

دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

Study of the possibility for the imposition of value added tax in Syria

رسالة أعدت لنيل درجة ماجستير التأهيل والتخصص في إدارة الأعمال

(MBA – توجّه إدارة مالية)

إعداد الطالبة: ميساء أحمد مبير

إشراف الدكتورة: منال الموصلي

كلمة الشكر

الشكر لله من قبل ومن بعد على ما أعطانا من نعيم .
أبدأ شكري لكل من أعانني على إتمام هذه الرسالة وأسأل الله لهم حسن الثواب ...
وأخص بالشكر أستاذتي المشرفة الدكتورة منال موصلي ذات الصدر الرحب والتوجيهات الهادفة اللطيفة، التي أفادتني بتوجيهاتها حتى خلصت إلى هذا العمل المتواضع.
والشكر موصول إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة الكرام:
الدكتورة ثناء أبا زيد والدكتور ياسر كفا لتكريمهم بقبول مناقشة هذا البحث، وما أتوقع أن يقدموه من ملاحظات قيمة سترفع من مستوى العمل وتثريه.
كما أتقدم بالشكر إلى الكادر المتميز في المعهد العالي لإدارة الأعمال الذي قدم لي العلم وأوصلني لهذه الدرجة.
كما اقتضى واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بجزيل الشكر إلى زملائي في العمل وزملائي طلبة الدراسات العليا وإلى من كان له الأثر على مسيرتي العلمية .
وأخيراً أتقدم بالشكر لكل من أفادني بالمعلومات والبيانات اللازمة لإتمام رسالتي من وزارات و دوائر حكومية.

الإهداء

إلى كل قلب نبض بالخير، وإلى كل روح سعت إلى الجمال والحق

إلى من تعجز الكلمات عن وصفهم ...

إلى والدي الغاليان

إلى زوجي ورفيق دربي

إلى أبنائي الغاليين (ريان وميار)

إلى إخوتي الأعزاء

إلى أصدقائي المخلصين، إلى زملائي في العمل

إلى كل سوري .. أنهكته الحياة

أهدي بحثي وأسأل الله لسورية الخير والسلام

الباحثة

الملخص

هدف البحث إلى تقييم إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية كجزء من إصلاحات السياسة المالية الحكومية، واعتمد البحث على منهجية تحليلية كمية ونوعية، شملت: تحليل الهيكل الضريبي الحالي في سورية، تقدير وعاء الضريبة على القيمة المضافة باستخدام طريقتي الإنتاج والاستهلاك، وإجراء مقابلات شبه مهيكلة مع عينة مكونة من (10) من الخبراء في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب ومديريات المالية والمحاسبين القانونيين.

وكانت أبرزت النتائج التي توصل إليها البحث: ترجيح طريقة الاستهلاك القائمة على مبدأ الوجهة، نظراً لكفاءتها في التحصيل وتحفيز الاستثمار، وتمثلت أبرز الصعوبات في ضعف الكفاءة الإدارية، غياب قاعدة بيانات مركزية، غموض التشريعات، وانتشار اقتصاد الظل.

وفي ضوء النتائج التي توصل إليها البحث، تم اقتراح:

- اعتماد نموذج تطبيقي متكامل يشمل تطبيق معدل ضريبي منخفض في المرحلة الأولى، حد تسجيل مرتفع، نظام فوترة إلكترونية، وإعفاءات محددة للقطاعات الأساسية.
- ضرورة إصلاح النظام الإداري وتطوير البنية التقنية، وتحديث التشريعات الضريبية بما يواكب الأنشطة الاقتصادية الحديثة.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، طريقة الإنتاج، طريقة الاستهلاك، الجمهورية العربية السورية.

Abstract

This research aimed to assess the feasibility of implementing Value Added Tax (VAT) in Syria as part of government fiscal policy reforms. The research adopted a quantitative and qualitative analytical methodology, which included: analyzing the current tax structure in Syria, estimating the VAT base using the production and consumption methods, and conducting semi-structured interviews with a sample of (10) experts in the Ministry of Finance, the General Authority for Taxes, finance directorates, and certified public accountants.

The most prominent findings of the research were: favoring the consumption method based on the destination principle, due to its efficiency in collection and its ability to stimulate investment. The most prominent difficulties were: weak administrative efficiency, the absence of a central database, and weak legislation. Regarding the spread of the shadow economy

According to the research findings, it was suggested that:

- Adopting an integrated applied model that includes applying a low tax rate in the first stage, a high registration threshold, an electronic invoicing system, and specific exemptions for key sectors.
- The necessity of reforming the administrative system, developing the technical infrastructure, and updating tax legislation to keep pace with modern economic activities.

Keywords: Value Added Tax, Production Method, Consumption Method, Syrian Arab Republic.

فهرس المحتويات

المخلص.....	ث
الفصل الأول: الإطار العام للبحث.....	1
مقدمة:.....	1
1-1- مشكلة البحث:.....	2
1-2- أهمية البحث:.....	2
1-3- أهداف البحث:.....	3
1-4- منهج البحث:.....	3
1-5- حدود البحث:.....	4
الفصل الثاني: الضريبة على القيمة المضافة (الأسس النظرية وتجارب الدول العربية).....	5
مقدمة:.....	5
المبحث الأول: ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم النظرية).....	6
تمهيد:.....	6
2-1-1- نشأة ضريبة القيمة المضافة:.....	6
2-1-2- مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:.....	8
2-1-3- أهداف الضريبة على القيمة المضافة:.....	9
2-1-4- المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة:.....	10
المبحث الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة أنواعها ومزاياها وسلبياتها.....	13
تمهيد:.....	13
2-2-1- خصائص الضريبة على القيمة المضافة:.....	13
2-2-2- أنواع ضريبة القيمة المضافة:.....	15
2-2-3- مزايا الضريبة على القيمة المضافة:.....	19
2-2-4- سلبيات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:.....	20
المبحث الثالث: تجارب دول عربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.....	23
تمهيد:.....	23
2-3-1- تجارب الدول العربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:.....	23
2-3-2- الدروس المستفادة من تجارب الدول العربية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:.....	35

الفصل الثالث: الضريبة على القيمة المضافة كمدخل للإصلاح الضريبي: تحليل الدوافع، تصميم للآلية، وتشخيص للصعوبات في الحالة السورية.....	37
المقدمة:.....	37
المبحث الأول: ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية.....	38
3-1-1- إصلاح النظام الضريبي السوري:.....	38
3-1-2- تعويض النقص في الإيرادات الضريبية نتيجة الأزمة السورية:.....	52
3-1-3- الاستفادة من الآثار الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة:.....	55
المبحث الثاني: تصميم الضريبة على القيمة المضافة.....	57
3-2-1- أسلوب حساب ضريبة القيمة المضافة:.....	58
3-2-2- الأدوات والأنظمة التي تصاحب فرض الضريبة على القيمة المضافة:.....	64
3-2-3- تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة في سورية:.....	69
3-2-4- سعر الضريبة على القيمة المضافة:.....	77
3-2-5- حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة: الاعتبارات الاقتصادية والإدارية:.....	82
3-2-6- نموذج مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:.....	84
3-2-7- تقييم أثر الضريبة على القيمة المضافة المالي والاجتماعي:.....	85
المبحث الثالث: التحليل النوعي حول صعوبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية.....	89
تمهيد:.....	89
3-3-1- توزيع أفراد عينة المقابلات بحسب الخصائص الديموغرافية:.....	90
3-3-2- التحليل النوعي للمقابلات:.....	91
النتائج والتوصيات.....	100
3-4-1- النتائج:.....	100
3-4-2- التوصيات:.....	101
المراجع:.....	103
المحلق رقم (1).....	109
دليل المقابلة النوعية.....	109

قائمة الجداول

- الجدول (1-2) الفرق بين معادلتين احتساب الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك 18
- الجدول (2-2) نسبة الإيرادات الضريبية المقدرة (ضريبة القيمة المضافة + الانتقائية) من الناتج المحلي الإجمالي في الإمارات. 29
- الجدول (3-2) نسبة الضرائب إلى الإيرادات في الإمارات (2017-2024) 30
- الجدول (4-2) الناتج المحلي الإجمالي ونسب النمو الاقتصادي اللبناني بعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة (2003-2008) 32
- الجدول (1-3): تطور الرسوم الجمركية في سورية بين 2010 و 2025..... 41
- الجدول (2-3) نسب نمو الضرائب المباشرة (الدخل - الرواتب والأجور - الممتلكات) في سورية بالأسعار الجارية خلال الفترة 2016-2020 (ملايين الليرات السورية) 42
- الجدول (3-3) نسب نمو القيمة الحقيقية لضرائب المباشرة (الدخل - الرواتب والأجور) خلال الفترة 2016-2020 (ملايين الليرات السورية) 44
- الجدول (4-3) نسب نمو الضرائب غير المباشرة في سورية بالأسعار الجارية خلال الفترة 2016-2020 (ملايين الليرات السورية) 45
- الجدول (5-3) نسب نمو القيمة الحقيقية لضرائب (السلع والخدمات، ضرائب التجارة الخارجية) للفترة 2016-2020 (ملايين الليرات السورية) 46
- الجدول (6-3) حساب مؤشرات الأداء الضريبي في سورية للفترة (2016-2020) (بالأسعار الجارية (ملايين الليرات السورية) 48
- الجدول (7-3) تطور الإيرادات الضريبية المقدرة بالأسعار الجارية منسوبة للإيرادات العامة خلال الفترة 2011-2021 53
- الجدول (8-3) تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الخصم المباشر 59
- الجدول (9-3) الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الخصم غير المباشر (الاقتتان الضريبي) 61
- الجدول (10-3) المقارنة بين أسلوب الخصم في احتساب ضريبة القيمة المضافة 62
- الجدول (11-3) تحديد ضريبة القيمة المضافة باستخدام طريقة الجمع 63
- الجدول (12-3) تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة بطريقة الإنتاج بملايين الليرات السورية 72
- الجدول (13-3) طريقة الاستهلاك في تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في سورية بملايين الليرات السورية 75
- الجدول (14-3) تقديرات إيرادات ضريبة القيمة المضافة في سورية 79
- الجدول (15-3) سعر ضريبة القيمة المضافة وإيراداتها كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي 79

- الجدول (3-16) مقارنة السيناريوهات الثلاثة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية..... 81
- الجدول (3-17) يوضح معدلات الضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول العربية..... 82
- الجدول (3-18) توزيع عينة المقابلات (10) مشاركاً..... 90
- الجدول (3-19): تفرغ إجابات المشاركين حسب محاور المقابلة النوعية..... 92
- الجدول (3-20): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور الصعوبات الإدارية والتنظيمية..... 93
- الجدول (3-21): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور البنية التقنية والرقمية..... 94
- الجدول (3-22): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور التشريعات الضريبية..... 95
- الجدول (3-23): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور مكافحة التهرب الضريبي..... 97
- الجدول (3-24): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور التوصيات والرؤية المستقبلية..... 98

قائمة الأشكال

الشكل (1-2) نسبة الدول حسب الإقليم التي تطبق ضريبة القيمة المضافة.....7

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

مقدمة:

تعد الضرائب إحدى الركائز الأساسية للسياسة المالية للدولة، لا تقتصر أهميتها على كونها مصدراً للإيرادات العامة، بل تمتد إلى دورها الفعال في تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية من خلال إعادة توزيع الدخل، كما تصنف الضرائب حسب العبء الضريبي إلى فئتين رئيسيتين: الضرائب المباشرة، التي من أبرزها الضرائب المفروضة على الدخل، والضرائب غير المباشرة، والتي تعد الضريبة على القيمة المضافة (Value Add Tax) من أبرز أمثلتها ويرمز لها (VAT). وقد أظهرت الضريبة على القيمة المضافة كفاءة مالية ملحوظة في توليد إيرادات كبيرة، حيث اتجهت العديد من الدول العربية إلى تبني هذه الضريبة استجابة للاختلالات في الموازنات العامة، مما يعكس الحاجة لتنويع مصادر الإيرادات بعيداً عن الموارد التقليدية، كما يأتي هذا الاتجاه متوافقاً مع سعي تلك الدول لتحديث أنظمتها الضريبية بما يتلاءم مع متطلبات الإصلاح الاقتصادي في السياق العالمي المعاصر.

حيث تتميز الضريبة على القيمة المضافة بكونها تُفرض في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإمداد، وليس فقط عند نقطة البيع النهائية، مما يمنحها طابعاً أكثر فعالية في التحصيل.

ويأتي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في إطار سياسات الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي، حيث أصبح اعتماد هذا النوع من الضرائب مؤشراً على نضج البنية الاقتصادية وتقدمها، كما أصبحت أداة لا غنى عنها في المعاملات الاقتصادية الدولية. وتطبيقها على السلع غير الأساسية له دور كبير في تعزيز الإيرادات الضريبية، وهو ما ينعكس إيجاباً على الإيرادات العامة للدولة ويسهم في التخفيف من حدة العجز المالي، وإن افتقاد البلاد لهذه الضريبة المهمة يجعل تطبيقها للاستفادة من مزاياها بحاجة لتدخل تشريعي متكامل، إلى جانب بناء قدرات إدارية وفنية متطورة.

وبالتالي جاء هذا البحث لتحليله وإيضاحه وبيان ميزات الضريبة على القيمة المضافة في ضوء نية الحكومة السورية بتطبيقها مستقبلاً.

1-1 - مشكلة البحث:

في ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها سورية، وتراجع فعالية الأدوات الضريبية التقليدية مثل الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي وضريبة الرواتب والأجور و...، برزت الحاجة إلى إعادة هيكلة النظام الضريبي بما يتماشى مع متطلبات الاندماج في الاقتصاد العالمي، وتحقيق الاستدامة المالية. وتُعد الضريبة على القيمة المضافة من أبرز البدائل المطروحة، نظرًا لقدرتها على تعبئة الإيرادات العامة بشكل أكثر كفاءة واستقراراً.

وانطلاقاً من أن الإدارة الضريبية في سورية تدرس إمكانية اعتماد الضريبة على القيمة المضافة كحاجة ضرورية للاندماج في الاقتصاد العالمي، ولتعويض العجز في الموازنة حيث تعتمد الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي التي أصبحت قليلة الأهمية في الظروف الراهنة.

بالتالي جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيس التالي:

ما هي إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية؟

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما النموذج الأمثل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ؟
- ما هي ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ؟
- ما هو الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة في سورية؟
- ما هي السيناريوهات المحتملة لتحديد سعر الضريبة على القيمة المضافة في سورية؟
- ما هي صعوبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ؟

1-2 - أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في محاولة معالجة مشكلة ضعف التحصيل الضريبي في سورية، ويُقدّم مقترحات عملية لتطوير النظام الضريبي بما يُعزز من موارد الخزينة العامة، من خلال تسليط الضوء على إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كأداة مالية بديلة تُسهم في تقليص العجز المالي والانخراط في الاقتصاد العالمي، وتقديم توصيات قابلة للتنفيذ لمتخذي القرار حول كيفية تجاوز العقبات التشريعية والإدارية المرتبطة بتطبيق الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة المناسب.

1-3- أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي يتمثل بتحديد امكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ويكون ذلك من خلال مايلي:

- تصميم نموذج مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بما يشمل مراحل فرضها، وكيفية تحصيلها ضمن سلاسل الإنتاج والتوزيع وتقديم الخدمات.
- تحليل ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية من خلال تحليل النظام الضريبي وتحليل الآثار الاقتصادية التي يمكن الاستفادة منها في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .
- تحديد الوعاء الضريبي المناسب في سورية، من خلال دراسة القطاعات الاقتصادية القابلة للخضوع لهذه الضريبة.
- دراسة وبناء سيناريوهات متعددة لأسعار الضريبة على القيمة المضافة للسياق السوري ومحاكاة الآثار الاقتصادية والاجتماعية لكل سيناريو .
- تحليل الصعوبات أمام تطبيق الضريبة، سواء كانت تشريعية، إدارية، أو اقتصادية، واقتراح سبل معالجتها.

1-4- منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يُستخدم لتوصيف وتحليل الضريبة على القيمة المضافة من حيث المفهوم، النشأة، وآلية التطبيق، ومن ثم تحليل البيانات الرسمية المتاحة من الجهات العامة ذات الصلة في سورية.

كما يستعين البحث بـ المنهج المقارن، من خلال دراسة تجارب عدد من الدول النامية والمتقدمة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بهدف استخلاص النماذج التنظيمية الناجحة، وتحديد الخصائص الفنية التي يمكن مواءمتها مع البيئة الاقتصادية السورية.

ولتعزيز الجانب التطبيقي، تم إدراج منهج البحث النوعي من خلال إجراء مقابلات شبه مهيكلة مع عدد من المعنيين في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم، بهدف استكشاف الصعوبات الفعلية التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، وتحليل وجهات نظر الخبراء حول جاهزية البيئة التشريعية والإدارية والتقنية، ومدى تقبل المجتمع الضريبي لهذا النوع من الضرائب.

1-5- حدود البحث:

- الحدود الزمانية:** نظراً لصعوبة الحصول على بيانات مالية حديثة مفصلة منشورة، اعتمدت الدراسة على:
- البيانات الإحصائية المتوفرة من مصرف سورية المركزي للأعوام 2016 وحتى 2020 .
 - البيانات الإحصائية المتوفرة من وزارة المالية للأعوام 2011 وحتى 2021.
 - البيانات الإحصائية المتوفرة من المكتب المركزي للإحصاء(المجموعة الإحصائية لعام 2020) .
- الحدود المكانية:** الجمهورية العربية السورية.

الفصل الثاني: الضريبة على القيمة المضافة (الأسس النظرية وتجارب الدول العربية)

مقدمة:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أبرز أدوات السياسة المالية الحديثة التي اعتمدتها العديد من الدول بهدف تعزيز الإيرادات العامة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي. ونظراً لأهميتها المتزايدة في النظم الضريبية المعاصرة، فإن الإطار النظري لهذا البحث يسعى إلى تقديم معالجة علمية متكاملة لمفهوم هذه الضريبة، ونشأتها، وأهدافها، ومبادئها، إلى جانب خصائصها وأنواعها، وما يرتبط بها من مزايا وسلبات. ويكتسب هذا الفصل أهميته من كونه يُشكّل الأساس المفاهيمي الذي يُبنى عليه التحليل التطبيقي لاحقاً، حيث يتم التطرق إلى الخلفية التاريخية للضريبة على القيمة المضافة، وأسباب ظهورها في السياقات الاقتصادية المختلفة، والنتائج المترتبة على تطبيقها، كما يُسلّط الضوء على الخصائص الفنية لهذه الضريبة، وأنواعها المتعددة، وما تنطوي عليه من آثار اقتصادية واجتماعية، سواء كانت إيجابية أو سلبية. وفي سياق مقارن، يتناول الفصل تجارب عدد من الدول العربية التي سبقت في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بهدف استخلاص الدروس التي يمكن أن تُفيد في تقييم إمكانية تطبيقها في سورية. ويُسهم هذا العرض النظري في بناء قاعدة معرفية تُساعد في فهم أبعاد الضريبة، وتُمهّد للمعالجة التحليلية في الفصول التالية من الدراسة.

المبحث الأول: ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم النظرية)

تمهيد:

تُشتق أسماء الضرائب من طبيعة الوعاء الضريبي الذي تطبق عليه، فتطبق ضريبة الدخل على الدخل كالأجور، والإيرادات، والأرباح، بينما تُطبق الضريبة العقارية على العقارات المبنية أو الأراضي، وتأتي تسمية الضريبة على القيمة المضافة من طبيعة الوعاء الضريبي، حيث تطبق على القيمة التي تُضاف على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلع أو الخدمات داخل المنشآت، أي أنها تُطبق على الفرق بين تكلفة المدخلات وسعر المخرجات. وتُعتبر هذه الضريبة من أهم الأدوات الحديثة للجباية التي تحقق التوازن المالي وتعزز من كفاءة النظام الضريبي.

2-1-1- نشأة ضريبة القيمة المضافة:

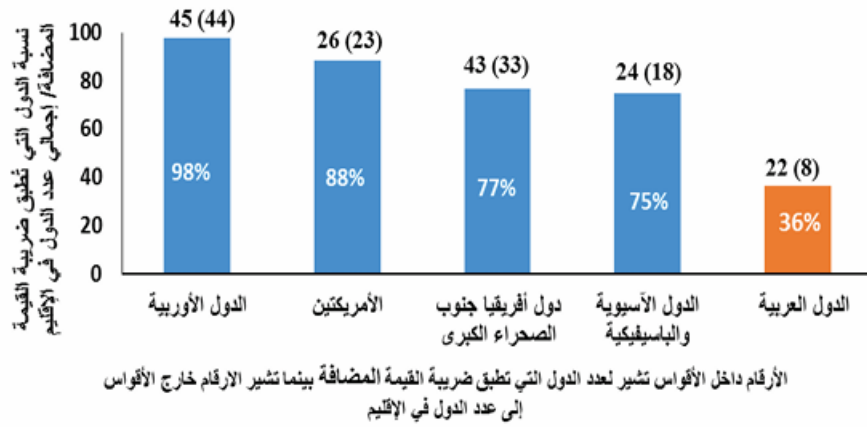
تُعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب الحديثة نسبياً، وقد نشأت كحل لمشكلة الضرائب المتراكمة الناتجة عن تطبيق الضريبة على إجمالي رقم الأعمال، والتي كانت تُفرض في ألمانيا في مطلع القرن العشرين. ويُعزى أول تصور لهذه الضريبة إلى رجل الأعمال الألماني "كارل سيمنز" عام 1918، الذي اقترح ما يُعرف بـ "الضريبة المهدبة على رقم الأعمال" كبديل أكثر عدالة وكفاءة (شريف، 2023؛ عبد الحميد، 2019).

وفي الولايات المتحدة، ناقش الاقتصادي "توماس آدمز" خلال الفترة 1910-1920 مفهوم "القيمة المضافة" كمدخل لتطوير النظام الضريبي، واقترح في عام 1921 آلية لخصم الضريبة المدفوعة على المدخلات من الضريبة المفروضة على المخرجات، بهدف الحد من ظاهرة "الضريبة على الضريبة" وتحفيز المنشآت غير المتكاملة رأسياً.

وقد شهدت فرنسا أول تطبيق عملي للضريبة على القيمة المضافة عام 1954، في إطار جهودها لإعادة بناء اقتصادها بعد الحرب العالمية الثانية، حيث تبنّى نائب مدير الإدارة الضريبية آنذاك "موريس لوريه" هذا النظام، ويُعرف اليوم بلقب "أب ضريبة القيمة المضافة" (Alastair, 2018). وقد بدأ التطبيق على المشروعات الصناعية الكبرى، ثم توسّع تدريجياً ليشمل مختلف القطاعات الاقتصادية (شريف، 2023؛ الطاهر، 2020).

لاحقاً، اعتمدت دول السوق الأوروبية المشتركة هذا النظام، فطبّقته الدنمارك عام 1967، وألمانيا الاتحادية عام 1968، وبلجيكا عام 1971، ثم تبعتها إيرلندا وإيطاليا عام 1972، وإنجلترا عام 1973 (OECD, 2019) كما بدأت الدول الإفريقية الناطقة بالفرنسية، مثل ساحل العاج، في تطبيق الضريبة منذ بداية الستينات، وتسارع انتشارها عالمياً منذ عقد الثمانينات، لتصبح اليوم من أكثر أنواع الضرائب استخداماً في كل من الدول المتقدمة والنامية (IMF, 2021؛ الطاهر، 2020).

تُعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب التي شهدت انتشاراً واسعاً في العالم العربي خلال العقود الأخيرة، حيث كانت المغرب من أوائل الدول العربية التي بادرت بتطبيقها عام 1986، تلتها تونس في عام 1988، ثم مصر عام 1990، والجزائر عام 1992، وموريتانيا عام 1995، والأردن عام 2001، وأخيراً لبنان عام 2002. وقد جاء هذا التوجه في إطار سعي هذه الدول إلى تحديث أنظمتها الضريبية، وتعزيز مواردها المالية، ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية (فضلية، 2010). ويظهر الشكل (1-2) عدد الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة حتى عام 2005 والذي يظهر تباطؤ انتشارها في الدول العربية مقارنة بباقي الدول.



الشكل (1-2) نسبة الدول حسب الإقليم التي تطبق ضريبة القيمة المضافة

المصدر: (موعش وآخرون، 2017).

وفي المجال العالمي، شهدت الضريبة على القيمة المضافة توسعاً ملحوظاً خلال العقود الثلاثة الماضية، حيث اعتمدتها كل من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ليصل عدد الدول التي تطبق هذا النوع من الضرائب إلى أكثر من 170 دولة حتى الوقت الراهن، بما يشمل جميع دول الاتحاد الأوروبي ويُعزى هذا الانتشار الواسع إلى قدرة الضريبة على تحقيق إيرادات مستقرة، وتوفير آلية تحصيل فعالة تتماشى مع متطلبات الاقتصاد الحديث (الهنداوي، 2023).

2-1-2- مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:

تُعرف الضريبة بأنها فريضة مالية تُقتطع من المكلف بصورة إلزامية ونهائية دون تقديم مقابل خاص، وتُفرض من قبل الدولة بهدف تغطية التكاليف العامة وتحقيق المصلحة العامة (حمائل، 2023).

أما القيمة المضافة، فهي تمثل الإضافات التي يحققها العمل الإنساني-سواء كان عضلياً أو فكرياً أو علمياً أو تنظيمياً إلى قيمة المدخلات السلعية والمادية، وتتعاكس هذه الإضافات في صورة أرباح وأجور ورواتب ومكافآت وحوافز وأقساط تأمين وغيرها من تعويضات العمل، مما يجعلها تعبيراً عن مساهمة الإنسان في العملية الإنتاجية، سواء كانت سلعة أو خدمة (شهاب الدين، 2015).

من الناحية الاقتصادية، تُعرف القيمة المضافة بأنها الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات في العملية الإنتاجية، بينما يُقصد بها ضريبياً الفرق بين قيمة المبيعات وقيمة المشتريات (FasterCapital, 2024).

أما الضريبة على القيمة المضافة، فهي ضريبة تُفرض على الإنتاج في جميع مراحله، لكنها لا تُصيب سوى القيمة المضافة إلى قيمة الإنتاج. أي أنها تُطبق على الفرق بين السعر الذي تُباع به السلع والخدمات وبين تكاليف المدخلات الإنتاجية المستخدمة في إنتاجها، وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج (شريف، 2023).

وقد عرّفها البعض بأنها ضريبة غير مباشرة تُفرض عند كل عملية بيع وشراء للسلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، وفي كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وليس فقط في المرحلة النهائية. وهذا يعني أن الضريبة يمكن أن تُفرض على نفس السلعة بشكل مجزأ عبر مراحل إنتاجها، ويقوم المنتج أو البائع بتحويل عبء الضريبة إلى المشتري، حتى يتحملها المستهلك النهائي بالكامل (الشافعي، 2018).

كما تُعرف بأنها ضريبة تُطبق على جميع السلع والخدمات، بغض النظر عن مصدرها، ويتحمل عبئها المستهلك النهائي (عصيمي، 2018).

وتُعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تفرضها الدولة على الاستهلاك، وتمثل اقتطاعاً مالياً إلزامياً من دخل أو ثروة الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، يُدفع للدولة دون مقابل مباشر، بهدف تحقيق النفع العام (الفلكي، 2021).

وقد وُصفت أيضاً بأنها ضريبة عامة تُطبق على المنتجات والخدمات، وتُحقق العدالة في فرض الرسوم على المستهلك والمستورد طوال مراحل الإنتاج والتوزيع. وتمتاز بإمكانية الرقابة الداخلية في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة أو الخدمة، كما تعتمد آلياتها على التعويضات الحدودية ونظام الدفع بالتقسيط (هديوه، 2013).

ويُنظر إليها كذلك على أنها ضريبة تُفرض على الهامش الإجمالي في كل نقطة من عملية تصنيع وتوزيع وبيع السلعة، حيث يتم تقييمها وتحصيلها في كل مرحلة، على خلاف ضريبة المبيعات التي تُفرض فقط في نهاية سلسلة التوريد من قبل المستهلك النهائي (Amahalu & Umannakwe, 2024). وبناءً على ما سبق، يمكن تعريفها بأنها إحدى صور الضرائب غير المباشرة، تُفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، ويتحملها المستهلك النهائي.

2-1-3- أهداف الضريبة على القيمة المضافة:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أبرز الأدوات المالية التي تعتمد عليها الدول لتحقيق مجموعة من الأهداف المتداخلة، والتي تتنوع بين اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية. وقد تناول الباحثون هذه الأهداف من زوايا متعددة، كما يلي:

1. الهدف المالي:

يشير (فضل، 2024) إلى أن الهدف المالي من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتمثل في تعزيز الإيرادات العامة للدولة، من خلال توسيع الوعاء الضريبي وسد العجز الناتج عن ضعف أداء المؤسسات العامة ونقص التمويل عبر القروض، ويُعد هذا الهدف جوهرياً في ظل سعي الحكومات إلى تنويع مصادر دخلها بعيداً عن الموارد التقليدية مثل النفط أو المعونات الخارجية.

وقد أكدت دراسة (حصوية، 2025) أن ضريبة القيمة المضافة تُشكل مصدراً مستداماً للإيرادات، حيث تجاوزت مساهمتها في بعض الدول الأوروبية أكثر من 50% من إجمالي الإيرادات العامة، مما يعكس أهميتها في دعم الميزانية العامة وتغطية الإنفاق الحكومي.

2. الهدف الاقتصادي:

تستخدم الضريبة على القيمة المضافة كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني، من خلال تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية، وذلك عبر إعفاء الصادرات من الضريبة وفرضها على الواردات.

كما تُستخدم لتشجيع الاستثمار في قطاعات محددة عبر تطبيق نسبة صفرية على بعض الأنشطة الاستثمارية، مما يتيح للمستثمرين استرداد الضريبة المدفوعة على المدخلات (غنيم، 2018). وفي السياق ذاته، تُعد الضريبة على القيمة المضافة أداة مرنة في مواجهة التقلبات الاقتصادية، حيث يمكن تعديل نسبتها وفقاً لحالة الاقتصاد. ففي حالات التضخم، تُرفع النسبة لامتصاص السيولة، بينما تُخفض في حالات الركود لتحفيز الطلب وزيادة الإنفاق (المعطي، 2023).

3. الهدف الاجتماعي:

من الناحية الاجتماعية، قد تفتقر الضريبة على القيمة المضافة إلى مراعاة المقدرة التكاليفية للمواطنين، نظراً لطبيعتها غير المباشرة التي تُفرض على الاستهلاك بغض النظر عن مستوى الدخل. ومع ذلك، حاول المشرع الضريبي معالجة هذا القصور من خلال إعفاء السلع الأساسية التي تهم الفئات محدودة الدخل، مثل الغذاء والدواء، من الضريبة أو إخضاعها لنسبة مخفضة (فضل، 2024). وقد أظهرت دراسة (المعطي، 2023) أن الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن تُستخدم كأداة لإعادة توزيع الدخل، إذا ما تم تصميمها بعناية، من خلال توجيه الإعفاءات والخصومات نحو السلع والخدمات التي تستهلكها الفئات الأقل دخلاً.

4. الهدف السياسي:

يُبرز (فضل، 2024) أهمية الاعتبار السياسي في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث يتطلب الأمر اختيار توقيت مناسب يتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة، فالتسرع في تطبيقها دون تمهيد مجتمعي أو استعداد إداري قد يؤدي إلى رفض شعبي أو اضطرابات اقتصادية. كما أشار تقرير صادر عن منصة (E-Invoice, 2024) إلى أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعتمد على جاهزية البنية التحتية الرقمية، وشفافية النظام الضريبي، مما يُعزز الثقة بين المواطن والدولة ويُساهم في استقرار النظام المالي.

2-1-4- المبادئ الأساسية للضريبة على القيمة المضافة:

تستند الضريبة على القيمة المضافة إلى مجموعة من المبادئ الفنية والتنظيمية التي تُشكّل جوهر بنيتها التشريعية والإدارية، ويُساهم في تحقيق العدالة الضريبية وكفاءة التحصيل، وقد تناول الباحثون هذه المبادئ من زوايا متعددة، أبرزها:

1. مبدأ الخصم الضريبي:

يُعد هذا المبدأ حجر الأساس في نظام الضريبة على القيمة المضافة، ويعني أن المكلف له الحق في استرداد الضريبة التي سبق أن دفعها عند شراء السلع والخدمات، بشرط أن تكون هذه المدخلات قد استُخدمت في إنتاج أو تقديم سلع وخدمات خاضعة للضريبة، ويتم الاسترداد بناءً على فواتير رسمية، مما يُقلل من العبء الضريبي على المنتج أو التاجر، ويُحْمَل المستهلك النهائي كامل الضريبة في نهاية سلسلة التوريد. هذا المبدأ يُحقق حيادية الضريبة ويُقلل من التراكم الضريبي (شهاب الدين، 2015).

2. مبدأ الوجهة:

ينص هذا المبدأ على أن الضريبة تُفرض وتُحصّل في الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو الخدمة، وليس في الدولة التي تم فيها إنتاجها. وبموجب هذا المبدأ، تُعفى الصادرات من الضريبة وتُخضع للمعدل الصفري، بينما تُفرض الضريبة على الواردات بالمعدل المحلي. ويُعد هذا المبدأ الأكثر شيوعاً عالمياً، حيث يُسهم في تعزيز تنافسية الصادرات ويمنع ازدواجية فرض الضريبة عبر الحدود (شهاب الدين، 2015؛ OECD, 2019).

3. مبدأ المنشأ:

يُعد هذا المبدأ بديلاً لمبدأ الوجهة، ويقضي بفرض الضريبة في الدولة التي تم فيها إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، بصرف النظر عن مكان استهلاكها، ويستند إلى فكرة أن الدولة المُنتجة لها الحق في تحصيل الضريبة باعتبارها مصدراً للقيمة المضافة، وقد أخذت مصر بهذا المبدأ جزئياً في نظام ضريبة المبيعات، ورغم أن هذا المبدأ أقل شيوعاً، إلا أنه يُستخدم في بعض الاتفاقيات الإقليمية (عبد السلام، 2017).

4. مبدأ الالتزام الطوعي:

تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة على مبدأ الالتزام الطوعي، والذي يعني أن المكلفين يُبادرون إلى أداء التزاماتهم الضريبية دون تدخل مباشر من الإدارة الضريبية، باستثناء حالات التدقيق أو المخالفات. ويُسهم هذا المبدأ في تعزيز الثقة بين الدولة والمكلف، ويُقلل من تكاليف التحصيل، ويُشجع على الامتثال الضريبي الذاتي. وقد أشار (إبراهيم، 2015) إلى أن نجاح هذا المبدأ يتطلب وجود نظام معلومات ضريبي متكامل، وشفافية في الإجراءات، وتوعية مستمرة للمكلفين.

5. مبدأ الحيادية الضريبية:

يشير هذا المبدأ إلى أن الضريبة على القيمة المضافة يجب ألا تؤثر على قرارات الإنتاج أو الاستهلاك، أي أن النظام الضريبي يجب أن يكون محايداً تجاه الأنشطة الاقتصادية المختلفة. فطالما أن جميع السلع والخدمات تخضع لنفس معدل الضريبة، فإن المكلفين لا يفضلون نشاطاً على آخر لأسباب ضريبية، مما يعزز الكفاءة الاقتصادية ويقلل من التشوهات السوقية. وقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD, 2019) على أهمية هذا المبدأ في تقاريرها حول إصلاحات الضرائب الاستهلاكية.

6. مبدأ الشفافية والمساءلة:

تُعد الشفافية من الركائز الأساسية في إدارة الضريبة على القيمة المضافة، حيث يجب أن تكون قواعد التحصيل واضحة، والفواتير مفصلة، والإقرارات قابلة للتدقيق. هذا يسهم في تقليل فرص التهرب الضريبي، ويعزز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي. كما أن استخدام الفاتورة الإلكترونية يُعد أداة فعالة لتحقيق هذا المبدأ، إذ يُسهل تتبع المعاملات ويُحسن من كفاءة التحصيل (E-Invoice, 2024).

7. مبدأ العدالة الضريبية:

يرتكز هذا المبدأ على ضرورة توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين المكلفين، بحيث لا يُثقل النظام الضريبي كاهل الفئات ذات الدخل المحدود. ولهذا السبب، تُعفى بعض السلع الأساسية من الضريبة أو تخضع لمعدل منخفض، مثل الأغذية والأدوية، لضمان عدم تأثر الفئات ذات الدخل المحدود اقتصادياً. وقد أشار صندوق النقد الدولي (OECD, 2019) إلى أهمية هذا المبدأ في تصميم أنظمة الضريبة على القيمة المضافة في الدول النامية.

8. مبدأ التدرج في التطبيق:

توصي الأدبيات الاقتصادية بأن يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكل تدريجي، خاصة في الدول التي تُدخلها لأول مرة. ويشمل ذلك التدرج في معدلات الضريبة، وتوسيع قاعدة المكلفين، وتطوير البنية التحتية التقنية. هذا يقلل من مقاومة المكلفين، ويُعطي وقتاً كافياً للإدارات الضريبية لتطوير قدراتها، وقد طبقت دول الخليج هذا المبدأ عند إدخال الضريبة لأول مرة في عام 2018 (فضل، 2024).

المبحث الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة أنواعها ومزاياها وسلبياتها

تمهيد:

في هذا المبحث، سيتم تناول الخصائص الجوهرية التي تميز الضريبة على القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب، مع استعراض أنواعها المختلفة حسب النظم المعتمدة عالمياً، بالإضافة إلى تحليل مزاياها التي دفعت العديد من الدول إلى تبنيها، وسلبياتها التي قد تُشكل تحدياً في بعض السياقات الاقتصادية، و لا سيما في الدول النامية أو التي تمر بمرحلة إعادة بناء مؤسساتها المالية، كما هو الحال في سورية.

2-2-1- خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

رغم اختلاف نماذج تطبيق ضريبة القيمة المضافة حول العالم، إلا أن هناك مجموعة من الخصائص المشتركة التي تُميز هذا النوع من الضرائب، وقد تناولها عدد من الباحثين كما يلي:

قدم (غنيم، 2018) عدة خصائص لضريبة القيمة المضافة وهي موضحة على النحو التالي:

- ضريبة عامة على السلع والخدمات:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة شاملة تُفرض على معظم السلع والخدمات ضمن الأنشطة التجارية. فهي لا تقتصر على قطاع معين، بل تشمل مختلف مراحل النشاط الاقتصادي.

- ضريبة غير مباشرة:

تُفرض هذه الضريبة على المستهلك النهائي ضمن سعر السلعة أو الخدمة، دون أن تكون مرتبطة مباشرة بدخل الفرد، مما يجعلها ضريبة غير مباشرة بطبيعتها.

- ضريبة متعددة المراحل:

تُطبق الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، بدءاً من المنتج، مروراً بتاجر الجملة، ثم التجزئة، وصولاً إلى المستهلك النهائي. وهذا التدرج يؤدي إلى انتقال العبء الضريبي تدريجياً حتى يتحمله المستهلك بالكامل.

- ليست عنصراً من عناصر التكلفة:

لا تُعتبر الضريبة على القيمة المضافة جزءاً من تكلفة الإنتاج، إذ يمكن للمسجل خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات، مما يُجنب تحميلها على تكلفة السلعة.

في حين أشار (نصر، 2023) إلى أن الضريبة على القيمة المضافة قابلة للمقاصة، حيث تتيح هذه الخاصية للمسجلين في النظام الضريبي إجراء عملية خصم أو تسوية بين الضريبة المدفوعة على المدخلات وبين الضريبة المحصلة على المخرجات، وإن هذه الآلية تمنع حدوث ازدواج ضريبي، إذ لا يُطلب من المكلف دفع الضريبة مرتين على نفس القيمة، بل يُسمح له بخصم ما دفعه مسبقاً عند شراء المدخلات من الضريبة المستحقة على مبيعاته. وهذا يساهم في تعزيز الشفافية في التحصيل الضريبي، ويُشجع على الالتزام الطوعي من قبل المكلفين، نظراً لعدالة النظام ووضوحه، وتُعد هذه الخاصية ضرورية لضمان حيادية الضريبة وعدم تأثيرها على تكلفة الإنتاج، كما أنها تُقلل من العبء الضريبي الفعلي على المكلف، وتساهم في تحسين كفاءة النظام الضريبي ككل.

كما أنه من خصائصها بحسب ما أورده (صوان، 2020) هي ما يطلق عليها بالضريبة القيمة وهي نوع من الضرائب التي تُفرض على أساس القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة، دون النظر إلى طبيعتها أو نوعها أو خصائصها الفيزيائية أو الوظيفية. أي أن معيار فرض الضريبة هنا هو السعر أو القيمة السوقية، وليس الكمية أو الحجم أو النوع، وإن هذه الضريبة تُجبي نقداً فقط، مما يعني أن الالتزام الضريبي لا يُسدّد عبر المقايضة أو وسائل غير نقدية، بل يلزم المكلف بدفع مبلغ مالي يعادل نسبة معينة من قيمة السلعة أو الخدمة، كما أن الضريبة القيمة تشمل جميع السلع والخدمات بشكل عام، إلا إذا تم إعفاؤها صراحةً بموجب نص قانوني أو تنظيمي. وهذا يعكس شمولية هذا النوع من الضرائب، ويساهم في توسيع القاعدة الضريبية، مما يعزز من كفاءة التحصيل ويقلل من فرص التهرب الضريبي.

كما أن من خصائص الضريبة على القيمة المضافة أنها ضريبة إقليمية، وهي نوع من الضرائب التي تُفرض على الأنشطة الاقتصادية التي تحدث داخل الحدود الجغرافية للدولة، بغض النظر عن منشأ السلع أو الخدمات المتداولة، أي أن هذه الضريبة تشمل كلاً من المنتجات الوطنية والمستوردة، طالما أن التعاملات تتم داخل الإقليم الرسمي للدولة، وبحسب ما أوضحه (الساعدي، 2015)، فإن تطبيق هذه الضريبة يُعد أداة فعالة لتعزيز السيادة المالية للدولة، إذ يُمكنها من فرض رقابة مالية على كل ما يُستهلك أو يُتداول داخل نطاقها الإقليمي، وهذا يساهم في تحقيق العدالة الضريبية، ويُعزز من قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة من خلال موارد محلية مستقلة، كما أن شمول الضريبة للسلع والخدمات المستوردة يُحقق نوعاً من الحياد الضريبي، ويمنع التمييز بين المنتج المحلي والأجنبي، مما يساهم في خلق بيئة تنافسية عادلة داخل السوق الوطنية.

2-2-2- أنواع ضريبة القيمة المضافة:

تتعدد أنواع ضريبة القيمة المضافة وفقاً للوعاء الضريبي المعتمد في كل نظام اقتصادي، ويُحدد هذا الوعاء بناءً على طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تُفرض عليه الضريبة. وقد صَنَّفَ الهنداوي (2023) هذه الأنواع إلى ثلاثة رئيسية:

1. الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي:

يُعد هذا النوع من أوسع أنواع الضريبة على القيمة المضافة من حيث القاعدة الضريبية، إذ تُفرض الضريبة على كامل قيمة الناتج المحلي الإجمالي للدولة. ويُمكن تطبيقها وفق أحد مبدأين: (الهنداوي، 2023):

- مبدأ المنشأ (Principle of Origin) تُفرض الضريبة على المنتجات المحلية فقط، أي أن الدولة تُحصِّل الضريبة على السلع والخدمات التي تم إنتاجها داخل حدودها، بغض النظر عن مكان استهلاكها، والنتيجة: يُعزز هذا المبدأ من الإيرادات المحلية لكنه قد يُضعف القدرة التنافسية للصادرات.
- مبدأ الوجهة (Principle of Destination) تُفرض الضريبة على المنتجات المحلية والمستوردة، مع إعفاء الصادرات من الضريبة، والنتيجة: يُحقق هذا المبدأ حيادية ضريبية في التجارة الدولية، ويُشجع على التصدير، ويُعد الأكثر شيوعاً عالمياً.
- أما طريقة احتساب الضريبة:

يتم احتساب الضريبة في هذا النوع عبر المعادلة التالية:

$$\text{وعاء الضريبة} = \text{الإيرادات (المبيعات)} - \text{المصاريف التشغيلية}$$

المصاريف التشغيلية تشمل المواد الخام، الخدمات التشغيلية، الطاقة، وغيرها من النفقات التشغيلية.

السلع الرأسمالية والآلات لا تُخصم من وعاء الضريبة، مما يعني أن الاستثمار في الأصول الثابتة يُعامل كجزء من القيمة الخاضعة للضريبة.

في حين أن الإشكالية الاقتصادية تتمثل في التمييز ضد الاستثمار:

أي عدم خصم السلع الرأسمالية من وعاء الضريبة يؤدي إلى ما يُعرف بـ التمييز الضريبي ضد الاستثمار الرأسمالي، حيث يُحمّل المستثمرون عبئاً ضريبياً إضافياً عند شراء الآلات والمعدات، يُؤثر سلباً على:

- تحفيز الاستثمار طويل الأجل.
- نمو القطاع الصناعي.
- التحول نحو الإنتاجية العالية.

لذلك، يُعد هذا النوع محدود الاستخدام عالمياً، نظراً لتأثيره السلبي على بيئة الاستثمار، مقارنةً بأنواع أخرى مثل الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك، التي تُعفي الإنفاق الاستثماري من الضريبة.

2. الضريبة على القيمة المضافة على الدخل القومي:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة على الدخل القومي نموذجاً أقل شيوعاً من بين أنواع الضريبة على القيمة المضافة، ويعتمد على استخدام الدخل القومي الصافي كوعاء ضريبي، بدلاً من الناتج المحلي الإجمالي. ويُقصد بالدخل القومي هنا القيمة الإجمالية للدخل المكتسبة من قبل الأفراد والمؤسسات داخل الدولة، بعد استبعاد مخصصات إهلاك رأس المال، ووفقاً لما أورده الهنداوي (2023)، فإن هذا النوع يُركز على القيمة الاقتصادية المتولدة فعلياً من النشاط الإنتاجي، دون احتساب التآكل في الأصول الرأسمالية، مما يجعله أكثر دقة من حيث قياس القدرة الضريبية الحقيقية.

طريقة احتساب الضريبة:

يتم تعديل الناتج المحلي الإجمالي عبر استبعاد مخصصات الإهلاك، ليُصبح الوعاء الضريبي كما يلي:

$$\text{وعاء الضريبة} = \text{الناتج المحلي الإجمالي} - \text{مخصص إهلاك رأس المال}$$

وهذا يعني أن الدولة لا تُحمّل المكلفين ضريبة على الجزء من الإنتاج الذي يُستخدم لتعويض التآكل في الأصول، مما يُحقق نوعاً من العدالة الاقتصادية ويُشجع على الحفاظ على رأس المال الإنتاجي.

ورغم دقة هذا النموذج من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه العملي يواجه تحديات كبيرة، أبرزها:

- صعوبة القياس الدقيق لمخصصات الإهلاك على مستوى الاقتصاد الكلي.
- تعقيد الإجراءات المحاسبية المطلوبة لتحديد الوعاء الضريبي بدقة.

- قلة الدول التي تعتمد هذا النموذج، حيث يُستخدم فقط في حالات محدودة مثل الأرجنتين وبيرو، وفقاً لما أشار إليه الهنداوي.(2023)

أما بالنسبة للتقييم الاقتصادي، يُعتبر هذا النوع أكثر عدالة من الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي، لأنه يُراعي التآكل في رأس المال ولا يُحمّل المستثمرين عبئاً ضريبياً إضافياً على الإنفاق الرأسمالي، ومع ذلك، فإن محدودية استخدامه تعود إلى تعقيداته الفنية والإدارية، مما يجعله أقل جاذبية للدول التي تسعى إلى تطبيق نظام ضريبي بسيط وفعال.

3. الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك:

الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك هي الشكل الأكثر شيوعاً وانتشاراً عالمياً، وتُفرض على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ولكنها تُحتسب فقط على الجزء الذي يُستهلك فعلياً، أي لا تشمل الإنفاق على الاستثمار أو رأس المال (عباس، 2025). وهذا النوع يُركز على الطلب النهائي، ويُعتبر أكثر انسجاماً مع مبادئ العدالة الضريبية، لأنه لا يُثقل كاهل المنتجين أو المستثمرين، بل يُحمّل المستهلك النهائي عبء الضريبة (Williams, 1996).

طريقة احتساب الضريبة:

تم وضع طريقتين لحساب الضريبة، وهما:

- يتم احتساب الضريبة على أساس الفرق بين المبيعات والمشتريات لكل منشأة، بحيث يُخصم من الضريبة المستحقة قيمة الضريبة المدفوعة على المدخلات. الصيغة العامة تكون:

$$\text{ضريبة مستحقة} = \text{ضريبة على المبيعات} - \text{ضريبة على المشتريات}$$

وهذا يُعني أن كل منشأة تُسدد الضريبة على القيمة التي أضافتها فقط، مما يُحقق شفافية في النظام الضريبي ويُقلل من التهرب الضريبي.

- الطريقة الثانية لحساب الضريبة:

$$\text{وعاء الضريبة} = \text{الناتج المحلي الإجمالي} - \text{الإنفاق الاستثماري}$$

وهذه المعادلة صحيحة من الناحية الاقتصادية إذا كنا نتحدث عن الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك القومي النهائي، أي أنها تُفرض على ما يُستهلك فعلياً داخل الاقتصاد، دون تحميل الاستثمار أي عبء ضريبي. وهذا يتوافق مع فلسفة هذا النوع من الضريبة التي تهدف إلى:

- تشجيع الاستثمار عبر إعفائه من الضريبة.
 - تحقيق العدالة الضريبية عبر تحميل المستهلك النهائي العبء.
 - تحفيز النمو الاقتصادي من خلال توجيه الموارد نحو الإنتاج بدلاً من الاستهلاك المفرط.
- والجدول التالي يوضح الفرق بين المعادلتين:

الجدول (1-2) الفرق بين معادلتين احتساب الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك

المقاربة	المعادلة	الاستخدام
اقتصادية	الناتج المحلي الإجمالي - الإنفاق الاستثماري	تُستخدم لتحديد حجم الاستهلاك النهائي كمؤشر للوعاء الضريبي
محاسبية (نموذج VAT التقليدي)	ضريبة على المبيعات - ضريبة على المشتريات	تُستخدم فعلياً في التطبيق الإداري للضريبة على القيمة المضافة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد إلى (عباس، 2025)

هذا النوع لاحتساب الضريبة على القيمة المضافة هو الأكثر استخداماً عالمياً، ويُطبق في أكثر من 160 دولة، منها (عباس، 2025):

- الاتحاد الأوروبي: حيث يُعد جزءاً أساسياً من النظام الضريبي الموحد.
 - دول الخليج العربي: مثل السعودية والإمارات منذ 2018.
 - كندا واليابان: بنماذج محلية متطورة لضريبة الاستهلاك.
- ويُستخدم هذا النوع أيضاً كأداة لتحفيز الاستثمار، لأنه يُعفي الإنفاق الرأسمالي من الضريبة، مما يُشجع على التوسع الإنتاجي.

أما من ناحية التقييم الاقتصادي، يُعتبر هذا النوع من الضريبة:

- حيادياً اقتصادياً: لأنه لا يؤثر على قرارات الإنتاج أو الاستثمار.
- عادلاً نسبياً: لأنه يُحمّل المستهلك النهائي عبء الضريبة حسب مستوى استهلاكه.
- فعالاً إدارياً: لأنه يُمكن تتبعه ومراجعته بسهولة عبر سلسلة القيمة.

2-2-3- مزايا الضريبة على القيمة المضافة:

يعد مؤشر القيمة المضافة من أبرز المؤشرات المستخدمة في تحليل الأداء الاقتصادي الكلي، إذ يُمثل الفرق بين قيمة المخرجات وقيمة المدخلات في العملية الإنتاجية، ويعكس بذلك مقدار ما أضافه النشاط البشري والتنظيمي من قيمة اقتصادية، ويُستخدم هذا المؤشر لتقدير مساهمة القطاعات المختلفة في الناتج المحلي الإجمالي، مما يجعله أداة مركزية في تقييم النمو الاقتصادي ومستوى الإنتاجية الوطنية، كما يُعد مؤشر القيمة المضافة أداة فعالة في قياس مستوى دخول الأفراد في المجتمع، حيث ترتبط القيمة المضافة ارتباطاً مباشراً بالأجور والرواتب والمكافآت التي يحصل عليها العاملون في مختلف القطاعات. وكما ارتفعت القيمة المضافة في قطاع معين، دلّ ذلك على تحسن مستوى الدخل فيه، مما يُسهم في رفع مستوى المعيشة وتحقيق العدالة الاقتصادية (شهاب الدين، 2015).

وفي السياق المؤسسي، يُستخدم مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) لتقييم الأداء المالي للمؤسسات، من خلال قياس قدرتها على خلق الثروة للمساهمين. وقد أظهرت دراسة (بوزربة، 2021) أن مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يُعد منهجاً شاملاً ومتكاملاً، إذ يربط بين الربح التشغيلي والتكلفة المرجحة لرأس المال، ويُظهر مدى قدرة المؤسسة على تحقيق قيمة تفوق تكلفة التمويل، وهو ما يُعد مؤشراً على الكفاءة المالية والاستدامة الاقتصادية للمؤسسة.

وتُشير دراسة (FasterCapital, 2024) إلى أن استخدام مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يُعد بديلاً أكثر دقة من المؤشرات التقليدية التي تعتمد على الربحية فقط، حيث يُركز على خلق القيمة الحقيقية وليس مجرد تحقيق الأرباح، مما يجعله أداة استراتيجية في التخطيط المالي واتخاذ القرارات الاستثمارية. وقد تم تطبيق هذا المؤشر في تقييم أداء شركات كبرى مثل "سوناطراك"، حيث أظهرت دراسة حالة أنه يُستخدم لتحديد مدى فعالية السياسات المالية والإدارية في تحقيق أهداف النمو وخلق القيمة، مما يُعزز من دوره في إصلاحات الأداء الاقتصادي على مستوى المؤسسات والدولة (بوزربة، 2021).

كما تتمثل مزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في:

- دعم الاقتصاد الوطني من خلال تحفيز الإنتاج المحلي والتصدير، وذلك عن طريق إعفاء البضائع المصدرة من الضريبة، في حين تفرض على السلع المستوردة مما يزيد من تكلفتها مقارنةً بالسلع المحلية. (محمود، 2016).

• عن طريق مكافحة التهرب فإن هذه الضريبة تساند الإدارة الضريبية لعدة أسباب (الهندواي، 2023):

- وجود الحافز لدى المكلفين بالضريبة بالطلب من الموردين فواتير مشترياتهم.
 - الالتزام الذاتي من قبل المكلفين المسجلين حيث يتحملون جزءاً من أعباء إثبات الضريبة وحسابها.
 - الفحص الضريبي الذي تقوم به الإدارة الضريبية للمنشآت المختلفة، اعتماداً على القرارات والفواتير المقدمة، يمكنها من تقدير أرباح الضريبة تلك المنشآت.
- أي تتميز الضريبة على القيمة المضافة بقدرة أعلى على الحد من فرص التهرب الضريبي مقارنة بالضرائب العامة التقليدية التي تفرض على مرحلة واحدة حيث يلاحظ أن الأخيرة تسمح للتجار بإخفاء جزء كبير من مبيعاتهم، وهذا يؤدي إلى فقدان جزء كبير من الإيرادات الضريبية (عبدالله و زهر الدين، 2022)، ويعزى ذلك إلى تعارض المصالح بين الأطراف المتعاقبة في سلسلة التوريد، حيث يسعى كل طرف للحصول على فاتورة ضريبية تثبت سداد الضريبة على مشترياته، حتى يتمكن من استردادها لاحقاً (غنيم، 2018).
- تبسيط الهيكل الضريبي حيث ستكون بدلاً للعديد من الضرائب المتنوعة. ففي حال تطبيقها في سورية ستلغي العديد من الضرائب والرسوم في سورية (هديو، 2013)
 - أداة رقابة على ضرائب الدخل، ويكون ذلك بالتدقيق المزدوج بين الضريبة على القيمة المضافة وبيانات ضريبة الدخل (فضلية، 2010).

2-2-4- سلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

رغم ما تتمتع به الضريبة على القيمة المضافة من مزايا اقتصادية وإدارية، إلا أن تطبيقها لا يخلو من تحديات وسلبات، خاصة في الدول النامية أو التي تمر بمرحلة إعادة بناء مؤسساتها المالية. وقد تناول عدد من الباحثين هذه السلبات من زوايا متعددة، كما يلي:

1. الأثر التضخمي على الأسعار:

أشار (العكام، 2010) إلى أن من أبرز سلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة هو الأثر التضخمي المباشر الذي يصاحب فرضها، خاصة عند الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام القيمة المضافة. وتتمثل هذه السلبية في:

- ارتفاع أسعار السلع الاستهلاكية بشكل مفاجئ، نتيجة تحميل الضريبة على المستهلك النهائي.

- توسيع نطاق الضريبة لتشمل سلع وخدمات لم تكن خاضعة سابقاً، مما يُفاقم موجة التضخم.
 - غياب المنافسة الكاملة في بعض الاقتصادات، كما هو الحال في سورية، يُضعف قدرة السوق على امتصاص الأثر التضخمي.
 - تجارب دولية مؤجلة: تأخر تطبيق الضريبة في عدد من الدول الأوروبية حتى عام 1970، كما تأخر تطبيقها في اليمن رغم صدور قانون بفرضها، بسبب المخاوف من آثارها التضخمية.
- 2. ضعف البنية الرقابية والمحاسبية:**

يرى (الشافعي، 2018) أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب وجود كادر رقابي مؤهل قادر على مراجعة الدفاتر المحاسبية في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع. إلا أن الواقع في كثير من الدول النامية يُظهر:

- ضعف الإمكانيات المحاسبية لدى المصانع، حيث تعتمد أغلبها على دفتر حسابي واحد فقط.
- نقص الكوادر الفنية القادرة على التدقيق الضريبي بشكل فعال.
- صعوبة تتبع العمليات الإنتاجية في ظل غياب نظام محاسبي متكامل.

3. تحديات تطبيق الضريبة في قطاع التجزئة:

يُبرز (عوض، 2023) مجموعة من المشكلات المرتبطة بتطبيق الضريبة في قطاع التجزئة، الذي يُعد من أكثر القطاعات تعقيداً في هذا السياق، وتشمل هذه التحديات:

- عدم قدرة تجار التجزئة على إمساك دفاتر وسجلات محاسبية دقيقة لأغراض الضريبة.
 - غياب الفواتير الضريبية عند كل واقعة بيع أو تقديم خدمة، مما يُعيق الرقابة الضريبية.
 - ضعف نظم المحاسبة المالية لدى صغار التجار، نتيجة محدودية الموارد البشرية والتقنية.
 - صعوبة محاسبة التجار بشكل عادل، مما يُفتح المجال للتهرب الضريبي أو التقدير الجزافي.
- وتفوق الآثار الإيجابية المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الآثار السلبية لها، بالإضافة إلى أنه يمكن التغلب على الآثار والمشكلات السلبية أو تخفيف حدتها بعدة وسائل، وذلك من خلال المراجعة كل خمس سنوات على الأقل اللوائح التنفيذية حتى تواكب المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة (السليمي، 2019).

ويتضح من خلال ما سبق أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب:

- بنية مؤسسية قوية تشمل نظم محاسبية متكاملة وكوادر رقابية مؤهلة.

- سياسات اقتصادية مصاحبة للحد من الأثر التضخمي، مثل دعم السلع الأساسية أو تطبيق تدريجي للضريبة.
- توعية مجتمعية ومهنية لضمان التزام المكلفين وتقادي التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: تجارب دول عربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

تمهيد:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أبرز أدوات السياسة المالية الحديثة التي تبنتها العديد من الدول حول العالم بهدف تعزيز الإيرادات العامة وتحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية. وقد شهدت الدول العربية خلال العقدين الأخيرين تحولاً تدريجياً نحو اعتماد هذه الضريبة، مدفوعةً بجملة من العوامل الاقتصادية والمالية، أبرزها الحاجة إلى تنويع مصادر الدخل، وتقليص الاعتماد على الإيرادات النفطية، وتحسين كفاءة النظام الضريبي.

وتتفاوت تجارب الدول العربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من حيث توقيت التطبيق، ونسبة الضريبة، ونطاق السلع والخدمات المشمولة، فضلاً عن مدى جاهزية البنية التحتية الإدارية والتقنية. كما أن هذه التجارب كشفت عن تحديات مشتركة، مثل مقاومة المجتمع لتطبيق الضريبة، وصعوبات في ضبط الأسواق، ومشاكل في الامتثال الضريبي، إلى جانب القدرة على تحقيق نجاح ملموس في تحسين الإيرادات وتعزيز الشفافية المالية.

2-3-1- تجارب الدول العربية في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

أولاً: التجربة المصرية:

شهد الهيكل المصري خلال الفترة بدءاً من صدور القانون رقم 11 لسنة 1991 الخاص بتطبيق ضريبة المبيعات لغاية عام 2015، إجراء بعض التعديلات وذلك لتلافي التشوهات الناجمة من تطبيق ضريبة المبيعات من خلال إصدار تعديل رقم 67 لسنة 2016 الخاص بإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات وذلك بناءً على توصيات صندوق النقد الدولي (قابل وفضل، 2024).

1. الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري:

منذ بداية القرن الحادي والعشرين شهد النظام الضريبي المصري تحولاً جوهرياً تمثل في تبني حزمة من السياسات المالية والإجراءات الإصلاحية التي بدأت باستصدار قانون الضريبة على الدخل رقم (91 لعام 2005) وتعديلاته المتعاقبة وقانون الضريبة العقارية رقم (196 لعام 2008 م) وتعديلاته، ثم اتجهت الإصلاحات نحو التحول من نظام ضريبة المبيعات إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة رقم (67)

لعام 2016) والذي اعتبر نقلة نوعية في اكتمال البنية الضريبية. ويرتكز نظام الضريبة في مصر على ركيزتين: (محمد سليم، 2023):

- الضرائب المباشرة: تشمل (الضريبة على الدخل رقم 91 لعام 2005 م و الضريبة العقارية رقم 196 لعام 2008 م) والتي تعتبر في التشريع المصري المكون للضرائب المباشرة.
- الضرائب غير المباشرة: تشمل الضرائب على التداول، وضريبة الدمغة، ضريبة الملاهي، ضرائب ورسوم متنوعة، الضرائب السلعية وتشمل الضريبة الجمركية والضريبة على القيمة المضافة).

2. معدل الضريبة على القيمة المضافة في مصر:

فرضت مصر الضريبة على القيمة المضافة بالقانون رقم 67 لعام 2016 بدلاً من ضريبة المبيعات بمعدل 13% للسنة الأولى على أن يزداد إلى 14% في السنوات التي تلي تطبيقها، حيث طبقت المعدل المذكور على أغلب السلع والخدمات المصنعة محلياً أو التي تم استيرادها ، وحدد القانون ضريبة على المعدات والآلات المستخدمة في الإنتاج معدلاً أقل يبلغ 5%، بينما عفيت الصادرات من الضريبة، وبالإضافة إلى ذلك طبقت معدلات مختلفة للضريبة على مجموعة من السلع تسمى بضريبة الجدول، كما حدد القانون معدلات مرتفعة جداً على السلع الضارة بالبيئة أو الصحة تتراوح بين 50% و 200% كالسجائر والتبغ والكحوليات، إضافة إلى كل ما سبق حدد القانون عدداً من الإعفاءات لسلع وخدمات أساسية بلغ عددها (57) سلعة وخدمة شملت (التعليم والصحة الأساسية والخدمات المالية. .. الخ). (الهنداوي، 2023)

3. حد التسجيل:

"على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال اثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بقيمة مبلغ خمسمائة ألف جنيه أن يتقدم لمصلحة الضرائب بطلب لتسجيل اسمه وبياناته خلال ثلاثين يوماً من بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل" (مادة 16 من الفصل الرابع من القانون رقم 67 لعام 2016).

4. آثار الضريبة على القيمة المضافة:

في أيلول عام 2016م، توصلت الحكومة المصرية من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى زيادة مواردها المالية، وهذه الزيادة أثرت على رفاهية المواطن المصري بسبب ارتفاع في أسعار السلع والخدمات وارتفاع معدلات التضخم (يوسف، 2019).

- تطور الإيرادات الضريبية:

بحسب تحليل (برسوم، 2021)، فإن الإيرادات الضريبية من المبيعات والخدمات شهدت نمواً تدريجياً بين الفترتين 2008/2007 و 2016/2015، حيث ارتفعت من 32.5 مليار جنيه إلى نحو 71.6 مليار جنيه. ومع بدء تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، قفزت الإيرادات بشكل ملحوظ لتصل إلى 112.6 مليار جنيه في عام 2016، ثم إلى 261 مليار جنيه في عام 2020/2019، أي بزيادة تُقدَّر بنحو 32.5% خلال أربع سنوات، مما يُبرز الأثر الإيجابي المباشر لهذه الضريبة على الإيرادات العامة. وقد أكدت دراسة (عباس، 2024) أن هذه الزيادة تعكس قدرة الضريبة على القيمة المضافة على توسيع القاعدة الضريبية، وتقليص الفجوات المالية، وتعزيز كفاءة السياسة المالية، خاصة في ظل التزام الدولة بتوصيات صندوق النقد الدولي بشأن إصلاح النظام الضريبي.

5. التشريعات القانونية والتنظيمية:

أشار (طلب، 2023) إلى أن المشرع المصري أقر مجموعة من العقوبات لضمان الامتثال الضريبي، أبرزها ما ورد في المادة 67 من القانون رقم 67 لسنة 2016، والتي تنص على معاقبة التهرب الضريبي بالسجن من ثلاث إلى خمس سنوات، أو بغرامة تتراوح بين خمسة آلاف وخمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين، كما أضيفت الضريبة الإضافية كجزء مالي يُفرض على المسجل الذي يتأخر في سداد الضريبة المستحقة، وتُحتسب بنسبة 1.5% شهرياً من قيمة الضريبة غير المدفوعة، اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية، مما يُعزز من الانضباط المالي لدى المكلفين.

6. نظام التكلفة العكسي:

من أبرز أدوات مكافحة التهرب الضريبي التي أُدخلت في القانون المصري هو نظام التكلفة العكسي، المنصوص عليه في المادة 32، والذي يُلزم المستفيد من الخدمة بسداد الضريبة نيابةً عن المورد غير المقيم وغير المسجل، سواء كان المستفيد جهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو حتى منشأة خاصة. ويُعد هذا النظام أداة فعالة لضمان تحصيل الضريبة في حالات التعاقد الدولي أو الخدمات العابرة للحدود.

7. الإعفاءات الضريبية:

رغم نجاح التطبيق، إلا أن بعض الإعفاءات أثارت جدلاً واسعاً، خاصة ما ورد في البند 57 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، الذي نصّ على إعفاء الخدمات الإعلانية بصيغة مطلقة، سواء كانت ورقية أو إلكترونية. وقد أدى هذا الإعفاء إلى تقويت إيرادات ضخمة على الخزنة العامة، رغم قدرة هذه الفئة على تحمل العبء الضريبي. واستمر هذا الإعفاء حتى عام 2022، حين تدخل المشرع عبر القانون رقم 3 لسنة 2022 لفرض ضريبة بنسبة 14% على جميع أنواع الخدمات الإعلانية، إلى جانب تعديل المواد 60 و64 من قانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980.

مما سبق أظهرت التجربة المصرية نجاحاً ملحوظاً في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في عدة أصعدة منها:

- تحقيق زيادة في الإيرادات العامة مما عزز القدرة التمويلية للخزينة.
 - رفع كفاءة التحصيل الضريبي من خلال تبسيط الإجراءات وتحسين الأداء.
 - تقليص التشوهات الاقتصادية المرتبطة بضريبة المبيعات.
 - تعزيز مبدأ العدالة الاجتماعية عبر توسيع القاعدة الضريبية.
- ويعود هذا النجاح إلى التدرج في التطبيق، وتحديث البنية التشريعية، وتفعيل أدوات الرقابة، مما يجعلها تجربة قابلة للاستفادة منها في بناء أنظمة ضريبية فعالة.

ثانياً: التجربة السعودية:

في إطار سعي المملكة العربية السعودية إلى تنويع مصادر دخلها وتقليص الاعتماد على الإيرادات النفطية، أقدمت الحكومة السعودية على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لأول مرة في كانون الثاني 2018، وذلك ضمن رؤية المملكة 2030 التي تهدف إلى تحقيق استدامة مالية وتنمية اقتصادية شاملة، وقد جاء هذا القرار في ظل التحديات الاقتصادية التي واجهتها المملكة بعد انخفاض أسعار النفط العالمية منذ عام 2014، مما دفعها إلى تبني إصلاحات مالية واسعة النطاق (محمد، 2022).

1. نطاق التطبيق والتوريدات الخاضعة:

تُقرض الضريبة على القيمة المضافة في السعودية على توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها المكلفون داخل المملكة، وكذلك على الخدمات المستوردة في الحالات التي تُطبق فيها آلية التكلفة العكسي، والتي

تُلزم المستفيد المحلي بسداد الضريبة نيابةً عن المورد الأجنبي غير المسجل، ويُسمح للمكلفين بتقديم توريدات وخدمات دون مقابل بقيمة لا تتجاوز 50,000 ريال سعودي سنوياً، وفقاً للقيمة السوقية العادلة، مع إمكانية طلب الإعفاء الضريبي لهذه التوريدات (محمد، 2022).

كما تشمل الضريبة عدداً من القطاعات الحيوية مثل: (العقارات، خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، الخدمات الإلكترونية)، وقد بدأ التطبيق بمعدل ضريبي أساسي قدره 5%، ثم تم رفعه إلى 15% في عام 2020 لتعزيز الإيرادات الحكومية في ظل تداعيات جائحة كوفيد 19 (طلب، 2023).

2. التسجيل الإلزامي والاختياري:

حددت الهيئة العامة للزكاة والدخل حد التسجيل الإلزامي في النظام الضريبي عند 375,000 ريال سعودي من الإيرادات السنوية. كما أُتيح التسجيل الاختياري لمن تقل إيراداته عن هذا الحد، بشرط أن تبلغ إيراداته على الأقل 50% من حد التسجيل الإلزامي، أي ما يعادل 187,500 ريال سعودي، ويُسمح كذلك بتسجيل المجموعات الضريبية، حيث يمكن لشخصين اعتباريين أو أكثر تقديم طلب تسجيل مشترك، بشرط امتلاك أحد الأطراف 50% أو أكثر من رأس المال أو حقوق التصويت في الطرف الآخر، مما يُسهل إدارة الضريبة داخل الكيانات الاقتصادية الكبرى (طلب، 2023).

3. الإعفاءات والعقوبات:

أقر النظام السعودي إعفاء عدد من القطاعات من الضريبة، أبرزها (محمد، 2022):

-الخدمات المالية (مثل القروض والتمويل)

-قطاع التعليم والصحة، حيث يُطبق عليهما معدل صفري (0%)

وفي المقابل، فرض النظام عقوبات صارمة لضمان الامتثال، منها:

-غرامة مالية تصل إلى 100,000 ريال سعودي على المكلف غير المسجل الذي يُصدر

فاتورة ضريبية بشكل غير قانوني.

-ضريبة إضافية تُحتسب بنسبة 1.5% شهرياً على الضريبة غير المدفوعة، اعتباراً من

نهاية الفترة الضريبية، كجزاء مالي على التأخير في السداد.

4. نظام الضمان المالي:

أدخلت الهيئة العامة للزكاة والدخل نظام الضمان المالي كشرط للتسجيل في بعض الحالات، حيث يُطلب من المكلف تقديم ضمان نقدي أو مصرفي إذا توفرت أدلة تُشير إلى احتمال تخلفه عن سداد الضريبة أو الغرامات المرتبطة بها. ويُعد هذا الإجراء وقائياً لضمان تحصيل الضريبة وتقليل المخاطر المالية على الدولة (طلب، 2023).

نجد أن التجربة السعودية تُعد من التجارب الناجحة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث اتسمت بـ: (وضوح التشريعات، مرونة التسجيل، تدرج في التطبيق، استخدام أدوات رقابية فعالة)، كما أن المملكة استطاعت من خلال هذه الضريبة تحقيق زيادة ملموسة في الإيرادات غير النفطية، وتعزيز الشفافية المالية، رغم التحديات التضخمية الأولية التي صاحبت التطبيق.

ثالثاً: التجربة الإماراتية:

تنوعت الضرائب في النظام الضريبي الإماراتي، حيث طبقت ضرائب غير مباشرة وهي تضم:

(الضريبة الانتقائية، الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة الجمركية)

بالإضافة إلى ضرائب مباشرة وتضم:

(الضريبة على الشركات العاملة في قطاع النفط، الضريبة على الشركات والأعمال)

مما ساهم بشكل كبير في توزيع العبء الضريبي بين الممولين "المستهلكين والمنتجين" بما يوفر عدالة ضريبية أكبر من باب حياد النظام الضريبي وخضوع جميع الأنشطة والقطاعات؛ بما يعزز من الحصيلة الضريبية. (الطيب، 2024)

وبدأت دولة الإمارات بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة منذ كانون الثاني 2018 بعد أن سنت التشريعات المناسبة، حيث صدر القانون رقم 8 لسنة 2017 بشأن قانون الضريبة على القيمة المضافة، وصدرت اللائحة التنفيذية للقانون في العام نفسه، ومن ثم بدأت ندوات التوعية والإرشاد، وزودت وزارة المالية وهيئة الضرائب الاتحادية مواقعها الإلكترونية بالمنشورات الإرشادية، وبذلك تكون أولى خطوات تطبيق الضريبة بدأت بإيجاد البنية التشريعية والتنظيمية المناسبة. ومع تطبيق الضريبة أصبح بإمكان كل مؤسسة التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة من خلال قسم الخدمات الإلكترونية على موقع

الهيئة الاتحادية للضرائب، وقبل البدء في عملية التسجيل، ينبغي على المؤسسة إنشاء حساب إلكتروني لها على الموقع للبدء في الخدمة، وأوضحت الهيئة أنه على الشركات توثيق إيرادات وتكاليف أعمالها بالإضافة للضريبة المرتبطة بتلك الإيرادات، ستقوم الشركات المسجلة لغايات الضريبة بفرض ضريبة القيمة على جميع عملاتها وفقاً للنسبة الضريبية السائدة (الهيئة الاتحادية للضرائب الإماراتية).

1. حد التسجيل:

بلغت قيمة التسجيل الاختياري 187,500 درهم، وألزمته به الشركات بتطبيقه أيضاً على الأعمال الأجنبية، بهذا تكون الشركات التي يتجاوز رقم أعمالها هذا الحد ملزمة بالتسجيل بالضريبة على القيمة المضافة (المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الإماراتي).

2. أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الإمارات:

يبين الجدول التالي نسبة حصيلة الإيرادات الضريبية المقدرة للضريبة على القيمة المضافة والضريبة الانتقائية من الناتج المحلي الإجمالي في دولة الإمارات:

الجدول (2-2) نسبة الإيرادات الضريبية المقدرة (القيمة المضافة + الانتقائية) من الناتج المحلي الإجمالي في الإمارات

السنة	الإيرادات الضريبية المقدرة (القيمة المضافة + الانتقائية) مليار درهم إماراتي	الناتج المحلي الإجمالي تريليون درهم إماراتي	نسبة الحصيلة من الناتج المحلي الإجمالي
2021	8,101,805,000	1,524	0.53 %
2022	9,163,600,000	1,850	0.50 %
2023	9,653,400,000	1,890	0.51 %
2024	11,267,988,000	1,970	0.57 %

المصدر: وزارة المالية الإماراتية للأعوام 2020 ولغاية 2024

نلاحظ من الجدول أعلاه بأن الإيرادات الضريبية المتمثلة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة الانتقائية، كانت نسبة مساهمتها ضئيلة جداً كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي، و سبب ذلك أنها كانت تعتمد سابقاً على أثمان النفط ومشتقاته، كما أن صانعي السياسات الضريبية والمالية والاقتصادية سابقاً لم يفكروا ببناء نظام ضريبي يؤمن إيرادات غير نفطية. ففي النرويج كدولة نفطية اتخذت قراراً منذ البداية بالمحافظة على الإيرادات النفطية كمصدر إيرادي احتياطي، وهذا ما أشار إليه تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام 2023، بأن الإيرادات الضريبية للنرويج قد وصلت إلى 30% من الناتج المحلي الإجمالي وهي دولة نفطية، في حين أن دولة نفطية مثل الإمارات تتميز بتنوع منظومتها

الضريبية وخاصة خلال الفترة ما بين 2018 إلى 2022 كان تأثير إيراداتها الضريبية قليل جداً على الناتج المحلي الإجمالي.

ومع ذلك انعكس تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على دولة الإمارات إيجاباً حيث حققت فائضاً بنسبة 2.2% في الموازنة العامة للدولة مقابل عجز بلغت نسبته 2.0% في عام 2017. وبلغت الإيرادات الضريبية 5.5% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة خلال عام 2018، في حين بلغت نسبة النمو بالإيرادات العامة خلال العام 2018 بمقدار 3.13% وبلغت نسبة النمو في النفقات العامة 2.4%، إلا أنه تم تسجيل أثر تضخمي بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. (الطيب، 2024).

وبين الجدول (2-3) نسبة مساهمة الضرائب إلى الإيرادات في الإمارات:

الجدول (2-3) نسبة الضرائب إلى الإيرادات في الإمارات (القيمة بالمليون درهم إماراتي)

العام	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
الإيرادات العامة	401,893.7	477,633.9	476,471.6	367,865.5	463,869.3	611,253	546,619.3	553,357.2
الإيرادات الضريبية	167,227.1	213,034.2	228,540.0	151,184.5	198,566.3	325,235	317,175.2	366,361.9
نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	%41.6	%44.6	%48	%41	%42.8	%53.2	%58	%66

المصدر: وزارة المالية الإماراتية الأعوام (2017-2024)-النسب من إعداد الباحثة

من الجدول السابق نجد أن إجمالي الإيرادات شهد تقلبات ملحوظة، ففي بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة شهدت نمو وصل إلى 477.6 مليار درهم إماراتي، لكن خلال عام 2020 شهدت الإيرادات انخفاضاً حاداً، حيث يعزى هذا الانخفاض إلى جائحة كوفيد-19 وأثرها على الاقتصاد العالمي، بما في ذلك انخفاض الطلب على النفط وتراجع النشاط الاقتصادي، أما في الأعوام التالية ارتفعت الإيرادات ارتفاعاً ملحوظاً متجاوزة مستويات ما قبل الجائحة ومدعومة بارتفاع أسعار النفط والتعافي الاقتصادي، ويتضح لنا أن حجمها يشكل قرابة نصف الإيرادات السنوية، وهذا ما يجعلها مصدراً في غاية الأهمية بالنسبة إلى إيرادات الدولة. كما ارتفع معدل التضخم من 1.8% في عام 2017 إلى 4.2% في عام 2018 بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كما ارتفعت أسعار السلع التجارية بنسبة 7.6% في نفس العام (وزارة الاقتصاد الإماراتية، 2019).

كل هذا يعكس نجاح استراتيجية دولة الإمارات في تنويع مصادر الإيرادات الحكومية ويأتي هذا بشكل رئيسي من:

- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة: حيث تم تطبيقها في عام 2018 وهذا ما يفسر جزءاً من القفزة في الإيرادات الضريبية منذ ذلك العام.
- إدخال ضرائب انتقائية على سلع معينة مثل مشروبات الطاقة والتبغ والمشروبات المحلاة.
- زيادة فعالية وكفاءة التحصيل الضريبي.

رابعاً: التجربة اللبنانية:

في إطار جهودها لإصلاح النظام المالي وتقليص العجز في الموازنة العامة، عمدت الحكومة اللبنانية إلى إعداد مشروع الضريبة على القيمة المضافة كمدخل رئيسي لإعادة هيكلة النظام الضريبي، الذي كان يعاني من ضعف في الكفاءة وتضييق في القاعدة الضريبية. وقد تم اعتماد هذه الضريبة بهدف زيادة إيرادات الخزينة العامة، نظراً لما توفره من قاعدة ضريبية واسعة تشمل استهلاك السلع المنتجة محلياً والمستوردة، مما يساهم في تحقيق استقرار مالي نسبي وتقليص معدلات التضخم الناتجة عن العجز المالي المزمن (شلهوب، 2019).

1. نطاق التطبيق وآليات التنظيم:

تُفرض الضريبة على القيمة المضافة في لبنان على عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات، ويُعد في حكم المال المادي عناصر مثل التيار الكهربائي، كما تُخضع الحقوق العينية مثل الإيجار للضريبة. ويبلغ حد التسجيل الإلزامي في النظام الضريبي اللبناني 500 ألف ليرة لبنانية، ويُطبق معدل ضريبي موحد بنسبة 10% على السلع والخدمات المحلية والمستوردة، كما يُطبق مبدأ التكلفة العكسي على كل شخص غير مقيم في لبنان، حيث يُلزم القانون هذا الشخص بتعيين ممثل مقيم في لبنان يكون مسؤولاً عن سداد الضريبة نيابةً عنه، وهو ما يساهم في ضبط عمليات التوريد العابرة للحدود ومنع التهرب الضريبي (شلهوب، 2019). وفي عام 2017 عدلت المادة الخامسة والعشرون من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 379 تاريخ 2001/12/14 وتعديلاته بحيث يصبح معدل الضريبة 11%.

الإعفاءات والخصومات الضريبية:

قسم القانون اللبناني الإعفاءات إلى نوعين:

-أنشطة معفاة مثل الخدمات المصرفية.

-أموال مغفأة مثل الأحجار الكريمة.

ويتم تحديد وعاء الضريبة على السلع والخدمات المحلية بناءً على الفاتورة الضريبية، أما في حالة الاستيراد، فيُعتمد على القيمة الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة نفسها، كما يُجيز القانون للمسجلين خصم الضريبة المدفوعة على الأصول الثابتة التي تم اقتناؤها قبل تاريخ التسجيل، بشرط تخصيصها لأعمال خاضعة للضريبة. وفي حال تجاوز قيمة الضريبة القابلة للخصم قيمة الضريبة المستحقة، يُمنح المكلف حق استرداد الفائض أو ترحيله إلى الفترات اللاحقة، مما يُعزز من حيادية النظام الضريبي ويُشجع على الاستثمار (محمد، 2022).

2. أثر تطبيق الضريبة على النمو الاقتصادي:

رغم التحديات السياسية والاقتصادية التي واجهها لبنان، إلا أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لم يُشكّل عائقاً أمام النمو الاقتصادي، بل ساهم في تعزيز الناتج المحلي الإجمالي، كما يتضح من البيانات المعروضة في الجدول التالي:

الجدول (2-4) الناتج المحلي الإجمالي ونسب النمو الاقتصادي اللبناني بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة للأعوام (2003-2008)

السنة	الناتج المحلي الإجمالي (مليار ليرة)	نسبة النمو (%)
2003	30.277	-
2004	32.848	7.5
2005	32.955	0.3
2006	33.824	0.6
2007	37.754	7.5
2008	40.774	8

المصدر: (شريف، 2013)

يتضح من الجدول أن نسبة النمو الاقتصادي ارتفعت بنسبة بسيطة جداً في عامي 2005 و2006، نتيجة أحداث سياسية وأمنية، أبرزها اغتيال شخصية سياسية بارزة في عام 2005، ثم اندلاع حرب مع الكيان الصهيوني في عام 2006. وبحسب تقارير المصرف المركزي اللبناني لم يتمكن الاقتصاد اللبناني من تحقيق نسب نمو موجبة في عامي 2019 و2020 نتيجة أزمة سيولة البنوك بالإضافة لجائحة كورونا وانفجار مرفأ بيروت، علماً أنه في عام 2017 والذي تم فيه رفع نسبة ضريبة القيمة المضافة من 10% إلى 11% بلغت نسبة النمو 2.5%. وبالتالي، كانت نسبة النمو الاقتصادي مرتفعة في سنوات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مما يُبرهن على أن الضريبة على القيمة المضافة لم تكن عائقاً أمام النمو الاقتصادي، بل ساهمت في تعزيز الاستقرار المالي ودعم الإيرادات العامة.

مما سبق تظهر التجربة اللبنانية أهمية الضريبة على القيمة المضافة كأداة إصلاحية فعالة، رغم التحديات المرتبطة بالبنية الإدارية والرقابية. كما أن نجاح هذه الضريبة يعتمد على وضوح التشريعات، وتوافر نظم محاسبية دقيقة، وتدرج التطبيق بما يتناسب مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي. خامساً: التجربة الأردنية:

في إطار سعي المملكة الأردنية الهاشمية إلى تعزيز مواردها المالية وتقليل العجز في الموازنة العامة، بدأت الحكومة الأردنية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في عام 2001، بنسبة ابتدائية بلغت 10%، وذلك ضمن خطة إصلاح مالي تهدف إلى تحسين كفاءة التحصيل الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية. وقد جاء هذا التحول في سياق التحديات الاقتصادية التي واجهها الأردن، بما في ذلك ارتفاع الدين العام، وتزايد الإنفاق الحكومي، والحاجة إلى تقليل الاعتماد على المساعدات الخارجية، وقد تم اعتماد هذه الضريبة كأداة مالية فعالة لتحقيق الاستدامة المالية وتعزيز العدالة الضريبية (الزعبي، 2018).

1. مراحل التطبيق والتطور التدريجي:

بدأ تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بنسبة 10%، ثم شهدت هذه النسبة ارتفاعاً تدريجياً في السنوات التالية، بما يتماشى مع تطور البنية التشريعية والرقابية للنظام الضريبي الأردني. وقد تم تعديل النسب وفقاً للظروف الاقتصادية، لتصل إلى 16% مع مراعاة تأثيرها على المستهلكين والقطاعات الإنتاجية. كما تم إدراج عدد من الإعفاءات الضريبية للسلع الأساسية والخدمات الحيوية، بهدف حماية الفئات ذات الدخل المحدود، وتحقيق التوازن بين الإيرادات والعدالة الاجتماعية. وتشير تصريحات رسمية إلى أن أكثر من 300 سلعة وخدمة معفاة من الضريبة أو خاضعة لضريبة مخفضة، بما في ذلك المنتجات الزراعية ومدخلات الطاقة المتجددة.

2. التحديات الرقابية والتهرب الضريبي:

واجهت التجربة الأردنية عدداً من التحديات في مراحل التطبيق الأولى، أبرزها (الزعبي، 2018):

- ضعف الرقابة الضريبية على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- انتشار التهرب الضريبي نتيجة غياب نظم محاسبية دقيقة لدى بعض المكلفين.
- صعوبة الامتثال الطوعي في ظل محدودية الوعي الضريبي لدى بعض الفئات.

وقد أشار (الزعبي، 2018) إلى أن هذه التحديات أثرت على كفاءة التحصيل في البداية، إلا أن الحكومة الأردنية عملت على تعزيز الإدارة الضريبية، وتوحيد الإجراءات، وتقديم خدمات إلكترونية متطورة، حيث تم تقديم أكثر من 400 ألف إقرار ضريبي إلكتروني خلال أربعة أشهر فقط في عام 2023.

3. الأثر المالي والاقتصادي:

رغم التحديات، ساهم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الأردن في:

-تحسين كفاءة التحصيل الضريبي من خلال توسيع القاعدة الضريبية.

-تقليل العبء المالي عبر زيادة الإيرادات غير المباشرة.

-تحقيق استقرار نسبي في الأداء المالي، خاصة في ظل تقلبات المساعدات الخارجية.

وقد أكد (الزعبي، 2018) أن الضريبة ساهمت في رفع نسبة الإيرادات الضريبية من إجمالي الإيرادات العامة، مما يُعزز من قدرة الدولة على تمويل الإنفاق العام دون اللجوء إلى الاقتراض الخارجي بشكل مفرط.

مما سبق نجد أن التجربة الأردنية جمعت بين التدرج في التطبيق والمرونة التشريعية، مع التركيز على الإعفاءات الاجتماعية والتحفيز الاستثماري. كما أن نجاح التجربة الأردنية يعود إلى قدرة الحكومة على معالجة التشوهات الضريبية، وتفعيل أدوات الرقابة، وتقديم حوافز ضريبية في المناطق التنموية والمناطق الحرة، مما يُعزز من جاذبية الاستثمار المحلي والأجنبي.

2-3-2- الدروس المستفادة من تجارب الدول العربية في تطبيق ضريبة القيمة

المضافة:

تشير التجارب الضريبية في الدول العربية إلى مجموعة من المرتكزات الأساسية التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند التفكير في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، وذلك لضمان نجاح التطبيق وتحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية. وتتمثل هذه المرتكزات في الآتي:

أولاً، تُبرز التجارب أهمية وجود بنية تشريعية وتنظيمية متكاملة، حيث بادرت الإمارات والسعودية إلى إصدار قوانين ولوائح تنفيذية واضحة قبل الشروع في التطبيق، مما ساعد على ضبط الإجراءات وتحديد المسؤوليات بدقة، ويُعد وجود هيئة ضريبية مستقلة أو تطوير الهيكل الإداري القائم من العوامل الحاسمة في ضمان الرقابة والشفافية، كما أظهرت تجربة الأردن التي واجهت تحديات في الرقابة الضريبية والتهرب، ثم نجحت في تحسين الأداء المالي عبر تطوير الإدارة الضريبية.

ثانياً، يُعد التدرج في التطبيق من أبرز عوامل النجاح، حيث بدأت مصر والأردن بنسبة ضريبية معتدلة، مما ساهم في تقليل الأثر التضخمي وتسهيل التقبل المجتمعي. كما أن التدرج في شمول القطاعات الاقتصادية، مع منح إعفاءات مؤقتة للسلع الأساسية والخدمات الحيوية، يُعد ضرورة لضمان العدالة الاجتماعية وعدم تحميل الفئات ذات الدخل المحدود أعباء إضافية.

ثالثاً، أظهرت التجارب أهمية تطوير البنية التكنولوجية، حيث اعتمدت الإمارات والسعودية على منصات إلكترونية موحدة لتسجيل المكلفين وتقديم الإقرارات وسداد الضريبة، مما عزز من كفاءة التحصيل وسهّل الامتثال الضريبي، خاصة لدى الشركات الصغيرة والمتوسطة التي غالباً ما تفتقر إلى نظم محاسبية دقيقة.

رابعاً، برزت الحاجة إلى حملات توعية وتثقيف ضريبي واسعة، كما فعلت الإمارات من خلال الندوات والمنشورات الإرشادية، وذلك لشرح مفهوم الضريبة وأهدافها وآليات تطبيقها، مما يُسهم في رفع مستوى الامتثال الطوعي وتقليل حالات التهرب.

خامساً، تؤكد التجارب على ضرورة تحقيق العدالة الضريبية من خلال توزيع العبء الضريبي بين المنتج والمستهلك، وضمان حيادية النظام الضريبي عبر شمول جميع الأنشطة والقطاعات، كما نجحت الإمارات في ذلك من خلال تنوع منظومتها الضريبية وفرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة على مختلف الفاعلين الاقتصاديين.

سادساً، تُظهر التجارب أن الضريبة على القيمة المضافة تُعد أداة فعالة في تعزيز الإيرادات وتقليص العجز المالي، حيث ساهمت في تحسين كفاءة التحصيل في الأردن، وزادت من نسبة الإيرادات الضريبية في مصر، وحققت فائضاً في الموازنة العامة في الإمارات بعد تطبيقها، مما يدل على قدرتها على دعم الاستدامة المالية إذا ما تم تطبيقها بشكل مدروس.

سابعاً، تبرز أهمية الرقابة ومكافحة التهرب الضريبي، حيث واجهت لبنان والأردن تحديات في هذا المجال، مما يستدعي تطوير أدوات رقابية فعالة وربطها بالأنظمة المحاسبية الإلكترونية، إلى جانب فرض عقوبات واضحة على المخالفين، وتقديم حوافز للامتثال الطوعي.

ثامناً، تُظهر التجارب ضرورة إدارة الأثر التضخمي المصاحب لتطبيق الضريبة، حيث سجلت الإمارات ارتفاعاً في الأسعار بعد التطبيق، مما استدعى تدخلات تشريعية وتنظيمية لتخفيف الأثر، وهو ما يستدعي التنسيق بين السياسات المالية والنقدية في سورية لضبط السيولة وتوجيهها بما يتناسب مع الأثر الضريبي المتوقع.

وبناءً على ما سبق، فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ينبغي أن يكون جزءاً من رؤية إصلاحية شاملة، تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتستفيد من التجارب العربية في التدرج، التوعية، والعدالة الضريبية، مع التركيز على المرونة التشريعية والشفافية الإدارية لضمان نجاح التطبيق وتحقيق أهدافه دون الإضرار بالاستقرار الاجتماعي.

الفصل الثالث: الضريبة على القيمة المضافة كمدخل للإصلاح الضريبي: تحليل الدوافع، تصميم للآلية، وتشخيص للصعوبات في الحالة السورية.

المقدمة:

يمثل هذا الفصل الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث يُعالج إمكانية إدخال الضريبة على القيمة المضافة ضمن النظام الضريبي السوري، في ضوء التحولات الاقتصادية الراهنة، والتحديات الهيكلية التي تواجه المالية العامة. ويأتي هذا الفصل استكمالاً للإطارين النظري والتحليلي اللذين تم استعراضهما في الفصول السابقة، من خلال دراسة تجارب عربية رائدة في تطبيق هذه الضريبة، واستخلاص الدروس التي يمكن أن تُسهم في بناء نموذج ضريبي فعال ومتكيف مع الواقع السوري.

تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أبرز أدوات الإصلاح المالي المعتمدة عالمياً، نظراً لقدرتها على توسيع القاعدة الضريبية، وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، وتعزيز الإيرادات العامة دون المساس المباشر بدخل الأفراد، إلا أن تطبيقها في سورية يتطلب دراسة دقيقة للواقع الاقتصادي، والبنية التشريعية، والقدرات الإدارية، ومدى جاهزية السوق المحلية، خاصة في ظل التحديات التي فرضتها سنوات الأزمة، وتراجع النشاط الإنتاجي، وتفكك بعض الهياكل المؤسسية.

المبحث الأول: ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

تمهيد:

تعد السياسة الضريبية أهم الأدوات التي تتبعها الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال فرض ضرائب على أنشطة اقتصادية تمثل شرائح اجتماعية معينة، تتمكن الدولة من خلالها تأمين المال اللازم لتمويل الإنفاق العام.

وفي المرحلة الانتقالية والتحديات الاقتصادية غير المسبوقة التي تمر بها سورية، برز تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كأحد الأدوات الضريبية الحديثة والضرورية لإعادة هيكلة الاقتصاد، وبناء نظام مالي أكثر مرونة واستدامة، ولم يكن هذا القرار اختيارياً بقدر ما كان إجراءً حتمياً تفرضه مجموعة من الضرورات الوطنية الملحة من خلال:

3-1-1- إصلاح النظام الضريبي السوري:

الإصلاح الضريبي في سورية يمثل تحدياً معقداً يتطلب معالجة قضايا الفساد والتهرب الضريبي وتعديل التشريعات بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية المتغيرة، يجب أن يركز الإصلاح الضريبي على تبسيط الإجراءات وتحديث القوانين الضريبية مع الأخذ في الاعتبار تأثيرها على مختلف القطاعات الاقتصادية. ولما كان النظام الضريبي في أي مجتمع يتأثر بالواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي، ويؤثر به لذلك تستدعي دراسة هيكليّة هذا النظام، للتعرف على واقعه ومدى قدرته على استيعاب تطبيق ضريبة جديدة.

1. هيكل النظام الضريبي السوري:

يتألف هيكل النظام الضريبي السوري من مجموعة من:

-الضرائب المباشرة على الدخل ورأس المال.

-الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والرسوم المماثلة لها.

تعود بعض أصول هذه الضرائب إلى كل من (الفترة العثمانية، فترة الانتداب، الفترة الحديثة).

ويتمثل النظام الضريبي في الجمهورية العربية السورية بقانون ضريبة الدخل رقم 24/ لعام 2003 وتعديلاته الذي يتضمن: الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية المتمثلة بضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الدخل المقطوع، والضريبة على الرواتب والأجور، والضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة (العدي، 2015).

وهذا النظام الضريبي هو نظام نوعي، فكل دخل ضريبة خاصة به، فهو يعتمد على حصيلة ضريبة مجزأة لأنه لا يتناول جميع عناصر الدخل، أي أن كل نشاط للمكلف يكون خاضعاً لضريبة نوعية خاصة وبيان ضريبي خاص، وبالتالي تجزئة ضريبة الدخل المتصاعدة إلى ضرائب متعددة حصيلتها متدنية (حمائل، 2023).

وبالنسبة لضرائب الإنفاق فتفرض في سورية، استناداً للواقعة الاقتصادية بمعزل عن الاعتبارات الشخصية للمكلف الضريبي، مما يجعل أثرها الضريبي قابلاً للانتقال من شخص إلى آخر، هدفها الأساسي توفير إيرادات مالية للخزينة العامة للدولة، وهي بذلك تعد ضرائب عامة لا تُستهدف لتحقيق أغراض السياسة الاقتصادية، ونظراً لاستنادها لتشريعات قديمة فإن إيراداتها محدودة، إضافة إلى وجود اختلافات بآليات جبايتها وغراماتها الجزائية، وارتفاع تكاليفها الإدارية والجبائية وما يرافق ذلك من تبعات تتعلق بالتهرب الضريبي.

وترى الباحثة أن اعتماد الضريبة على القيمة المضافة في سورية لا يجب أن يُنظر إليه كتحول شكلي، بل كإصلاح هيكلي يتطلب إعادة بناء البنية التشريعية، وتطوير الأنظمة الرقمية، وتدريب الكوادر، وتوعية المكلفين، كما أن تصميم الجداول الضريبية المقترحة يجب أن يخضع لتحليل أثر اقتصادي واجتماعي دقيق، لضمان عدم تحميل الفئات ذوي الدخل المنخفض أعباء إضافية.

وفيما يلي ذكر لأهم الضرائب غير المباشرة:

-رسم الإنفاق الاستهلاكي:

تم فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي لأول مرة في سورية بموجب القانون رقم 18 لعام 1987 بنسب تتراوح بين (5-20%) وشمل عدداً من السلع والخدمات الترفيهية الكمالية، ثم صدر المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 ليشمل مجموعة واسعة من السلع والخدمات متجاوزاً صفة الكمالية للسلع والخدمات وسمي برسم الانفاق الاستهلاكي.وعُدل المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011 نسبة الرسم على السلع التي تتميز بأن الطلب عليها غير مرن مثل (الزيوت والسمون النباتية والحيوانية والبن غير المحمص والسكر بأنواعه) حيث خفضت نسب الرسم عليها، ثم عُدل بالمرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015، ويعد رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية ضريبة غير مباشرة فرضت على عدد من السلع والخدمات بمعدلات نسبية تراوحت بين (1%-60%).

يمثل رسم الإنفاق الاستهلاكي في طبيعته ضريبة المبيعات، مما يجعل تطبيقه خطوة تمهيدية نحو اعتماد نظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث استبدل هذا الرسم 12 قانوناً ومرسوماً تشريعياً كانت تفرض بموجبها ضرائب ورسوم على الإنتاج والاستهلاك للسلع والخدمات وجمعها ضمن تشريع موحد غير أن تكرار التعديلات على هذا الرسم منذ بداية تطبيقه وحتى الوقت الراهن يعد مؤشراً على وجود قصور في التشريع الضريبي. كما أن استخدام مصطلح "رسم" بدلاً من مصطلح "ضريبة" قد يكون أسلوباً لتيسير القبول الاجتماعي للمرسوم، حيث أن الرسم يكون مقابل خدمة محددة ومباشرة، أما الضريبة فهي إلزامية بدون مقابل مباشر، وتهدف لتغطية النفقات العامة. ففي حالة الإنفاق الاستهلاكي الآلية تطبق على السلع الاستهلاكية دون ربطها بخدمة محددة وهذا دليل على خطأ جسيم في التشريع الضريبي.

وتعترم الحكومة الجديدة كما صرح وزير المالية السوري إلغاء رسم الإنفاق الاستهلاكي، لتحل محله ضريبة المبيعات تمهيداً للتحويل لاحقاً للضريبة على القيمة المضافة كون الضريبة على القيمة المضافة تحتاج لبنية تحتية وتنظيم، وقد تم طرح مشروع ضريبة القيمة المضافة لتلقي الملاحظات والمقترحات قبل عرضه على مجلس الشعب. ويتضمن مشروع القانون ثلاثة جداول: جدول يتضمن قائمة بأسماء سلع نسبة الضريبة 5%، وجدول يتضمن قائمة بسلع نسبة الضريبة تتراوح بين 15%-85% وجدول يتضمن قائمة بالخدمات التي تتراوح نسب الضريبة بين 3%-10%.

ومن خلال التحليل والتفسير في ضوء ما سبق تم التوصل إلى ما يلي:

- إن الفصل بين الوظيفة المالية والوظيفة الاقتصادية للضريبة في التشريع السوري يُعد خللاً بنيوياً، خاصة في ظل الحاجة إلى أدوات ضريبية مرنة تدعم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، فغياب التوجهات التحفيزية أو التمييزية في رسم الإنفاق الاستهلاكي يُضعف من قدرة الدولة على توجيه الاستهلاك أو دعم القطاعات الإنتاجية.
- إن تكرار التعديلات على رسم الإنفاق الاستهلاكي يُعد مؤشراً على ضعف الاستقرار التشريعي، ويؤثر سلباً على ثقة المكلفين واستقرار السوق، كما أن استخدام مصطلح "رسم" بدلاً من "ضريبة" قد يكون محاولة لتخفيف الرفض المجتمعي، لكنه يحدث تشويشاً مفاهيمياً في فهم الوظيفة الحقيقية لهذا النوع من الضرائب، ويُضعف من شفافية النظام المالي.

-الرسوم الجمركية:

تم تنظيم الرسوم الجمركية بموجب قانون الجمارك رقم 9 لعام 1975 وتعديلاته، حيث اعتمد المشرع السوري مصطلح "الرسوم الجمركية"، بخلاف بعض التشريعات العربية كالمصرية التي تستخدم مصطلح "الضرائب الجمركية". وتُفرض هذه الرسوم على السلع والبضائع المستوردة والمصدرة عند عبورها الحدود الجمركية، وتُحصّل من قبل مديريات الجمارك، مرفقة برسوم وضرائب أخرى لصالح جهات حكومية متعددة، وقد شهدت الرسوم الجمركية في سورية عدة تحولات، من حيث:

-توسيع قاعدة السلع الخاضعة للرسوم، لتشمل طيفاً واسعاً من المنتجات.

-تعديل نسب الرسوم وفقاً لاعتبارات اقتصادية وظروف السوق.

-إدماج الرسوم الجمركية ضمن حزم ضريبية أخرى، مما أدى إلى تداخل في الصلاحيات والجهات المستفيدة.

يبين الجدول التالي تطور الرسوم الجمركية في سورية خلال الفترة (2010-2025):

الجدول (1-3): تطور الرسوم الجمركية في سورية بين 2010 و 2025

السنة	عدد السلع الخاضعة للرسوم	متوسط نسبة الرسم الجمركي	عدد الجهات المستفيدة من البيان الجمركي	الملاحظات التشريعية الرئيسية
2010	2,300 سلعة	12%	3 جهات (وزارة المالية، وزارة الاقتصاد، الجمارك)	اعتماد التعرفة الجمركية الموحدة لعام 2007، دون تعديل لاحق، مع تركيز على حماية الصناعة الوطنية.
2015	3,800 سلعة	15%	5 جهات (إضافة وزارة النقل، وزارة الصحة)	تعديل نسب الرسوم على السلع الأساسية ذات الطلب غير المرن، مثل الزيوت والسكر، لتخفيف العبء على المستهلكين.
2020	5,200 سلعة	17%	6 جهات (إضافة وزارة التجارة الداخلية)	إدماج رسوم إضافية لصالح وزارات متعددة، وتوسيع نطاق السلع الخاضعة، دون مراجعة شاملة للتأثير الاقتصادي.
2025	6,000 سلعة	18.5%	7 جهات (إضافة هيئة الاستثمار السورية)	إصدار نشرة جمركية موحدة لجميع المعابر، شملت آلاف السلع، دون إشراك كافٍ للقطاع الخاص أو تحليل أثر شامل.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير وزارة المالية والمديرية العامة للجمارك.

بناءً على الجدول السابق تم استنتاج ما يلي:

- توسع غير مدروس في عدد السلع الخاضعة: رغم أن التوسع في عدد السلع الخاضعة للرسوم يُفترض أن يعزز الإيرادات، إلا أن غياب دراسة أثر اقتصادي واجتماعي لهذا التوسع قد يؤدي إلى نتائج عكسية، مثل ارتفاع الأسعار أو تراجع الاستيراد.
- ارتفاع تدريجي في متوسط نسبة الرسم: الزيادة من 12% إلى 18.5% خلال 15 عاماً تعكس توجهاً نحو الاعتماد المفرط على الرسوم الجمركية كمصدر مالي، بدلاً من تطوير أدوات ضريبية أكثر عدالة واستدامة مثل الضريبة على القيمة المضافة.
- تعدد الجهات المستفيدة من البيان الجمركي: الانتقال من 3 إلى 7 جهات مستفيدة يُظهر تشتتاً في الحصيلة المالية، ويُضعف من كفاءة التحصيل، ويزيد من التكاليف الإدارية، ويُعقد الإجراءات أمام المستوردين.
- غياب الاستقرار التشريعي: تكرار التعديلات على النشرات الجمركية، دون إشراك كافٍ للقطاع الخاص أو الخبراء، يُضعف من ثقة الفاعلين الاقتصاديين، ويُربك التخطيط التجاري والصناعي.

2. تحليل نسب نمو الإيرادات الضريبية:

يبين الجدول رقم (3-2) نسب نمو الضرائب المباشرة في سورية بالأسعار الجارية (ملايين الليرات السورية) للأعوام 2016 وحتى 2020.

الجدول (3-2) نسب نمو الضرائب المباشرة (الدخل - الرواتب والأجور - الممتلكات) في سورية بالأسعار الجارية خلال الفترة 2016 - 2020 (ملايين الليرات السورية)

السنة	ضرائب على الدخل 1	ضرائب الرواتب والأجور 2	ضرائب على الممتلكات 3	نسبة نمو % 1	نسبة نمو % 2	نسبة نمو % 3
2016	65,500	25,000	14,600	-	-	-
2017	71,800	28,000	16,180	9.6%	12.0%	10.82%
2018	87,000	33,600	45,180	21.2%	20.0%	179.23%
2019	117,000	40,000	51,460	34.5%	19.0%	13.89%
2020	175,000	50,000	75,958	49.6%	25.0%	47.60%

المصدر: مصرف سورية المركزي، وزارة المالية للأعوام 2016 - 2020، النسب من إعداد الباحثة

يظهر الجدول (2-3) ما يلي:

تحليل اتجاهات النمو في الضرائب المباشرة (2016-2020)

- ضرائب على الدخل: ارتفعت من 9.6% في 2017 إلى 49.6% في 2020، وهذه القفزة لا تعكس توسعاً في النشاط الاقتصادي، بل تعكس ارتفاعاً في الأسعار الاسمية نتيجة التضخم، مما أدى إلى زيادة الأرباح المحاسبية دون زيادة حقيقية في الإنتاج أو الكفاءة الضريبية.
- ضرائب الرواتب والأجور: نمت بوتيرة أبطأ، من 12% في 2017 إلى 25% في 2020، ويعود هذا التباطؤ إلى تدني الرواتب الحقيقية مقارنة بالتضخم، رغم رفع الحد الأدنى للأجور في 2020 من 15,000 إلى 50,000 ل.س، وهو ما ساهم جزئياً في تحسين الإيرادات.
- ضرائب على الممتلكات: شهدت قفزة استثنائية في 2018 بنسبة 179.23%، ثم تراجعت إلى 13.89% في 2019، وهذه الطفرة غير طبيعية وتُفسر بارتفاع أسعار العقارات بشكل حاد نتيجة التضخم، وليس نتيجة توسع في قاعدة الملكية أو تحسين في التحصيل.

ومن خلال التحليل السابق تم استنتاج ما يلي:

- التحسن في الإيرادات الضريبية المباشرة لا يعكس بالضرورة كفاءة النظام الضريبي، بل يُظهر أثر التضخم على القيم الاسمية.
- النمو الحقيقي يجب أن يُحسب بعد استبعاد أثر التضخم، باستخدام مؤشر الأسعار لكل سنة، لتقييم الأداء المالي بدقة.
- الطفرة في ضرائب الممتلكات عام 2018 تُعد مؤشراً على هشاشة السوق العقارية، وتُظهر أن النظام الضريبي يتأثر بشدة بالتقلبات السعرية، مما يضعف من استدامته.
- التحليل المالي في بيئة تضخمية يتطلب أدوات تصحيحية مثل حساب الإيرادات بالأسعار الثابتة، وربط التحصيل الضريبي بمؤشرات النشاط الحقيقي لا الاسمي.

ولفهم الأداء الاقتصادي الحقيقي، خاصة في اقتصاد يعاني من تضخم مرتفع في سورية، سنقوم بحساب النمو الحقيقي باستبعاد تأثير التضخم بالاعتماد على مؤشر السعر لكل سنة، واعتماد سنة 2016 هي سنة الأساس.

يبين الجدول (3-3) أدناه تحليلاً للاتجاه الحقيقي لإيرادات ضرائب الدخل والرواتب والممتلكات:

الجدول (3-3) نسب نمو القيمة الحقيقية لضرائب المباشرة (الدخل - الرواتب والأجور) خلال الفترة 2016 - 2020 (ملايين الليرات السورية)

السنة	معدل التضخم	مؤشر السعر	القيمة الحقيقية لضرائب الدخل	القيمة الحقيقية لضرائب الرواتب	القيمة الحقيقية لضرائب الممتلكات	نسبة نمو القيمة الحقيقية	نسبة نمو القيمة الحقيقية	نسبة نمو القيمة الحقيقية
2016	47.7	1.000	65,500	25,000	14,600	-	-	-
2017	18.1	1.181	60,796	23,709	13,700	-5.16	-7.18	-6.16
2018	0.9	1.191	73,047	28,212	37,934	18.99	20.15	176.92
2019	13.4	1.351	86,603	29,608	45,339	4.95	18.56	19.52
2020	114.2	2.894	60,470	17,278	26,247	-41.64	-30.18	-42.11

المصدر: وزارة المالية للأعوام 2016 حتى 2020 - مصرف سورية المركزي، النسب من إعداد الباحثة
التحليل الحقيقي لنسب نمو الإيرادات الضريبية في سورية بين 2016 و 2020 يكشف أن التضخم المرتفع أخفى تراجعاً فعلياً في الأداء الضريبي، وأدى إلى تحميل العبء الضريبي على أصحاب الرواتب أكثر من الأنشطة الاقتصادية الأخرى، وفيما يلي قراءة في البيانات السابقة:

1) العبء الضريبي غير المتوازن:

- ضريبة الرواتب والأجور نمت بشكل مطرد بين 2016 و 2019، رغم تدني الأجور الحقيقية، مما يشير إلى تحميل الطبقة المتوسطة والمنخفضة عبئاً ضريبياً متزايداً.
- ضريبة الدخل تراجعت في 2017، ثم ارتفعت في 2018، لكنها انخفضت فعلياً في 2020 بنسبة -30.18%، مما يدل على ضعف التحصيل من الأنشطة الاقتصادية غير الحكومية.

2) التهرب الضريبي والاقتطاع من المنبع:

- ارتفاع تحصيل الرواتب يعود إلى الاقتطاع المباشر من موظفي الدولة، بينما يسهل التهرب من ضريبة الدخل بسبب ضعف الرقابة والفساد الإداري.
- هذا التفاوت يُظهر خللاً في العدالة الضريبية، ويُضعف من ثقة المكلفين بالنظام المالي.

(3) تأثير التضخم على الإيرادات:

- في عام 2020، ورغم ارتفاع الإيرادات الاسمية، فإن القيمة الحقيقية للضرائب انخفضت بشكل حاد، خاصة في الممتلكات (-42.11%)، مما يدل على فشل النظام الضريبي في مقاومة الصدمات التضخمية.

- هذا الانخفاض يُظهر أن النظام الضريبي لا يتكيف مع الأزمات، ويُسهم في كبح النشاط الاقتصادي بدلاً من دعمه.

كما تمت دراسة نسب نمو الضرائب غير المباشرة بالأسعار الجارية (ملايين الليرات السورية) من خلال الجدول التالي:

الجدول (3-4) نسب نمو الضرائب غير المباشرة في سورية بالأسعار الجارية خلال الفترة 2016-2020

السنة	ضرائب السلع والخدمات 1	ضرائب التجارة الدولية 2	نسبة نمو % 1	نسبة نمو % 2
2016	84,800	36,050	-	-
2017	85,317	68,300	0.60	89.45
2018	96,605	81,500	13.23	19.32
2019	133,880	122,000	38.58	49.69
2020	209,982	123,000	56.84	0.81

المصدر: وزارة المالية السورية للأعوام 2016-2020، النسب من إعداد الباحثة

من خلال ما ورد في الجدول (3-4) نلاحظ ما يلي:

- 1) ضرائب السلع والخدمات: نمو اسمي لا يعكس توسعاً اقتصادياً:
- رغم أن الإيرادات ارتفعت من 84.8 مليار ل.س في عام 2016 إلى 209.9 مليار ل.س في عام 2020، إلا أن نسبة النمو الحقيقية متأثرة بشدة بالتضخم.
- النمو المتواضع في عام 2017 (0.60%) يعكس بداية الاعتماد على هذه الضريبة بعد فقدان الإيرادات النفطية، بينما النمو في عام 2020 (56.84%) يُفسر بارتفاع الأسعار أكثر من توسع القاعدة الضريبية.

2) ضرائب التجارة الدولية: تقلبات حادة مرتبطة بالظروف الخارجية:

- القفزة في عام 2017 (89.45%) تُعزى إلى زيادة حجم التجارة الخارجية، حيث ارتفعت الكميات من 10,447 ألف طن إلى 13,699 ألف طن.

- الانخفاض الحاد في عام 2020 (0.81%) يُفسر بتأثير جائحة كوفيد-19، العقوبات الاقتصادية، وتراجع الاستيراد والتصدير.

(3) الاعتماد على الضرائب غير المباشرة في اقتصاد الحرب:

- تُعد ضرائب السلع والخدمات أسهل أدوات التحصيل في ظل ضعف الرقابة على الدخل والممتلكات.

- الاعتماد المفرط عليها يُظهر غياب التنوع في مصادر الإيرادات، ويُحْمَل المستهلكين عبئاً غير متناسب مع قدرتهم الشرائية.

وعليه نستنتج أن الضرائب غير المباشرة، وخاصة ضرائب السلع والخدمات، شكّلت أداة مالية رئيسية لتعويض العجز في سورية خلال فترة الحرب، لكن نموها كان مدفوعاً بالتضخم أكثر من كفاءة التحصيل أو توسع النشاط الاقتصادي.

وتمت دراسة نسب النمو الحقيقية لضرائب السلع والخدمات وضرائب التجارة الخارجية والموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-5) نسب نمو القيمة الحقيقية لضرائب (السلع والخدمات، ضرائب التجارة الخارجية) للفترة 2016-2020 (ملايين الليرات السورية)

السنة	معدل التضخم	مؤشر السعر	القيمة الاسمية	القيمة الحقيقية	القيمة الحقيقية	نسب نمو القيمة الحقيقية	نسب نمو القيمة الحقيقية
			لضرائب السلع والخدمات	لضرائب التجارة الخارجية	لضرائب السلع والخدمات	لضرائب التجارة الخارجية	لضرائب التجارة الخارجية
2016	47.7	1.000	84,800	36,050	84,800	36,050	-
2017	18.1	1.181	85,317	68,300	72,241	57,832	14.81-
2018	0.9	1.191	96,605	81,500	81,112	68,430	12.28
2019	13.4	351.1	133,880	122,000	117,946	107,479	45.41
2020	114.2	2.894	209,982	123,000	72,558	42,502	99.94-

المصدر: وزارة المالية، مصرف سورية المركزي، النسب من إعداد الباحثة

من الجدول (3-5) يتضح ما يلي:

(1) مرونة نسبية في فترات الاستقرار (2017-2019) : ضرائب السلع والخدمات نمت بنسبة 45.41% في عام 2019، متجاوزة معدل التضخم، مما يدل على فعالية نسبية في التحصيل، بينما ضرائب التجارة الخارجية سجلت نمواً قوياً بنسبة 60.42% في عام 2017 و 57.06% في عام 2019، مدفوعة بزيادة حجم المستوردات والصادرات.

(2) انخفاض الأداء في عام 2020: ضرائب السلع والخدمات تراجعت بنسبة -99.94%، وهو انهيار شبه كامل في القيمة الحقيقية، بينما ضرائب التجارة الخارجية انخفضت بنسبة -60.05%، نتيجة تراجع التجارة بسبب جائحة كوفيد 19 والعقوبات الاقتصادية.

(3) ضعف مقاومة النظام الضريبي للصدمات التضخمية: النظام الضريبي لم يستطع الحفاظ على الإيرادات الحقيقية في ظل تضخم بلغ 114.2% في 2020، وهذا التراجع يُظهر هشاشة البنية المالية، ويؤكد أن الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وحدها لا يكفي لضمان الاستدامة المالية.

(4) الفجوة المالية الناتجة عن تآكل الإيرادات: انخفاض الإيرادات الحقيقية في عام 2020 أدى إلى تراجع قدرة الحكومة على تمويل الإنفاق العام، مما خلق فجوة مالية كبيرة، وهذا يستدعي إعادة هيكلة النظام الضريبي، وتنويع مصادر الإيرادات، وتعزيز أدوات التحصيل الرقمي والرقابة.

وبناءً عليه نستنتج أن الضرائب غير المباشرة في سورية أظهرت مرونة نسبية بين 2017 و 2019، لكن عام 2020 كشف هشاشة النظام الضريبي أمام التضخم المفرط، مما أدى إلى تآكل الإيرادات الحقيقية وخلق فجوة مالية.

3. مؤشرات الأداء الضريبي:

-الطاقة الضريبية:

يعتبر الدخل القومي المصدر الرئيسي للإيرادات العامة والإيرادات الضريبية، فكلما ارتفع هذا الدخل أمكن استقطاع إيرادات ضريبية أكثر وبذلك فإن انخفاض الدخل للأفراد سيؤدي إلى انخفاض في الطاقة الضريبية والتي تمثل أكبر قدر يمكن للدولة تحصيله من الضرائب (الهندي 2021).

ويمكن حساب الطاقة الضريبية من خلال المعادلة التالية: (عبود، 2022)

$$TY = 8.86 + 0.0002YP + 0.12 FY$$

حيث أن TY = الطاقة الضريبية YP = متوسط دخل الفرد

FY = درجة الانفتاح الاقتصادي و تحسب من (الصادرات + الواردات) / الناتج المحلي الاجمالي * 100

وعلى هذا الأساس، فإن الطاقة الضريبية رياضياً تمثل توقع من خلاله يمكن التعرف على أقصى حد ممكن لفرض أو زيادة ضريبة جديدة أو توسيع الوعاء الضريبي (زيدان، 2012)
(علماً بأن متوسط دخل الفرد قد لا يعكس بدقة توزيع الدخل الحقيقي).

-العبء الضريبي:

يعد مؤشراً هاماً يدل على إمكانية النظام الضريبي تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك بتوزيع الدخل بكفاءة، فمن خلاله نتمكن من تقييم مدى إمكانية الدولة في رفع إيراداتها الضريبية نسبةً لقدراتها الاقتصادية، ويحسب بالمعادلة التالية: (حمائل، 2023)

$$\text{العبء الضريبي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}}$$

-الجهد الضريبي:

يعرف بأنه مؤشر يقيس درجة الإمكانيات الضريبية المتاحة حيث يمثل النسبة بين الإيرادات الضريبية (العبء الضريبي) وبين الطاقة الضريبية القصوى المقدرة نظرياً (العبء الضريبي الأمثل) ويتم حسابه وفقاً للعلاقة الرياضية التالية:

$$\text{الجهد الضريبي} = \frac{\text{العبء الضريبي}}{\text{الطاقة الضريبية}}$$

يعكس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي تحقيق إيرادات ضريبية مقارنة بالقاعدة الضريبية الكامنة المتاحة وعندما تتجاوز قيمة هذا المؤشر الرقم (1)، فإن ذلك يشير إلى أن الضرائب المحصلة تفوق الطاقة الضريبية المتاحة للمجتمع، مما ينذر بحدوث حالة من الإرهاق الضريبي (المجالي، 2016)
وبين الجدول (3-6) حساب مؤشرات الأداء في سورية للفترة (2016-2020):

الجدول (3-6) حساب مؤشرات الأداء الضريبي في سورية للفترة (2016-2020) (ملايين الليرات السورية)

السنة	الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي	الطاقة الضريبية %	العبء الضريبي %	الجهد الضريبي
2016	253450	6128044	15.56	4.13	0.26
2017	322489	8348139	14.97	3.86	0.26
2018	409500	9580727	13.86	4.27	0.31
2019	563050	11620804	13.50	4.84	0.36
2020	811990	17270344	14.03	4.70	0.34
متوسط المدة			14.38	4.36	0.31

المصدر: مصرف سورية المركزي للأعوام (2016-2020)، النسب من إعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول (3-6) نلاحظ ما يلي:

(1) الطاقة الضريبية: إمكانات غير مستغلة:

- حيث أن الإيرادات الضريبية ازدادت من (253) مليار ليرة سورية في عام 2016 إلى (811) مليار ليرة سورية في عام 2020، وتعود هذه الزيادة إلى التضخم الذي شهده الاقتصاد السوري في هذه الفترة، فقد ارتفع معدل التضخم من 47.7 في عام 2016 إلى 114.2 في عام 2020، ويعود أيضاً إلى وجود إصلاحات أو تغييرات في السياسة الضريبية لزيادة التحصيل.

- تراوحت الطاقة الضريبية بين 13.5% و 15.56%، وهي نسبة جيدة نظرياً، تعكس قدرة الاقتصاد السوري على توليد إيرادات ضريبية أعلى.

- لكن التحصيل الفعلي لم يقترب من هذه النسبة، مما يدل على فجوة في استغلال الإمكانات الضريبية.

(2) العبء الضريبي: استقرار نسبي دون توسع:

- لم تتجاوز نسبة العبء الضريبي 4.84% في أي سنة، وهو أقل بكثير من الطاقة الضريبية المقدرة، وهذا يشير إلى أن الدولة لم تستطع رفع الإيرادات الضريبية بما يتناسب مع نمو الناتج المحلي الإجمالي.

(3) الجهد الضريبي: دون المستوى الأمثل:

- حيث تراوح بين 0.26 و 0.36، أي أن النظام الضريبي يحقق فقط بين 26% و 36% من إمكاناته النظرية، وهذا يُظهر ضعفاً في الكفاءة الإدارية، ووجود تهرب ضريبي، وغياب أدوات التحصيل الفعالة.

(4) غياب الإرهاق الضريبي:

- لم تتجاوز قيمة الجهد الضريبي الرقم (1)، مما يعني أن النظام لم يصل إلى مرحلة إرهاق المكلفين، ولكن هذا لا يُعد مؤشراً إيجابياً بالضرورة، لأنه يعكس ضعف التحصيل أكثر من كفاءة التوازن الضريبي.

مما سبق يكشف تحليل مؤشرات الأداء الضريبي في سورية بين 2016 و 2020 عن فجوة واضحة بين الإمكانات الضريبية النظرية والتحصيل الفعلي، مما يعكس ضعف كفاءة النظام الضريبي في استغلال القاعدة الضريبية المتاحة.

4. الإدارة الضريبية:

تُعد الإدارة الضريبية حجر الأساس في نجاح أي نظام ضريبي، إذ إن ضعفها على الصعيدين المادي والبشري يؤدي إلى خلل وظيفي في الجهاز الضريبي، ويُسهم في ترسيخ علاقة متوترة بين المكلفين والدولة. ففي الواقع السوري، ينظر العديد من المكلفين إلى الإدارة الضريبية بوصفها جهة جباية تتسم بالتعسف، في حين تنظر الإدارة إلى المكلفين على أنهم متهربون تسعى إلى ضبطهم، مما يخلق مناخاً من عدم الثقة المتبادلة، هذا المناخ يدفع المكلفين إلى البحث عن الثغرات القانونية أو الاستعانة بخبراء للتهرب الضريبي كلياً أو جزئياً، خاصة في ظل شعورهم بعدم العدالة الضريبية وغياب الإنصاف، الأمر الذي يؤدي إلى ممارسة الأنشطة الاقتصادية في الظل.

وتتولى الإدارة الضريبية مسؤولية تنفيذ التشريعات الضريبية عبر أجهزتها الفنية، إلا أن ضعف هذه الأجهزة في استيعاب وتطبيق القوانين يُفقد السياسات الضريبية فعاليتها. لذا، ينبغي أن يحظى تطوير الإدارة الضريبية بالأولوية ضمن جهود الإصلاح، نظراً لدورها الحيوي كحلقة وصل بين الدولة والمواطنين، وإن تعزيز القدرات الإدارية، وتحسين الامتثال، ورفع الكفاءة، من شأنه أن يُسهم في الحد من الفساد، وتحقيق العدالة بين الشركات، وتشجيع الاستثمار الأجنبي، وتعزيز القدرة التنافسية، وزيادة الإيرادات الضريبية في آنٍ واحد.

ويُعد الفساد في إدارة الإيرادات الضريبية في سورية من أبرز المشاكل التي تواجه مسار الإصلاح الضريبي. إذ قد يلجأ بعض المكلفين إلى تقديم بيانات ناقصة أو دفع رشاوى لتقليل التزاماتهم الضريبية أو لتجنب التسجيل، بينما قد يستخدم بعض محصلي الضرائب سلطاتهم لابتزاز المكلفين عبر التقدير الضريبي المفرط. كما تلجأ بعض الشركات إلى دفع مبالغ لكبار المسؤولين للحصول على إعفاءات ضريبية غير مستحقة. هذا النوع من الفساد، بغض النظر عن شكله أو مدى انتشاره، يُقوض احترام النظام الضريبي، ويضعف الامتثال، ويؤدي إلى انخفاض في تحصيل الإيرادات.

وتُسهم مظاهر الفساد أيضاً في ترسيخ تصورات بوجود إجحاف في النظام الضريبي، وذلك لسببين رئيسيين:

➤ النظام الذي يسمح بالتطبيق الاستثنائي وغير المتكافئ للقواعد لا يمكن أن يُحقق العدالة بين المكلفين.

➤ الفساد في التحصيل الضريبي غالباً ما يكون ذا أثر تنازلي، حيث تستفيد الشرائح ذات الدخل المرتفع من التقدير المنخفض أو التهرب، بينما تكون الشرائح الفقيرة أكثر عرضة للإبلاغ المفرط والابتزاز.

وبناءً على ما سبق، ومن واقع عمل الباحثة تم استنتاج مجموعة النقاط التالية بخصوص الإدارة الضريبية في سورية:

أولاً: ضعف البنية المؤسسية للإدارة الضريبية: رغم أن الإدارة الضريبية في سورية تُنَاطب بها مسؤولية تنفيذ التشريعات الضريبية، إلا أن الواقع يُظهر ضعفاً واضحاً في بنيتها المؤسسية، سواء من حيث الكوادر البشرية أو البنية التحتية التقنية. هذا الضعف ينعكس في:

- تأخر معالجة الملفات الضريبية، مما يفتح المجال أمام التقديرات الجزافية.

- غياب نظام رقمي موحد لمتابعة المكلفين، مما يُصعّب من ضبط التهرب الضريبي.

- ضعف التدريب المستمر للكوادر، مما يؤدي إلى تباين في تفسير القوانين وتطبيقها.

وبالتالي فإن غياب الكفاءة المؤسسية لا يُعد فقط عائقاً إدارياً، بل يُقوّض فعالية السياسات الضريبية ككل، ويُضعف من قدرة الدولة على تحقيق أهدافها المالية والاجتماعية. كما أن ضعف التنسيق بين الجهات الضريبية (كمديريات المالية، الجمارك، الضرائب العقارية) يُنتج ازدواجية في التقدير ويُربك المكلفين.

ثانياً: مناخ انعدام الثقة بين الإدارة والمكلفين: تُظهر الأدبيات الضريبية أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يجب أن تقوم على الثقة والشفافية. إلا أن الواقع السوري يعكس علاقة مشحونة، تتسم بالشك المتبادل:

- المكلفون يرون الإدارة جهة جباية تعسفية، لا تراعي العدالة أو القدرة على الدفع.

- الإدارة تنتظر إلى المكلفين كمتهربين ضريبياً، مما يُبرر التقدير المفرط والإجراءات العقابية.

- هذا المناخ العدائي يُنتج دائرة مفرغة: كلما زاد الضغط على المكلفين، زادت محاولات التهرب، وكلما زاد التهرب، زادت شدة الرقابة والتقدير، مما يُضعف الامتثال الطوعي ويُعزز الاقتصاد غير الرسمي.

ثالثاً: الفساد الإداري كعامل مُقوّض للعدالة الضريبية: تشير الأدلة إلى أن الفساد في الإدارة الضريبية السورية يتخذ أشكالاً متعددة:

- رشاوى لتقليل الالتزامات أو تأخير التحصيل.

-تقديرات ضريبية انتقائية تُستخدم كأداة للضغط أو الابتزاز.

-إعفاءات ضريبية غير مستحقة تُمنح عبر علاقات شخصية أو سياسية.

وبالتالي هذا النوع من الفساد يُنتج نظاماً ضريبياً غير عادل بطبيعته، حيث تُعفى الشركات الكبرى من الالتزامات، بينما تُثقل كاهل الشرائح الضعيفة، مما يُكرّس الأثر التنازلي للضريبة، ويُضعف من شرعية النظام المالي ككل.

3-1-2- تعويض النقص في الإيرادات الضريبية نتيجة الأزمة السورية:

شهدت سورية خلال السنوات الماضية أزمة متعددة الأبعاد، شملت الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، مما أدى إلى تراجع حاد في الإيرادات العامة للدولة، وبشكل خاص في الإيرادات الضريبية، وانعكس هذا التراجع في اتساع العجز المالي في الموازنة العامة، نتيجة لانخفاض النشاط الاقتصادي، وتراجع الإنتاج، وتفكك البنية المؤسسية، وضعف الامتثال الضريبي وانتشار الاقتصاد غير الرسمي، وتحليل النظام الضريبي القائم، يتبين أن الاعتماد المفرط على رسم الإنفاق الاستهلاكي كأداة رئيسية للتحصيل الضريبي قد كشف عن عدد من العيوب، أبرزها محدودية القاعدة الضريبية، وعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، وغياب المرونة في مواجهة التغيرات الاقتصادية. وقد دفعت هذه الإشكاليات العديد من الباحثين والمواطنين إلى المطالبة بإصلاح ضريبي شامل، يُحقق العدالة والمساواة، وهي مطالب تكررت في سياق الحراك الشعبي الذي شهدته المنطقة العربية خلال ما يُعرف بثورات الربيع العربي، حيث كان الإصلاح الضريبي أحد المطالب الجوهرية في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية.

وفي هذا السياق، يُطرح التحول إلى الضريبة على القيمة المضافة كخيار استراتيجي لتعويض النقص في الإيرادات الضريبية، نظراً لما تتمتع به من خصائص فنية واقتصادية، أبرزها اتساع القاعدة الضريبية، وحيادية التطبيق، وإمكانية التحصيل في مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

وتُظهر البيانات الرسمية الصادرة عن مصرف سورية المركزي، أن الإيرادات الضريبية المقومة بالدولار الأمريكي انخفضت بنسبة تقارب 44% بين عامي 2011 و2012، حيث تراجعت من 6687.3 مليون دولار إلى 3742.2 مليون دولار. واستمر هذا الانخفاض في السنوات التالية، ليسجل معدل تراجع بلغ 92% في عام 2016، حيث بلغت الإيرادات الضريبية 541.4 مليون دولار فقط، أي ما يُعادل 8% من إيرادات عام 2011. كما استمرت معدلات التراجع في عامي 2017 و2018، لتبلغ 91% و86% على التوالي مقارنة بعام الأساس، وهذا الانخفاض الحاد يُبرز الحاجة الملحة إلى إعادة هيكلة النظام الضريبي

السوري، والبحث عن أدوات أكثر كفاءة واستدامة، مثل الضريبة على القيمة المضافة، التي أثبتت فعاليتها في عدد من الدول العربية في تحسين الحصيللة الضريبية وتقليص العجز المالي، كما تم توضيحه سابقاً. كما يبين الجدول التالي تطور الإيرادات الضريبية بالأسعار الجارية منسوبة للإيرادات العامة للدولة خلال الفترة 2011-2021:

الجدول (7-3) تطور الإيرادات الضريبية بالأسعار الجارية منسوبة للإيرادات العامة خلال الفترة 2011-2021 (ملايين الليرات السورية)

العام	الإيرادات الضريبية	الإيرادات العامة للدولة	نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات العامة للدولة
2011	325005	835000	39%
2012	242885	1326550	18%
2013	165221	1383000	12%
2014	117252	1390000	8%
2015	172000	1554000	11%
2016	253450	1980000	13%
2017	322500	2660000	12%
2018	409500	3187000	13%
2019	563050	3882000	14.5%
2020	811990	4000000	20%
2021	2540000	8500000	30%

المصدر: الموازنة العامة للدولة للأعوام 2011-2021 - وزارة المالية-النسب من إعداد الباحثة

من الجدول (7-3) نلاحظ:

➤ انخفاض الإيرادات الضريبية من العام 2011 وحتى العام 2015 وعادت للارتفاع من عام 2015 وحتى عام 2021 وذلك يعود لفرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بالمرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 على قائمة جديدة من السلع المستوردة والخدمات وتعديل هذه النسبة على أنواع أخرى.

➤ ارتفاع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة بشكل كبير للأعوام 2020 و2021 وذلك بسبب ارتفاع معدل التضخم حيث ارتفع من 13.4 عام 2019 إلى 114.2 عام 2020. خلال الفترة 2011-2018 الكلفة التي كبدها النزاع للاقتصاد الكلي السوري حوالي 442.2 مليار دولار هذا هو مجموع القيمة المفصلة للدمار اللاحق برأس المال 117.7 مليار دولار ومجموع خسارة الناتج المحلي 324.5 مليار دولار، ويعزى ذلك إلى فقدان النشاط الاقتصادي وتوسع الاقتصاد غير النظامي وتراجع الكفاءة في تحصيل الضرائب وهي عوامل تقود بدورها إلى تدهور الإمكانيات البشرية والمؤسسية (الاسكوا، سورية بعد ثمان سنوات حرب، 2020).

كما انخفضت الإيرادات غير النفطية غير الضريبية (مثل الرسوم على الخدمات الحكومية وعائدات الفوائد) من (28%) في عام 2010 إلى (19.5%) في عام 2017 بما يقارب نسبة الإيرادات الضريبية.

بالإضافة إلى انخفاض إيرادات الضرائب الجمركية بشكل مثير وحاد مع بدء الأزمة في سورية باستثناء عام 2011 حيث سجلت زيادة إلى ما يقارب (772) مليون دولار وقد ثابرت الرسوم الجمركية في الانخفاض بعد عام 2011 حتى بلغت عام 2016 (74.8) مليون دولار لانخفاض الواردات (الاسكوا، النزاع في الجمهورية العربية السورية -تداعيات على الاقتصاد الكلي وعقبات في طريق الأهداف الإنمائية للألفية، 2014).

وبناءً على ما سبق، نستنتج ما يلي:

- التراجع بين 2011-2015: انهيار في التحصيل الضريبي نتيجة الحرب وتفكك المؤسسات وانتشار الاقتصاد غير الرسمي.
- التحسن بعد 2015: هو تحسن اسمي مدفوع بالتضخم ورسم الإنفاق الاستهلاكي، لا يعكس إصلاحاً هيكلياً.
- هيكل الإيرادات العامة: اعتماد غير متوازن على الضرائب الاستهلاكية بعد تراجع الإيرادات غير الضريبية والنفطية.
- الرسوم الجمركية: تراجع حاد في الإيرادات الجمركية يُظهر ضعف الرقابة الجمركية وغياب استراتيجية فعالة.

مما سبق نجد أن الاعتماد على الضرائب المباشرة التقليدية أصبح غير كاف في ظل تراجع القطاعات الإنتاجية وانهيار العديد من مصادر الدخل الأخرى. بينما مثلت الضريبة على القيمة المضافة تطوراً كبيراً للأنظمة الضريبية غير المباشرة التي طبقت في العديد من دول العالم وذلك بقصد تحقيق قدر أكبر من الإيرادات العامة لسد العجز في الموازنة العامة للدولة. حيث تستهدف شريحة واسعة من السلع والخدمات في القطاع الرسمي، مما يجعلها أقل تأثراً بتقلبات أداء القطاعات الفردية. كما أن آلية الخصم تضمن سداد الضريبة على مراحل مما يخفف العبء المباشر عن المنتجين ويوزعه على حلقات سلسلة الاستهلاك، محققة بذلك استدامة في تدفق الإيراد كانت غائبة عن العديد من الموارد المالية الأخرى .

ومن هذا المنطلق، يُعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خطوة استراتيجية نحو زيادة الحصيلة الضريبية، وبالتالي دعم الإيرادات العامة للدولة .

3-1-3- الإستفادة من الآثار الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة:

يمكن تحليل الآثار الإيجابية للضريبة على القيمة المضافة في سورية من خلال الاستفادة من خصائص ومزايا الضريبة على القيمة المضافة وتجارب الدول العربية التي طبقتها كما يلي :

(1) تحويل العبء الضريبي دون التأثير على الإنتاج: تُعد الضريبة على القيمة المضافة حيادية من حيث الإنتاج، إذ يتحملها المستهلك النهائي، مما يُجنب المنتجين أعباء مباشرة، وهذا يُشجع على التوسع الإنتاجي، ويُحفز الاستثمار، خاصة في القطاعات الصناعية والخدمية، وفي الاقتصاد السوري، حيث يعاني المنتج المحلي من ضعف القدرة التنافسية، فإن تطبيق ضريبة لا تؤثر على قرارات الإنتاج يُعد خطوة استراتيجية لدعم القاعدة الإنتاجية، بشرط أن ترافقها سياسات داعمة ذكية.

(2) المرونة الاقتصادية والتوافق مع سياسات الإصلاح: تتميز هذه الضريبة بمرونة عالية، مما يجعلها قابلة للتعديل حسب الظروف الاقتصادية، ويمكن استخدامها كأداة لتحقيق الاستقرار المالي وتقليل العجز، خاصة في ظل تراجع الإيرادات النفطية ، وبالتالي في ظل الأزمات المتكررة التي تواجه سورية، فإن ضريبة قابلة للتكيف تُعد خياراً مناسباً، لكن نجاحها يتطلب إدارة ضريبية مؤتمتة وشفافة، قادرة على ضبط السوق وتحديث البيانات بشكل مستمر.

(3) العدالة الضريبية وتوسيع القاعدة: تُفرض على جميع مراحل الإنتاج والتوزيع، مما يُقلل من فرص التهرب، ويُوسع القاعدة الضريبية، ويمكن تصميمها بمعدلات تفاضلية تراعي الفئات ذات الدخل المحدود والسلع الأساسية، والعدالة الضريبية في سورية لا تتحقق تلقائياً عبر هذه الضريبة، بل تتطلب تصميمات دقيقة للجدول الضريبية، وإعفاءات مدروسة، وآليات رقابة تمنع التقدير الجزافي أو الاستتسابي.

(4) الحد من الأثر التضخمي عبر سياسات مرافقة: لا يمكن تعميم أثرها على الأسعار، بل يجب دراسة كل سلعة على حدة، ويمكن تخفيف الأثر التضخمي عبر تخفيض الرسوم الجمركية على السلع الأساسية، وإعادة هيكلة الفروقات السعرية الناتجة عن الفساد الإداري، وفي بيئة سورية

تعاني من تضخم مفرط، فإن تطبيق ضريبة جديدة يجب أن يُرافقه إصلاح جمركي شامل، وتفعيل الرقابة على المنافذ، لضمان عدم تحميل المستهلك عبئاً إضافياً غير مبرر.

(5) دعم الصناعة الوطنية وتقليل الاعتماد على الواردات: يمكن فرض معدلات أعلى على السلع المستوردة المنافسة، ضمن التزامات سورية التجارية، وهذا يُسهم في حماية المنتج المحلي، وتحسين الميزان التجاري، وهذا التوجه يتطلب تنسيقاً دقيقاً بين السياسة الضريبية والتجارية، وتحديث الاتفاقيات الدولية، لضمان عدم تعارض الإجراءات مع التزامات سورية في منظمة التجارة العالمية أو الاتفاقيات الثنائية.

(6) الرقمنة والربط الشبكي والبرمجي كشرط للنجاح: استخدام قواعد بيانات مركزية وبرامج مؤتمتة يُقلل من التهرب، ويُعزز الشفافية، والربط بين الجهات الجمركية والضريبية يُعد من أفضل الممارسات لضمان دقة التحصيل، وفي سورية، حيث يعاني النظام الضريبي من ضعف الرقابة وتعدد الجهات، فإن الرقمنة ليست خياراً تقنياً فقط، بل ضرورة إصلاحية، تتطلب تدريب الكوادر، وتحديث البنية التحتية، وتوحيد قواعد البيانات بين الوزارات.

وفي الاقتصاديات العربية، بدأت غالبية الدول في المنطقة باعتماد الضريبة على القيمة المضافة ضمن إصلاحاتها المالية، بما في ذلك مصر، السودان، تونس، الجزائر، المغرب، الأردن، ودول مجلس التعاون الخليجي، وذلك في إطار سعيها لمواءمة أنظمتها الضريبية مع المعايير الدولية وتحقيق الاستدامة المالية، ورغم أن سورية لم تعتمد رسمياً نظام الضريبة على القيمة المضافة حتى الآن، إلا أن النقاشات حول إمكانية تطبيقها بدأت تبرز في نطاق إصلاح النظام الضريبي، خاصة في ظل الحاجة الملحة إلى تنويع مصادر الإيرادات العامة، وتقليص الاعتماد على الضرائب المباشرة التي تعاني من ضعف التحصيل، ويُنظر إلى الضريبة على القيمة المضافة كأداة واعدة يمكن أن تُسهم في تحسين كفاءة النظام الضريبي، وزيادة الشفافية، وتوسيع القاعدة الضريبية، إذا ما تم تطبيقها ضمن إطار مؤسسي ورقابي متماسك .

وأخيراً فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وتصميمها بالشكل الصحيح في سورية سيساعد على تطوير النظام الضريبي السوري؛ لأنها ضريبة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص ومزايا.

المبحث الثاني: تصميم الضريبة على القيمة المضافة

بعد دراسة نماذج تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول، توصلت الباحثة إلى وجود نموذجين رئيسيين يتميز كل منهما بخصائص وأولويات مختلفة، وهما :

➤ النموذج الأول هو النموذج الأوروبي، الذي انطلق من فرنسا كأول دولة تتبناه بسعيه لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تصميم الضريبة، حيث يعتمد على معدل ضريبي مرتفع نسبياً، مع تعدد الإعفاءات والأسعار التفضيلية التي تهدف إلى حماية الفئات ذات الدخل المحدود، وتخفيف العبء الضريبي عنها.

➤ أما النموذج الثاني فهو النموذج النيوزيلندي، الذي يركز على تعظيم الحصيلة الضريبية، وتحقيق العدالة من خلال أدوات أخرى خارج نطاق الضريبة نفسها. حيث يعتمد على معدل ضريبي منخفض نسبياً، مع توسيع القاعدة الضريبية، وتقليل الإعفاءات إلى الحد الأدنى، مما يسهم في تبسيط النظام وزيادة كفاءته.

وترى الباحثة أن النموذج النيوزيلندي يمثل الخيار الأنسب للتطبيق في سورية، نظراً لملاءمته لطبيعة الاقتصاد السوري واحتياجات مرحلة التعافي.

و يتطلب تصميم الضريبة على القيمة المضافة في سورية، دراسة ثلاث قضايا رئيسية:

➤ طرق احتساب الضريبة: وتشمل ثلاث آليات رئيسية، تختلف في طريقة تحديد القيمة الخاضعة للضريبة، وتؤثر على دقة التحصيل وسهولة التطبيق.

➤ الأدوات والأنظمة المصاحبة للضريبة: مثل الإعفاءات أو الأسعار التفضيلية، والتي تُستخدم لضبط الأثر التنافسي للضريبة، وتحديد ما إذا كانت ستطبق بشكلها المثالي أم ضمن نظام مختلط، بالإضافة إلى، الأنظمة الإلكترونية والفوترة التي تساعد على خفض التهرب الضريبي .

➤ تحديد سعر الضريبة: ويعتمد على تقدير الوعاء الضريبي، بحيث يُراعى التوازن بين تحقيق الإيرادات المطلوبة وعدم إثقال كاهل المستهلكين.

بالتالي إن اختيار النموذج المناسب لتصميم الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يستند إلى طبيعة الاقتصاد المحلي، ومستوى العدالة الاجتماعية المطلوب، ومدى جاهزية البنية التحتية الإدارية والتقنية لتطبيق النظام بكفاءة.

وفيما يلي استعراض للقضايا الثلاث:

3-2-1- أسلوب حساب ضريبة القيمة المضافة:

من الناحية الضريبية، فإن القيمة المضافة تمثّل الفرق بين قيمة منتجات وحدة اقتصادية معينة، وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج المشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى، وبالتالي فهي لا تقتصر على مرحلة إنتاجية دون أخرى، وإنما تعبر عن الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها .

حيث يتم حساب ضريبة القيمة المضافة من خلال أسلوبين:

1. **أسلوب الخصم** يتم ذلك إما بطرح رقم أعمال من رقم أعمال، أو خصم ضريبة من ضريبة، ويعرف الأول بالخصم المباشر .

➤ **أسلوب الخصم المباشر:** بموجبه تحتسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات في نهاية كل فترة معينة وبين قيمة المشتريات في بدايتها، ويتميز هذا الأسلوب بتوافقه مع منطق ضريبة القيمة المضافة حيث يقتصر تطبيقها في كل مرحلة إلا أن هذا الأسلوب يعيبه، أنه يتعارض مع تعدد تعريفات الضريبة ولا يتصور تطبيقه إلا في حالة الأخذ بتعريف موحدة، وهو ما لا يتم في أغلب الأحيان، كما أنه قد يؤدي إلى ما يسمى (بالوعاء السلابي)، وذلك في حالة بيع المنتج بسعر التكلفة أو بخسارة، حيث تنعدم القيمة المضافة ومن ثم عدم تطبيقها، فمن نحو 170 دولة تطبق الضريبة على القيمة المضافة تستخدم اليابان وحدها هذه الطريقة.

وحتى يتضح مفهوم الطرق السابقة بشكل أوضح تفترض الباحثة المثال التالي:

بفرض أن المنتج يبيع سلعة بمبلغ 50000 ليرة سورية إلى تاجر الجملة يتمثل هذا المبلغ في (15000 منتج وسيط، 20000 أجور، 10000 إيجار، 5000 أرباح) ويقوم تاجر الجملة ببيعها لتاجر التجزئة بمبلغ 55000 ليرة سورية (50000 قيمة المنتج، 2500 أجور، 2500 أرباح) ويقوم تاجر التجزئة بدوره ببيعها للمستهلك بمبلغ 60000 ليرة سورية (55000 قيمة المنتج، 2500 أجور، 2500 أرباح)

وبفرض أن سعر الضريبة 10% يمكن تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام طريقة الخصم المباشر والذي يبينه الجدول (3-8):

الجدول (8-3) تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الخصم المباشر

المرحلة	ثمن البيع	القيمة المضافة	قيمة الضريبة الفرق بين مخرجات ومدخلات * معدل الضريبة
المصنع	50000	35000	$3500 = 10\% \times 35000$
تاجر الجملة	55000	5000	$500 = 10\% \times (50000 - 35000)$
تاجر التجزئة	60000	5000	$500 = 10\% \times (55000 - 50000)$
الإجمالي		45000	4500

المصدر: من إعداد الباحثة

قراءة وتحليل في تطبيق أسلوب الخصم المباشر:

أولاً: تفسير اقتصادي لنتائج المثال التطبيقي: من خلال المثال العددي، يتضح أن:

- إجمالي الضريبة المحصلة بلغ 3500 ل.س، وهو ما يعادل 10% من السعر النهائي للمستهلك.
- الضريبة توزعت تدريجياً على مراحل الإنتاج والتوزيع، مما يُظهر عدالة نسبية في توزيع العبء الضريبي.
- كل مرحلة ساهمت في الحصيلة بحسب القيمة المضافة التي أضافتها، مما يعزز مبدأ "الدفع مقابل القيمة".

ونستنتج أن هذا التوزيع المرحلي يُقلل من فرص التهرب الضريبي، ويُشجع على توثيق المعاملات بين الأطراف، بشرط وجود نظام فوترة إلكتروني فعال.

ثانياً: تحليل نقدي لأسلوب الخصم المباشر:

- رغم أن أسلوب الخصم المباشر يتماشى مع منطق القيمة المضافة من حيث فرض الضريبة على كل مرحلة إنتاجية، إلا أن الباحثة ترى أن هذا الأسلوب يعاني من عدة إشكاليات عملية، أبرزها:
 - التعقيد المحاسبي: يتطلب تتبع دقيق للفروقات بين المبيعات والمشتريات في كل دورة ضريبية، مما يُثقل كاهل المكلفين، خاصة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، كما يمثل عبئاً على الإدارة الضريبية والممول، ولا يتناسب مع قصر مدة حساب الضريبة وهي شهر في الغالب، كما إنه في ظل هذا الأسلوب يصعب رد الضريبة في حالة التصدير.

-مخاطر الوعاء السلبي: في حال البيع بسعر التكلفة أو الخسارة، تتعدم القيمة المضافة، مما يؤدي إلى فقدان الدولة لحصيلة ضريبية محتملة، ويُحرم المكلف من خصم الضريبة المدفوعة سابقاً.

-تعد أسلوب حساب القيمة المضافة بهذه الطريقة ونستنتج أنه رغم دقة هذا الأسلوب من الناحية النظرية، إلا أن تعقيداته الإجرائية تجعله غير ملائم للتطبيق في السياق السوري دون إصلاحات هيكليّة في النظام المحاسبي والضريبي.

ثالثاً: التطبيق في البيئة السورية: في ضوء الواقع السوري، ترى الباحثة أن تطبيق أسلوب الخصم المباشر يتطلب:

-تحديث البنية التحتية الرقمية: لا يمكن تطبيق هذا الأسلوب دون وجود نظام فوترة إلكتروني موحد يربط بين المكلفين والإدارة الضريبية.

-تأهيل الكوادر المحاسبية: يجب تدريب المحاسبين والمراقبين الضريبيين على آليات الخصم المباشر، وتبسيط الإجراءات المحاسبية.

-تدرج في التطبيق: يُفضل اعتماد هذا الأسلوب في بعض القطاعات (مثل المصارف، الاتصالات، الصناعات الكبيرة)، ثم التوسع تدريجياً.

➤ **أسلوب الخصم غير المباشر (الائتمان الضريبي):** يُعد أسلوب الخصم غير المباشر، المعروف أيضاً بنظام الائتمان الضريبي، من أكثر الأساليب شيوعاً في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. ويقوم هذا النظام على احتساب الضريبة المستحقة بناءً على إجمالي قيمة المبيعات خلال فترة زمنية محددة، مع منح المنشأة حق استرداد الضريبة التي دفعتها عن مدخلات الإنتاج التي تم شراؤها من منشآت أخرى في مراحل سابقة من سلسلة الإنتاج .

ويُستخلص مبلغ الضريبة الواجب دفعه من خلال خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات من الضريبة المحسوبة على المخرجات، مما يُسهل في تجنب الازدواج الضريبي، ويُعزز من دقة التحصيل. كما يُعد هذا الأسلوب مناسباً للتعامل مع التعريفات الجمركية المتنوعة، حيث يُمكن تطبيق كل تعريف على القيمة الكلية للمنتج النهائي، بغض النظر عن التعريفات المطبقة على مكوناته، مما يُسهل حساب الضرائب المستردة في حالات التصدير .

وتكمن قوة هذا النظام في بساطته وسهولة فهمه من قبل المكلفين، إضافة إلى سهولة إجراءات ربط الضريبة، ما يجعله الخيار المفضل لدى العديد من الدول التي تعتمد الضريبة على القيمة المضافة. وعلى الرغم من وجود بعض التحديات المرتبطة بعدم انتظام الدفاتر المحاسبية، خاصة في قطاع تجارة التجزئة، إلا أنه يمكن الحد من هذه الإشكالية عبر تفعيل العقوبات على عدم إصدار الفواتير، مما يُعزز من الالتزام الضريبي ويُقلل من فرص التهرب. يمكن تحديد الضريبة على القيمة المضافة باستخدام طريقة (الائتمان الضريبي) كما في الجدول التالي:

الجدول (9-3) الضريبة على القيمة المضافة باستخدام الخصم غير المباشر (الائتمان الضريبي)

المرحلة	ثمن البيع	القيمة المضافة	الضريبة (مخرجات - مدخلات * معدل الضريبة)
المصنع	50000	35000	$3500 = 0 - 10\% * 50000$
تاجر الجملة	55000	5000	$500 = 5000 - 10\% * 55000$
تاجر التجزئة	60000	5000	$500 = 5500 - 10\% * 60000$
الإجمالي		45000	4500

المصدر: من إعداد الباحثة.

من خلال الجدول السابق يتضح أنه رغم اختلاف طريقة الحساب، فإن الحصيلة الضريبية النهائية تبقى نفسها (4500 ل.س.)، مما يُثبت أن الأسلوبين (المباشر وغير المباشر) يؤديان إلى نفس النتيجة الكلية، لكن بأسلوب محاسبي مختلف.

ويتضح أن أسلوب الائتمان الضريبي أكثر مرونة وملاءمة للبيئات الضريبية المتنوعة، ويتميز بالآتي:

-الوضوح المحاسبي: يُحتسب الضريبة على إجمالي المخرجات، ثم تخصم الضريبة المدفوعة على المدخلات، مما يُقلل من التعقيد المحاسبي.

-الحد من الازدواج الضريبي: يضمن عدم فرض الضريبة مرتين على نفس القيمة، مما يُعزز العدالة الضريبية.

-سهولة التطبيق في حالات التصدير: يُمكن استرداد الضريبة المدفوعة على المدخلات بسهولة، مما يُشجع على التصدير.

وتستنتج الباحثة أن هذا الأسلوب يُحقق توازناً بين العدالة وكفاءة التحصيل، ويُعد الأنسب للبيئة السورية بشرط توفر نظام فوترة إلكتروني فعال.

والجدول التالي يقدم مقارنة بين الأسلوبين في احتساب ضريبة القيمة المضافة:

الجدول (10-3) المقارنة بين أسلوبَي الخصم في احتساب ضريبة القيمة المضافة

البند	الخصم المباشر	الائتمان الضريبي
طريقة الحساب	الفرق بين المبيعات والمشتريات	الفرق بين ضريبة المخرجات والمدخلات
التعقيد المحاسبي	مرتفع	منخفض
قابلية التطبيق	محدودة في بيئات غير موحدة	واسعة
ملاءمة للتصدير	ضعيفة	قوية

المصدر: من إعداد الباحثة

وترى الباحثة أنه في ظل تعدد التعريفات الجمركية، وضعف انتظام الدفاتر المحاسبية في سورية، فإن أسلوب الائتمان الضريبي يُعد الخيار الأكثر واقعية وفعالية، ولكي يتحقق هذا التطبيق يجب النظر في الفرص والتحديات المرافقة:

1) الفرص:

- سهولة التطبيق في بعض القطاعات (المصارف، الاتصالات، الصناعات الكبيرة).
- إمكانية استرداد الضريبة في حالات التصدير، مما يُحفز النمو الصناعي.
- توافقه مع التدرج في الرقمنة الضريبية.

2) التحديات:

- ضعف الالتزام بإصدار الفواتير، خاصة في قطاع التجزئة.
- غياب قاعدة بيانات موحدة للمدخلات والمخرجات.

2. أسلوب الجمع:

يُعد أسلوب الجمع أحد الطرق المستخدمة لتحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة، حيث يتم احتسابها في كل مرحلة إنتاجية أو تجارية من خلال تجميع مختلف عناصر القيمة المضافة. ويُفيد هذا الأسلوب بشكل خاص في الحالات التي يتم فيها دمج إدارة الضريبة على القيمة المضافة مع إدارة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إذ يُسهل على المكلفين التعامل مع جهة ضريبية واحدة، وتكمن سهولة هذا الأسلوب في اعتماده على الربح كمحور أساسي، وهو ما يجعل تحديد عناصر

القيمة المضافة أكثر وضوحاً، نظراً لارتكاز القيود المحاسبية في المنشآت على الربح. إلا أن هذا الأسلوب يواجه تحديات عند تطبيقه في حالات رد الضرائب على الصادرات، مما يؤدي إلى اللجوء لطرق تقديرية قد تقتصر إلى الموضوعية، ويمكن تحديد ضريبة القيمة المضافة باستخدام طريقة الجمع كما في الجدول التالي:

الجدول (11-3) تحديد ضريبة القيمة المضافة باستخدام طريقة الجمع

0	15000	منتج وسيط	مرحلة التصنيع
20000	20000	أجور	
10000	10000	إيجار	
5000	5000	أرباح	
35000	50000	الإجمالي	
	50000	منتج وسيط	مرحلة تاجر الجملة
2500	2500	أجور	
2500	2500	أرباح	
5000	55000	الإجمالي	
	55000	منتج وسيط	مرحلة تاجر التجزئة
2500	2500	أجور	
2500	2500	أرباح	
5000	60000	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة

إجمالي القيمة المضافة في المراحل السابقة: $45000 = 5000 + 5000 + 35000$

الضريبة المستحقة على مجموع القيم $4500 = 10\% * 45000$

من خلال المثال السابق يتضح أنه رغم اختلاف طريقة الحساب، فإن الحصيلة الضريبية النهائية تبقى نفسها (4500 ل.س.)، مما يثبت أن الأساليب الثلاثة تؤدي إلى نفس النتيجة الكلية، لكن بأساليب محاسبية مختلفة.

ويُظهر أسلوب الجمع مرونة في تحديد القيمة المضافة من خلال تجميع عناصرها المحاسبية، ويُعد مناسباً في الحالات التي تُدمج فيها إدارة ضريبة القيمة المضافة مع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. ومع ذلك، ترى الباحثة أن هذا الأسلوب يواجه تحديات جوهرية:

صعوبة رد الضرائب على الصادرات: بسبب اعتماد الأسلوب على عناصر الربح، يصعب تحديد القيمة المضافة بدقة عند التصدير، مما يُجبر الإدارة الضريبية على استخدام تقديرات قد تقتصر إلى الموضوعية.

إشكاليات قانونية: التشابه بين هذا الأسلوب وضريبة الأرباح قد يُثير لبساً قانونياً، خاصة في المعاملات الدولية، حيث يُمكن تفسير رد الضريبة كدعم مباشر للتصدير، وهو ما يتعارض مع اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

ضعف التمييز بين القيمة المضافة والربح المحاسبي: في بعض الحالات، قد تُحتسب عناصر لا تُعبّر عن القيمة الاقتصادية المضافة فعلياً، مما يُضعف دقة التحصيل.

وتستنتج الباحثة أن الضريبة على القيمة المضافة واحدة في كل الطرق السابقة، ولكن تبقى طريقة الخصم غير المباشر (الانتماء الضريبي) هي الأفضل نظراً لسهولة فهمها من قبل الممولين، وسهولة إجراءات ربط الضريبة، ويمكن التغلب على عيوبها المتمثلة في عدم وجود دفاتر منتظمة في حالة تجارة التجزئة كما توفر طريقة الانتماء الضريبي إيرادات ضريبية أكثر استقراراً، يمكن الاعتماد عليها، وذلك لامتلاكها آلية للالتزام الذاتي من قبل المسجلين، تقلل من احتمالات التهرب منها.

3-2-2- الأدوات والأنظمة التي تصاحب فرض الضريبة على القيمة المضافة:

1. الأنظمة الإلكترونية:

الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد. ولضمان فعاليتها ومنع التهرب، تحتاج الحكومات إلى تتبع تدفق السلع وتسهيل عمليات التدقيق والتحصيل، وخفض التكاليف الإدارية عن طريق اعتماد أنظمة الكترونية تشمل :

➤ **نظام الفواتير الإلكترونية:** وهو حجر الزاوية في الأنظمة الضريبية الحديثة، ويعتبر نظام متكامل يتم فيه إنشاء الفاتورة وإرسالها ومعالجتها بشكل الكتروني. وقد أصدرت الهيئة العامة للضرائب والرسوم عدة قرارات ألزمت فيها فئات من المكلفين بالربط الإلكتروني وإصدار الفواتير الإلكترونية عبر عدة برامج محاسبية معتمدة من قبلها، وقدمت حوافز للملتزمين بالربط الإلكتروني وإصدار فواتير إلكترونية بقبول بياناتهم الضريبية وعدم اللجوء للتقدير الجزافي أثناء التكلفة الضريبي، وذلك لتشجيع المكلفين على الالتزام بنظام الفاتورة الإلكترونية وبناء الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

وقد ساهم تطبيق فواتير الربط الإلكتروني في سورية في خفض التهرب الضريبي، وبشكل خاص في رسم الإنفاق الاستهلاكي، حيث كشف حجم رقم العمل بعد تطبيق نظام الربط

الإلكتروني حجم الفجوة الضريبية، ما عكس مدى فعالية هذه الآلية في رفع مستوى الشفافية والرقابة ومكافحة التهرب الضريبي.

➤ **نظام التصريح الإلكتروني:** يعد أحد الركائز الأساسية التي تعزز دور التحول الرقمي، حيث يتيح للمكلفين تقديم إقراراتهم الدورية بشكل آلي، معتمداً في ذلك على بيانات الفواتير الإلكترونية المسجلة في النظام، سواءً كانت صادرة أو واردة. ويتولى النظام حساب الفارق بين ضريبة المخرجات والمدخلات تلقائياً ليحدد بناءً عليه الرصيد المستحق.

وقد توصلت الباحثة من خلال المقارنة بين تجربتي السعودية وسورية إلى أن استخدام النظام عبر البوابة "زكاة" في السعودية قد حقق مستويات متقدمة من الامتثال الضريبي، وذلك من خلال تقليل حالات التأخير أو عدم تقديم الإقرار، كما حقق درجة عالية من الدقة والسرعة في المعالجة. وفي المقابل لاحظت الباحثة أن استمرار الاعتماد على النظام الورقي في سورية يرتبط بمستويات أعلى من الروتين والأخطاء البشرية والبطء في الإنجاز، مما يدعم فرضية البحث بأهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتحول للبيئة الإلكترونية الشاملة .

2. الأنظمة الضريبية المساندة:

➤ **الضريبة الانتقائية:** تعتبر أداة ضريبية هادفة تسعى إلى تحقيق غايات مزدوجة، تتمثل في الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة والبيئة من ناحية، وزيادة الإيرادات الحكومية من ناحية أخرى. وفي هذا الإطار، تطرح الباحثة تصوراً لتطبيق هذه الضريبة في سورية كضريبة مساندة للضريبة على القيمة المضافة مع الاستفادة من النموذج التطبيقي لدول مجلس التعاون الخليجي لاسيما تجربتي السعودية والإمارات، حيث طبقت على :

➤ المشروبات الغازية بنسبة 50% في البلدين

➤ التبغ ومنتجاته ومشروبات الطاقة والأجهزة الإلكترونية الخاصة بالتدخين والسوائل

المستخدمة فيها بنسبة 100%

➤ المشروبات المحلاة تفرض بنسبة 50% في الإمارات

ألية تحصيل الضريبة:

إن تطبيق هذه الضريبة يتصف بالسهولة والمرونة مقارنة بالضريبة على القيمة المضافة لأن تطبيقها يركز فقط على الإقرارات والفواتير الضريبة المصدرة من المستورد أو المصنع المحلي.

- بالنسبة للمستورد يقوم بسداد الضريبة عن كل بيان جمركي، وفي نهاية كل شهرين تقوم هيئة الزكاة والدخل بمراجعة احتساب الضريبة ومطالبة المستورد بالفرق إن وجد.

- بالنسبة للمصنع المحلي يقوم بتقديم إقرار كل شهرين عن البضاعة التي تعرض للاستهلاك وذلك من تاريخ إنتاجها ويتوجب عليه السداد خلال 15 يوم من انتهاء الفترة الضريبية.

كما طبقت دولة قطر الضريبة الانتقائية بالقانون رقم 25 لسنة 2018 على بعض السلع المحلية أو المستوردة بنسب تتراوح بين (50% و 100%) ويقدم الإقرار الضريبي بشكل ربعي.

➤ **ضريبة الجدول:** هي ضريبة تطبق على بيع أو استيراد سلع خاصة بنسب أو بقيم محددة، وقد أرفقت النسب والقيم في جدول مرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر رقم 67 لعام 2016، وأخضع القانون المصري بعض السلع لضريبة الجدول، بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة مثل (المياه الغازية، محضرات التجميل، أجهزة تكييف الهواء، سيارات الركوب). كما أخضع بعض السلع والخدمات لضريبة الجدول فقط مثل (التبغ الخام، المعسل، البنزين، زيوت نباتية، زيوت وشحوم حيوانية، أسمدة، صابون، مقاولات، خدمات مهنية، نقل مكيف بين المحافظات، إنتاج إعلامي وبرامجي) وهذه الضريبة مماثلة لرسم الإنفاق الاستهلاكي المطبق في سورية.

ومن خلال ما تقدم تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

تكامُل الأدوات: ترى الباحثة أن الضريبة الانتقائية أو ضريبة الجدول تُشكلان أدوات مساندة ضرورية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل عادل وفعال، خاصة في الاقتصادات التي تعاني من تشوهات سعرية أو سلوك استهلاكي غير صحي.

المرونة التشريعية: يُتيح استخدام هذه الأدوات إمكانية تعديل نسب الضرائب دون المساس ببنية الضريبة، مما يُعزز من قدرة الدولة على الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية.

التحديات المحتملة:

- ازدواجية ضريبية في حال عدم التنسيق بين الأنظمة.

- الحاجة إلى قاعدة بيانات دقيقة لتصنيف السلع والخدمات.

ربط تطبيقي في البيئة السورية:

الفرص:

- أ- إمكانية فرض ضريبة انتقائية على التبغ والمشروبات الغازية لتقليل الأثر الصحي.
- ب- دعم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال أدوات مساندة تُراعي العدالة الاجتماعية.

التحديات:

- أ- غياب تصنيف دقيق للسلع والخدمات في النظام الضريبي السوري.
- ب- ضعف التنسيق بين الجهات الضريبية المختلفة.
- ج- الحاجة إلى تعديل تشريعي يُحدد العلاقة بين ضريبة القيمة المضافة والضرائب النوعية.

3. أدوات الرقابة والامتثال:

من خلال تحليل تجارب بعض الدول النامية ومنها تونس والأردن للاستفادة من أدواتها في تعزيز الرقابة و الامتثال الضريبي، توصلت الباحثة إلى اعتماد مجموعة مؤشرات لدعم الرقابة والامتثال الضريبي وهي كالتالي :

- مؤشر متابعة الامتثال الضريبي: يتم قياس درجة عدم الامتثال الضريبي عن طريق قياس "الفجوة الضريبية"، وهي تمثل الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية، أي المحصلة، والإيرادات الضريبية الحقيقية.
- برنامج تشجيع الامتثال: يقوم على تقييم المخاطر لتكون أعمال المراقبة الجبائية أكثر سرعة وفعالية. فغالباً ما يحدث تهرب من الممولين على نحو أو آخر.
- إنشاء وحدة لجمع البيانات عن المكلفين المسجلين وغير المسجلين ووحدة لمكافحة التهرب الضريبي وتوفير خصم على المبيعات الخاضعة للضريبة في حال قدم المكلفين الفواتير المطلوبة للإدارة الضريبية.
- زيادة ثقة الممولين تجاه الإدارات الضريبية وعدم تحقق مظاهر فساد بها وكفاية الخدمات العامة المقدمة، ويرجع غياب وتراجع هذه الثقة، وبخاصة في البلدان النامية، في نظر

البعض إلى غياب تطبيق الحوكمة كما يجب وانتشار الفساد ومن هنا تنخفض معدلات الامتثال الضريبي في البلدان النامية بشكل كبير. ومن أدوات الرقابة الفعالة:

➤ الرقابة الميدانية مثل: (زيارات تفتيشية للممولين، التحقق من صحة البيانات المقدمة).
➤ الرقابة المكتبية: مثل: (مراجعة الملفات الضريبية إلكترونياً، تحليل البيانات المالية والتقارير).
وبالنسبة للعقوبات الصارمة، فهي تُستخدم كأداة ردع ضد التهرب الضريبي، ويجب أن تكون متناسبة وعادلة لتجنب الإضرار بالثقة العامة، وفعّالة فقط إذا كانت الإدارة الضريبية شفافة وغير فاسدة.
ومن خلال النظر في واقع الامتثال الضريبي في سورية يتضح أن الامتثال الضريبي في سورية يعاني من ضعف واضح نتيجة:

- غياب الثقة في الإدارة الضريبية.
 - ضعف الرقابة الإلكترونية.
 - انتشار الاقتصاد غير الرسمي.
 - تعقيد التشريعات وتعدد الجهات الضريبية.
- ومن أجل تحقيق فرص التحسين في واقع الامتثال الضريبي يجب:
- إنشاء وحدة مركزية للامتثال الضريبي.
 - تطوير مؤشر وطني للفجوة الضريبية.
 - ربط إصدار الفواتير بالحوافز الضريبية.
 - رقمنة الملفات الضريبية وتفعيل الرقابة المكتبية.

3. الإعفاءات الموجهة والضريبة بنسبة صفر:

في إطار تحليل أدوات السياسة الضريبية التشجيعية، تبرز دراسة منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD, 2022) أن حوافز الإعفاء الضريبي وتطبيق الضريبة بمعدل صفر تعد من الأدوات الأكثر شيوعاً في دول الشرق الأوسط، كما هو الحال في البحرين والإمارات، وتكمن أهمية هذه الآليات في تحفيز قطاعات اقتصادية مستهدفة.

وتختلف الإعفاءات الموجهة عن الضريبة بنسبة صفر اختلافاً كلياً، وذلك من حيث عدم إمكانية استرداد الضريبة السابق أداؤها على مدخلات الإنتاج في حالة الإعفاءات الموجهة بينما تسترد في حالة الضريبة بنسبة صفر.

وانطلاقاً من هذا الإطار، تقدم الباحثة تحليلاً لتطبيق هذه الآليات في السياق السوري، حيث تظهر أن تبني تطبيق الإعفاءات الموجهة والضريبة بمعدل صفر يمكن أن يسهم في :

- تحفيز القطاعات الإنتاجية والتصديرية ذات الأولوية.
 - جذب الاستثمارات الموجهة لقطاعات محددة.
 - تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والإيرادية.
- وتوصي الباحثة باستحداث نصوص قانونية واضحة تنظم منح الإعفاءات عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة .

3-2-3- تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة في سورية:

يعد الدخل الوعاء الأمثل للضريبة وذلك لتحقيقه التناغم مع الخصائص الجوهرية للضريبة ذاتها، التي تفرض كالتزام دوري ومتجدد، وبالتالي ينبغي أن يتسم وعاءها بنفس الطبيعة التي يتسم بها الدخل، وعلى العكس من ذلك، فإن رأس المال لا يتجدد باستمرار كنظيره الدخل، مما يجعل فرض الضريبة عليه محفوفاً بمخاطر الإضرار بأصل الثروة وتآكله. ونظراً لأن عبء الضريبة على القيمة المضافة يقع في النهاية على عاتق المستهلك النهائي فقد انعكس هذا المبدأ على تصميمها في التشريعات. حيث إن هذا النوع من الضرائب يقلل من المشكلات الناجمة عن عدم الدقة في تحديد السلع التي تخضع بشكل كلي أو جزئي للضريبة، ويوفر هذا الوعاء الضريبي المنافسة العادلة لأنه يفرض الضريبة على السلع المحلية والمستوردة. وعليه فإن الوعاء الضريبي يشمل الخدمات الاستهلاكية والسلع، وقد اتبعت بعض الدول الرأسمالية أساليب لتشجيع الاستثمار بإخراج السلع الاستثمارية كالألات الإنتاجية من هذا الوعاء .

وتقدم هذه الدراسة تقديراً للوعاء الضريبي المتوقع للضريبة على القيمة المضافة في سورية، من خلال منهجيتين رئيسيتين: طريقة الإنتاج وطريقة الاستهلاك. وقد اعتمدت عدد من الدراسات العالمية والعربية هاتين الطريقتين لتقدير الوعاء الضريبي، حيث طبقت دراسة (لطفى، 2016) كلا المنهجتين على الحالة المصرية وقارنت بين نتيجتي كل منهما على نحو منفصل، وذلك على غرار ما توصلت إليه دراسة (pallechio & Hill, 1996) في تقدير الوعاء الضريبي لدولة زامبيا.

وتستعرض الدراسة المنهجيتين كالتالي:

أولاً: الطريقة الأولى - طريقة الإنتاج:

تبدأ بالنواتج المحلي الإجمالي الذي يعبر عن إجمالي القيم المضافة التي نتجت من أنشطة الإنتاج والتوزيع، ثم إضافة الاستيرادات وطرح الصادرات والإنفاق الاستثماري. وذلك في حال لم تطبق أي إعفاءات أو سلع بسعر صفر للضريبة وتحسب بالمعادلة التالية:

$$B \text{ production} = GDP + M - I - X \quad (1)$$

إلا أن وجود قلق من تطبيق ضريبة القيمة المضافة على سلع ضرورية في البلدان النامية عامة وفي سورية خاصة، يتطلب إجراء إعفاءات وتطبيق ضريبة بسعر صفر لحماية ذوي الدخل المحدود.

وقد ناقش (Mackenzie, 1991) بدراسته المنطق الاقتصادي للإعفاءات وأوضح في دراسته أن وعاء ضريبة القيمة المضافة مع تطبيق الإعفاءات يتم حسابه بالمعادلة التالية :

$$B \text{ production} = GDP - GW - VA \text{ exempt} + IH - I + Ip, \text{ exempt} + M - M \text{ exempt} - X + X, \text{ exempt} + IS, \text{ exempt, taxable.} \quad (2)$$

حيث أن : GDP : الناتج المحلي الإجمالي - GW : نفقات الدولة على الرواتب والأجور
VA exempt : القيمة المضافة للمنتجات المعفاة من الضريبة

IH- : التشييد والبناء - I- : مجمل تكوين رأس المال

Ip, exempt - : التكوين الرأسمالي الإجمالي لقطاعات القطاع الخاص المعفاة من الضريبة

M- : المستوردات - M exempt : المستوردات المعفاة من الضريبة

X - : الصادرات - exempt-X : الصادرات المعفاة من الضريبة

IS, exempt, taxable- : الاستهلاك الوسيط المعفى للقطاعات المفروض عليها الضريبة.

من المعادلة رقم (2)، ولتقدير الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة سنتبع الخطوات التالية:

- البدء بالنواتج المحلي الإجمالي لنمثل كامل القيمة المضافة التي سوف تنتج عن أنشطة الإنتاج والتوزيع.

- طرح مجمل تكوين رأس المال المحلي من القاعدة بسبب وجود ائتمان على مشتريات السلع الرأسمالية كون الدراسة تقترح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الاستهلاكية، ومع ذلك يجب إضافة مكون رأس المال الإجمالي المحلي في البناء السكني لأنه يخضع للضريبة.

- إضافة المستوردات كونها تخضع للضريبة.
- طرح الإنفاق الحكومي على الرواتب لأنه يشكل جزءاً من الناتج المحلي الإجمالي وهو لا يخضع للضريبة.
- طرح الضريبة على السلع والخدمات الداخلة بالناتج المحلي الإجمالي والتي ستحل ضريبة القيمة المضافة محلها.
- طرح القطاعات المعفاة وإضافة الاستهلاك الوسيط الذي يخضع للضريبة كونه لا يمكن فرض ائتمان على المشتريات في القطاعات المعفاة.
- طرح الصادرات كون ضريبة القيمة المضافة تفرض بنسبة صفر على الصادرات فقط.
- إضافة الصادرات المعفاة للوعاء لتجنب الحساب المزدوج.

الإعفاءات المقترحة:

- القطاعات المعفاة: المواد الغذائية - الزراعة - النقل - التعليم - المنظمات غير الهادفة للربح - الصحة.
- السلع الرأسمالية والسلع الغذائية المستوردة.

افتراضات الدراسة:

- نظراً لصعوبة الحصول على بعض البيانات المطلوبة، أجرت الدراسة عدداً من الافتراضات:
- بالنسبة للإنفاق على المواد الغذائية، وحيث لا يمكن الحصول على رقم دقيق وموثوق، وبحسب التحليلات الدولية تبين أن القيمة التقديرية للإنفاق على المواد الغذائية يساوي تقريباً أربعة مليارات دولار حيث كان سعر الصرف الدولار في عام 2020 يعادل 1256 ليرة سورية أي أن الإنفاق على المواد الغذائية يساوي (5,024,000) مليون ليرة سورية ولعدم وجود بيانات رسمية عن الاستهلاك الوسيط للمواد الغذائية تفترض الدراسة أن قيمتها تساوي 80% من هذا البند.
- تفترض الدراسة أن 20% من الوعاء (خالي من الإعفاءات والضريبة الصغرية) سيتم فقده كنتيجة لحد التسجيل أي أن الشركات التي يقل إجمالي مبيعاتها السنوية عن حد التسجيل لا يتعين عليها التسجيل وهذا يؤدي لخفض قاعدة الضريبة على القيمة المضافة.
- تفترض الدراسة 15% نسبة فاقد أخرى في الوعاء كنتيجة لعدم الإبلاغ عن المبيعات لأغراض ضريبية وعدم تحصيل الضرائب على الواردات بسبب التهرب الضريبي (خالية من الإعفاءات

والضريبة الصفرية)، وكنتيجة لوجود عدم التزام ضريبي من جانب بعض المكلفين بتسجيل شركاتهم كدافعي ضرائب، وحسب ما ذكر في دراسة (الهندي، 2021) بأن حجم التهرب الضريبي في سورية يتراوح بين 10-15 %.

- تقترض الدراسة أن 75% من الاستهلاك الوسيط للمنظمات غير الهادفة للربح يخضع للضريبة وبتطبيق الافتراضات المذكورة نصل إلى تقدير الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة في سورية من خلال الجدول (3-12) التالي:

جدول (3-12) تقدير وعاء الضريبة على القيمة المضافة بطريقة الإنتاج بملايين الليرات السورية

البند	القيمة	
الناتج المحلي الإجمالي بأسعار السوق	17,270,344	
+الاستيرادات	4,622,918	
-_الاستيرادات المعفاة: أغذية ومشروبات خام استهلاك منزلي أغذية ومشروبات مصنعة استهلاك منزلي	(113,676) (334,743)	
+الصادرات المعفاة المواد الغذائية الزيوت النباتية	996,456 926,245 70,211	
-_مجمّل تكوين رأس المال	(1,186,997)	
+مجمّل تكوين رأس المال (دور السكن)	145,054	
-_الأجور المعفاة	(685,272)	
-_الضرائب غير المباشرة	(209,982)	
الإجمالي	20,504,102	
القطاعات المعفاة	القيمة الإجمالية للقطاعات المعفاة	الاستهلاك الوسيط
المواد الغذائية	5,024,000	4,019,200
الصحة	197,599	135,309
الزراعة وصيد الأسماك	6,326,705	5,831,259
النقل	1,212,312	782,073
التعليم	1,109,771	1,109,771
خدمات حكومية	863,235	700,908
المنظمات غير الهادفة للربح	14,548	13,820
الإجمالي	(14,748,170)	12,592,340
قطاعات الضريبة صفر		
-الصادرات	(2,308,106)	
وعاء الضريبة بدون الإعفاءات والضريبة صفر	16,040,166	
فاقد بسبب حد التسجيل 20%	(3,208,033)	
فاقد بسبب التهرب الضريبي 15%	(2,406,024)	
تقدير وعاء الضريبة النهائي	10,426,109	
وعاء الضريبة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	60.04%	

المصدر: الحسابات القومية من البنك المركزي السوري -المجموعة الإحصائية لعام 2020-تقديرات الباحثة

من خلال الجدول السابق يتضح:

- حد التسجيل يؤدي إلى فقدان 20% من الوعاء، بسبب عدم إلزام الشركات الصغيرة بالتسجيل.
- التهرب الضريبي يُفقد 15% إضافية من الوعاء، نتيجة لعدم الإبلاغ أو ضعف الرقابة.
- السلع الرأسمالية لا تُسترد ضريبياً في القطاعات المعفاة، مما يزيد من تعقيد الحسابات.

مدى ملائمة طريقة الإنتاج في الاقتصاد السوري:

طريقة الإنتاج لتقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة تعتمد على الناتج المحلي الإجمالي وتفاصيل القيمة المضافة عبر مراحل الإنتاج. وهي مناسبة من حيث:

1. الإيجابيات:

- توفر بيانات كلية: الناتج المحلي الإجمالي متاح من مصادر رسمية مثل المكتب المركزي للإحصاء.
- منهجية واضحة: تتيح تقديراً أولياً للوعاء الضريبي حتى في ظل ضعف البيانات الجزئية.

2. التحديات في الاقتصاد السوري:

- ضعف الشفافية الإحصائية: البيانات الدقيقة حول القطاعات المعفاة أو غير المسجلة قد تكون غير متاحة أو غير محدثة.
- الاقتصاد غير الرسمي: نسبة كبيرة من النشاط الاقتصادي خارج النظام الضريبي، مما يقلل من دقة التقدير.
- التهرب الضريبي: مرتفع نسبياً بسبب ضعف الرقابة والثقة في الإدارة الضريبية.
- تعدد الإعفاءات: كثرة القطاعات المعفاة (زراعة، صحة، تعليم...) تُضعف من قاعدة الضريبة.

3. التحسينات الممكنة لتطبيق الطريقة بفعالية:

- أ- إنشاء قاعدة بيانات موحدة للقطاعات الاقتصادية.
- ب- تعزيز التعاون بين وزارة المالية والمكتب المركزي للإحصاء.
- ت- تقليص الاقتصاد غير الرسمي.
- ث- تبسيط إجراءات التسجيل الضريبي.
- ج- تقديم حوافز للشركات الصغيرة للانضمام إلى النظام الضريبي (مثل خصومات أو إعفاءات مؤقتة).

4. تحديث التشريعات الضريبية:

- تقليل عدد الإعفاءات غير المبررة.
- مراجعة حد التسجيل ليتناسب مع الواقع الاقتصادي المحلي.

5. تعزيز الرقابة الضريبية:

- استخدام أدوات التحليل الرقمي والذكاء الاصطناعي لرصد التهريب.
- تفعيل الرقابة الميدانية والمكتبية بشكل دوري.
- بناء الثقة مع المكلفين.
- تحسين جودة الخدمات العامة.
- نشر تقارير دورية عن استخدام الإيرادات الضريبية.

ثانياً: الطريقة الثانية - طريقة الاستهلاك:

تستند طريقة الاستهلاك إلى فكرة أساسية وهي أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على استهلاك السلع والخدمات في الاقتصاد محل الدراسة. وبالتالي فهي تبدأ بقيمة الاستهلاك النهائي الكلي وتخصم منه قيمة السلع والخدمات بالقطاعات المعفاة والقطاعات التي تفرض عليها الضريبة بسعر صفر ومن ثم نصل في النهاية إلى وعاء ضريبة القيمة المضافة.

وفيما يتعلق بطريقة الاستهلاك، تصبح معادلة احتساب قيمة وعاء الضريبة والمعدلة بخصم قيمة الاستهلاك من السلع المعفاة من الضريبة والمبيعات الوسيطة تكون بالصورة التالية :

$$B \text{ consumption} = C - C \text{ exempt} + G_c + I_H + I \text{ exempt} + I_S \text{ taxed, exempt} \quad (3)$$

حيث أن:

C: الاستهلاك الخاص - C, exempt: الاستهلاك المعفي من الضريبة

Gc - : الاستهلاك الحكومي - IH : التشييد والبناء

- I, exempt : مجمل تكوين رأس المال للقطاعات المعفاة وتضم IP, exempt التي وردت في معادلة الإنتاج.

IS, exempt, taxable : الوسيطة من السلع المفروض عليها الضريبة للقطاعات المعفاة.

طريقة الاستهلاك، كما سبق في المعادلة (3) تبدأ بالاستهلاك النهائي للقطاعين الخاص والحكومي وثم تجري بعض التعديلات عليه حسب الاستهلاك المعفى من الضريبة والضريبة التي تتحملها المبيعات الوسيطة للقطاعات المعفاة. وتعرض الدراسة تلك الحسابات بالتفصيل في الجدول (3-13) التالي:

الجدول (3-13) طريقة الاستهلاك في تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في سورية بملايين الليرات السورية

البند	القيمة	
الإنفاق الاستهلاكي النهائي الخاص	17,344,815	
+ الإنفاق الاستهلاكي النهائي الحكومي	1,991,717	
+ مجمل تكوين رأس المال (دور السكن)	145,054	
- إيرادات ضرائب السلع والخدمات (التي ستحل ضريبة القيمة المضافة محلها)	(209,982)	
الإجمالي	19,271,604	
القطاعات المعفاة	القيمة الإجمالية	الاستهلاك الوسيط
المواد الغذائية	4,026,284	3,221,027
الصحة	197,599	135,309
الزراعة وصيد الأسماك	5,321,590	4,895,863
النقل	1,193,135	769,572
التعليم	1,109,771	1,109,771
خدمات حكومية	863,235	700,908
المنظمات غير الهادفة للربح	14,548	13,820
الإجمالي	(12,726,162)	10,846,270
وعاء الضريبة صافياً من الإعفاءات والضريبة الصفريّة	17,391,712	
فاقد بسبب حد التسجيل 20%	(3,478,342)	
فاقد بسبب التهرب الضريبي 15%	(2,608,757)	
تقدير وعاء الضريبة النهائي	11,304,613	
وعاء الضريبة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	%65.45	

المصدر: الحسابات القومية من البنك المركزي السوري - المجموعة الإحصائية لعام 2020-تقديرات الباحثة

ومن خلال مراجعة طريقة الاستهلاك يتضح ما يلي:

1. نقاط القوة:

- تعكس جوهر الضريبة: كونها ضريبة على الاستهلاك، فهي أكثر ارتباطاً بسلوك المستهلكين.
- تتجاوز تعقيدات الإنتاج: لا تحتاج لتتبع مراحل الإنتاج المعقدة، خاصة في اقتصاد غير رسمي.
- تساوي نظرياً طريقة الإنتاج: كما أثبتت دراسات Mackenzie و palechio & Hill، فإن الطريقتين متكافئتان رياضياً.

2. ملاحظات وتصحيحات محتملة:

- الافتراض الجديد حول الإنفاق المعفى: يفترض أن الاستهلاك المعفى = نسبة استهلاك القطاع العائلي من إنتاج القطاعات المعفاة، وهو تبسيط مفيد لكنه قد لا يعكس بدقة التداخل بين القطاعات.
- غياب بند الصادرات في المعادلة: لأن طريقة الاستهلاك لا تبدأ من الإنتاج، فإن الصادرات لا تُخصم مباشرة، بل تُعالج ضمن الاستهلاك المعفى أو المبيعات الوسيطة.

2. توصيات للتحسين:

- تحسين تقدير الاستهلاك المعفى: عبر إجراء مسح إنفاق أسري أكثر دقة.
 - إدخال معامل تصحيح للفاقد الضريبي: بناءً على بيانات فعلية من الإدارة الضريبية.
 - التحقق من توازن المعادلتين: عبر مقارنة نتائج طريقة الإنتاج والاستهلاك دورياً.
- باستخدام نفس الافتراضات التي طبقت في طريقة الإنتاج، مع إضافة افتراض وحيد وهو أن:

الإنفاق المعفى من الضريبة = النسبة التي يستهلكها القطاع العائلي من إنتاج القطاعات المعفاة.

ويعني هذا الفرض الجديد أن الصادرات والاستثمارات والمبيعات الوسيطة يجب خصمها من قيم إنتاج القطاعات المعفاة، وقد انتهت طريقة الاستهلاك بالجدول (3-13) إلى تقدير قيمة وعاء ضريبة القيمة المضافة بمقدارٍ مثل نحو 65.45% من الناتج المحلي الإجمالي للعام نفسه.

ونستنتج من الحسابات الواردة في الجدولين (3-12) و(3-13) أن التقديرات لوعاء ضريبة القيمة المضافة تكاد تكون مساوية لطريقتي الإنتاج والاستهلاك فالفارق بين الطريقتين هو فقط 878,504 مليون ليرة سورية وهو ما يقدر بحوالي 5.09% من الناتج المحلي الإجمالي، وإذا ما قارنا هذا الفارق بفارق دراسة (pallechio & Hill, 1996) لدولة زامبيا، حيث وصل الفارق إلى ما يقارب 10% من الناتج المحلي الإجمالي لزامبي، وتراوحت قيمة الإيرادات المتوقعة من تطبيق الطريقتين بين 2% إلى 3% من الناتج المحلي، والتي جاءت الإيرادات الفعلية للضريبة المحصلة قريبة من تلك التوقعات، وهذا يؤكد تساوي الطريقتين في حساب الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة.

تُظهر النتائج السابقة أن طريقتي الإنتاج والاستهلاك في تقدير وعاء الضريبة على القيمة المضافة تؤديان إلى نتائج متقاربة، مما يُعزز من موثوقية التقدير الكمي في البيئة السورية، ويُعد هذا التقارب مؤشراً

إيجابياً على إمكانية اعتماد أي من الطريقتين كأساس لتصميم النظام الضريبي الجديد، بشرط توفر البيانات الدقيقة وتحديثها دورياً، ولكن ينصح باعتماد طريقة الاستهلاك في المرحلة الأولى من التطبيق، نظراً لارتباطها بسلوك المستهلكين وسهولة تتبعها في ظل ضعف البنية الإنتاجية الرسمية، على أن تُستخدم طريقة الإنتاج لاحقاً في التقييم الاستراتيجي للحصيلة الضريبية.

3-2-4- سعر الضريبة على القيمة المضافة:

بعد تحديد مطرح الضريبة يجب على المشرع تحديد معدلها، ويقصدُ به المبلغ الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة الذي يختلف باختلاف نوع الضريبة ونوع مطرح الضريبي. وعند تحديد المعدلات الضريبية يجب على المشرع أن يعتمد على دراسة فنية وموضوعية حتى يتم تحديد المعدلات المثلى لضرائب فالمعدلات الضريبية تحقق دوراً مهماً في تحقيق وفرة الحصيلة الضريبية العائدة إلى خزينة الدولة.

وتشير الدراسات الدولية، بما في ذلك تقارير صندوق النقد الدولي، إلى أن السعر المخفض للضريبة على القيمة المضافة يُعد أداة فعالة في دعم الفئات ذات الدخل المحدود، إذ يُسهم في تخفيف العبء الضريبي عنها، ويُعزز من العدالة الاجتماعية. كما أن توحيد معدلات الضريبة يُساعد على تحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية، ويُقلل من فرص التحايل والتهرب، خاصة في سورية حيث يُعد الاقتصاد غير الرسمي واسع الانتشار، ويُشكل تحدياً أمام توسيع القاعدة الضريبية.

في المقابل، فإن رفع معدل الضريبة على القيمة المضافة بشكل مفرط قد يؤدي إلى نتائج عكسية، منها انخفاض مستوى الصدق في الإقرار الضريبي، إذ يلجأ المكلفون إلى تقليل قيمة المبيعات المعلنة أو استخدام أساليب تجنب ضريبي متقدمة. كما أن فرض أكثر من ضريبة غير مباشرة على نفس السلع والخدمات يُعزز من دوافع التجنب الضريبي، ويُضعف من الامتثال الطوعي.

كما أن زيادة معدلات الضرائب المباشرة وغير المباشرة دون مراعاة القدرة التكبيفية للمكلفين، قد تُقضي إلى اختلالات هيكلية في الاقتصاد، أبرزها تشجيع النشاط في القطاع غير الرسمي، الذي لا يخضع عادة لأي نظام ضريبي، مما يُقلل من كفاءة النظام المالي ويُضعف من قدرة الدولة على تمويل الإنفاق العام.

لذلك، فإن تصميم نظام الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يُراعي التوازن بين تحقيق الإيرادات وضمان العدالة الضريبية، مع ضرورة تبسيط الإجراءات، وتقديم حوافز للامتثال، وتجنب فرض ضرائب متكررة على نفس السلع، بما يُسهم في بناء علاقة ثقة بين الدولة والمكلفين.

تبنت فرنسا هيكلاً معقداً لأسعار الضريبة على القيمة المضافة يحتوي على أربعة أسعار مختلفة مثلها في ذلك سبعة دول أخرى من دول الاتحاد الأوروبي. منها بلجيكا ولوكسمبورغ، بينما هناك إحدى عشرة دولة تطبق هيكلاً من ثلاثة أسعار، وثمانية دول أخرى تطبق سعرين فقط للضريبة منها ألمانيا، ويبلغ سعر الضريبة المعياري في فرنسا 20%، بالإضافة إلى سعر منخفض جداً يبلغ 2.1% (أقل مما يسمح به الاتحاد الأوروبي) يفرض على الصحف والأدوية في حين تخضع الأغذية للسعر 5.5%، وتفرض بلغاريا أعلى سعر للضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي يبلغ 27% بينما تفرض لوكسمبورغ أقل سعر له وهو 17%. وكذلك نيجيريا التي تم تسجيل أقل سعر لضريبة القيمة المضافة في العالم وهو 5%.

وإن تحديد هذا المعدل يستند إلى مبادئ علمية ودراسات فنية دقيقة وصحيحة وخصوصاً من حيث التكاليف الإدارية وتكاليف الالتزام.

وحيث أن الدراسة تؤكد بأننا لو طبقنا معدل ضريبة قدره 5% على تقديرات وعاء الضريبة على القيمة المضافة، لوصلنا إلى تقدير إيراد يصل إلى 521,305 مليون ليرة سورية تقريباً لإيرادات الضريبة على القيمة المضافة بطريقة الإنتاج، وهو ما يمثل حوالي 3.01% من الناتج المحلي الإجمالي. وإيراد يصل إلى 565,231 مليون ليرة سورية تقريباً لإيرادات الضريبة على القيمة المضافة بطريقة الاستهلاك، وهو ما يمثل حوالي 3.27% من الناتج المحلي الإجمالي، ولا شك أن تلك الإيرادات تفوق إيرادات الضرائب على السلع والخدمات المطبقة حالياً والتي بلغت بنفس العام الذي طبقت عليه الدراسة 209,982 مليون ليرة سورية هو ما يمثل 1.21% من الناتج المحلي الإجمالي.

ولو طبقنا معدل ضريبة قدره 10% على تقديرات وعاء الضريبة على القيمة المضافة، لوصلنا إلى تقدير إيراد يصل إلى 1,042,611 مليون ليرة سورية تقريباً لإيرادات الضريبة على القيمة المضافة بطريقة الإنتاج وهو ما يمثل حوالي 6.04% من الناتج المحلي الإجمالي، وإيراد يصل إلى 1,130,460 مليون ليرة سورية تقريباً لإيرادات ضريبة القيمة المضافة بطريقة الاستهلاك وهو ما يمثل حوالي 6.55% من الناتج المحلي الإجمالي.

وبين الجدول (3-14) تقديرات إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في سورية:

الجدول (3-14) تقديرات إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في سورية

معدل الضريبة	طريقة التقدير	الإيراد المتوقع (مليون ل.س)	نسبة الإيراد من الناتج المحلي الإجمالي (%)
5%	الإنتاج	521,305	3.01%
5%	الاستهلاك	565,231	3.27%
10%	الإنتاج	1,042,611	6.04%
10%	الاستهلاك	1,130,460	6.55%
—	الضرائب الحالية على السلع والخدمات	209,982	1.21%

المصدر: من إعداد الباحثة.

من خلال الجدول السابق يتضح:

- تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمعدل 5% يحقق إيرادات تفوق الضرائب الحالية.
- رفع المعدل إلى 10% يُضاعف الإيرادات، ويُعزز من قدرة الدولة على تمويل الإنفاق العام.
- طريقة الاستهلاك تُظهر دائماً إيرادات أعلى قليلاً من طريقة الإنتاج، ما يعكس اتساع قاعدة الاستهلاك في الاقتصاد السورية.
- الفرق بين الطريقتين يعكس اختلافاً في منهجية احتساب الوعاء الضريبي، وليس خلافاً في التقدير.
- وعليه نجد أن تطبيق سعر ضريبة القيمة المضافة 5% يقع في المدى المقبول من المعدلات العالمية وبعبء ضريبي منخفض مقارنة بباقي دول العالم وهو ما يبينه الجدول (3-15) التالي:

جدول (3-15) سعر الضريبة على القيمة المضافة وإيراداتها كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي

الدولة	سعر الضريبة	الإيرادات كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي
آسيا والباسيفيك	١٠,٤	٣,٣
الصحراء الإفريقية	١٦	٣,٩
الجزر الصغيرة	١٦,١	٤,٧
الأمريكية	١٣,٥	٤,٩
متوسط دول العالم	١٦	٥,١
مصر	١٠	٥,٥
الشرق الأوسط وشمال إفريقيا	١٥,٧	٥,٧
وسط أوروبا و BRO	٢٠,١	٦,٤
الاتحاد الأوروبي (بالإضافة إلى النرويج وسويسرا)	١٨,٨	٧

المصدر: (Ebrill 2001)

وترى الباحثة أن واقع التطبيق في البيئة السورية يفرض ما يلي:

- أن السعر الموحد يُحقق كفاءة في التحصيل، لكنه قد يُثقل كاهل الفئات الضعيفة.
- يجب أن يُراعى عند تحديد السعر المستوى المعيشي للمكلفين، خاصة في ظل انخفاض الدخل وانتشار الاقتصاد غير الرسمي.
- السعر المرتفع يُقلل من الصدق في الإقرار، ويُشجع على التجنب الضريبي، لذا يُفضل البدء بسعر منخفض وتحسين الرقابة تدريجياً.

وفيما يتعلق بأسعار الضريبة تقترح الدراسة ثلاثة سيناريوهات:

في السيناريوهات الثلاثة تفرض الضريبة بسعر صفر على الصادرات، كما أن القائمة الكاملة للإعفاءات يجب أن تظهر في الصياغة الأساسية للقانون على النحو التالي:

تفرض الضريبة على كافة العمليات الاستهلاكية للسلع والخدمات في كل القطاعات ماعدا:

- (المواد الغذائية الأساسية، القطاع الزراعي، قطاع التعليم، قطاع الصحة، قطاع النقل، السلع الرأسمالية، واردات السلع الغذائية لأغراض الاستهلاك المنزلي، المنظمات غير الهادفة للربح).

السيناريو الأول: تطبيق سعر موحد للضريبة على كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وهو 5%، وذلك بهدف تخفيض تشوهات الأسعار إلى أقل قدر ممكن. هذا السيناريو سيحقق إيرادات الضريبة على القيمة المضافة بمقدار 565,231 مليون ليرة سورية في حين تحقق إيرادات ضريبة السلع والخدمات 209,982 مليون ليرة سورية، أي سيحقق زيادة بإيرادات ضريبة القيمة المضافة بمقدار 355,249 مليون ليرة سورية، ومن ثم فإن هذا السيناريو سيقول التأثير على الإنتاج والاستثمار وتشغيل المشاريع الصغيرة والمتوسطة وبذلك يساهم في حماية النشاط الاقتصادي كما سيقول من تكلفة الإدارة الضريبية وتكاليف الامتثال كنتيجة لتطبيق سعر موحد، بالإضافة إلى تأثيره المحدود نسبياً على الأسعار مما يحافظ على القوة الشرائية ويقلل الأثر التضخمي خاصة في حالة وجود إعفاءات في نظام ضريبة القيمة المضافة الجديد.

السيناريو الثاني: البدء بتطبيق سعر 10% سيحقق إيرادات ضريبة القيمة المضافة 1,130,460 مليون ليرة سورية أعلى من السيناريو الأول، وبالتالي فإن تطبيق هذا السيناريو في البداية سيكون له أثر في تخفيض التكلفة الإدارية أو تكلفة الالتزام الضريبي، لتطبيق سعر موحد، وبالإضافة إلى ذلك، فإن هذا السيناريو

سيُتسبب في ارتفاع حصيلة الضريبة فيما سيكون تأثيره مباشر على الأسعار وزيادة التضخم وبالتالي التأثير السلبي على ذوي الدخل المحدود كما سيساهم في زيادة التهرب الضريبي.

السيناريو الثالث: هذا السيناريو يتطابق مع السيناريو الأول في هيكل تسعير الضريبة وذلك بفرض ضريبة قيمة مضافة في البداية بسعر 5% لقياس الأثر وبناء القدرات الإدارية، ثم تطبيق سعر 10% لتقليل الأثر التضخمي، بالإضافة إلى، اقتراح تطبيق ضريبة مساندة (الضريبة الانتقائية) على السلع الضارة مثل التبغ والكحول بنسبة 100%، وفيما يتعلق بالمقارنة مع إيرادات ضريبة السلع والخدمات المطبقة حالياً، فتتوقع الدراسة أن هذا السيناريو الأخير، سيحقق إيرادات ضريبة القيمة المضافة عند سعر 5% بمقدار 355,249 مليون ليرة سورية، وسيزداد إلى الضعف عند تطبيق سعر 10%، بالإضافة إلى إيراد الضريبة الانتقائية على التبغ والمشروبات الكحولية سيزيد من الإيرادات المحصلة من النظام الجديد. ويرجع السبب في ذلك إلى رفع سعر الضريبة إلى 10% وتطبيق الضريبة الانتقائية بنسبة 100%، إلى جانب أن الضريبة الانتقائية ستخفض من استهلاك السلع الضارة وتحسن الإيرادات الضريبية وتخفض من الأضرار الصحية والبيئية الناتجة عنها. ورغم الارتفاع في تكلفة الإدارة الضريبية والالتزام الضريبي، إلا أن هذا السيناريو يصل بالكفاءة الاقتصادية إلى أعلى مستوى لها في ظل نظام الضريبة على القيمة المضافة الجديد.

وستتم مقارنة السيناريوهات الثلاثة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة من خلال الجدول التالي:

الجدول (3-16) مقارنة السيناريوهات الثلاثة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

السيناريو	سعر الضريبة	الإيرادات المتوقعة (مليون ل.س.)	الفرق عن الإيرادات الحالية	الأثر الإداري	الكفاءة الاقتصادية
الأول	5% ثابت	565,231	355,249+	مرتفع	منخفضة
الثاني	10% ثابت	1,130,460	أعلى من السيناريو السابق	مرتفع جداً	عالية
الثالث	5% ثم 10% + ضريبة انتقائية	1,130,460 + ضريبة انتقائية	الأعلى	مرتفع	عالية جداً

المصدر: من إعداد الباحثة.

وباستعراض السيناريوهات الثلاثة المقترحة لأسعار الضريبة ولا سيما السيناريو الأخير، نجد أن الأسعار المقترحة هي الأدنى على مستوى الدول العربية. وذلك من خلال مقارنتها بأسعار الضريبة على القيمة المضافة المطبقة في الدول العربية الموضحة في الجدول الآتي:

الجدول (3-17) يوضح معدلات الضريبة على القيمة المضافة في عدد من الدول العربية

الدولة	عام تطبيق الضريبة	نسبة الضريبة في عام التطبيق	نسبة الضريبة الحالية
المغرب	1986		20% (قياسي)، 10% مخفضة
الجزائر	1992	7%	19% (قياسي)، 9% مخفضة
لبنان	2001	10%	11%
مصر	2016	13%	14%
الإمارات العربية المتحدة	2018	5%	5%
السعودية	2018	5%	15%
البحرين	2018	5%	10%
تونس	1989	6%	19% (قياسي)، 13%، 7%
سلطنة عمان	2021	5%	5%
الأردن	1994	10%	16%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد إلى الدراسات التي تناولت الدول العربية.

وعليه نستنتج أن السيناريو الثالث في سورية يُعد من حيث السعر المقترح (5% ثم 10%) من أدنى المعدلات مقارنة بالدول العربية، مما يجعله أكثر قابلية للتطبيق دون إحداث صدمة تضخمية كبيرة. وهو الأكثر توازناً من حيث الإيرادات، الكفاءة الاقتصادية، والقدرة على تقليل الاستهلاك الضار.

3-2-5- حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة: الاعتبارات الاقتصادية

والإدارية:

يُعد حد التسجيل (أو حد التكلفة) أحد العناصر الجوهرية في تصميم نظام ضريبة القيمة المضافة، إذ يُحدد المستوى الأدنى من الإيرادات أو المبيعات الذي يلزم بها المكلفين بالتسجيل في النظام الضريبي. ويتوقف نجاح تطبيق الضريبة إلى حد كبير على اختيار هذا الحد بشكل مدروس يوازن بين كفاءة التحصيل والعدالة الضريبية، وتتميز مستويات حد التسجيل المفروضة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول العربية بانخفاضها النسبي، حيث تتراوح بين (1200 - 101000) دولار أمريكي، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإمتثال والإدارة مقارنة بحجم الإيرادات المتحققة (موش وأخرون، 2017) أولاً: أهمية حد التسجيل:

- يُحدد ما إذا كان المكلف ملزماً قانونياً بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة.
- يؤثر على عدد الخاضعين للضريبة، وبالتالي على حجم الإيرادات وكفاءة الإدارة الضريبية.
- يُتيح للشركات الصغيرة الواقعة دون الحد التسجيل اختيارياً، خاصة إذا كانت تتعامل مع شركات مسجلة وتحتاج إلى استرداد الضريبة على مدخلاتها.

ثانياً: التحديات المرتبطة بالحد المنخفض:

- تشير التجارب الدولية إلى أن الحدود المنخفضة للتسجيل قد تؤدي إلى:
 - زيادة عدد المسجلين بشكل يفوق قدرة الإدارة الضريبية، مما يُضعف الرقابة ويُرهق النظام.
 - ارتفاع التكاليف الإدارية نتيجة الحاجة إلى متابعة عدد كبير من المكلفين ذوي النشاط المحدود.
 - ضعف الامتثال بسبب عدم جاهزية الشركات الصغيرة للتعامل مع متطلبات الضريبة.
- وقد واجهت دول مثل كندا ومالطا هذه التحديات عند تطبيق حد منخفض في بداية تطبيق الضريبة، مما أدى إلى إخفاقات في التنفيذ.

ثالثاً: مزايا الحد المرتفع:

- يُقلل من عدد المكلفين الملزمين، مما يُخفف العبء الإداري.
- يُحقق زيادة في الإيرادات مقابل تكلفة منخفضة نسبياً في التحصيل.
- يُتيح التركيز على المكلفين ذوي النشاط الاقتصادي الأكبر، مما يُعزز كفاءة النظام.

رابعاً: ضرورة توحيد الحد:

- يُحقق العدالة بين المكلفين ويمنع التمييز الضريبي.
- يُسهل عمل الإدارة الضريبية ويُقلل من التعقيدات القانونية.
- يُقلل من فرص التهرب الضريبي الناتج عن التلاعب في تصنيف النشاط أو الإيرادات.

خامساً: المرونة في حد التسجيل:

- يجب أن يكون الحد قابلاً للتعديل وفقاً للتغيرات الاقتصادية، خاصة التضخم.
- يُفضل ربط الحد بمؤشرات الأسعار أو الناتج المحلي لضمان عدم تأكله مع الزمن.
- يُسهّم ذلك في الحفاظ على فعالية النظام الضريبي واستدامته.

سادساً: توصيات تطبيقية لسورية:

- في حال اعتماد ضريبة القيمة المضافة في سورية، يُوصى بـ:
- تحديد حد تسجيل مرتفع نسبياً لتقليل عدد المكلفين في المرحلة الأولى.
 - السماح بالتسجيل الاختياري للشركات الصغيرة التي تتعامل مع جهات مسجلة.
 - توحيد الحد لجميع القطاعات لتجنب التمييز وتحقيق العدالة.
 - مراجعة الحد دورياً وربطه بمؤشرات اقتصادية لضمان مرونته.

3-2-6- نموذج مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:

أولاً: الإطار العام للتطبيق:

- اسم الضريبة: ضريبة القيمة المضافة (VAT)
- نوع الضريبة: غير مباشرة تُفرض على القيمة المضافة على السلع والخدمات في مراحل الإنتاج والتوزيع
- الجهة المشرفة: الهيئة العامة للضرائب والرسوم
- الهدف الأساسي: توسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات العامة دون تحميل الأفراد عبئاً مباشراً على الدخل

ثانياً: اختيار طريقة التطبيق - الاستهلاك أم الإنتاج؟

- طريقة الإنتاج: تُفرض الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة إنتاجية، بما في ذلك على السلع الرأسمالية، وتُحتسب الضريبة على أساس الفرق بين المخرجات والمدخلات، دون خصم الضريبة على السلع الرأسمالية.
 - طريقة الاستهلاك: تُفرض الضريبة على القيمة المضافة عند نقطة البيع النهائي للمستهلك، وتُخصم الضريبة على المدخلات، بما في ذلك السلع الرأسمالية، مما يُشجع الاستثمار.
- الطريقة الأفضل للتطبيق في سورية هي طريقة الاستهلاك، والمبررات:
- أكثر شيوعاً عالمياً (تُطبق في أكثر من 90% من الدول).
 - تُشجع على الاستثمار من خلال خصم الضريبة على السلع الرأسمالية.
 - تُقلل من العبء الضريبي على المنتجين، وتُركز على الاستهلاك النهائي.
 - تُسهل عمل الإدارة الضريبية من خلال نظام الفوترة والخصم.

ثالثاً: الهيكل الفني للضريبة

البند	التفاصيل المقترحة
المعدل الأساسي	5%
الإعفاءات	الزراعة، السلع الغذائية، الدواء، التعليم، النقل العام
الضريبة الصفريّة	الصادرات
حد التسجيل	يحدد بناءً على رقم عمل المكلفين السنوي بالاعتماد على دراسات من خبراء اقتصاديين
التسجيل الإلزامي	مكلفي قسم كبار المكلفين + باقي المكلفين ممن تجاوز رقم عمله السنوي حد التسجيل المقترح
التسجيل الاختياري	مكلفي قسم متوسطي المكلفين + متاح للشركات الصغيرة التي تتعامل مع جهات مسجلة
نظام الفوترة	إلكتروني إلزامي لجميع المسجلين
الإقرارات الضريبية	شهرية

رابعاً: البنية الإدارية والتنفيذية

- إنشاء وحدة مركزية لضريبة القيمة المضافة ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- تدريب موظفين مختصين في المحاسبة الضريبية والفوترة الإلكترونية.
- تطوير منصة إلكترونية لتقديم الإقرارات ومتابعة الفواتير ومتابعة استفسارات المكلفين.
- حملات توعية للمكلفين حول آليات التسجيل والامتثال.

خامساً: الجدول الزمني للتطبيق:

المرحلة	المدة الزمنية	الإجراءات الرئيسية
التحضير التشريعي	6 أشهر	إصدار مسودة القانون، تحديد الإعفاءات والحدود، عرض مسودة القانون على مجلس الشعب
بناء القدرات الإدارية	6 أشهر	تدريب الموظفين، تطوير الأنظمة الإلكترونية
التطبيق التجريبي	12 شهراً	تطبيق على قسم كبار المكلفين ومن تجاوز رقم عمله السنوي حد التسجيل الاجباري
التعميم التدريجي	24 شهراً	توسيع التطبيق ليشمل جميع القطاعات

سادساً: التحديات والحلول

التحديات	الحلول المقترحة
ضعف البنية التحتية التقنية	الاستثمار في التحول الرقمي وتبني الفوترة الإلكترونية
انتشار الاقتصاد غير الرسمي	تحفيز التسجيل الطوعي وتقديم حوافز للامتثال
انخفاض الثقة في الإدارة الضريبية	تعزيز الشفافية والمساءلة وتفعيل الرقابة المستقلة
الأثر التضخمي المحتمل	إعفاء السلع الأساسية وتنسيق السياسات النقدية وزيادة الرواتب

يمثل هذا النموذج المقترح خطوة استراتيجية نحو بناء نظام ضريبي حديث في سورية، يُحقق التوازن بين الكفاءة المالية والعدالة الاجتماعية. ويُعد اعتماد طريقة الاستهلاك في تطبيق ضريبة القيمة المضافة الخيار الأمثل، نظراً لمرونتها، وانتشارها العالمي، وقدرتها على تحفيز الاستثمار دون إرهاب المنتجين. إن نجاح هذا النموذج يتطلب إرادة سياسية، وتعاون مؤسسي، وتفاعل مجتمعي واع، كما يجب تطبيقه في حال استقرار سعر الصرف وزيادة الرواتب والأجور.

3-2-7 تقييم أثر الضريبة على القيمة المضافة المالي والاجتماعي:

سنقوم بتقييم الأثر المالي والاجتماعي للضريبة على القيمة المضافة في سورية (تقييم افتراضي بنسبة 5%)، نظراً لعدم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية حتى الآن، فإن هذه الدراسة تعتمد على التوقعات الاقتصادية والمقارنات الدولية لتقييم آثارها المحتملة، خاصة في ظل اقتراح تطبيقها بنسبة 5% مع الحد الأدنى من الإعفاءات. وتتناول الدراسة أربعة مجالات رئيسية:

1. تخفيض العجز المالي:

في ظل صعوبة خفض الإنفاق الحكومي في سورية نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية، يُعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خياراً فعالاً لزيادة الإيرادات العامة وتقليص العجز في الموازنة، وتشير بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى أن الضريبة على القيمة المضافة تُشكل ما يقارب 20% من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول الأعضاء.

وبحسب تقديرات الدراسة، فإن تطبيق ضريبة بنسبة 5% على الوعاء الضريبي المتوقع يمكن أن يولد إيرادات تفوق 565 مليار ليرة سورية، وهو ما يُمثل أكثر من ضعف الإيرادات الحالية من الضرائب على السلع والخدمات. هذا من شأنه أن يُقلل من الحاجة إلى الاقتراض الحكومي، ويُخفف من العواقب الاقتصادية لارتفاع الدين العام.

ورغم وجود بدائل مثل رفع معدلات ضريبة الدخل أو تقليص النفقات، إلا أن هذه السياسات تُعد أقل فاعلية في السياق السوري، ولا تُحقق نفس الأثر المالي المتوقع من الضريبة على القيمة المضافة، مما يُبرر اعتمادها كأداة رئيسية للإصلاح المالي.

2. التكاليف الإدارية:

تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية سيترتب عليه تكاليف إدارية مرتفعة، نظراً لحداثة النظام الضريبي وعدم جاهزية البنية المؤسسية. وتشمل هذه التكاليف:

- إنشاء وحدات إدارية جديدة.
- توظيف وتدريب موظفين مختصين.
- تطوير أنظمة إلكترونية للفوترة والمراقبة.

حيث أظهرت دراسة حالة في المملكة المتحدة أن إدارة الضريبة على القيمة المضافة تُكلف نحو 1.36 مليون دولار سنوياً، معظمها مخصص لمعالجة الفواتير والإقرارات الضريبية. كما تشير بيانات مكتب الميزانية البريطانية (CBO, 2021) إلى أن 50% من التكاليف الإدارية تأتي من تحصيل الضريبة من الشركات الصغيرة التي يعمل بها أقل من 10 موظفين، وهو ما يُبرز أهمية إعفاء هذه الشركات لتقليل العبء الإداري، وهو إجراء معمول به في معظم دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

كما قدر مكتب المحاسبة الحكومية (GAO) في السنة المالية 1995 التكلفة الإدارية للضريبة على القيمة المضافة بمبلغ 1,221 مليار دولار إذا تم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بقاعدة واسعة، ومعدل واحد وإعفاء للشركات التي إيراداتها السنوية الإجمالية تبلغ 100,000 دولار (Bickley, 2008).

3. التضخم:

من المتوقع أن يُحدث تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أثراً تضخيمياً محدوداً إذا ما تم تطبيقها بنسبة منخفضة (5%) مع إعفاء السلع الأساسية. وتشير التجارب الدولية إلى أن الأثر التضخمي يكون مؤقتاً، ويُمكن التحكم فيه من خلال:

- الإعفاءات الموجهة للسلع الغذائية والدوائية.
- الرقابة على الأسواق لمنع استغلال الضريبة في رفع الأسعار.
- التنسيق مع السياسات النقدية لضبط السيولة.

وقد أظهرت تجربة الإمارات العربية المتحدة أن التضخم ارتفع بنسبة 4.2% في الربع الأول من عام 2018 بعد تطبيق الضريبة، لكنه استقر لاحقاً مع ضبط السوق وتفعيل الرقابة.

4. عدم الامتثال والتهرب الضريبي:

يُعد الامتثال الضريبي من أبرز التحديات في سورية، خاصة في ظل انتشار الاقتصاد غير الرسمي وضعف الثقة في الإدارة الضريبية. وتشير الدراسات إلى أن:

- تعقيد التشريعات يُزيد من تكلفة الامتثال.
- غياب الشفافية يُضعف الالتزام الطوعي.
- ارتفاع معدل الضريبة يُشجع على التهرب والتجنب الضريبي.

وقدر (Cnossen, 1994) أن تكاليف الامتثال لعام 1995 ستعادل 5 مليار دولار ويمكن تخفيضها من خلال زيادة حد التسجيل وتوسيع القاعدة الضريبية، وتطبيق معدل واحد.

كما أن استخدام منظومة ضريبية عبر الإنترنت وإدارتها بشكل فعال، يساعد في جعل الامتثال الضريبي أقل سهولة وتكلفة للمكلفين بالضريبة، ففي عام 2003 فازت الإدارة الضريبية لدولة شيلي بجائزة الأمم المتحدة للابتكارات والممارسات الجيدة في الإدارة العامة. كما فاز موقعها الإلكتروني بالعديد من الجوائز لأفضل موقع إلكتروني في البلاد، وذلك لأنه يعتبر بمثابة قناة توفر المعلومات الضريبية مبوبة في

مجموعات مختلفة، بالإضافة إلى أنه يُمكن المكلفين بالضريبة من التواصل المباشر عبر شبكة الإنترنت مع الإدارة الضريبية (النجار، 2019).

وقد تكون تكاليف الامتثال الضريبي مرتفعة بصورة كبيرة في المتوسط، في حالة تعقد التشريعات الضريبية، أو عند تعقد الطرق الإدارية المستخدمة لإدارة بعض الضرائب شائعة التطبيق في بعض البلدان النامية، مثل ضرائب الدمغة على سبيل المثال. (النجار، 2019) (موعش آخرون، 2017).

لذلك، فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بنسبة موحدة، مع تبسيط الإجراءات، وتفعيل الرقابة، وتقديم حوافز للامتثال، واستخدام منظومة ضريبة إلكترونية عبر الأنترنت يُمكن أن يُقلل من الفجوة الضريبية ويُعزز من كفاءة التحصيل.

المبحث الثالث: التحليل النوعي حول صعوبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في

سورية

تمهيد:

استناداً إلى النتائج التحليلية التي توصلت إليها الدراسة، والتي أظهرت إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ضمن نموذج تدريجي مدروس، برزت الحاجة إلى التحقق من مدى توافق هذه النتائج مع الرؤية المؤسسية للجهات المعنية بالتنفيذ، ولا سيما وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم.

لذلك، تم إجراء مقابلات نوعية شبه مهيكلية مع عدد من المختصين والخبراء في هذه الجهات، بهدف استكشاف الصعوبات الفعلية التي قد تعيق تطبيق الضريبة، وتحليل مدى جاهزية البنية التشريعية والإدارية والتقنية، بالإضافة إلى فهم التحديات المرتبطة بالامتثال الضريبي، والثقة المؤسسية، والاقتصاد غير الرسمي، وتسهم هذه المقابلات في تعزيز البعد التطبيقي للدراسة، وتوفير تغذية راجعة مباشرة من صناع القرار، بما يُمكن من مواءمة التوصيات النظرية مع الواقع التنفيذي، وتقديم مقترحات أكثر واقعية وقابلية للتنفيذ.

3-3-1- توزيع أفراد عينة المقابلات بحسب الخصائص الديموغرافية:

يعرض الجدول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة المقابلات شبه المهيكلة البالغ عددهم (10) أفراد:

الجدول (3-18) توزيع عينة المقابلات (10) مشاركاً

الرقم	الوصف الوظيفي	الشهادة العلمية	الشهادات المهنية	الخبرات السابقة
1	مستشار مالي	دكتوراه في إدارة الأعمال	CPA + شهادة مراقب دخل	مدير قسم في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، رئيس قسم في مديرية مالية دمشق
2	محاسب قانوني	إجازة في الاقتصاد	CPA	مستشار ومحاسب قانوني، موظف سابق في مديرية مالية دمشق
3	رئيس قسم	إجازة في الاقتصاد	CPA + شهادة مراقب دخل	رئيس دائرة، رئيس قسم، مراقب دخل
4	رئيس دائرة	دكتوراه في إدارة الموارد البشرية	شهادات مهنية من معهد الإدارة العامة	رئيس دائرة
5	رئيس شعبة	ماجستير في المحاسبة	CPA + شهادة مراقب دخل	مراقب دخل
6	رئيس شعبة في وزارة المالية	إجازة في الاقتصاد	شهادة مراقب دخل	موظف في قسم الخزينة
7	مراقب دخل	ماجستير في المحاسبة الضريبية	CPA + شهادة مراقب دخل	مراقب دخل
8	مراقب دخل	ماجستير في إدارة الموارد البشرية	CPA + شهادة مراقب دخل	مراقب دخل
9	مراقب دخل	إجازة في الاقتصاد	شهادة مراقب دخل	مراقب دخل
10	مراقب دخل	دكتوراه في القانون	شهادة مراقب دخل	مراقب دخل

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المعلومات المقدمة من أفراد العينة

من خلال الجدول السابق يتضح الملاحظات المنهجية التالية:

1. تنوع الوظائف والمسؤوليات: شملت العينة مستويات وظيفية متعددة: مستشار مالي، رؤساء أقسام، رؤساء شعب، مراقبي دخل، مما يتيح فهماً متعدد الزوايا للتحديات الإدارية والفنية، ووجود مشاركين من الهيئة العامة للضرائب والرسوم ووزارة المالية يعزز التمثيل المؤسسي الرسمي.
2. تفاوت الخلفيات الأكاديمية: تنوع الشهادات العلمية بين إجازة، ماجستير، ودكتوراه في مجالات الاقتصاد، المحاسبة، إدارة الأعمال، إدارة الموارد البشرية، والقانون، مما يثري التحليل بتعدد

التخصصات، وهذا التنوع يُسهم في تقديم رؤى متكاملة تشمل الجوانب المالية، الإدارية، القانونية، والتنظيمية.

3. تعدد الشهادات المهنية: معظم المشاركين حاصلون على شهادة CPA وشهادة مراقب دخل، مما يدل على مستوى مهني عالٍ وخبرة تقنية في المجال الضريبي، ووجود شهادات من معهد الإدارة العامة يعكس اهتمام بعض الأفراد بالجوانب الإدارية والتنظيمية.

4. خبرات عملية متنوعة: تتراوح الخبرات بين العمل في الأقسام الفنية، الدوائر الإدارية، والمواقع القيادية، مما يُمكن من رصد التحديات من منظور تنفيذي وميداني، كما أن بعض المشاركين لديهم خبرات مزدوجة في القطاعين العام والخاص، ما يُعزز فهمهم لواقع المكلفين والبيئة الضريبية.

5. التمثيل الجغرافي والإداري: معظم المشاركين مرتبطون إدارياً بدمشق، مما يعكس مركزية القرار الضريبي، لكنه قد يُحد من تمثيل المحافظات الأخرى.

3-2- التحليل النوعي للمقابلات:

تم الاستعانة بالبرامج الخاصة بالأبحاث النوعية منها (MAXQDA-2020) من خلال عدة خطوات كما يلي:

1. البدء في إدخال البيانات التي تم كتابتها، وتجميعها من المقابلات إلى برنامج تحليل البحوث النوعية (MAXQDA) ومن ثم قراءة المقابلات مرة أخرى من خلال البرنامج بتأن، لاستخلاص المفاهيم المبدئية التي تمثل كلمات المشاركين في الدراسة، عن الظاهرة قيد الدراسة، ويُطلق على هذه العملية الترميز (Coding) وهي تتضمن وضع نظام لفهرسة البيانات من خلال إنشاء مجموعة من الفئات والرموز codes

2. تم العمل على فهرسة مقاطع البيانات وفقاً للرموز التي تم إنشاؤها، وقد تم إنشاء الفئات بالطريقة الاستقرائية inductive من خلال الانغماس في تفاصيل البيانات لاكتشاف الأنماط patterns، والموضوعات themes، والعلاقات المتبادلة interrelationships ذات الأهمية، وذلك من خلال قيام الباحثة بقراءة النصوص قراءة متأنية، ومتعمقة من أجل التوصل إلى الصورة الكاملة لما تحتويه المقابلات قبل البدء في عملية الترميز مسترشدة في ذلك بأسئلة الدراسة إلى جانب المفاهيم التي تم اكتسابها من مراجعة للمصطلحات الهامة المرتبطة بالدراسة، وبعد الانتهاء من

عملية الترميز جاءت الخطوة التالية، وهي استرجاع المقاطع المفهرسة وفقاً للموضوعات التي تعالجها، ثم نقل هذه المقاطع من برنامج MAXQDA إلى برنامج Word من أجل طباعتها تمهيداً لتحليلها، والذي تم وفق مرحلتين:

المرحلة الأولى: تفرغ إجابات المشاركين وفق محاور المقابلة وأسئلتها، والموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-19): تفرغ إجابات المشاركين حسب محاور المقابلة النوعية

الرمز	الصعوبات الإدارية والتنظيمية	البنية التقنية والرقمية	التشريعات الضريبية	مكافحة التهرب الضريبي	التوصيات والرؤية المستقبلية
P1	ضعف الخبرة، غياب الإرشاد، بطء الإجراءات	النظام يدوي، الربط مفيد جزئياً، لا توجد قاعدة مركزية	غموض النصوص، تضارب القوانين	اقتصاد الظل، فساد إداري	تطبيق تدريجي، تدريب الكوادر، نظام فوترة موحد
P2	بيروقراطية، ضعف الرقابة، تضارب البيانات	الربط جزئي، ضعف البنية، غياب التكامل	إعفاءات غير مبررة، ضعف الردع	ضعف الثقة، ضغوط اقتصادية	تبسيط الإجراءات، حملات توعية، دعم فني مباشر
P3	مركزية القرار، ضعف التنسيق	غير موحد، الربط فعال جزئياً	اجتهادات شخصية، عدم شمولية	التقدير الجزافي، ضعف الرقابة	تحديث التشريعات، توسيع الربط الإلكتروني
P4	ضعف الإرشاد، تعقيد الاسترداد	النظام يدوي، الربط محدود، ضعف البنية	تعارض تشريعي، ضعف العقوبات	فساد، تهرب بسبب الأجور	قانون واضح، تدريب ميداني، دعم تقني
P5	ضعف الرقابة، بطء الإجراءات	الربط فعال في بعض الأقسام، مفيد في التوثيق	غموض في الإعفاءات	صعوبة الحصر، ضعف الرقابة	تحسين التنسيق، تطوير النظام المعلوماتي
P6	ضعف التدريب، تعقيد الإجراءات	النظام غير مؤتمت، الربط غير شامل	ضعف الردع، عدم مواكبة الأنشطة الحديثة	اقتصاد الظل، ضعف الثقة	دعم تشريعي مرن، جلسات تعريفية للمكلفين
P7	ضعف التنسيق، نقص الموارد	الربط جزئي، يحتاج دعم، ضعف البنية	غموض النصوص، تعارض القوانين	تهرب بسبب ضعف الثقة	توحيد الإجراءات، تحسين الجدولة داخل النظام
P8	ضعف الكفاءة، غياب التدريب	النظام غير موحد، الربط محدود جداً	إعفاءات غير مبررة، ضعف الردع	فساد، تهرب بسبب الضغوط	إشراك المجتمع، توعية المكلفين، دعم مؤسسي
P9	ضعف أنظمة الاستعلام الضريبي، مركزية القرار	الربط فعال جزئياً، مفيد في التوثيق	غموض الإعفاءات، ضعف الردع	تهرب بسبب التقدير الجزافي	دعم رقمي شامل، حفظ البيانات، تعزيز الشفافية
P10	ضعف التواصل، تأثير العلاقات	الربط جزئي، غير شامل، مفيد لكنه غير كافٍ	ضعف العقوبات، غموض النصوص	تهرب بسبب ضعف الأجور	تحسين التواصل، اختيار الكوادر المؤهلة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

المرحلة الثانية: تحليل إجابات المشاركين:

المحور الأول: الصعوبات الإدارية والتنظيمية:

الجدول (20-3): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور الصعوبات الإدارية والتنظيمية

م	المحاور المستخلصة من إجابات المشاركين	عدد التكرارات	النسبة %
1	ضعف الكفاءة المهنية لموظفي التدقيق	7	70%
2	غياب الدعم والإرشاد للمكلفين	5	50%
3	بطء الإجراءات وتعقيدها، خاصة في استرداد الضريبة	6	60%
4	ضعف أنظمة الرقابة والاستعلام الضريبي وصعوبة التغطية الجغرافية	5	50%
5	ضعف التنسيق بين الجهات الحكومية وتضارب البيانات	4	40%
6	تأثير العلاقات الشخصية والفساد على نزاهة العملية الإدارية	4	40%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

أظهرت إجابات المشاركين أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية يواجه تحديات إدارية متجذرة، تتطلب إصلاحات هيكلية ومؤسسية. ويمكن تلخيص أبرز هذه التحديات كما يلي:

- ضعف الكفاءة المهنية لموظفي التدقيق (70%) يُعد هذا التحدي الأكثر تكراراً، حيث أشار معظم المشاركين إلى أن موظفي الهيئة والمديريات يفتقرون إلى المهارات الفنية في التدقيق المحاسبي، ويعتمدون على التقدير الجزافي بدلاً من التحليل القائم على بيانات موثقة، وهذا الضعف ينعكس سلباً على دقة التكاليف الضريبي، ويُضعف ثقة المكلفين بالنظام الضريبي.
- بطء الإجراءات وتعقيدها (60%) أشار المشاركون إلى أن الإجراءات الإدارية، خاصة المتعلقة باسترداد ضريبة المدخلات، تتسم بالبيروقراطية وكثرة الموافقات، مما يُثقل كاهل المكلفين ويُضعف الحافز على الامتثال الطوعي.
- غياب الدعم والإرشاد للمكلفين (50%) بين عدد من المشاركين أن الإدارة الضريبية لا توفر حالياً قنوات فعالة لتتقيف المكلفين أو توجيههم، مما يؤدي إلى سوء فهم الالتزامات الضريبية وارتفاع معدلات الخطأ أو التهرب غير المقصود.
- ضعف أنظمة الرقابة والاستعلام الضريبي (50%) أشار نصف المشاركون إلى أن الرقابة الميدانية تعاني من نقص الكوادر وضعف الإمكانيات، مما يحد من قدرتها على تغطية كافة المناطق وكشف حالات التهرب، خاصة في ظل انتشار الاقتصاد غير الرسمي.

- ضعف التنسيق المؤسسي (40%) أظهرت بعض الإجابات وجود فجوات في التنسيق بين الجهات الحكومية، مما يؤدي إلى تضارب في البيانات وفقدان معلومات مهمة يمكن أن تُستخدم في تحسين التكلفة الضريبي.

- تأثير العلاقات الشخصية والفساد (40%) أشار عدد من المشاركين إلى أن العلاقات الشخصية والتدخلات غير الرسمية تؤثر على نزاهة العملية الإدارية، وتُضعف العدالة الضريبية، خاصة في ظل غياب آليات رقابة فعالة.

من خلال ما سبق نستنتج ما يلي: أن التحديات الإدارية لا تقتصر على نقص الموارد، بل تمتد إلى ضعف في البنية المؤسسية والثقافة التنظيمية، كما إن ضعف الكفاءة والبيروقراطية وغياب الشفافية تشكل بيئة خصبة للتهرب الضريبي، وتُقوض أي محاولة لتطبيق نظام ضريبي حديث كالضريبة على القيمة المضافة، وأن غياب الإرشاد والدعم للمكلفين يُضعف الامتثال الطوعي، ويزيد من التكاليف الإدارية على الطرفين.

المحور الثاني: البنية التقنية والرقمية:

الجدول (3-21): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور البنية التقنية والرقمية

م	المحاور المستخلصة من إجابات المشاركين	عدد التكرارات	النسبة %
1	عدم اكتمال النظام المعلوماتي وعدم توحيد بين المحافظات	8	80%
2	غياب قاعدة بيانات مركزية دقيقة للمكلفين	7	70%
3	ضعف الربط الإلكتروني خارج قسم كبار المكلفين	6	60%
4	غياب سجلات إلكترونية دائمة وصعوبة التحقق من البيانات	6	60%
5	ضعف البنية التحتية الرقمية في بعض المناطق	5	50%
6	الربط الإلكتروني مفيد في التوثيق وتقليل التقدير الجزافي	5	50%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

أظهرت إجابات المشاركين أن البنية التقنية الحالية لا تزال غير مؤهلة بالكامل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، رغم وجود خطوات أولية في الربط الإلكتروني، ويمكن تلخيص أبرز الملاحظات كما يلي:

- عدم اكتمال النظام المعلوماتي (80%) : أشار معظم المشاركون إلى أن النظام الضريبي لا يعمل بشكل موحد بين المحافظات، ويعتمد على المعالجة اليدوية، مما يزيد من الأخطاء ويُبطل الإجراءات.
 - غياب قاعدة بيانات مركزية دقيقة (70%) : يُعد غياب سجل موحد للمكلفين من أبرز العوائق التقنية، حيث يصعب حصر المكلفين الخاضعين للضريبة أو التحقق من بياناتهم.
 - ضعف الربط الإلكتروني خارج قسم كبار المكلفين (60%) : رغم تطبيق الربط الإلكتروني في بعض الأقسام، إلا أن انتشاره لا يزال محدوداً، مما يُضعف من قدرة النظام على توثيق العمليات الضريبية بشكل شامل.
 - غياب سجلات إلكترونية دائمة وصعوبة التحقق (60%) : أشار المشاركون إلى أن عدم توفر سجلات قابلة للاسترجاع والتحقق يُعيق عمليات التدقيق، ويزيد من الاعتماد على التقدير.
 - ضعف البنية التحتية الرقمية (50%) : في بعض المناطق، لا تتوفر الإمكانيات التقنية اللازمة لتطبيق نظام فوترة إلكترونية أو الربط الشبكي، مما يُهدد العدالة في التطبيق.
 - فوائد الربط الإلكتروني في التوثيق (50%) : أقر عدد من المشاركين بأن الربط الإلكتروني يُسهم في تقليل التقدير الجزافي، ويوفر بيانات دقيقة، يُعزز من دقة التكلفة الضريبي.
- من خلال ما سبق نستنتج أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتوقف بشكل كبير على جاهزية البنية الرقمية، وليس فقط على التشريعات أو الكوادر، كما إن غياب قاعدة بيانات مركزية وسجلات إلكترونية يُضعف من قدرة الإدارة على الرقابة، ويُعزز من فرص التهرب.

المحور الثالث: التشريعات الضريبية

الجدول (22-3): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور التشريعات الضريبية

م	المحاور المستخلصة من إجابات المشاركين	عدد التكرارات	النسبة %
1	غموض النصوص وتعدد التفسيرات القانونية	7	70%
2	النزاعات المستمرة بسبب الاجتهادات الشخصية	6	60%
3	اتساع نطاق الإعفاءات دون مبررات اقتصادية أو اجتماعية	6	60%
4	تعارض التشريعات الضريبية مع قوانين أخرى	5	50%
5	ضعف العقوبات الرادعة على التهرب الضريبي	6	60%
6	عدم مواكبة التشريعات للمستجدات الاقتصادية (مثل التجارة الإلكترونية)	4	40%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

أظهرت إجابات المشاركين أن التشريعات الضريبية الحالية في سورية تُعاني من عدة أوجه قصور تُعيق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكل فعال وعادل. ويمكن تلخيص أبرز هذه التحديات كما يلي:

- غموض النصوص وتعدد التفسيرات (70%) : أشار معظم المشاركين إلى أن النصوص القانونية في التشريعات السابقة كانت غير دقيقة، وتحتل أكثر من تفسير، مما أدى إلى تضارب في التطبيق وفتح المجال للاجتهادات الشخصية.
- النزاعات المستمرة بين المكلفين والإدارة (60%) : بسبب غياب الوضوح، نشأت نزاعات قانونية متكررة بين المكلفين والموظفين، حيث يعتمد التفسير في معظم الأحيان على رأي الموظف وليس على نص قانوني واضح، مما يُضعف الثقة ويُعزز فرص الفساد.
- اتساع نطاق الإعفاءات غير المبررة (60%) : أشار عدد كبير من المشاركين إلى أن الإعفاءات تُمنح لأسباب غير اقتصادية أو اجتماعية، مما يُخل بمبدأ العدالة الضريبية ويُقلص من القاعدة الضريبية الفعلية.
- تعارض التشريعات الضريبية مع قوانين أخرى (50%) : أظهرت الإجابات أن بعض النصوص الضريبية تتعارض مع بعض القوانين المالية، مما يُربك المكلفين ويُعقّد الإجراءات القانونية.
- ضعف العقوبات الرادعة (60%) : أشار المشاركون إلى أن الغرامات المفروضة على التهرب لا تتناسب مع حجم التهرب، مما يجعلها غير فعالة في الردع، ويُفضلون اعتماد نسب مئوية بدلاً من مبالغ مقطوعة.
- عدم مواكبة التشريعات للمستجدات الاقتصادية (40%) : أشار بعض المشاركين إلى أن التشريعات لا تغطي الأنشطة الحديثة مثل التجارة الإلكترونية، رغم أنها تُحقق إيرادات كبيرة، مما يُظهر فجوة تشريعية واضحة.

من خلال ما سبق نستنتج أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب إصلاحاً تشريعياً شاملاً، يُركز على: صياغة نصوص قانونية دقيقة وواضحة، وتوحيد المرجعيات القانونية وتجنب التعارض، وإعادة النظر في الإعفاءات وتحديد معايير اقتصادية، وتعزيز العقوبات لتكون رادعة.

المحور الرابع: مكافحة التهرب الضريبي:

الجدول (23-3): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور مكافحة التهرب الضريبي

م	المحاور المستخلصة من إجابات المشاركين	عدد التكرارات	النسبة %
1	انتشار اقتصاد الظل وصعوبة حصر المكلفين	8	80%
2	الضغوط الاقتصادية تدفع المكلفين للتهرب	6	60%
3	ضعف الأجور ووجود الفساد الإداري	5	50%
4	غياب الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية بسبب التقديرات الجزافية	7	70%
5	ضعف الرقابة الميدانية وصعوبة كشف التهرب المتطور	4	40%
6	غياب إجراءات فعالة لتعزيز الثقة والامتثال	5	50%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

أظهرت إجابات المشاركين أن مكافحة التهرب الضريبي في سورية تواجه تحديات بنيوية وسلوكية، تتطلب تدخلات متعددة المستويات. ويمكن تلخيص أبرز هذه التحديات كما يلي:

- انتشار اقتصاد الظل وصعوبة الحصر (80%) : أشار معظم المشاركين إلى أن جزءاً كبيراً من النشاط الاقتصادي يتم خارج النظام الرسمي، مما يجعل من الصعب حصر المكلفين أو إخضاعهم للضريبة، خاصة في ظل غياب قاعدة بيانات دقيقة.
- الضغوط الاقتصادية تدفع للتهرب (60%) : بين عدد من المشاركين أن الظروف المعيشية الصعبة تدفع المكلفين للبحث عن وسائل لتقليل التكاليف، بما في ذلك التهرب الضريبي، خاصة في ظل غياب حوافز للامتثال.
- ضعف الأجور ووجود الفساد الإداري (50%) : أشار المشاركون إلى أن تدني أجور العاملين في الإدارة الضريبية يُسهم في انتشار الرشوة والتغاضي عن المخالفات، مما يُضعف فعالية الرقابة ويُقوض العدالة الضريبية.
- غياب الثقة بين المكلفين والإدارة (70%) : أظهرت الإجابات أن التقديرات الجزافية التي تعتمد عليها الإدارة تُضعف الثقة، وتدفع المكلفين إلى التصريح بأرقام أقل أو عدم التسجيل أساساً.
- ضعف الرقابة وصعوبة كشف التهرب المتطور (40%) : أشار بعض المشاركين إلى أن الإدارة لا تمتلك أدوات متطورة لكشف التهرب، مثل الفواتير الوهمية أو التلاعب بالقيم، مما يُضعف من قدرتها على الردع.

- غياب إجراءات فعالة لتعزيز الثقة والامتنال (50%) : أشار عدد من المشاركين إلى ضرورة وجود سياسات واضحة لتحفيز المكلفين على الالتزام، مثل التوعية، الحوافز، وتبسيط الإجراءات.
 - من خلال ما سبق نستنتج أن التهرب الضريبي في سورية ليس فقط نتيجة ضعف الرقابة، بل هو انعكاس لأزمة ثقة بين المكلفين والإدارة، وتحديات اقتصادية واجتماعية عميقة.
- المحور الخامس: التوصيات والرؤية المستقبلية:**

الجدول (24-3): نتائج تحليل آراء المستجيبين حول محور التوصيات والرؤية المستقبلية

م	المحاور المستخلصة من إجابات المشاركين	عدد التكرارات	النسبة %
1	ضرورة تطبيق تدريجي للضريبة بدءاً من معدل منخفض (5%)	9	90%
2	توسيع نطاق الربط الإلكتروني وتوحيده على المستوى الوطني	7	70%
3	تدريب الكوادر الضريبية وتأهيلها للتعامل مع النظام الجديد	6	60%
4	تبسيط الإجراءات الإدارية وتعزيز التواصل مع المكلفين	6	60%
5	مراجعة التشريعات وتوحيدها لتقليل التناقضات وتحقيق الشمولية	5	50%
6	إطلاق حملات توعية لتعزيز الثقة والامتنال الطوعي	5	50%
7	الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في الفترة الإلكترونية والتحفيز الضريبي	6	60%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تحليل المقابلات باستخدام برنامج MAXQDA-20

من خلال ما سبق يتضح ما يلي:

أظهرت إجابات المشاركين أن لديهم رؤية واضحة وعملية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، تركز على التدرج، التهيئة التقنية، والإصلاح المؤسسي. ويمكن تلخيص أبرز الملاحظات كما يلي:

- التطبيق التدريجي للضريبة (90%) : يوجد شبه اتفاق على أن البدء بمعدل منخفض (5%) ثم رفعه تدريجياً هو الخيار الأنسب لتقليل الأثر التضخمي، وتسهيل التكيف المؤسسي والمجتمعي.
- توسيع الربط الإلكتروني (70%) : أشار معظم المشاركين إلى ضرورة تعميم الربط الإلكتروني على جميع المكلفين والجهات، لما له من دور في توثيق العمليات وتقليل التقدير الجزافي.
- تدريب الكوادر الضريبية (60%) : بين المشاركون أن نجاح التطبيق يتطلب تأهيل الموظفين على استخدام الأنظمة الرقمية، وفهم آليات التدقيق الحديثة.
- تبسيط الإجراءات وتعزيز التواصل (60%) : أشار المشاركون إلى أن الإجراءات الحالية معقدة وتُضعف الامتنال، ويجب تبسيطها مع توفير قنوات تواصل فعالة مع المكلفين.

- مراجعة التشريعات وتوحيدها (50%) : أكد المشاركون على ضرورة صياغة قانون الضريبة على القيمة المضافة بشكل واضح ومتكامل، يتلافى التناقضات السابقة ويغطي الأنشطة الحديثة.
- حملات توعية للمكلفين (50%) : اقترح المشاركون إطلاق حملات إعلامية وتثقيفية لتعزيز الثقة بالنظام الضريبي، وتوضيح فوائد الضريبة وآلياتها.
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى (60%) : أشار عدد من المشاركين إلى أهمية دراسة تجارب الدول التي نجحت في تطبيق الضريبة، خاصة في مجال الفوترة الإلكترونية والتحفيز الضريبي.

النتائج والتوصيات

3-4-1- النتائج:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الجوهرية التي تُشكل أساساً لتصميم وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية بشكل فعال وعادل:

أولاً: تُظهر الدراسة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية ممكن وواقعي، بشرط اعتماد نموذج تدريجي مبني على طريقة الاستهلاك وفق مبدأ الوجهة، مع معدل ابتدائي منخفض، وهيكّل إعفاءات مدروس، واستخدام أسلوب الائتمان الضريبي وهذا النموذج يُحقق التوازن بين زيادة الإيرادات وتقليل الأثر التضخمي.

ثانياً: إن دوافع تطبيق الضريبة في سورية تتمثل في الحاجة إلى إصلاح النظام الضريبي السوري، الذي يعتمد بشكل كبير على أدوات فقدت فعاليتها في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة. كما أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يُسهم في تقليص العجز المالي، وتوسيع القاعدة الضريبية، وتحقيق العدالة الضريبية، خاصة إذا ما تم تصميمها بطريقة تراعي الفئات ذات الدخل المحدود. كما أن الأثر التضخمي المحتمل يُعد من المخاوف الأساسية، خاصة إذا لم تُراعَ الإعفاءات الموجهة للسلع الأساسية.

ثالثاً: تم تقدير الوعاء الضريبي المحتمل بالاعتماد على منهجيتين لتقدير الوعاء الضريبي: طريقة الإنتاج وطريقة الاستهلاك. وقد أظهرت النتائج أن الوعاء الضريبي يعادل 60-65% من الناتج المحلي الإجمالي. هذا التقدير يُظهر اتساع القاعدة الاستهلاكية في سورية، ويُعزز من جدوى تطبيق الضريبة.

رابعاً: تم اقتراح ثلاثة سيناريوهات لتحديد سعر الضريبة والسيناريو الأكثر قابلية للتطبيق هو: -السيناريو الثالث الذي يجمع بين السيناريو الأول والثاني، حيث يبدأ بسعر 5% ثم يُرفع إلى 10% تدريجياً، مع إقترح تطبيق ضريبة انتقائية بنسبة 100% على السلع الضارة، وهو السيناريو الأكثر توازناً من حيث الإيرادات والكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

خامساً: إن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يتطلب التزام المكلفين بمسك سجلات محاسبية دقيقة، واعتماد نظام فوترة شامل وموحد. ويتطلب ذلك وجود وعي ضريبي فردي ومؤسسي، مدعوماً بسياسات حكومية وتشريعات واضحة تُعزز من ثقافة الالتزام، وهو تحدٍ كبير في الدول النامية، لكنه ضروري لضمان فعالية النظام الضريبي.

سادساً: أظهرت نتائج المقابلات النوعية ، توافقاً واضحاً مع ما توصلت إليه الدراسة التحليلية، مما يعزز من موثوقية النتائج ويمنحها بعداً تطبيقياً واقعياً، وأبرز هذه النتائج:

- التحديات الإدارية والتنظيمية: أكد المشاركون أن ضعف الكفاءة المهنية لموظفي التدقيق، وتعقيد الإجراءات الإدارية، وغياب الدعم للمكلفين، وانتشار الفساد، تُعد من أبرز العوائق أمام التطبيق الفعلي للضريبة على القيمة المضافة، وقد توافقت هذه الرؤية مع نتائج الدراسة التحليلية التي أشارت إلى ضرورة إصلاح النظام الإداري وتبني نموذج تدريجي مرن يُراعي الواقع المؤسسي.
- البنية التقنية والرقمية: أجمعت الآراء على أن النظام المعلوماتي الضريبي غير مكتمل، ويعاني من غياب قاعدة بيانات مركزية، وضعف الربط الإلكتروني ، وقد أكدت الدراسة التحليلية أن نجاح التطبيق يتطلب اعتماد نظام فورية إلكترونية شامل، وهو ما أيده المشاركون باعتباره أداة فعالة لتقليل التقدير الجزافي وتعزيز الشفافية.
- التشريعات الضريبية: أبرز المشاركون وجود غموض في النصوص القانونية، وتعدد التفسيرات، واتساع الإعفاءات غير المبررة، مما يؤدي إلى نزاعات قانونية ويُضعف العدالة الضريبية، وقد أظهرت الدراسة التحليلية أن تصميم الضريبة يجب أن يُبنى على تشريع واضح وشامل، يُراعي الأنشطة الاقتصادية الحديثة ويُعزز الردع القانوني.
- مكافحة التهرب الضريبي: أشارت المقابلات إلى أن انتشار اقتصاد الظل، وضعف الثقة بين المكلفين والإدارة، وتدني الأجور، تُشكل بيئة خصبة للتهرب الضريبي، وقد اتفقت مع نتائج الدراسة التحليلية بأن هذه التحديات يمكن تجاوزها عبر توثيق العمليات، وتقديم حوافز للامتثال، وتطبيق معدل ضريبي منخفض في المرحلة الأولى.

3-4-2- التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، تم وضع التوصيات التالية:
- أولاً: اعتماد نموذج تدريجي لتطبيق الضريبة: البدء بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بسعر موحد ابتدائي منخفض (5%)، وهيكّل إعفاءات موجهة، وتتمثل آلية التطبيق:
- إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة يتضمن تعريفاً دقيقاً للوعاء الضريبي، والمعدل الأساسي، والقطاعات المعفاة بشكل واضح في نص القانون، مع إمكانية مراجعتها دورياً.
- تطبيق الضريبة أولاً على كبار المكلفين، وحد تسجيل مرتفع ثم التوسع تدريجياً إلى باقي القطاعات.

ثانياً: تعزيز الإيرادات العامة وتقليص العجز المالي: يوصى باستخدام الضريبة على القيمة المضافة كأداة رئيسية لزيادة الإيرادات وتقليص العجز، وتتمثل آلية التطبيق في:

- إلغاء الضرائب والرسوم التي ستحل محلها الضريبة على القيمة المضافة.
 - إجراء تقييم دوري لأثر الضريبة على الإيرادات العامة، وربطها بمؤشرات الأداء المالي.
- ثالثاً:** اعتماد طريقة ائتمان الفاتورة في احتساب الضريبة المستحقة، والتي ستساعد في الحد من التهرب الضريبي والابتعاد عن التقدير الجزافي .

رابعاً: اختيار السيناريو الثالث لتحديد السعر: الذي يبدأ بمعدل 5% ثم يرتفع إلى 10% تدريجياً، مع فرض ضريبة انتقائية بنسبة 100% على السلع الضارة، وتتمثل آلية التطبيق في:

- إصدار قانون خاص بالضريبة الانتقائية للسلع الضارة بالتزامن مع قانون ضريبة القيمة المضافة.
 - تقييم الأثر التضخمي والاجتماعي قبل رفع المعدل إلى 10% بعد عامين من التطبيق.
- خامساً:** معالجة التحديات البنيوية والإدارية والتشريعية: ضرورة تطوير البنية التحتية الرقمية، وتحسين الثقة في الإدارة الضريبية، وتقليل تكاليف الامتثال من خلال:

- إنشاء وحدة مركزية للضريبة على القيمة المضافة ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- تطوير منصة إلكترونية موحدة للفوترة، وتقديم الإقرارات.
- إطلاق حملات توعية وطنية حول أهمية الالتزام الضريبي، تستهدف المكلفين والموظفين.
- تطوير مؤشرات قياس دورية (مثل مؤشر الفجوة الضريبية، مؤشر العبء الضريبي).
- إنشاء وحدة تقييم مستقلة لمراقبة أثر تطبيق الضريبة على التضخم، العدالة الاجتماعية، والامتثال.
- صياغة نصوص قانونية دقيقة وواضحة وتعديل السياسات الضريبية بناءً على نتائج التقييم لضمان الاستدامة والعدالة.
- التعاون مع مراكز البحوث والجامعات لإجراء دراسات تقييمية مستقلة.

المراجع:

المراجع العربية:

أولاً: الكتب:

- الساعدي، ذو الفقار رسن. (2015) الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة. منشورات الحلبي الحقوقية. ط1. بيروت. لبنان.
- شريف، رجا محمد (2013)، أثر الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية. ط1. بيروت. لبنان. ص508
- صوان، محمد عبد الله (2020) الضرائب الحديثة في دولة الامارات العربية المتحدة (ضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية). دار الكتاب الجامعي. ط1. الإمارات.
- الطاهر، سامي. (2020). ضريبة القيمة المضافة: المفهوم والتطبيق. دار النهضة العربية. ط1. عمان. الأردن.
- عبد الحميد، أحمد. (2019). الضرائب الحديثة وتطبيقاتها في الدول النامية. المركز القومي للنشر. المملكة العربية السعودية.
- الفلقي، خالد ادريس. (2021). محاسبة الزكاة والضريبة (الإطار النظري والتطبيق العملي في بيئة الأعمال السعودية. مكتبة المتنبّي.

ثانياً: المجلات والدراسات:

- إبراهيم، عبد القادر. (2015). الإدارة الضريبية الحديثة وأثرها في تحسين الالتزام الضريبي. مجلة الإدارة العامة، 8(2)،.
- برسوم، مريم. (2021). قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر. مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة القاهرة. 22 (1). 63-88.
- حصوية، خضرة تيسير. (2025). دور ضريبة القيمة المضافة في تحقيق التنمية الاقتصادية. مجلة الحقوق والاقتصاد، جامعة المنصورة، 21(1). 33-58.
- الزعبي، أحمد. (2018). أثر ضريبة القيمة المضافة على الأداء المالي في الأردن. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة اليرموك. 34 (2). 115-140.
- السليمي، إيناس أحمد علي. (2019). القيمة المضافة (الضريبة) وانعكاسها على ترشيد الاستهلاك الأسري. المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية. 7 (1).

- الشافعي، زيد كريم. (2018). ضريبة القيمة المضافة مفهومها وتنظيمها الفني (لبنان، حالة دراسية). مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. 24 (105).
- شريف، سامي. (2023). الإصلاح الضريبي في الدول العربية: دراسة مقارنة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة. مجلة الاقتصاد العربي، جامعة القاهرة. 39 (2). 88-104.
- شريف، هيثم. (2023). الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول في ظل المتغيرات الاقتصادية (دراسة مقارنة). مجلة البحوث القانونية والاقتصادية. العدد 86. 879-999.
- شلهوب، رنا. (2019). تحليل تجربة لبنان في تطبيق ضريبة القيمة المضافة. مجلة الاقتصاد العربي، جامعة بيروت العربية، العدد 7. 89-104.
- شهاب الدين، محمد. (2015). الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الاقتصاد الكلي. مجلة البحوث الاقتصادية، 12(3). 45-62.
- طلب، حاتم عبد المحسن أحمد. (2023). مشكلات التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة وسبل معالجتها: دراسة مقارنة. جامعة المنوفية - مصر، المجلة العلمية. 3 (57). 491-492.
- طلب، عبد الرحمن (2023). الضمانات القانونية لضمان الامتثال في ضريبة القيمة المضافة بالمملكة. مجلة القانون والمالية. جامعة الملك سعود. العدد 9. 88-102.
- الطيب، عبد الجبار أحمد عبد الجبار. (2024). السياسة الضريبية في قانون ضريبة القيمة المضافة وأثرها في تعزيز التنوع الاقتصادي. (دراسة في التشريعين البحرين والاماراتي)، مجلة كلية الشريعة والقانون. طنطا. 39(2).
- عباس، عمرو عباس محمد عادل (2025). السياسة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة بين القانون المصري والفرنسي ودول الخليج (مع التركيز على الكويت وعمان وقطر). المجلة القانونية. 1(1). 2537.
- عبد السلام، حسن. (2017). الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على التجارة الخارجية. مجلة البحوث الاقتصادية. جامعة عين شمس. العدد 34. 112-130.
- عبد الله، أحمد محمد حسن. زهر الدين، محمد زكريا. (2022). تأثير ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد في دولة الإمارات. مجلة الحكمة العالمية للدراسات الإسلامية والعلوم، العدد 285.

- العدي، ابراهيم. (2015). أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مجلد 31 العدد الأول.
- العكام، محمد خير. (2010) الضريبة على القيمة المضافة .الموسوعة العربية. القانون المالي. مجلد (4)
- عوض، باسم نعيم. (2023). الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها. مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر.
- غنيم، محمد. (2018). ضريبة القيمة المضافة وأثرها على الاستثمار المحلي. مجلة البحوث الاقتصادية، 10(1). 55-70.
- فضلية، عابد. (2010). آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية. مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. 26 (2). 158-172.
- قابل، محمد صفوت. فضل، داليا رمضان (2024). ضريبة القيمة المضافة وتطبيقها في مصر. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 16(4). 558-559.
- لطفي، عبد المنعم (2016). الضريبة على القيمة المضافة في مصر. المركز المصري للدراسات الاقتصادية. القاهرة. مصر.
- المجالي، أحمد (2016). تقدير الطاقة والجهد الضريبي في الأردن. دراسات، العلوم الإدارية. المجلد 43. ملحق 1.
- محمد، أحمد (2022). النظام الضريبي السعودي وتطبيق ضريبة القيمة المضافة. مجلة الاقتصاد الخليجي. العدد 12. 145-102.
- موعش، محمد. إسماعيل. طارق، يوسف، نوران (2017). النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية. صندوق النقد العربي. العدد 40. أبوظبي. الإمارات العربية المتحدة.
- النجار، ابراهيم. (2019). إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي: دراسة مقارنة. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية. 5 (1). 1-31.
- نصر، خالد محمد. (2023). ضريبة القيمة المضافة (ماهية ومعوقات). مجلة جامعة بني الوليد للعلوم الإنسانية والتطبيقية. العدد السابع والعشرون.

- الهنداوي، حمدي أحمد علي. (2023). إشكاليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر وسبل معالجتها في ضوء التجارب الدولية. مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد 3. 805-843.
 - الهندي، فاطمة. (2021). أثر الأزمة السورية على الإيرادات الضريبية: تحليل كمي للفترة 2011-2018. مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة دمشق، العدد 45. 77-102.
 - يوسف، آمال إسماعيل محمد. (2019). أثر ضريبة القيمة المضافة على الرفاهية الاقتصادية في مصر. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر.
- ثالثاً: الأطاريح الجامعية:**
- زيدان، فنجانة لقاء. (2012). دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق للمدة 1995-2010 وسبل تفعيلها. أطروحة دكتوراه. جامعة بغداد. كلية الإدارة والاقتصاد. العراق
 - هديوة، ندى. (2013) الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- رابعاً: الرسائل الجامعية:**
- بوزربة، رشيد. (2021). أهمية معيار القيمة الاقتصادية المضافة EVA في تقييم وإصلاحات الأداء المالي: دراسة حالة شركة سوناطراك. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة الوادي. الجزائر. 204-222.
 - حمائل، إياد صالح. (2023). التهرب الضريبي في سورية مع استعراض تجارب الدول الأخرى في الحد من التهرب الضريبي. رسالة ماجستير. المعهد العالي لإدارة الأعمال. دمشق. 10-31.
 - عبود، حيدر علي كاظم. (2022) إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض السلع ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية في العراق. رسالة ماجستير. جامعة القادسية. كلية الإدارة والاقتصاد. العراق .
 - غنيم، أماني. (2018). العدالة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر مدقق الحسابات. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح. فلسطين. 55-70.
 - محمد سليم، عبد المعز الحسن (2023). تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر (التأصيل- الأهمية) كلية السياسة والاقتصاد. رسالة ماجستير. القاهرة. مصر

- محمود، معتز بالله جميل قاسم. (2016). دور الإدارة الضريبية وممارساتها في زيادة إيرادات ضريبة القيمة المضافة. رسالة ماجستير. جامعة النجاح الوطنية. كلية الدراسات العليا. نابلس. فلسطين.

خامساً: التقارير:

- الإسكوا. (2014). النزاع في الجمهورية العربية السورية: تداعيات على الاقتصاد الكلي وعقبات في طريق الأهداف الإنمائية للألفية (العدد 4).
- الإسكوا. (2020). سورية بعد 8 سنوات حرب، الصفحات 46-59.
- تقرير مؤشر التنوع الاقتصادي العالمي لعام 2023، صادر عن القمة العالمية للحكومات 2023، كلية محمد بن راشد للإدارة الحكومية

سادساً: القوانين والمراسيم التشريعية:

- القانون المصري رقم 67 لعام 2016 الخاص بالضريبة على القيمة المضافة.
- القانون الاماراتي رقم 8 لعام 2017 الخاص بالضريبة على القيمة المضافة.
- المرسوم رقم 11 لعام 2015 الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي.

المراجع الأجنبية:

- Amahalu, N. N, Umannawe ,J.C (2024).Value Added Tax and Gross Domestic Product in Nigeria. Journal of Global Accounting.
- Bickley, J.M ,(2008) Value Added Tax: A New U. S. Revenue Source. Congressional Research Service.
- CBO UK. (2021). Administrative Costs of VAT Collection in Small Enterprises. UK Budget Office.
- Cnossen, S.(1994) “Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence,” Tax Notes, vol. 62, no. 12, June 20.
- Ebrill, I (2001). The Modern VAT. IMF.
- E-Invoice. (2024). Value-added tax: Concept, mechanism, and its impact on the economy. Retrieved from E-Invoice VAT article.
- Faster Capital. (2024). Economic Value Added (EVA): A strategic tool for financial performance.
- IMF. (2021). VAT Implementation and Reform in Developing Countries. International Monetary Fund.

- Mackenzie, G.A (1991). Estimating the Base of the Value Added Tax (VAT) in Developing Countries: The problem of Exemptions.
- OECD. (2019). Consumption Tax Trends 2019: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Organization for Economic Co-operation and Development.
- OECD. (2019). Consumption Tax Trends. Organization for Economic Co-operation and Development.
- OECD. (2022). Revenue Statistics Highlights. Organization for Economic Co-operation and Development.
- Pallichio, J. Hill, C. (1996). Equivalence of the production and consumption methods of calculating the value added tax base: application in Zambia>IMF working paper "wp 96-97"
- William, D. (1996). Value Added Tax. IMF

المواقع الالكترونية :

_ المركز العربي لدراسات سورية المعاصرة:

<https://www.harmon.org>

_ مشروع ضريبة المبيعات في سورية:

PUBLIC.CONSUMT@MOF.GOV.SY

_ مصرف سورية المركزي :

<https://www.cb.gov.sy>

_ المعطي، أمال. (2023). أهمية ضريبة القيمة المضافة في تحقيق الاستقرار المالي

والاجتماعي. متوفر عبر:

<https://mawdoo3.com/%D8%A3%D9%87%D9%85%D9%8A%D8%A9>

[_D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D9%85%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B6%D8%A7%D9%81%D8%A9](https://mawdoo3.com/%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D9%82%D9%8A%D9%85%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B6%D8%A7%D9%81%D8%A9)

[6%D8%A7%D9%81%D8%A9](https://mawdoo3.com/%D8%A3%D9%87%D9%85%D9%8A%D8%A9)

_ المكتب المركزي للإحصاء:

<http://lcbssyr.sy>

- الهيئة الاتحادية للضرائب الاماراتية "

<https://tax.gov.ae/ar/about.fta/why.have.taxes.aspx>

_ وزارة الاقتصاد والسياحة الاماراتية :

<http://www.moet.gov.ae>

الملاحق:

- ملحق رقم (1)

المحلّق رقم (1)

دليل المقابلة النوعية

عنوان الدراسة: دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية.

نوع الأداة: مقابلة شبه مهيكلة.

الفئة المستهدفة: مدراء وموظفون في وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب والرسوم، مديريات المالىات، محاسبون قانونيون.

عدد المشاركين: 10 أفراد.

هدف الأداة: استكشاف الصعوبات الإدارية والتقنية والتشريعية والرقابية التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية.

المحور الأول: الصعوبات الإدارية والتنظيمية:

1. ما أبرز التحديات الإدارية التي تعيق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية؟
2. كيف تقيّمون جاهزية الكوادر البشرية في الهيئة والمديريات لتنفيذ هذا النوع من الضرائب؟
3. ما مدى قدرة الإدارة الضريبية على تقديم الدعم والإرشاد للمكلفين في حال تطبيق الضريبة؟

المحور الثاني: البنية التقنية والرقمية:

1. كيف تقيّمون واقع النظام المعلوماتي الضريبي الحالي؟ وهل هو مؤهل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟
2. ما دور الربط الإلكتروني في تسهيل تطبيق الضريبة؟ وما نسبة الالتزام به في الوقت الراهن؟
3. ما أبرز الثغرات التقنية التي يجب معالجتها قبل البدء بالتطبيق؟

المحور الثالث: التشريعات الضريبية:

1. ما أبرز أوجه القصور في التشريعات الضريبية السابقة التي يجب تجنبها عند صياغة قانون الضريبة على القيمة المضافة؟

2. كيف يمكن معالجة الغموض في النصوص القانونية وتضاربها مع تشريعات أخرى؟
3. ما رأيكم في العقوبات الحالية على التهرب الضريبي؟ وهل ترون أنها رادعة بما يكفي؟

المحور الرابع: مكافحة التهرب الضريبي:

1. ما أبرز العقوبات التي تواجه مكافحة التهرب الضريبي في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟

2. كيف يؤثر انتشار اقتصاد الظل على فعالية النظام الضريبي؟

3. ما الإجراءات التي ترونها ضرورية لتعزيز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية؟

المحور الخامس: التوصيات والرؤية المستقبلية:

1. ما المقترحات التي ترونها ضرورية لتهيئة البيئة الضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة؟
2. هل ترون أن التطبيق التدريجي للضريبة (مثلاً بنسبة 5% ثم 10%) هو الخيار الأنسب؟ ولماذا؟
3. ما الدروس التي يمكن أن نستفيد منها من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال؟