أنه من الصعب جداً تقدير آثار تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تقديراً واقعياً دون أن يخلو من التخمينات والفروض بل يكاد يكون مستحيل الربط ربطاً لابس فيه يبين أي تغيير في الضريبة والتغيرات في الأسعار والكفاءة الاقتصادية والاستثمار والإنتاج وسوق العمل وشتى مناحي الاقتصاد .

الفصل الثاني

- المبحث الأول: تجربة المملكة المغربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .
- المبحث الثاني: تجربة جمهورية مصر العربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .
- المبحث الثالث: تجربة الجمهورية اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

المبحث الأول

تجربة المملكة المغربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

أولاً - لمحة تاريخية :

يستمد النظام الضريبي المغربي اسسه بشكل عام من الشريعة الإسلامية ، وكان النظام الجبائي في المغرب وحتى عام 1950 (تاريخ الاستقلال) يعتمد ثلاث أنواع من الضرائب (1) :

- (1) الضرائب ذات الأصل الديني : الزكاة والتي يتكون وعاءها من قطيع الماشية والمال المتداول .
- (2) الضرائب السيادية :

- الخراج وهي ضريبة عقارية تفرض على سكان البلدان المفتوحة للإسلام مقابل حق متابعة الزراعة واستغلال الأراضي .
- الجزية وهي ضريبة أعناق تفرض على الأشخاص من غير المسلمين وقد ألغيت فيما بعد وخلت مكانها الهدية والتي كانت تقدم عن طيب خاطر للولاة بمناسبة الأعياد .
- الحركة وهي نوع من الأتاوة يطلبها الحاكم عندما كان يقوم بالحملات .
- المؤونة والصخرة وهما ضريبتان عينيتان أونقديتان مخصصة لموظفي المخزن الذين يخدمون الإدارة المركزية آنذاك .
- الغرامة والزيمرة وكانت الغرامة بمثابة عقوبة تفرض على القبيلة التي تحدثت على أراضيها الجرائم أو التمردات ، والزيمرة كانت تفرض على مرتكب جنحة مخالفة للقانون .

- (3) الضرائب التجارية : والتي كانت تشمل جميع المبادلات التجارية ومنها المكوس والتي كانت جملة من الرسوم غير المباشرة ، مثل رسوم الدخول والخروج للمناطق الحضرية ، ورسوم الإمتياز ورسوم الأسواق ورسوم الجمارك والتي كانت تعتبر من أهم الضرائب غير المباشرة .

وكان للإصلاح الضريبي في المغرب أهمية كبيرة منذ الإستقلال سنة 1950 ، وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفها المغرب . وشملت تلك الإصلاحات هيكلية وبنية النظام الضريبي في المغرب من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة في شكلها الحالي ،

(1) د. السيد عوض ، عبد العليم ، خالد ، الضريبة على القيمة المضافة ، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية ، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ، 2007 ، ص 185 .

حيث تحتوي الضرائب المباشرة على :

- ضريبة المزروعات السنوية (الضريبة الفلاحية)
- الضريبة على المهنة .
- الضريبة على الأرباح المهنية ومدخرات الإستثمار .
- الرسوم على تراخيص بيع المشروبات الكحولية .
- الضرائب على الرواتب والأجور .
- الضريبة الحضرية (الضريبة على العقارات المبنية) .
- الضريبة على الأراضي الحضرية الجرداء (الغي العمل بها منذ 1983/1/1).
- الضريبة على الأرباح العقارية .
- واجب الضمان الوطني ، المساهمة التكميلية عن دخول الأشخاص الطبيعيين.
- أما الضرائب غير المباشرة فكانت تتكون مما يلي :
- الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات .
- الرسوم الداخلية على الإستهلاك وتمثلت في الرسوم على المنتجات النفطية ، والرسوم على السكر ومشتقاته ، وكذلك الرسوم على المشروبات ورسوم مختلفة ، (وادخلت الرسوم الداخلية من قبل سلطات الحماية المغربية من خلال فرض الضريبة على السكر والكحول والتوابل والشاي وعلى بعض الصناعات التحويلية ، واخذت هذه الضريبة بالإنحسار في الثمانينات مقارنة بالضرائب على رقم الأعمال والرسوم الجمركية.
- الرسوم الجمركية : وتشمل الرسوم على الإستيراد والرسوم على التصدير .

ثانياً - الضريبة على القيمة المضافة في المغرب :

تمت المصادقة على مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المغربية من قبل البرلمان في 1985/11/28 ، ودخلت حيز التنفيذ في 1986 لتحل محل الضريبة على المنتجات والخدمات ، التي كانت تشكو من محدودية التطبيق وتعدد الأسعار وكثرة الإعفاءات ، حيث كان من أهم عيوب الضرائب على المنتجات هو حصول الدولة على مواردها على مستوى المنتج الصناعي والمستورد والتي اتسمت بطابعها غير المعمم والضريبة على الخدمات التي كانت على مستوى مقدمي الخدمات ومحدودية مجال تطبيقها وعدم تغطيتها لتجارة الجملة فضلا عن تعدد اسعارها حيث وصلت الى 13 معدلاً تتراوح بين 4% و30% مما ادى الى غياب التجانس في هذه الضرائب وانعكاس آثارها على الطبقات الإجتماعية سلبياً⁽¹⁾.

سوف نستعرض التجربة المغربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال العمليات الخاضعة للضريبة والأشخاص الملزمين بالضريبة وكذلك سوف نستعرض المعدلات التي طبقت عليها وربط وتحصيل الضريبة ونتعرف على اهم المواد والخدمات والأنشطة التي أعفاها المشرع المغربي من التكليف ، ودورها في النظام الضريبي المغربي .

(1) د ، عبد المنعم ، عبد الغني ، على الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص267 .

ثالثاً : العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في المغرب :

تقرض الضريبة على جميع العمليات (الأنشطة الاقتصادية) سواء كانت طبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية أو داخلية في نطاق مزاولة المهن الحرة ، كما تطبق الضريبة على عمليات الإستيراد ، وتعتبر واجبة السداد على الخدمات المؤداة عن كل وسيط أو سمسار نظراً للعقود التي يقدمها لإحدى مقاولات التأمين ، حيث تقتطع الضريبة من مبلغ العمولات والسمسرة أو الأجور التي تمنحها هذه المقاولات المدينة بها للخزينة العامة .

وحدد قانون الضريبة الأشخاص الخاضعين للضريبة في الأشخاص الطبيعيين والمعنويين إذا أنجزوا أو قاموا بأنشطة تدخل في نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سواء بصورة اعتيادية أو عرضية ، ومهما كان مركزهم القانوني وشكل أو طبيعة العمل الذي يقومون به ، وعليه فإن الملزمين بتأدية الضريبة هم :

- 1) الأشخاص الذين يقومون بصفة أساسية أو تلبية ببيع المنتجات أو استخراجها أو تحويلها أو تغييرها من حالة الى أخرى أو يقومون بغيرها من العمليات مثل جمع الأحجار الكريمة ، مزج السوائل سواء استخدم في هذه العمليات مواد اخرى أم لا ، أو كانت المنتجات الحاصلة تحمل علامة تجارية أو اسم خاص .
- 2) المزارعون والمكاتب والشركات والنقابات والتعاونيات الزراعية والتي تتاجر في العديد من السلع الزراعية مثل الأرز والخضر والفواكة (طازجة أو مجففة) ومنتجات الغابات .
- 3) مقاولوا الأشغال العقارية . والأشخاص الذين يقومون بتشييد مباني معدة للبيع دون أن تتوفر فيهم صفة مقاولوا الأشغال العقارية .
- 4) أصحاب الحرف الملتزمون بعمل معين .
- 5) التجار الذين يبيعون الأشياء بعد شرائها .
- 6) الأشخاص الذين يباشرون عمليات بيع المنتجات أو السلع المصنوعة في المغرب بشكل مباشر أو بواسطة الغير في متاجر ذات فروع عديدة .

رابعاً : أسعار الضريبة

خضع السعر العادي لكثير من التعديلات منذ العام 1981 حيث تدرج من السعر 15% الى 17% الى 19% واستقر في العام 1995 عند السعر 20% . حيث أخذ المشرع الضريبي المغربي بالنظام المعمول به في الكثير من الدول المتقدمة في العالم والمطبقة للضريبة على القيمة المضافة حيث هنالك سعر عادي وسعر مخفض .

السعر العادي 20% :

ويشمل هذا السعر 90% من المواد والخدمات الملزمة له، وأيضاً له كل المواد والخدمات غير المدرجة أو المعفاة بنص صريح . ويمثل 80% من موارد الضريبة على القيمة المضافة في المغرب .

السعر المخفض الأول 7% :

ويخضع لهذا السعري بعض المواد التي تعتبر أساسية والتي لم يعفها المشرع من الضريبة مثل عمليات توريد المياه والطاقة الكهربائية والمنتجات النفطية ، والأغذية المركبة المخصصة للأطفال ، البن ، المعلبات المحفوظة بمختلف أنواعها ، ومنتجات الصيدلة ، والأدوات المدرسية، والدراجات والعجلات والأوعية الهوائية ، وعمليات نقل البضائع⁽¹⁾، وتم في العام 1994 إضافة المواد والخدمات التالية وفقاً لقانون المالية العامة المغربي ، مسحوق الحليب المعد لتغذية الإنسان ، عمليات البنوك والإئتمان والصرف ، عمليات الإيجار التمويلي ، والمعاملات المتعلقة بالقيم المنقولة التي تقوم بها الشركات والبورصة المغربية ، عمليات الإقراض العقاري وقروض البناء والقروض الفندقية ، أداء المرور بالطرق السيارة التي تستغلها شركات ذات الإمتياز .

السعر المخفض الثاني 10% :

وقد تم تطبيقه منذ يوليو في سنة 1996 بموجب القانون المالي 96/97 ويخضع لهذا السعر عمليات الإيواء في الفنادق المعدة للمسافرين والمطاعم المستغلة فيها ، وعمليات بيع السلع الغذائية أو المشتريات المستهلكة والمعدة لغرض السياحة وعمليات إيجار العقارات المعدة لإستعمالها كفنادق وموتيلات أو قرى للإصطياف أو المجموعات العقارية المعدة لأغراض السياحة والمجهزة بالمطاعم والحانات والمراقص والمساح

السعر المخفض الثالث البالغ 14%

ويخضع لهذا السعر بعض العمليات والمواد من غير الحق في الخصم، وكذلك تم وضع بعض الأسعار الخاصة بموجب القانون المالي الجديد الانتقالي /1996/ ويطبق على بعض العمليات مثل تسليم الخمر إلى الاستهلاك في مكان بيعها وكذلك الذهب والبلاتين والفضة وعمليات تسليم وبيع جميع المصنوعات أو السلع المركبة جميعها أو بعضها من الذهب والبلاتين أو الفضة.

خامساً - ربط وتحصيل الضريبة على القيمة المضافة:

تحصل الضريبة على القيمة المضافة في المغرب كل ثلاثة شهور وذلك قبل اليوم العشرين من الشهر الأول لكل ثلاثة شهور وذلك حسب نظام الإقرار المقدم كل ثلاثة شهور أو حسب نظام التقدير الإجمالي أو حسب نظام الأقساط المؤقتة.

وبذلك تفرض الضريبة على القيمة المضافة على الخاضعين بموجب الإقرار المقدم من الملزم بالضريبة ويحدد القانون طريقة الإقرار من طرف الملزمين أو طريقة استيفاء الضريبة وكذلك يحدد الواجبات ذات الطابع المحاسبي من حيث مسك الدفاتر المنتظمة لتحديد رقم المعاملات وتقدير مبلغ الضريبة الذي له الحق في خصمها⁽²⁾.

(1) د. عبد المنعم ، عبد الغني ، على ، مرجع سابق ، ص 288 .

(2) د. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي ، ص 227.

أ- نظام الإقرار الدوري:

يقدم الملتزم بالضريبة لمصلحة الضرائب قبل اليوم العشرين من الشهر الأول لكل ثلاثة شهور بياناً عن قيمة المعاملات المنجزة خلال الثلاث أشهر السابقة مع إرفاق ما يدل على سداد الضريبة على القيمة المضافة ، ويجب أن يتضمن هذا الإقرار المقدم من الخاضع للضريبة البيانات التالية :

- 1) المبلغ الإجمالي للعمليات المنجزة .
- 2) قيمة العمليات المعفاة من الضريبة .
- 3) مقدار ونوع العمليات المقرر فرض الضريبة عليها .

ب- نظام التقدير الجزافي:

طبق هذا النظام على الأشخاص الذين لا يزيد إجمالي أعمالهم المفروض عليها ضريبة بمبلغ 250 ألف درهم وتتحصر تجارتهم في بيع السلع والأشياء والأدوات والمواد الغذائية للنقل أو الاستهلاك في مكانها أو في توفير السكن و كذلك الذين لا يتجاوز مقدار عملياتهم مبلغ 100000 درهم سنوياً. وتحدد مصلحة الضرائب مبلغ التقدير الجزافي الذي يعتبر أساساً لفرض الضريبة بالاتفاق مع الملزم بالضريبة ويتم التقدير الجزافي بموجب عقد لمدة عامين يحدد سنوياً. ويخضع هذا العقد للفسخ في حال غير الملتزم بالضريبة نوع تجارته أو تم حرمانه من استغلالها أو ممارستها.

ت- نظام الأقساط المؤقتة:

حيث على كل ملتزم بالضريبة أن يؤدي بصفة مؤقتة الضريبة على قدر العمليات المقرر فرض الضريبة عليها من السنة السابقة على شكل أقساط كل ثلاث أشهر مساوي لربع الضريبة السنوية المقررة ، حيث يودع الملزم بالضريبة في المكتب الضريبي إقراراً يتضمن المعلومات المتعلقة بالعمل ويجب أن تراجع الأقساط المؤقتة تلقائياً أو بناءً على طلب الملتزم بالضريبة¹.

سادساً: الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة طبقاً للتشريع المغربي.

الإعفاءات السلعية الأساسية

- الخبز والعجائن الغذائية والخاصة بالتغذية البشرية وجميع أنواع الحبوب.
- الحليب الصرف والمجرد من قشده والمعقم والحليب الخاص بالرضع.
- جميع أنواع السكر سواء من القصب أو الشوندر.
- الجرائد والنشرات وأعمال الطبع والتسليم وشريطة أن تكون ذات فائدة عامة.

(1) د. عبد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، ص 203-204.

- الطوابع المالية - اللحوم الطرية - منتجات أصحاب الحرف اليدوية البسيطة والذين لا يمارسون أية مضاربات ولا يزيد رقم أعمالهم السنوي عن /120/ ألف درهم.
- منتجات الصيد البحري سواء كانت طازجة أو مجمدة وأدوات الصيد المخصصة لمحترفي الصيد.
- أغذية الحيوانات مثل العلف والحبوب - الأخشاب بجميع أنواعها - الأسمدة والأمصال الوقائية - السلع المصدرة للخارج - زيت الزيتون غير المصفى.

الخدمات المعفاة:

- العمليات التي تقوم بها شركات التأمين والتوفير وتكوين رؤوس الأموال .
- عمليات الخصم والفوائد المقررة على قيم الدولة وعمليات القرض العقاري وصناديق القرض الزراعي.
- عمليات إيجار المباني المستعملة ك فنادق أو أماكن قضاء العطلات.
- الدخل الناتج عن العروض السينماتوغرافية والعروض غير السينماتوغرافية المفروض عليها ضريبة داخلية على الاستهلاك. وكذلك جميع الأجهزة للمعوقين وعمليات استيراد الأسمدة والفوسفات المعدة للتسميد.

واجبات والتزامات الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة :

- ألزم القانون الضريبي المغربي الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة بمجموعة من الإلتزامات أهمها :
- (1) أن يقدم لمصلحة الضرائب إقرارا وفق نموذج إداري معد بشكل مسبق خلال مدة لا تتجاوز الشهر وفق التشريع الجديد للضريبة على القيمة المضافة ، بجميع المعلومات الخاصة بنشاطه المهني أو الخدمي مكتوبة على النموذج المقرر: متضمنا البيانات التالية :
 - الإسم والعنوان ، الشكل القانوني للشركة ومركزها التجاري إذا كان الأمر متعلقاً بتأسيس شركة ،نوع النشاط ، موقع المؤسسة للنشاط الإنتاجي ، موقع المتجر والمستودعات والفروع التي يتم النشاط من خلالها ، نوع المنتجات التي يصنعها الخاضعون للضريبة بنفسه أو بواسطة الغير وماهية المنتجات التي يتاجر فيها .
 - (2) أن يتقدم الخاضع للضريبة بإقرار عن كل تعديل يحدث إذا استبدل الشخص الملزم بالضريبة لأي سبب من الأسباب سواء للتخلي عن العمل في النشاط الخاضع للضريبة أو لغير ذلك .
 - (3) يجب على الخاضع للضريبة في حال التوقف عن العمل أو عن مزاوله النشاط أن يقدم خلال العشرين يوم التالية لتاريخ التوقف إقرارا يتضمن البيانات اللازمة لتصفية الضرائب الواجب دفعها حتى ذلك التاريخ طبقا لشروط القانون .
 - (4) يجب على الخاضع للضريبة أن يلتزم بمسك الدفاتر والحسابات المنتظمة ، والتي تساعد على تحديد مقدار معاملاته وأن تكون هذه الدفاتر مرقمة ومتسلسلة ويقيد فيها جميع العمليات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة . وكذلك الإحتفاظ بالدفاتر والحسابات المنتظمة المطلوب مسكها وبصفة خاصة قوائم الشراء لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ إجراء العملية الأخيرة المبينة في السجلات أو من التاريخ الذي حررت فيه المستندات .

5) يجب على المكلف تسهيل مهمات موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين بجمع المعلومات وتقديم جميع المستندات الحسابية التي يطلبونها وكذلك المستندات والسجلات التي تظهر قيود المعاملات المنجزة مع الغير أو لحسابهم .

6) يجب على الخاضعين للضريبة إصدار فواتير بيع للعملاء والمشتريين متضمنة رقم التسجيل الضريبي واسم وعنوان المشتري أو العميل وكذلك مبلغ الضريبة منفصل عن مبلغ أو ثمن البيع .

7) وكذلك على المكلف أن يودع خلال الثلاث أشهر التالية لنهاية السنة المالية في مديرية الضريبة المختصة نسخة من البيان الختامي وحساب الإستغلال وحساب الأرباح والخسائر وجدول الإستهلاكات .

أما فيما يخص الجزاءات والعقوبات : فقد حددها قانون الضريبة المغربي بعقوبات مادية على شكل غرامات في حال صدور مخالفات وفي حالات الغش والتملص¹ من الضريبة على القيمة المضافة ، كالتأخير في تقديم الإقرارات أو القيام بأعمال تهدف بصفة غير قانونية الى الإستفادة من الإعفاءات ، أو عدم إعطاء فواتير البيع بقصد التهرب من الضريبة وغيرها من المخالفات .

وفيما يخص المنازعات التي يمكن أن تثار بين الملزمين بالضريبة والإدارة الضريبية ، فقد نص المشرع المغربي على تشكيل هيئة مستقلة عن الإدارة الضريبية وتختص في النظر في المنازعات وحدد القانون صفة هذه الهيئة وعملها وصلاحياتها .

سابعاً : تقييم نظام الضريبة على القيمة المضافة في المغرب :

إن الإصلاحات التي أدخلت على النظام الضريبي في المغرب وخصوصاً إدخال الضريبة على القيمة المضافة حيز التنفيذ كبير الأثر على متطلبات البلاد الإجتماعية والإقتصادية والمالية والإدارية بالرغم من المواقف المعارضة في الأوساط السياسية والإقتصادية والإجتماعية لدخول الضريبة على القيمة المضافة في المغرب. وزادت الموارد الضريبية بفضل الضريبة على القيمة المضافة والجدول التالي يبين التطور في حصيلة الضريبة على القيمة المضافة خلال العوام 2003 الى العام 2007 :

(¹) لقد تم بعد ضبط حالات التهرب الكثيرة وكشف عمليات تملص كبيرة ، سنة 1996/1995 فقد تبنى المشرع المغربي قانون تجريم التهرب الضريبي بموجب القانون المالي للسنة المالية 97/96 ، وتم البدء بتنفيذ القانون في العام 1997 أي بعد عام من تاريخ صدور القانون .

للمزيد د. عبد السلام، أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية ، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي ، ص 228 .

الجدول رقم (14)

تطور حصيلة الضريبة على القيمة المضافة في المغرب ونسبتها من الناتج الإجمالي

المعدل	2007	2006	2005	2004	2003	البيان
%18	%27	%20	%11	%13	%9	نسبة التطور السنوي للضريبة
%31	%33	%31	%30	%30	%29	حصتها من مجموع الموارد الضريبية
%6.5	%8.3	%6.8	%6.3	%5.8	%5.5	حصتها من الناتج القومي

المصدر: أحمد التاجي: مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة، عرض تجارب، دمشق، سوريا 2008 .

نلاحظ من الجدول (14) : نمواً مستمراً في مداخيل الضريبة على القيمة المضافة حيث زادت نسبة التطور السنوي للضريبة من 9% في العام 2003 الى 27% في العام 2007 ، وارتفعت حصة الضريبة في الموارد الضريبية من 29% في العام 2003 الى 33% في العام 2007 ، وكذلك زادت حصتها من الناتج القومي من 5.5% في العام 2003 الى 8.3% في العام 2007 .

لقد حل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الكثير من المشاكل التي كانت بصدد تطبيق الضريبة على رقم الأعمال التي كان معمول بها منذ العام 1961 استناداً الى القانون الفرنسي، التي كان من أهم سلبياتها الإزدواجية وطابعها غير المعمم ومحدودية تطبيقها وعدم تغطيتها لتجارة الجملة فضلاً عن صعوبة فرضها على الإستهلاك الكمالي .

عمل إدخال الضريبة على القيمة المضافة على توسيع القاعدة الضريبية من خلال شمولها على جميع العمليات الصناعية والتجارة بالجملة ، والصناعات التقليدية مقارنةً بالضريبة على المنتجات التي اقتصر على الصناعة والخدمات .

تم تبسيط الأسعار الى ثلاثة اسعار سنة 93/92 على التوالي وتم اضافة سعر رابع سنة 1996 مقارنةً بوجود 11 سعراً مختلفاً على 13 صنفاً مختلفاً من المنتجات في ظل الضريبة على رقم الأعمال التي اقصتها التجانس وجعل من هذه الضريبة نظاماً تراكمياً بالإضافة لإعفاء صغار الملمزمين لم يكن مرضياً اجتماعياً .

إن تعميم نظام الخصم وسهولة تطبيقه على العمليات الخاضعة له سواء كانت مواد أولية ، أو عناصر تصنيع أو الأملاك العينية والمصاريف العمومية خفف من وتيرة التزايد في المستوى العام للأسعار .

تم في ظل التطبيق العملي للضريبة على القيمة المضافة رفع المبلغ المحدد لفرض الضريبة على تجارة الجملة ليصل الى ثلاثة ملايين درهم وذلك لعدم تجزئة هذه التجارة والبقاء على قدر المعاملات غير الخاضعة للضريبة، وبالنسبة للتجار الذين لم تتجاوز أعمالهم هذا المبلغ لهم الحق إختيارياً بالتسجيل في هذه الضريبة وكذلك الأشخاص الذين يزولون أعمالاً إنتاجية لاتخضع لتطبيق الضريبة أو معفاة منها ، أن يختاروا الخضوع للضريبة .

حيث من مزايا هذه العمليات (التسجيل) هو اقتناء البضائع والسلع التي يصدرونها معفاة من أداء الضريبة ، وفي حال أداء الضريبة يستفيدون من حق الخصم (الإرجاع أو الرد) .

عملت الضريبة على القيمة المضافة في تحسين شروط المنافسة في بيئة الأعمال المغربية من خلال تبسيط الرسوم والمعدلات وذلك بتأثيرها على تكاليف مبيعات الوحدات المنتجة ، بالإضافة الى زيادة سيولة الشركات وذلك بسبب منح حق الخصم بنسب كبيرة .

فيما يخص الإعفاءات حيث تشكل نقصاً مالياً هاماً في الموارد وقد تم وضع تقرير حول النفقات الجبائية لإدارة الإعفاءات ونتيجة هذا التقرير بينت أن هذه النفقات الجبائية تكلف ميزانية الدولة 17.4% من مجموع الموارد الضريبية ، وهذه النسبة تعادل 4.1% من الناتج المحلي ، والنفقات الجبائية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة تكلف نصف مجموع النفقات الجبائية الإجمالية أي مايعادل 2% من الناتج المحلي¹ . وتشمل قائمة الإعفاءات قائمة كبيرة من السلع الأساسية ذات الإستهلاك الواسع مثل الملح والسكر والحليب و... الخ ، وكذلك الأبنية المنجزة في إطارالأعمال الإجتماعية والخيرية أو السكن بالإضافة الى إعفاء عمليات القروض الزراعية والعقارية لأغراض السكن ، وتم تخفيض الأسعار للضريبة على مواد الإستهلاك من الدرجة الثانية وذلك للتخفيف عن كاهل المستهلكين وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية في توزيع الأعباء على المكلفين⁽²⁾، وتجدر الإشارة الى أن التقرير الذي تم وضعه عن النفقات الجبائية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة أدى الى الحد من الإعفاءات والأسعار المخفضة بصفة ملحوظة مما ساهم في تعزيز مردودية هذه الضريبة .

وتم رفع الحد الأقصى المعفى من الضريبة الى 120 ألف درهم بالنسبة الى صغار الملمزمين من صناع وحرفيين ومقدمي خدمات ، بالإضافة الى الحد من السلطات التقديرية للإدارة الجبائية في المغرب .

ويرى الباحث أن مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة في المغرب والتي ساهمت في إصلاح الإدارة الضريبية والإدارة الجمركية بشكل خاص ، واتسمت بمبادئ التجميع والتحديث والتبسيط وتجاوز التراكم الجبائي، وملائمة شبكات التسويق وتدريب أرباب العمل والتجار على التعامل بالفواتير . كثيرة هي الإنتقادات الموجهة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة والإتهامات⁽³⁾ بوقوف وهيمنة صندوق النقد الدولي وخبراء البنك الدولي ضمن الإتفاقيات المتعلقة بإعادة الجدولة وفي اطار السياسة المالية المتعلقة بالإصلاح الجبائي وزيادة موارد الدولة وتقليص حجم الإنفاق العام وذلك على حساب الإستهلاك الجماهيري الواسع الذي افرغ هذا الإصلاح من جوهره المتمثل في المساهمة في التنمية الإقتصادية والإجتماعية ، وكان مجرد محاكاة للتجربة الأوروبية التي طبقت الضريبة في فترة توسع وتنمية ، وتراكم ، وبفضلها تم تحديث عمليات الإنتاج وإدخال فنون المحاسبة ، على عكس البيئة المغربية التي تسودها الركود والكساد وتفكك القطاعات الإقتصادية وارتباطها اساساً بالنفقات الخارجية وافساح المجال للشركات متعددة الجنسيات بالتغلغل في بيئة الأعمال المغربية على حساب المنتجين المحليين.

(1) أحمد التاجي ، مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة في سورية ، 7 ، 8 ، تشرين الأول ، 2008 .

(2) تصريحات وزير المالية المغربي بأن الحكومة ترى على المدى البعيد الإحتفاظ بسعر ضريبي واحد يبلغ 17% ، والغاء الأسعار المخفضة 7% ، 14% ، 30% ، سنة 1993 .

(3) قاد الحملة مجموعة من الباحثين في المجال المالي والإقتصادي وعدد من الأحزاب ، جريدة الإتحاد الإشتراكي 1985/11/9 ، جريدة البيان 1995/11/4 .

المبحث الثاني

التجربة المصرية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

لمحة تاريخية:

لقد عرف تاريخ مصر العريق منذ عهد الفراعنة النظم الضريبية ، حيث تم إنشاء مصلحة للمساحة وتسجيل الأراضي وكذلك في ظل الدولة الرومانية تم فرض الضرائب على الأراضي ورؤوس الأموال والمواشي والمبيعات وضريبة على النقل ، وفي ظل الفتوحات الإسلامية عرفت الموارد المالية للدولة من خراج الأرض والزكاة والجزية على الرؤوس والغنائم ، وفي عهد العثمانيين فرضت جزية الأرض والضرائب الجمركية على التجارة فضلاً عن رسوم الملاحة على المراكب ورسوم دفع الذهب واستخراج الملح وبيع الرقيق .

أولاً : أهم ملامح تطور النظام الضريبي المصري (1) :

تطور النظام الضريبي المصري مع تطور الأوضاع السياسية في البلاد منذ عهد السيطرة الأجنبية ، وكان قد أدخل كثير من الإصلاحات على النظام الجبائي منذ العام 1981 ومروراً بالقانون 187 للعام 1993، حتى اصدار القانون الجديد رقم 91 للضرائب على الدخل في العام 2005 . واشتمل هيكل الضرائب في النظام الضريبي المصري وفقاً للقانون 187 للعام 1993 على :

• : الضرائب المباشرة :

أ. الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وعلى مجموع الإيرادات الصافية من

1. الضرائب على دخل رأس المال المنقول

* النشاط التجاري والصناعي

* المرتبات والأجور

* المهن غير التجارية

* الثروة العقارية من الأراضي الزراعية والعقارات المبنية

2. ضريبة الأرباح

3. ضريبة العقارات المبنية

ب. ضريبة على أرباح شركات الأموال

(1) د جمال الدين موسى ، أحمد ، التشريع الضريبي المصري ، رئيس جامعة المنصورة ، وزير التربية والتعليم المصري السابق ، جامعة المنصورة ، 1996 .

• الضرائب غير المباشرة :

1. الضرائب الجمركية
2. الضريبة العامة على المبيعات
3. ضريبة الملاهي
4. ضريبة الدمغة

لقد عمل النظام الضريبي الجديد في مصر للعام 2005 على:

توحيد مفهوم الدخل وتسوية معاملته ضريبياً ، فلم يعد يفرق بين دخل يحصل عليه رجل أو امرأة، ولم يعد يميز بين مصادر الدخل المختلفة ، واصبحت الضريبة موحدة سعراً على كل مصادر الدخل حيث تم تخفيض الأعباء العائلية عن طريق:

- تخفيض سعر الضريبة بحوالي النصف ليكون اعلى سعر ضريبة هو 20 % .
 - رفع حد الإعفاء ليصل الى 5000 جنيه مصري حيث يستفيد منه كل أفراد المجتمع المصري.
 - تبسيط اجراءات المحاسبة الضريبية للمشروعات الصغيرة .
 - اعفاء المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعي للتنمية لمدة خمس سنوات.
 - معاملة الأجور والرواتب معاملة مخفضة بزيادة حد الإعفاء .
- تم تحديد النطاق الجغرافي لسريان الضريبة على الدخل حيث كل شخص مقيم بصفة دائمة أو أقام لأكثر من 183 يوم يعتبر خاضع للضريبة الموحدة على الدخل وكذلك الشركات والأشخاص الإعتباريين .
- تبسيط الإجراءات من خلال تسهيل عملية الربط والتحصيل وتيسير اجراءات التقاضي وفض النزاعات ، والغاء الإعفاءات واستبدالها بحوافز ميسرة .
 - توسيع القاعدة الضريبية من خلال خفض عبء الضريبة والعبء عن المتهربين ضريبياً
 - توطيد العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين من خلال بناء الثقة وتقديم الإقرارات والإعتراف بها .

ثانياً : الضريبة العامة على المبيعات (1) :

لقد أثمرت خطوات الإصلاح الضريبي في مصر بإصدار القانون رقم 11 للعام 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات ، من خلال الإعداد الجيد للتشريع والإلتزام بالمبادئ العالمية للضريبة على القيمة المضافة والأخذ في الإعتبار الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي المصري بالإطلاع والإستفادة من تجارب الدول التي طبقت تلك الضريبة وكذلك الإستفادة من الدعم الفني لصندوق النقد الدولي، والمعونة الفنية (GSAID)) وبيت الخبرة الأميركي (بيت مارويك) وذلك لمعالجة أوجه القصور في التشريع السابق على ضرائب الإستهلاك . وكانت قد فرضت الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص وفرضت على الخدمات ، واخضعت السلع

(1) مرجع سابق، التشريع الضريبي المصري. د. عبد المجيد، عبد الرحمن، عبد الفتاح، النظم الضريبية المقارنة ، القاهرة ، 1997 .

والخدمات التي تصدر للخارج للسعر صفر وطبقاً لشروط معينة . وتم تحديد سعر الضريبة 10% ، وتستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين ، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة في الأغراض الخاصة أو الشخصية أو التصرف بها بأي من التصرفات القانونية ، وتستحق الضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك ، وكذلك تخضع للضريبة بسعر الصفر السلع والخدمات التي تصدرها المشروعات والمدن الحرة والأسواق الحرة الى الخارج ، وبالمقابل لاتستحق الضريبة على ما تستورده هذه الجهات من السلع والخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها والمرخص لها به داخل هذه المناطق والأسواق الحرة ، ولاتعفى البضائع العابرة من الضريبة .

وقد بينت المادة 11 من قانون الضرائب العامة على المبيعات بأن القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل الى آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، وخلاف ذلك يقدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر المقابل في السوق في الظروف العادية ، وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلع والخدمات .

ثالثاً : التسجيل والفواتير والإقرارات :

على كل مكلف منتج صناعي بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته (54000) جنيه مصري من السلع الصناعية المنتجة محلياً والخاضعة للضريبة أو المعفاة منها خلال الإثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل، وتم تعديل هذا الحد فيما بعد ، وعلى مورد الخدمات الخاضعة للضريبة إذا بلغ أو تجاوز الحد المحدد في اللائحة التنفيذية أن يتقدم الى مصلحة الضرائب بطلب التسجيل وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض وكذلك بالنسبة للمستورد ووكلاء التوزيع . ويجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم الى مصلحة لتسجيل بياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية . ويلتزم المكلف بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة ، وتقديم الإقرارات الشهرية عن الضريبة المستحقة وفقاً للنموذج المحدد خلال الثلاثين يوماً التالية لإنهاء شهر المحاسبة أو المدة المحددة في القانون الضريبي حيث يحرر المكلف او المسجل الفاتورة الضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة .

رابعاً : خصم الضريبة والإعفاء منها :

يقوم المكلف بالضريبة والمسجل لدى مصلحة الضرائب بخصم الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ماسبق سداده من ضريبة على المردودات من المبيعات وماسبق تحميله من هذه الضريبة على المدخلات، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المكلف في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للشروط المحددة ، وفي حالات التصدير إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على المبيعات لدى المكلف ، على المصلحة رد الفرق . وبالنسبة للإعفاءات فقد حدد القانون قائمة وجدول خاص

بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة على المبيعات ، وكان المشرع قد حدد وبشرط المعاملة بالمثل مايشتره للإستعمال الشخصي أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين أو مايشترى أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للإستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة . وحظر التصرف في الأشياء التي أعفاها القانون في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال الخمس سنوات التالية للإعفاء ، وتم إعفاء كافة السلع والمواد والمعدات والجهزة والخدمات اللازمة لأغراض التسليح والدفاع والإمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها . أهم المشاكل والعقبات التي ظهرت في التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات والتعديلات التي ادخلت عليها مقارنة بالضريبة على القيمة المضافة :

(1) فبالنسبة لسعر الضريبة وبالرغم من تحديد فئة الضريبة بالقانون 10 % فقد ظهر في التطبيق العملي عدة فئات تتراوح بين 5 % ، 10 % ، 25 % ، 45 % مما فتح الباب على الكثير من التعقيدات المحاسبية في التعامل مع المكلف ، مما جعل الكثير من المكلفين يلجأ الى التهرب من الضريبة الذي زاد في الأعوام الأخيرة نتيجة عدم إصدار الفواتير الرسمية أو التلاعب فيها بداية من المستورد وحتى تاجر التجزئة .

(2) وبالنسبة لحد التسجيل كان لحد التسجيل 54000 جنيه للمنتج و150000 جنيه للتاجر أثر سلبي على المكلفين حيث زادت الأعباء على صغار الصناع ولم تكن تتناسب مع الحصيلة الضريبية ، الأمر الذي جعل من هذه المشاريع تنخفض ، مما زاد من المطالبين بإعفاء المشروعات الصغيرة والمتوسطة ، ووضع أسلوب مبسط لمحاسبة هذه المشروعات بعد انتهاء فترة الإعفاء ، وبالتالي تشجيعها على امتصاص البطالة ، وقد تم رفع حد التسجيل الى 500000 جنيه مصري للمنتجين ومؤدي الخدمات والتجار .

(3) لقد طبقت السلطات الضريبية الضريبة على المبيعات على مراحل بدأً من المستوردين وكبار التجار في المرحلة الأولى ولم تطبقها على تجار التجزئة والبائعين ، هذا الأمر جعل المستورد وكبار التجار يستردون الضريبة من تجار التجزئة الذين لم يخضعوا للضريبة في المرحلة الأولى ، ومن ثم قام تجار التجزئة ببيع السلع محملة بالضريبة التي لم يكونوا مطالبين فيها وبذلك يكون تجار التجزئة استردوا جزء من الضريبة المدفوعة للمستوردين والجزء الآخر حصلوا عليه بدون وجه حق أو لا يستحقها لأنها من المفترض أن تدفع لمصلحة الضرائب ولكنه لم يوردها للدولة لأنه غير مطالب بالتوريد الأمر الذي أدى لإرتفاع الأسعار والأسوء من هذا عمل تجار البضائع والخدمات التي لم تكن خاضعة للضريبة في المراحل الأولى والثانية على رفع الأسعار بحجة زيادة الأسعار بسبب ضريبة المبيعات ، التي لم يدفعوها اصلا ولم تكن مطبقة عليهم .

(4) لقد خضعت كافة السلع الرأسمالية المستوردة من الخارج لضريبة المبيعات⁽¹⁾ طبقاً لأحكام القانون رقم 11 للعام 1991 ولم يتم التفريق بين السلع الرأسمالية المحلية الصنع والمستوردة مما أخل بمبدأ العدالة الضريبية،

(1) تقرير لصحيفة الوفد تاريخ 3 يونيو 2008

وكثر المطالب بإعفاء السلع الراسمالية من الضرائب وحسم الأمر في النهاية بخصم الضرائب على السلع الراسمالية.

(5) ظهرت مشاكل عدة من خلال بيع السلع المعفاة من الضريبة الى الجهات غير المعفاة ومن سلع خاضعة للضريبة الى جهات معفاة منها مثل السلع والخدمات المباعة لوزارة الدفاع والأمن القومي ، وبالنتيجة تم إخضاع السلع المعفاة والمباعة للسعر الصفر وليس إعفاؤها ، حيث تتمتع السلع الخاضعة لسعر الصفر للخصم الضريبي عن اي ضريبة سبق سدادها في مراحل سابقة وبالتالي تم القضاء على المشاكل الناتجة عن عدم خصم الضريبة على مدخلات السلع المعفاة .

(6) كان لإدخال الضريبة على خدمات التشغيل لدى الغير بقرار جمهوري أثر سلبي على المكلفين ، حيث تم اعتبار خدمة التشغيل لدى الغير على أنها ضريبة نهائية غير واجبة الخصم على المدخلات عند اعداد الإقرار الشهري للضريبة على المبيعات ، ومن المعروف أن أغلب خدمات التشغيل لدى الغير تأتي في أي من المراحل الإنتاجية التي تدفع بالمنتج لإستخدام خدمات الغير على السلع محل الإنتاج في أي من المراحل الإنتاجية ، واعتبرت مصلحة الضرائب المصرية المنتج هو المستهلك النهائي لهذه الخدمة ، وبالتالي لايجوز خصم هذه الضريبة عند حساب الضريبة العامة على المبيعات واعتبارها عنصر من عناصر التكلفة للمنتج⁽¹⁾.

خامساً : أثر التعديلات التي أدخلت على الضريبة العامة على المبيعات والإنتقال لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة :
لقد كانت الضريبة على القيمة المضافة نتيجة طبيعية للتعديلات التي أدخلت على العقبات والمشاكل في التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات في مصر. ويمكن إيجاز أهم الإيجابيات التي نتجت من خلال هذا التحول لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مايلي:

▪ تم التخلص من العقبات الكثيرة الناتجة من تطبيق المرحلة الأولى على المنتج والمستورد فقط ، بدلاً من تطبيقها على جميع المراحل من المنتج والمستورد ومؤدي الخدمة الى تاجر الجملة وتاجر التجزئة في نفس الوقت ، لقد كان السبب في اتباع هذا الإسلوب عدم وجود مجتمع أعمال منظم في مصر خاصة في قطاع التجارة ، وعدم وجود جهاز اداري قادر على احكام الرقابة على عمليات التحصيل حتى مرحلة التجزئة ، والعمل على تأمين التطبيق في مراحل الأولى بتكليف القطاعات المنظمة نسبياً والتي لدى مصلحة الضرائب خبرة في التعامل معها ، حيث من المعروف أن قطاع تجارة التجزئة من أكثر القطاعات الإقتصادية ضرورة للتعاون ، فإجراءات الخصم الضريبي آلياً والفحص لكل من المشتريات والمبيعات أمور يمكن تطبيقها من الناحية النظرية في جميع المراحل التي تسبق تجارة التجزئة ، إلا أنه يتعذر إجراء مثل هذا الفحص بالنسبة لمبيعات التجزئة نفسها لأن المستهلكين النهائيين لا يحق لهم المطالبة بخصم أية مبالغ ضريبية على مشترياتهم ، ودلت التجارب في البلدان التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة معاناة تاجر التجزئة وصغار

(1) جريدة العالم اليوم ، مصر 1999/9/15 .

التجار من عدة مشاكل ووجود تباين في المعاملة الضريبية مما يثير الشعور بالمعاملة التفضيلية لبعض المشروعات ، الأمر الذي يؤثر على الإلتزام الطوعي ، وبالنتيجة إنعدام العدالة ومساوئ التطبيق جعل بعض الدول تقوم بإلغاء بعض الأنظمة التي اتبعتها في هذه المعاملة التفضيلية مثل تركيا التي ألغت نظام إخضاع السلع المباعة الى الشركات الصغيرة المعفاة لسعر ضريبي اعلى من سعر الأساس⁽¹⁾.

- ونتيجة لذلك فإن القيام بإعفاء الأنشطة الصغيرة والسماح لها بالتمتع ببعض المميزات نتيجة ذلك يعد من أفضل البدائل ، لكن بالمقابل يجب بقاء حجم المبيعات الذي يحدد حد الإعفاء منخفضاً ويجب ألا يتم التمييز بين تجار التجزئة وأية منشأة صغيرة أخرى ، وأن يتم تقسيم المنشأة الصغيرة الى فئتين وفقاً لرقم الأعمال ووفقاً لنظام معين في الإعفاء والتسجيل⁽²⁾
- زاد الإنتظام في التعاملات بين الأنشطة الخاضعة للضرائب وزاد الخضوع للرقابة وذلك من خلال زيادة الإعتماد على الفواتير كأساس للتحويل ولخصم ضريبة المشتريات والمدخلات في العملية الإنتاجية .
- لقد تم القضاء على كثير من مشاكل التراكم والتهرب الضريبي الناتج من عدم السماح بالخصم الضريبي في ظل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات .
- لقد تم التوسع في خضوع الخدمات كأساس لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الإستثناء في الخضوع ، وتم تعميم مبدأ الخصم الضريبي على السلع والخدمات .
- زادت الحصيلة الضريبية وأصبحت دورية التحويل وذات تكلفة منخفضة ، الأمر الذي ساهم في تحقيق خدمات إضافية لطبقات المجتمع الفقيرة (صحة ، تعليم ، تأمينات إجتماعية) ، وانخفض العبء الضريبي على الطبقات الوسطى والفقيرة لإرتباط الضريبة بمستوى الإنفاق ومن ثم مستوى الدخل .
- لقد كان الأثر الناتج من زيادة حد التسجيل الى 500000 جنيه لكافة الأنشطة والقطاعات كبير الأثر على الحفاظ على الأعمال وتقادي تجزئة الأنشطة للمسجلين الذين يلجؤون الى هذه الأساليب لتفادي الضريبة .
- تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على نشاط المقاولين وتم السماح بخصم الضرائب السابق سدادها على الخدمات التي تم تنفيذها في أعمال المقاوله وكذلك الخصم على الآلات ومعدات العمل وقطع الغيار المستخدمة في أداء خدمات هذا القطاع الخاضعة للضريبة ، وكذلك خصم الضريبة السابق سدادها على الأصول الثابتة والمتداولة ، وأمكن السماح بالخصم على فترات تتناسب وفترات الإهلاك لهذه الأصول ، وكذلك كان لرفع حد التسجيل في أعمال المقاولات نظراً لضخامة رأس المال المستثمر في هذا النشاط الأثر الإيجابي في زيادة تشجيع صغار المقاولين للقيام بهذا النشاط وعدم تحميلهم بأعباء ضريبية إضافية تعرقل هذه الأعمال .

(1) كثيرة هي الملاحظات على هذا النظام منها أنه لا يطبق إلا على عدد محدود من تجار التجزئة (الأطعمة ، الملابس ، المفروشات ، الكتب ، الخرداوات) حيث هوامش الربح موحدة ، ويؤدي الى تعقيد عمل الشركات التي تبيع منتجاتها أو خدماتها الى الممولين المسجلين وغير المسجلين وكذلك المستهلكين النهائيين ، الأمر الذي يتطلب التعامل مع كثير من الوثائق المختلفة ، وكذلك من الملاحظات على هذا النظام أنه سيحول عبء الإدارة الضريبية الى الموردين وخاصة الذين يتعاملون مع

صغار التجار . Alan A .Tait, Value Added Tax Internationalp118

(2) Alan A .Tait, Value Added Tax Internationalp211

سادساً : تقييم التجربة المصرية في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وانتقالها الى التطبيق التدريجي للضريبة على القيمة المضافة :

أثمرت جهود الإصلاح الضريبي في مصر منذ إصدار القانون رقم 11 للعام 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات والانتقال التدريجي الى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال الإصلاحات والتعديلات التي واكبت التطبيق العملي لضريبة المبيعات الأثر الكبير في توسيع القاعدة الضريبية وكان لتعميم الضريبة على كافة السلع والخدمات مع مراعاة الإعفاءات للسلع والخدمات الأساسية والضرورية مثل السكر والزيت والسمن والأدوية والخدمات الصحية والتعليمية الدور الكبير في تحقيق نوع من العدالة الضريبية بين المكلفين ، الأمر الذي ساعد على تحقيق الإستقرار بين الممولين والإدارة الضريبية .

جدول رقم (15)

يوضح إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في مصر (مليون جنيه مصري)

العالم	حصيلة الضريبة على VAT	معدل النمو	إجمالي الإيرادات السيادية	نسبة الـ VAT من إجمالي الإيرادات	الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية	نسبة الـ VAT من الناتج المحلي الإجمالي
2001/2000	16525	%0.1	49846	%33.2	332544	%4.97
2002/2001	16774	%1.5	50182	%33.4	354564	%4.73
2003/2002	18300	%9.1	54616	%33.5	390619	%4.68
2004/2003	21002	%14.8	66785	%31.4	456342	%4.6
2005/2004	24727	%17.7	71957	%34.4	504628	%4.9
2006/2005	25500				594108	%4.29

المصدر : مصلحة الضرائب على المبيعات في مصر Tax.Gov.EGWWW.Sales

نلاحظ من الجدول رقم (15) زادت حصيلة الضريبة على القيمة المضافة من 16.5 مليار جنيه مصري في العام 2001/2000 الى 24.7 مليار جنيه مصري في العام 2005/2004 ، و بمعدل نمو 17.7% ، وزيادة مساهمة الإيراد الضريبي لضريبة القيمة المضافة الى إجمالي الموارد العامة للدولة من 33.2 في العام 2001/2000 الى 34.4 % في العام 2005/2004 ، وكذلك شكلت مايقارب 4.9% من الناتج المحلي الإجمالي المصري في العام 2005/2004⁽¹⁾.

- وتم ذلك من خلال جهاز إداري قوي قادر ولديه الإمكانيات وأدوات العمل . وبالتالي فقد تحقق الهدف المالي لهذه الضريبة ، وبالمقابل فقد كان لصندوق النقد الدولي الأثر الواضح في المشاورات وتقديم النصائح الفنية

(1) الشؤون المالية ، مصلحة الضرائب على المبيعات المصرية .

ليتم الانتقال الى ضريبة القيمة المضافة وبالتالي تصحيح كثير من الإختلالات في المؤشرات الإقتصادية في بيئة الأعمال المصرية وذلك بغية الحصول على الموارد الإضافية من الصندوق .

- إن من أهم الدروس المستفادة من التجربة المصرية في الانتقال لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة هي سعيها لتطوير الجهاز الإداري وفق أحدث نظم الإدارة ، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة (أدوات العمل واستخدام الميكنة الشاملة في تطوير الأداء⁽¹⁾) ، وتبسيط وتطوير وتوثيق إجراءات العمل ، ورفع كفاءة أعمال الفحص والحد من حالات التهرب الضريبي ، واحكام الرقابة على المجتمع الضريبي ، ورفع الوعي الضريبي ومد جسور الثقة مع المسجلين ، وتطوير وتحديث ظروف العمل وإدارته بهدف خلق بيئة عمل نظيفة تحقق التواصل بين الجهاز والمجتمع الضريبي ، من خلال تطوير الهيكل التنظيمي بما يتلائم مع اتساع المجتمع الضريبي، وتجلت مظاهر التطوير في وضع معايير لقياس الأداء ، وتطوير نظام الحوافز ونظام المعلومات بحيث يكون شامل ومتكامل ، والإهتمام بالعملية التدريبية المخططة والمستمرة ، والعمل على تحقيق الأهداف المنشودة وفقاً لخطة مدروسة ، وبالمحصلة كان الوصول لإيرادات الدولة بأعلى كفاءة إقتصادية ممكنة وبعادلة من خلال جهاز إداري قوي وقادر وفي إطار معايير واضحة وموضوعية . وكانت النتيجة أن ارتفعت نسبة الإلتزام الطوعي واتساع عدد المسجلين في الضريبة وذلك لتوفر جوانب العدالة في الفحص والربط من خلال الإرتقاء بطرق الفحص⁽²⁾ ومستوى القائمين عليه ، وبلغت نسبة الإلتزام في بداية الانتقال للمرحلة الثانية من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على تجارة الجملة وتجارة التجزئة في بداية التطبيق (65%) ، نتيجة الجهود التي بذلت في التنسيق مع الهيئات التجارية المختلفة بما فيها الهيئات التي تمثل صغار ومتوسطي تجارة التجزئة .

ويمكن القول بأن الجهود المبذولة أثمرت في خلق بيئة عمل نظيفة وفي تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين وتحقيق رضا المتعاملين من خلال بناء هذا الجهاز الإداري .

ويرى الباحث أن الانتقال لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر مازال بحاجة الى الكثير من الوضوح والشفافية في القوانين والتشريعات التي يكتنفها الكثير من الغموض ، ورغم الإجراءات والإصلاحات المتخذة

(1) التشغيل الإلكتروني الكامل للعمليات الضريبية (التسجيل - معالجة الإقرارات - التحصيل - استخدام العديد من الأنظمة الإلكترونية لعدد من أنشطة العمل بالمصلحة منها : 1 - نظام معلومات الضريبة على المبيعات GSTACS 2 - نظم معلومات فحص دفاتر وسجلات المسجلين - أسلوب تحليل المخاطر - 3 - نظام الحصر ، 4 - نظام الخرائط الجغرافية GIS ، 5 - نظام المتابعة والتحصيل ، 6 - نظام الشؤون القانونية ، 7 - نظام التنبؤ بالظروف الإقتصادية العامة ، 8 - نظام الشؤون المالية والإدارية ، 9 - نظام العملاء (خدمة الإنترنت - البريد الإلكتروني - الخدمة الصوتية - نظم الإجتماعات عن بعد) .

(2) لقد تم استخدام نظام إدارة المخاطر في تحديد عينة الفحص الإنتقائي ، حيث يهدف هذا النظام الى مراعاة مقدرة الجهاز الضريبي على القيام بعمليات الفحص والمراجعة للمجتمع الضريبي ، وتخفيض تكلفة التحصيل وإيجاد نظام فعال للرقابة على المجتمع الضريبي ، ويعتمد نظام إدارة المخاطر على توفر قاعدة بيانات عن كافة المسجلين ، ووضع مجموعة من المعايير تحدد مدى الإلتزام للمسجل ووضع وزن نسبي لكل معيار ، بحيث كلما زادت الدرجة زاد الشك .

كطريق للوصول الى الضريبة على القيمة المضافة لم تستطيع تحقيق أو تطبيق هذه الضريبة بشكل كامل ، بسبب الكثير من المشاكل التشريعية والتطبيقية وأهمها مشكلة الخصم الضريبي (1) ، وكان لكثرة الفئات الضريبية ولقرب موعد تقديم الإقرارات الضريبية الأثر السلبي في معالجة الضريبة عند خصمها وحسابها وانعكاس ذلك سلبياً على سيولة الشركات لسداد الضريبة المستحقة .

تعتبر التجربة المصرية من التجارب الرائدة في تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وكيفية الانتقال الى الضريبة على القيمة المضافة ، وتسعى الحكومة المصرية من خلال العمل المستمر للتطوير والإصلاح الضريبي وإصلاح الإدارة الضريبية ، باعتبار الإصلاح الضريبي الناجح يعتمد على إنشاء إدارة ضريبية تتسم بالفاعلية والكفاءة والعدالة .

(1) من أهم المشاكل في التطبيق العملي لضريبة القيمة المضافة ، مشكلة خضوع تجار التجزئة في مصر وخضوع بعض القطاعات ذات الطبيعة الخاصة ومشكلة خضوع خدمات التشغيل لدى الغير، ومشكلة قطاع الغزل والنسيج والصناعات متعددة المراحل، بالإضافة للمشاكل المحاسبية ، ومن المشاكل التشريعية مشكلة تعميم الخصم الضريبي وتعدد الأسعار وأساليب الفحص الضريبي .

المبحث الثالث

التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

أولاً : مقدمة :

سجال طويل تم بين مختلف فئات المجتمع اللبناني في دراسة أثر ادخال الضريبة على القيمة المضافة الى النظام الضريبي اللبناني ، وبرغم الاختلاف في وجهات النظر بين مؤيدين لإدخال الضريبة وماسوف تحققه من إيجابيات بدأ من زيادة الحصيلة في الموارد التي ستدخل الخزينة العامة وتقليصها للعجز المزمع وبالتالي انعكاسها على تحسين الوضع الإقتصادي بشكل عام ، ونظرة المعارضين اللذين رؤوا فيها زيادة في الأعباء المالية على المواطن اللبناني الذي يعجز عن مواجهتها . وانتهى الأمر بإحداث قانون الضريبة على القيمة المضافة ودخل حيز التنفيذ في 2002/2/1 . واعتبر المؤيدون لإدخال الضريبة بأنها من ضروريات النظم المالية الحديثة وخصوصاً بعد التوجهات الليبرالية وفتح الحدود بين البلدان أمام البضائع والخدمات المستوردة ، ومانتج من هذا الإفتتاح من انحسار للرسوم الجمركية وانخفاضها ⁽¹⁾ ، وسعي الدولة اللبنانية عبر إبرام الكثير من الإتفاقيات مع الدول المجاورة وكذلك مع الإتحاد الأوروبي وذلك لمواكبة التحرر العالمي وأحد مسارات العولمة في السعي للإلتزام لمنظمة التجارة العالمية وقيامها بكل مايسهل لها الدخول في الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ، وبالتالي فتح الآفاق أمام الإقتصاد الوطني وتعميق منافسته وتعزيز انتعاشه .

سوف نقوم بإطلاع على التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال أولاً التعرف على العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة ، والعمليات والأشخاص خارج نطاق الضريبة ، وكيفية الحسم واصل التحصيل ، ومن ثم معرفة مقدار أو معدل الضريبة وماهي واجبات الملزومون بالضريبة ، والإطلاع على أهم الأنشطة المعفاة منها وكذلك أهم المواد والخدمات المعفاة ، وثانياً تقييم التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

(1) 37% من السلع المستوردة معفى من أي رسوم جمركية

46% من مجموع السلع يخضع لتعرفة جمركية 5%

17% يبقى خاضع من السلع المستوردة لرسوم جمركية أكثر من 5% .

ثانياً : العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة :

أ- العمليات الخاضعة للضريبة

1- تخضع للضريبة عمليات تسليم الأموال⁽¹⁾ وتقديم الخدمات لقاء عوض التي تتم داخل الأراضي اللبنانية من قبل شخص خاضع للضريبة ، ويعتبر بمثابة تسليم أموال لقاء عوض ، قيام الخاضع للضريبة باقتطاع سلع وأصول من مؤسسته كان سبق وحسم بصورة جزئية أو شاملة من الضريبة المستوجبة على مبيعاته الضريبة التي أصابته ، ذلك من أجل تخصيصها لحاجاته الخاصة أو لحاجات مستخدميه ، أو تقديمها للغير من دون عوض وكذلك تخصيص سلع أو خدمات أو أصول لأغراض مؤسسته صنعها أو شيدها أو اكتسبها أو استوردها في إطار ممارسة نشاطه أو تخصيصها من أجل ممارسة نشاط غير خاضع للضريبة .

2- عمليات الاستيراد التي يقوم بها اي شخص أكان خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها .

ب- الأشخاص الخاضعين للضريبة

يخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم من خلال ممارسته نشاطاً اقتصادياً بصورة مستقلة بعمليات تسليم أموال أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة أو معفاة من الضريبة مع حق الحسم شرط أن يتجاوز رقم اعماله في أربعة فصول متتالية خمسمائة مليون ليرة لبنانية ، ويمكن للأشخاص الذين يتراوح مجموع رقم أعمالهم بين مائة وخمسون مليون وخمسمائة مليون ليرة لبنانية طلب اخضاع أنفسهم اختياريّاً للضريبة .

ت- الأشخاص والعمليات الخارجة عن نطاق الضريبة على القيمة المضافة

الأراضي الغير مبنية لاتخضع للضريبة ، وكذلك الدولة ممثلة بأشخاص الحق العام والبلديات لاتخضع للضريبة على القيمة المضافة في كل مايتعلق بالعمليات التي يقومون فيها بوصفهم سلطة عامة ، ولو تقاضوا عوائد أو بدلات أو اشتراكات ، لكن عند القيام بنشاطات التي تستهدف الربح فإنهم يخضعوا للضريبة مثل : تأجير الأملاك الخاصة - الإتصالات - الماء والكهرباء - الإعلام المرئي والمسموع - الأسواق الإستهلاكية والمسالخ والمخازن - التبغ والتبناك - مواقف السيارات - المرافق والمطارات - التعاونيات⁽²⁾.

ثالثاً : معدل الضريبة والحسم والتحصيل :

لقد حدد المشرع اللبناني معدل الضريبة على القيمة المضافة على جميع العمليات التي تقوم ضمن الأراضي اللبنانية بمعدل 10% ، وتحتسب الضريبة المتوجبة في ذمة الخاضع للضريبة في نهاية كل شهر من أشهر

(1) تسليم الاموال بمفهوم القانون : قيام الخاضع للضريبة بنقل الحق بالتصرف كمالك ، بمال مادي منقول أو غير منقول الى الغير ، كالبيع أو المقايضة .

(2) المادة رقم 5 من القانون الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية اللبنانية .

السنة الميلادية . أما فيما يخص الحسم على الضريبة حيث يحق للخاضع للضريبة أن يقتطع من أصل الضريبة الملزم بتأديتها عن فترة محاسبية معينة مجمل قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها ، وينشأ حق الحسم عندما تصبح الضريبة القابلة للحسم متوجبة الأداء ، والضريبة القابلة للحسم هي التي أصابت الأموال والخدمات التي حصل عليها الخاضع للضريبة من شخص آخر خاضع لها وكذلك الأموال والخدمات التي استوردها بما في ذلك الأصول الثابتة في إطار ممارسة نشاطه الإقتصادي للقيام بإحدى العمليات التالية :

- تسليم الأموال وتقديم الخدمات الخاضعة للضريبة
- وكذلك العمليات المتعلقة بالتصدير والعمليات المشابهة وعمليات النقل الدولي المعفاة من الضريبة مثل تسليم الأموال وتقديم الخدمات المصدرة للخارج أو للمناطق الحرة داخل الأراضي اللبنانية وكذلك عمليات تصدير الذهب للمصارف المركزية وتسليم الأموال وتقديم الخدمات الى الإدارات والمصالح العامة والبلديات فيما يخص الجزء الممول من مصادر خارجية على شكل قروض وهبات، أما الإعفاءات التي تتم على عمليات النقل الدولي فتشمل تسليم أو تحويل أو تصليح أو صيانة أو استئجار أو تأجير السفن البحرية المخصصة للملاحة في عرض البحر والتي تؤمن حركة النقل لقاء أجر، وسفن الإنقاذ والمساعدة وتلك المخصصة للصيد البحري ، ووسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الملاحة الجوية لقاء أجر، وكذلك الخدمات التي تقدمها السفن ووسائل النقل الجوي وحمولاتها لقاء عوض، والنقل الدولي للأشخاص والبضائع⁽¹⁾.

رابعاً : واجبات الملزمون بالضريبة والخاضعين لها :

- 1- أن يتقدم بطلب التسجيل لدى إدارة الضريبة على القيمة المضافة في مهلة شهرين ابتداءً من آخر يوم من الفصل الذي تكون قد توفرت خلاله شروط الخضوع للضريبة ، وإعلام إدارة الضريبة عن أي تغيير في النشاط أو العنوان .
- 2- يقوم بتقديم تصريح دوري في مهلة عشرين يوماً من انتهاء فترة احتساب الضريبة وكما هو محدد في القانون ومقدار الضريبة المطلوب حسمها وذلك على نماذج ورقية أو الكترونية معدة مسبقاً لهذا الغرض .
- 3- يلتزم المكلف بإصدار الفواتير عند كل عملية تسليم أو استلام للأموال أو تقديم الخدمات لأي شخص كان .
- 4- يلتزم المكلف بمسك الدفاتر وينظم المستندات المحاسبية على أساس الربح الحقيقي وحفظ الدفاتر والفواتير والمستندات المحاسبية لمدة أربع سنوات اعتباراً من تاريخ انتهاء السنة الميلادية التي أنشأت خلالها الضريبة.
- 5- ويلتزم المكلف بتأدية الضريبة دفعة واحدة ضمن مهلة تقديم التصريح الدوري وخلال عشرين يوماً من انتهاء كل فترة احتساب للضريبة وذلك عن العمليات الخاضعة للضريبة التي تحققت خلال الفترة المذكورة بعد تنزيل قيمة الضريبة القابلة للحسم .

(1) قانون الضريبة على القيمة المضافة ، المواد 19. 20

خامساً : الأنشطة المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة¹:

1. تعفى من الضريبة العمليات التي تتم داخل الأراضي اللبنانية والمتعلقة بأي من الأنشطة التالية: الخدمات التي يقدمها الاطباء او اصحاب المهن التي لها صفة طبية ونفقات الاستشفاء.
2. التعليم .
3. الخدمات المصرفية والمالية ، والضمان واعادة الضمان والخدمات المتعلقة بها.
4. أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتوخى الربح تحقيقاً للغايات التي انشأت من اجلها ، باستثناء الأنشطة التي تقوم بها بشكل متكرر والتي يشكل اعفاؤها منافسة غير متكافئة للمؤسسات الخاضعة للضريبة .
5. النقل المشترك للأشخاص بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة .
6. عمليات تسليم الذهب للمصرف المركزي .
7. المراهنات واليانصيب وسائر ألعاب الحظ .
8. بيع العقارات المبنية وتأجير العقارات المبنية للسكن .
9. أعمال المزارعين بالنسبة لتسليم محاصيلهم الزراعية .

أما فيما يخص المواد والخدمات التي أعفاها المشرع اللبناني من الضريبة على القيمة المضافة فنشمل مايلي :

1. الخبز، الطحين، اللحوم والأسماك، الحليب والألبان ومشتقاتهما ، الأرز، البرغل ، السكر، ملح الطعام ، الزيوت النباتية ، المعكرونة على اختلاف أنواعها، والمحضرات الغذائية المعدة لتغذية الأطفال .
2. المواشي والدواجن والأسماك الحية والمواد الزراعية الغذائية التي تباع بحالتها الطبيعية.
3. الكتب والمطبوعات المماثلة، المجلات، الصحف، الورق والكرتون من الأنواع المستعملة في الكتابة أو الطباعة وورق صحف بشكل لفات أو صفائح ، الحبر المعد للطباعة والطابع البريدية والمالية ، أوراق النقد.
4. الغاز المعد للاستهلاك المنزلي (الغاز البوتان).
5. البذور، الأسمدة، العلف، المبيدات الزراعية.
6. الآلات الزراعية.
7. الأدوات والأجهزة والمعدات الطبية والأدوية والمواد الصيدلانية بما فيها الأصناف للاستعمال الصحي والصيدلي كحفاضات الأطفال والأصناف الصحية المماثلة.
8. الاحجار الكريمة وشبه الكريمة، الاحجار الكريمة وشبه الكريمة التركيبية او المجددة، اللؤلؤ، الماس ، الذهب والفضة والمعادن الثمينة الأخرى والنقود الورقية والمعدنية المتداول بها.
9. اليخوت والمراكب الاخرى وزوارق النزهة او الرياضة بطول يتجاوز 15 متراً ، العائدة فقط لغير اللبنانيين.
10. وسائل النقل الجوي المستعملة لنقل الاشخاص والبضائع⁽²⁾.

(1) قانون الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية اللبنانية ، الباب الثالث ، المادة 16 .

(2) المادة 17 من الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة .

11. وعمليات الاستيراد المنصوص عليها في التشريع الجمركي والمتعلقة بالإعفاءات الخاصة برئاسة الجمهورية ومجلس النواب ورئاسة الحكومة وبمنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والهبات الواردة لادارات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات.
12. استيراد الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية والعينات التي لا قيمة تجارية لها كما هي محددة في التشريع الجمركي .
13. استيراد الآليات والاسلحة والذخائر العسكرية.

سادساً : تقييم التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة :

يعتبر مسؤولي وزارة المالية اللبنانية الضريبة على القيمة المضافة جزء مهم في عملية " إصلاح الأوضاع المالية والضريبية في لبنان " وهي ليست كما يعتقد البعض محاولة إرهاب المكلّف والمواطن ، وبالتالي تأثير الضريبة على القيمة المضافة على مستويات الأسعار في لبنان سيكون منخفضاً لأن لائحة الإعفاءات تعتبر من أوسع اللوائح بين الدول التي تطبق هذه الضريبة ، حيث تشمل اللائحة اللبنانية غالبية السلع والخدمات التي يستهلكها أصحاب المداخل المتوسطة والمنخفضة بل على العكس هي أكثر عدالة من غيرها كونها تعفي أصحاب الدخل المحدود والمتوسط من سلة واسعة من السلع والخدمات ، كما أنها تجعل إمكان التهرب من دفع ضريبة الدخل أمراً في غاية الصعوبة ، وبالتالي فهي ستحقق إيرادات مهمة للخزينة ، ما يساعد الدولة على خفض العجز في الموازنة، ومعالجة الزيادة في الدين العام .

ومن خلال الدراسة التي أجريت في الجامعة الأمريكية في لبنان والتي تناولت انعكاس زيادة نسبة الضريبة على القيمة المضافة على الفقر والمساواة في لبنان ضمن مشروع طرحته الحكومة ، حيث يتضمن زيادة نسبة الضريبة من 10% الى 12% في العام 2008 ، وزيادتها الى 15% في العام 2010 ، وذلك بهدف تغطية العجز في الموازنة العامة والنتائج عن الإنخفاض في الإيرادات العامة نتيجة سياسات وإجراءات تحرير التجارة ، عبر تقدير الأثر المباشر على الإستهلاك الحقيقي للأسر. فقد تبين أن ارتفاع الضريبة بنقطتين مئويتين سيؤدي الى خفض الإنفاق الإستهلاكي لدى الأسر الفقيرة 11% ، وللأسر الغنية 19% ، أما ارتفاع نسبة الضريبة الى 15% فسوف يؤدي الى المزيد من الإنخفاض في الإنفاق الإستهلاكي لكل الأسر مع نسبة أعلى للأغنياء منها للفقراء .

الجدول رقم (16)

يوضح قياسات انعدام المساواة في مشروع رفع الضريبة على القيمة المضافة في لبنان الى 12% في العام 2008 ، من ثم الى 15% في العام 2010 .

VAT بنسبة 15%	VAT بنسبة 12%	الوضع الراهن	
10.0%	10.0%	9.6%	حصة استهلاك الأفقر 20%
37.7%	37.7%	39.3%	حصة استهلاك الأغنى 20%
3.77%	3.78%	4.1%	نسبة الأغنى 20% الى الأفقر 20%

المصدر¹:

ويشير الجدول رقم (16) الى أن حصة أفقر الأسر في الإستهلاك الإجمالي نادراً ما تتغير ، بينما حصة الأسر الأغنى تنخفض على نحو طفيف ، وهذا هو الأثر المباشر لانحدار أكبر في الإنفاق الإستهلاكي الحقيقي للأسر الغنية . وبناءً على الدراسة السابقة فإن نسبة اللبنانيين الذين يعيشون تحت خط الفقر الأدنى (2.4 \$ لليوم) سترتفع من 8% الحالية الى 10% عندما ترتفع الضريبة على القيمة المضافة الى 12% ، وستبلغ 16% عندما تصل الضريبة الى 15% . هذا بالإضافة الى أن نسبة الذين يعيشون تحت خط الفقر الأعلى (4 \$ لليوم) فمن المتوقع أن ترتفع نسبتهم من 28% معدل الفقر الحالي الى 35% و 47% إذا تم رفع الضريبة الى 12% و 15% على التوالي .

ويمكن القول بأن زيادة نسبة الضريبة من 10% الى 12% في لبنان سيكون له أثر محدود على الأسر الشديدة الفقر لأن قائمة الإعفاءات الحالية على الطعام والغاز ملائمة للفقراء ، إلا أن الزيادة سوف يكون لها أثر سلبي على الأسر متوسطة الدخل وتلك التي تعيش فوق خط الفقر مباشرة ، ومن المتوقع أن ترتفع نسبة الذين يعيشون تحت خط الفقر الأعلى في لبنان والتي تقدر بـ 30% من اللبنانيين سوف ترتفع الى 35% وحتى 50% إذا ما ارتفعت نسبة الضريبة على القيمة المضافة الى 12% و 15% .

(¹) Nisreen Salti . Jad chaaban The poverty and Equity Implications of rise in the value added tax : Amicroeconomic simulation for Lebanon ; AMERICAN University of Beirut , May ,2009 .

جدول رقم (17)

أثر رفع معدلات الضريبة على القيمة المضافة على الفقر في لبنان

خط الفقر الأدنى	خط الفقر الأعلى	
8%	38%	معدل الفقر الحالي
10%	35%	ارتفاع ال VAT 12%
16%	47%	ارتفاع ال VAT 15%

المصدر : نفس المصدر السابق للجدول رقم (16) .

لقد استفادت الجمهورية اللبنانية من تجارب الدول الغربية والعربية التي عملت على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾، ومحاولة التقليل من السلبيات التي رافقت التطبيق العملي لهذه الضريبة ، لقد كان لإستحداث الضريبة تأثير إيجابي على إعادة النظر في التشريعات والقوانين الضريبية بشكل عام وعلى الإدارة الضريبية بشكل خاص . ومن أهم الإنجازات التي أدى إليها استحداث الضريبة على القيمة المضافة :

- عملت الضريبة على تحديث وتبسيط القوانين والتشريعات ، وإقرار قانون الإجراءات الضريبية ، وإعادة تصنيف الأنشطة الاقتصادية وفقاً للمعايير المعتمدة دولياً ، ووضع مشروع قانون الضريبة الموحدة على الدخل . لقد تم إعادة تحديث الهيكل التنظيمي في وزارة المالية - مديرية المالية العامة واستحداث مديرية الضريبة على القيمة المضافة- التي تقوم على اساس الوظيفة (المهام) تتولى هذه المديرية ادارة الضريبة، ومراقبتها، وجبايتها، وتحصيلها وتتألف من المصالح التالية التي تقوم على تنظيم الإدارة الضريبية بحسب المهام :

- مصلحة التشريع والسياسات الضريبية.

- مصلحة العمليات.

- مصلحة التدقيق والاسترداد.

- مصلحة التنسيق الاداري والمالي.

تتألف مصلحة التشريع والسياسات الضريبية من الدوائر التالية:

- دائرة التشريع والسياسات الضريبية.

- دائرة الالتزام الضريبي.

- دائرة الاعتراض والاستئناف.

(1) أعدت وزارة المالية اللبنانية (35) شخصاً من أصحاب الكفاءات ليكونوا مسؤولين عن إدارة الضريبة على القيمة المضافة ، ويساعدهم مستشارين أجانب من الإتحاد الأوروبي والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي وخبراء من بلجيكا وفرنسا ومصر والمغرب من أجل المساهمة في بناء الكوادر الوطنية اللازمة لإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في لبنان .

تتألف مصلحة العمليات من الدوائر التالية:

- دائرة خدمات الخاضعين.
- دائرة معالجة المعلومات.
- دائرة التحصيل.
- دائرة العلاقات العامة والتوعية.

تتألف مصلحة التدقيق والاسترداد من الدوائر التالية:

- دائرة التدقيق الميداني.
- دائرة المراقبة الضريبية والاسترداد.

تتألف مصلحة التخطيط والتنسيق الإداري والمالي من الدوائر التالية:

- دائرة الشؤون الإدارية والموظفين.
- دائرة المعلوماتية.
- دائرة التنسيق الإداري والمالي.

- لقد تم تحديث الإجراءات وتطوير أساليب العمل ، وخصوصاً في مجال استحداث الرقم الضريبي الذي أدى لتسهيل المعاملات وذلك من خلال انظمة معلومات مترابطة مع الخزينة والضمان الإجتماعي ومع السجل التجاري والعقاري وبالإضافة الى نظام البلديات .
- أدى استحداث الضريبة على القيمة المضافة الى تحديث استراتيجية التدقيق وذلك من خلال معايير انتقاء الملفات وادارة وتحليل المخاطر ، وانشاء نظام علامات لتحديد معايير دراسة المعاملات ، ونشر دليل التدقيق الضريبي ، واعلام المكلف بنتائج التدقيق الأولي ، وترشيد الطاقة التدقيقية .
- لقد حقق استحداث الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية اللبنانية خلال السنوات الماضية منذ البدء في تطبيقها جزء كبير من أهداف الإصلاح المالي وخصوصاً الضريبي حيث زادت موارد الدولة الضريبية والجدول التالي يبين التطور في تحصيل الضريبة على القيمة المضافة في لبنان منذ العام الأول على تطبيق الضريبة في العام 2002 وحتى العام 2007 .

الجدول (18)

إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في لبنان للأعوام المذكورة (مليون ل . ل)

2007	2006	2005	2004	2003	2002	
1451279	1152687	1177275	1248492	903159	732750	الضريبة المحصلة من قبل الجمارك
566382	540525	520048	527478	477560	403097	الضريبة المحصلة داخلياً
2017661	1693212	1697323	1775970	1380719	1135847	المجموع

المصدر : آلان بيفاني - مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية - عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة - دمشق .

أدى تطبيق الضريبة الى تفعيل أداء الإدارة الضريبية من خلال الإعتماد على أهم الأسس التي تقوم عليها وهو التوجه نحو خدمة المكلف من خلال تفعيل خدمة المكلف وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالإضافة لزيادة ثقافة المكلفين لجهة حقوقهم وواجباتهم ،بالإضافة لإنشاء فريق لخدمة المكلفين والتواصل معهم وذلك بالتحضير لتسجيل المكلفين بالخدمات الضريبية الإلكترونية (E – Taxation) ، والتحضير لإطلاق مركز الإتصالات لخدمة المكلفين (Call center) ، وصيانة وتحديث الموقع الإلكتروني (Web site) ، بالإضافة لقيام الإدارة الضريبية بتسهيل الخدمات للمكلفين من خلال إرسال وإنجاز المعاملات عبر البريد الإلكتروني والبريد العادي ،واعتماد آلية تسديد الضرائب عن طريق المصارف ،وتعقب المعاملات إلكترونياً ونسبة إنجازها والمرحل التي تمر بهامن خلال إنشاء نظام معلوماتي يخدم هذا الأمر وإرسال واستقبال المعاملات عن طريق الإنترنت⁽¹⁾ . وكانت النتيجة إعادة بناء الثقة والمصداقية والشفافية في المعاملات حيث وصلت الإعفاءات من الغرامات الى 90% . وعلاوة على ذلك ومن خلال برامج الإعلام والتوعية (مركز استعلامات ضريبية ، ادلة ضريبية مطبوعة ، نشرات وحملات توعية اعلامية بالضريبة) واستخدام وسائل الإتصال الحديثة ، فقد لعبت هذه الإجراءات الدور الكبير في إضفاء نوع من الرضا النفسي لدى المتعاملين وما يدل على هذه المصداقية والشفافية ونجاح هذا التواصل في زيادة تقديم المكلفين لإقراراتهم الضريبية في المواعيد المحددة .

جدول (19)

يبين تطور عدد المصريحين خلال المهلة المحددة ونسب الالتزام

2007	2006	2005	2004	2003	2002	
26334	19379	17666	15646	9766	8320	عدد المسجلين
19719	18304	16668	14601	8700	7236	المصريحين ضمن المهلة
688	493	572	703	841	945	المتأخرين
927	582	426	342	225	139	غيرالمصريحين
%98.12	%97	%97.59	%97.81	%97.70	%98.33	نسبة الإلتزام بالتصريح
%94.14	%93.35	%95.56	%96.94	%96.23	%98.40	نسبة الإلتزام بالدفع

المصدر : آلان بيفاني - مدير عام المالية العامة في وزارة المالية اللبنانية - عرض مقدم في مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة - دمشق .
ونجد من خلال الجدول رقم (19) ازدياد عدد المصريحين خلال المهلة المحددة وانخفاض أعداد المتأخرين عن التصريح وبالتالي نجد أن نسبة الإلتزام بالتصريح كانت بالمتوسط 97% ، وكانت نسبة الدفع حوالي 95% ، حيث يعود ذلك الى فرض القانون اللبناني في بداية التطبيق حد التسجيل 500 مليون ل . ل ل أي مايعادل

(1) شحادة ،لؤي الحاج ، تحديث وتطوير الإدارة الضريبية في لبنان ، مدير الواردات في وزارة المالية اللبنانية
NENA - OECD investment Programme – National investment Reform Agenda Workshop April 19/2007 Beirut – Lebanon .

334 ألف دولار وهو حد تسجيل مرتفع وهذا الحد سيقفل بصورة كبيرة من نطاق تطبيق الضريبة على المستوى المحلي وسيقلل بدوره من الحصيلة الضريبية مما سيقفل من فاعلية الضريبة في تقليل او تخفيف الدين العام ، مما دعا وزارة المالية اللبنانية الى التخفيض لحد التسجيل في السنوات اللاحقة حتى وصل الى 150 مليون ل.ل في العام 2007 .

ويمكن القول بان وجود معدل نمطي وحيد خلال الفترة الأولى من تطبيق الضريبة سهل عمل الإدارة على ضريبة القيمة المضافة بدلاً من المعدلات المتعددة لهذه الضريبة كما أن هذا المعدل كان معتدل ويلائم الحالة الإقتصادية المعاصرة ،ووفقاً لتجارب دول الإتحاد الأوروبي سيحتاج لبنان مستقبلاً الى زيادة معدل الضريبة النمطي عن (10%) بمرور الوقت (1) .

مقابل الإنجازات و الإيجابيات التي حصلت في ادخال الضريبة على القيمة المضافة الى بيئة الأعمال اللبنانية فقد ظهرت العديد من السلبيات في التطبيق العملي لهذه الضريبة أهمها :

الإعفاءات المطبقة على الخدمات المصرفية والمالية حيث يعتبر هذا القطاع في لبنان من القطاعات الرئيسية الذي يساهم في النمو الإقتصادي في لبنان ويتمتع بالتنافسية على مستوى الوطن العربي وعدم إخضاعه للضريبة يخل بمبدء العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي على المكلفين في قطاعات الأعمال الأخرى ، ويرأينا كل الحجج المصطنعة من الصعوبة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المالية غير مقبولة ، ويمكن إيجاد الصيغ المناسبة والإستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال، وبالتالي عدم حرمان الخزينة العامة للدولة من موارد إضافية تعالج مشاكل الدين العام والعجز لديها.

اعتقاد المكلفين مع الوقت على القانون وبالتالي اعتماد آليات تهرب ضريبي جديدة تحرم الخزينة العامة من مواردها ، لقد كان العبء الإداري والمالي الناتج عن حجم الإعفاءات للسلع والخدمات كبير ، وخلق نوع من عدم التوازن بين المكلفين حيث جزء خاضع وجزء آخر غير خاضع ، بالإضافة الى الغرامات المرتفعة نتيجة عدم الإلتزام .

وبرأينا ، يمكن لإدارة الضريبة على القيمة المضافة تجاوز هذه السلبيات عن طريق الإستمرار في خلق جو الثقة مع المكلفين بالضريبة والعمل الدائم على وضع برامج تقييم حقيقي في مجال التطبيق وذلك من خلال الكوادر الإدارية الكفؤة بالإضافة للبرامج الدائمة للتوعية والإرشاد وخصوصاً في مجال التعامل بالفواتير .

وإحدى الإنتقادات الموجهة الى التجربة اللبنانية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو افتقار المشروع الى التدرج في تطبيق الضريبة ،حيث تم تطبيق الضريبة على كافة المراحل الإنتاجية والتوزيعية في 2002/1/1 الأمر الذي لوتم لكان أتاح لوزارة المالية في لبنان التعرف على طبيعة المشاكل وعلى كيفية معالجتها بصورة مبسطة مقارنةً بالتطبيق على جميع المراحل ،وكان يمكن للتدرج في التطبيق أن يزيد من وعي المواطنين للضريبة بالمقارنة بالتجربة المصرية التي طبقت المرحلة الأولى للضريبة على المنتجين والمستوردين ومؤدي الخدمات ومن ثم تم

(1) حجازي - المرسي السيد ، ضرائب الدخل والثروة والإنفاق في لبنان - الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، 2002، ص 285 .

تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة على تجار الجملة وتجار التجزئة على التوالي وذلك بعد عشر سنوات من بداية التطبيق للضريبة أي في العام 2001 .

ويرى الباحث بحق فقد كانت التجربة اللبنانية في مجال الإصلاح الضريبي و تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من التجارب الناجحة والرائدة في المنطقة العربية سواء على صعيد الإيرادات ورفد الخزينة العامة للدولة بمراد أو على صعيد التحديث في مجال الإدارة والتشريع وتعزيز الثقة مع المكلفين ومواكبة التطورات العالمية في مجال الإنفتاح والتجارة الخارجية .

الدروس المستفادة من تجارب الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة :

إن الضريبة على القيمة المضافة (VAT) عموماً أكثر أنواع ضرائب المبيعات فعالية وهي تشكل الركيزة الأساسية لمعظم النظم الضريبية الأوروبية ، ويعتبر أسلوب الفاتورة أو الخصم الضريبي الذي يفرض ضريبة على الإنتاج ويعطي المنتجين خصماً ضريبياً مقابل الضرائب التي دفعت ، حيث أصبح أكثر أشكال ضرائب القيمة المضافة شيوعاً ، وهو المعيار الأساسي للإتحاد الأوروبي وكان له الدور الأكبر في تعزيز الإدارة الضريبية الجيدة ، وتشجيع القطاع الخاص على إدارة نفسه من خلال مطالبات الخصم الضريبي .

وبناءً على ذلك وللإستفادة العظمى من تجارب البلدان الغربية والعربية والتي سبقتنا في إدخال الضريبة على القيمة المضافة الى نظمها الضريبية ومن خلال مراجعة التجربة المغربية والمصرية وكيف تم توسيع القاعدة الضريبية لتشمل جميع العمليات الصناعية والتجارة بالجملة والصناعات التقليدية مقارنة بالضريبة على المنتجات التي اقتصر على الصناعة والخدمات ، هذا بالإضافة الى تبسيط الأسعار وكذلك رفع المبلغ المحدد لفرض الضريبة على تجارة الجملة ، وذلك لعدم تجزئة هذه التجارة ، والأخذ بعين الإعتبار أن معدلات منخفضة لحد التكليف سيضمحل المؤسسات الصغيرة الأعمال مما يؤدي لخلل في تحقيق العدالة الإجتماعية ويؤدي الى شمول عدد كبير من الخاضعين للضريبة وهذا ما لا تتحمله الإدارة الضريبية الحديثة العهد بضريبة القيمة المضافة لعدم وجود خبرات كافية ، وحق الإختيار لمن لم تتجاوز اعمالهم حد التسجيل لتشملهم الضريبة والإستفادة من مزايا هذه العملية (التسجيل الإختياري) هو اقتناء البضائع والسلع التي يصدرونها معفاة من أداء الضريبة ، وفي حال أداء الضريبة الإستفادة من حق الخصم (الإرجاع أو الرد) .

ومن خلال اعداد مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة ليكون بديلاً عن كافة الضرائب والرسوم غير المباشرة والمتعلقة بالإستهلاك (رسم الإنفاق الإستهلاكي الصادر بالقانون رقم 81 للعام 1987) ، مع الأخذ بعين الإعتبار أن لاتكون اسعارها مرتفعة مع توسيع السلع والخدمات المشمولة بها ، وتقسيم فئاتها من حيث المبدأ الى معدل صفر للصادرات وللمواد الغذائية المصنعة والأدوية ، حتى لاتكون عبئاً على ذوي الدخل المحدود ومعدل 10 % أو معدل نمطي على معظم الأصناف العادية والقابلة للتكليف الضريبي ومعدل 15 % على السلع والخدمات الكمالية شريطة أن تكون كمالية فعلاً ، هذا بالإضافة للإطلاع على قائمة السلع والخدمات الأساسية المعفاة من الضريبة في تلك الدول والتي تراعي أهم السلع والخدمات الأساسية (غذائية وصحية ونقل و.....) .

إن تحديد معدل نمطي وحيد خلال الفترة الأولى لتطبيق الضريبة سوف يسهل عمل الإدارة بالإطلاع على طبيعة المشاكل التي تظهر خلال المراحل الأولى من التطبيق ومعالجتها بصورة تدريجية ، الأمر الذي سوف يزيد من وعي المواطنين للضريبة ، ويمكن تطبيقها على مرحلتين الأولى على المنتجين والمستوردين ومؤدي الخدمات ، ومن ثم يتم تطبيق المرحلة الثانية على تجار الجملة وتجار التجزئة وذلك بعد فترة من التعرف على طبيعة المشاكل والسلبيات التي تظهر أثناء التطبيق .

يعتبر إحداث هيئة الاستعلام الضريبي (الهيئة العامة للضرائب والرسوم) والتي تعتبر البداية أو الخطوة الأولى نحو إحداث مديرية الضريبة على القيمة المضافة والتي كانت التجربة اللبنانية رائدة في هذا المجال لأنه عملت الحكومة اللبنانية على الإستفادة من تجارب الدول العربية والغربية والتي عملت على تطبيق الضريبة الجديدة وحاولت التقليل من الجوانب السلبية والتي رافقت عملية التطبيق وأهمها التشريعات والقوانين الضريبية بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص. وحيث تم تحديث الهيكل التنظيمي في وزارة المالية اللبنانية وأوكل لهذه المديرية إدارة الضريبة على القيمة المضافة ومراقبتها وجبايتها وتحصيلها ، وذلك من خلال المصالح التي تم تقسيم العمل على أساسها كما مر معنا ، ومن خلال هذا التقسيم الوظيفي تم تحديث الإجراءات وتطوير أساليب العمل وخصوصاً في مجال استحداث الرقم الضريبي الذي عمل على تسهيل المعاملات من خلال أنظمة الربط مع الخزينة والضمان الإجتماعي والسجل التجاري والعقاري .

ومن خلال متابعة ما قامت به الحكومة السورية من إنشاء وحدات لكبار ومتوسطي المكلفين ضريبياً ومن خلال استحداث خدمات للممولين تتوافق مع احتياجاتهم الخاصة والذي يتوقع الحد من عدم الإمتثال بين كبار الممولين ، وتقديم خدمات أفضل لكبار الممولين ، واستخدامها كنموذج رائد لاساحداث تغييرات كبيرة في الدمج والتقدير الذاتي . (حالياً تقوم مصر ولبنان بعملية الدمج لإدارتي ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل) الأمر الذي سوف يسهل من تحديث الإدارة الضريبية ويساعد على تخفيض تكلفة الإمتثال التي يتحملها الممولون ويزيل الإزدواجية ويخفض تكاليف الإدارة الضريبية ويعمل على تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين ، الأمر الذي سوف يفعل أداء الإدارة الضريبية والتوجه نحو خدمة المكلف من خلال وسائل الإتصال الحديثة عبر المواقع الإلكترونية والخدمات الضريبية الإلكترونية ، الأمر الذي سوف يعيد بناء جسور الثقة والمصداقية والشفافية في المعاملات .

الفصل الثالث

إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية العربية السورية

- المبحث الأول : النظام الضريبي السوري .
- المبحث الثاني : أثر الضريبة على القيمة المضافة في النشاط الاقتصادي .
- المبحث الثالث: متطلبات وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا .

المبحث الأول النظام الضريبي السوري

أولاً : مقدمة :

النظام الضريبي في أي بلد يجب أن يتوافق مع العلاقات القانونية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلد، إلا أن تطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية وتغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في النظام الاقتصادي العالمي يتطلب إصلاحاً جذرياً للنظام الضريبي القائم بما يتناسب والتغيرات الداخلية والخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل القومي، وكذلك تصبح عاملاً مساعداً على تنشيط الإستثمارات المحلية والخارجية بهدف زيادة معدل النمو في الدخل القومي، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي. لذلك إن تطور النظام الضريبي في الدولة يتعلق بتطور النظام الإقتصادي والاجتماعي، وبشكل خاص دور السلطة العامة التدخل في الحياة الإقتصادية والاجتماعية، حيث نجد أن الإستقطاعات الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بإجمالي الدخل القومي وبنصيب كل فرد من هذا الدخل، وبمعنى آخر ارتباط ذلك بالإنتاج والثروة الوطنية وبكيفية توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، إن النظام الضريبي يعتبر أحد أهم عناصر السياسة المالية للدولة والذي يساهم في تحقيق اهدافها من خلال التأثير على المتغيرات الإقتصادية ، الأسعار، الإستهلاك ، العمالة، إعادة توزيع الدخل القومي، فالنظام الضريبي يتأثر بالواقع الإقتصادي والاجتماعي ويؤثر به، وهذا التأثير لا يتوقف على تأمين الموارد المالية فقط وإنما يتعداه الى سلسلة من النتائج على النشاط الإقتصادي والاجتماعي للدولة ، لذلك نجد أن العلاقة بين السياسات الضريبية وسياسات الإنفاق العام تمكن من تحسين توزيع الدخل في اتجاهات متعددة وسليمة عندما يتم توجيه هذه السياسات للحد من اسباب سوء توزيع الدخل القومي بين أصحاب الأجور وأصحاب الأرباح (أصحاب رؤوس الأموال) . سوف ندرس في هذا المبحث أهم ملامح وخصائص النظام الضريبي السوري ونقوم بتوضيح الهيكل الضريبي في الجمهورية العربية السورية ، وأهم الضرائب التي يشتمل عليها ومدى تحقيقها للهدف الذي وجدت من أجله .

ثانياً : أهم ملامح وخصائص النظام الضريبي السوري :

1- يعتبر ضعف الإستقطاع الضريبي إحدى أهم سمات النظام الضريبي السوري، وكنسبة من الناتج المحلي الإجمالي لا يتجاوز هذا الإستقطاع (17.6%) من الناتج المحلي الإجمالي بأحسن حالاته في العام (2005) ، وانخفضت هذه النسبة الى (10.4%) بالمتوسط في السنوات الخمس اللاحقة حتى العام 2011 . مقابل تجاوز هذا الاستقطاع الضريبي في معظم دول العالم نسبة 40% من الناتج المحلي الإجمالي ووصل الى 49% في الدانمارك و37.4% في السويد ، ومتوسط نسبة الإيرادات الضريبية الى

الإيرادات العامة بلغت لمتوسط الأعوام 2005 وحتى 2011 (37.2%)⁽¹⁾ علماً أن معظم الدول العربية مثل الإمارات والمغرب وتونس تجاوزت فيها نسبة الإيرادات الضريبية 80% من إيرادات الموازنة العامة للدولة ، وتراوح بين 50% و75% في كل من لبنان والأردن ومصر في العام 2009⁽²⁾، ويعزى ذلك لسيطرة القطاع الزراعي وعدم القدرة على إخضاعه للضرائب بالشكل المطلوب، وانتشار الوحدات الإنتاجية الصغيرة غير الزراعية ، مما يحد من القدرة على فرض الضرائب على الأرباح الحقيقية نظراً لضعف الوعي الضريبي والتهرب الواسع من دفع الضرائب، بالإضافة لكثرة الإعفاءات، وقصور الإدارة الضريبية عن أداء مهامها رغم صدور القانون رقم 41/للعام 2007 والقاضي بإحداث الهيئة العامة للضرائب، والمرسوم التشريعي رقم 64/ للعام 2010 والقاضي بنقل الصلاحيات المتعلقة بإدارة الضرائب من وزارة المالية الى الهيئة العامة للضرائب .

2- يقع العبء الضريبي على أصحاب الدخل المحدود والطبقات الفقيرة والمتوسطة، في حين يكون خفيفاً على أصحاب رؤوس الأموال والطبقات الغنية، رغم إجراء التعديلات بعد العام 2003 على التشريع الضريبي الذي مازال يعاني من صياغات ضعيفة تساعد على التهرب ، حيث أن مجمل التشريعات كانت إجرائية وتنظيمية لم تحدث تغييراً هيكلياً في بنية النظام الضريبي السوري، بالإضافة الى النظرة الضيقة للتشريعات الضريبية بأن الضريبة أداة جباية وغاب البعد الحقيقي للتشريع الضريبي كأداة ذات أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية الى حد كبير .

3- يعتمد النظام الضريبي السوري على الضرائب النوعية على الدخل ولا تتناول جميع عناصره، ولا تراعي الظروف الشخصية للمكلفين، نظراً لعدم وجود ضريبة عامة على الدخل، الأمر الذي انعكس في نقص الحصيلة الضريبية ، وعدم تحقيق العدالة الضريبية .

4- تحميل العبء الضريبي للقطاع العام، وضعف مساهمة القطاع الخاص بهذا العبء رغم ارتفاع مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي .

5- ضعف كفاءة الجهاز الإداري بشكل عام، وعدم توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة فنية وإدارية متقدمة، الأمر الذي انعكس في التطبيق غير السليم للتشريعات والأنظمة الضريبية، وخلفت تلك الإدارة ضعفاً في إجراءات التحصيل والتحقق الضريبي .

وسوف نتعرف من خلال الفقرات التالية على واقع النظام الضريبي السوري من خلال هيكله العام، وأوجه القصور في التشريعات والإدارة الضريبية المطبقة حالياً .

(1) النشرات الربعية لمصرف سورية المركزي ، 2011.

(2) التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، 2010 .

ثالثاً : واقع النظام الضريبي السوري :

يعتمد النظام الضريبي السوري في هيكله العام على نظام الضرائب النوعية (ضرائب مباشرة وغير مباشرة)، والمطرح المتعددة التي صدرت بصكوك تشريعية قديمة ويعود بعضها الى 40-50 عاماً، ولم تواكب التطورات والتغيرات التي حدثت في بنية الاقتصاد السوري بشكل عام . ويفتقد النظام الضريبي السوري الى مقومات العدالة والملاءمة والوضوح والاقتصاد في النفقات الجبائية، حيث تم تغليب الإعتبارات الخاصة بمصلحة الخزينة على غيرها من اعتبارات العدالة والكفاءة وعلى حساب الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي أصبحت من اولويات الأهداف التي تجبى الضرائب من أجلها، رغم الإعفاءات والمزايا الكبيرة للإستثمارات في كافة المجالات (صناعة، زراعة ، نقل ، سياحة)، وبهدف الوقوف على هيكل الضرائب في النظام الضريبي السوري وأهم نقاط الضعف فيه، سوف نناقش أهم الضرائب في التشريع الضريبي السوري :

1) : الضرائب والرسوم المباشرة :

وتضم حسب التشريع الضريبي السوري

❖ ضرائب الدخل على الأرباح :

الضرائب على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال الصادر بالقانون رقم /24/ للعام 2003، وتعديلاته بالقانون رقم /60/ للعام 2006، والقانون رقم /41/ للعام 2005، والمرسوم التشريعي رقم /51/ للعام 2006 والمرسوم التشريعي رقم /52/ للعام 2006 .

الضرائب على الدخل الناتج عن العمل (الرواتب والأجور)، الصادرة بالقانون رقم /24/ للعام 2006، والمرسوم التشريعي رقم /33/ للعام 2009 والمرسوم التشريعي رقم /42/ للعام 2011 .

الضرائب على الدخل الناتج عن ريع رؤوس الأموال المتداولة، الصادرة بالقانون رقم /24/ للعام 2003 .

❖ الضرائب على الثروة ورأس المال :

الضرائب على ريع العقارات ورسم العرصات المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم /53/ للعام 2006.

رسم الإنتقال على التركات والهبات والوصايا رقم /101/ للعام 1952 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم /56/ للعام 2004. بالإضافة الى الضرائب والرسوم التالية : وذلك وفقاً لتبويب بنود الموازنة العامة للدولة وفق التقسيم الإداري: ضريبة المواشي، رسم أجهزة التلفزيون، رسوم رخص حيازة الأسلحة، رسم الخروج، رسم الفراغ والإنتقال والتسجيل العقاري، رسوم السيارات، رسم الري، رسم الأمن العام، رسم الإنفاق الإستهلاكي الكمالي، رسم المغتربين، وجميعها تدرج تحت الرقم (6) الضرائب والرسوم المباشرة ، مع ملاحظة إدراج رسم الإنفاق الإستهلاكي الكمالي ضمن الضرائب والرسوم المباشرة دون أي مبرر علمي .

2) : الضرائب والرسوم غير المباشرة

وتضم عدداً كبيراً من الضرائب والرسوم ، وذلك وفقاً لتبويب بنود الموازنة العامة للدولة وفق التقسيم الإداري⁽¹⁾ :
ضريبة الإسمنت ، ضريبة المواد المشتعلة ، ضريبة مقطوعية الكهرباء ، ضريبة السكر ، ضريبة المواد الكحولية ،
ضريبة حصر التبغ ، ضريبة الملح ، ضريبة الملاهي ، ضريبة الإنتاج الزراعي ، ضريبة التصدير على القطن ،
رسوم كتاب العدل ، الرسوم الجمركية ، رسوم الإحصاء ، رسوم التجارة الخارجية ، رسوم استيراد أجهزة الراديو ،
رسم الطابع ، رسم الصيد البري والبحري ، رسوم المعادن والمقالع ، الرسوم القنصلية ، رسوم المتاجرة بالآثار ،
رسوم حماية الملكية التجارية والصناعية ، رسوم قضائية .

ونظراً للتطور والتحديث الكبير الذي أصاب كثير من هذه الضرائب والرسوم فسوف نركز على أهم هذه الضرائب غير المباشرة ويأتي في مقدمتها :

❖ رسم الإنفاق الإستهلاكي والذي يشكل نسبة عالية من الضرائب على الإنفاق ومن مجمل الضرائب والرسوم ، الصادر بالمرسوم التشريعي /61/ للعام 2006 ، والمعدل بالمرسوم التشريعي /23/ للعام 2007 ، والمرسوم التشريعي /23/ للعام 2011 والقانون /23/ للعام 2011 الذي ضم وألغى الكثير من الضرائب والرسوم غير المباشرة.

❖ والضرائب الجمركية الصادرة بموجب القانون الجمركي رقم /38/ للعام 2006 ، ومراسيم تعديل التعرفة الجمركية منذ 2001 وحتى 2011 . وتوابعها (إحصاء- تجارة خارجية) .

❖ ورسم الطابع المالي (رسم القنصلية، رسم المغادرة،الخ) المرسوم التشريعي رقم /44/ للعام 2005.

رابعاً : أهم الضرائب والرسوم المباشرة :

1) : ضرائب الدخل على الأرباح :

أ. الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية

وتقسم الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية في التشريع السوري إلى قسمين تبعاً للتكليف والأنشطة التي يمارسونها:

- فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.
- زمرة مكلفي الدخل المقطوع .

* فئة مكلفي الضرائب على دخل الأرباح الحقيقية :

تفرض هذه الضريبة على الأرباح الصافية الناتجة من ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال ومصادر الدخل عدا ما يخضع منها لضريبة الرواتب أو ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة أو ضريبة الدخل المقطوع أو لضريبة العقارات والعرضات، حيث تتناول هذه الضريبة الأرباح التي يشترك فيها رأس

(1) د. المهاني ، محمد خالد ، د. الجشي خالد الخطيب ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، 2000 ،

المال والعمل معاً أي حصيلة التفاعل بين رأس المال والجهد البشري (الفكري منه والعضلي) دون التمييز بين نسبة مشاركة كل من هذين العاملين ، واعتبر قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة لباقي الضرائب، وأخضعت هذه الضريبة لمبادئ الإقليمية والشخصية والسنوية، وجاء في المادة /3/ من هذا القانون تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الحقيقيين والإعتباريين الناجمة عن أعمالهم في سورية . وفرضت الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشأة على الأراضي السورية بغض النظر عن جنسية المالك سواء كان مقيماً أو غير مقيم، وفرضت الضريبة على الربح الصافي بعد تنزيل جميع الأعباء اللازمة والضرورية للحصول على الدخل، بالإضافة الى تنزيل مبلغ من الأرباح مقابل حد أدنى معفى يفترض أنه يساعد على تحمل أعباء المعيشة تحقيقاً لمبدأ الشخصية، وكذلك اعتمد قانون ضريبة الدخل في سورية مبدأ سنوية الأرباح والضرائب في معرض تكليف ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، حيث تطرح على اساس الأرباح الصافية المحققة خلال السنة الواحدة (سنة الأعمال) .

(تفرض الضريبة وتحصل عام 2007 على اساس الأرباح المحققة فعلاً في العام 2006)⁽¹⁾ . وبالمقابل لم يميز القانون المذكور خلافاً للقانون الفرنسي والمصري بين الأرباح الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية و التجارية و بالتالي حدد الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية بمايلي :

1. مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشأته على اختلاف أنواعها.
2. المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير.
3. الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وعملها
4. باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال (والتي أصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع) وطبقت اعتباراً من 2006/1/1 .
5. المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية
6. والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
7. المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
8. تجارة الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان بيع الجملة هو الأغلب على فعاليته.
9. وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
10. المخلصون الجمركيون
11. محطات بيع الوقود
12. بيع أدوات طبية وأجهزة عيادات ومخابر

(¹) د. السيوفي ، قحطان ، السياسة المالية في سوريا ، منشورات وزارة الثقافة ، الهيئة العامة للكتاب ، 2008 ، ص 57 .

13. معامل صنع الأدوية والمواد الكيميائية والعطورات ومستحضرات التجميل
14. معامل صنع الكحول
15. الإنتاج الفني أفلام سينمائية - مسلسلات تلفزيونية - أفلام دعائية وما شابهها وموزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي .

معدلات الضريبة على دخل أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية :

تعتبر النسب المئوية التصاعدية لضريبة الأرباح مرتفعة جداً حتى صدور القانون رقم /24/ للعام 2003 حيث حدد في المادة /16/ منه نسب تصاعدية جديدة عدلت بالمرسوم التشريعي /51/ للعام 2006 لتصبح معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسم المدارس وحصص البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة⁽¹⁾ عدا إضافة الإدارة المحلية كما يلي :

10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى 200,000 ليرة سورية

15% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200,000 وحتى 500,000 ليرة سورية .

20% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500,000 وحتى 1000,000 ليرة سورية

24% عن جزء الربح الذي يتجاوز 1000,000 وحتى 3000,000 ليرة سورية .

28% عن جزء الربح الذي يتجاوز 3000,000 ليرة سورية .

يلاحظ التخفيض الكبير للنسب في المرسوم التشريعي /51/ للعام 2006 حيث أصبحت 24% لمبلغ الربح الذي يتجاوز مليون ليرة سورية وانخفضت الى 28% عن جزء الربح الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية بعد أن كانت 45% في المرسوم التشريعي رقم /20/ للعام 1991، و35% في القانون /24/ للعام 2003 ، ويمثل صدور المرسومين التشريعيين رقم 8 ورقم 9 لعام 2007 أداة الحكومة الرئيسية في تشجيع الاستثمارات الخاصة بشقيها المحلي والخارجي ، حيث تم تقديم حوافز و مزايا ضريبية للإستثمار في سورية⁽²⁾. منها

(1) منح المشروع حسم ديناميكي ضريبي استنادا لما نص عليه المرسوم 51 لعام 2006 طيلة عمر المشروع .

(2) إعفاء الشركات القابضة من ضريبة الدخل المفروضة على الأرباح .

(3) إعفاء الشركات من رسم الطابع على إصدار أسهمها الشركات المشتركة ، والشركات المساهمة غير المشتركة الجديدة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من رأسمالها، والشركات القابضة التي تطرح أسهم مشروعاتها وشركاتها على الاكتتاب العام بنسبة 50% من أسهمها.

(4) إعفاء المستوردات من الآلات و المعدات و التجهيزات و سيارات العمل من الرسوم الجمركية . (المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج غير معفاة و تخضع لرسوم بمعدل 1 %).

(1) أصبحت التسمية هي التنمية المستدامة بدل المجهود الحربي .

(2) المرسوم التشريعي رقم (8) لعام 2007 ، هيئة الإستثمار السورية .

(5) قدمت حوافز ضريبية للمشاريع المشملة بقوانين الإستثمار حيث كان معدلها الضريبي 22% ويخفض هذا المعدل وفق الأسس التالية :

- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المحافظات التالية (الرقة ، دير الزور ، الحسكة ، إدلب ، السويداء ، درعا ، القنيطرة) .
- درجة واحدة للمنشآت التي تستخدم 25 عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية
- درجتان للمنشآت الصناعية التي تستخدم 75 عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية .
- ثلاث درجات للمنشآت الصناعية التي تستخدم 150 عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً في التأمينات الاجتماعية.
- درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية .
- درجتان للمشاريع الصناعية المرخصة بأحكام المرسوم رقم 8 لعام 2007 في مدينة حسياء ودير الزور الصناعيتين .
- درجتان لمشاريع محطات توليد الكهرباء ، مشاريع مصادر الطاقة البديلة ، مصانع الأسمدة .
- درجتان في ضوء توفر أي من الأسس التالية : المشاريع الصناعية التي تعتمد في إنتاجها على المواد الأولية المحلية ، المشاريع الصناعية التي توفر في استهلاك الطاقة ، المشاريع الصناعية التي تعتمد المعايير الدولية في الحفاظ على البيئة وتمنع التلوث البيئي ، المشاريع الصناعية التي تقوم بتصدير 50% من إنتاجها .

وقد حدد القانون معدلات نسبية خاصة تطبق على الشركات المساهمة والشركات الصناعية وذات المسؤولية المحدودة، حيث أخضعت الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام بمعدل 50% في القطاعين الخاص والمشارك إلى 14% بموجب المادة 3/ من المرسوم التشريعي /51/ تاريخ 2006/10/1، والشركات الصناعية وذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة آلتها المستخدمة في العمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية أخضعت إلى معدل 25% بما فيها المساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية ، وبالمقابل تخضع شركات النفط والغاز وشركات القطاع العام للمعدلات التصاعدية ولم تعامل كالشركات المساهمة، خلافاً للمتبع في أغلب الدول مثل مصر ، حيث عاملت شركات القطاع العام ضريبياً نفس معاملة الشركات المساهمة وأخضعت للضريبة النسبية وليست التصاعدية ، الأمر الذي يخل بمبدأ المنافسة الإقتصادية ، هذا بالإضافة لخضوع المصارف⁽¹⁾ الخاصة لمعدل وحيد قدره 25% من الأرباح الصافية بموجب أحكام المادة 25 من القانون / 28 / للعام 2001 ، وكذلك خضوع شركات التأمين لضريبة دخل الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام المادة 42 من المرسوم رقم 23 بتاريخ 2005/5/6 عن جميع نشاطها بمعدل 5% من الأرباح دون أي إضافات عدا الإدارة المحلية، وذلك بالرغم من الأرباح الكبيرة التي تحققها تلك المصارف وشركات التأمين .

(1) رجال ، عبد ، الحليم ، الإتجاهات الجديدة في السياسة المالية السورية 2005 - 2010 ، رسالة دكتوراه ، 2012 ، ص 36 .

إن هذا التخفيض الكبير في النسب الضريبية لاسيما على الأرباح التي تجاوزت ثلاثة ملايين ليرة سورية قد كرس عدم العدالة في التكاليف الضريبي، وجاء ليضيف مزايا إضافية لأصحاب الدخل الكبيرة ، حيث أن نسبة مساهمة القطاع الخاص بالضرائب على الدخل كانت قليلة مقارنة بنسبة مساهمة القطاع العام بالضرائب على الدخل ، مع العلم أن نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي البالغة 66% في العام 2010 ، تعادل ضعف نسبة مساهمة القطاع العام والبالغة 34% في العام 2010 ، كما هو مبين في الجدول رقم (22) مما يدل على التهرب الكبير للقطاع الخاص من دفع الضرائب بطرق مشروعة من خلال المزايا الممنوحة له وفق قانون الإستثمار رقم 10/ وتعديلاته لعام 1991 والإعفاءات السخية في ظل إصدار المرسومين 8 و9 لعام 2007 حول الإستثمار⁽¹⁾، وإحداث هيئة الإستثمار في سورية ، مقابل التزام مؤسسات وشركات القطاع العام (الشركة السورية للنفط والشركات الإنتاجية الأخرى) بتسديد الضرائب المترتبة عليها .

وفي هذا الصدد يمكن الإشارة الى الدراسة التي أعدتها المؤسسة العربية لضمان الإستثمار على نخبة من المستثمرين العرب في مختلف الدول العربية ، والتي صنفت فيها العناصر المعيقة للإستثمار الى خمس مجموعات ، جاء عنصر ارتفاع معدلات الضرائب والرسوم ضمن المجموعة الأولى ، وجاء عنصر انخفاض عدد سنوات الإعفاء ضمن المجموعة الرابعة ، وهنا يظهر لنا أن عنصر المعدل الضريبي المرتفع له أكبر أثر في قرار المستثمر أكثر من عدد سنوات الإعفاء الضريبي⁽²⁾ .

الجدول رقم (20)

نسبة مساهمة كل من القطاع العام والخاص في الناتج المحلي الإجمالي وبالأسعار الثابتة للعام 2000

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
نسبة مساهمة القطاع العام في الناتج الإجمالي	39.9%	37%	39.1%	36.6%	35.7%	34.5%	35.1%	34.5%	34%
نسبة مساهمة القطاع الخاص في الناتج الإجمالي	60.1%	63%	60.9%	63.4%	64.3%	65.5%	64.5%	65.5%	66%

المصدر: المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الإستثمار السورية للعام 2010 .

(1) بشار المنير، مرسوم الإستثمار الجديد .. يؤسس لمرحلة جديدة..؟ جريدة النور، دمشق ، 7 / 2 / 2007 ، ص 5 .

(2) المناخ الإستثماري في الدول العربية ، المؤسسة العربية لضمان الإستثمار ، 1991 ، ص 60 .

الجدول رقم (21)

نسبة مساهمة كل من القطاع العام والخاص في الضرائب على الدخل لكل منهما

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
نسبة مساهمة القطاع العام في الضرائب على الدخل	%88	%89	%87	%83	%69	%79	%74	%60	%75
نسبة مساهمة القطاع الخاص في الضرائب على الدخل	%12	%11	%13	%17	%31	%31	%26	%40	%25

المصدر: المكتب المركزي للإحصاء / التقرير الصادر عن هيئة الإستثمار السورية للعام 2010 .

وهذا يؤكد أن مساهمة القطاع الخاص في ضريبة دخل الأرباح منخفضة جداً ولا تتناسب وحجم مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي. ويرجع ذلك لأسباب عديدة في مقدمتها التهرب الضريبي الكبير الذي تشير بعض الإحصاءات أنه يبلغ عشرات المليارات باليرات السورية ، بالإضافة إلى وجود قطاع غير نظامي لا يخضع لأي ضريبة.

* زمرة مكلفي الدخل المقطوع :

نصت المادة /41/ من القانون (24) لعام 2003 على ما يلي : يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة /2/ من القانون المذكور. كما تضمنت المادة /9/ من القانون (41) لعام 2005 تعديل البندين (3,30) من المادة /2/ من القانون (24) لعام 2003 بحيث أبقّت مكاتب الشحن الخارجي خاضعة لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أما مكاتب الشحن الداخلي فأضافتها لمكلفي الدخل المقطوع واعتبرت الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة ورياض الأطفال من عداد مكلفي الدخل المقطوع حتى لو كانت شخصيتها الاعتبارية شركة مساهمة أو محدودة المسؤولية .

كما عدلت المادة /7/ من القانون (41) لعام 2005 الزمرة الضريبية لكل من :

- المشافي الخاصة .
 - مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية.
 - المداجن والمباقر مع الإبقاء على إعفاء 50% من الأرباح.
 - الجامعات والمعاهد والمدارس الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال.
- وأصبحت من مكلفي الدخل المقطوع بدلاً من الأرباح الحقيقية.

وتفرض ضريبة الدخل المقطوع على الأرباح السنوية الصافية للمكلف والتي تحدد بطريقة التقدير من قبل لجان التصنيف، وتتراعي في عملها عدة أسس منها سعة أعمال المكلف، ومحل ممارسة المهنة والموقع، ويحدد الربح الصافي بناءً على هذه الاعتبارات ويخضع لنسب الضريبة التصاعدية المحددة في المادة 16 من القانون رقم

24/ للعام 2003 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 51/ للعام 2006 . وحدد القانون مدة كل دورة تصنيف بثلاث سنوات ويجب ان يعاد التصنيف مرة كل خمس سنوات، وأجاز القانون بعد انقضاء سنة على بدء التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ أو تبدل ما لا يقل عن 25% نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم .

معدل الضريبة واستحقاقها :

يطبق الحد الأدنى المعفى والمعدلات الضريبية المقررة في ضريبة الأرباح الحقيقية على جميع مكلفي الدخل المقطوع بدءاً من أول سنة لنفاذ المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006. وتفرض الضريبة على الأرباح السنوية الصافية للمكلف والتي تحدد بطريقة التقدير من قبل لجان تصنيف مختصة تراعي في عملها جملة من الأسس أهمها: سعة أعمال المكلف ومحل ممارسة العمل وموقعه، ومقارنة أعمال المكلف مع أمثاله. ويحدد الربح الصافي بناء على هذه الاعتبارات ويخضع لنسب الضريبة التصاعدية المحددة في المادة/ ١٦ / من القانون/ ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ المعدل بالمرسوم التشريعي رقم/ ٥١ / لعام ٢٠٠٦ . وتعتبر الضريبة محققة اعتباراً من تاريخ تبليغ قرار لجنة التصنيف وتستحق الضريبة على المكلف بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغ قرار لجنة التصنيف البدائية، ومن خلال التدقيق في هذا الأسلوب بالتصنيف نلاحظ انتفاء العلاقة المباشرة بين الربح الذي يحققه المكلف والضريبة التي يدفعها للدوائر المالية، وأصبح المكلف يعرف رقم الضريبة التي يدفعها سنوياً قبل أن تبدأ سنة التكاليف، وعملياً عندما تتحقق الضريبة ويقوم المكلف بدفعها في أول السنة، وبالتالي خرجت الضريبة من ارباح المكلف وتحولت لضريبة غير مباشرة يقوم بعكسها على المستهلك بدون ضابط للنسبة التي يحولها للمستهلك من الضريبة ، مما يؤدي لرفع سعر السلعة أو الخدمة في السوق والتأثير السلبي على الطلب في السوق، وبنفس الوقت فتح المجال للمكلفين للكسب غير المشروع من خلال زيادة المحصل من الضرائب الموزعة على المستهلكين عن الضرائب المدفوعة للدوائر المالية⁽¹⁾.

الجدول رقم (22)

(المبالغ بالمليار ليرة سورية)

إيرادات ضريبة الدخل المقطوع

العام	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ضريبة الدخل المقطوع	3.7	3.75	4.23	4.08	4.35	5.617	6.836	5.773

المصدر : قطع حساب الموازنة العامة للدولة للأعوام المذكورة .

من خلال الجدول السابق نجد ضالة الحصيلة لضريبة الدخل المقطوع مقارنة بالمهن التي تدخل في عداد هذه الضريبة وأكثرهم من أصحاب الدخل العالية، ويرى الباحث أنه من الضروري إعادة النظر بهذه الضريبة وطرق حسابها واقتصارها على زمرة قليلة من المكلفين، لأنها تركز عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية على

(1) ونوس ، منذر، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي ، رسالة ماجستير ، دمشق ، 2010 ، ص127 .

المواطنين وفقاً لمقدراتهم التكاليفية وشكل سياسة ضريبية استرضائية لأصحاب الدخل الكبيرة غير مبررة لاقتماداً ولا اجتماعياً⁽¹⁾، وبالرغم من صدور القانون رقم /851/ لعام 2009 والقاضي بإدخال المشافي والجامعات الخاصة بزمرة الأرباح الحقيقية بدءاً من العام 2010 إلا أن ذلك فوت على الخزينة العامة للدولة مبالغ كبيرة وأتاح التهرب من دفع الضرائب في السابق .

ب. الضريبة على الرواتب والأجور (الدخل الناتج عن العمل) :

تعود ضريبة الرواتب والأجور في سورية إلى عام 1949 حيث صدر المرسوم التشريعي رقم /85/ ولا تزال معظم أحكامه سارية المفعول حتى الآن دون تعديل أو تغيير رغم صدور قانون الدخل رقم /24/ لعام 2003 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم /33/ لعام 2009 والمرسوم التشريعي رقم /42/ لعام 2011 . وكان وفقاً للقانون /24/ للعام 2003 الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الرواتب والأجور 5000 ليرة سورية ، ووفقاً للمرسوم التشريعي رقم /33/ للعام 2009/5/11 رفع الحد الأدنى من الراتب المعفى من الضريبة إلى 6010 ليرة سورية، وفي العام 2011/3/24 صدر المرسوم التشريعي /42/ ورفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة إلى 10000 ليرة سورية، إن ارتفاع الأسعار والتضخم في عامي 2011-2012 أدى إلى انخفاض الأجر الحقيقي بشكل كبير جداً وإذا ما علمنا من خلال الفقرات السابقة من تدني حصة الأجور من الدخل القومي إلى 35% والفجوة الكبيرة بين الأجر والإنفاق ونسبة كبيرة من السكان يعيشون تحت خط الفقر يجعلنا ندرك تماماً كم أصبحت الضريبة تطال الحد الأدنى لمستوى المعيشة للمواطن السوري بشكل كبير وبالتالي تتركس عدم العدالة ، وبالمقارنة مع الدول التي طبقت الضريبة الموحدة على الدخل أو التي تطبق الضرائب النوعية، نجد أن ضريبة الرواتب والأجور في سوريا من حيث المعدلات الضريبية وشرائحها والإعفاءات الواردة فيها تنقصها العدالة ، لأنها لاتراعي مطلقاً ظروف ذوي الدخل المحدود، بل هي عامل مساعد على تدني مستوى دخلهم إلى أقل من الحد الأدنى المطلوب لتغطية تكاليف المعيشة، ويكفي أن نقول أن العامل الذي يبلغ دخله من الرواتب في الأردن حتى /6500/ دينار سنوياً أي ما يعادل /470000/ ل.س. لا يترتب عليه أي ضريبة دخل وما ينطبق على الأردن ينطبق على العديد من دول العالم⁽²⁾.. وتحتل ضريبة الرواتب والأجور في سورية مركز الصدارة بين الضرائب المباشرة من حيث عدد المكلفين ونوعية هؤلاء المكلفين (أصحاب الدخل المحدود) ، كما تحتل المركز الثاني في الضرائب المباشرة من ناحية الحصيلة بعد ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية مما يجعلها تشكل مصدراً مالياً متواصلاً ومضموناً للموازنة العامة للدولة على اعتبار أن التهرب منها يكون مستحيلاً كونها تقطع من المنبع، وبمقارنة بسيطة من خلال الجدول التالي

(1) د. نجمة ، الياس ، المواطن وثلاثية الضرائب ، جريدة الاقتصادية ، شباط ، 2008 .

(2) د. جليلاتي ، محمد ، محاضرة بعنوان : النظام الضريبي السوري واتجاهات اصلاحه ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشر ،

الجدول رقم (23) يبين

حصيلة ضرائب الرواتب والأجور لكل من القطاع الحكومي والقطاع الخاص المبالغ بملايين الليرات السورية

العام	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
قطاع حكومي	7.417	8.110	3.235	3.104	4.699	5.115	7.558	7.532	7.384
قطاع خاص	1.615	1.956	1.676	1.780	2.145	2.112	3.411	4.646	4.507

المصدر : قطع حساب الموازنة للأعوام المذكورة .

نلاحظ من الجدول رقم (23) أن حصيلة ضرائب الرواتب والأجور للعاملين في الدولة بقيت هي الأعلى بسبب دقة تحصيلها كما أسلفنا واقتطاعها من المنبع، في حين كانت حصيلة ضرائب الرواتب والأجور المحصلة من القطاع الخاص منخفضة مقارنةً بالأولى، ويعزى ذلك للتهرب الكبير للقطاع الخاص من الضرائب وعدم التزامه بالتسجيل والتصريح عن العمالة لديه بالرغم من ارتفاع أجور العاملين في القطاع الخاص .

ج. ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

نصت المادة/83/ من القانون /24/ لعام 2003 على ما يلي ⁽¹⁾: تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الفوائد والأرباح والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية، بما فيها توزيعات الأسهم المجانية، ويحدد معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة (7.5) % من الربح غير الصافي، بما في ذلك اضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصص البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية. ومن جهة أخرى فإن ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تفرض على إجمالي الإيراد، وليس على الدخل الصافي خلافاً لضريبة الدخل على الأرباح وبالتالي لا تنزل منها الأعباء والنفقات المتعلقة بتحصيل هذه الإيرادات كرسوم الطابع أو عمولة الكشف. وتعاني هذه الضريبة من قلة الحصيلة حيث بلغت 850 مليون ليرة سورية في العام 2008 .

2 - ضرائب الثروة ورأس المال :

وأهمها ضريبة ريع العقارات ورسم العرصات وضرائب التركات، وكانت قد أحدثت ضريبة ريع العقارات بموجب القانون رقم /178/ للعام 1954 كضريبة مباشرة على ريع العقار، أي على بدل الإيجار المقدر لدى الدوائر المالية، ورغم التعديلات المتتالية التي أدخلها المشرع السوري على هذا القانون والتي كان آخرها المرسوم التشريعي رقم /53/ تاريخ 2006 مازالت هذه الضريبة تقوم على التخمين والتقدير الذي تقوم به الدوائر المالية،

(1) المادة /83/ من القانون /24/ لعام 2003 .

والتي أغلبها بعيدة كل البعد عن القيم الحقيقية لتلك الأموال الخاضعة للضريبة أو المولدة للدخل أو الربح المفترض (ضريبة ريع العقارات، رسوم التركات، رسوم التسجيل العقاري، رسم العرصاتالخ). والأمر الذي انعكس في ضعف حصيلة هذه الضرائب نتيجة التهرب الكبير وسوء الإدارة الضريبية .

أما فيما يخص ضريبة التركات فقد أصبحت منخفضة جداً وتدفع كنسبة من القيمة المالية التخمينية بموجب المرسوم التشريعي رقم /56/ للعام 2004 الأمر الذي أفقد هذه الضريبة الغاية من وجودها، وهي إعادة توزيع الثروة داخل المجتمع . إن كثرة السلبات التي أحاطت بهذه الضريبة جعل تلك الضريبة بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية في التكليف ، وتدفع الورثة الى التهرب منها باستخدام كافة الوسائل ، لذلك نقترح إعادة النظر بتلك الإعفاءات والمعدلات كما هو معمول به في أغلب الدول وبما يحقق الأهداف الإجتماعية والإقتصادية من فرض تلك الضرائب وخصوصاً الضرائب على الثروات غير المنتجة إقتصادياً .

خامساً : أهم الضرائب والرسوم غير المباشرة :

1) : الضرائب على الإنفاق الإستهلاكي :

لقد تم بموجب المرسوم رقم /61/ للعام 2004 جمع الضرائب على الإستهلاك (التبغ، الزيوت، السمون، الإسمنت،الخ) في صك واحد وتم فرض رسم على الزيوت والسمون الغذائية بنسبة 33% ، وتم تخفيض هذه النسبة الى 15% بالمرسوم التشريعي /41/ للعام 2005 ، وخفضت الى نسبة 7% على الزيوت النباتية، و8% على السمون الحيوانية بالمرسوم التشريعي رقم /23/ للعام 2011، وتم صدر القانون /23/ في 2011/12/7 الذي فرض نسبة مقطوعة (3) ليرة سورية لكل كغ/سكر و(10) ليرة سورية لكل كغ /سمن،الخ، وأخضع الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً عند انتاج السيارات كاملة، وتتخذ تكملة الأجزاء والمكونات أساساً لإستيفاء الرسم المذكور، كما أخضع الأجزاء والمكونات المستوردة من قبل الشركات المرخصة بصناعة وتجميع السيارات السياحية محلياً للرسم حين تخليصها من الأمانات الجمركية⁽¹⁾.

ويؤخذ على المرسوم بأنه قام بفرض رسم الإنفاق الإستهلاكي على عدد من السلع والخدمات الأساسية والضرورية التي لايمكن الإستغناء عنها لجميع طبقات الشعب مثل السكر، والملح والإسمنت والزيوت والسمون والشاي والبن وغيرها من السلع الأساسية، والتي يكون عليها الطلب غير مرن الأمر الذي يؤدي الى ارتفاع أسعارها، وانعدام العدالة الضريبية لأن الطبقات الغنية تنفق نسبة من دخلها أقل بكثير من النسبة التي تنفقها الطبقات الفقيرة، ويترتب على ذلك أن يكون العبء الضريبي النسبي للضرائب المفروضة على السلع والخدمات الضرورية أشد على الطبقات الفقيرة منه على الغنية .

لقد عدل المرسوم 61 بعد صدوره بسبعة أشهر، ثم عدل ثلاث مرات لسد بعض نقاط الضعف في مطارح الضرائب والرسوم على الإنفاق والإستهلاك ، وهذا يدل على ضعف التشريع الضريبي وعدم القيام بالدراسات التطبيقية لقياس أثر الضريبة الإقتصادية والإجتماعي ، وبقيت هذه الرسوم والضرائب تؤدي دورها التقليدي كوسيلة

(¹) مجلة ، عالم المال ، رسم الإنفاق الإستهلاكي بين النص و التطبيق ، العدد 8 تموز ، 2007 .

سهلة لتأمين الموارد المالية للدولة ، وقد واجه هذا القانون بعض الصعوبات خلال التطبيق نتيجة لعدم تقيد الخاضعين له بمسك القيود المحاسبية والبيع بدون فواتير مع وجود تهرب ضريبي كبير وخصوصاً في قطاع الخدمات مثل خدمات المبيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم من الدرجات الدولية والممتازة والأولى والثانية ، لعدم الإلتزام بالفواتير النظامية ، بالإضافة إلى أن تأثيره كان على ذوي الدخل المحدود لأن معظم السلع التي شملها القانون ليست "سلع كمالية"⁽¹⁾ كالسخان الكهربائي والمكواة . وكذلك فرض هذا الرسم على تداول السيارات ولعدة مرات من دون مبرر، إذ لا يعقل أن يدفع هذا الرسم عند كل عملية بيع ، وقد تصل الرسوم المدفوعة في حال تكرار البيوع إلى أكثر من قيمتها ، أدى هذا الرسم الى ازدواج ضريبي على السيارات لأنه يضاف للرسم الجمركي المحسوب بطريقة معقدة مما يجعله تكراراً للرسم⁽²⁾.

وبضاف إلى ذلك فقد طبق الرسم على البضائع المصدرة دون وضع نظام رد الضريبة عند التصدير ، حيث كان من المفروض تطبيق المعدل الصفري على الصادرات كما في الدول التي طبقت الضريبة على المبيعات ، بحيث تخرج البضائع دون أن تحمل بأي ضريبة محلية على القيمة المضافة ، واقتصر تطبيق هذا القانون على آخر مرحلة من مراحل التداول وهي تجارة التجزئة والتي يصعب حصرها. وقد سبق لمصر أن أصدرت قانون ينظم الضرائب على الاستهلاك وهو القانون رقم /133/ لعام 1981، حيث حلت الضريبة على الاستهلاك المذكور محل رسم الإنتاج والاستهلاك . وقد استمر العمل بهذا القانون عشر سنوات تعرض خلالها لكثير من التعديلات إلا أنه لم يحقق الفائدة المرجوة منه لما فيه من ثغرات كثيرة وتناقضات متعددة كان لها أثرها السيئ على الاقتصاد الوطني وعلى ذوي الدخل المحدود وقد تم إلغاء هذا القانون بإصدار القانون رقم /11/ لعام 1991 والذي يحمل اسم "قانون الضريبة على المبيعات". نلاحظ من الجدول رقم (24) :

الجدول رقم (24)

(مليار ليرة سورية)

تطور حصيلة رسم الإنفاق الإستهلاكي

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ايرادات الضريبة على الإستهلاك	2.9	4.2	6	22.1	35.9	39.1	42.1	40.5	41.1

المصدر: قطع حساب الموازنة العامة للأعوام المذكورة

ارتفاع حصيلة رسم الإنفاق الإستهلاكي من 6 مليار ل.س في العام 2004 والى 41.1 مليار ل.س في العام 2010 ، أي أنها ازدادت بحوالي سبع مرات خلال خمس سنوات . ويعود سبب هذا الإرتفاع الى إخضاع العديد

(¹) كان يبوب في الموازنة العامة للدولة باسم رسم الإنفاق الإستهلاكي الكمالي ، وضمن الضرائب المباشرة دون أي مبرر علمي وهو من الضرائب الغير مباشرة . وألغيت كلمة الكمالي عملاً بأحكام المادة 11 من المرسوم التشريعي رقم 61 للعام 2004 .

(²) وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول القضايا المعنية بضرية القيمة المضافة ، روما - 16/15 مارس ، 2005 .

من السلع الأساسية للمرسوم ودمج عدد من الرسوم برسوم الإنفاق الإستهلاكي ورفع نسبة هذا الرسم على بعض المواد مثل (الأجهزة اللاسلكية وأجهزة التلفزيون وعلى كثير من السلع الغذائية مثل السكر والزيت والسمون والمواد الكحولية وغيرها من المواد). ورغم هذا بقيت مساهمة هذا الرسم في الإيرادات الإجمالية ضئيلة ولا تلعب دورها المالي والإقتصادي رغم التعديلات والمطرح الجديدة التي أضافها قانون رسم الإنفاق الإستهلاكي الجديد حيث بلغت نسبتها 14.4% من إجمالي الضرائب والرسوم ونسبة 5.3% من إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة ، وشكلت 42.2% من الضرائب على الإنفاق وذلك في العام 2010 .

هذا وبلغت نسبة الضرائب على الإنفاق من إجمالي الضرائب والرسوم 34.1% في العام 2010 وهي نسبة ضئيلة في الحصيلة الضريبية مقارنة بالدول التي تطبق الضرائب العامة على الإستهلاك أو المبيعات مثل مصر ولبنان وهذا يلفت النظر الى الإعتماد على إيرادات ضرائب الدخل في النظام الضريبي السوري .

(2) : الرسوم الجمركية على الواردات :

هدفت هذه الرسوم إلى حماية الصناعة الوطنية وتقنين الاستيراد وترشيد الاستهلاك ، بالإضافة إلى كونها مصدراً من مصادر تمويل الإيرادات الجارية في الموازنة العامة للدولة ، وقد فرضت هذه الضريبة في سورية بموجب قانون الجمارك وتعديلاته ، وكان لتوحيد سعر صرف الليرة السورية بالنسبة للدولار الأمريكي كبير الأثر على التعرفة بموجب المرسوم 25 بتاريخ 2004 ، والذي حدد سعر صرف الدولار الأمريكي في نشرة أسعار صرف عمليات الدولة والقطاع العام شراء 49.85 ليرة سورية للدولار الواحد ، و50 ليرة سورية للدولار الواحد مبيعاً أو ما يعادله بالعملة الأخرى اعتباراً من 2005/1/1 . وذلك في استيفاء الرسوم والبدلات والتعويضات على مختلف أنواع الأجور والغرامات والجزاءات والفوائد الواجبة بالعملة الأجنبية حيثما ورد في القوانين والأنظمة النافذة ، وذلك بعدما كانت أسعار الصرف في القوانين القديمة 11.6 ليرة سورية شراء ، 11.25 ليرة سورية مبيعاً للدولار الواحد ، وذلك قبل عملية الإنفتاح الاقتصادي وتفعيل دور القطاع الخاص في المجالات الإستثمارية ، والتي بدأت منذ مطلع العام 2000 .

وكذلك صدرت عدة مراسيم خفضت بموجبها الرسوم الجمركية الواردة في التعرفة الجمركية المتناسقة الصادرة بموجب المرسوم رقم /265/ للعام 2001 وتم تخفيض الرسوم الجمركية على جميع البضائع بشكل كبير منذ العام 2004 وحتى نهاية 2011 ، حيث أعلى رسم كان 255% من قيمة البضاعة وأصبح أعلى رسم في التعرفة الجديدة في العام 2007 لا يتجاوز 60% من قيمة البضاعة، وكذلك تم تعديل الشرائح وأصبح يقتصر عدد الشرائح على 11 شريحة بدلاً من 22 شريحة والتي كانت نافذة في العام 2004، وتم خفض الرسوم الجمركية بنسب متفاوتة ولاسيما على المنتجات الهندسية ووسائل النقل البري والبحري والزراعة وغيرها من المنتجات .

رغم جهود الإصلاح الكبيرة على الرسوم الجمركية يمكن إيرادات الملاحظات التالية :

• بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الإنفاق ومن إجمالي الضرائب والرسوم 29.5% ، 10.1% على التوالي في العام 2010 ، وهذه النسب ضعيفة بالمقارنة مع الدول العربية وخصوصاً لبنان (لقد بلغت الرسوم

الجمركية في لبنان عام 2009 مبلغ 1835 مليون دولار أمريكي بالمقابل بلغت تلك الرسوم الجمركية في سوريا 521 مليون دولار أمريكي في نفس العام ، علماً أن الواردات السلعية في لبنان في ذلك العام كانت 16137 مليون دولار ، والواردات السلعية السورية كانت في ذلك العام 14879 مليون دولار، نلاحظ رغم التقارب في حجم الإستيراد بين البلدين ، فإن الفارق في الإيرادات الجمركية تفوق بثلاث أضعاف (1) .

- إن التخفيض في نسبة الرسوم الجمركية أفقدها وظيفتها الحمائية للصناعات الوطنية وأدى لإنخفاض حصيلتها حيث لا تتجاوز بالمتوسط 3.7% من الإيرادات الضريبية في العام 2010 ، ويفسر ذلك تخفيض الرسوم المفروضة على المستوردات منذ العام 2000 ، وبنفس الوقت تم إلغاء الكثير من الضرائب على المستوردات من بعض الدول العربية بموجب اتفاقيات منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى ، والذي توصلت الدول الأعضاء الى منح الإعفاء بالكامل للسلع العربية منذ عام 2005 (2) بالإضافة لدخول سورية العديد من الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف والتي مازالت تعمل على إلغاء وتخفيض الكثير من الرسوم الجمركية .
- لم يختلف التشريع الجمركي في القانون الجديد للجمارك عن القوانين السابقة فيما يتعلق بالكثير من الأحكام ولاسيما الإعفاءات الجمركية وكذلك الإجراءات الجمركية ، بالرغم من التطور الكبير الذي طرأ على هيكل التجارة الدولية في العالم ، والتي تقتضي أنظمة حديثة وسياسات جديدة تستجيب لهذه التطورات ، الأمر الذي حال دون استخدام الرسوم الجمركية في سورية كأداة فاعلة من أدوات السياسة المالية المؤثرة في توجيه النشاط الإقتصادي للدولة

فما تزال الإدارة والتشريعات الجمركية بحاجة إلى تطوير وتعديل بما يتناسب ومتطلبات الاتفاقيات الإقليمية من إقامة منطقة التجارة الحرة وبما يتناسب ومتطلبات اتفاقية الجات، ليتم الانتقال إلى تطبيق نظام التعرف الجمركية المنسقة الذي تعمل به معظم دول العالم حالياً وهو يواكب ويتماشى مع متغيرات التجارة الدولية، والذي يهدف إلى وضع توصيف موحد للسلع للأغراض التجارية والإنتاجية وتوفير البيانات المقارنة للتجارة الدولية لأغراض المفاوضات التجارية والاقتصادية الدولية.

(3) رسم الطابع المالي (3) :

فُرض رسم الطابع المالي بموجب القانون رقم (1) لعام 1981 وتعديلاته ، الذي يتضمن فرض الرسم على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة وماشابه ذلك ، ثم عدل وطور عدة مرات حتى مجيء المرسوم التشريعي رقم (44) تاريخ 6 / 5 / 2005 ، رسم الطابع المالي الجديد البديل عن القانون السابق ، والذي تضمن نوعان :

- رسم نسبي وهو مدرج الى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم والمحددة بالجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم التشريعي ، وتتراوح النسب ما بين الواحد بالألف الى الثلاثة بالمئة

(1) نجمة ، الياس ، مذكرة إيضاحية حول مقترحات الإصلاح المالي في برنامج الإصلاح الاقتصادي .

(2) التقرير الاقتصادي العربي الموحد (2010) .

(3) المرسوم التشريعي رقم 44 تاريخ 2005/5/6 المتعلق برسم الطابع المالي .

▪ رسم مقطوع وهو مدرج الى جانب كل نوع من الوثائق والأوراق الخاضعة لهذا الرسم والمحددة بالجدول رقم (2) والملحق بالمرسوم التشريعي ، ويتراوح هذا الرسم المقطوع بين العشرة ليرات والخمسين ألف ليرة سورية .

ويتحقق هذا الرسم خلال ثلاثين يوماً بالنسبة للعقود المبرمة مع الجهات العامة والشركات المحدودة المسؤولية ، ومن تاريخ صدور الوثيقة محل الرسم بالنسبة للوثائق المحددة من البنود 26 الى 32 من الجدول 2 الملحق بالمرسوم التشريعي 44 للعام 2005 . كذلك عند التوقيع على سائر العقود والوصلات والوثائق والأوراق الأخرى وتمنح مهلة خمسة أيام للتسديد ، وكذلك تمنح نفس المهلة بالنسبة للأوراق والوثائق والعقود التي نظمت وأنشئت في الخارج أو في إحدى السفارات والقنصليات الأجنبية عند إبرازها .
وهناك عدة طرق لإستيفاء الرسم :

- إصاق طابع .
 - الختم بالاسمة الخاصة .
 - الدفع النقدي لقاء إيصال .
 - اقتطاع عام من أوامر الصرف الصادرة عن دوائر الدولة .
 - بالطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية .
- وبلغت حصيله هذا الرسم في العام 2010 مبلغ / 13,500 / مليون ليرة سورية¹ ، ونسبة 4.8 % من إجمالي الضرائب والرسوم ، ونسبة 1.8 % من إجمالي واردات الموازنة العامة للدولة في نفس العام . ويتسم رسم الطابع بالتعقيدات والغموض وكثرة الحالات والمستندات واختلاف الرسم عليها ، بالإضافة للصعوبات الكثيرة في التطبيق العملي وسوء فهم من قبل الموظفين لأنواعها وحدودها .

سادساً : الإعفاءات في النظام الضريبي السوري :

ما يميز النظام الضريبي السوري كثرة الإعفاءات فيه والتي بالنهاية لم تؤدي الى الهدف الذي وضعت من أجله في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة ، وضيعت أموالاً كثيرة على الخزينة العامة للدولة من جهة أخرى .
وتقسم الإعفاءات في النظام الضريبي السوري الى قسمين:

* اعفاءات واردة في قانون ضريبة الدخل رقم /24/ للعام 2003 وتعديلاته⁽²⁾.

* الإعفاءات الواردة بموجب نصوص قانونية خاصة .

ونبين فيما يلي أهم الإعفاءات التي قررها التشريع العربي السوري وخص بها بعض الجهات ليستثنيتها من الخضوع لضريبة دخل الأرباح:

⁽¹⁾ قطع الحساب العام للدولة ، الموازنة العامة للدولة ، وزارة المالية ، دمشق .

⁽²⁾ المادة الرابعة من القانون رقم /24/ للعام 2003 .

- ١ - الدخل الزراعي : حددت المادة/ ٤/ من قانون ضريبة الدخل رقم/ ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ الجهات المعفاة من ضريبة دخل الأرباح لممارستها النشاط الزراعي:
- المستثمرون الزراعيون الذين يقومون بجمع وبيع المحاصيل الزراعية التي تنتجها الأراضي التي يملكونها أو يستثمرونها كما أن هذا الإعفاء يشمل أيضاً الثروة الحيوانية التي يقوم هؤلاء بترتيبها في هذه الأراضي.
- الشركات التعاونية الزراعية التي تنحصر أعمالها بالقيام باستلام المحاصيل من المشتركين وتقوم بتحويل هذه المحاصيل وبيعها ويبقى ذلك محدوداً في إطار الاستثمار الزراعي حصراً.
- الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الإعفاء.
- ٢ - الأشخاص الذين يمارسون : التأليف-العزف- التلحين- الرسم باليد - نحت التماثيل .
- ٣ - دور الحضارة ومعاهد ودور مؤسسات ذوي الحاجات الخاصة.
- ٤ - الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذي يتعاطون النقل الجوي أو البحري ويشترط لمنح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين شرط المعاملة بالمثل، القانون /41/ المعدل بتاريخ 26 /12/ 2005 المادة التاسعة .
- ٥ - الصادرات السورية المنشأ من المنتجات الزراعية- الصناعية والاستخراجية وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من اجل التصنيع وإعادة التصدير.
- ٦ - جميع النشاطات القائمة داخل المناطق والأسواق الحرة.
- ٧ - مدن الملاهي وجميع الحفلات الفنية الرياضية..عرض الأزياء خلال فترة إقامة معرض دمشق الدولي.

الإعفاءات الواردة بموجب نصوص قانونية خاصة :

وهي إعفاءات لهيئات وشركات بعينها وأهمها المرسوم رقم /33/ للعام 2012 الذي اعفى شركات الإنتاج الدرامي من القطاعين العام والخاص من الضرائب والرسوم المالية والجمركية والبلدية بنسبة 50% ، والرسوم رقم /26/ بتاريخ 2012/4/2 والذي اعفى المداجن والمباقر من الضريبة على الدخل لمدة خمس سنوات اعتباراً من 2012. أدت سياسات الإعفاء الضريبية الى ضعف الحصيلة الضريبية ، وتعد الإعفاءات خرقاً كبيراً لمبدأ مساواة المواطنين أمام الضريبة وخروج عن القاعدة العامة في التكاليف ووجدت لمساعدة ودعم الأنشطة والمشاريع ذات الربحية والربحية الضعيفة ، أو تلك التي لا يرغب المستثمرون بالقيام بها، بسبب ضخامة الأخطار أو صعوبة المكان ، لقد ضحت الدولة بالعائدات الضريبية على أمل تشجيع الإستثمار ورفد الإقتصاد بأدوات التنمية بغية رفع معدلات النمو في الناتج القومي ، وذلك من خلال قوانين تشجيع الإستثمار في سورية والإعفاءات الضريبية الكبيرة الممنوحة الى فئات عديدة من المكلفين . لكن بالنتيجة لم يتحقق جذب الاستثمارات ولم تتحقق الزيادة في الإنتاج وتشغيل اليد العاملة بالشكل المخطط له والمطلوب بالإضافة الى خلق منافسة غير عادلة بين النشاطات الصناعية والتجارية القديمة والحديثة المشمولة بالإعفاءات الضريبية الجديدة ، وهذا ماجعل الكثير من المكلفين الذين يسددون الضرائب يشعرون بالغبن وعدم التكافؤ مع المنافسون الجدد ، الأمر الذي دفع الكثيرون منهم لعدم

قدرتهم على المنافسة الى التهرب الضريبي . وبالنتيجة أُلقت هذه الإعفاءات بالعبء الضريبي على كاهل المواطنين والنشاطات التي لم تستفيد من تلك الاعفاءات⁽¹⁾.

سابعاً : تقييم النظام الضريبي السوري :

لقد جاء في تقرير بعثة صندوق النقد الدولي⁽²⁾ منذ مايقارب (25) عاماً مايلي :

" النظام الضريبي السوري غير منتج بصورة كافية في مساهمته في حاجات الحكومة للإيرادات وهو غير متجاوب مع التغييرات التي حصلت وتحصل في الدخل القومي، وهو غير مصمم بصورة جيدة للمساهمة في الكفاية والرشاء الوطني . وبصورة محددة فإن نسبة الموارد الضريبية للدخل القومي أقل بكثير من البلدان المجاورة وذلك جزئياً بسبب الاعفاءات أو الإستثناءات الكثيرة ، لقد فشلت النسبة الضريبية في النمو مع نمو الدخل القومي، والبنيان الضريبي مركز أكثر من اللازم في الدخل وقليل جداً من الإستهلاك "

وبعد (25) عاماً وبرغم الإصلاحات الكبيرة والمتعددة التي شملت النظام الضريبي السوري منذ ذلك الحين حيث رفعت وزارة المالية الشعار التالي :

" سهولة ووضوح التشريعات والابتعاد عن الجوازية في التشريع ، وعدالة وموضوعية الضرائب والرسوم ، وإلغاء بعض التشريعات والبلاغات والتعاميم التي لم تعد تناسب الظروف الراهنة ومتطلبات الإصلاح ...". مازال النظام الضريبي يعاني من ضعف الإيرادات الضريبية حيث بلغت متوسط نسبة الإيرادات الضريبية خلال الأعوام 2000 وحتى 2010 الى الإيرادات العامة 36.2% ، ومتوسط نسبة الإيرادات الضريبية خلال نفس الفترة بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي 10.4% ، مع العلم ان غالبية الدول تكون نسبة الإيرادات الضريبية 80% من الإيرادات العامة للدولة . بالإضافة لغياب العدالة الاجتماعية ، حيث تشكل الاعفاءات الممنوحة لأصحاب الثروات أحد أهم العوامل التي تجعل النظام الضريبي غير عادل، وكذلك عدم تحقيق مبدأ التشخيص الضريبي، نظراً لكونه نظام ضرائب نوعية ، بالإضافة لعدم تمكنه حتى الوقت الراهن من إعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل، وارتفاع نسبة الضرائب المباشرة بالنسبة لإجمالي الإيرادات الضريبية والتي تصيب مصادر الدخل ومنابعه بدلاً من أوجه استخدام الدخل وإنفاقه، وذلك بعكس التوجهات الضريبية الحديثة والتي برأينا تعمل على تحقيق نوع من العدالة في تحمل الأعباء الضريبية هذا بالإضافة لتوسيع الأوعية الضريبية من خلال الضريبة على القيمة المضافة . وبالتالي لم يكن النظام الضريبي السوري أداة فاعلة من أدوات السياسة المالية تعمل على التقدم والنمو الإقتصادي.

(1) د. نجمة ، الياس ، السياسات المالية في سورية ، محاضرة أُلقيت في جمعية العلوم الإقتصادية ، 2003/9/23 .

(2) . تقرير بعثة صندوق النقد الدولي ، تاريخ 1989/7/19 ، وزارة المالية .

الجدول رقم (25)

تطور الإيرادات الضريبية والضرائب على الإنفاق في سوريا (مليار ليرة سورية)

نسبة الضرائب على الإنفاق الى الناتج المحلي الإجمالي	نسبة الضرائب على الإنفاق الى إجمالي الضرائب والرسوم	نسبة الضرائب والرسوم الى الإيرادات العامة	الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة للعام 2000	الضرائب على الإنفاق	إجمالي الإيرادات العامة	إجمالي الضرائب والرسوم	العام
2.7 %	27.7 %	31.2 %	896.6	23.8	275.4	85.9	2000
2.97 %	24.3 %	36 %	947.8	28.2	322	115.9	2001
2.8 %	20.8 %	38.1 %	999.4	28.3	356.4	135.8	2002
3.1 %	21.6 %	36.1 %	1052.9	32.7	420	151.6	2003
3.3 %	24.6 %	35.8 %	1203.5	39.6	449.5	161	2004
4.4 %	28.4 %	38.5 %	1156.1	50.3	460	176.9	2005
4.1 %	25.8 %	38.6 %	1215.0	49.3	495	191.3	2006
4.8 %	30.3 %	34.5 %	1284.0	61.4	588	202.6	2007
5.7 %	34.7 %	36.5 %	1341.5	76	600	219.2	2008
5.4 %	31.9 %	35.1 %	1422.1	76.7	685	240.6	2009
6.5 %	34.1 %	36.9 %	1469.7	94.8	754	278.4	2010
/	38 %	37.1 %	/	123.5	876	325	2011
4 %	27.6 %	36.2 %					المتوسط

المصدر : المجموعة الإحصائية للسنوات المذكورة .

النسب من إعداد الباحث (الأرقام مقربة الى أقرب منزلة عشرية) .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (25) التطور البطيء للحصيلة الضريبية في سوريا ، وما زالت قريبة من نفس النسب من الإيرادات العامة تقريباً ، ورغم الكم الهائل في القوانين والتشريعات منذ العام 2000 وحتى الوقت الحاضر لم يحصل تطور ملموس في الحصيلة الضريبية . وقد بلغت إيرادات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة بحسب الموازنة العامة للدولة لعام 2011 ، مبلغ 325 مليار ليرة سورية وهي تساوي 28.2 % من الموازنة العامة للدولة ، وتساوي 11.2 % من الناتج المحلي الإجمالي المقدر لعام 2011 ، وإذا أخذت الإيرادات الضريبية المتوقعة للعام 2011 ، بالأسعار الثابتة وقورنت بالإيرادات الضريبية للعام 2006 والتي قدرت حينها وفقاً لوزارة المالية بـ 297 مليار ليرة سورية ، نجدها من حيث القوة الشرائية أقل مما كانت عليه في العام 2006 ، وهذا يجعلها أي الإيرادات الضريبية قاصرة عن تمويل الإنفاق العام الجاري والبالغ 455 مليار ليرة سورية⁽¹⁾. وبالتالي لم تساهم الضرائب في زيادة الحصيلة إلا بعض الضرائب على المحروقات (فروقات الأسعار) التي ساهمت في زيادة الحصيلة لكنها بالمقابل لم تحقق العدالة وزادة حدة التفاوت بين طبقات المجتمع السوري على اعتبار أن تلك الضرائب على المحروقات تشكل جزء من التكلفة وتساهم في زيادة الأسعار .

(1) د . نجمة ، الياس ، دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة للعام 2011 ، دمشق ، 2010/10/24 .

وبالمقارنة للإيرادات الضريبية من خلال نسبتها من الإيرادات العامة وكما هو مبين في التقرير الاقتصادي العربي الموحد للعام 2010⁽¹⁾، نجدها وصلت نسبتها الى 36.9 % في العام 2010 ، ومن الناتج المحلي الإجمالي الى 7.9 % ، وهذه النسب تعتبر ضعيفة بالمقارنة مع الدول العربية مثل لبنان والتي بلغت فيها نسبة الإيرادات الضريبية 83 % من الإيرادات العامة ، وكذلك من الناتج المحلي نسبة 16.9 % . وفي المغرب بلغت نسبتها 78.3 % من الإيرادات العامة ، ومن الناتج المحلي المغربي نسبة 22.8 % . هذا بالرغم من غنى وتنوع الإقتصاد السوري بالموارد والذي من المفترض تفوقه على تلك الدول العربية بالإيرادات الضريبية نجدها أقل بكثير مما هو متوقع . وإذا ماقيست بالنسبة للدول المتقدمة نجدها منخفضة جداً والتي تتجاوز الإيرادات الضريبية في تلك الدول نسبة 85 % من من الإيرادات العامة .

ونلاحظ من خلال الجدول انخفاض الوزن النوعي للضرائب على الإنفاق في تمويل الأعباء العامة وذلك لإنخفاض حصتها من الواردات العامة ومن الناتج المحلي الإجمالي . حيث لا تتجاوز من الإيرادات العامة نسبة 34.1 % في العام 2010 ، و6.4% من الناتج المحلي الإجمالي .

(1) التقرير الاقتصادي العربي الموحد للعام 2010 .

المبحث الثاني

دور الضريبة على القيمة المضافة في النشاط الإقتصادي

تمارس الضرائب غير المباشرة من خلال تأثيرها على أسعار سلع الإستهلاك آثارها التوزيعية فهي أكثر عبئاً على الطبقات ذات الدخل المحدودة التي يخصص الجزء الأكبر من دخلها للإستهلاك منها على الطبقات ذات الدخل المرتفعة وذات الميل الحدي المنخفض على الإستهلاك ، وكون الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة والتي تمتد الى عدد غير محدود من السلع والخدمات فلها تأثير كبير على الإنتاج والإستهلاك كونها تخفض القوة الشرائية ، وتأثير على الإستثمار والإدخار من خلال زيادة الإدخار الإجباري المتمثل في الحصيلة التي تدخل الخزنة العامة للدولة ، ودورها في التبادل الخارجي وتحفيزه من خلال تأثيرها على الصادرات والواردات فهي تعمل على تشجيع التجارة الخارجية .

أولاً : أثر ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج في سوريا :

تمارس هذه الضريبة دورها في الإنتاج من خلال أثرها في الإستهلاك ، حيث فرض الضريبة على القيمة المضافة بصفة مبدئية سوف يؤدي الى انخفاض القوة الشرائية للأفراد بسبب ارتفاع أسعار السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة وكون الإستهلاك يتبع الدخل فإن إنقاص دخل المكلفين وخصوصاً أصحاب الدخل المحدود والمتوسط سوف ينعكس عليهم أثر الضريبة بشكل كبير ويتوقف هذا التأثير على سعر الضريبة ومدى مرونة الطلب على السلع والخدمات (ضرورية أو كمالية) ، فالسلع ذات الطلب المرن سوف ينخفض استهلاكها نتيجة فرض الضريبة بشكل أكبر من السلع والخدمات ذات الطلب غير المرن التي يستطيع المكلفون الإستغناء عنها أو التخفيف من الطلب عليها ، وكذلك يتوقف تأثير الضريبة على القيمة المضافة في الإستهلاك من خلال مرونة طلب الطبقات التي يقع عليها عبء الضريبة ، فعندما تصيب الضريبة الأغنياء فلانقلل من استهلاكهم لأنهم يدفعونها من مدخراتهم ، وبالعكس عندما يقع عبؤها على الطبقات الفقيرة فإنها تقلل من استهلاكهم وخاصةً السلع ذات الطلب المرن ، وبالنتيجة اتجاه الإنتاج للإنخفاض . وتدل الدراسات الى أن أحد أهم خصائص الضريبة على القيمة المضافة حيادها بالنسبة لقرارات الإنتاج كونها لا تؤثر على التكلفة وليس لها أثر سلبي على قرارات الوحدة الإقتصادية لأن هذه الوحدات تستطيع استرجاع الضريبة التي دفعتها على المواد الأولية وغيرها من النفقات ، وكونها تفرض على السلع المحلية والمستوردة دون تفریق وبإعفاء السلع المصدرة منها فذلك يؤمن للضريبة الحيادية التامة إزاء التبادل الخارجي والداخلي ، وكون تأثيرها على الأسعار سوف يكون محدوداً جداً نظراً لما سيصاحبها من تخفيضات على الرسوم الجمركية وإلغاء لكثير من الضرائب غير المباشرة⁽¹⁾، فهي تعد عامل مشجع على الإنتاج الموجه للتصدير .

(1) قطيش . عبد الرؤوف ، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً ، دار الخلود للطباعة والنشر ، بيروت 2002 ، ص 24 .

وبالمقابل هنالك من لا يتفق مع هذه الحيادية للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة لقرارات الإنتاج معللين ذلك بأن قرارات الإنتاج تتعلق مباشرة بالإستهلاك ، فإذا كان الإنتاج موجه للخارج فالتأثير يكون ضعيفاً لان استيراد المواد الأولية من الخارج وتصنيعها في الداخل ودفع الضريبة عليها سيعاد ويسترد عند التصدير استناداً لمبدأ الوجهة ، وبالتالي لاتأثير لمعدل الضريبة المفروض في مكان الإنتاج . أما عندما يكون الإنتاج موجه للداخل أي تصريف المنتجات في السوق المحلية فسوف تخضع هذه المنتجات والسلع والخدمات لفرض الضريبة عند الإستيراد وعند الإستهلاك ، وحيث هذه الضريبة ستشمل مجموعة واسعة من السلع والخدمات فمن المرجح أن ترتفع تكاليف الإنتاج المحلي ، الأمر الذي سينعكس أثره ليطال المستهلك ، وبالتالي سيتغير سعر السلعة والطلب عليها ونقل قدرة المنتج المحلي على المنافسة وينعكس ذلك في انخفاض الإنتاج وقد يتم اغراق الأسواق المحلية بالسلع المصنعة ذات الميزة التنافسية العالية الأمر الذي يؤثر سلباً على حوافز الإستثمار في القطاع الصناعي ، وربما يتوقف الإنتاج في مرحلة من المراحل لعدم كفاية الطلب ، وبدوره تنخفض إيرادات الضريبة على القيمة المضافة لانخفاض الإستهلاك ، وأحياناً تقوم المؤسسات الصناعية بدواعي التهرب من الضريبة الى التكامل الرأسي والأفقي وبالنتيجة نتوصل الى عدم الكفاية في الإنتاج وربما الى الإحتكار، وهنا يرى الباحث لابد من إعادة النظر في هيكل السلع والخدمات وطبيعتها ومن حيث خضوعها أو إعافؤها من الضريبة بحيث نجنب بعض السلع الأساسية والمواد الأولية الداخلة في الصناعة المحلية والتي تعمل على رفق القطاع الصناعي الذي يعتبر محور الحياة الإقتصادية وأحد أهم القطاعات الإقتصادية في الدولة وذلك بتخفيف الأعباء لزيادة الضرائب عليه .

ثانياً : أثر الضريبة في توزيع الدخل :

تتهم الضريبة على القيمة المضافة بانها تنازلية ، أي أن ذوي الدخل المنخفضة نسبياً يدفعون ضرائب بنسبة أكبر الى دخولهم مما يدفعه ذوو الدخل المرتفعة ، وهذا يعني أن هذه الضريبة سوف تقلل من الإستهلاك الحقيقي لذوي الدخل المنخفضة أكثر مما تفعله بالنسبة لأصحاب الدخل المرتفعة ، وقد كانت الضريبة على القيمة المضافة التي طبقت في كوريا بسعر موحد 10% ضريبة تنازلية ، فقد شكلت مدفوعات الضريبة 5.6% من الدخل لدى القطاعات الأسرية ذات الدخل الأدنى ، بينما لم تمثل سوى 3.9% من الدخل لدى القطاعات ذات الدخل الأعلى⁽¹⁾ . وتشير إحدى الدراسات التي أجريت على إدخال الضريبة على القيمة المضافة في الولايات المتحدة الأمريكية وفي تقرير لوزارة الخزانة الأمريكية أن فرض ضريبة بسعر 10% سوف يؤدي الى ارتفاع قدره 8% في الأسعار الاستهلاكية على افتراض أن 80% من الانفاق الاستهلاكي خاضع للضريبة وإن عرض النقود سوف يؤدي الى تحريك الأسعار مرة واحدة والى الأبد (وبدون أية تعديلات في العناصر المكونة للأسعار) ، فإن إدخال الضريبة بسعر 10% سوف تعني أن أدنى الدخل (10,000 دولار سنوياً) سوف تدفع 14.2% من دخلها للضريبة ، على حين أن الدخل التي تتراوح بين (100,000 – 200,000) دولار سنوياً

(¹) Taxing Value Added : The OECD Experience ,International VAT monitor (Amsterdam) No 5 , May , 1990

سوف تدفع للضريبة 3% فقط من إجمالي دخلها⁽¹⁾. وأشار التقرير الذي أعدته لجنة الضرائب في أيرلندا أن الأسر الأكثر ثراءً في أيرلندا سوف تحصل على ميزة أكبر من الأسر الفقيرة ، وإن فرض الضريبة على الطعام والملابس والأحذية يحقق حصيلة تتجاوز كثيراً المبلغ اللازم لتعويض الفقراء من الأثر التنازلي للضريبة العامة على القيمة المضافة⁽²⁾. وبالنتيجة فإن الضريبة على القيمة المضافة كونها ضريبة عينية لا يؤخذ فيها بظروف الممول ، وكذلك بسبب وعاؤها الواسع الذي يشمل سلة واسعة من السلع والخدمات الضرورية ، فلا بد لها أن تكون تنازلية وأن الإعفاءات وسعر الصفر وكثرة فئات الضريبة هي أساليب غير ناجعة لمعالجة التنازلية في الضريبة على القيمة المضافة . كما أنه من الواضح إذا فرضت الضريبة على السلع المعفاة فإنه يمكن استخدام الحصيلة في تعويض الأسر ذات الحد الأدنى من الدخل ، وقد اختلفت طرق معالجة التنازلية لهذه الضريبة من دولة لأخرى حسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية ، كأن تزيد ضرائب الإنتاج على السلع الكمالية ، وتحسين ضريبة الدخل⁽³⁾، ووضع حدود أمان للإنفاق وهو ما يطلق عليه النظم التعويضية للضريبة على القيمة المضافة⁽⁴⁾. ويمكن في هذا السياق ذكر بعض الأمثلة في كيفية تعويض أصحاب الدخل المنخفضة والفقراء ، فقد قدمت بعض الولايات الأمريكية ، ومنها هاواي ونيومكسيكو المنح لتعويض تكاليف الضريبة على المبيعات للفئات المتضررة ، فكان يستفيد من تلك المنح ممالي ضريبة الدخل الذين تقل دخولهم عن مبلغ معين ، واتبع نظام الأجور الإضافية في نيوزيلندا وذلك لتجنب إعفاء الأطعمة والملابس من الضريبة ، وقدمت المساعدات في الكثير من الدول النامية للأمهات والأطفال ، مثل برامج التغذية في الهند والبرامج المشابهة في بوليفيا وتشيلي وكولومبيا ، وبرامج تقديم الغذاء في المكسيك وسيريلانكا . وصندوق المعونة الاجتماعية في سورية من البرامج التي طرحتها الحكومة وتقوم وزارة الشؤون الاجتماعية بالتعاون مع برامج الأمم المتحدة الإنمائية بتنفيذها والذي يعتبر من الوسائل الهامة والتي تلعب دور كبير في التخفيف من حدة الفقر ومساعدة الأسر الفقيرة ، والذي يعتبر خطوة هامة قبل البدء في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة التي ترتأي الحكومة الأخذ بها .

ويمكن القول بأن غالبية الدول التي طبقت الضريبة استطاعت إحتواء الآثار السلبية لضريبة القيمة المضافة على الطبقات الفقيرة والمهمشة بما يتناسب مع واقع كل بلد نظراً لتمسك غالبية الدول بتطبيق هذه الضريبة ، حيث يمكن القول أن ضريبة تنازلية كضريبة القيمة المضافة والمصممة بشكل جيد وذات كفاءة في توليد الإيرادات العامة تعتبر وسيلة مثلى لتمويل إنفاق داعم للفقراء ، (فقد اظهرت الدراسات الخاصة بصندوق النقد الدولي إن

(1) Alan A Tait VAT Op . Cit ,p216 ,USA , Department of the Treasury , 1984 , Vol. 3,p 89-93 .

(2) A LAN . A . Tait , VATop.Cit .,P217 .

Ireland ,Revanue Commission on Taxation ,Guide to the VAT ,1989,P 67.1984,P 67.

(3) إن أحد عيوب التعويضات الخاصة بضرريبة الدخل أنها لن تساعد سوى أولئك الخاضعين لها ، أما بالنسبة للأشخاص من غير الدافعي ضريبة الدخل أو الواقعين تحت هذا الإعفاء منها يمكن تعويضهم من خلال نظام الضمان الاجتماعي مثل كبار السن ، أما المجموعة التي لا تنتمي لأي من الفئتين السابقتين والتي تشكل نسبة كبيرة ولاسيما في البلدان النامية ، والتي تشمل غالبية سكان القرى محدودي الدخل والفقراء في المدن فإنه يمكن تعميم نظام لإصلاح المنح لهذه الفئة Alan .A .Tait .,Op. Cit ,p 218

(4) المحامي نذير سنان ، الضريبة على القيمة المضافة ، جريدة الاقتصادية ، العدد 432 .

ضريبة معينة بحد ذاتها لا يؤثر وحده على الفقر والعدالة ولكن ما يؤثر هو النظام الضريبي ككل ، فليس الضرائب وحدها مهمتها تخفيف الفقر وتحقيق العدالة ، وإنما السياسات العامة للإنفاق العام ، حيث يمكن للضريبة التنازلية أن تعتبر الحل الأمثل لتمويل الإنفاقات لصالح الفقراء⁽¹⁾ بغية تحقيق الحد من الفقر كهدف نهائي).

ثالثاً : أثر ضريبة القيمة المضافة على الإدخار والإستثمار :

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أفقر الأساليب على المفاضلة التي تجري عندما يبدأ الشخص في التفكير بالحصول على الكماليات والترفيات بعد أن يكون استوفى حاجاته الأساسية ، فكلما كانت هذه الكماليات مرتفعة الثمن كلما كان ذلك حافزاً على توجيه جزء كبير من الدخل الى الإدخار، ومن المعروف أن الميل للإدخار مرتبط في الميل للإستهلاك فإذا زاد الإستهلاك نقص الإدخار والعكس صحيح ، وما يميز الضريبة على القيمة المضافة بقدرتها في التأثير على الميل الحدي للإستهلاك وخفضه بصورة جبرية تمنع أي زيادة في الإنفاق الإستهلاكي وخصوصاً الإنفاق الإستهلاكي غير الرشيد الذي يمثل جزءاً هاماً من الفائض الإقتصادي وبالتالي رفع معدلات الإدخار عموماً والمدخرات الإجبارية بوجه خاص ، وذلك لإتساع نطاق أوعيتها ووفرة حصيلتها وكونها لاتفرض على المدخرات مما يرفع حوافز الإدخار على حساب الإنفاق الإستهلاكي الجاري ، مما يجعل التبادل في صالح الإنفاق الإستهلاكي المستقبلي .

وتجدر الملاحظة بأن ما يقلل من أثر الضريبة في تشجيع هذه المدخرات في البلدان النامية والتي تعتبر سورية واحدة من تلك الدول اتجاه الجزء الأكبر من الإدخار الى الإنفاق غير الرشيد مثل تشييد المنازل الفاخرة والسيارات الفارهة أو المضاربة⁽²⁾ .

وفيما يخص دور الضريبة في تشجيع الإستثمار وتحفيزه ، فمن المعروف من خلال تأثير الضريبة السلبية على الأرباح سوف تتخفض معدلات الأرباح مما يؤدي لخفض الإستثمار، وكذلك من خلال معدل رأس المال حيث زيادة الضرائب على الإستهلاك سوف تؤدي الى زيادة معدلات الإدخار وبالتالي زيادة في التكوين الرأسمالي ومن ثم مضاعفة الإستثمار، وبالمقابل فإن المستثمرين يحاولون الإبتعاد عن السلع النهائية المحملة بعبء ضريبي كبير وبالتالي فإن الضرائب تشكل عبئاً على المستثمرين فزيادتها تشكل كبحاً للإستثمار وتخفيضها والإعفاء منها يقلل من تكلفة الإستثمار، فللضريبة تأثير مزدوج يمكن أن يزيد ويحفز الإستثمار عن طريق تأثيرها في الأرباح والتكاليف والمدخرات ومن ثم على التكوين الرأسمالي الضروري للإستثمار الأمر الذي يجعل الضريبة تساهم في النمو الإقتصادي .

(1) دراسات صندوق النقد الدولي ، الضريبة على القيمة المضافة .

(2) د. السيد عوض ، خالد الضريبة على القيمة المضافة ، دراسة مقارنة ، ايتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر الجديدة ،

وفي الدراسة⁽¹⁾ التي أعدت لمناقشة تأثير إقرار الضريبة على القيمة المضافة على مستوى الإيداع والإستثمار لدولة ما في إطار إحلال ضريبة القيمة المضافة مكان مصدر ضريبي رئيسي آخر مثل ضرائب الشركات أو ضرائب الدخل الخاصة أو الضرائب غير المباشرة الأخرى على الإستهلاك ، فقد تبين أنه قد يحفز إحلال الضريبة على القيمة المضافة الإستثمار نظراً لأن ضرائب الدخل ترهق المردود وبالنسبة للمدخرات فهي تلائم الإستهلاك الحالي أكثر من الإيداع المستخدم لتمويل الإستهلاك المستقبلي .

وبالنسبة لتأثير الضريبة على القيمة المضافة في الإستثمار التي من المحتمل تطبيقها في سوريا والتي سوف تحل مكان رسم الإنفاق الإستهلاكي وغيرها من الضرائب غير المباشرة فسوف يتوقف مدى وحجم تأثيرها على الإستهلاك باعتبارها ضريبة على الإستهلاك فسوف تؤدي لزيادة الأسعار، وخصوصاً السلع الخاضعة لها ، وبالتالي انخفاض الإنفاق الإستهلاكي، إلا أن هذه الضريبة تخفض أسعار الإستثمارات ومخزون المؤسسات من السلع نتيجة مبدأ الحسم ، لذلك فإن تأثيرها سوف يكون ضئيلاً على مستوى الإستثمار والإيداع في سوريا ، وسوف يكون للعوامل الإقتصادية الأخرى الأثر الأكبر من أثر هذه الضريبة ، ومن خلال التحكم في معدلات هذه الضريبة بشكل جيد بين المناطق الجغرافية داخل البلد بحيث تكون هذه الضريبة عامل جذب للإستثمارات لمناطق بعينها ، حيث بالإطلاع على التجربة الصينية⁽²⁾ ودراسة دورها في تشجيع الإستثمارات في بعض المناطق دون غيرها من خلال التحكم في معدلات الضريبة على القيمة المضافة أستطاعت الصين جذب كثير من الإستثمارات الصناعية لبعض المناطق فيها .

وقد أثبتت تجارب الدول المطبقة لهذه الضريبة أنها لاتشوه السلوك الإستثماري أو الإيداع، وإنما على العكس تحسن من فاعلية الإقتصاد ، وعند تحقيق هذه الضريبة لزيادة في الموارد فإنه يمكن استخدام تلك الزيادة في تقليل العجز المالي وخفض الإقتراض الحكومي مما يؤدي الى خفض اسعار الفائدة فيحفز الإستثمار، فهي بالتالي أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والإستثمار وتعمل على زيادة الكفاءة الإقتصادية⁽³⁾ وبذلك تعتبر أفضل من تخفيض النفقات العامة .

ومن ناحية أخرى دلت بعض الدراسات أنه من الممكن الاستفادة من ضريبة القيمة المضافة في مجابهة التضخم، وخاصة في البلدان النامية لأن عملية التنمية الشاملة والتوسع في الإستثمارات تخلق ضغوطاً تضخمية بسبب زيادة حجم الدخل والعمالة والتمويل بالعجز والتوسع بالدعم والمنح وزيادة النفقات التحويلية ، وذلك نتيجة زيادة الإنفاق على الإستثمارات الجديدة ، والتوسع في سياسة الإعفاءات مما يؤدي لزيادة الطلب الفعلي ، والذي يقابله عجز في الجهاز الإنتاجي عن تلبية هذا الطلب المتردد وبالتالي ارتفاع في الأسعار . ودور الضريبة على القيمة المضافة هنا يكمن في التمييز بين السلع بمقدار أهميتها الإستثمارية أو الإستهلاكية ، وبما أن التمويل بالعجز يخلق ضغوطاً تضخمية فإنه يجب خلق توازن بين الدخل المتاحة وبين حجم الإنتاج المعروض ، وذلك من خلال سياسات الأسعار الدقيقة التي يكون للضريبة دور هام في ضبطها ، حيث حركة الأسعار من أهم أسباب التقلبات الإقتصادية ، وبالتالي عن طريق الضريبة على القيمة المضافة ومالها من أثر تحويلي أو ناقل سيتم

(1) جورج أبو غريبة ، ملحق القانون اللبناني ، والمراسم التطبيقية للضريبة ، ترجمة سعادة كامل مجيد ، المؤسسة الجامعية

للدراستات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان ، 2002

(2) Jr- tsung Hung Shih –tsung Li-China's vat on foreign Enterprises and it's Impact on attracting Investmentes By local Governments. Prospect Journal NO2 . April 2000 .

(3) Alan A Tait Value Added Tax Op cit221

توجيه الإستثمارات الجديدة ، بالإضافة الى تحويل ما هو قائم منها من المشاريع السلبية الى المشاريع المجدية ، وهو ماسيودي الى تحرير الإقتصاد والتعجيل في سير عملية التنمية⁽¹⁾.

رابعاً : : أثر ضريبة القيمة المضافة على التجارة الخارجية :

تكمن أهمية التجارة الخارجية من خلال مكوناتها وهي الإستيراد والتصدير حيث تعكس مؤشرات التجارة الخارجية البنية الهيكلية للإقتصاد الوطني وتعبّر عن مستوى تطور الإقتصاد وعن مدى نجاح السياسات الإقتصادية المتبعة في مختلف القطاعات الإقتصادية .

ونظراً لتلك الأهمية لأنشطة التجارة الخارجية فقد سعت الدول لإتباع سياسات محددة في فرض الضرائب على الصادرات والواردات ، والضريبة على القيمة المضافة قد خصت هذه الأنشطة بألية محددة نظراً لوجود ارتباط كبير بين التجارة وإيرادات هذه الضريبة .

ومن خلال الدراسة التي قام بها (Mihir A.Desai&James R.Hines)⁽²⁾ في العام 2002 تبين أن الدول التي تعتمد بشكل كبير على الضريبة على القيمة المضافة كمصدر للإيرادات تملك حصص أقل من الواردات والصادرات المتعلقة بإجمالي الناتج المحلي ، ويمكن للضريبة أن تملك تأثير طويل المدى على حجم الصادرات لدولة ، نظراً لإعتماد الدراسة على أساس التخصص سوف يساعد الصادرات عموماً لأن الصادرات سوف تكون معفاة من الضريبة بينما سوف تفرض على الواردات .

ونظراً لأهمية قطاع التجارة الخارجية في سورية فإن تأثير الضريبة على الصادرات سوف يكون ايجابيا في حال إلغاء الضريبة على السلع والمنتجات المصدرة (في سوريا الصادرات معفية من الضرائب بموجب المرسوم التشريعي رقم 15 للعام 2001) وهي تفرض على أساس مبدأ التخصيص أي إخضاع السلع المخصصة للإستهلاك المحلي فقط للضريبة وإعفاء السلع المخصصة للتصدير، وإخضاع الصادرات السورية في المستقبل لسعر الصفر سيكون من أفضل ميزات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، لتحقيقها للميزة التنافسية للمنتجات السورية وخاصةً في ظل اتفاقية الجات (GATT) وغيرها من الإتفاقيات التي عقدها سوريا مع مختلف الدول وإجراءات تخفيض الرسوم الجمركية .

ويمكن لهذه الضريبة أن تزيل بعض التشوهات القائمة في النظام الضريبي الحالي في سوريا وخصوصاً عندما تحل هذه الضريبة محل ضريبة المبيعات (رسم الإنفاق الإستهلاكي) ومن المعروف أن ضرائب المبيعات على مستوى التجزئة وكذلك معظم الضرائب أحادية المرحلة سواء على مستوى تاجر الجملة أو المنتج الصناعي لا تطبق على الصادرات إلا أنها تسبب زيادة تراكمية في أسعار الصادرات ، ولكن في ظل تطبيق الضريبة على

(1) د . يوسف ، شويكار ، اسماعيل ، الضريبة العامة على المبيعات خطوة على الطريق الصحيح لتحرير الإقتصاد المصري ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الخامس المنعقد في جامعة عين شمس ، 1991 ، الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع والتطبيق ، ص5.

(2) Mihir A. Desai , Harvard University and . NBER- JamesR. Hines Jr. University Michigan & NBER, VAT & Inter trade, The Evidenncce . NOVEMBER . 2002.

القيمة المضافة سوف تخضع هذه الصادرات لسعر الصفر فلا يدفع المصدر ضريبة على المخرجات ويحصل من مصلحة الضرائب على ماسبق له سداده من ضريبة على المدخلات .

وتبين من تجارب الدول التي تعفي أنظمتها الضريبية أو تخضع لسعر الصفر قطاعات هامة من الإقتصاد وخاصة الغذاء والإسكان والكثير من الخدمات الشخصية مما يعني رفع أسعار المنتجات غير الإستهلاكية نسبياً عن المنتجات الإستهلاكية وتشجيع احلال الغذاء والإسكان والخدمات مكانها ، الأمر الذي يعني انخفاض كلاً من من الصادرات والواردات ويكون الأثر المحتمل لإدخال الضريبة على القيمة المضافة هو حدوث انخفاض تدريجي في الصادرات⁽¹⁾.

وبالتالي فإن التأثير النهائي للضريبة على القيمة المضافة على التجارة الخارجية يتوقف على الظروف الإقتصادية لكل بلد ويختلف ذلك التأثير من قطاع لآخر .

(¹) Alan A. Tait , VAD international.....p224 .

المبحث الثالث

متطلبات وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سوريا

أولاً : أهمية تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة

إن مسألة إحداث الضريبة العامة على الإستهلاك (الضريبة على القيمة المضافة) سوف تكون نتوجاً لإستكمال برنامج الإصلاح المالي والضريبي ، كونه أحد الركائز والأعمدة الرئيسية للإصلاح الإقتصادي والإجتماعي ، ولأهمية النظام الضريبي في إعادة توزيع الدخل القومي ، وذلك ضمن برنامج طموح للإصلاح الإقتصادي الذي تتفذه الحكومة ، من خلال محاولات جادة وموضوعية لإصلاح منظومة الضرائب المباشرة (على الدخل والثروة) والذي يفترض هذا البرنامج أن يتوج بإحداث الضريبة العامة على الدخل ، والضرائب غير المباشرة بإحداث الضريبة العامة على الإستهلاك ، لأهميتها الكبيرة في مرحلة الإنتقال لإقتصاد السوق الإجتماعي الذي اتخذته القيادة السياسية كمنهج عمل للمرحلة القادمة . وذلك من خلال نظام حديث يتوافق مع المتغيرات الإقليمية والدولية التي تتطلب تغيير الكثير من النظم الضريبية والجمركية . حيث ستزداد الحاجة للموارد العامة لتمويل الخدمات العامة وأعباء الدفاع الوطني وتعزيز شبكات الأمان الاجتماعي. وكذلك لإستكمال إصلاح الإدارة الضريبية، هذا بالإضافة لتعويض نقص الموارد الضريبية الناجم عن تخفيض أو إلغاء الرسوم الجمركية الناجم عن الانضمام إلى منطقة التجارة الحرة العربية، والاستعداد للانضمام إلى الشراكة السورية الأوروبية وإلى منظمة التجارة العالمية ، في وقت تواجه فيه الحكومة الكثير من التحديات ، أهمها (عجز الموازنة ، التضخم ، التذبذب في اسعار الصرف أمام العملات الأجنبية ، إنخفاض الإيرادات الجمركية) ، وبنفس الوقت تقوم بتعزيز النمو الإقتصادي والتخفيف من حدة الفقر وبسبب الحاجة الى تقليص الإعتماد على الإيرادات النفطية الآيلة للنضوب في المستقبل كما أسلفنا بسبب إنخفاض كمياتها وتذبذب أسعارها والإعتماد على الضرائب قدر الإمكان كمورد دائم ومتجدد.

وهذا لن يتحقق إلا من خلال تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه الضريبة من خلال مايلي :

- 1- تشريع واضح ومرن يتلائم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة .
- 2- تطوير وتحديث الجهاز الإداري لمصلحة الضرائب حتى يكون قادراً على الآتي :
- 3- تطبيق الأساليب العلمية الحديثة في الإدارة الضريبية من خلال إعادة الهيكلة وتوصيف الوظائف .وتوحيد اجراءات الإدارة الضريبية وحوسبة الإجراءات الضريبية واستخدام الأنظمة وبرامج الحاسوب في كافة مراحل العمل الضريبي .
- 4- العمل بنظام تبادل المعلومات وتعزيز التنسيق مع مصلحة الجمارك وبقية الجهات الحكومية ذات العلاقة.
- 5- تحويل المفاهيم لدى المجتمع الضريبي وأن مصلحة الضرائب ليست مهمتها فقط جباية الأموال وإنما تقوم في حقيقة الأمر بخدمة المجتمع بشكل عام بتحصيل الأموال وتوفيرها لتحقيق التنمية المستدامة .

- 6- إعادة النظر في العلاقة مع المكلفين على أساس من الشفافية والوضوح والمصادقية في كل ما يقدمه المكلف من إقرارات أو بيانات أو سجلات أو فواتير .
- 7- تهيئة مجتمع الأعمال (القطاعات التجارية / الصناعية / الخدمية) لتكون أكثر استعداداً وتقبلاً لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، من خلال اقناعهم بأهمية مسك الدفاتر والحسابات المنتظمة ، والتعريف بحقوقهم وواجباتهم ، بما في ذلك توضيح دورهم في التطبيق وآليات القانون التي تكفل لهم خصم أي ضريبة يتحملونها واستردادها في وقت قياسي .
- 8- العمل على ايجاد رأي عام مساند لتطبيق هذه الضريبة من خلال التوعية وشرح القانون والتعريف بمزايا هذه الضريبة لجميع القطاعات ومؤسسات ومنظمات المجتمع المدني .

ثانياً : الإصلاحات الضريبية والصعوبات والمعوقات :

ويمكن إيراد أهم ما أنجز من الإصلاحات المرتبطة بالضرائب بشكل عام والضريبة على القيمة المضافة بشكل خاص بالإضافة لتوضيح أهم المعوقات والصعوبات التي ظهرت والتي من الممكن أن تظهر أثناء التطبيق للضريبة على القيمة المضافة ، وذلك على ثلاث محاور :

التشريع الضريبي _ الإدارة الضريبية _ المكلف .

1) : في ما يخص التشريع الضريبي

- فقد رفعت وزارة المالية في سوريا شعار لتحديث التشريع الضريبي هو الآتي :
- " سهولة ووضوح التشريعات والابتعاد عن الجوازية في التشريع ، وعدالة وموضوعية الضرائب والرسوم ، وإلغاء بعض التشريعات والبلاغات والتعاميم التي لم تعد تناسب الظروف الراهنة ومتطلبات الإصلاح ...". ومن أهم القوانين التي صدرت كان صدور القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضرائب الدخل والذي يعتبر نقلة نوعية وهامة في التشريع الضريبي ، بعد مضي أكثر من خمسين عاماً على تطبيق التشريع القديم ، وخاصة بما تضمنه من مزايا وحوافز لمكلفي ضرائب الدخل . ومن أهم ما حققه القانون /24/ لعام 2003 وتعديلاته:
- تخفيض النسب الضريبية لتصل بحدها الأعلى إلى 28% .
 - منح إعفاء للشخص الطبيعي بقيمة 50000 ل.س
 - إعادة النظر بالإعفاءات التي كانت نافذة قبل صدور المرسوم مثل القطاع السياحي والمدارس والمعاهد.
 - فرض معدلات نسبية خاصة على بعض الشركات المساهمة.
 - كما صدر القانون رقم/25/ لعام 2003 المتضمن قانون الاستعلام الضريبي وذلك بهدف إحداث الجهاز اللازم لأغراض التحقق الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، وتحديد المؤيدات الجزائية في حالات التهرب الضريبي، وواجبات المكلف ، كما وضعت تعليماته التنفيذية بموجب تعاون مثمر وبناء بين وزارة المالية وبين الفعاليات الاقتصادية في القطر ..

وبالإضافة الى صدور الكثير من القوانين والتي عملت على إلغاء وتعديل وحل الكثير من الرسوم القديمة والتي كانت تتسم بالضبابية وكثرة الإجهادات والتفسيرات فيها (1)، ولم تعد تحقق الجدوى الاقتصادية من خلال إرتفاع تكاليف التحصيل وانخفاض الحصيلة الضريبية . وكان رسم الإنفاق الإستهلاكي (2) الصادر بالمرسوم 61 للعام 2004 ، وتعديلاته بالمرسوم 41 للعام 2005 كبير الأثر في عملية تحديث وتطوير الضرائب غير المباشرة وذلك عبر إعادة هيكلتها من خلال إلغاء الكثير من الضرائب غير المباشرة والتي أصبحت تحتاج لتحديث جوهري و لم تعد تخدم التطور الإقتصادي والإجتماعي الذي حصل في بيئة الأعمال السورية . وكخطوة أولى للوصول مستقبلاً الى ضريبة القيمة المضافة ، وفي تصريح لوزير المالية في حوار مفتوح مع وسائل الإعلام بتاريخ 2004/9/22 " أن صدور المرسوم التشريعي المتعلق برسوم الإنفاق على الإستهلاك أعاد هيكله الكثير من القوانين الضريبية كما مر معنا ، ونظرتنا له أنه قانون ضريبة على المبيعات الآن ، وسيكون قابلاً للتطوير مستقبلاً وصولاً للضريبة على القيمة المضافة ". ونظراً لأهمية هذا الرسم في التطبيق ، فسوف نورد تفاصيل تطبيقه وأهم ما جاء به للوقوف على إيجابياته ولفقاداته السلبية التي ظهرت على أرض الواقع أثناء التطبيق .

يستحق رسم الإنفاق الإستهلاكي المتعلق بمهن المبيعات، حيث يستوفى الرسم بنسبة من القيمة على الشكل الآتي:

1. عند تخليص المواد المستوردة لدى الأمانات الجمركية بنسبة من القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المفروضة على السلعة.
2. عند بيع البضاعة المنتجة محلياً إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق وبنسبة من قيمة البيع.
3. عند رسم الحلي الذهبية والمصنوعات بالسمة المشتركة التي تحمل رمز المالية ورمز الجمعية ويحدد بقرار من وزير المالية نموذج السمة وأصولها وآلية استيفاء الرسم.

4. عند تسجيل واقعات شراء السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة فقط. وكان لصدور المرسوم (رسم الإنفاق الإستهلاكي) الأثر الكبير على الضرائب غير المباشرة حيث تم إلغاء الكثير من الرسوم والضرائب القديمة على النحو التالي تم إلغاء رسوم الإسمنت والسكر والملح وتضمينها ضمن جدول السلع الخاضعة للرسم وأصبح بالإمكان استرداد الرسم المدفوع على أية سلعة في حالات خاصة مبينة في المرسوم بالإضافة الى تخفيض بعض النسب وتوحيد النسب بين مواد أخرى ، وذلك ضمن آلية جديدة . وبموجب المرسوم التشريعي رقم 41 للعام 2005 فقد أضاف المشرع السوري السلع والخدمات التالية وأخضعها لرسم الإنفاق الإستهلاكي وهي :

- أجور أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها بنسبة رسم 2% .

(1) تعديل القانون المالي الأساسي ورسم القنصلية وتعديل الرسوم الجمركية ورسم الطابعالخ .

(2) فرض هذا الرسم لأول مرة بموجب القانون رقم 18 للعام 1987 وتناول أهم السلع والخدمات الكمالية والترفيهية وبنسبة تتراوح بين 5% و 20% حسب قيمة السلعة أو الخدمة ، ثم جاء المرسوم 61 للعام 2004 ليوسع القاعدة ويشمل السلع الإستهلاكية والخدمات الخاضعة لها ، ليلغي بذلك صفة *الكمالية عن السلع الإستهلاكية .

- مكالمات الهاتف الخليوي عند تحصيلها بنسبة رسم 3% .
- لفائف بيع سيجار (المحلي والمستورد) بنسبة رسم 15% .
- لفائف بيع سيجار (المحلي والمستورد) تبغ التدخين وإن احتوى على إبدال تبغ محلي ومستورد بنسبة 15% .

وأعيد تعديل رسم الإنفاق الإستهلاكي بمرسوم تشريعي رقم 51 في العام 2006 ، وعدل مرة أخرى بالمرسوم التشريعي رقم 23 للعام 2007 ، وذلك بما يتماشى مع التطورات الإقتصادية ونص على استيفاء رسم الإنفاق الإستهلاكي على الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً عند إنتاج السيارة كاملة ، وتتخذ تكلفة هذه الأجزاء أو المكونات أساس لإستيفاء الرسم المذكور ، كما أخضعت الأجزاء والمكونات المستوردة من قبل الشركات المرخصة بصناعة وتجميع السيارات السياحية محلياً للرسم حين تخليصها من الأمانات الجمركية ، وعدل لاحقاً بالمرسوم التشريعي رقم 31 للعام 2009 ، حيث تم تخفيض رسم الإنفاق الإستهلاكي على الأجزاء والمكونات المصنعة محلياً الى 50% ، ولمدة ست سنوات من تاريخ صدور المرسوم ، ويحتسب الرسم من قيمة تكلفة هذه الأجزاء ويدفع لمرة واحدة عند تسجيل السيارة في مديرية النقل . وتم تعديل رسم الإنفاق الإستهلاكي مؤخراً بالمرسوم التشريعي رقم 23 للعام 2011 ، والذي يقضي بتخفيض الرسم على الزيوت والسمون النباتية والحيوانية والبن غير المحمص والسكر بانواعه المختلفة ، وكذلك تخفيض رسم ترخيص طلبات الإستيراد المحددة بنسبة 2% بحيث تصبح 1% .

من خلال استعراض رسم الإنفاق الإستهلاكي المطبق في 2004/10/1 نجد أن هذا الرسم هو عبارة عن المرحلة الأخيرة في معرض تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وهي تجارة التجزئة والتي تكون على تماس مباشر مع المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة ، وتبين في التطبيق العملي لهذا الرسم مدى التهرب الكبير ، حيث لا يلتزم البائعون بإصدار الفواتير الممهورة من الدوائر المالية عند البيع (وكمثالاً على ذلك بائعي الحلبي الذهبية) ، وكذلك المنتجين والبائعين للأجهزة الكهربائية ، حيث لا يلتزمون بتحصيل وتوريد الضريبة المفروضة على هذه السلع . وإذا كان الحال بضريبة جزئية ومحدودة ، فكيف سيكون الحال في فرض ضريبة شاملة كضريبة القيمة المضافة وتشمل على ملايين المشترين والمكلفين وتتصل بمئات من السلع والخدمات ، وترتب على التجار والمنتجين والمستوردين واجبات كبيرة ليس اقلها الإحتفاظ بفاتورة عند كل عملية بيع .

إن عدم توفر الوعي لدى المستهلك بطلب الفاتورة عند الشراء أدى لعدم الإلتزام بإعتماد الفاتورة كوثيقة أساسية في عمليات البيع من قبل التجار أو البائعين ، وتعتبر من أهم الصعوبات التي واجهت وسوف تواجه السلطات الضريبية عند البدء بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، رغم إلزام القوانين للبائع بتحرير الفاتورة عند كل عملية بيع ، وتشجيع السلطات المالية على تعميم هذه الفاتورة وخصوصاً عندما قامت بتعديل رسم الطابع على الفاتورة بموجب المرسوم التشريعي رقم 44 للعام 2005 ، نظراً لما كان يسببه هذا الرسم من مخاوف لدى قطاع الأعمال عند تنظيم الفاتورة .

إن تطبيق ضريبة شاملة على المبيعات تحت اسم ضريبة القيمة المضافة يحتاج إلى عوامل وظروف قد تكون غير متوافرة في مجتمعنا، حتى هذه اللحظة على الأقل ، وخصوصاً التهرب الضريبي الكبير عبر القنوات غير الرسمية أو مايسمى بإقتصاد الظل والذي يشكل نسبة لا يستهان بها في بيئة الأعمال السورية وضعف الإدارة الجمركية في معالجة موضوع التهرب (بسبب ضعف التشريعات الجمركية فيما يخص التهريب عبر الحدود مع دول الجوار) الأمر الذي يخلق الكثير من الصعوبات في آلية عمل الضريبة على القيمة المضافة عند الإستيراد ، وهذا الأمر يحتاج الى تشريعات تفرض العقوبات الرادعة على مثل هذه العمليات أو الصفقات غير الشرعية أو التي تمر عبر الألفية غير الرسمية . بالإضافة الى الصعوبات الناتجة عن التوسع في التجارة الإلكترونية وتجارة الخدمات حالياً وفي السنوات القادمة والتي سوف تزيد من المشاكل الفنية بالنسبة للسلطات الضريبية على مستوى تسوية الصفقات التجارية التي تتم في مثل هذا النوع من التبادل التجاري .

(2) : في مجال تحديث وتطوير الإدارة الضريبية :

إيماناً بأن العنصر الأساسي لبرنامج الإصلاح الضريبي هو الإتجاه نحو إنشاء إدارة ضريبة حديثة تتسم بالفاعلية والكفاءة والعدالة ومن خلال التعاون مع وزارة الخزانة الفرنسية ومشروع التحديث المؤسسي والقطاعي (ISMF) ، فقد تم إعادة هيكلة وزارة المالية على أسس حديثة ومتطورة وبما يتماشى مع الأساليب المتبعة في الكثير من الدول المتطورة . وتم تنفيذ كثير من الإجراءات التي من أهمها إعادة هيكلة الإدارة الضريبية طبقاً للوظائف وفق مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بعدما كانت تعتمد المستويات الإدارية التي يغلب عليها التسلسل العامودي والتي كان يتضارب العمل فيها بين الإدارات الإشرافية والتنفيذية ، وتوج هذا العمل بإنشاء الهيئة العامة للضرائب والرسوم بصدر القانون رقم (41) للعام 2007 ، كي تشرف على رسم الإستراتيجيات والسياسات والإجراءات الضريبية ومتابعتها من خلال إدارة واحدة ، وصدر القرار الوزاري رقم (2428) للعام 2006 ، المتضمن إحداث قسم لكبار المكلفين في مديرية مالية دمشق وريفها على أن يعمم على كافة المحافظات ، وكذلك القرار رقم (2571) للعام 2008 والقاضي بإحداث قسم متوسطي المكلفين وحدد القرار رقم (3120) للعام 2010 مهام قسم متوسطي المكلفين ، كما تم إحداث مديرية الإيرادات العامة في الإدارة المركزية لوزارة المالية والتي تتولى الربط والإتصال بين الهيئة والوزارة ، وطي جميع مديريات الدخل والجبائية والإيرادات في الإدارة المركزية.

وجميع هذه التطورات التي أصابت الإدارة الضريبية كانت ، نتيجة حتمية لهذا المشروع التطويري الأمر الذي وفر الكثير من الجهد والتكلفة ، وأعيد تنظيم العلاقة مع الجهات الحكومية المختلفة والمؤسسات وغرف التجارة والصناعة وإدارة الجمارك العامة ، وتم رفد هذه الهيئة بالكوادر المؤهلة والقادرة على القيام بإدارة الضريبة على القيمة المضافة مستقبلاً وذلك من خلال مشروع واسع للتدريب وإعادة التأهيل للعاملين في الوزارة ومؤسساتها ... والتعاون مع خبراء المالية العامة وفنيي الضرائب في صندوق النقد العالمي وخبراء الضريبة على القيمة المضافة وفرق العمل في البلدان العربية والعالمية للإستفادة من تجاربهم في مرحلة الإنتقال لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة . وبالتنسيق مع عدة جهات فقد قطعت الوزارة خطوات لأبأس بها في مجال المعلوماتية بتركيب شبكة

حواسيب مع برمجياتها ووضعت تحت الإستثمار في كل من مديريات الإدارة المركزية ، ومديريات المالية في باقي المحافظات ، الأمر الذي سوف يرتقي بأدوات العمل ويساعد على تعميم مشروع النافذة الواحدة في المديريات المالية ، هذا بالإضافة للربط المعلوماتي مع الوزارات والجهات العامة ذات العلاقة وخاصة البنك المركزي ، وهيئة التخطيط والتعاون الدولي ومديرية الجمارك العامة والمصارف وغيرها الخ ، بالإضافة الى إحداث مشروع البطاقة الذكية (Smart Card Project) الذي كان بالتعاون مع الحكومة الماليزية والذي سوف يسهل إدخال المعلومات الكاملة عن المكلفين وخصوصاً البيانات عن كبار المكلفين كمرحلة أولى ، بعد قيام الإدارة الضريبية بعملية تصنيف للمكلفين طبقاً لحجم الأعمال وإنشاء وحدة لكبار المكلفين . الأمر الذي سوف يهيئ لإنشاء نظام معلومات مالي (Financial Information System) وإحداث قواعد بيانات مالية (Financial Databases) ، تساعد في صنع القرارات المالية .

ويمكن ذكر أهم المعوقات والصعوبات الإدارية والمالية التي ترافقت مع الإصلاح في الإدارة الضريبية والتي سوف يكون لها كبير الأثر على إحداث الضريبة على القيمة المضافة :

- ❖ البيروقراطية والفساد والضعف التي يتصف بها الجهاز الضريبي السوري من جهة ، هذا بالإضافة الى الطرائق التقليدية والعشوائية التي تسيطر على آلية عمل وإدارة النشاطات الإقتصادية لقطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات من جهة أخرى. وتذليل تلك العقبات ليس بالأمر السهل .
- ❖ القصور الحالي في الإدارة الضريبية واعتماد التقدير الإداري في إنجاز التكليف الضريبي ، والحاجة لكفاية المعلومات حيث أن حصر وفحص وتحصيل الضريبة على افضل صورة يتطلب معلومات كثيرة ، على النظام الضريبي أن يؤمنها من خلال الإدارة الضريبية واللائمة لإنشاء قاعدة بيانات تشكل نقطة الإنطلاق في التعامل مع الأرقام ، وهذا الأمر يسبب انخفاض مستويات التقانة بشكل عام ومستوى التقانات اللازمة لتطبيق الضريبة بشكل خاص ، وضعف عمليات المكننة والربط بين مديريات المالية والجمارك مع الإدارة المركزية والذي مازال دون المستوى المطلوب وضعف الإستعانة بأنظمة المعلومات الضريبية الإلكترونية المتقدمة وضعف الإستعمال الضريبي ، رغم قيام وزارة المالي بإنشاء دائرة مختصة بالإستعمال الضريبي كما أسلفنا وضعف القانون الذي ينظم عملها وهو القانون 2004/25 والتي لاتقوم بعملها بكفاءة ونقوت على الدولة الكثير من المطارح الضريبية.
- ❖ الصعوبات الإدارية المتعلقة بضمان تحصيل الضريبة بشكل عام أو التأخر في تسديدها والتدقيق بالمستندات والتصاريح المغلوط بها ، وكذلك دراسة الاعتراضات المتعلقة بها ، والإجراءات المعقدة والوقت الطويل اللازم لإستردادها ، الأمر الذي سوف يزيد في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، فمسألة رد المبالغ الضريبية المستحقة للمكلف على سبيل المثال (هي فن لاتتقنه ولا تريد ان تتعلمه الجهات الضريبية في كثير من دول العالم ولاسيما النامية منها) .
- ❖ هذا وبالإضافة الى ضعف القدرة على البت في النزاعات والخلافات الضريبية التي تنشأ أثناء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، والتي تتطلب السرعة في حسمها منعاً لعرقلة الأنشطة الإقتصادية

للمكلفين ، وكما هو معروف في سوريا يتم النظر في النزاعات الضريبية عن طريق لجان الطعن في الإدارات المالية ولجنة إعادة النظر في وزارة المالية ، أي لا يخرج حل النزاعات عن سلطة وزارة المالية وهذا يشكل نقطة ضعف في الإدارة الضريبية والنظام الضريبي السوري والقضاء بشكل عام⁽¹⁾.

❖ الصعوبات المتعلقة بالإدارة الرقابية حيث أثبتت السنوات القليلة الماضية محدودية قدرة السلطات الرقابية على ضبط الإرتفاعات غير المبررة لكثير من السلع والمواد الغذائية الضرورية ، ومن المعروف أن الإنتشار المبرر وغير المبرر لثقافة الغلاء في المجتمع كظاهرة عامة ، قد يستغلها أصحاب الملكية والفعاليات الإقتصادية ، والكبار والصغار من التجار تحت غطاء الإرتفاع العام والقسري والتستر بغطاء الضريبة ، ومن الجدير بالذكر أن الرفع الموضوعي والمبرر لأسعار 60% من السلع المبيعة في السوق على سبيل المثال ، من شأنه في ظروف ضعف الرقابة وفي ظل ثقافة الفساد أن يتسبب في رفع نسبة ال40% الباقية دون مبرر⁽²⁾. لذلك لا بد من التحضير للقيام بما يلزم لوضع الضوابط للرقابية الإدارية وفق أسس علمية للتقليل من الآثار الناجمة عن هذه الظاهرة .

ويمكن القول بأن النظام الضريبي الذي تقوم هذه الإدارة بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة كجزء من السياسة المالية ، ويمكن القول بأنه عندما تفتقد الإدارة الضريبية الكفاءة يمكن أن تحول أفضل النظم والتشريعات الى أسوأها⁽³⁾ .

(3) : المكلف الضريبي :

كون المكلف هو العنصر الأهم بالنسبة لعمل الإدارة الضريبية ، يعتبر التواصل مع القطاع الخاص جوهر عمل الإدارة الضريبية ، من خلال تنظيم اللقاءات مع كافة الفعاليات الإقتصادية سواء بالإتصال المباشر أو عن طريق الندوات والإجتماعات مع الغرف التجارية والصناعية ، وفي مختلف المحافظات بهدف خلق جو من الثقة والشفافية بين المكلف والإدارة الضريبية ، ويمكن من خلال استكمال وتعميم مشروع النافذة الواحدة ومشروع البطاقة الذكية الى نشر الوعي الضريبي وتبسيط الإجراءات مع المكلفين ، بالإضافة الى الإستعانة بكافة الوسائل الإعلامية المسموعة والمقروءة والمرئية ، ومن خلال طباعة ونشر القوانين الجديدة التي تصدر بالإضافة لإطلاق

(1) في إنكلترا يتم اللجوء الى حكم مستقل قبل اللجوء الى القضاء، وفي إسبانيا يتم اللجوء الى المحكمة الإدارية المختصة بالضرائب ، وفي إيطاليا هنالك محاكم خاصة بالضرائب ، أما في هولندا فيتم اللجوء الى الإدارة المالية قبل القضاء .

(2) د.فضلية ، عابد ، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة ، خصائصها ومعوقات تطبيقها في سورية ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية ، 2009/8/26 .

(3) رجال، عبد الحليم، الإتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري ،رسالة ماجستير ، بإشراف الدكتور إلياس نجمة ،كلية

موقع الوزارة على صفحات الإنترنت . وذلك بهدف التوعية وحل جميع المشاكل والإستفسارات التي تواجه المكلفين ضريبياً .

ويمكن إيراد أهم المعوقات والصعوبات التي تظهر في هذا الجانب الذي يخص المكلف وعلاقته بالإدارة الضريبية:

❖ ضعف الوعي الضريبي لتطبيق الضريبة الجديدة لدى المكلف ولدى المستهلك ، والمعرفة بالضريبة على القيمة المضافة مازالت محدودة بعدد قليل من قبل موظفي الإدارة الضريبية ، وضعف الثقة بين المكلف والإدارة المالية ، ومعارضة مجتمع الأعمال لنظام الضريبة الجديد لأنه يمكن موظفي الدوائر المالية من الوصول الى السجلات الخاصة بالمكلف ، عبر التدقيق المتقاطع لإلتزامات المكلف (ضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة) .

❖ الصعوبات المتعلقة بإمكانية تنفيذ المكلفين لإلتزاماتهم الإجرائية ، المتمثلة بتقديم تصاريح دورية وشهرية مرفقة بمقدار الضريبة المطلوب حسمها ، والإلتزام الكامل بالتعامل بالفواتير والمستندات ذات الصلة في كل مرة يتم فيها إنجاز أي نشاط إقتصادي . إن ضعف البيئة العامة والبنية التحتية المؤسسية والتشريعية والتنظيمية والرقابة اللازمة لنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، تجعل قضية الإلتزام أوعدم الإلتزام بتسديد مبلغ الضريبة من قبل المكلف على رأس قائمة المصاعب التي تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق هذه الضريبة ، حيث لاتتحصر المشاكل بمحاولات التهرب الضريبي ، ولا بألية احتساب مبلغ الضريبة وفوترتها ، وتحصيلها من قبل مؤدي الخدمات أو مكلف الحلقة الإنتاجية أو التجارية التالية ، بل بالتأخر أو التهرب من تسديدها للجهات الضريبية ، ففي حالات الركود والقلّة والحاجة والعسر والإفلاس (أوالقصد المبيت) ستصطدم الخزينة الضريبية بمشكلة عدم إلتزام المكلفين بتسديد ماعليهم من إلتزامات ضريبية سبق وحصلوه من ضرائب لواحدة أو أكثر من الحالات أعلاه ومن ثم لا بد من وضع الآليات والتشريعات والإجراءات المناسبة لتفادي ذلك⁽¹⁾.

(1) د. فضلية ، عابد ، مرجع سابق ، ص174

الإستنتاجات والمقترحات

أولاً : الإستنتاجات :

تعدّ الضرائب عموماً من أهم أدوات السياسة المالية للدولة ، وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب، بل الوسيلة الفعالة (عند اللزوم) لتدخّل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل ، فقد تبين من خلال البحث :

- أن هنالك خلل واضح في عملية التوزيع للدخل القومي بين أصحاب الأجور وأصحاب الأرباح ، وعدم نجاح سياسات إعادة التوزيع في إصلاح هذه الإختلالات في التوزيع حيث وصلت نسبة أصحاب الأجور الى 35% وهي نسبة متدنية مقارنة مع الدول المتقدمة التي تصل فيها تلك النسبة الى 70% ، مما يعني عدم كفاية و ضعف الأدوات التي تستخدمها الحكومة في عمليات التوزيع وإعادة التوزيع وبالأخص أدوات السياسة الضريبية ، حيث كان هنالك علاقة عكسية بين الضرائب غير المباشرة وتوزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الأجور ، وعلاقة طردية بين الضرائب غير المباشرة وتوزيع الدخل لصالح أصحاب الأرباح .
- يعاني إنتاج المعلومات في سورية كغيرها من البلدان النامية من الكثير من المشاكل نظراً للضعف الكبير في منظومة المعلومات والبنية التحتية الرقمية ، وافتقارها لأبسط أساليب معالجة البيانات الإحصائية مقارنة بالبلدان الأكثر تقدماً مما ينعكس على مصداقية المعلومات المقدمة وبالتالي ابتعادها عن واقع الحال ، ويعود ذلك لعدم الدقة في تدفق المعلومات وعدم اتساق المعلومات الإحصائية ، وافتقار المؤسسات والهيئات والإدارات وعدم اهتمامها بموضوع الإحصاءات والنظم المعلوماتية ، وإذا استعرضنا جوانب القصور في المعلومات نجد: عدم القدرة على رصد التغيرات والتقلبات العشوائية التي تتعرض لها المقادير الاقتصادية خلال مدة إعداد البيانات ، والضعف في نظام الحسابات القومية السوري ، وتجسد ذلك في تقدير الدخل القومي والنتائج المحلي الإجمالي كما رأينا في متن البحث من خلال عدم الدقة في التقديرات وقدم طرق الحساب وانتشار اقتصاد الظل (العمل غير الرسمي وغير الخاضع لمراقبة الدولة والذين يعملون ضمنه غير مسجلين في التأمينات الإجتماعية وغيرها) على نطاق واسع ، مع العلم أنه أثبتت الدراسات الحديثة وجود طرق ومنهجيات جديدة في العالم المتقدم قائمة على توسيع عملية الحساب وإدخال أرقام وقيم جديدة لحساب الدخل القومي و الناتج المحلي الإجمالي . ورغم تضافر الجهود والتحول إلى اقتصاد السوق الاجتماعي وإدخال الكثير من أساليب الإدارة الحديثة والسير باتجاه التحرر والعصرنة والتحديث إلا أن نظام الحسابات الاقتصادية القومية مازال لا يستجيب للمرحلة الحاضرة والمستقبلية و إلى متطلبات الهيئات الدولية في تدفق المعلومات التي تتسجم مع المعايير الدولية لنظام المحاسبة القومية للأمم المتحدة وقواعد صندوق النقد

الدولي في إدارة المعلومات الإحصائية . وبالتالي لابد من إعادة النظر في الأساليب الإحصائية التي تستخدم لتتوافق مع المعايير الدولية وبما ينسجم مع الانفتاح والتحرر في الاقتصاد السوري مع تزايد الاندماج في الاقتصاد العالمي .

• رغم التطورات الكثيرة التي طالت النظام الضريبي السوري من خلال التعديلات على التشريعات والقوانين الضريبية ، لم تحدث هذه التعديلات التغير المطلوب سواء في طبيعة النظام الضريبي أو في العقلية التي تدار من خلالها عملية التطبيق ، ومازالت هذه التشريعات والقوانين تقوم على المرجعيات القديمة وتحض لتأويلات وتفسيرات متباينة أفقدها الوحدة والتماسك وحالت دون الوصول الى العديد من المطارح الضريبية الناشئة عن بعض النشاطات الاقتصادية كالمضاربات في العقارات والسيارات الخ ، وعدم الوصول الى الدخول الهامة للوكلاء والوسطاء والسماسرة والتهرب الضريبي الكبير من خلالها ، والإعفاءات التي طالت 50% من الناتج المحلي الإجمالي (إذا استبعدنا منه مداخيل اقتصاد الظل الذي يتهرب أساساً من كافة التكاليف الضريبية والرسوم) ، الأمر الذي أضعف هذه التشريعات والقوانين فعاليتها واستجابتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة ، وبالتالي لاتواكب التغيرات الاقتصادية التي طرأت على قطرنا وخصوصاً في مجال التجارة الإلكترونية .

• يتسم النظام الضريبي السوري بعدم العدالة بسبب غياب التصاعدية الحقيقية وعدم الكفاءة ، والإيرادات الضريبية المحققة رغم زيادتها في السنوات الأخيرة لم تكن زيادة حقيقية لأنها إذا أخذت بالأسعار الثابتة تكاد تكون معدومة وبالأسعار الجارية لاتزال ضعيفة وغير قادرة على تغطية الإنفاق العام بشقيه الجاري والإستثماري .

• تعاني الإدارة الضريبية من الضعف ، رغم الإصلاحات الكثيرة التي أدخلت مؤخراً مازالت الأساليب القديمة والبدائية تسيطر على إجراءات العمل فيها وخصوصاً في مجال التحقق والجباية وسيطرة البيروقراطية في الأساليب الإدارية إضافة للبطء في إنجاز المعاملات لعدم توفر الوسائل الحديثة والإلكترونية بالشكل المطلوب ، وغياب وجود مديريات حديثة ومتخصصة والتي أصبحت من ضروريات العمل المالي والتكليف الضريبي⁽¹⁾، واحتكار هذه الإدارة لوضع مسودات التشريعات الضريبية وإصدار تعليماتها التنفيذية ، والنظر في الاعتراضات الضريبية وتظلمات المكلفين من النظام الضريبي وممارسة الإدارة الضريبية . حيث في

(1) بالرغم من إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتعويل عليها في حل الكثير من المشاكل من خلال مؤسسة رائدة، إلا أن بنيتها ومهامها وبنائها لاينبأ بأنها سوف تكون مؤسسة رائدة وكونها بنيت بنفس الطريقة النمطية للهيئات القائمة .

د. خضور، رسلان ، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الإقتصادي ، ندوة الصلحاء الاقتصادية 2009/5/12 ، ص13 .

النظم الضريبية الحديثة تقع مسؤولية الفصل في النزاعات على القضاء المستقل، وتكون مسؤولية الإدارة الضريبية عن التنفيذ فقط .

• يمكن إبراز الملاحظات التالية بالنسبة للضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة :

(1) ضرائب متنوعة تتعدم الرابطة بينها وبين السياسات الإقتصادية للدولة (سياسات الأسعار، وسياسات الإستهلاك) ، وبالتالي حافظت على دورها التقليدي في تأمين الموارد للموازنة العامة للدولة ، ويعتبر دور الضرائب على الإنفاق في سورية في تمويل الخزنة العامة ضعيف مقارنة مع الكثير من دول العالم مثل لبنان ومصر وتونس والتي اتجهت الى الإعتماد على هذا النوع من الضرائب على الإنفاق في أنظمتها الضريبية . وتشكل هذه الضرائب نسبة 34.1% من إجمالي الضرائب والرسوم في العام 2010، وتشكل 16.1% من الإيرادات العامة للدولة ، و 6.4% من الناتج المحلي الإجمالي .

(2) يعتبر رسم الإنفاق الإستهلاكي من أهم الضرائب على الإنفاق في سورية ، وبالرغم من كثرة الإصلاحات والتعديلات التي تمت عليه مازال يعاني من الثغرات القانونية في التشريع . ويمكن إبراز أهم جوانب الضعف فيه بالإضافة لما ذكر سابقاً :

- تم تطبيقه على عدد محدود من السلع والخدمات وأغلبها كان يخضع لضرائب ورسوم مختلفة وقديمة وتم إلغاؤها ، وألحقت هذه السلع والخدمات في جدول الإنفاق الإستهلاكي ، الأمر الذي أدى الى ارتفاع أسعار جميع هذه السلع وشمولها على الكثير من السلع الأساسية مثل الزيوت والسكر وغيرها ...إضافة لإرتفاع أسعار السلع غير المشمولة .

- ضعف الإستعلام الضريبي على رسم الإنفاق الإستهلاكي ، وإدخاله تم دون إجراء اصلاح ضريبي كإعادة النظر بالمعدلات والشرائح الضريبية على الدخل والرواتب والأجور، ولاسيما الحد الأدنى المعفى ، وعدم وجود إعفاءات اجتماعية مما انعكس سلباً وأدى لزيادة الأسعار وانخفاض القوة الشرائية لذوي الدخل المحدود .

- لم يتم إعتماد آلية عمل فعالة لرد الضريبة عند التصدير في معرض تطبيق رسم الإنفاق الإستهلاكي ، والذي تعتبره وزارة المالية السورية ضريبة على المبيعات ، حيث الضريبة على المبيعات التي طبقت في مصر تخضع الصادرات لمعدل صفري .

• تحتل الرسوم الجمركية المرتبة الثانية من حيث الحصيلة على ضرائب الإنفاق وقد حافظت هذه الرسوم على وظيفتها الأساسية كأداة لحماية الإنتاج الوطني وتقنين الإستيراد ، بالإضافة لهدفها كمصدر هام من مصادر تمويل الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة ، أما في الظروف الراهنة، فقد أصبح الرسم الجمركي في طريقه الى الزوال تدريجياً في ظل الاتفاقيات الدولية والعربية لتحرير التجارة الخارجية خاصة بعد تفعيل منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى والكثير من الاتفاقيات الثنائية والدولية . هذا بالإضافة الى أن الإدارة الجمركية

تعاني الكثير من الفساد والبيروقراطية في عملها الحالي وضعف نظام الأتمتة والربط بين المديرات والمنافذ الحدودية .

(3) أما باقي الضرائب والرسوم الأخرى على الإنفاق فمازالت ذات مردود ضعيف . لذلك أصبحت الضرائب غير المباشرة في سورية غير ذات جدوى ، نظراً لارتفاع تكاليف الحساب والتحقق والجباية، وتحتاج لإعادة النظر وإقرار ضرائب جديدة تتلائم مع روح العصر، مثل ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات ، والتي أصبح النظام السوري بحاجة إليها لمواكبة الفكر الضريبي الحديث والذي يتجه الى فرض الضرائب على أوجه استخدامات الدخل و تخفيض الضرائب والرسوم على مصادر توليد الدخل لخدمة عمليات الإنتاج والتنمية . بالإضافة لمزايا تلك الضريبة في تحقيق الإصلاح الضريبي وخصوصاً الإدارة الضريبية ، والحاجة للحصول على إيرادات ضريبية تغطي النقص في موارد الخزينة العامة نتيجة سياسات التحرر في التجارة الخارجية .

(4) حققت الدول نجاح كبير من خلال برامجها الإصلاحية في توسيع الوعاء الضريبي وذلك عن طريق التحول من المجال الضيق للضريبة على التجارة الخارجية الى الضرائب على الإستهلاك والإنفاق والتداول . وكانت الأداة الضريبية الفعالة المختارة لتحقيق ذلك النجاح (في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة) حيث زادت الإيرادات الضريبية منذ بداية التطبيق وحتى الآن في جميع الدول التي أدخلت الضريبة الجديدة الى نظمها الضريبية ، وأثبتت كافة البحوث والتجارب العملية أن التصميم الجيد لضريبة القيمة المضافة حسب الواقع الإجتماعي والاقتصادي للدولة سوف يعمل على تسهيل تطبيقها ، وخصوصاً اختيار حد التسجيل المناسب ، وطرق معالجة من هم دون حد التسجيل ، والمفاضلة بين المعدل الوحيد والمعدلات المتعددة ، بالإضافة الى تحديد الإعفاءات وكيفية تكليف الخدمات ، وبرامج التدقيق وآلية خصم الضريبة وردها .

(5) ومن خلال استعراض تجارب بعض الدول العربية التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة ، تبين معنا حجم التغيرات والتعديلات التي تناولتها الإصلاحات الضريبية في تلك الدول وبالأخص التطورات التي طالت الإدارة الضريبية وتطور نظم المعلومات والإهتمام بالكادر البشري وتدريبه ، بالإضافة الى تطور سياسات الإنفاق العام وتطور النظام النقدي ، والإصلاحات الجمركية ، وبالتالي يمكن القول أن إدخال الضريبة الى النظام الضريبي السوري سوف تكون خطوة متقدمة تعمل على إحداث نقلة نوعية وإصلاح جذري في النظام الضريبي السوري .

(6) على الرغم مما يسوق له بعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تهدف إلى توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ، حيث أن قدرة المستهلك الفعلية في الإسهام في النفقات العامة تكون أقرب للعدالة إذا ما قيست بالدخل المنفق الذي يدفع صاحبه الضريبة بمناسبة استعماله وليس الدخل غير المنفق الذي لا يستعمله المكلف ولا يستفيد منه ، إلا أن تحقق مبدأ العدالة ليس سهلاً وليس مضموناً، إذ إن التطبيق (غير المدروس بعناية في ضوء متطلبات العدالة وغير المترافق بإجراءات

مناسبة) سيفرغ هذا المبدأ من مضمونه . فتطبيق الضريبة على الاستهلاك بمعدل (10%) على سبيل المثال يتناقض مع مبدأ العدالة ، كونها لا تأخذ بالحسبان الأوضاع الشخصية للمكلف (غني أم فقير)، كما أنها (قد) لا تُميز (في معدلها بشكل كافٍ ومرضى) بين سلع ضرورية و سلع شبه ضرورية ، لذلك ومهما حاولت هذه الضريبة أن تكون عادلة ، إلا أن عبئها الأكبر سيقع حتماً على عاتق الفقراء ومحدودي الدخل لسببين أساسيين: الأول : لأن مرونة سياسات رفع الرواتب والأجور وتجاوبها أقل من مرونة الأسعار وسرعة ارتفاعها. والثاني: عدم وجود نظام حكومي معتمد وثابت لدفع إعانات للفقراء أو رواتب للعاطلين عن العمل⁽¹⁾. ولذلك فقد حرص القانون بشكل عام على تخفيف وطأة هذه الضريبة عن كاهل ذوي الدخل المحدود ، فأعفى غالبية السلع والخدمات الأساسية والتي تشكل الجزء الأكبر من نفقات ذوي الدخل المحدود والمتوسط مثل السلع الغذائية الأساسية (المواد الزراعية بحالتها الطبيعية ، الخبز ، الطحين ، السمك ، اللحوم ، وغيرها من السلع الأساسية ، كما أعفى القانون كثير من الخدمات مثل الصحة والإستشفاء، والتعليم ، والنقل ، وخدمات التأمين والمصارف).

أما من حيث الادعاء بعدالة الضريبة على القيمة المضافة، كونها تُفرض على السلع والخدمات المحلية وعلى المستوردات على حد سواء ، فكيف يمكن أن تتحقق العدالة من وجهة نظر أركان الاقتصاد الوطني ، عندما يتم فرض ضريبة موحدة (أو متقاربة) على سلعة منتجة بأيدٍ وطنية (تستخدم مدخلات وأيدٍ عاملة واستثمارات محلية) وبين سلعة مشابهة أو بديلة لها تم إنتاجها في الخارج وبقيت قيمها المضافة في الخارج .

(7) تبين من خلال الدراسة التي أعدها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لأثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول على الأسعار²، لمعرفة ما إذا كانت الزيادة في الأسعار تمثل أثر حقيقي تولده الضريبة ، أم أن زيادة الأسعار نتجت عن ظروف أخرى متزامنة مع تطبيق الضريبة ، فقد تبين أن أكثر من 70% من الدول المطبقة للضريبة لم تؤدي الضريبة الى ارتفاع ملحوظ في الأسعار ، وأي زيادة في معدل التضخم كان مرتبطاً في كل حالة بتوسع الأجور وسياسات الإقراض ، وإن الأثر الفوري للضريبة هو ارتفاع أثمان السلع المفروض عليها ولمرة واحدة عند بداية التطبيق، ولكن هذا الإرتفاع في السعر يختلف تماماً عن ذلك السعر الذي يؤدي الى التضخم . وإن ارتفاع الأسعار الناتج عن فرض الضريبة على القيمة المضافة يؤدي الى تخفيض القوة الشرائية الحقيقية ، وبالتالي ترشيد الإستهلاك والذي هو أحد أهداف الضريبة على القيمة المضافة . ويمكن القول أن الحكومات المختلفة التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة قامت بعدد من الإجراءات لإحتواء التضخم وأية آثار أخرى تضخمية مثل القيام بتوعية الجمهور والتجار عن طريق الإعلام بالآثار المتوقعة للضريبة على القيمة المضافة على الأسعار وتعريفهم بنظم مراقبة الأسعار والإجراءات التعويضية التي توجد في الضرائب الأخرى ، والوقت

(1) د. فضلية ، عابد ، مرجع سابق ، ص 178

(2) د. عبد المنعم ، عبد الغني ، على ، ن مرجع سابق ، ص 104- 105 .

المناسب لإستبدال الضريبة بأخرى ، والأحكام التي تكفل خصم الضرائب السابق دفعها على الأصول والمخزون ، بالإضافة لإستخدام كافة أساليب الرقابة على الأسعار ، وعدم تطبيق الضريبة إلا عند مستوى تضخم لايزيد عن 8% ، وذلك حتى لايرتبط في الأذهان ان أثر الضريبة يؤدي الى تضاول حجم المدخرات وما يستتبعه من أثر على الإستثمارات (1).

ويرأي الباحث أن إدخال الضريبة على النظام الضريبي السوري لن يكون بمثابة ضريبة جديدة بقدر ما هو إحلال أو استبدال لعدد من الضرائب والرسوم يتجاوز عددها 12 ضريبة ورسم يأتي في مقدمتها رسم الإنفاق الإستهلاكي ، وفي ظل سياسات الدعم والإجراءات الصارمة للرقابة على الأسعار وبرامج التوعية التي تطال الجمهور والتجار على حد سواء ، سوف يتم إحتواء أو التخفيف من الآثار المحتملة لتلك الضريبة على زيادة الأسعار .

(¹) Alan A. TaitOp .Cit,P 38-42 .

التوصيات والمقترحات :

إستكمالاً لبرامج الإصلاح الإقتصادي والإصلاح الضريبي بشكل خاص وبهدف زيادة الحصيلة الضريبية، وتوفير أدوات تدخل مالية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية إيجابية تتصل بتحفيز وتشجيع الإستثمار وإعادة توزيع الدخل القومي وإيماناً منا بضرورة الإسراع بخطى الإصلاح الضريبي من خلال نظام ضريبي يتسم بالحدثة وبتواكب التطورات المحلية والدولية ويتصف بالشمولية ، ويحقق العدالة في التكاليف والوفرة في الموارد ، نورد المقترحات التالية :

أولاً : لابد من متابعة الإصلاحات في تعديل التشريعات والتي كانت قد بدأت بها الحكومة منذ العام 2000 وذلك فيما يخص الضرائب على الإنفاق (الضريبة على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة) ، وذلك لمجاراة الفكر الضريبي الحديث في فرض الضرائب على أوجه استخدامات الدخل ، من خلال إصدار القوانين التي تخص الضرائب العامة على الإستهلاك أو قوانين الضرائب على القيمة المضافة كما هو الحال في غالبية الدول الأوروبية مثل المانيا وفرنسا... و العربية أمثال مصر والمغرب ولبنان الخ . وذلك ليكون بديلاً عن كافة الضرائب غير المباشرة (الضرائب على الإنفاق أو الإستهلاك) .

ثانياً : العمل على إصلاح وتحديث الإدارة الضريبية من خلال إعادة النظر في الهيكلية التنظيمية للإدارة الضريبية والإدارات التنفيذية وفق أسس علمية متطورة ، وبهدف الإرتقاء بالمستوى الإداري للقائمين على تطبيق القانون ، وفقاً لمعايير الجودة الشاملة ، عن طريق التطوير التكنولوجي، وتبادل وتكامل المعلومات والإستفادة منها بما يتيح للعاملين في الإدارة الضريبية من تقديم أفضل الخدمات ويمكن الإطلاع على التجربة اللبنانية والتي كان لإدخال الضريبة على القيمة المضافة الى نظامها الضريبي كبير الأثر في تحديث إدارتها الضريبية وتأهيل كوادرها الضريبية تاهيلاً علمياً وتقنياً ، وذلك من خلال :

1) إنشاء معهد خاص بالضرائب يقوم بإعداد برامج التأهيل والتدريب ، ومجهز بأفضل الوسائل التدريبية الحديثة ، بالإضافة للقيام المعهد بإجراء البحوث النظرية والعملية وفق خطط مدروسة وممنهجة ومبنية على الأصول العلمية .

2) تطوير وتبسيط الإجراءات الضريبية بهدف خلق الإنسجام و توحيد المعاملات بين إجراءات ضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة ، مثل إجراءات الحصر والتسجيل ، والإقرارات والربط والتحصيل الخ ، كذلك تحديث المستندات والنماذج الضريبية ،

3) إنشاء نظام معلومات متطور وربطه مع المؤسسات والإدارات وتأسيس أو استكمال قاعدة بيانات الكترونية شبكية عن المكلفين ونشاطاتهم، وربط هذه الشبكة مع الإدارة العامة للجمارك والجهات الوزارية الأخرى ذات الصلة ، واستكمال كل ما من شأنه تدعيم قاعدة الاستعلام الضريبي وتوسيعها

وبشكل خاص الإدارة الجمركية ، وتعميم نظام الحوسبة والأتمتة وكذلك إعتتماد نظام الفوترة في عمل كافة الأنشطة الإقتصادية .

(4) اعتماد آلية للتعاون بين الإدارة الضريبية والقطاع المصرفي في مجال تسديد كافة أنواع الضرائب والرسوم ، وخاصة كبار المكلفين والإستفادة من التجربة اللبنانية في هذا المجال .

(5) تصميم وإصدار أدلة عمل تحدد خطوط المسؤولية للموظف بالإدارات الإشرافية والتنفيذية وعلى وجه الخصوص دليل المراجعة والتدقيق .

(6) إعداد وتصميم نظام فعال للرقابة الداخلية وذلك من خلال إعداد معايير لتقييم الأداء ، وذلك قياساً لما هو متبع عالمياً في التقييم والتحفيز والعقوبات.

ثالثاً : العمل على وضع استراتيجيات فعالة للإمتثال الطوعي من قبل المكلفين ، من خلال وضع آليات للتعامل مع القطاع التجاري ورجال الأعمال ، بهدف إعادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية عن طريق :

(1) برامج التوعية من خلال الحملات الإعلامية والتعرف بأهمية الضريبة ونشر ثقافة الإلتزام الطوعي بدلاً من التهرب وتعريف المكلف بنظام التقدير الذاتي الذي يعد من سمات الضريبة على القيمة المضافة ،

(2) إصدار أدلة إرشادية توضح حقوق وواجبات المكلفين .

(3) عقد الندوات التعريفية وورشات العمل بهدف التعاون والتنسيق مع منظمات وتنظيمات وروابط قطاع الأعمال والتنظيمات الحرفية وجمعيات المخلصين الجمركيين والمدققين والمحاسبين القانونيين والقيام بزيارات لأماكن عمل المكلفين وذلك بهدف وتقديم خدمات المساعدة الفنية والقانونية للمكلفين .

(4) تحديث وتطوير موقع هيئة الضرائب والرسوم على الشبكة الإترنت ونشر كل ما هو جديد عن القوانين الأنظمة الضريبية والأدلة الإرشادية والتواصل مع المكلفين عبر هذا الموقع .

رابعاً : لتوفير متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة نقترح اعتماد معدل معياري وحيد وبواقع 10% على أن يتم إعادة النظر بهذا المعدل ونطاق تطبيقه في المستقبل ، وأن يتم تطبيق الضريبة على مرحلتين بحيث يتم تطبيقها على المنتج والمستورد ومؤدي الخدمات كمرحلة أولى ، ومن ثم تطبيق على تجار الجملة وتجار التجزئة كمرحلة ثانية وذلك خلال مدة لا تقل عن خمس سنوات ، واعتماد حد تسجيل مرتفع نسبياً، بهدف التعرف على المشكلات التي تظهر أثناء التطبيق العملي للضريبة وكيفية معالجتها بصورة مبسطة مقارنة

بالتطبيق على جميع المراحل ، كما أن التدرج في التطبيق سيزيد من وعي المواطن نحو الضريبة وآثارها ، و يمكن الإستفادة من التجربة المصرية في هذا المجال .

خامساً : إعادة النظر بالإعفاءات الضريبة واعتماد أسس موضوعية اقتصادية واجتماعية تقوم عليها هذه الإعفاءات وذلك بتخفيض حجم بعضها والمدة الزمنية لبعضها الآخر، ونقترح أن تشمل تلك الإعفاءات لإعتبرات العدالة الإجتماعية إعفاء سلة الغذاء الرئيسية والضرورية والدوائية وخدمات التأمين والجمعيات الخيرية، ومعدات الخدمات التعليمية والصحية والنقل العام الجماعي والمنازل السكنية والماء والكهرباء والغاز المنزلي ونشاطات القطاع الزراعي الأولي جميعها ونشاطات التصدير والنقل الدولي .

سادساً : إصلاح نظام الأجور ووضع حد أدنى للأجور حيث أن تصحيح الأجور هو واجب المؤسسات والشركات وحق للعمال ، حيث اثبتت الدراسات أن رفع الحد الأدنى للأجور يساهم في توزيع الدخل بين الطبقات الفقيرة ، وتحسين وضع الموظفين المالي والعمل على زيادة الأجور بما يعزز كفاءة القوى العاملة تبعاً لتطور مستوى الإنتاجية ولزيادة التكلفة المعيشية ويعمل على تحسين الدخل الفردي للمواطن السوري ، بما يعزز القوة الشرائية والقدرة على الإنفاق ، لأن تطبيق الضريبة سوف يؤدي لإرتفاع الأسعار وبالتالي إحجام الأفراد عن الإنفاق ، ما لم يتم تحسين مستوى الدخل الحقيقي ، والرقابة الصارمة على الأسواق والأسعار .

سابعاً : أثبتت جميع الدراسات التي قام بها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرها من المؤسسات البحثية على العلاقة الطردية بين تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وزيادة الإيرادات الضريبية والإيرادات العامة ، وارتفاع نسبتها الى إجمالي الناتج المحلي ، وكون الضريبة لاتأخذ بعين الإعتبار المقدرة التكلفة للمكلف يدفعها الأفراد وبغض النظر عن سواء كانوا من ذوي الدخل المحدود أم من أصحاب الدخل العالية ، وبالتالي فإن اعتبارات تحقيق العدالة ، يجب أن توجه هذه الزيادة في الإيرادات الضريبية على تحسين الرواتب والأجور وتمويل المشروعات التنموية الاستثمارية والخدمية ذات الفائدة العامة التي تنعكس منتجاتها إيجاباً على المستوى المعيشي للشرائح الأعرض من المواطنين .

الخاتمة :

لقد أصبحت الضريبة على القيمة المضافة المعيار الأساسي الذي يؤثر على حداثة ومثانة الهيكلة الضريبية وعلى وجود إدارة ضريبية أساسية لابد منها للتعامل الإقتصادي مع التجمعات الدولية وتطبيقها يؤسس لعملية التآلف و الاندماج في الاقتصاد العالمي ، هذا بالإضافة لدورها التقليدي كأحدى أهم أدوات السياسة المالية للدولة في رفق الخزينة العامة وكذلك الوسيلة الفعالة (عند اللزوم) لتدخل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها بهدف تحقيق المزيد من العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي .

إن تطبيق هذا النوع من الضريبة (الضريبة على القيمة المضافة) ، والتي تعتبر ضريبة المستقبل كما دلت تجارب الدول التي طبقتها⁽¹⁾ ، يتطلب وجود بنية تنظيمية تحتية ومؤسسية ضريبية متطورة ودقة في البيانات والمعلومات والإفصاح والاستعلام الضريبي، وهي ليست موجودة ، وليس من السهل خلقها وإحداثها بالمستوى المطلوب في الهيكل الإداري للنظام الضريبي السوري ، ويحتاج إلى مزيد من الجهود التنظيمية والترتيبية والتحضيرات البنيوية هذا بالإضافة لتهيئة المجتمع لقبول الإصلاحات الضريبية من خلال استخدام كافة الوسائل الإعلامية لشرح أبعاد الإصلاح والأهداف المنشودة منه وخلق الوعي الضريبي لدى المواطنين والمكلفين بدفع الضريبة على حد سواء ، وبذلك يتحقق القبول الاجتماعي للإصلاح الضريبي ولإدخال الضريبة على القيمة المضافة ، حيث لا يمكن نجاح عملية الإصلاح الضريبي بدون قبول وتفهم المجتمع لتلك الإصلاحات . وعندها يمكن القول بأن الضريبة ليست غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة للتنمية .

(1) ناجي التوني ، تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية ، ملخص وقائع ورشة عمل ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 2000/12/11 .

الكتب والمراجع :

الكتب العربية :

1. د. بوادقجي، عبد الرحيم، الحسابات الاقتصادية القومية، جامعة دمشق، دمشق 2002/2001.
2. قطيش ، عبد الرؤوف ، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً ، دار الخلود بيروت ، 2002
3. عبد المنعم ، عبد الغني ، على ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، 1995
4. د.السيد عوض ، خالد الضريبة على القيمة المضافة ، دراسة مقارنة للنظم الضريبية ، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ، مصر الجديدة ، 2006 .
5. سعيد ، عبد المنعم ، محمد ، الضريبة العامة على المبيعات ، تأصيل علمي وعملي ، مكتبة عيت شمس ، 2003 .
6. حسن النقلي ، عاطف ، مبادئ الإقتصاد المالي ، مكتبة النصر ، الزقازيق ، 2002 .
7. السيد أحمد لطفي، أمين ، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 .
8. الشافعي ، جلال ، الموسوعة الضريبية ، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين ، الضريبة على أرباح شركات الأصول ، الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ، بدون دار نشر ، 1999.
9. دراز ، حامد عبد المجيد ، مبادئ الإقتصاد العام ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 1998.
10. حسن النقلي ، عاطف ، عبد الستار، سلمى ، دروس في اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة النصر ، الزقازيق ، 2006/2005 .
11. معتوق ، سهير محمود ، النظريات والسياسات النقدية ، الدار المصرية اللبنانية ، القاهرة ،
12. النجار ، عبد الهادي ، مبادئ الإقتصاد المالي ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، 1987 .
13. بشور ، عصام ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الخامسة ، جامعة دمشق ، 1995 .
14. المحجوب ، رفعت ، المالية العامة ، الكتاب الثاني ، الإيرادات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1971 .
15. عبد الخالق ، أسامة ، على ، الضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحدث التعديلات ، دراسات في الفكر المحاسبي الضريبي ، القاهرة ، 2005/2004 .
16. عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي .
17. حجازي - المرسي السيد ، ضرائب الدخل والثروة والإنفاق في لبنان - الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، 2002 .
18. حجازي ، المرسي السيد ، النظم الضريبية بين النظرية التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 .

19. طاهر ، أسعد احمد ، ضريبة المبيعات في الميزان ، الجزء الثاني تطبيق المرحلة الثانية والثالثة (تاجر الجملة والتجزئة) بدون ، 2001 .
20. المهائني ، محمد خالد ، د. الجشي خالد الخطيب ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، 2000.
21. السيوفي ، قحطان ، السياسة المالية في سوريا ، منشورات وزارة الثقافة ، الهيئة العامة للكتاب ، دمشق ، 2008 .
22. جورج أبو غربية ، ملحق القانون اللبناني ، والمراسم التطبيقية للضريبة ، ترجمة سعادة كامل مجيد ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان ، 2002 .
23. عبد المالك ، الأخرس ، الحسابات القومية ، دار طلاس ، دمشق ، 1988 .
24. العلي ، صالح حميد ، توزيع الدخل القومي في الاقتصاد الإسلامي ، النظم الاقتصادية المعاصرة ، رسالة دكتوراه ، دار اليمامة ، بيروت ، 2001 .
25. الفارس ، عبد الرزاق ، الفقر وتوزيع الدخل في الوطن العربي ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، 2001 .
26. ابريل ليام ، مايكل كبين ، وجين بودلين ، وفيكتوريا سورز ، الضريبة على القيمة المضافة العصرية ، كتاب صادر عن صندوق النقد الدولي ، وزارة المالية ، كتاب غير منشور ، 2001 . ترجمة سلمى الحافظ ، وإياد الحسن ، ومنذرونوس ، وأحمد قاسم ، 2007 .
27. دويدار ، محمد حامد ، دراسات في الاقتصاد المالي ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، 1993 .
28. دويدار ، محمد حامد ، مبادئ الاقتصاد السياسي ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، الطبعة الرابعة ، 1982 .
29. ماركس ، أصل رأس المال ، مترجم عن الروسية ، موسكو ، دار التقدم ، 1983 .
30. ماركس ، رأس المال ، مترجم عن الروسية ، دار التقدم ، 1983 .
31. ماركس ، الأجور والأسعار والأرباح ، مترجم عن الروسية ، دار التقدم ، 1983 .
32. العوضي ، رفعت ، نظرية التوزيع ، القاهرة ، 1995 .
33. عز ، أحمد ماهر ، التشريع الضريبي المصري ، الكتاب الأول ، ضرائب الدخل ، بدون ، 2006/2005.
34. الحمش ، منير ، الإصلاح الاقتصادي بين أوهم الليبرالية الاقتصادية الجديدة وحق الشعوب بالحياة ، دمشق ، دار الرضا ، 2003 .
35. شينيري وآخرون ، البناء وإعادة توزيع الدخل ، ترجمة صلاح الدين برمدا ، دمشق ، وزارة الثقافة ، 1988 .
36. جمال الدين موسى ، أحمد ، التشريع الضريبي المصري ، رئيس جامعة المنصورة ، وزير التربية والتعليم المصري السابق ، جامعة المنصورة ، 1996

الرسائل الجامعية :

1. رجال ، عبد ، الحلیم ، الإتجاهات الجديدة في السياسة المالية السورية 2005 -2010، رسالة دكتوراه ، 2012
2. القباني ، غسان فوزي ،نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سوريا، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1983 .
3. الهدیوة ، ندى ، الضريبة على القيمة المضافة ، الآثار الاقتصادية والاجتماعية ، رسالة دكتوراه ، بإشراف الدكتور ألیاس نجمة ، جامعة دمشق ، 2013 .
4. محمد المهدي ، عبد الهادي مقل ، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصادات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، طنطا ، 1988 .
5. الحوراني، منار عمر، الإتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق ، وإمكانية تطبيقها في سوريا ، إشراف الدكتور محمد خالد المهاني ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق ، 1998.
6. رجال ، عبد الحلیم ، الإتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري ، رسالة ماجستير، إشراف الدكتور إلياس نجمة ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق ، 2009.
7. ونوس، منذريوسف ، توزيع وإعادة توزيع الدخل القومي ،رسالة ماجستير، بإشراف الدكتور رسلان خضور ، جامعة دمشق ، 2010/2011 .
8. يوسف ، أسماعيل شويكار، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، القاهرة ، 2003 .

الدراسات والأبحاث :

- د. ألياس نجمة :

محاضرة بعنوان السياسة المالية في سورية ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية 2003/9/23 .

دراسة تحليلية للموازنة العامة للدولة لعام 2011 دمشق 2010/10/24 .

1. السياسات المالية في سوريا ،مجلة الاقتصادية الالكترونية ، العدد 116 ، 2003 .
 2. السياسات المالية في البلدان النامية ، مجلة عالم المعرفة ، العدد 114 ، 1971 .
 3. ثلاثية الضرائب ، جريدة الاقتصادية ، شباط ، 2008 .
 4. حوار يقدم الرأي والرأي الآخر، الإصلاح المالي ، صحيفة تشرين ، دمشق ، 8 آب ، 2007.
 5. سياسات الدعم ، عالم المال ، العدد 254 ، 2008/2/17 .
 6. النظام الضريبي السوري ، هل أصبح أكثر استقراراً ، عالم المال ، العدد ، 2006/1/2
 7. د. جليلاتي ، محمد ، محاضرة بعنوان : النظام الضريبي السوري واتجاهات اصلاحه ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثالثة عشر ، * 2000 /2/29 .
 8. رسم الإنفاق الإستهلاكي بين النص و التطبيق ،مجلة عالم المال ، العدد 8 تموز ، 2007 .
- عكام ، محمد خير، التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وأهمية تطبيقها في سوريا ، مجلة المحامون ، نقابة المحامون دمشق .
 - الحسين ، محمد ، مجلة النور العدد 366 ، 2008/11/19 .
 - مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية تاريخ 2008/8/19.
 - لوسي ، حبيقة ، ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف ، مجلة المقاول ، العدد 60 ، لبنان ، 2000 .
 - رافي ، رسول حربي ، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة ، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي ، بيت الحكمة ، 1999.
 - عبد الناصر، محمد حسين ، وقع الضريبة العامة على المبيعات على التجارة الخارجية لمصر في ظل تحرير التجارة العالمية ، بحث منشور في مجلة البحوث والدراسات القانونية ، جامعة المنصورة عدد 119 إبريل 1996

- الشافعي ، جلال عبد الحكيم ، أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكانية تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر، بحث مقدم في المؤتمر الضريبي السابع ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، شباط ، 1995.
- مجلة البحوث المالية ، وزارة المالية في مصر ، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية ، الإدارة العامة للبحوث المالية ، المجلد الثاني ، 2008 .
- فضلية ، عابد ، آلية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 2010.
- الحريري ، محمد خالد ، د أبا زيد ، ثناء ، نادية خالد نعمان ثابت ، مفهوم ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سوريا ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية (المجلد 28) العدد (1) 2006 .
- أ . عفاف ، عباس ، معاملة السلع الرأسمالية ضريبياً في مختلف بلدان العالم ، 2000/7/22 ، دليل ابحاث وحدة البحوث المقارنة عن الفترة من 2001/1996.
- القاضي ، حسين ، سوء توزيع الثروة ، ندوة الثلاثاء الإقتصادي الثانية والعشرون ، 2009/2/10 .
- جيرارد دوشيين ود ، أسامة نجوم ، نشرة إتجاهات الإقتصاد السوري ، العدد الأول ، الإصدار الثالث ، كانون الأول 2008، من نشاطات (مشروع التحديث المؤسستي والقطاعي) .ISMF.
- الأستاذ ، ربيع بصر ، الفقر في سوريا ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية ، جمعية العلوم الاقتصادية والاجتماعية ، دمشق 2011/5/3.
- د.علي ديب، سنان، الانعكاسات الاجتماعية للسياسات الاقتصادية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية، دمشق، 2011/5/10.
- جريدة العالم اليوم مصر 1999/9/15.
- المحامي نذير سنان ، الضريبة على القيمة المضافة ، جريدة الإقتصادية ، العدد 432 .
- د . يوسف ، شويكار ، اسماعيل ، الضريبة العامة على المبيعات خطوة على الطريق الصحيح لتحرير الإقتصاد المصري ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الخامس المنعقد في جامعة عين شمس ، الضريبة العامة على المبيعات بين التشريع والتطبيق ، 1991.
- ناجي التوني ، تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية ، ملخص وقائع ورشة عمل ،مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، المعهد العربي للتخطيط ، الكويت ، 2000/12/11.

- آليات إعادة توزيع الدعم وإيصاله الى المستهدفين ، معهد التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية بالتعاون مع الهيئة الألمانية للتعاون التقني (GTZ) ، ومعهد التخطيط القومي بالقاهرة ، ورشة عمل ، دمشق ، 2008 .
- د. خضور ، رسلان ، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الإقتصادي ، ندوة الثلاثاء الاقتصادية 2009/5/12 .
- بشار المنير، مرسوم الاستثمار الجديد .. يؤسس لمرحلة جديدة..؟ جريدة النور، دمشق ، 2007/ 2/ 7
- جريدة قاسيون واقع النمو الاقتصادي وتوزيع الدخل القومي ، قدرتي جميل 2011/10/6 .

التقارير :

- التقرير الوطني الإستراتيجي الأول لمشروع سوريا 2025 - محور الإقتصاد والإنتاجية - مسح المسارات الإقتصادية الكلية وتحليل اتجاهاتها الأساسية في سورية 1970 -2005 المشاهد المستقبلية ، منشورات سوريا .
- تقارير صندوق النقد الدولي عن الإقتصاد السوري .
- تقرير خبراء صندوق النقد الدولي حول مشاورات المادة الرابعة لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية 2010/2/12 .
- التقرير الاقتصادي العربي الموحد 2010 .
- تقرير التنافسية العالمي للعام 2010 .
- تقرير لصحيفة الوفد تاريخ 3 يونيو 2008 .

الدوريات والقوانين :

- المجموعة الإحصائية للأعوام 2000-2010 .
- النشرات الربعية لمصرف سورية المركزي لسنوات الدراسة .
- قوانين الضرائب السورية .
- قانون الضريبة على الدخل رقم 24/2003 .
- القانون رقم 25/2003 .
- المرسوم التشريعي رقم 11/ تاريخ 14/2/2004 .
- المرسوم التشريعي رقم 41/ تاريخ 26/12/2005 .

- القانون رقم 21/ لعام 2005 .
- المراسيم التشريعية رقم 67، 80، 44، لعام 2005 . المراسيم التشريعية رقم : 51 ، 52 ، 53 ، 56 ، 49 ، 9 ، 38 ، لعام 2006 .
- المراسيم التشريعية رقم 61/ تاريخ 2007/10/1 .
- 23/ تاريخ 2007/3/31 .
- 1/ لعام 2007 .
- 62 / تاريخ 2007 .
- المراسيم التشريعية رقم 54/ لعام 2008 .
- 31/ لعام 2008 .
- 54/ لعام 2009 .
- 40/ لعام 2010 .
- 43/ لعام 2010 .
- القانون رقم 91 للعام 2005 بشأن الضرائب على الدخل ، ولائحته التنفيذية في مصر .
- قوانين الضرائب المغربية .
- قانون الضريبة على القيمة المضافة في الجمهورية اللبنانية .
- المؤتمرات التي عقدت بخصوص الضريبة على القيمة المضافة :
- مؤتمر القيمة المضافة المنعقد في دمشق ، 8-9 / تشرين الأول / 2008 .
- وثيقة مؤتمر الحوار الدولي حول ضريبة القيمة المضافة ،
- روما (15 - 16 / مارس/ 2005)

المراجع الأجنبية :

1. Alan A . Tait ,Value Added Tax ,administrative and Policy Issues ,International Monetary, Fund ,Washington ,Dc,1991
2. Ernst & Young, VAT & Sales Taxes worldwide ,aguide to practice and procedures in 61 countries . Ernst & Young, INTERNATIONAL ,London ,1995.
3. Ernst & Young, International VAT , A guide to practice and procedares in 21 countries ,London ,1991 .
4. International , practice and problems , International Monetary Fund , Washington , Dc , 1988 .
5. Distribution of Incom , by Frank levy , The Concise Encyclopedia of Economics Library of Economics and Liberty .
6. Williamson . S .Macroeconomics 2ed edition 2004 .
7. John .M. Keynes.The general theory of employment , interest, and money .Macmillan and co. Itd, London , 1998 .
8. Stiglits ,J, The Role of Government in Economic Development. World Bank , 1997 .
9. Stiglits ,J, The Principals of Macroeconomics ,3ed edition ,Norton ,2002.
10. Due . John ,Tax policy and economic development , London , 1970 .

Papers and researches

- 1- Alain A, tait is the introduction of avolue – added inflationary finance & development jun 1981, Vol. 18
- 2- Alan A. Tait, Inflation and the foreign trade balance.
- 3- Taxing volue added, The OECD Eperience 1990, International UAT Monitor (Amsterdam) No.5.

جدول الأسعار الضريبية للضريبة على القيمة المضافة في أنحاء العالم

السعر في 1991	سعر الضريبة في بداية التطبيق	تاريخ تطبيق الضريبة	القطر
	40 ، 21 ، 13 ، 7	يناير 1992	الجزائر
30 ، 19 ، 14 ، 12 ، 7	30 ، 19 ، 14 ، 12 ، 7	ابريل 1986	المغرب
	40 ، 15 ، 10 ، 50	مايو 1991	مصر
29 ، 17 ، 6	29 ، 17 ، 6	يوليو 1988	تونس
22 ، 18 ، 5 ، 4 ، 2.1	25 ، 20 ، 13.6 ، 6.4	يناير 1968	فرنسا
20 ، 12 ، 8 ، 6 ، 1	10	يناير 1985	تركيا
33 ، 12 ، 6	33 ، 12 ، 6	يناير 1986	أسبانيا
25	11.1 ، 6.4 ، 2 ، 1	يناير 1969	السويد
18.5 ، 6	12 ، 4	يناير 1969	هولندا
12.5	10	مايو 1986	نيوزيلاندا
20 ، 11.11	20	يناير 1977	النرويج
23 ، 25 ، 19 ، 17 ، 6 ، 1	18 ، 14 ، 6	يناير 1971	روسيا
12.5	12.5	يوليو 1990	الباكستان
10	10	يناير 1988	الفلبين
	25 ، 15 ، 0	مايو 1994	فنزويلا
	17 ، 13 ، 6 ، 1	يناير 1994	الصين
	10	سبتمبر 1991	جنوب أفريقيا
17.5	10	أبريل 1973	المملكة المتحدة
17	15	يناير 1967	البرازيل
25 ، 16	16	يناير 1975	الرجنتين
14 ، 7	10 ، 5	يناير 1968	ألمانيا
36 ، 18 ، 8 ، 3	26 ، 18 ، 6	يناير 1987	اليونان
3 ، 6	3 ، 6	أبريل 1989	اليابان
38 ، 19 ، 9 ، 4	18 ، 12 ، 6	يناير 1973	أيطاليا
7	7	يناير 1991	كندا
18	20 ، 8	مارس 1975	شيلي
22	10	يوليو 1967	الدانمارك
17	17	أكتوبر 1990	فنلندا
	25 ، 12 ، 3	أكتوبر 1993	سنغافورا
	10 ، 6.1 ، 5	يوليو 1993	بولندا
	10 ، 12 ، 6	يناير 1993	سلوفاكيا

	18	يناير 1992	لاتافيا
30 ، 17 ، 8	30 ، 16 ، 8	يناير 1986	البرتغال
32 ، 20 ، 10	16 ، 8	يناير 1973	النمسا
25 ، 19 ، 17 ، 6 ، 1	18 ، 14 ، 6	يناير 1971	بلجيكا
10	10	أبريل 1985	أندونيسيا
10 ، 3.5 ، 2	10	يوليو 1977	كوريا الجنوبية
6	6	يناير 1983	الدومنيكان
	15 ، 0	سبتمبر 1992	السلفادور
6	10 ، 4	يوليو 1970	إكوادور

Alan A . Tait ,Value Added Tax ,administrative and Policy Issues,
International Monetary, Fund ,Washington ,Dc,1991

جدول يوضح مهن المبيعات في المرسوم 61 / 2004 وتعديلاته بالمراسيم اللاحقة :

بنسبة 15% لمرة واحدة عند تسجيل واقعة السيارة المستوردة لأول مرة ، ثم عدل بالمرسوم 41/للعام 2005 وأصبح : السيارات التي لا تزيد سعة أسطوانتها عن 1600 سم مكعب بنسبة 30% السيارات السياحية التي تزيد سعة أسطوانتها عن 1600 سم مكعب بنسبة 40% وتم التعديل بموجب المرسوم 31 للعام 2009 حيث تم خفض رسم الإنفاق الإستهلاكي الي 50% بالنسبة للأجزاء والمكونات المصنعة محلياً من قبل مصانع السيارات وذلك لمدة ست سنوات من تاريخ صدور المرسوم .	شراء السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) عند تسجيل واقعة الشراء لأول مرة لدى دوائر النقل
10% على الدمغة مع تعديل طريقة الإستفتاء	الذهب
15% تقوم لجنة مشرفة بالوسم ، وتحسب الضريبة في كل مرة يتم فيها الوسم .	الذهب المرصع بالؤلؤ والأحجار الكريمة والألماس الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة ، ، أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة
بنسبة 15 %	أجهزة الفيديو، المدافئ الكهربائية، وحدات التكييف ، المكيفات ، أجهزة تسخين المياه .
بنسبة 15%	السجاد المستورد ، مصنوعات الكريستال والثريات ، وأجهزة عرض الصور ، وعرض السينما، وآلات التصوير التي تزيد قيمتها عن 1000 ليرة سورية ، ماعدا التصوير الشعاعي . أسلحة الصيد والرماية
10%	المشروبات الكحولية المستوردة ، الرخام والمرمر الخالص وأضيف الغرانيت
10%	المشروبات الغازية

المواد المضافة الى قائمة المواد الخاضعة لرسم الإنفاق الإستهلاكي

2%	الشاي والمتمة بأنواعها
33% عدلت بالمرسوم 41/للعام 2005 الى 15% وتم عدلت بالمرسوم 23/للعام 2011 الى 7%	زيوت نباتية وسمون محلية ومستوردة بدلاً من الضميمة على الزيوت
10% عدلت بالمرسوم 23/للعام 2011 الى 8%	سمون حيوانية وزبدة حيوانية محلية ومستوردة
5% وعدل بالمرسوم 23/للعام 2011 الى 3%	البن
5%	روح البن ونسكافيه
10%	البهارات والتوابل
10%	الفطر
5% وعدلت لاحقاً وألغيت على معامل الشوكولا المحلية	الشوكولا والمحضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو
5%	عجينة ومسحوق الكاكاو
10%	أجهزة التلفاز وآلات التسجيل الصوتي
20%	الأجهزة اللاسلكية اللاقطة والمرسلة وقطعها
1400 لكل طن	الإسمنت بأنواعه العادي والدوكمه
4% وعدل بالمرسوم 23/للعام 2011 الى 3%	السكر
5%	الملح بدل من رسم سابق
5%	اللوز
5%	عصائر الفواكه والخضار وخلاتط العصائر عدا المنكهات الصناعية
15%	أفلام تصوير فوتوغرافي
15%	مستحضرات التجميل
1.5%	جميع المواد المستوردة ماعدا المواد الأولية اللازمة للصناعة الخاضعة لرسم جمركي
1%	والمواد سابقة الذكر

المصدر : المرسوم 61 للعام 2004 وتعديلاته.

ويستحق رسم الإنفاق الإستهلاكي المتعلق بمهن الخدمات، بحيث يستوفى الرسم عند تقديم الخدمة ويضاف على الفاتورة بنسبة من البدل فيما يتعلق بالخدمات المحددة في الجدول الآتي:

الجدول يوضح مهن الخدمات الواردة في المرسوم 61 / 2004 وتعديلاته بالمراسيم اللاحقة

خدمات المبيت في الفنادق والأندية والمطاعم والمشروبات والحفلات من الدرجة الأولى والممتازة والخدمات المأجورة الأخرى . خدمات المبيت الدرجة الدولية والممتازة خدمات طعام الدرجة الأولى والممتازة	نسبة واحدة 10% مع إضافة فنادق ومطاعم من الدرجة الثانية
خدمات الملاهي من جميع الدرجات	نسبة 30%
تذاكر السفر بالطائرة الى خارج الجمهورية العربية السورية	بنسبة 3% على جميع التذاكر السياحية
خدمات مدن الألعاب الكهربائية وما في حكمها	بنسبة 10%
- أجور مكالمات الهاتف الخليوي عند تحصيلها	بنسبة 3%
- أجور مكالمات الهاتف الثابت عند تحصيلها	بنسبة 2%

المصدر: المرسوم 61 / 2004 وتعديلاته بالمراسيم اللاحقة.

**Ministry of Higher Education
Damascus University
Faculty of Commerce and Economics
Department Economics**



The Effect Of Value Added Tax In The Return Of Distribution Of National Income

Syria (Example)

**Adissertation Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements of
The Master Degree in Economics**

Prepared by

Jamal shehab aldin

Supervisor

D. Mahmoud Zamboua

2015-2014