



جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام
العلوم الإدارية والمالية

الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة «دراسة مقارنة»

أطروحة أعدت لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الإدارية والمالية - قسم القانون العام

إعداد الطالبة
ماريا لبابيدي

إشراف
المشرف الأستاذ الدكتور
محمد الحلاق
المشرف المشارك الدكتور
محمد خير العكام

1442 هـ / 2020 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَالْخَبْرُ كَمَا

الْعَظِيمُ

الإهداء

إلى الذي أنار دربي وشرع في نفسي حب العلم..... إلى الذي كان سنداً وسبباً فيما وصلت إليه.....

إلى والدي الغالي

إلى من يقدم لي العون دون مقابل..... إلى من أنارت أمام عيني شموع الأمل.....

أمي العزيزة

إلى من كنا معاً قلباً واحداً ونفساً واحداً..... إلى سندي وعوني في الحياة....

إخوتي الغاليين

إلى كل من أحب لي الخير أو أهداني إليه أو أعانني على فعله.

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا

مع المحبة والتقدير.

كلمة شكر

قال الله تعالى ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقني لإعداد هذا العمل، فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي ومشرفي على هذه الأطروحة

الأستاذ الدكتور محمد الحلاق

على ما قدمه لي من إرشادات هادفة وتوجيهات قيمة والحرص الدائم على متابعة هذا العمل في مختلف مراحله، والذي لم يتوانى يوماً عن مد يد المساعدة لي، فكان نعم الموجه والمعين.

كما أتقدم بفائق الشكر والاحترام والتقدير إلى:

الدكتور محمد خير العكار

المشرف المشارك في هذه الأطروحة، على ما قدمه من إرشادات وتوجيهات للخروج بها في أبهى حلة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأجلاء أعضاء لجنة الحكم الموقرين على ما بذلوه من جهد في قراءة هذا العمل، والحكم عليه، وعلى ما قدموه من ملاحظات مُهمّة ساهمت في تحسينه ورفع مستواه العلمي.

وإلى عمادة كلية الحقوق في جامعة دمشق وجميع الأساتذة أعضاء الهيئة التدريسية لكل ما قدموه لي من مساعدة ومساندة مكنتني من المضي بخطى ثابتة في مسيرتي العلمية والعملية.

والى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل كل التقدير والاحترام.

مقدمة

تعد الضرائب من أهم إيرادات الدولة ومن الأدوات المالية التي تؤثر في الاقتصاد الوطني، لما لها من دور في إعادة توزيع الدخل، فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتوجيه الأنماط الاقتصادية والاستهلاكية، الأمر الذي يحفز بدوره على الإنتاج ويؤثر في معدلات النمو الاقتصادي وعملية التنمية الشاملة.

ويغلب الاتجاه في التشريعات الضريبية الحديثة الانتقال من فرض الضرائب على مصادر توليد الدخل إلى الاتجاه نحو فرض الضرائب على أوجه استخدام الدخل، ويمكن القول: إن الضريبة على القيمة المضافة باتت من أحدث أنواع الضرائب على أوجه استخدام الدخل.

وإن الانتشار الواسع لضريبة القيمة المضافة هو واحد من أهم التطورات الضريبية التي وسمت بها نهاية القرن العشرين، ولا يزال مستمراً إلى وقتنا هذا، حيث تشكل هذه الضريبة حالياً جزءاً أساسياً من النظام الضريبي لأكثر من مائة وخمسين دولة، وتحصل ما يقارب من ربع الإيرادات الضريبية على مستوى العالم. وأصبحت لا غنى عنها للبلدان التي ترغب في تدعيم أنظمتها الضريبية وتطويرها، بحسبانها أفضل ما توصل إليه الفكر الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة التي يمكن أن تؤدي دوراً مهماً في التأثير في الاستهلاك المحلي دون تمييز.

والواقع إن السنوات الأخيرة قد شهدت إصلاحات اقتصادية في معظم البلدان النامية بما في ذلك البلدان العربية، بهدف زيادة معدلات النمو

الاقتصادي، وإحداث توازن في الموازنة العامة للدولة وفي ميزان مدفوعاتها من خلال ترشيد الإنفاق العام، وزيادة العائدات الضريبية، وتنشيط الصادرات والاستثمارات، وإعطاء دور حيوي للقطاع الخاص في عملية التنمية، وإصلاح القطاع العام.

ولا خلاف على أهمية الإصلاح المالي والضريبي في سياق الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي. بحسبان أن للضريبة وظيفة اقتصادية واجتماعية بالغة الأهمية، إلى جانب وظيفتها المالية. وعليه فقد أصبح الإصلاح الضريبي عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الاقتصادي، سواء تلك التي يدعمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، أو تلك التي تُنفذ اعتماداً على الجهود الذاتية دون تدخل من أحد. كما أن هناك إدراكاً متزايداً بأنه لا بد من إعادة هيكلة النظم الضريبية بحسبانها أمراً حيوياً لنجاح كلٍّ من السياسات الاقتصادية الكلية وسياسات الإصلاح الهيكلي.

والحكومة السورية التي لم تقم منذ الاستقلال في عام 1946م بإصلاحات جذرية في النظام الضريبي، تجد نفسها اليوم مضطرة إلى البدء في إصلاح ضريبي شامل متزامن مع سياسة تحديث البنية الكلية وإصلاحها لسائر قطاعات الاقتصاد التي تقوم بها حالياً.

فقد قامت ببعض الخطوات على طريق الإصلاح وذلك في أواخر العام 2003م، حيث أصدرت قانون ضريبة الدخل الجديد رقم 24/ والذي طبق في عام 2004م ليحل محل القانون رقم 85/ لعام 1949م، وكذلك بإصدارها قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم 25/ لعام 2003م.

إلا أنه في إطار الضرائب على الإنفاق تم إصدار المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 والذي حل محله المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015، وعلى الرغم من تلك الخطوات التي اتخذتها الحكومة السورية لم تصل للضريبة العامة على المبيعات حتى الآن.

ومن البديهي أن النظام الضريبي في أي بلد ينبغي أن يكون متوافقاً مع العلاقات القانونية والاقتصادية والاجتماعية السائدة فيه، ومن ثم فإن تطور هذه العلاقات لا بد أن يترافق مع إصلاح النظام الضريبي بما يتناسب مع التغيرات الحاصلة، وبما أن الاقتصاد السوري يتجه نحو الانخراط في خضم الاقتصاد العالمي، فإن تطوير النظام الضريبي النافذ في سورية يبدو ذا أهمية ملحة، ليس من أجل تأمين الإيرادات المالية الكافية للدولة فحسب، وإنما لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد السوري في ظل التحديات التي تفرضها سياسة الانفتاح الاقتصادي على العالم أيضاً.

وإن العولمة والاندماج المتزايد للاقتصادات الوطنية مع الاقتصاد العالمي قد أدت إلى إدراك الحكومات أنه لا يمكن النظر إلى أنظمتها الضريبية بصورة منعزلة عن باقي الإصلاحات الاقتصادية والاجتماعية، فالنمو الضخم للأسواق المالية وحركة الاستثمارات المباشرة الهائلة في العالم والانفتاح المتزايد في التجارة قد أعطت جميعها قوة دافعة لحركة الإصلاح الضريبي، كما أن هذه التطورات قد جعلت الحكومات تقتنع بضرورة تخفيض أو إلغاء الضرائب التي تزيد من تكاليف أنشطة الأعمال، باعتبارها تضع الشركات المحلية في وضع غير تنافسي في الأسواق العالمية.

فالتوجه الحديث في مجال الضرائب هو تخفيض العبء الضريبي على مصادر توليد الدخل، بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار، وتعويض ذلك عن طريق الضرائب على أوجه استخدامات الدخل، من خلال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة العامة على المبيعات، على أن تفرض في الوقت المناسب وبالمعدلات التي يستطيع المواطن تحملها، ومع مراعاة إعفاء السلع الأساسية أو إخضاعها لمعدل ضريبي منخفض.

ويبرر الميل لتفضيل ضرائب الاستهلاك على ضرائب الدخل بحسبانها أقل تدخلاً في قرارات الاستثمار والادخار، كما أنها أكثر كفاءة إذا تم تطبيقها بشكل واسع، إذ لا تؤثر كثيراً في المعدلات النسبية للسلع والخدمات، وإن كان يؤخذ على ضرائب الاستهلاك كونها أقل عدالة من ضرائب الدخل.

وقد تركزت الإصلاحات في النظام الضريبي السوري جزئياً على ما يلي:

- إلغاء بعض الضرائب والرسوم القديمة التي لم تعد مناسبة للظروف الحالية أو لم تعد ذات جدوى اقتصادية، مثل رسم المواشي وضريبة الآلات ورسم التراكات والهبات والوصايا ورسم الاغتراب ورسم التصديق القنصلي وغيرها.

- تخفيض معدلات الضرائب والرسوم، فقد كان من سمات النظام الضريبي القديم ارتفاع المعدلات، حيث كان أعلى معدل لضريبة الدخل يصل إلى حوالي 92% وهذه المعدلات العالية كانت من الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي في سورية.

- تبسيط الإجراءات الضريبية وجعلها أكثر شفافية وسهولة، مع التركيز على مكافحة التهرب الضريبي كمعظم الدول النامية.

وعلى الرغم من أن هذه الخطوات قد أسفرت عن زيادة لا بأس بها في الحصيلة الضريبية الفعلية بدءاً من عام 2005م وحتى عام 2010م على الرغم من تخفيض المعدلات وإلغاء بعض الضرائب والرسوم، إلا أن العجز المالي ما يزال قائماً، ولذلك فإن اعتماد ضريبة عامة على الاستهلاك من طراز ضريبة القيمة المضافة يفرض نفسه في إطار سياسة الإصلاح هذه.

وبما أن سورية تعاني من عجز مزمن في موازنتها قد أخذت تعد نفسها لإدخال ضريبة القيمة المضافة في أنظمتها الضريبية. ويبدو أنه لا مفر من هذا في سورية لأسباب متنوعة، ولذلك فإن إدخال ضريبة القيمة المضافة يبدو خطوة لا غنى عنها لتحديث النظام الضريبي السوري. فهذه الضريبة أصبحت تفرض نفسها على كل الدول الراغبة في إصلاح أنظمتها الضريبية وتطويرها.

إلا أن إدخال ضريبة القيمة المضافة في سورية لا يخلو من صعوبات ومشاكل؛ لأنها ضريبة تحتاج إلى بيئة ملائمة كتلك التي تسود في البلاد المتقدمة ولا تتوفر في بلد نام كسورية، كما أنها ضريبة تتميز بتقنياتها وآليات تطبيقها، لذلك فإن من المنطقي التساؤل عن إمكانية إدخالها في بلد دون أن تكون هياكله الضريبية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية جاهزة بعد لاستقبالها.

وقد يبدو هذا السؤال غير ذي أهمية للوهلة الأولى، نظراً إلى عدد الدول النامية التي أدخلت ضريبة القيمة المضافة في أنظمتها الضريبية في الوقت الذي كانت فيه تمر بظروف حرجة للغاية، إلا أن الواقع هو أن اعتماد الضريبة في هذه الدول قد ترافق بصعوبات جمة، كما أنه قد تطلب قيام حكوماتها بتغيير آليات ضريبة القيمة المضافة بشكل عميق في بعض الحالات، لكي تصبح الضريبة متوافقة مع ظروف وطبيعة كل بلد منها، ذلك أن التطبيق الأمثل

لضريبة القيمة المضافة يظل صعباً، نظراً إلى كون آليات الضريبة تتطوي بشكل أو بآخر على تعقيدات، وهو أمر يعود إلى تعقد الحياة الاقتصادية وتطور قواعد المحاسبة، فتطبيق قاعدة خصم الضريبة المدفوعة سابقاً تتطوي على الكثير من الإشكاليات، كما يظهر مثلاً بالنسبة لمكلف يتعامل في الوقت نفسه بأنشطة خاضعة للضريبة وأخرى معفاة منها، ولذلك فإن التطبيق الكامل للضريبة أكثر شيوعاً في الدول المتقدمة، حيث تتوافر البنية التحتية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والبشرية اللازمة لتطبيق ضريبة متقدمة مثل ضريبة القيمة المضافة، وهو ما يبرر الاعتقاد بأن تطبيق هذه الضريبة بشكلها الأمثل في الدول النامية ليس بالمهمة البسيطة.

وعلى الرغم من أن سورية تطبق حالياً ضريبة على الاستهلاك تتشابه في بعض تقنياتها مع ضريبة القيمة المضافة، وهي رسم الإنفاق الاستهلاكي، فإن هذا لا يعني أنها قادرة على تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح، فهي تغتدق إلى الإدارة الضريبية الخبيرة بإدارة هذه الضريبة، إضافة إلى أن المكلفين فيها لا يتمتعون بالوعي الكافي حول أهمية الضرائب، وليسوا مؤهلين للتعامل مع هذه الضريبة وتقنياتها.

ولعل أهم ما في الأمر هو أن مزايا الضريبة على القيمة المضافة التي تجذب الدول إليها، لا تتحقق بمجرد اعتمادها على أي وجه كان، بل لابد من تصميم هيكل الضريبة بشكل يفعل هذه المزايا، مع حسن تخير قواعدها الفنية بما يخدم الأهداف المنشودة من تبني الضريبة ذاتها، فالأهمية ليست باعتماد هذه الضريبة بقدر أهمية معرفة تصميم قواعدها الفنية بما يتناسب مع ظروفها

الاقتصادية والاجتماعية والتنمية بشكل عام وخاصة فيما يتعلق بنظام الخصم والرد.

أهمية البحث:

تكمُن أهمية هذه الدراسة في أنها تساهم في بناء تنظيم فني متماسك للضريبة على القيمة المضافة، تساعد على سهولة انسيابها واتساق فلسفتها مع السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، حيث تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة تتبع من أن نظام الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة يعدان الأساس الذي تقوم عليه هذه الضريبة، ومدى تأثيرهما في تحقيق العدالة والوفرة بالحصيلة الضريبية، إلا أن تطبيقهما يتطلب التمييز بين ظروف الدول بين نامية ومتقدمة، وتبعاً لتطور إداراتها الضريبية، لذلك هنالك طرق وأساليب مختلفة لتطبيق الخصم والرد في الدول التي طبقت هذه الضريبة، فأى منهما الأفضل، ما يتناسب وظروف كل دولة، وعلى الأخص سورية، وأهمية هذه الرسالة تكمن في محاولة الإجابة على ذلك.

إشكالية البحث:

تمتاز الضريبة على القيمة المضافة بمجموعة من الملامح تميزها عن غيرها من الضرائب غير المباشرة، أهمها نظام الرد والخصم الضريبي، إذ يعد نظام الخصم جوهر الضريبة على القيمة المضافة للتمييز بينها وبين أي ضريبة عامة على الإنفاق، فكلما تعمق نطاق هذا الخصم اقتربنا درجة من الضريبة على القيمة المضافة، حيث يعد الخصم أهم الوسائل الرقابية على المكلف، إضافة إلى أنه يُمكن الإدارة الضريبية من القيام بواجباتها في معرض

تطبيق الضريبة بشكل أسهل، حيث يقع على عاتق كل منهما حقوق وواجبات متقابلة من أجل القيام بخضم الضريبة وردّها، ولذلك سيتم من خلال هذا البحث دراسة نظام الخضم بشكل مفصل ونطاقه وآليات تطبيقه وقواعد فرضه، والتزامات كلّ من المكلف والإدارة الضريبية لحسن تطبيق تلك القواعد وتنفيذها للوصول إلى الأهداف المطلوبة في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الوجه الأمثل.

فعلى الرغم من أن نظام الخضم يؤدي إلى تقليل الازدواج الضريبي؛ لأنه يخفف التراكم الضريبي، كما أنه يعمل على سد الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية وتعزيز الثقة بينهما، فإن معظم الدول تستخدمه لتشجيع الصادرات، وإن نطاق الخضم يلعب دوراً تنموياً حيث يرفع تنافسية اقتصاد هذه الدولة أو تلك عبر التأثير في تكلفة المنتجات المفروض عليها الخضم (المدخلات)، لذلك فإن الإشكالية الأساسية فيما يتعلق به هي معرفة النطاق الذي يجب أن يشمل هذا الخضم بما يتناسب مع ظروف كل دولة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

أما بالنسبة لنظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة فهو يثير إشكالات أخرى مختلفة عن الإشكالات التي يثيرها نظام الخضم، حيث يعد نظام الرد مكملاً لضعف في الضريبة على القيمة المضافة، في حال كانت الإدارة الضريبية غير كفءة، ويبرز ذلك في عدة نواح، كدفع المردودات الذي يمكن أن يخلق فرصاً مواتية للاحتيال، كأن يبالغ المصدرون في تقديرهم الضرائب المسددة على مشترياتهم، كما أن سلطة الإدارة الضريبية في اتخاذ

قرارات رد الضريبة قد تُعرض على أعمال الفساد، وقد تتأخر في عملية رد الضريبة.

لذلك ستم دراسة نظام الرد بشكل مفصل، من أجل وضع القواعد الواضحة والمعايير اللازمة لمنع الفساد والتلاعب من قبل المكلف والإدارة الضريبية، فيما يتعلق برد الضريبة.

أهداف البحث:

تكمّن أهداف البحث في التوصل إلى تحديد كافة الأحكام المتعلقة بالخصم والرد الضريبي بما يتناسب وظروف كل دولة عبر دراسة الواقع التطبيقي للخصم والرد لدى الدول والأهداف التي كانت ترمي إلى تحقيقها من وراء ذلك، من أجل الاستفادة من تجارب تلك الدول بسلبياتها وإيجابياتها عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية والأخذ بنظام الخصم والرد.

منهج البحث:

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على منهج تحليلي في تحليل النصوص القانونية ودراستها، ومنهج مقارن ، فقد اختارت من عينة الدول محل المقارنة فرنسا بحسبانها دولة متقدمة ونقلت جميع الدول عنها تطبيق هذه الضريبة، كما اختارت مصر ولبنان والأردن بحسبانها من الدول النامية وظروفها قريبة لظروف سورية الاجتماعية والاقتصادية، وذلك للتعرف أكثر على المشكلات التي عانى منها موضوع الخصم والرد، ووضع الحلول والإجراءات الواجب اتباعها للدول التي تطبق هذه الضريبة لمعالجة هذه المشكلات، مع الأخذ بالحسبان الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة حين تطبيقها لهذه الضريبة.

ولذلك ستكون الدراسة وفق المخطط الآتي:

مبحث تمهيدي

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة

المطلب الأول: نشأة الضريبة على القيمة المضافة والتعريف بها.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة ونطاق تطبيقها.

الفصل الأول

تحقق الضريبة على القيمة المضافة وجبايتها وعلاقته بالخصم والرد

المبحث الأول: تحقق الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد.

المبحث الثاني: جباية الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد.

الفصل الثاني

الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الأول: التعريف بنظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: شروط تطبيق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة ونطاقه.

الفصل الثالث

الرد في الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الأول: التعريف بنظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة وأهميته.

المبحث الثاني: تطبيقات خاصة للرد الضريبي في التشريعات المقارنة.

الفصل الرابع

تطور الضرائب على الإنفاق في سورية والخصم والرد فيها

المبحث الأول: الإطار القانوني لرسم الانفاق الاستهلاكي في سورية.

المبحث الثاني: آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية والخصم والرد فيها.

مبحث تمهيدي

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة

تشغل الضرائب عامةً مركزاً مميزاً في الدراسات المالية، فالضريبة كانت وما تزال الوسيلة الأساسية التي تحقق أهداف الدولة، ليس فقط بحسبانها أحد أهم مصادر التمويل، وإنما لكونها أداةً فاعلةً تمكّن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

ونظراً إلى حيوية دور الضرائب سعت الدول إلى تحديثها بما يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية المحلية والإقليمية والعالمية. وفي هذا السياق ظهرت الضريبة على القيمة المضافة في إطار عملية البحث عن تحديث الأنظمة الضريبية وجعل التشريعات والأنظمة المالية أكثر ملاءمة للنظام الاقتصادي العالمي، حيث تُعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة على الإنفاق، وهي ضريبة حديثة العهد، وتعود بداية ظهور فكرة الضريبة على القيمة المضافة إلى عشرينيات القرن الماضي حيث ابتكرها رجل الأعمال الألماني (von siemens)، وترسخت فكرة هذه الضريبة بشكل أوضح ما بين عامي (1953-1957) من خلال الدراسات التي نشرها الاقتصادي (Mauris Laure) والذي كتب مؤلفاً دعا فيه إلى فرض الضريبة على القيمة التي يضيفها المشروع على منتجاته، وتعد فرنسا هي أول دولة أخذت بهذه الضريبة، حيث صدر أول قانون لضريبة القيمة المضافة في فرنسا بالرقم (404/54)، وذلك بتاريخ 10/4/1954⁽¹⁾.

(1) د. فادي موبيز القاعي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، الطبعة الأولى، نيسان، 2002، ص12.

حيث طُبقت وانتشرت لتصبح من أكثر الضرائب أهمية، واكتسب تطبيقها في العديد من الدول ذات التحول الاقتصادي أهمية كبيرة، حيث يمثل معدل ضريبة القيمة المضافة في روسيا 17% من إيرادات الضرائب على المبيعات وأكبر مصدر للإيرادات فيها،⁽¹⁾ ويزيد عدد الدول التي طبقتها عن مئة وخمسين دولة حول العالم، وطُبقت بمعدلات مرتفعة في النصف الغربي من الكرة الأرضية في شيلي والبيرو وبوليفيا بوجه خاص.⁽²⁾ وأخذت تطبقها الدول النامية في إطار برامجها الإصلاحية وخصوصاً الإصلاحات الضريبية في معرض توصيات صندوق النقد الدولي، ومشاركة خبرائه في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول النامية⁽³⁾.

إن الضريبة على القيمة المضافة تُعدّ إحدى الأدوات الضريبية التي أفرزتها العولمة ويأتي إدخالها وتطبيقها خطوة ضرورية في إطار إصلاح هيكليّة النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب، والتي من خلالها يمكن للدول أن تقلص من مشكلاتها المتعلقة بمديونيّتها الخارجية وتخفيض العجز في موازاناتها العامة وبخاصة الدول النامية.

(1) مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة المنعقد في دمشق في وزارة المالية، 9/8 تشرين الأول 2008. ص5.

(2) د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2002، ص9.

(3) جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015، ص5.

ويبدو أن الانتشار الواسع لهذه الضريبة عائد إلى ما تحمله من مزايا أو بتأثير من مؤسسات التمويل التي تدعو إلى تطبيق هذا النظام؛ لأن إدخال هذه الضريبة يعكس المتطلبات الدولية والإقليمية التي تواجهها الدول والتي تتمثل في الدخول في الشراكات والاتفاقيات الدولية والإقليمية وما يترتب عليها من تحرير التجارة البينية بين الدول وإلغاء الرسوم الجمركية.

لذلك لا بد لنا من التعرف على الضريبة على القيمة المضافة وعلى تطورها التاريخي الذي مرت به حتى وصلت إلى شكلها الحالي وذلك من خلال التقسيم الآتي:

- المطلب الأول: نشأة الضريبة على القيمة المضافة والتعريف بها.
- المطلب الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة ونطاق تطبيقها.

المطلب الأول

نشأة الضريبة على القيمة المضافة والتعريف بها

يُعد انتشار الضريبة على القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية في العالم حديثاً، وقد ازداد عدد الدول التي طبقتها في العالم بشكل سريع، ويبدو أن هذا الانتشار السريع عائد إلى ما تحمله تلك الضريبة من مزايا، علماً أنها الضريبة الوحيدة التي تتجاوز التأثيرات السلبية للنظم الضريبية المحلية في الضرائب غير المباشرة.

لذلك لا بد لنا من التعرف على الضريبة على القيمة المضافة وعلى تطورها التاريخي الذي مرت به حتى وصلت إلى شكلها الحالي وذلك من خلال ما يلي:

الفرع الأول

نشأة الضريبة على القيمة المضافة

يعد نظام الضريبة على القيمة المضافة أحدث ما توصلت إليه مسيرة الفن الضريبي في تطور الضرائب على الاستهلاك، انتقل من خلالها هذا النظام من الضرائب النوعية إلى الضريبة العامة على الاستهلاك، ثم تطور مروراً بنظام الضريبة التراكمية ثم الضرائب ذات المرحلة الواحدة حتى وصل إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾.

(1) طارق الحاج، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2006، ص 26، انظر: ص: 24-28 من هذه الرسالة.

إن الضريبة على القيمة المضافة أصبحت أكثر انسجاماً مع عملية الاندماج الاقتصادي العالمي؛ لأن هذا النوع من الضرائب يعد ضريبة حيادية تساعد على هذا الاندماج لا تفرق في المعاملة بين السلع الوطنية وغيرها، وما لهذه الضريبة من تأثيرات إيجابية على الحصيلة الضريبية وعلى الاقتصاد ككل.

إن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك هي في حقيقتها ضرائب على الإنفاق، تفرض على السلع والخدمات بمناسبة إنتاجها أو استهلاكها ضمن حدود الدولة، حيث يمكننا القول: إن الواقعة المنشئة للضريبة هي إنفاق الفرد لدخله مقابل الحصول على سلعة أو خدمة معينة.

هذا ويرجع استخدام الإنفاق والاستهلاك أساساً إلى فرض الضرائب إلى الفيلسوف (HOBBS) ونظريته المادية، ففي رأيه أن العدالة تتطلب فرض الضرائب على أساس ما يأخذه الفرد من الإنتاج وليس على أساس ما يضيفه إلى تيار السلع والخدمات. وقد أيد هذه الفكرة الفيلسوف (جون ستيورات) قائلاً: "إن القدرة على الدفع تتمثل في حجم الدخل المنفق وليس في مجموع الدخل"⁽¹⁾، وإن الدخل بمفهومه المتعارف عليه مع أهميته لا يعبر بدقة عن القدرة الفعلية للمكلف على الدفع، ولمعرفة هذه القدرة على وجه الدقة لا بد من التركيز على عملية إنفاق هذا الدخل والمتمثلة في القدرة على استهلاك السلع والخدمات.

⁽¹⁾ N. H Man. David "public finance a contemporary application of the theory to policy", the Dryden press, Harcourt Branch, college publisher, USA, fifth edition, 1996. P. 534.

إن الضرائب على الاستهلاك تُعرف بأنّها "ضرائب غير مباشرة تصيب أموال المكلف بها عند خروج هذه الأموال من ذمته للحصول على السلع والخدمات" فالاستهلاك هو غاية النشاط الاقتصادي، فكلما زاد الاستهلاك ازداد الإنتاج، إذ إن المجتمع يُنتج بقصد الاستهلاك لتغطية حاجات الأفراد، ويتحدد الاستهلاك بحسب الدخل الفردي، لكن الكم والكيف والحاجة إلى السلع الضرورية والكمالية يتوقف على مستوى معيشة كل فرد. ومن أهم واجبات الدولة عند فرض الضريبة على الاستهلاك أن تتعرف على توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع، وهل يعاني من سوء في توزيعها أم لا، ليكون ذلك مبرراً للتفريق بين السلع الضرورية والكمالية من أجل تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.⁽¹⁾

فإن هذه الضرائب تُفرض على السلع والخدمات بمناسبة استهلاكها داخل إقليم الدولة، أي أن الضريبة هنا تُفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها. إلا أن أسلوب المشرع في فرض هذا النوع من الضرائب يختلف من دولة إلى أخرى، فقد تفرض عدداً منها على سلع معينة بذاتها وتسمى بالضرائب النوعية على الاستهلاك، وقد تفرض ضريبة عامة على السلع والخدمات كافة أو على جميع السلع وبعض الخدمات، أي دون النظر إلى نوع السلع التي يشملها هذا الاستهلاك وتسمى بالضريبة العامة على الاستهلاك.⁽²⁾ وسنتناول هذين الأسلوبين تباعاً:

(1) النشرة الاقتصادية، الضريبة على القيمة المضافة شر لا بد منه، غرفة تجارة دمشق، نيسان، 2010، ص 16-17.

(2) حسين سعيد محمد الصبري، الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها في اليمن، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012، ص 37.

أولاً: نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك:

System of specific taxes on production and consumption:

إن للضرائب العديد من الأنواع ، ومن أحد أنواعها نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك ، وبالتالي سنتعرف على هذا النظام أكثر، من خلال التعرف على ماهية الضرائب النوعية فيما يلي:

1- ماهية نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك:

الأصل في هذا النظام هو عدم خضوع السلع والخدمات للضريبة إلا إذا ورد نص ٍ يقرر خضوعها، ولهذا تُفرض الضرائب والرسوم بواسطة مجموعة من القوانين يتضمن كل منها ضريبةً أو رسماً على سلعة أو خدمة بذاتها، ومن هنا جاءت تسمية هذا النظام بنظام الضرائب النوعية على الإنتاج أو الاستهلاك؛ لأنها فرضت على أنواع محددة بذاتها من السلع والخدمات بقواعد فنية مختلفة عن غيرها ولأهداف محددة في كل منها.

ومن الملاحظ في هذا النظام أن الضريبة تُفرض عند مرحلة معينة من المراحل التي تمر بها السلعة وهي في دورة إنتاجها أو استهلاكها، إذ ليس من الضروري فرضها عند شراء المستهلك للسلعة. وقد تقوم السلطة العامة بفرض الضريبة على السلعة أثناء إنتاجها أو عند تداولها، ومن الجدير بالذكر أن هناك اعتباراتٍ متناقضة يتوقف عليها اختيار السلعة التي تُفرض عليها

الضريبة، كالظروف الاقتصادية والاجتماعية، وحاجة الدولة إلى التمويل اللازم.⁽¹⁾

فقد يكون الهدف من هذه الضريبة مالياً، يتمثل في الحصول على إيراد غزير تعتمد الدولة في تغطية نفقاتها المتزايدة، وربما هذا ما دفع دولاً كثيرة إلى أن تفرض الضريبة على السلع الضرورية. كما يمكن أن يكون اجتماعياً، ويتمثل في الحد من استهلاك سلع معينة كالسلع المضرة بالصحة العامة مثل (السجائر - الكحول) وقد يتمثل الهدف الاجتماعي أيضاً بتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة على كل المكلفين حسب قدرتهم على الدفع، والذي من شأنه أن يؤدي إلى عدم فرض الضريبة على السلع الضرورية التي لا يمكن أن يستغني عنها ذوو الدخل المنخفض. وقد يكون الهدف اقتصادياً، يتمثل في تأمين حماية المنتجات المحلية للدول التي تهددها المنافسة الأجنبية، ولاسيما في المراحل الأولى من انطلاق الصناعات المحلية، مما جعل الدول تفرضها بمعدلات مرتفعة على السلع المستوردة عن السلع المحلية الصنع أو قد تفرضها السلع المستوردة دون السلع المحلية⁽²⁾.

هذا وتتعدد الضرائب النوعية على الاستهلاك بتعدد حاجات الفرد أو الجماعة، لذا فقد عني المشرعون الماليون بتحديد مطارح الضرائب النوعية على الإنفاق بحسب طبيعة الحاجات التي تتطلب هذه النفقات، كما هو معلوم قد

(1) رواية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة في سورية، واقعها وآثارها الاقتصادية واتجاهاتها المستقبلية، جامعة حلب، كلية الحقوق، 2010، ص 57.

(2) خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، القاهرة، ايتراك للطباعة، الطبعة الأولى، 2007، ص 15.

تكون حاجات ضرورية أو كمالية أو شائعة، وكذلك الضرائب على فروع النفقات، لذا فإنها تتناول الإنفاق على كل من هذه الحاجات الضرورية أو الكمالية أو الشائعة وهذا ما سنتناوله فيما يلي.

2- تصنيف السلع والخدمات:

تقسم السلع والخدمات من حيث ضرورتها وأهميتها بالنسبة للأفراد إلى ثلاثة أنواع:

أ- السلع والخدمات الضرورية:

وهي السلع التي لا يستطيع الفرد الاستغناء عنها وهي ضرورية لاستمرار حياته؛ لأنها تُشبع الحاجات التي لا يمكن الاستغناء عن إشباعها، أو لأنها تُشبع حاجات أساسية ومثالها: الدواء والخبز... إلخ وتُستهلك هذه السلع من قبل أفراد المجتمع كافةً دون تمييزٍ بينها، ولهذه السلع ميزتين: ⁽¹⁾

▪ إن الطلب عليها غير مرن، فارتفاع أسعارها لا يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها.

▪ إن استهلاكها عام، فهي مطلوبة من جميع فئات المجتمع بغض النظر عن دخولهم، ويترتب على ذلك ضخامة الكميات المستهلكة منها.

ومن الواضح أن هذا النوع من السلع يعد مجالاً خصباً لفرض الضرائب على الاستهلاك؛ لأنها تحقق مصدراً وثيراً للحصيلة الضريبية، نظراً إلى أن

⁽¹⁾ د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، عام 2008، ص178.

مطرحها واسع، والطلب عليها كبير ولا يمكن تخفيضه، ومن ثمَّ فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية يحقق حصيلةً وافرة، ولكنه يتعارض مع مبدأ العدالة، والسبب في ذلك يعود إلى أن الأغنياء ينفقون على هذه السلع نسبةً من دخلهم أقل بكثير من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الفقيرة، ومن ثمَّ عبؤها يكون أشدَّ على الطبقات الفقيرة. ونتيجةً للاعتبارات السابقة فإن الاتجاه السائد يتمثل في عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية والأساسية لحياة الأفراد، بل تتجه الدول إلى دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية، بما يتناسب مع الدخل المتدنية للأفراد⁽¹⁾.

ب- السلع والخدمات الكمالية:

وهي التي لا تُشبع حاجاتٍ أساسيةٍ لدى الأفراد بل استهلاكها يزيد الرفاهية، كالسيارات الفاخرة والمجوهرات والعطور النادرة، وتتميز هذه السلع بميزتين:⁽²⁾

- إن الطلب عليها مرن، حيث إن الطبقة الغنية تُنقص طلبها على السلع الكمالية عند الزيادة في أسعارها، ومن ثم ستتنخفض الإيرادات الكلية لهذه الضريبة وتقل حصيلاتها، لتتناقص الطلب عليها عند فرض

(1) عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 1987، ص 90.

(2) د. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة جرش، الطبعة الأولى، 1998، ص 121-122.

الضريبة عليها، مما يجبر المُنتِج على تحمّل جزءٍ من عبئها لقلّة الطلب عليها، على نقيض الضرائب على السلع والخدمات الضرورية التي يتحمل عبئها بالكامل المستهلك.

- إن الطلب عليها محدود؛ لأنه ينحصر غالباً في طبقة الأغنياء.

وهنا لا بد من التساؤل: ما معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية؟

إن الواقع يشير إلى أنه لا يوجد معيار دقيق للتفرقة بين هذين النوعين من السلع والخدمات، فالتفرقة بينهما أمرٌ نسبي؛ لأن ما يعدّ كمالياً بالنسبة لمجتمعٍ معين أو فردٍ معين قد يكون ضرورياً بالنسبة لفردٍ آخر أو مجتمعٍ آخر. حتى إنه تختلف النظرة إلى السلعة في المجتمع الواحد تبعاً للحالة الاقتصادية للمجتمع ومتوسط دخل الفرد والظروف الاجتماعية التي يعيشها الفرد. فالسيارة ضرورية للبعض وكمالية للبعض الآخر وذلك وفقاً للحاجة إليها، والراديو والتلفزيون والهاتف... إلخ كانوا من الكماليات فيما مضى وأصبحوا الآن من الضروريات.⁽¹⁾

ج- السلع والخدمات شائعة الاستعمال:

هي سلعٌ غير ضرورية في الأصل للفرد إلا أنها أصبحت في واقعها شائعة الاستعمال، بحيث يكاد يتعذر على الأفراد الاستغناء عنها، ويكون

(1) هاني كنان، الضريبة على القيمة المضافة موقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 1999، ص33.

الطلب عليها من جميع طبقات المجتمع، مهما اختلفت دخولهم كالبن والشاي والتبغ... وتتميز هذه السلع بميزتين:

- قلة مرونة الطلب عليها، أي إن زيادة معدلات الضرائب عليها لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها إلا بنسبة أقل من زيادة الضرائب، وذلك بسبب استحكام العادة في مستهلكيها.
- عمومية استهلاكها وطلبها من جميع أفراد المجتمع مهما كانت مستويات دخولهم وثرواتهم.⁽¹⁾

ولذا فإن هذه السلع والخدمات أنسب من السلع الضرورية والكمالية لتكون محلاً للضرائب على الاستهلاك، إذ يمكن فيها الجمع بين اعتباري العدالة ووفرة الحصيلة، حيث إن ارتفاع أسعارها لا يضر ضرراً كبيراً بمستوى المعيشة للطبقات الفقيرة، كما أنه يُمدّ الموازنة العامة بموارد كبيرة، فهي ضرائب ذات إيرادٍ عالٍ؛ لأنها تصيب سلعاً يستهلكها معظم الناس، وتعد في الوقت ذاته من الضرائب العادلة نسبياً؛ لأنها تفرض على سلعٍ غير ضرورية في الأصل، غير أن استهلاك هذه السلع قد تمكن وتأسّل في نفوس جميع الطبقات حتى أصبح من العسير أن يقلع عنها الأفراد الذين اعتادوا عليها، من ثَمَّ فإن استهلاك هذه السلع والخدمات لا يتناسب مع الوضع المالي لدافعيها.⁽²⁾

(1) د. زياد زنبوعة، الاقتصاد الجزئي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الأولى، عام 2005، ص304.

(2) د. محمد خالد المهاني ود. خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، طبعة عام 1999، ص218.

إلا أن نظام الضرائب النوعية المفروضة على الاستهلاك في العالم انحصر في مجموعة قليلة من الدول، ولم يعد يبرر فرض مثل تلك الضرائب إلا على بعض السلع والخدمات الكمالية لأسباب صحية أو بيئية تحددها السياسات الضريبية للدول، إضافة إلى فرض الضرائب العامة على الاستهلاك سواء التي في صورة الضريبة العامة على رقم الأعمال أو في صورة ضريبة عامة على المبيعات أو ضريبة على القيمة المضافة، وليس بديلاً عن أي صورة من تلك الصور السابقة للضريبة، ولكن ما زالت بعض الدول تفرض ضرائب نوعية على الإنتاج والاستهلاك⁽¹⁾، ولم تطور نظام هذه الضرائب لديها وتصل فيها إلى مرحلة الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، كما هو الحال في سورية التي ما زالت تفرض رسماً على استهلاك بعض السلع والخدمات بموجب المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015.

ثانياً: نظام الضريبة العامة على الاستهلاك :

A general tax on consumption:

وتعني أن يفرض القانون ضريبة على جميع السلع والخدمات سواء أكانت محلية أم مستوردة إلا ما استثنى منها بنصٍ خاصٍ؛ أي أن جميع السلع والخدمات خاضعة للضريبة باستثناء بعض السلع والخدمات التي أعفيت بقانون.⁽²⁾

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، هيئة الموسوعة العربية،

دمشق، 2005، ص 20-25

(2) ECKSTEIN, Otto & TANZL, Vito, "The Role of Direct and Indirect Taxes in the federal Resene System", UML, 1964, P 233- 235.

وتقسم نظم فرض الضريبة العامة على الاستهلاك إلى نظامين أساسيين هما: نظام الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال، ونظام الضريبة المتعددة. وسنتحدث عن هذين النظامين فيما يلي:

1- نظام الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال:

The signal-stage tax:

وهو النظام الذي تُفرض فيه الضريبة مرة واحدة في نهاية إحدى المراحل التي تمر بها السلعة عند إنتاجها وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك النهائي⁽¹⁾.

ففرض الضريبة هنا يتم إما في نهاية مرحلة التصنيع فتسمى ضريبة الإنتاج أو تفرض عند البيع فتسمى ضريبة عامة على المبيعات، ويمكن أن تفرض على مبيعات الجملة أو أن تمتد لتشمل مبيعات نصف الجملة وأن تمتد إلى مرحلة بيع التجزئة، ويمكن أن تفرض عند شراء المستهلك للسلعة فتسمى ضريبة المشتريات⁽²⁾.

ويُلاحظ أن فرض الضريبة على مبيعات المنتجين الصناعيين، وإن كانت تتميز بسهولة إحكام الرقابة عليها ووفرة حصيلتها نسبياً إلا أن هناك

(1) د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مفهوم الإدارة العامة، الرياض، 1981، ص346.

(2) بما أن كل ضريبة على المبيعات بالنسبة للبائع هي نفسها ضريبة على المشتريات بالنسبة للمشتري، أي أن كل ضريبة مبيعات يقابلها ضريبة مشتريات، فلماذا يُميز بالتسمية بين ضريبة المبيعات وضريبة المشتريات والجواب هو: أن الدول ميزت بين ضريبة المبيعات وضريبة المشتريات لكي يسهل عليها حصر المكلفين بكل ضريبة، حيث إن المكلفين بضريبة المبيعات يكون عددهم أقل من المكلفين بضريبة المشتريات، انظر في ذلك. راوية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، ص4.

صعوبة في تحديد المنتج النهائي الخاضع للضريبة، فقد تكون البضاعة منتجاً نهائياً لأحد التجار، ويمكن أن تكون في الوقت نفسه مادة أولية بالنسبة إلى الآخر، مثل القماش الذي يعد سلعة نهائية بالنسبة إلى بائع الأقمشة، ويُعدّ مادة أولية بالنسبة لصانع الألبسة، مما يحتاج معه تطبيقها إلى وجود جهاز ضريبي ذي كفاءة عالية في توصيف السلع، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة نفقات تحصيلها، ومن ثم يجعلها غير اقتصادية. غير أن بعض الدول فرضتها على المواد الأولية والسلع الوسيطة لأسباب تمويلية. كما يؤخذ على هذه الضريبة صعوبة تحديد المرحلة التي يجب فرض الضريبة عليها وخاصة في الدول النامية التي يزداد فيها التعارض بين أهداف الضرائب، كما أن التركيز على مرحلة واحدة للحصول على الحصيلة الضريبية كلها سوف يدفع المشرع إلى رفع معدل هذه الضريبة، وما لهذا من آثار سلبية على المكلفين وعلى الاقتصاد بوجه عام.⁽¹⁾

كما يؤخذ على هذه الضريبة أنها كانت تُفرض بمعدلات مرتفعة نسبياً، لذلك فقد حاول معظم المكلفين التهرب منها، الأمر الذي دعا إلى عدم تساوي المنتجين في هذا المجال، وهذا ما قاد الفكر الضريبي إلى التخلي عن أسلوب الضريبة على المنتجين الصناعيين.

(1) F. DUE, John & F. FRIEDL ADER, Ann "Government Finance Economic of The Public Sector", A.I.T.B.S, Delhi & Krishan Nager, 1997, P.416- 417.

د. أحمد محمد عبد الله، د. عبد العزيز سعيد عثمان: "مقدمة في الاقتصاد العام"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995، ص 306.

ولكن هذه الضريبة تمتاز بسهولة إحكام الرقابة عليها، ووفرة حصيلاتها نسبياً، التي تتأثر إلى حد كبير بدرجة تكامل المنشآت القائمة على تحصيلها، ومدى قدرتها على نقل عبئها إلى المراحل التالية.

أما فرض الضريبة على مبيعات تجار الجملة أو تجار التجزئة، فإنها تتميز بارتفاع حصيلتها بسبب اتساع قاعدة المكلفين بتحصيلها واتساع مطرحها، لاشتماله على القيمة المضافة عند مستوى تاجر التجزئة أو الجملة إلى جانب ثمن شراء السلعة. ويؤخذ على هذه الضريبة صعوبة إحكام الرقابة عليها حيث تحتاج إلى إدارة ضريبية ضخمة تقوم بتسجيل وتدقيق ومحاسبة تجار الجملة أو التجزئة⁽¹⁾.

وهكذا بعد أن استعرضنا أساليب فرض الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال نستنتج ما يلي:

أ. صعوبة تحديد المرحلة التي يجب فرض الضريبة عليها، وبخاصة في الدول النامية التي يزداد فيها التعارض بين أهداف الضرائب، وتختلف باختلاف مستوى دخل الأفراد ونصيب كل فرد من الدخل القومي، وكذلك باختلاف السياسات المالية والاقتصادية التي تتبعها الدولة.⁽²⁾

(1) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مكتبة عين شمس، القاهرة، طبعة عام 2003، ص6.

(2) F. DUE, John & F. FRIEDL ADER, Ann, Op, cit, P.416- 417.

ب. إن التركيز على مرحلة واحدة للحصول على الحصيلة الضريبية كلها سوف يدفع المشرع إلى رفع معدل هذه الضريبة، وما لهذا من آثار سلبية على المكلفين وعلى الاقتصاد بوجه عام.⁽¹⁾

ج. إن فرض الضريبة على مرحلة واحدة يؤدي إلى سوء توزيع الموارد وتخصيصها بحيث تبتعد عن هذه المرحلة أو تحاول تجنبها، أي أنها سوف تشجع على تركيز غير مرغوب به للموارد الاقتصادية.⁽²⁾

د. إن فرضها على مرحلة واحدة يعني أن جميع العائدات الضريبية تركز على هذه المرحلة، وهذا يعني تهديداً للحصيلة إذا تمكن المكلفون من التهرب من الضريبة.⁽³⁾

هـ. تفرض هذه الضريبة بمعدلات مرتفعة، الأمر الذي يشعر المستهلك بعبئها ويدفع المكلفين إلى التهرب منها.

و. إنها تتطلب إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لمراقبة عملية تحصيلها، وبخاصة إذا فرضت على مرحلة تجارة التجزئة، الأمر الذي يرهق الإدارة الضريبية ويرفع من تكلفة تحصيلها الإدارية.

(1) د. أحمد محمد عبد الله، د. عبد العزيز سعيد عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص306.

(2) COCKBURN Winston, JOHNSTON Micnou, LEDWARDS STEREN." Tariff and taxin international trade",2000 , p2.

(3) فمثلاً إذا فرضت الضريبة في نهاية مرحلة الانتاج، ففي دولة نامية يعد هذا القطاع ضيقاً، وهذا يعني ضعف الحصيلة الضريبية، كما أنه من السهولة للمنتجين وخصوصاً في ظل نفوذهم السياسي التهرب من الضريبة، كما أن جمع الضريبة في مرحلة واحدة لا يوفر الموارد المستمرة اللازمة لعملية التنمية، انظر في ذلك:

F. DUE, John & F. FRIEDL ADER, Ann, op, cit, P.42.

هذه الأسباب هي التي دفعت معظم الدول إلى الانتقال إلى أسلوب جديد لفرضها وهو نظام الضريبة المتعددة على رقم الأعمال والمبيعات.

2- نظام الضريبة المتعددة على رقم الأعمال:

Turnover tax general:

تُفرض فيه الضريبة عند كل مرحلة من المراحل المختلفة لإنتاج السلعة وتوزيعها، ويتخذ هذا النظام أحد الشكلين الآتيين:

أ- نظام الضريبة العامة على المبيعات:

وهي أن تفرض ضريبة على القيمة الكلية للإنتاج، أي على رقم الأعمال الإجمالي، وذلك في نهاية كل مرحلة من مراحل سلسلة الإنتاج، أي أن يخضع المُنْتَج للضريبة في نهاية كل مرحلة يمر بها بدءاً من كونه مادة أولية وحتى وصوله إلى المستهلك، مما يحمل معه ازدواجاً ضريبياً على المنتج النهائي.⁽¹⁾

وتسري على أساس مجموع المبالغ التي حصلها المكلف عن جميع الصفقات التي تتم خلال فترة المحاسبة الضريبية، وهي ذات سعر منخفض عادة؛ لأنها تراكمية بطبيعتها، إضافةً إلى إعفاء بعض السلع الضرورية منها كالخبز والأدوية، ولا مكان فيها للخصم الضريبي وإن وجد يكون بنطاقه الضيق، وتتميز هذه الضريبة باتساع مطرحها ووفرة حصيلتها بسبب تكرار فرضها في مراحل الإنتاج والتوزيع كافةً إلى جانب صعوبة التهرب منها،

⁽¹⁾ N. H Man. David "public finance a contemporary application of the theory to policy", op, cit, P. 534.

وطُبقت هذه الضريبة في بعض الدول الأوروبية والآسيوية، ولكن معظم هذه الدول انصرفت عنها لعدة أسباب أهمها الآتي:⁽¹⁾

- إن فرض ضريبة على ضريبة يؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع النهائية عند وصولها إلى المستهلك، وهذا يعني الإضرار بذوي الدخل المحدود بسبب ميلهم المرتفع للاستهلاك، ويؤدي إلى حدوث التضخم، وذلك لأن هذه الضريبة ستعكس في المعدل وخاصة بالنسبة للسلع ذات مرونة الطلب المنخفضة كالسلع الأساسية والشائعة الاستخدام.
- تؤدي هذه الضريبة إلى إعاقة عملية التصدير بسبب عدم السماح بخصم الضريبة المدفوعة على الصادرات، مما يعني ارتفاع أسعارها وعدم قدرة الدول التي تفرضها على المنافسة في السوق الدولية.
- تؤدي إلى انخفاض مقدرة المنتجات الوطنية على منافسة الواردات الأجنبية المماثلة التي تخضع للضريبة عند الاستيراد، بسبب ارتفاع معدل المنتجات الوطنية التي تخضع لهذه الضريبة عدة مرات، ولهذا آثار سلبية في الاقتصاد الوطني، أهمها العجز في ميزان المدفوعات بسبب ازدياد هذا النوع من الواردات، وكذلك انخفاض أرباح المنتجين المحليين، وانتشار البطالة أيضاً.

(1) د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مرجع سابق، ص 47.

ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا)، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بـضريبة القيمة المضافة، روما 15-16 مارس 2005، ص 8، منشورات على شبكة الانترنت موقع: http://www.ltdweb.org/vat_conference/17d.6/1/2012-5.30.PM

- تميز هذه الضريبة في المعاملة بطريقة غير عادلة في توزيع العبء الضريبي بين المراحل الاقتصادية المختلفة، إذ يتضاءل عبء هذه الضريبة بالنسبة للحلقات الضيقة التي يقل فيها عدد الوسطاء بين المنتج والمستهلك، بينما يزداد هذا العبء بالنسبة للحلقات المتسعة التي يزداد فيها عدد هؤلاء الوسطاء، كما في حالة شمول الضريبة لتجار التجزئة أو المفرّق، ويؤدي ذلك إلى خلق حافز يحدو بالمنتجين إلى الابتعاد عن المدخلات الخاضعة للضريبة واستخدام مدخلات بديلة غير خاضعة للضريبة، مما يسفر عن أساليب إنتاج مربحة على المستوى الخاص، ولكنها تفنقر إلى الكفاءة، ويصبح لدى الصناعات حافزاً للتكامل أفقياً لمجرد خفض الالتزامات الضريبية.

- تؤدي هذه الضريبة إلى ارتفاع الأثمان النهائية للسلع التي يدفعها المستهلك بنسبة أكبر من تلك التي ارتفعت بها الضريبة تدريجياً، مما يؤدي إلى ارتفاع نفقات المعيشة.

وبسبب السلبات السابقة كان لا بد من البحث عن ضريبة أخرى سواء كان من قبل الاقتصاديين أو من قبل الدول التي كانت تطبق نظام هذه الضريبة، ووجد هذا البديل في نظام الضريبة على القيمة المضافة التي تسري فقط على القيمة الجديدة للسلعة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها؛ أي إن هذه الضريبة تتناول فقط القيمة التي أضيفت في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وليس القيمة الكلية للسلعة.

ب- نظام الضريبة على القيمة المضافة:

"Tax Value Added" (T. V. A):

إن أهم ما يميز هذه الضريبة عن صور الضرائب السابق ذكرها هو فرضها على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع، وليس على إجمالي القيمة، ومن ثَمَّ تُفرض هذه الضريبة على جميع السلع والخدمات في جميع مراحل إنتاجها وتوزيعها، على أن يُسمح بخصم ما سُدد منها قبل مرحلة المحاسبة الضريبية، أي إنها تُفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المُنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي. فهي تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها كما هو الحال في الضريبة على رقم الأعمال. ونطاق الخصم فيها يشمل الخصم العضوي والخصم المالي⁽¹⁾، وهي لا تسري على السلع الرأسمالية لأن فرض الضريبة على تلك السلع عندما يشتريها المنتج من أجل إنتاج السلع وليس للتجار بها تجعلها ضريبة على رأس المال، وليست ضريبة على الإنفاق من وجهة نظر مصمميها.⁽²⁾

(1) انظر ص: 125 من هذه الرسالة.

(2) د. عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات النموذج مع

التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا، كلية الحقوق، 1988، ص8.

- د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق،

كلية الحقوق، 2003-2004، ص280.

وهكذا يمكن القول إن نظام الضريبة على القيمة المضافة يتجاوز عيوب الضريبة على رقم الأعمال سواء التراكمية أو المتتابعة منها؛ لأن جوهر الضريبة على القيمة المضافة هو نظام الخصم الذي يميز هذه الضريبة عن غيرها من الضرائب على المبيعات، إذ يمكن في كل مرحلة خصم الضرائب التي يسبق دفعها في المرحلة السابقة مباشرة، أي إن الضريبة تُفرض على جميع مراحل إنتاج السلعة وتوزيعها مع خصم ما سبق تسديده من ضرائب على المواد الداخلة في إنتاج السلعة أو توزيعها. ولذلك انتشرت هذه الضريبة في معظم دول العالم.

الفرع الثاني

التعريف بالضريبة على القيمة المضافة

قبل التحدث عن تعريف الضريبة على القيمة المضافة لا بد لنا من التعرف على مصطلح القيمة المضافة، ومن ثم نعرف الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً: مفهوم القيمة المضافة:

لا بد لنا في البداية من توضيح معنى القيمة ومن ثم نتعرف على معنى القيمة المضافة.

1- القيمة:

إن لاصطلاح القيمة بعد ذاته معانٍ عديدة تختلف باختلاف موضوع استعمال اللفظ سواء أكان اللفظ حسب النظرة الاقتصادية أم حسب النظرة الضريبية، ومن ثم كان لهذا الاصطلاح معانٍ اقتصادية وأخرى غير اقتصادية.

فعندما نقول مثلاً: قيمة الإنسان تتمثل في كرامته. فإن هذا التعبير ذو قيمة أدبية عالية، فالقيمة هنا ليست مادية ملموسة كالأشياء التي نراها ونتحسسها مادياً.

وعلى الرغم من كل ذلك فهذه القيمة معنوية أدبية ترتبط مباشرة بالحس النفسي وتتحدد بمدى ارتباط الإنسان وشعوره وإن كانت يمكن أن تتحول إلى قيمة مادية، فهنا جاء معنى القيمة معنوياً ويختلف عن المعنى الاقتصادي للقيمة. (1)

2- القيمة المضافة:

إن تفسير الكيفية التي تُحدد بها قيمة السلعة في السوق خضع لتطور تاريخي ولم يتم دفعة واحدة، حيث يرى ابن خلدون أن قيمة السلعة تُحدد بالعمل المبذول في إنتاجها، وهذا الفكر تبناه أيضاً ماركس حينما جعل العمل المصدر الوحيد للثروة. ومما يعاب على هذا الفكر أنه أهمل عوامل الإنتاج الأخرى، فثمة شيء يمكن إنتاجه بساعة واحدة إلا أن قيمته يمكن أن تفوق أشياء أخرى استغرق إنتاجها ساعات طويلة. أما المدرسة التقليدية ترى أن قيمة السلعة تتحدد على أساس منفعة الوحدة الأخيرة من السلعة، أي تقسيم السلعة إلى وحدات وجعل الحكم على قيمتها هو منفعة الوحدة الأخيرة.

ويُعاب على هذه النظرية أن أصحابها لم يتمكنوا من التوفيق بين المنفعة والندرة، فمثلاً نجد أن شيئاً ضرورياً للحياة كالماء أو الهواء ليس له قيمة سوقية

(1) د. دريد درغام، أساسيات الإدارة المالية الحديثة، الجزء 1، دمشق، دار الرضا للنشر، 1999، ص74. انظر ص 34، 35، من هذه الرسالة.

د. محمد خالد الحريري ود. عبد الرحيم بوادقجي، الاقتصاد الكلي، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، 2004، ص84.

تذكر، مع أن منفعتهما لا تقدر بثمن بسبب تواجدها الطبيعي وكثرة وجودها، وبالعكس نجد أن منفعة الماس ضعيفة بالنسبة للفرد مع أن قيمتها عالية جداً بسبب ندرة وجودها، وقد حاول ألفرد مارشال التوفيق بين النظريتين السابقتين من خلال تحديد قيمة السلعة بمنفعتها وتكاليف الإنتاج، ويرى أن دور قوى العرض والطلب في تحديد قيمة السلعة يقتصر على الفترة القصيرة أما الفترة الطويلة فليس لها دور يذكر.⁽¹⁾

إن مفهوم القيمة المضافة يختلف من نطاق لآخر، حسب اختلاف استعمال اللفظ بحد ذاته، وذلك كما يلي:

أ- القيمة المضافة اقتصادياً:

إنها الإضافة التي يسهم بها (المنتج - الشركة) في زيادة قيمة سلعها وخدماتها التي اشترتها من الآخرين، وذلك من خلال التحويلات التي قامت بها خلال نشاطها الإنتاجي.⁽²⁾

وهكذا فإن القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية هو الفرق بين قيمة المنتجات وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج، والمشاركة من الوحدات الاقتصادية الأخرى.⁽³⁾

(1) د. أحمد منير نجار، الحسابات الاقتصادية والقومية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 1989، 1990.

(2) د. تيسير الرداوي، تاريخ الأفكار والوقائع الاقتصادية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات لجامعية، عام 2000، ص 1-2.

(3) د. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة (خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي)، بيروت. لبنان، مكتبة الحلبي الحقوقية، دون ذكر تاريخ الطبعة، ص 24.

أما حساب القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد القومي فيتم بجمع القيم المضافة للمشروعات المكونة لقطاع معين، ثم تُجمع القيم المضافة إلى جميع القطاعات الاقتصادية التي يتكون منها الاقتصاد القومي للبلاد فنحصل على مجموع القيم المضافة على المستوى القومي.

ويمكن تعريف القيمة المضافة على مستوى الاقتصاد القومي بأنه: "قيمة الإنتاج الكلي الجاري لمختلف الوحدات الاقتصادية مطروحاً منه قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف هذه الوحدات، ليكون الناتج القومي عبارة عن مجموعة القيمة المضافة لكافة المشروعات أو الأنشطة الإنتاجية التي تعمل في نطاق الاقتصاد القومي خلال فترة زمنية معينة تُحدد عادة بسنة".⁽¹⁾

ب- القيمة المضافة محاسبياً:⁽²⁾

وهي الفرق بين الإنتاج السنوي مضافاً إليه الربح وبين قيمة المواد المستهلكة خلال الفترة نفسها.

القيمة المضافة محاسبياً = (قيمة الإنتاج السنوي + الربح) - (الاستهلاك الوسيط)

ج- القيمة المضافة ضريبياً:⁽³⁾

وتُعرف بأنها: الفرق بين قيمة المبيعات وقيمة المشتريات.

(1) أمين صالح، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، الجزء 1، بيروت، منشورات صادر الحقوقية 2003، ص40.

(2) أمين صالح، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص40.

(3) د. عبد الرحيم بوادقجي، الحسابات الاقتصادية القومية، منشورات جامعة دمشق، طبعة عام 2001، ص164.

وبمعنى آخر إن اصطلاح القيمة المضافة يطلق على الفرق بين قيمة السلعة أو الخدمة وهي على حالة معينة وبين تكلفة المواد الأولية للسلع الوسيطة التي نقلتها إلى هذه الحالة.

القيمة المضافة ضريبياً = ثمن البيع - ثمن الشراء أو كلفة الإنتاج

فمن المعلوم أن المنتج يشتري مواداً أو سلعاً ثم يقوم بعمليات صناعية عليها ليبيعها بعد ذلك إلى المشتريين بثمن أعلى مما اشتراها، والزيادة هذه بعد طرح النفقات العائدة للإنتاج تسمى بالقيمة التي أضافها ذلك المنتج على المواد التي اشتراها؛ أي أن القيمة المضافة التي حققها المنتج هي الفرق بين قيمة البضائع التي ينتجها (قيمة الإنتاج وبين قيمة مستلزمات الإنتاج من مواد أولية، مواد نصف مصنعة، مواد مساعدة...)

ونفرض على هذه القيمة عند كل عملية تبادل ضريبة تسمى الضريبة على القيمة المضافة، وتحتسب على قيمة رقم الأعمال.

كما أنه من الضروري هذا التفريق بين القيمة المضافة اقتصادياً والقيمة المضافة ضريبياً حيث إنها تتحقق اقتصادياً بمجرد اكتمال عملية الإنتاج، أما ضريبياً فهي لا تتحقق إلا بعد حدوث واقعة البيع، حيث إن الاختلاف بين المفهوم الضريبي للقيمة المضافة ومفهومها الاقتصادي يتجلى فيما يلي:⁽¹⁾

• إن النفقات الحكومية لا تدخل ضمن مطرح الضريبة في حين نراها جزءاً من الناتج القومي.

(1) د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، دار الخلود، بيروت، الطبعة الأولى، 2002، ص 140.

- إن الصادات تؤلف جزءاً من القيمة المضافة القومية بينما تسقط من مطرح الضريبة على القيمة المضافة، أما المستوردات فتضاف إلى هذا المطرح ولا تؤلف جزءاً على المستوى القومي.

أما الفرق بين المفهوم المحاسبي والمفهوم الضريبي للقيمة المضافة فهو أنه عند تحديد القيمة المضافة محاسبياً يجب عدم إهمال أي عملية من العمليات المتعلقة بالإنتاج أو الخدمات، أما ضريبياً فيمكن إهمال إحدى المراحل أو تطبيق معدلات مختلفة في كل مرحلة.

وهكذا تجد الباحثة أن القيمة المضافة تُعد ذات أثراً بالغ الأهمية في المجتمع؛ لأنها تُعد بمثابة مقياس للدخل الحقيقي للدول وتعبيراً صادقاً للإضافة الصحيحة التي أمكن للمجتمع تحقيقها في فترة معينة. ولكن علينا الانتباه إلى أن القيمة المضافة للسلعة في المراحل المختلفة لإنتاجها تختلف بطبيعتها عن القيمة المضافة لها في مرحلة التوزيع وإن كانت تمثل في المرحلتين الفرق بين قيمة المدخلات والمخرجات.

ثانياً: تعريف الضريبة على القيمة المضافة:

عرفها آلان أتيت الخبير بالشؤون الضريبية في صندوق النقد الدولي بأنها: "ضريبة مبيعات يقع عبؤها على المستهلكين النهائيين، وهي تُجبي كنسبة من القيمة التي أضيفت في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإنتاج والتوزيع"⁽¹⁾.

أما صندوق النقد الدولي عرّف الضريبة على القيمة المضافة بأنها "ضريبة ذات مطرح ضريبي واسع تُفرض على مبيعات السلع والخدمات بما

(1) آلان. أ. تيت، مفاهيم خاطئة عن ضريبة القيمة المضافة، مجلة التمويل والتنمية، مارس 1989، المجلد 26، العدد 1، ص 25.

يضمن مرحلة الإنتاج مع تطبيق نظام موازنة الضريبة المحملة على السلع المشتراة كمدخلاتٍ، ما عدا السلع الرأسمالية مقابل تلك الواجبة على المخرجات".⁽¹⁾

وقد عرفها بعض الفقهاء بأنها: "ضريبة على الاستهلاك، ويتم استيفاؤها في كل مرحلةٍ من مراحل الإنتاج، وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، بمعنى آخر هي الضريبة التي تُضاف على السلع والخدمات عند شرائها وبيعها".⁽²⁾

كما عرفها آخرون بأنها: "ضريبة على استهلاك السلع والخدمات تُفرض ضمن أراضي الدولة المعنية بتطبيقها سواء أكانت منتجة محلياً أم مستوردة".⁽³⁾ بينما أكد بعضهم أن تلك الضريبة ما هي إلا "نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تسري على جميع السلع والخدمات إلا ما أعفي منها صراحة في قانون فرضها بمناسبة التعامل مع تلك السلع أو أداء الخدمات؛ أي أنها تصيب عمليات بيع السلع، سواء كانت تباع بحالتها الراهنة أم بعد إدخال بعض التعديلات عليها، وسواء أكانت محليةاً أم مستوردة، كما تُصيب عمليات تأدية الخدمات، وتُفرض على الفرق في قيمتها في مرحلة المحاسبة الضريبية، ويلتزم

⁽¹⁾ Liam Ebrill, Michal, Jean- Paul Bodin, and Victoria Summers, the modern vat, international, monetary fund, washing ton D.C, 2001, P.2.

⁽²⁾ د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي النفقات والإيرادات، منشورات جامعة دمشق، 2010، ص572.

⁽³⁾ د. عابد فضلية، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة خصائصها معوقات تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص164.

بموجبها المكلف بتحصيل تلك الضريبة من مشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة وذلك بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل، وتوريدها إلى الإدارة الضريبية على القيمة المضافة في المواعيد التي يحددها القانون.⁽¹⁾

وهكذا تلاحظ الباحثة أنه لكل تعريف خصوصيته، فبعض هذه التعاريف ركز على عنصر بينما الآخر أغفله، ولكن الأهم في جميع هذه التعريفات أنها لم تغفل خاصية الخصم والرد فيها بحسبانها من أهم خصائصها. ومما سبق ذكره من تعاريف أوردناها للضريبة على القيمة المضافة، يمكن أن نستخلص أهم خصائص هذه الضريبة ونطاق تطبيقها، وفق الآتي.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص49.

المطلب الثاني

خصائص الضريبة على القيمة المضافة ونطاق تطبيقها

إن الضريبة على القيمة المضافة تُعد من الضرائب الذكية في العالم، أي تستخدمها الدول لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية كزيادة الإيرادات وتشجيع الصادرات، جذب الاستثمار، فالتاريخ الضريبي لم يعرف حتى اليوم ضريبة فاقت مزاياها المشكلات التي يثيرها تطبيقها كالضريبة على القيمة المضافة، وذلك لما تحمله من خصائص مفيدة للاقتصاد على المستوى الوطني وعلى المستوى الإقليمي والدولي، لذلك لم يعرف إجماع على ضرورة الأخذ بضريبة وإصرار على تجاوز كل الصعوبات التي تعوق تطبيقها، كما عرفته الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الأول

خصائص الضريبة على القيمة المضافة

تتسم الضريبة على القيمة المضافة بعدة خصائص لعل أهمها:

أولاً: إنها ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك المحلي:

فهي غير مباشرة؛ لأنها لا تجب مباشرة من المستهلك بل تستوفى من المؤسسات والأفراد الخاضعين لها قانوناً، الذين يعكسونها زيادة في سعر بيع السلعة أو بدل تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة. وتوصف بأنها تتناول الاستهلاك المحلي؛ لأنها تفرض وفق أسلوب دولة المقصد، مما يستدعي خصم الضريبة كاملاً عند تصدير السلعة أو الخدمة الخاضعة لها في دولة الإنتاج لكونها ستفرض في دولة الاستهلاك.⁽¹⁾

(1) محمد حميد السلطان، دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية، رسالة

ثانيًا: إنها ضريبة عامة:

فهي تفرض من حيث المبدأ على جميع السلع والخدمات، سواء أكانت محلية أم مستوردة، ولا يعفى منها إلا من استثنى بنص خاص في القانون. هذا وتفرض الضريبة على السلع الاستهلاكية دون السلع الرأسمالية لكيلا تصبح ضريبة على رأس المال، إلا أن بعض الدول تفرضها على السلع كافة لأسباب مختلفة، كزيادة الحصيلة أو صعوبة التفريق بين السلع الرأسمالية والاستهلاكية أحياناً، كما أنها تفرض في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع وليس في مرحلة الإنتاج فقط، أي إنها وصفت بالعامّة لكونها تشمل جميع السلع والخدمات إلا ما أعفي منها صراحة، في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع، أي بسبب تعميم فرضها على جميع السلع والخدمات.⁽¹⁾

وفيما يلي جدول مقارنة الضريبة على القيمة المضافة كنسبة من إجمالي الضرائب⁽²⁾:

الدولة	2006	2007	2008
فرنسا	%8,10	%7,10	%6,10
مصر	%4,90	%4,29	–
لبنان	–	%6,61	%11,2
الأردن	–	%4,21	%5,50

(1) د. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، 2008، ص143.

(2) التقرير العربي الاقتصادي الموحد، 2010، مصر، رقم 6/3، ص347.

ثالثاً: إنها ضريبة متعددة:

تفرض على السلعة في مختلف مراحل إنتاجها وتداولها عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك سواء أكان مستهلكاً نهائياً أم لا، فتفرض على مبيعات كل من المنتجين وتجار الجملة والمفرق والمستوردين. وهذا الفرض يكون على القيمة المضافة في كل مرحلة من تلك المراحل وليس على إجمالي قيمتها في مرحلة المحاسبة الضريبية.⁽¹⁾

رابعاً: إنها ضريبة عينية:

فهي تفرض دون مراعاة للظروف الشخصية والمعيشية للأفراد الذين سيتحملون عبئها بمناسبة استهلاكهم للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، أي إنها بعيدة بطبيعتها عن مسألة التشخيص.⁽²⁾

خامساً: إنها ضريبة إقليمية:

لأنها تفرض عند بيع السلع أو أداء الخدمات داخل حدود إقليم الدولة المستهلكة فيها، بغض النظر عن بلد منشأ تلك السلع والخدمات، أي البلد التي أنتجت فيها، وهذه الصفة تستدعي عدم سريان الضريبة على السلع والخدمات المنتجة داخل حدود الإقليم وغير المستهلكة فيه، أي المصدرة إلى الخارج عبر

(1) د. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق الكويتية، العدد الرابع، السنة الخامسة والعشرون، ديسمبر، 2009، ص138.

(2) M. Bird, Ricard, "Value added taxes in Developing and transitional countries: Lesson and Question", international tax program, Canada, University of Toronto 2005, p. 24.

خصم الضريبة المحملة عليها كاملة عند التصدير، لهذا توصف هذه الضريبة بالصفة الحيادية بالنسبة إلى حدود الدول فهي تمنع الازدواج الضريبي بين الدول.

سادساً: إنها تمنع الازدواج الضريبي:

فهي تسمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم مما يمنع الازدواج الضريبي لها داخل الدولة الواحدة، كما أنها تمنع الازدواج الضريبي الدولي ذلك أن اعتماد مبدأ دولة المقصد يؤدي إلى تلافي الازدواج الضريبي عند انتقال السلع بين الدول، وهذه الميزة شجعت انتشارها؛ لأنها لا تفرق بين السلع المحلية والمستوردة وهذا ما يميزها عن الضرائب الجمركية.⁽¹⁾

سابعاً: إنها ضريبة دورية التحصيل والتوريد:

فالمكلف بالضريبة المسجل يكون ملزماً بتقديم إقرار دوري كل فترة زمنية تحدد في قانون فرض الضريبة، وتحدد عادة بشهر، أو شهرين، أو أكثر، وتحدد فيه قيمة الضريبة الواجب عليه سدادها (توريدها) من مجموع الضرائب التي حصّلها من المستهلكين خلال تلك الفترة. وهذا ما يجعلها ضريبة سريعة التحصيل والتوريد، بحسبان أن الفارق الزمني بين الحادثة المولدة للضريبة

⁽¹⁾ F. DUE, John & F. Fried Ander, op, cit, p 420.

وزمن توريدها للخزينة العامة ضئيل جداً مقارنةً مع الضرائب المباشرة السنوية التحصيل من حيث المبدأ.⁽¹⁾

ثامناً: تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل:

تُعدُّ ضريبة القيمة المضافة أداةً رقابيةً على ضرائب الدخل فهي تمنع التهرب الضريبي؛ كما أنها تحقق ما يلي:

أ. تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل، من خلال مقارنة البيانات الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضرائب الدخل، من خلال الفواتير المقدمة من المكلفين بحسابه شرطاً من شروط الخصم.

ب. تقييم حقيقي لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط المختلفة، الأمر الذي يضمن للمكلف إمكانية استرداد الضريبة المدفوعة على مدخلات نشاطه، بينما إذا لجأ إلى التقييم غير الحقيقي وبأقل من التكلفة فعلاً، فسوف يتحمل ضريبة قيمة مضافة على مدخلاته أكبر من الضريبة المحصلة على مخرجاته، ومن ثَمَّ لن يحصل على الخصم المناسب له، وذلك باستثناء مرحلة البيع النهائية والتي تستفيد صراحة من التقييم غير الحقيقي باعتبار المبيعات حينها ستكون للمستهلك النهائي.

⁽¹⁾ Valeria De Bonis, Regional integration and commodity Tax Harmonization, world Bank, Development research Group, Policy research working paper, No: 1848, December, 1997, p10.

فهذه الضريبة توفر آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج مع الضريبة المدفوعة على مخرجاته.⁽¹⁾

تاسعاً: إنها ضريبة نسبية متعددة المعدلات:

فالأصل أنها تفرض بنسب مئوية من ثمن السلعة أو مقابل الخدمات الخاضعة لها، ووفق معدلات متعددة تختلف باختلاف درجة ضرورة السلعة أو الخدمة للأفراد، بقصد تحقيق نوع من العدالة الضريبية بين المستهلكين، إلا أنه بدأت تزداد مؤخراً الدول التي تأخذ بها وفق معدل ضريبي واحد بضغط من البنك الدولي وغيره من مؤسسات التمويل الدولية لارتفاع الكلفة الإدارية لنظام تعدد المعدلات.⁽²⁾

(1) د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1980، ص13.

- P.M. GA dement Moliner: "Finances publiques", emprunt, fiscalite", Montchrestien, Paris, 1988, 186.

(2) د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، المغرب، الطبعة الأولى، 1987، ص64.

- إن معدل الضريبة أو سعر الضريبة مصطلحان لمعنى واحد يختلف استخدام المصطلح حسب الدول وفي سورية نأخذ بمصطلح معدل الضريبة، وعلى الرغم من أن استخدام مصطلح (معدل الضريبة) أصبح أقل نطاقاً على الصعيد العالمي إلا أنه أكثر دقة في المدلول اللغوي.

عاشراً: ضريبة ذات كلفة تحصيل منخفضة:

إن هذه الضريبة تمتاز بالاقتصاد، حيث إن هناك مصدرين للتكاليف المتعلقة بأي ضريبة، هي التكاليف الإدارية التي تتحملها السلطات الضريبية، وتكاليف الالتزام التي يتحملها دافعو الضريبة، ومجموع هذه التكاليف يدعى "بتكاليف التحصيل".

فبالنسبة للتكاليف الإدارية: إن المكلفين هم من يقومون بتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة.

أما بالنسبة لتكاليف الالتزام: فإن المكلفين لا يتحملون أي خسارة مباشرة من خلال تحصيل الضريبة وتوريدها، لكنهم يواجهون بعض الأعباء الإدارية البسيطة كي يتم تحصيل الضريبة إلى الخزينة العامة للدولة مثل: المستندات الضريبية التي يتوجب على المكلف إبرازها إلى الدوائر المالية، والفواتير المحصلة، ومسك بعض الدفاتر الإضافية، ومستندات أخرى ذات صلة بذلك، إلا أن أنظمة الدفع الإلكتروني التي انتشرت في السنوات الأخيرة أدت إلى تخفيض تكاليف التحصيل، سواء التكاليف الإدارية أم تكاليف الالتزام على المكلفين، فبطاقة الدفع الإلكتروني تساهم كثيراً في انخفاض كلفة تحصيلها، ففي فرنسا تدخل الضريبة على القيمة المضافة إلى حساب الإدارة الضريبية

بمجرد أن يتم دفع ثمن السلعة عن طريق البطاقة الإلكترونية، فيذهب جزء إلى حساب البائع وجزء إلى حساب الإدارة الضريبية.⁽¹⁾

وترى الباحثة أنه بهذه الخصائص التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة يسمح لنا عند تطبيقها بإدخال المجتمع الاقتصادي غير الرسمي في دائرة المجتمع الاقتصادي الرسمي؛ لأن الخصم الضريبي الذي هو أساس الضريبة على القيمة المضافة يشجع المكلفين على الظهور أو يجبرهم على ذلك. فضلاً عن أن لها آلية مرنة، فإذا أحسنت الدول التعامل معها وتطبيقها بما يتناسب مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي فإنه بالإمكان الحد من مساوئها وعيوبها إلى درجة كبيرة.

وبناءً على ما سبق يمكن للباحثة القول: إن أهمية الضريبة على القيمة المضافة تكمن بارتباطها وتأثيرها في النواحي المالية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية في معظم الدول، بحسبانها المصدر الرئيس لتغطية النفقات العامة، وإلى غير ذلك من نواحي الإنفاق على المرافق الحيوية.

إن هذه الضريبة ميزاتها تفوق سلبياتها بكثير، ويتوقف ذلك على ظروف الدول التي تطبق تلك الضريبة، ومدى تهيئة الظروف الملائمة لتطبيق هذه الضريبة لتعطي أفضل نتائج، ما يلقي على الإدارة الضريبية مهمة وضع هذه السلبات في الحسبان عند اعتماد الضريبة على القيمة المضافة لمحاولة

⁽¹⁾ A. Imam, Patrick & F. Jacobs. Davina: "Effect of Corruption on tax revenue in the middle east: working paper of IMF institute and physical affairs department, November, 2007 , p. 24.

التخفيف منها قدر الإمكان، حيث إن اجتماع الخصائص السابق ذكرها كلها في ضريبة واحدة هو الذي جعل الضريبة على القيمة المضافة تنتشر بسرعة في العالم، ويشيع تطبيقها في معظم دوله وخصوصاً في زمن العولمة الاقتصادية الذي يعد من أهم أهدافه التحرر التجاري بين الدول، لتؤدي الدور المالي الذي كانت تؤديه الضرائب الجمركية وما زالت.

هذه الخصائص كلها تجعل الدول تعمل على تطبيق هذه الضريبة عن طريق توفير البيئة الضريبية الملائمة لها، أما البلدان التي طبقت هذه الضريبة فعلاً فهي تسعى جاهدة إلى تحسين بيئة هذه الضريبة من حيث التصميم والتنفيذ في سبيل حصولها على أفضل النتائج.

وترى الباحثة أنه يتعين عدم المبالغة في التعويل على خصائص الضريبة بحد ذاتها؛ إذ لا يوجد نظام ضريبي مثالي، مهما كان محاطاً بأطر تنظيمية وإدارية محكمة، بل إن التطبيق والتنفيذ والشفافية والاحترام تجعل منه عملاً جيداً أو سيئاً.

الفرع الثاني

نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

على الرغم من تصميم معظم دول العالم على الانتقال من نظام الضريبة النوعية على الاستهلاك إلى نظام الضرائب العامة على الاستهلاك، وصولاً إلى تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن هذا الانتقال جرى وما زال يجري تدريجياً، فبعض الدول مازالت تطبق الضريبة العامة على المبيعات

وبعضها الآخر وصل إلى مرحلة تطبيقها على القيمة المضافة من هذه المبيعات فقط.

ولكن الوصول إلى تلك المرحلة لا يعني أن الدول تطبقها وفق قواعد فنية متماثلة، فما زالت تختلف فيما بينها بكثير من القواعد الفنية المتعلقة بفرضها، ونطاق شمولها، متأثرة في ذلك بمدى تطور الأنظمة الضريبية وكفاءة الإدارات الضريبية في كل منها، ومدى حاجة كل منها إلى الإيرادات الضريبية التي تتباين بتباين الظروف الاقتصادية والمالية التي تعيشها كلٌّ منها، ومدى اقتناع كلٍّ منها بضرورة الانتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، بحسبانها الضريبة الأصلح لدخول الدول مع بعضها في علاقات اقتصادية متبادلة.

وبالتالي سنتعرف على نطاق شمول هذه الضريبة وفق الآتي.

إن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة على السلع والخدمات، والأصل فيها هو الشمول والاستثناء هو الإعفاء، إضافة إلى عدم إمكانية تطبيقها على الأشخاص جميعهم، بل لابد من تجاوز أرقام مبيعاتهم أو أعمالهم مبلغاً معيناً كي تفرض عليهم، ويمكن أن تقاس شمولية الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة الآتية:⁽¹⁾

$$\text{شمولية الضريبة على القيمة المضافة} = \frac{\text{مطرح الضريبة الفعلي}}{\text{اجمالي الانفاق الاستهلاكي الكلي}}$$

(1) د. يحيى عبد الغني، إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية كالأثر في ظل اتفاقيات التجارة العالمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995، ص21-22.

حيث إن مطرح الضريبة الفعلي يساوي مجموع القيم المضافة الصافية الخاضعة للضريبة خلال فترة المحاسبة الضريبية، بعد استبعاد الإعفاءات.

وإجمالي الإنفاق الاستهلاكي الكلي يساوي قيم السلع والخدمات التي يتم استهلاكها خلال الفترة نفسها. وتتأثر درجة الشمولية هذه بالعديد من العوامل مثل الخدمات العامة المجانية والسلع والخدمات التي تخضع لمعدل صفر ومعدل منخفض أو معدل مرتفع⁽¹⁾، فمثلاً: السلع المعفاة من الضريبة تنقص مطرح الضريبة الفعلي، ومن ثمَّ تتخفّض درجة الشمولية.

أولاً: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة:

إن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض على عمليات بيع السلع وتأدية الخدمات الخاضعة للضريبة، واستيراد السلع والخدمات، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالإعفاء⁽²⁾ والتي سنتحدث عنها لاحقاً. وهي ضريبة عامة تُفرض على

(1) إن مطرح الضريبة أو وعاء الضريبة مصطلحان لمعنى واحد، يختلف استخدام المصطلح حسب الدول، وفي سورية نأخذ بمصطلح مطرح وفق قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24/ لعام 2003. انظر في ذلك: د. يحيى عبد الغني، إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية كالأثر في خلل اتفاقيات التجارة العالمية، المرجع السابق، ص 21-22.

(2) مع التنويه إلى أن الاتحاد الأوروبي قد استبدل كلمة البيع بالتسليم، حيث نص في المادة الخامسة من التوجيه السادس الصادر بتاريخ 17 مايو 1977 تحت رقم (77/388/EEC) أنه يخضع للضريبة عمليات تسليم السلع وتقديم الخدمات وعزف تسليم السلع بأنه: نقل حق التصرف بمال مادي كمالك. ويقصد بالتوجيه السادس لمجموعة الدول (دول السوق الأوروبية المشتركة) "مجموعة الإرشادات التي ينبغي على دول المجموعة الالتزام بها عند فرض الضريبة على القيمة المضافة وهذه الإرشادات تتعلق بتحديد المكلف بها والسلع الخاضعة لها والإعفاءات والواقعة المنشئة للضريبة وهيكل معدلات الضريبة ونظام الخصم الضريبي وغير ذلك". لمزيد من التفاصيل انظر د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، عام 2003، ص 567.

السلع والخدمات كافةً إلا ما استثنى بنص خاص، وفي جميع مراحل الإنتاج والتوزيع.

1. المقصود بالسلع: يقصد بالسلع الأموال المادية المنقولة وغير المنقولة، وتشمل الأموال المادية المنقولة المنقولات بطبيعتها، وتعد أموالاً منقولة السندات التي تمنح من يحوزها ملكية مال مادي منقول مثل الأسهم والحصص، أما الأموال المادية غير المنقولة فتشمل العقارات بطبيعتها والعقارات بالتخصيص وسائر الحقوق العينية مثل: (حق الانتفاع والتصرف والإجارة الطويلة..)؛ لأنها تتيح لصاحبها حق استعمال أموال مادية غير منقولة، ولغايات تطبيق ضريبة القيمة المضافة تعد بمثابة أراضٍ مبنية كل شيء مادي يكون له بالنظر إلى طبيعته موقعاً ثابتاً، سواء أكان مشيداً على سطح الأرض أم في باطنها، بما في ذلك المنازل والشقق والأبنية والمخازن والمصانع والأبنية والمناجم والمستودعات والمرائب.⁽¹⁾

والسؤال هنا: ماذا بشأن السلع الرأسمالية (الآلات والمعدات) اللازمة للعملية الإنتاجية، هل تخضع أيضاً للضريبة على القيمة المضافة؟ إن الدول تتخذ مواقف مختلفة بشأن هذه السلع، فهي إما أن تُقرّر إعفاء هذه المعدات والآلات من الضريبة عند استخدامها في العمليات الإنتاجية، وليس عند تداولها بقصد الإتجار بها، وإما أن تفرض عليها الضريبة مع السماح بخصمها منها بنسب تعادل أو تنقص عن نسبة الإهلاك المقررة للأصول الثابتة تدريجياً، وإما أن تقرر فرض الضريبة على المنتج النهائي الذي أُنتج بواسطة هذه المعدات

(1) د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 31.

من دون السماح بخصم الضريبة السابق تحميلها على هذه المعدات من الضريبة المستخدمة على المنتج النهائي، ولكن يجب أن نلاحظ أن فرض الضريبة على السلع الرأسمالية ومنع إجراء الخصم الضريبي بشأنها يتضمن ازدواجاً ضريبياً على السلع المنتجة بواسطة تلك المعدات.⁽¹⁾

2. **المقصود بالخدمات:** لا يوجد تعريف محدد للخدمات، وقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى أن مفهوم الخدمات تقتصر إلى الدقة الشديدة والتحديد الواضح، إلا أن بعضهم الآخر ذهب إلى أن الافتقار إلى تعريف شامل لا يمنع من وجود بعض الاجتهادات التي تقوم بسرد الأنشطة التي يجب أن تعد جزءاً من قطاع الخدمات من دون الاعتماد على تعريف محدّد ومنها: "المحاسبة وأعمال المصارف والتأمين والسياحة والصحة والتعليم والنقل والاتصالات السلوكية واللاسلكية"⁽²⁾، وقد عرفت المادة السادسة من التوجيه السادس للاتحاد الأوروبي الخدمات بأنها النشاط الذي لا يتضمن تسليم سلع.⁽³⁾

والأصل أن تشمل الضريبة السلع والخدمات جميعها شمولاً عمومياً إلا ما استثنى منها بنصّ خاص، وأن تشمل مراحل الإنتاج والتوزيع كافة، ولكن بعض

(1) د. محمد ربيع شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2010، ص60.

(2) د. صابر يونس بريك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة طبعة عام 2006، ص299.

(3) جورج أوغريه، ترجمة كامل مجيد سعادة، الضريبة على القيمة المضافة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الأولى، 2002، ص78.

الدول قد تبدأ بشمولها العمومي على السلع كافة مهما كان نوعها، سواء أكانت استهلاكية أو رأسمالية وشمولها الحصري لبعض الخدمات، ومن ثمّ تنتقل إلى مرحلة شمولها السلع الاستهلاكية جميعها دون الرأسمالية والخدمات جميعها، كما أنها قد تبدأ تطبيقها على مرحلة الإنتاج ومن ثم تنتقل تدريجياً لتطبيقها على مرحلة التوزيع بالجملة بالتوزيع بالفرق.

وتختلف الدول فيما بينها في نطاق تطبيق هذه الضريبة باختلاف درجة التطور الاقتصادي، فالدول الأكثر تصنيعاً وتطوراً تطبقها بطريقة شاملة نظراً إلى تطور الوعي الضريبي فيها والكفاءة العالية التي تتوفر لدى أجهزتها الضريبية في معالجة المشكلات التي تعترض شمول تطبيقها على السلع والخدمات كافة وعلى مراحل الإنتاج والتوزيع جميعها، أما في الدول النامية ونظراً إلى انخفاض الوعي الضريبي لديها وضعف أجهزتها الضريبية وعدم تدريبها وتأهيلها في معالجة المشكلات التي تعترض تطبيقها الشمولي، فإنها تطبقها تدريجياً وعلى مراحل حتى تؤهل كوادرها وأجهزتها الضريبية. إلا أن التباطؤ في هذا الانتقال من الشمول الجزئي إلى الشمول الكلي يؤثر سلباً في تنافس اقتصاديات هذه الدول في تعاملها مع الدول التي تطبقها في شمول كامل.⁽¹⁾ كما أن بعض الدول وبخاصة النامية طبقتها منذ البداية على مراحل الإنتاج والتوزيع كافة، ليس لأن كوادرها مؤهلة وقادرة على معالجة المشكلات التي قد تعترضه أثناء القيام بعملها وإنما بتوجيه وضغط من الدول الكبرى

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية، مرجع سابق، ص 62.

ومؤسسات التمويل الدولية، والتي تزايدت درجة تدخلها في تفاصيل تصميم هيكل الضريبة في الدول النامية على وجه الخصوص.

ثانياً: إشكالية التسليم الذاتي:

إن العمليات الخاضعة للضريبة هي تلك التي تتم لقاء عوض، وتعد بمثابة تسليم أموال أو تقديم خدمات لقاء عوض، وبمعنى آخر: هي العمليات التي تتعلق بتسليم المكلف (الخاضع للضريبة) أموالاً لنفسه أو تقديم خدمات لها، وهذا ما يسمى بالتسليم الذاتي للسلع والخدمات. إن مفهوم التسليم إلى الذات هو مفهوم خاص بالضريبة على القيمة المضافة لتعزيز المساواة في فرض الضرائب بين من يستورد المنتجات من الخارج ومن ينتجها لنفسه أو يتداولها. وهناك نوعان من التسليم إلى الذات.⁽¹⁾

1. التسليمات المتعلقة بالأموال وتتضمن:⁽²⁾

أ. قيام المكلف باقتطاع سلع أو أصول من مؤسسته من أجل تخصيصها لحاجاته الخاصة أو لحاجات مستخدميه وبصورة عامة لغير حاجات المؤسسة، أو تقديمها إلى الآخر دون مقابل باستثناء الهبات العينية

(1) انظر د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، مرجع سابق، ص50.

جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص80.

(2) جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص11-12.

المقدمة للمؤسسات الخيرية والنشرات الإعلانية التي توزع مجاناً تنمية للمبيعات.

ب. قيام المكلف بتخصيص سلع أو أصول لأغراض مؤسسته، صنعها، أو شيدها، أو اكتسبها، أو استوردها في إطار ممارسة نشاطه، لا يتيح له حق الخصم الشامل للضريبة التي أصابته فيما لو اكتسبها من شخص ثالث خاضع للضريبة.

ت. قيام المكلف بتخصيص سلع أو أصول موجودة في مؤسسته من أجل ممارسة نشاط غير خاضع للضريبة، إذا كانت هذه السلع أو الأصول الثابتة أو العناصر التي تتكون منها قد أتاحت له حق خصم الضريبة التي أصابته لدى اكتسابها أو تخصيصها.

ث. قيام المكلف أو أحد خلفائه القانونيين، بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة، بالاحتفاظ بمال عائد إلى المؤسسة، إذا كان هذا المال سبق أن منحه عند اكتسابه حق الخصم الشامل أو الجزئي.

2. التسليمات المتعلقة بالخدمات: وتخضع للضريبة إذا تحقق

شرطان:⁽¹⁾

أ. أن تكون الخدمة مقدمة لغير حاجة المشروع.

(1) سناء أحمد الضريبة على القيمة المضافة في السودان، رسالة ماجستير، جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، 2004، ص20.

ب. أن تكون الضريبة على الآلات أو العناصر التي استعملت في تقديم الخدمة قابلة للخصم جزئياً أو كلياً.

ومع أن العمليات التي يقوم بها أشخاص القانون العام بوصفهم سلطة عامة هم خارج نطاق الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن بعض العمليات تبقى خاضعة للضريبة، وذلك لعدم حدوث خلل أو تشوه في الشروط التنافسية مع المؤسسات الخاصة الخاضعة للضريبة.

خلاصة القول: إن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض على عمليات بيع السلع وتأدية الخدمات، وعلى استيراد السلع والخدمات، كما تُفرض على التسليم الذاتي لها، وبما أنها ضريبة عامة فهي تفرض على السلع والخدمات كافةً إلا ما استثنى بنصٍ خاص، وعلى مراحل الإنتاج والتوزيع كافةً.

الفصل الأول

تحقق الضريبة على القيمة المضافة وجبايتها

وعلاقته بالخصم والرد

بما أن محور البحث يدور حول الخصم والرد الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة، حيث إن تنفيذ عملية الخصم أو الرد الضريبي يقوم بها المكلف بالدرجة الأولى أثناء عمليات التحقق والجباية، كما أن الخصم والرد يُعدان من ضمن المراحل التنفيذية للضريبة على القيمة المضافة، حيث يعد الخصم جوهر هذه الضريبة والأساس الذي تقوم عليه وهو ما يميزها عن غيرها من الضرائب العامة على الإنفاق، لذلك يتوجب علينا البحث في المراحل التي تسبقه للوصول إليه؛ لأنها الأساس الذي يقوم عليه تنفيذ عملية الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة، ولذلك لا بد لنا من التعرف على الواقعة المنشئة للضريبة والأشخاص المكلفين بها والتزاماتهم، وصولاً إلى نظام الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة.

ويمكن تقسيم هذا الفصل وفق المباحث الآتية:

- المبحث الأول- تحقق الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد.
- المبحث الثاني- جباية الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد.

المبحث الأول

تحقق الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد

أي ضريبة تُفرض بقانون، ويتضمن هذا القانون من أجل حسن تنفيذه التزامات على كل من المكلف والإدارة الضريبية، فالإدارة الضريبية هي المسؤولة عن تحويل القانون الضريبي إلى واقع ملموس بالتعاون مع المكلف، بناءً على حصول الحادثة المولدة للضريبة؛ أي بناءً على قيامه بتلك الحادثة، والضريبة على القيمة المضافة شأنها شأن أي ضريبة أخرى تتم بمرحلتين، إحداهما تشريعية تتمثل بفرضها، والثانية تنفيذية تتمثل بالتحقق والجباية بالتعاون بين المكلف والإدارة الضريبية، وفي هذه المرحلة تتم هذه الإجراءات والمتطلبات اللازمة لتنفيذ آلية الخصم والرد فيها.

ففرض الضريبة على القيمة المضافة يمثل المرحلة التشريعية لهذه الضريبة، وبموجبها يُحدد المشرع المكلفين بها، ونطاق شمول هذه الضريبة من سلع وخدمات، والأسس الفنية التي تبنى عليها هذه الضريبة، وفرض الضريبة يأتي في مرحلة سابقة على مرحلة التحقق والجباية.

وإن عملية تحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة، ويُقصد بتحقيق الضريبة: تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف، ثم حساب مبلغ الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتوجب على المكلف دفعه للإدارة الضريبية، نتيجة لفرض الضريبة على المطرح الذي يحدده قانون فرضها.⁽¹⁾

(1) د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، النفقات والإيرادات، مرجع سابق، ص 276.

ويمكن تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

- المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: أسس تقدير مطرح الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثالث: حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

إن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وتوضيح مفهومها أمر غاية في الأهمية؛ لأنها تعد بداية للمرحلة التنفيذية من أجل تحصيل الضريبة، ومما لا شك فيه أن الواقعة المنشئة للضريبة ليست الواقعة ذاتها في كل الضرائب، بل تختلف تلك الواقعة من ضريبة لأخرى حسب نوع وظروف فرض كل ضريبة.

أولاً: مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة:

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة (الحدث المنشئ أو المولد لفرض الضريبة Charge able Event) في كل حدثٍ أو تصرفٍ يؤدي إلى تحقيق الشروط القانونية لنشوء دين الضريبة بحق المكلف تجاه الخزينة العامة.⁽¹⁾ وقد عرفها أحد فقهاء المالية بأنها: الواقعة التي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة، وبكلمة أخرى تتحقق معها مشروعية أو صحة التكليف،⁽²⁾ لذلك يمكن تعريف الواقعة المنشئة للضريبة أنها: واقعة قانونية أو مادية ينشأ عنها ميلاد الالتزام الضريبي في ذمة المكلف.

(1) د. عز الدين إبراهيم، حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص14-15.

(2) د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2017، ص247-

أما استحقاق الضريبة (Tax Liability) فيعني: التاريخ الذي يحق فيه للخرزينة العامة المطالبة بقيمة الضريبة من المكلف بها.⁽¹⁾ إن الواقعة المنشئة للضريبة في نطاق الضرائب غير المباشرة غالباً ما تقترب زمنياً من عملية استحقاق الضريبة والتي تُعطي الخزينة العامة الحق في مطالبة المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها.

وتسليم السلعة أو تأدية الخدمة هي الواقعة المنشئة لتحقيق الضريبة وجبايتها مما يولد التزاماً على المكلف للقيام بعملية تحقق الضريبة وجبايتها في لحظة زمنية تقترب جداً من تلك الحادثة، لذلك يُمكن تصور انفصال هاتين الواقعتين عن بعضهما زمنياً، وأداء الخدمة كواقعة منشئة للضريبة إن لم يُرافقه قبض الثمن فإنه يتأخر استحقاق الضريبة عن هذه الخدمة حتى يتم قبض الثمن.

ثانياً: أنواع الوقائع المنشئة للضريبة على القيمة المضافة:

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة تبعاً لاختلاف نوع السلع والخدمات، وفيما إذا كانت محلية أو مستوردة، ويمكن في هذا المجال التفرقة بين حالتين رئيسيتين:

(1) محمد نذير سنان، هل البيئة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت متوافرة في سورية لفرض الضريبة على القيمة المضافة، مقالة من على شبكة الانترنت:

1- السلع والخدمات المحلية:

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة بتسليم السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلف. والتسليم هو انتقال ملكية السلعة أو تأدية الخدمة من شخص، غالباً ما يكون البائع، إلى شخص آخر، قد يكون المشتري، ويتحقق ذلك بإصدار الفاتورة أو بتسليم السلعة أو بتأدية الخدمة أو أداء ثمن السلعة سواء أُدفع الثمن نقداً أم تقسيطاً أم كان بالدين أو مقابل الخدمة كلها أو بعضها، أو دفعة على الحساب، أو تصفية لحساب، أو بالأجل، كما تتحقق في حال استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بمعرفة المكلف في أغراضه الخاصة أو الشخصية أو التصرف بها بأي نوع من التصرفات القانونية بمقابل أو من دون مقابل، أي تتوجب الضريبة عند تمرير الفاتورة للمشتري أو تسليم للسلعة أو تأدية الخدمة له أو دفعه ثمن السلعة أو مقابل الخدمة أيهما أقرب، وعلى هذا يجب الشروع في تنفيذ العملية حتى تصبح الضريبة مستحقة، وعليه فإن قبض التاجر عربوناً عن العملية لا يوجب أداء الضريبة، بينما البيع بالدين أو بالتقسيط يوجب أداء الضريبة، وذلك لصدور الفاتورة من قبل البائع.⁽¹⁾

(1) د. خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 85 وما بعد.
- عبد المجيد حمو، "الضريبة على القيمة المضافة عروض وتجارب (السياسات والآليات التنظيمية)"، ندوة أعدتها جمعية المحاسبين القانونيين في سورية في الفترة ما بين 8-9 تشرين الثاني 2008، ص 34.

- يحيى الصافي، عبد الله البوكري، أحمد البوعزاوي، الضريبة على القيمة المضافة في المغرب، دون ذكر عام، ص 70.

وتُلاحظ الباحثة أن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة بهذا التوسع فيه إضرار بمصلحة البائع؛ لأنه يدفع ضريبة عن أموال لم يقبض ثمنها بعد، وهذا يحرمه جزءاً من رأس ماله لفترة قد تطول ريثما يتم استرداد الضريبة، ولذلك يجب فرض الضريبة فقط على الجزء المقبوض من الثمن، وهذا يُقلل من التهرب الضريبي عندما يحصل البائع على ثمن أكثر مما هو محرر في الفاتورة، ولذلك قد تشترط الدول القيام بهذه الواقعة، ومن ثمَّ استحقاق الضريبة إضافة إلى إصدار الفاتورة، وتسليم السلعة داخل حدود إقليمها واستحقاق الضريبة على الجزء المدفوع فقط.

ولذلك من الأفضل أن تعتمد الدول هذا المبدأ في هذا المجال؛ لأنه يقلل من التهرب الضريبي الذي يمكن أن يحدث عندما يتقاضى دافع الضريبة ثمن السلعة الحقيقي ويكون أكبر من ثمنها المقيد في الفاتورة، كما يُقلل من عملية الازدواج الضريبي الدولي عندما يختلف مكان التسليم عن مكان إصدار الفاتورة، أو إتمام عملية البيع، أو تأدية الخدمة بين الدول، أو عندما يدفع ذلك الشخص ضريبة على ثمن بيع السلعة، أو تأدية الخدمة دون أن يقبضه فعلياً ودون أن تسمح الإدارات الضريبية باستردادها عند استحالة قبض هذا الثمن، أو عندما يضطر البائع إلى إعطاء خصم للمشتري على الفاتورة في حالات الترويج للسلعة أو الكساد الاقتصادي، وحتى في حال السماح باسترداد الضريبة عن الجزء غير المقبوض أو المخصص لتفادي الازدواج الضريبي، فإن ذلك يقلل السيولة النقدية بأيدي المكلفين من جهة، ويتمثل هذا العبء تكلفة في إجراءات الدفع غير المستحق وعملية الاسترداد، وهو في غنى عن ذلك أصلاً،

وهذا ما يزيد من التكلفة الإدارية للضريبة من جانب الإدارة الضريبية، وتكلفة السلع والخدمات من جانب دافع الضريبة.⁽¹⁾

ولذلك يُفضل أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة إضافة إلى إصدار الفاتورة دفع ثمن السلعة أو بدل الخدمة، واستحقاقها على الجزء المدفوع من الثمن. ويعد بحكم البيع قيام المكلّف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض شخصية أو خاصة، أو التصرف بها بأي من التصرفات القانونية بمقابل أو من دون مقابل.

2- السلع المستوردة:

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، وتُسْتَحَق عليها في مرحلة الإفراج الجمركي عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وتُسْتَحَق بعدها مباشرة وفقاً للإجراءات المقررة بشأنها، وهذا يعني أن الواقعة المنشئة لتلك الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة هي ذاتها واقعة استحقاق الضريبة الجمركية، أي أنه في هذه الحالة الحادثة المولدة لدين الضريبة لا تفترق زمنياً عن زمن استحقاق الضريبة.⁽²⁾

وبحسبان أن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة هي وضع هذه السلع بالاستهلاك المحلي الذي يبدأ عند تجاوز هذه السلع الحدود لها وليس عند استهلاكها النهائي، فإن الدول جميعها اتفقت على

(1) د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، مرجع سابق، ص422.

(2) د. يونس البطريق، النظام الضريبي المصري، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص385.

أن تُستحق الضريبتين في وقت واحد وبالتتابع فُتستحق على السلعة الضريبة الجمركية ومن ثم يتم حساب الضريبة على القيمة المضافة بعد أن فرضت قيمة الضريبة الأولى في حساب الضريبة الثانية. وهذا يعني أن السلع المستوردة تتحمل الضريبة مرتين، مرة عند الإفراج الجمركي عنها ومرة أخرى عند بيعها في السوق المحلي، كما أن نظم التعامل هي نظم الضريبة الجمركية ذاتها فعادة لا تضع الدول لها نظاماً خاصة بالتحقق والجباية في هذه الحالة، ولا تختلف إلا لجهة معدل الضريبة فقط،⁽¹⁾ وهنالك إجماع بين الدول على هذه القاعدة.

وهنا لا بد من التنويه إلى أن واقعة استحقاق الضريبة على القيمة المضافة، عندما يكون محلها المستوردات، يجب أن تكون في تاريخ بيعها الأول في السوق المحلية بعد تاريخ الإفراج الجمركي عنها وليس في تاريخ الإفراج الجمركي. وحتى تستحق وصف الضريبة على القيمة المضافة لا بد من توفر شرطين:

أ- أن يتم بيع أو تسليم السلعة.

ب- أن تنتج قيمة مضافة عن هذا البيع أو التسليم.⁽²⁾

ويُلاحظ أن كلا من الشرطين يتحقق عند البيع الأول للسلعة في السوق المحلية، وليس عند الإفراج الجمركي، إضافة إلى أن فرضها في مرحلة الإفراج

(1) د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، العدد 16، يونيو، 2001، ص18.

(2) Acuide to (vat) in Eu 1998-1999, price water house coopers, London, UK 1999. P240.

الجمركي يُقلل السيولة بيد المستورد، لذلك تؤكد الباحثة ما أكده الكثير من الباحثين أنه لا بد من أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة للتجار بها هي واقعة البيع الأول لها في السوق المحلي وليس مرحلة الإفراج الجمركي عنها.

وتعتقد الباحثة أن الضريبة تُصبح في هذه الحالة أقرب لمفهوم الضريبة الجمركية من حيث المضمون، وتُعد في هذا الوضع بمثابة ضريبة جمركية مستترة إن قبضت عند الإفراج الجمركي، وليست ضريبة على القيمة المضافة، ففي تلك اللحظة لا توجد عملية بيع للسلعة المستوردة التي تبرر فرضها ولو كان هنالك قيمة مضافة للسلعة في ذلك الوقت، والتي تتمثل في الفرق بين قيمة السلعة المستوردة قبل مرحلة الإفراج الجمركي وقيمتها بعد فرض الضريبة الجمركية عليها والناجم من هذه الضريبة الجمركية المترتبة عليها والمضافة إلى قيمها قبل ذلك، إلا أن الدول تفرضها في تلك اللحظة⁽¹⁾. وهذا يؤدي إلى تقليل السيولة النقدية بين المكلفين، مما يؤثر سلباً في العملية الإنتاجية والتسويقية في الأسواق المحلية ويرفع من تكلفتها، وقد يُنشئ ازدواجاً ضريبياً عليها بفرض ضريبتين من النوع نفسه على السلعة المستوردة، مرة عند الإفراج الجمركي

(1) وقد أشارت المادة 5/ من القانون 67/ لعام 2016م في مصر على ذلك: "تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة أيّاً كان الغرض من استيرادها في مرحلة الافراج الجمركي عنها من الجمارك، بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كل مراحل تداولها داخل البلاد بعد الافراج عنها". وكذلك هو الحال في لبنان حيث نصت المادة 22/ من القانون 379/ لعام 2001م أنه "فيما يتعلق بالسلع المستوردة، تستحق الضريبة عند توجب الرسم الجمركي وفقاً للتشريعات الجمركية المعمول بها".

عنها ومرة أخرى عند بيعها في السوق المحلية، وذلك عندما لا تُخصم تلك الضريبة من الضريبة المستحقة على السلعة ذاتها عند بيعها في السوق المحلية، أما السلع المستوردة للاستهلاك المباشر فتُستحق الضريبة عليها عند الإفراج الجمركي. وهذا يؤكد أن الضريبة على القيمة المضافة تم ابتداعها لتكون ضريبة تعويضية لتعويض نقص الإيرادات الناتج عن تخفيض معدلات الضرائب الجمركية، ومن ثمَّ يجب ألا تُفرض إضافة إليها تلافياً لحصول ازدواج ضريبي كيلا تخضع السلع المستوردة لضريبتين بآن واحد.

المطلب الثاني

أسس تقدير مطرح الضريبة على القيمة المضافة

إن مطرح الضريبة هو الموضوع الذي تُفرض عليه الضريبة أو المادة التي تُفرض عليها، ومطرح الضريبة يختلف عن مصدرها، فمطرح الضريبة هو الذي تصيبه الضريبة فعلاً أو تُسدّد منه، أما مصدر الضريبة فهو الثروة أو المال. فالمطرح والمصدر قد يتطابقان وقد يختلفان، فالضريبة على الرواتب والأجور مطرحها هو الأجر ومصدرها العمل.⁽¹⁾

لكن السؤال هو: كيف يتم تقدير مطرح الضريبة؟

من المعروف أنه تختلف طرق تقدير مطرح الضريبة من ضريبةٍ لأخرى، وذلك حسب طبيعة كل ضريبة سواءً من حيث نوعها أو المكلفين بها.

أما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، فالأصل فيها أن يتم تقدير مطرحها على أساس فعلي، بمعنى آخر على أساس القيمة الفعلية للسلعة أو الخدمة، ولكن في بعض الحالات يتم تقدير مطرح الضريبة على أساس تقديري غير فعلي وذلك في عدد من الحالات التي يحددها القانون.⁽²⁾

ولذلك يمكن تقسيم هذا المطلب وفق ما يلي:

(1) د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، 2017، مرجع سابق، ص248.

(2) د. عبد المنعم عبد الغني، نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانيات تطبيقها في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 1994، ص56.

الفرع الأول

تقدير مطرح الضريبة على أساس فعلي

وهنا تُقدَّر قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس قيمة البذل المقابل لعملية تسليم السلع أو تقديم الخدمات، ويشمل هذا البذل كل ما حصل عليه الشخص الخاضع للضريبة أو الذي سيحصل عليه لقاء السلع التي يسلمها أو الخدمات التي يقدمها.⁽¹⁾

ونميّز في هذه الحالة بين السلع محلية الصنع والسلع المستوردة.

أولاً: السلعة أو الخدمة محلية الصنع:

يكون مطرح الضريبة فيها هو المبلغ المدفوع فعلاً مقابل تسليم السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة، والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع المسجل إلى مشترٍ مستقلٍّ عنه، وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

وتتحدد هذه القيمة بالنسبة للسلع التي يبيعها المنتج الصناعي المسجل بجميع عناصر التكلفة من مواد وأجور ومصروفات مباشرة وغير مباشرة إلى جانب هامش الربح، أما السلع التي يبيعها تاجر الجملة أو تاجر التجزئة فتتحدد قيمتها بسعر شرائها من المنتج المسجل أو من التجار الآخرين من دون الضريبة، وجميع المصروفات التي قد يتحملها التاجر كمصروفات النقل

(1) عبد الوهاب الناصري الدرعي، محاضرة بعنوان: "تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة ضمن فعاليات مؤتمر (رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: التجارب والتحديات)، دمشق 3-4 أيلول، 2007.

والتخزين والتعبئة والدعاية والتسويق إلى جانب هامش الربح، ولا بد أن يُراعى عندئذٍ ما يلي:

1. الخصم التجاري: وهو التخفيض الذي يسمح به البائع للمشتري على سعر السلعة بغرض الترويج، والدعاية، وتشجيع العملاء على الإقبال على شراء البضاعة، وهذا الخصم عادة يستنزل من قيمة الفاتورة، ومن ثم تستبعد قيمة هذا الخصم التجاري وذلك بتسجيل قيمتها في دفاتر البائع الصافية الواردة بالفاتورة.

2. تكون القيمة الخاضعة للضريبة في حالة البيع بالمقايضة هي القيمة السائدة في سوق السلعة المحلية.

3. عدم إدخال مقابل الإصلاح، أو الصيانة، أو النقل ضمن مطرح الضريبة.

4. بالنسبة للمخلفات الصناعية، وهي المواد أو النفايات المتبقية أو الناتجة من عملية التصنيع، فهنا إن كان يسهل فرزها فإنها تخضع للضريبة وفقاً للفتة المقررة على السلعة الناتج منها المخلف الصناعي، أما إن كان يصعب فرزها فإنها تخضع للضريبة المقررة على الصنف الذي يغلب عليها. أما إن كان فرزها صعب جداً فتخضع للضريبة في هذه الحالة وفق المعدل المعياري لها، وهذا كله إن كانت الدولة تأخذ بمبدأ تعدد المعدلات، وإلا فلا ضرورة لهذا التمييز.

5. بالنسبة للمنتج المعيب: فإنه يخضع للضريبة وفقاً لقيمة البيع الفعلي، ولفئة الضريبة المقررة على المنتج النهائي نفسه.

كما أن مطرح ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للخدمات يتحدد بالقيمة الواردة بالفاتورة الشاملة مقابل الخدمة دون أي رسوم أو ضرائب أخرى.⁽¹⁾

ثانياً: السلع المستوردة:

تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي عنها بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة⁽²⁾. وتتمثل القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بثمن شراء البضاعة والنفقات جميعها المرتبطة بالشراء من مصاريف نقل وضمن وعمولات ونفقات تخلص البضائع من الجمارك وغيرها، أي قيمة السلعة سيف (CIF)، ويقصد بقيمة السلعة سيف (CIF): أن الذي يقوم بشحن البضاعة هو الذي سيتحمل كلاً من تكلفة البضاعة وتأمينها ومصاريف الشحن حتى تكون جاهزة للتسليم في ميناء المستورد.⁽³⁾

ويمكننا هنا إيراد ملاحظة عامة على هذا التقدير بأنه يحمل بطبيعته ازدواجاً ضريبياً خفياً، يتمثل في توسيع قيمة مطرحها الضريبي بإضافة قيمة الضريبة الجمركية المفروضة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم والمصروفات إلى هذا مطرح، هذا في حال القبول بإمكانية فرض الضريبة على القيمة

⁽¹⁾ EMRAN, Shahe & e.STIGLIT2, Joseph: on selective indirect tax reforming developing countries", journal of public Economics, vol, 89, 2005, pp, 599-623.

⁽²⁾ د. محمد خالد المهاني، د. خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003، ص 571-572.

⁽³⁾ <https://www.Alriyadh.com/29/4/2016/ARTICL60532.html>. 10:00 AM.

المضافة بتاريخ الإفراج الجمركي، فتحديد قيمة السلعة في هذه الحالة بهذا الشكل دليل جديد على أن الفكر الضريبي الذي ابتكر ضريبة القيمة المضافة ابتكرها لتكون الضريبة البديلة عن الضرائب الجمركية، لذلك نقترح بالنسبة للدول التي لم تلغِ الضرائب الجمركية على مستورداتها ألا تُدخل الضريبة الجمركية ضمن مطرح الضريبة على القيمة المضافة.

وتلاحظ الباحثة أن الضرائب الجمركية قد أدت وظيفتها الحامية في الدول المتقدمة ولم تعد بحاجة إليها لأداء هذا الدور، ولذلك حلت محلها الضريبة على القيمة المضافة لتقوم بدورها التمويلي فقط، أما في الدول النامية فما زالت صناعاتها أو جزءاً من صناعاتها بحاجة إلى الحماية والدعم، كما أنها ما زالت بحاجة إلى الضرائب الجمركية لتؤدي هذا الدور، ما يبرر استمرار فرضها على الرغم من فرض الضريبة على القيمة المضافة.

الفرع الثاني

تقدير وعاء الضريبة على أساس تقديري

تلجأ الدول عادةً إلى تحديد قيمة مطرح الضريبي للضريبة على القيمة المضافة على أساس تقديري غير فعلي عندما يتعذر تحديده وفق الأساس الفعلي، كما تلجأ الدول غالباً إلى هذا النوع من التقدير نتيجةً لاكتشاف الإدارات الضريبية أن الأساس الفعلي المحدد من المكلف غير صحيح، ويمكن إدراك أن معظم الحالات التي تلجأ فيها الإدارات الضريبية إلى هذا الأساس، أي إلى تقدير الضريبة على أساس تقديري فيما يلي:⁽¹⁾

(1) د. قاسم نايف علوان ود. نجية الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ليبيا، 2008، ص275-277.

أولاً- عدم تمكن موظف الإدارة الضريبية من الفحص نتيجة إخفاء الدفاتر والسجلات أو أجزاء منها.

ثانياً- إمساك دفاتر وسجلات لا تعبر عن حقيقة النشاط الفعلي للمكلف، أو عدم إمساك فعلي لهذه الدفاتر أصلاً.

ثالثاً- عدم تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المنصوص عليها في القانون.

رابعاً- تقديم إقرار لا يمثل حقيقة النشاط الفعلي للمكلف مناقض للحقيقة، كأن يقدم المكلف بياناً بمبيعاته متضمناً رقم أعمال أقل بكثير من رقم أعماله الحقيقية.

وعادة يُستَرشد في هذه الحالة في تقدير قيمة المطرح الضريبي بالمعلومات الآتية:⁽¹⁾

- 1- حجم العمالة، ونوعيتها، وأجورها، وعدد ساعات العمل في المنشأة.
- 2- حجم المنشأة، والآلات الإنتاجية الموجودة فيها، وطاقاتها الإنتاجية.
- 3- المصروفات التي تتحملها المنشأة دورياً، كعمولات البيع والتوزيع إذا كانت تمثل نسبة من رقم المبيعات، واستهلاك الكهرباء، والماء، والوقود، والصيانة، وغيرها من النفقات.

(1) د. عز الدين إبراهيم، حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، مرجع سابق، ص18.

- د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، مرجع سابق، ص32.

4- حجم مشتريات المنشأة (الأساسية أو المساعدة) من واقع الإقرار المقدم، أو معاينة المخازن أو المستخلصة من مظاهر أخرى، كالصودا الكاوية في صناعة الصابون، والغليسرين في صناعة معجون الأسنان وبنترات الفضة في صناعة المرايا، والمحركات في صناعة الآلات الكهربائية وغيرها من المشتريات.

5- أرصدة مخازن الإنتاج التام والمتصرف بها.

6- واقع دفاتر التجار الآخرين، وتصلح هذه الطريقة بالنسبة إلى تجار السلع المعمرة،⁽¹⁾ إذ يمكن الرجوع إلى وكلاء الشركات المنتجة والحصول منهم على بيان بمسحوبات المتعهدين، أو الموزعين، واتخاذها أساساً لتحديد رقم أعمالهم.

7- حركة الخزينة وكشوف البنوك، وغيرها من المظاهر التي تدل على حجم عمل المنشأة مثل مخلفات الإنتاج وعدد الفروع ومواقعها، وعدد سيارات التوزيع ومعاملات المنشأة مع الجهات الخارجية، مثل الجمارك ومصلحة الضرائب.

ويلاحظ أنه للمكلف في جميع حالات تقدير مطرح الضريبة للسلعة أو الخدمة حق التظلم من هذا التقدير وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في قانون فرضها، عند الاختلاف بين تقديراته وتقديرات الإدارة الضريبية.

⁽¹⁾ يقصد بالسلع المعمرة: هي السلعة التي لا تبلى بسرعة أو تنتهي فائدتها بوقت قصير، أي هي السلع التي يمكن الاستفادة منها على مدى وقت طويل بدلاً من استهلاكها بالكامل في وقت واحد أو في وقت قصير، وتشمل أمثلة السلع المعمرة الأجهزة المنزلية كالتلفاز والثلاجة والأثاث.

المطلب الثالث

حدّ التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة

إن حدّ التسجيل هو مناط التكليف، والتكليف لغةً: هو أمرٌ يصدر ممن يملكه لمن يطبقه، يُلزمه بالقيام بعملٍ أو بالامتناع عن عملٍ ما كان ليقوم به أو ليمتنع عنه، لولا صدور هذا الأمر، ويستدعي تنفيذه بذل جهدٍ من المكلف يشق عليه.⁽¹⁾

أما اصطلاحاً فحدّ التسجيل هو: المبلغ الذي إذا تجاوزه رقم أعمال الشخص خلال فترةٍ معينة تسمى فترة المحاسبة الضريبية، يصبح عنده التسجيل إلزامياً في إدارة الضريبة على القيمة المضافة المختصة.⁽²⁾

الفرع الأول

مفهوم حدّ التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة

(The Threshold)

ليست كل عملية تسليم، أو استيراد، أو تأدية خدمة يقوم بها الأفراد والمؤسسات في المجتمع الضريبي تولّد التزاماً بدفع الضريبة على القيمة المضافة، بل لا بد من أن يتجاوز رقم الأعمال السنوي لهؤلاء الأفراد

(1) عمر أرشيد، حسين المومني، قانون ضريبة المبيعات، دار المكتبة الوطنية، ط1، عمان، 2006، ص50.

(2) د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، 2004، ص26-27.

والمؤسسات، أي قيمة مبيعاتهم من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، حداً معيناً ليصبحوا مكلفين بها في الدول التي أخذت بهذا المبدأ، ومن ثم يُصبح لهم بطاقة ضريبية لدى الإدارة الضريبية، أي مسجلين لديها، لذلك سمي هذا الحد حدّ التسجيل، ويعدّ تحديد هذا الحد من أعقد المشكلات التي تعترض تصميم نظام الضريبة على القيمة المضافة.⁽¹⁾ فحد التسجيل يشبه الحد الأدنى المعفى من ضريبة الدخل من حيث كونه يعفي جزءاً من مطرح الضريبة منها، إلا أن أسباب هذا الإعفاء مختلفة، وفي الضرائب على الدخل يكون ذلك مظهراً من مظاهر تحقيق العدالة الضريبية بإعفاء جزء من الدخل الذي يغطي تكاليف المعيشة الأساسية للمكلف، بينما سبب إعفاء جزء من رقم الأعمال من ضريبة القيمة المضافة سببه إداري أكثر من أن له علاقة بتحقيق العدالة الضريبية، وذلك يتعلق بارتفاع تكاليف تحصيل الضريبة عن ذلك الحد المعفى، لأن اتساع قاعدة المكلفين لتشمل الموزعين وتجار الجملة فيه إرهاق للإدارة الضريبية مادياً بارتفاع تكلفة التحصيل، وعملياً لكثرة مهام موظفيها، فيتم رفع حد التسجيل بالقدر الذي يحقق التوازن بين الحصيلة الضريبية وتكاليف تحصيل الضريبة.

(1) نشرة الوعي الضريبي (الأردن)، العدد السادس عشر، لسنة 2006، ص5.

- القاضي أنطوان الناشف، النظام القانوني للضريبة على القيمة المضافة، الغزال للنشر، بيروت، الطبعة الأولى، 2002، ص35.

الفرع الثاني

عوامل تحديد مقدار حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة

على الرغم من أن العوامل التي تتدخل في تحديد هذا الحد متناقضة ولا يمكن فصل تأثير أحدها بمعزلٍ عن بقية العوامل إلا أنه يمكن تعداد أهمها:⁽¹⁾

أولاً: صعوبة إخضاع المنتجين والباعة ومؤدي الخدمات جميعهم للضريبة:

وذلك لارتباط هذا الأمر بإنتاجية الضريبة ذاتها عبر الموازنة بين تكلفة تحصيلها وعائداتها على الإدارة الضريبية، فالإدارة الضريبية عادة تضحي بالضريبة وبمفهوم العدالة الضريبية عندما تتطلب عملية تحصيلها وتوريدها تكاليف إدارية تشكل جزءاً كبيراً يساوي عائداتها أو يفوقها، ويكون ذلك عندما يتسع نطاق الأشخاص المكلفين بها ليمتد إلى صغار المنتجين والتجار الموزعين، وبخاصة عندما يشمل فرضها مرحلة تجارة التجزئة، ولهذا يُشترط

(1) لمزيد من التفاصيل حول عوامل تحديد حد التسجيل انظر:

- ليام إبريل، مايكل كين جان، بول بودان وفكتوريا سامرز، إغراء الضريبة على القيمة المضافة، مجلة التمويل والتنمية، يونيو، 2002، المجلد 39، العدد 2، ص46.

- إيهاب شمة، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير، جامعة بيروت، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2012، ص35-36.

- B. J. M Terra (Julia kajas): Aguide to the Europar that Directives, I BFO, The Netherland, 2011, p, 241.

- Keen, M & J. M. NTZ: "The optimal threshold for value – added tax, journal for public economic", vol 88, March, 2004, pp. 559– 276.

تجاوز رقم أعمال هؤلاء حداً معيناً لكي يصبحوا ملزمين بتحصيل الضريبة وتوريدها وذلك للتقليل من تكلفة تحصيلها تبعاً لمقدارها.

ثانياً: درجة تقدم الإدارة الضريبية ومستوى الوعي الضريبي للمكلفين:

فكلما كانت الإدارة الضريبية أكثر تقدماً انخفض حد التسجيل، وذلك بسبب قدرة هذه الإدارة على السيطرة على القاعدة الواسعة للمكلفين، وكلما زاد الوعي الضريبي للمكلفين ارتفع حد التسجيل؛ لأن الدولة ستحصل على إيراداتها المطلوبة من عدد معين من المكلفين، فيمكنها عند ذلك رفع حد التسجيل لدعم المشروعات الصغيرة، دعماً لتلك المشاريع لتساهم في التقليل من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية كمشكلة البطالة، ولذلك يؤخذ عادةً بحدٍ للتسجيل يُسمَح بموجبه لبعض صغار المنتجين والباعة ومؤيدي الخدمات بالإعفاء من الخضوع للضريبة. فالدراسات والتجارب أكدت أنه كلما قلَّ هذا الحد ازدادت التكلفة الإدارية للتحصيل، ولذلك تبدأ الدول عادةً بحد تسجيلٍ مرتفع ثم يجري تخفيضه مع زيادة كفاءة الإدارة الضريبية لديها، وذلك لأن مستوى أداء الإدارة يكون قد تحسَّن. حيث حددت المادة /3/ من القانون /379/ في لبنان أن حد التسجيل اللازم يجعل الشخص الطبيعي أو المعنوي خاضعاً للضريبة بخمسمائة مليون ليرة لبنانية دون أي تمييز بين مرحلة وأخرى، ثم في وقت لاحق بعد التعديل النهائي لهذا الحد أصبح حد التسجيل في لبنان بين /150/ و/225/ مليون ليرة، حيث نصت المادة /3/ من القانون /379/ لعام 2001م وفق التعديل الأخير: "يخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم من خلال ممارسته نشاطاً اقتصادياً بصورة مستقلة، بعمليات تسليم أموال أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة أو معفاة من الضريبة مع حق الخصم وفقاً لأحكام هذا

القانون، شرط أن يتجاوز مجموع رقم أعماله العائد لأربعة فصول متتالية سابقة وفقاً لما يلي: /225/ مليون ليرة لبنانية بتاريخ 2004/1/1 أو بعده، و/150/ مليون ليرة لبنانية بتاريخ 2005/1/1م أو بعده.⁽¹⁾

وتلاحظ الباحثة أن حد التسجيل بدأ مرتفعاً في لبنان عند بداية فرض الضريبة ثم تم تخفيضه تدريجياً بتعديلات لاحقة بما يتناسب مع تحسن البيئة الضريبية من الإدارة الضريبية، وتدرج المكلفين على تطبيقها واعتيادهم عليها.

ثالثاً: عوامل اقتصادية ومالية:

كلما زادت أهمية إيرادات الضرائب غير المباشرة في تمويل الإنفاق العام للدولة انخفض حد التسجيل، وذلك للحصول على أكبر قدر ممكن من الإيرادات، وفي دراسة لخبراء صندوق النقد الدولي شملت (183) دولة (99) منها تطبق الضريبة على القيمة المضافة، و(84) منها لا تطبقها، وجاءت نتائج المقارنة أن الإيرادات الضريبية في الدول المطبقة لهذه الضريبة تكون أعلى من مثيلاتها في الدول غير المطبقة لها، كما أن الدول التي طبقت هذه الضريبة تعد أكثر تطوراً بالقياس استناداً إلى حصة الفرد من الناتج الإجمالي.

ففي أوقات الرواج يجب أن ينخفض حد التسجيل بحسبان أن المكلف في تلك البيئة قادر على تحمل عبء الضريبة، أما في أوقات الكساد فيجب أن يرتفع لإعفاء المكلفين عبء الضريبة في ذلك الوقت مما يخفف بدوره من حالة الكساد.

(1) انظر المادة /3/ من القانون /379/ لعام 2001 في لبنان، المتضمن ضريبة القيمة المضافة.

ولقد أثبتت تجارب الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة أن هذه الضريبة تزيد من الطاقة الضريبية وتوفر حيلة ضريبية وفيرة للخرينة العامة لاتساع مطرحها وشموليتها؛ لأنها تُفرض، من حيث المبدأ، على كل شيء أو أي شيء، قبل أن تستثني وتُخفض وتُعفي، وتُصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

مقارنة بين البلدان المطبقة للضريبة على القيمة المضافة وغير المطبقة لها (أحد أهم الضرائب غير المباشرة)

البيان	البلدان المطبقة للـ T.V.A	البلدان غير المطبقة للـ T.V.A
نسبة الإيرادات الضريبية إلى إيرادات للحكومة العامة	25.6	18.4
متوسط تعداد السكان (مليون نسمة)	38	27
حصة الفرد من الناتج بالدولار الأميركي	7670	3430

المصدر: حسابات خبراء صندوق النقد الدولي⁽¹⁾

وهكذا تلاحظ الباحثة من الجدول السابق أن إيرادات الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة أعلى من الدول غير المطبقة لها، ومن ثمَّ يفضل الأخذ بهذه الضريبة وتوسيع نطاقها عالمياً، لكن مع الأخذ في الحسبان ظروف كل دولة ووضعها، ويتعلق ذلك زيادة أو نقصاناً بنطاق تطبيقها ومعدلاتها،

⁽¹⁾ موقع صندوق النقد الدولي <http://www.imf.org>. 10/1/2017. 3:00 A.M

وستزداد حصيلة هذه الضريبة تبعاً مع الارتقاء بكفاءة تطبيقها من كفاءة الإدارة الضريبية ووعي المكلفين...

رابعاً: طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي للدولة:

فالأنظمة الاشتراكية التي تسعى إلى تحقيق المساواة بين طبقات المجتمع جميعهم عن طريق تدخل الدولة التي تعمل على رفع حد التسجيل لكي يطال فقط الطبقات ذات الدخل المرتفع، وتحابي بذلك الطبقات ذات الدخل المنخفض. أما الأنظمة الرأسمالية فتعتمد إلى اشتراط حد تسجيلٍ منخفض، وذلك تطبيقاً لمبدأ مساواة الجميع أمام الضريبة، وقلة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية للمواطنين، ذلك لأن الأنظمة الرأسمالية هدفها مالي بحت أكثر من هدفها الاقتصادي والاجتماعي دون النظر إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع، على عكس الأنظمة الاشتراكية التي من أهم أهدافها العدالة الاجتماعية والمساواة بين أفراد المجتمع فيما يفرض عليهم.

خامساً: الهدف من الضريبة:

إذا كان الهدف من الضريبة هو تشجيع الادخار، ومن ثَمَّ تشجيع الاستثمار، فيجب حينها أن يكون حد التسجيل مرتفعاً حتى تتاح فرصة جذب المستثمرين لأقصى ما يمكن، أما إذا كان الهدف هو الحد من الاستهلاك فيجب أن يكون حد التسجيل منخفضاً بحيث تكون قاعدة فرض الضريبة على القيمة المضافة أوسع ما يمكن.

سادساً: مستوى دخول الأفراد:

فكلما انخفض مستوى دخول الأفراد يجب أن يرتفع حد التسجيل لكيلا تطل الضريبة أكبر عدد ممكن من الأشخاص أصحاب الدخل المحدود، وبالعكس فكلما ارتفع مستوى دخول الأفراد يجب أن ينخفض حد التسجيل، فالضريبة على القيمة المضافة يستلزم فرضها ارتفاع مستوى وسطي للدخل وليس الانخفاض.

سابعاً: هيكل توزيع المصادر بين القطاعات الاقتصادية، وأهمية المنتجات بالنسبة للدولة والمواطنين:

حيث يجب أن يراعى حد التسجيل في كل قطاع، وضمن القطاع ذاته يجب أن يحدد حسب كل سلعة، فإذا كانت الدولة من الدول الصناعية فيجب تحديد حد التسجيل بحيث يشمل قطاع الصناعة بكامله من أجل الحصول على أكبر قدر من الإيرادات، وكذلك الحال إذا كانت من الدول الزراعية. أما على نطاق السلع فيجب ألا يشمل حد التسجيل القطاعات التي تنتج سلعاً ذات أهمية سواء بالنسبة للمواطنين أم بالنسبة للدولة، وذلك من أجل عدم رفع معدلها،⁽¹⁾ فعلى سبيل المثال: المعامل التي تُنتج سلعاً أساسية وضرورية لحاجات المجتمع ولا يمكن الاستغناء عنها، كمعامل إنتاج السكر والأرز، فيجب ألا يشمل حد التسجيل هذه المعامل من أجل دعمها وعدم رفع معدلها لما لها من أهمية كبيرة في حياة الأفراد ولتبقى في متناول الجميع.

⁽¹⁾J Keen. M & J.M. NTZ: "The optimal threshold for value-added tax", Journal for Public Economic", op, cit, p. 559- 276.

ثامناً: مكافحة التهرب الضريبي:

يجب عند اشتراط حد التسجيل أن يؤخذ بالحسبان مكافحة التهرب الضريبي؛ لأن التهرب من شأنه أن يقلل من الحصيلة الضريبية، حيث يجب وضع حد تسجيل ينسجم ومتطلبات الدولة وحاجات أفرادها، كي لا يتخذ أولئك ذريعةً للتهرب من الضريبة في حال انخفاض حد التسجيل.

تاسعاً: النظام الضريبي المطبق وعدالته:

فإذا كانت الضرائب المباشرة هي الغالبة في تطبيقها بهدف تحقيق العدالة المطلوبة في توزيع الدخل القومي يمكن عندئذٍ تطبيق حد تسجيل منخفض بحيث تظل ضريبة القيمة المضافة معظم الفئات، وكذلك إذا كان نطاق الإعفاءات من الضريبة واسع، فيجب تطبيق حد منخفض لتعويض نقص الإيرادات الضريبية الناتج عن ذلك.

وإذا كانت الضريبة تطبق بمعدل واحد فيجب عندئذٍ تعويض نقص الإيرادات عن طريق تخفيض حد التسجيل، أما عند وجود المعدلات المتعددة فإن الضريبة تظل جميع الفئات دون الحاجة إلى خفض حد التسجيل.

إن مواقف الدول من حد التسجيل اختلفت كثيراً، فبعض الدول لم تعترف به مطلقاً، إذ لم تضع أي حدٍ للتسجيل فيها، وأخضعت المنتجين والموزعين جميعهم للضريبة كما في هنغاريا وأيسلندا، إلا أن أكثر الدول اعترفت بفكرة حد التسجيل كمصر والأردن، نظراً إلى استحالة ملاحقة كل الأشخاص عند كل واقعة شراء سلعة أو الاستفادة من خدمة خاضعة للضريبة، وقامت بوضع حدٍ يزيد أو ينقص في كلٍ منها وفق الاعتبارات السابق ذكرها، ففي الأردن وفق

التعديل الأخير وحسب القانون رقم /74/ لعام 2005م المادة /3/ منه: "أن يكون حد التسجيل للمنتج الصانع خمسون ألف دينار، وحد التسجيل لمورد الخدمة ثلاثون ألف دينار".⁽¹⁾ ونلاحظ بموجب هذه المادة أنه تم مؤخراً رفع حد التسجيل إلى نسبة أعلى من النسبة التي كان عليها، إضافة إلى طبيعة حجم المنشآت التي يعتمد عليها اقتصاد الدولة، وانحياز تلك الدول إلى تشجيع المشروعات الصغيرة، وبخاصة التي تعاني مشكلة البطالة ودعم المشروعات الصغيرة للمساعدة على معالجة مكافحة البطالة، فترفع من هذا الحد كي لا يشمل هذه المنشآت.

إن هذه العوامل أدت إلى ارتفاع هذا الحد وابتكرت فكرة تغييره زيادة أو نقصاناً كلما دعت الحاجة والظروف إلى ذلك، تبعاً لحالة الاقتصاد، ازدهاراً أو ركوداً، من فترة إلى أخرى. والباحثة تؤيد هذا الرأي ليكون حد التسجيل مرناً يتناسب مع ظروف كل دولة.

يوضح الجدول الآتي حد التسجيل والائيرادات في دول الاتحاد الأوروبي:⁽²⁾

(1) انظر القانون رقم /74/ المادة /3/ لعام (2005) لتعديل حد التسجيل في الأردن.

(2) موقع صندوق النقد الدولي 3:00 A.M 1/10/2017. <http://www.imf.org>

إيرادات الـ T.V.A		حد التسجيل بالدولارات الأمريكية		معدلات أخرى	المعدل المعياري	السنة التي استحدثت فيها الضريبة	اسم البلد
نسبة مئوية من GDP	نسبة مئوية من إيرادات الضريبة	خدمات	أساسي (1)				
6.9	18.3		60000	7	16.0	1968	ألمانيا
8.5	19.1		8300	32-12-10	20	1973	النمسا
6.9	15.1		6300	1.6.12	21.0	1971	بلجيكا
9.7	19.2		1600		25	1967	الدنمارك
				16	12	1986	اسبانيا
8.4	18.1		9900	17-12-6	22.0	1964	فنلندا
7.8	17.0		100000	2.1-5.5	20.6	1954	فرنسا
7.5	22.3	1900	5700	8-4	18.0	1987	اليونان
7.2	22.2	32000	64300	12.5-10-3.6	21.0	1972	ايرلندا
5.4	12.5	211380	587200	16-10-4	19	1973	إيطاليا
5.8	13.8		14800	12-6-3	15.0	1970	لوكسمبورغ
6.9	16.7			6	17.5	1969	هولندا
8.0	23.3		20600	12-5	17.0	1986	البرتغال
6.8	18.7		82800		17.5	1973	المملكة المتحدة
7.2	13.9		63300	21-12-6	25.0	1969	السويد

وهكذا تلاحظ الباحثة من الجدول السابق أن حد التسجيل يختلف حسب ظروف كل دولة، حيث إن الإيرادات الضريبية للدولة تشكل من 15%-25%، وهذا يعني مدى فعالية الضريبة على القيمة المضافة في زيادة الحصيلة الضريبية وتأثيرها على نواحي المجتمع ككل.

الفرع الثالث

أنواع حد التسجيل

تجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات الضريبية في الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة أوجدت طريقتين لتسجيل المخاطبين بأحكام الضريبة، حيث تفرق الدول عادةً بين التسجيل الإلزامي والتسجيل الاختياري، والطريقة الأولى، التسجيل الإجباري، حيث يكون التسجيل إلزامياً، وذلك عندما يكون منتج السلعة، أو موزعها، أو مؤدي الخدمة من المتعاملين بالسلع الخاضعة للضريبة، ويبلغ رقم أعماله السنوي من السلع أو الخدمات، سواء الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها، حدَّ التسجيل المحدد في القانون، إلا أنه يجوز لمن لم يصل إلى هذا الحد أن يتقدم طواعيةً من تلقاء نفسه للتسجيل لدى الإدارة الضريبية سواءً أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً، وهذا ما يعرف بالتسجيل الاختياري، ويلجأ المنتجون والتجار إلى التسجيل الاختياري لأسباب عدة، ولعل أهمها: (1)

أولاً- ليتمكنوا من خصم الضريبة على المدخلات المستخدمة في تصنيع السلعة، فغالباً ما يشترط القانون لإجراء هذا الخصم أن يكون المنتج، أو التاجر، أو مورد الخدمة من المسجلين لدى مصلحة الضريبة، إذ يتوجب على الشخص الذي يريد التسجيل أن يتقدم طواعيةً لتسجيل اسمه وبياناته إلى ديوان الإدارة الضريبية على النموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال المدة المحددة

(1) د. محمد شريف القاضي، قانون ضريبة المبيعات متضمناً مبادئ النقص وأحكام الدستور، مكتبة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2008، ص 49.

في القانون، وتُحدد اللوائح شكل نموذج الطلب والبيانات الواجب إثباتها فيه والشروط والقواعد والإجراءات الخاصة بالتسجيل، لذلك يتوجب على المسجل بشكل طوعي التزامات الشخص المسجل إجبارياً ذاتها.⁽¹⁾

ثانياً- تمكين عملاء هؤلاء المنتجين والتجار المسجلين من خصم الضريبة المسددة على مشترياتهم منهم.

ثالثاً- استرداد الضريبة المسددة على السلع المصدرة ومدخلاتها، إذ يُخضع القانون الصادرات عادةً إلى المعدل الصفري.

ويتضح أن وضع حد التسجيل في كل دولة تبعاً للعوامل السابقة يثير عدداً من المشكلات والتناقضات:⁽²⁾

التناقض الأول: أنه لأجل إخضاع جميع الأشخاص للضريبة، بغض النظر عن أرقام أعمالهم، وذلك تحقيقاً وتطبيقاً لمبدأ عمومية الضريبة على القيمة المضافة، ويجب وضع حد تسجيلٍ منخفض، وهذا بحد ذاته يحمل مشكلتان:

1- تتعلق بإنتاجية الضريبة، حيث إن إخضاع المنتجين جميعهم من تجار وصناعيين وباعة الجملة ونصف الجملة والمفرق وكذلك مؤدي الخدمات يتطلب تكاليف إدارية كبيرة قد تكون أكبر من عائد الضريبة،

(1) محمد محمود عبده قناوي، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة القران الكريم والعلوم الإنسانية، السودان 2005، ص 95.

(2) وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية، مرجع سابق، ص 19-21.

وبخاصة أن بعض المكلفين تكون أرقام أعمالهم ضئيلة إلى درجة أن الضريبة المحصلة منهم إذا تم إخضاعهم لها بمعدلٍ منخفض، لا تغطي تكاليفها الإدارية، أو تساويها، أو تزيد عليها بمقدار قليل.⁽¹⁾

2- تتعلق بالرقابة على تحصيل الضريبة وتوريدها من قبل الإدارة الضريبية، حيث إن الرقابة على مسك الدفاتر، وإصدار الفواتير، وتقديم الإقرارات لأعداد كبيرة من المكلفين يعد من الأمور الصعبة نسبياً على أي إدارة ضريبية مهما كان مستوى كفاءتها، وقد يؤخر عملية تأديتها.

التناقض الثاني: إذا تم اشتراط حد تسجيل مرتفع، فإن هذا يشير ثلاث

مشكلات:

1- يمكن أن تلجأ الشركات الكبيرة إلى تنظيم عملها ضمن سلسلة من المشروعات الصغيرة، بحيث يقل رقم أعمال كل مشروع عن حد التسجيل، وبحيث تتمكن من تجنب الضريبة على القيمة المضافة، إذا ما رأت هذه الشركات أن المكاسب التي يمكن أن تحققها من تجنب الضريبة أكبر من الوفورات التي تحققها إذا ما كان حجمها كبيراً.

2- إن الشركات الكبيرة ترغب في بيع منتجاتها وخدماتها إلى شركات أو موزعين أصغر منها مسجلين، أي ملزمين بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وذلك من أجل استرداد الضريبة المسددة على مدخلاتها؛

⁽¹⁾ Timo feev (Andrey)- Boex (jamesan) evazque (jore mattine) Refor ming Regional- loeal finance in Russa, 2001. p135.

لأنها إذا باعت إلى شركات غير مسجلة فلا يمكنها استرداد ما دفعته من ضرائب، ولذلك فإن عدم خضوع الشركات الصغيرة يثير مشكلة في التوزيع، كما أنه من السهل أن تلجأ هذه الشركات المسجلة عندما تباع إلى شركات غير مسجلة أن تخفي رقم أعمالها الصحيح، أي أن تنهرب من الضريبة، ويزيد احتمال التهرب لدى الشركات متعددة الجنسيات بسبب إمكانية إخفاء أرقام أعمالها أو تهريب أرباحها على النحو الذي تم ذكره سابقاً.

3- إن حد التسجيل المرتفع سيدفع بالمستهلكين إلى الإقبال على شراء السلع من المنشآت الواقعة تحت حد التسجيل؛ لأن سلعها ستكون أرخص من السلع نفسها التي تنتجها المنشآت المسجلة والمضاف عليها الضريبة التي تتحملها تلك المنشآت، وهذا سيؤدي إلى مشكلة في التوزيع وفي الإنتاج، ولن يشجع المنشآت على توسيع نشاطها الإنتاجي.⁽¹⁾

وقد تم اقتراح عدة حلول لمعالجة هذه المشكلات ولعل أهمها:⁽²⁾

أ- اعتماد أكثر من حد تسجيل يختلف حسب فئات المكلفين أو حسب السلع والخدمات، مع أن هذا الحل يزيد من التكاليف الإدارية لتحصيل الضريبة ويؤثر سلباً في حصيلة هذه الضريبة.

(1) د. إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق ص 77.

(2) Timo feev (Andrey), op, c.t. p135-136.

ب- فرض حد تسجيل مرتفع نسبياً بحيث تطل الضريبة الشركات والأشخاص ذوي أرقام الأعمال المتوسطة أو المرتفعة ، ما يحقق وفوراتٍ في الإيرادات مقابل تكلفةٍ إداريةٍ بسيطة، وفي الوقت نفسه يعفي المشروعات الصغيرة من الخضوع للضريبة ما يساعد على تنميتها⁽¹⁾ دون أن يترك لذلك أثراً سلبية في إيرادات ضريبة القيمة المضافة التي يتوقع أن تكون متوازنة لدى هذه المجموعة، ولكن بشرط أن يكون فرض حد التسجيل عند هذا المستوى مرتبطاً بإخضاع هذه المشروعات الصغيرة لضريبة أخرى بسيطة مثل: ضريبة بسيطة على المبيعات أو على رقم الأعمال، وتكون معدلاتها معقولة وتكلفة تحصيلها قليلة، وكلما كانت إجراءات تحصيل هذه الضريبة بسيطة أمكن للدولة رفع حد التكلفة على الفئات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.⁽²⁾

ومن المشكلات التي يمكن أن يثيرها حد التسجيل عدم العدالة في التكاليف بالنسبة للنشاطات التي لها الطبيعة نفسها، ولكنها تختلف في رقم أعمالها، أو النشاطات التي تقترب قيم أرقام أعمالها من بعضها، ولكن أحدها

(1) اتبعت بعض الدول من أجل دعم المشروعات الصغيرة (Small Businesses) وتنميتها إلى أبعد من رفع حد التسجيل وذلك باقتراح أنظمة خاصة للتعامل مع صغار المكلفين أي (المشروعات الصغيرة) عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، محمد محمود عبده قناوي، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها الاقتصادية، مرجع سابق، ص98.

(2) محمد محمود عبده قناوي، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها الاقتصادية، مرجع سابق، ص95.

تحت حد التسجيل بقليل والآخر أكثر منه بقليل، وهنا لا بد لنا من التمييز بين ما يلي:⁽¹⁾

- **النظم الجزافية:** وتطبق على كل مكلف لم يتجاوز رقم أعماله حداً معيناً أقل من حد التسجيل المعتمد، وذلك بالتقدير الجزافي للضريبة السنوية المستحقة على صغار المكلفين مع إلزامهم بتوريدها للإدارة خلال فترة زمنية معينة، وهذا التقدير الجزافي إما أن يكون على شكل قيمة ثابتة تعدّها الإدارة هي الضريبة المستحقة على المكلف بعد دراسة وضعه، كما هو الحال في فرنسا. أو أن تكون نسبة معينة من قيمة مبيعاته، كما في ألمانيا حيث يبلغ المعدل الجزافي للضريبة على القيمة المضافة 4% من قيمة مبيعات المكلفين.
- **نظام المحاسبة السنوي:** وهو أن يسمح لمن لا يتجاوز رقم أعماله حداً معيناً أقل من حد التسجيل المعتمد، أن يدفع الضريبة المستحقة على مبيعاته على أقسام خلال العام، وعند دفعه للقسط الأخير تتم تسوية الضريبة، إما أن يدفع للإدارة، أو أن يأخذ منها بعد خصم الضريبة المستحقة عليه وفق الإقرار المقدم من قبله.
- **نظام المحاسبة النقدي:** في هذا النظام لا تعدّ الواقعة المنشئة للضريبة، هي عملية بيع السلعة أو أداء الخدمة إذا كانت هذه العملية تتم بالقسط أو بالبيع لأجل، وإنما الواقعة المنشئة للضريبة هي فقط

(1) د. إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة ضريبة المبيعات، ص 368-391.

البيع النقدي، وذلك حتى لا يخسر المكلف مبلغ الضريبة إذا ما تعذر البيع لسبب من الأسباب.

• **النظم المبسطة:** وهي نظم محاسبية تراعي صغار المكلفين، وتختلف

من دولة لأخرى، تهدف إلى تبسيط إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها على المكلفين الذين لا يلتزمون بمسك السجلات أو الدفاتر المنتظمة.

وهكذا يُلاحظ أن حد التسجيل هو حجر الأساس لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، أو بوابة الدخول إليها رغم الإشكالات التي يثيرها، ولذلك لا بد من اتباع الآليات المناسبة لظروف وواقع كل دولة بما يناسب واقعها الاقتصادي والاجتماعي، للتوصل إلى النظام الأمثل لحسن تطبيق حد التسجيل.

المبحث الثاني

جباية الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم والرد

إن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، وعامة تُفرض على السلع والخدمات كافة، سواء أكانت محلية أو مستوردة في مختلف مراحل إنتاج السلعة وتداولها حتى وصولها إلى المستهلك النهائي، حيث إن الشخص المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى الإدارة الضريبية يختلف عن الشخص الذي يتحمل عبأها النهائي وهو المستهلك النهائي لها، ومن ثم فإن الأشخاص المكلفون بالضريبة هم كل مُنتجٍ صناعي، ومقدم خدمة، وتاجر، جملةً أو تجزئة، يتعامل بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة،⁽¹⁾ لكن بشرط أساسي هو أن تبلغ قيمة مبيعاته حداً معيناً يحدده القانون، يسمى بحد أو عتبة التسجيل⁽²⁾، لذلك لا بد لنا من التعرف على الأشخاص المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة والالتزامات المترتبة عليهم وصولاً لتطبيق نظام الخصم والرد، وفق التقسيم الآتي:

- **المطلب الأول:** الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها إلى الخزينة العامة.
- **المطلب الثاني:** التزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة.

(1) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق،

ص 92.

(2) رواية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة وآثارها الاقتصادية، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الأول

الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها إلى الخزينة العامة

إن الضريبة على القيمة المضافة، هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، فهي لا تُصيب المكلف مباشرةً في ثروته ودخله بل تصيب شخصاً آخر بمناسبة استهلاك هذا الشخص لسلعة، أو استفادته من الخدمات الخاضعة للضريبة، وهي ضريبة عامة تصيب السلع والخدمات كافةً إلا ما استُثني منها بنص خاص يعفيها من هذه الضريبة.

ودور المكلف بهذه الضريبة فهو مجرد دور الوسيط بين الإدارة الضريبية وبين الخاضع للضريبة المتحمل لعبئها، وهو المستهلك النهائي، فليس كل ملتزم هو دافع ومتحمل نهائي للضريبة، أي أن هناك مكلف قانوني للضريبة ومكلف متحمل لعبئها النهائي، وهو المكلف الحقيقي ويسمى بالمكلف الاقتصادي، فشأن هذه الضريبة شأن الضرائب غير المباشرة القابلة للانعكاس جميعها.

ولكن السؤال المطروح هنا: من هو المكلف القانوني بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للخزينة العامة؟

إن قانون فرض الضريبة هو الذي يحدد المكلف القانوني بتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة، فإن كانت تشمل مرحلة الإنتاج فقط، فالمكلفون بها هم المستوردون والمنتجون الصناعيون فقط، وإن شملت مرحلة التوزيع فتمتد لتشمل تجار الجملة والتجزئة أيضاً.

لذلك لابد لنا من تعريف المكلف ومن ثم معرفة من هم الأشخاص المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة وفق ما يلي.

أولاً: تعريف المكلف Taxable person:

هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم من خلال ممارسته لنشاط اقتصادي بصورة مستقلة، بعمليات تسليم سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة مع حق الخصم، شرط أن يتجاوز رقم أعماله العائد لفترة المحاسبة الضريبية أو الناتج عن عملية منفردة حداً معيناً يسمى حد التسجيل، سواء أكان منتجاً أو تاجراً أو مستورداً أو مؤدياً للخدمة فيعدّ خاضعاً للضريبة.⁽¹⁾

والمكلف الملزم بالتسجيل هو من بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون (تسجيل إلزامي)، وقد يتقدم اختياريّاً من تلقاء نفسه للتسجيل لدى الإدارة الضريبية إذا لم يبلغ حد التسجيل (تسجيل اختياري).

وهناك شرطان للتسجيل الإلزامي:

- 1- أن يتعامل المكلف بسلع وخدمات خاضعة للضريبة.
- 2- أن يبلغ مجموع مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون.⁽²⁾

(1) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الاجرائية في ضريبة القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 1999، ص52.

(2) N.Jonaroic (Miroslav): The Economics of European Integration: limits and prospects, op.cit.p.180.

ثانياً - الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها:

إن المكلفين بتحصيل وتوريد تلك الضريبة هم: (1)

1- **المنتج الصناعي:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية أو بصفة رئيسة أو تبعية أي عملية تصنيع، كمعمل الألبسة الذي يصنع من القماش (بنطالاً أو جاكيت... إلخ)، أي أدخل تعديلات وإضافات على قطعة القماش فحولها إلى منتج آخر جديد مختلف عن المادة الأساسية، ويُكَلَّف هذا الشخص بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية شريطة أن يكون مسجلاً لديها بطريقة إلزامية أو اختيارية.

2- **التاجر:** وهو إما أن يكون تاجر جملة (wholesaler) وهو كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون ما اشتروه منه، أو تاجر تجزئة (Retailer)، وهو كل شخص طبيعي أو معنوي يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها إلى المستهلك النهائي، ويكلف كليهما بتحصيل الضريبة وتوريدها شريطة أن يكونا مسجلين أيضاً كما في الحالة السابقة.

3- **المستورد:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار بها أو استهلاكها، ويُشترط لتكليف هؤلاء بتحصيل الضريبة وتوريدها أن يكونوا مسجلين

(1) Krishan (v.s): Indirecttax Reforms: challenge response, nbhinor, INDIA,2000, P,60.

لدى الإدارات الضريبية لديها، ولكن بعكس الحالتين السابقتين فإن المستورد مُلزَم بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية مهما كان حجم مبيعاته السنوية (رقم أعماله) وذلك عند توافر شرطين فقط:

أ- أن تكون السلع والخدمات المستوردة خاضعة للضريبة.

ب- أن يكون الغرض من استيرادها هو الاتجار بها، أما إذا كان الغرض هو استخدامها في الإنتاج فلا يلتزم بالتسجيل، وإن كان ذلك لا يمنع من سريان الضريبة على تلك السلع؛ لأنها تحصل في مرحلة الإفراج الجمركي.⁽¹⁾

4- مؤرد الخدمة: هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد خدمة خاضعة للضريبة أو أدائها ويكلف بتحصيلها شرط أن يكون من المسجلين لدى الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة لحساب رقم الأعمال اللازم للتسجيل بالنسبة إلى هؤلاء السابق ذكرهم، فإنه يتم حساب رقم أعمالهم حسب المدة التي يحددها قانون فرض الضريبة، فقد تكون شهراً أو أكثر، فإذا تجاوز الحد المبين في القانون، فإن هؤلاء يصبحون ملتزمين بالتسجيل في الشهر الذي بلغ فيه رقم أعمالهم حد التسجيل أو تجاوزه دون الانتظار لانتهاء السنة المالية.⁽²⁾

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 101.

(2) محمد محمود عبده قناوي، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها الاقتصادية، مرجع سابق،

وتحديد المكلفين بالضريبة يتوقف على درجة شمول الضريبة لمراحل الإنتاج والتوزيع كافة، فإذا لم تشمل مرحلة التوزيع النهائي، فتاجر المفرق لا يكون من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة، وهذا يكون عادةً في الضريبة العامة على المبيعات، وليس في الضريبة على القيمة المضافة.

المطلب الثاني

التزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة

إن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض على المكلف بها مجموعة من الالتزامات، من شأنها تسهيل التعامل بالضريبة، وتسريع جبايتها وسهولتها، بما أن المكلف لم يخالف هذه الالتزامات. ولذلك إن القيام بعملية تحصيل الضريبة يستلزم معرفة التزامات المسجلين، فتحصيل الضريبة وتوريدها هو أحد الالتزامات المترتبة عليهم.

إن هذه الالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة هي أساس عمليتي الخصم والرد الضريبي، إذ من دون هذه الالتزامات التي يقوم بها المكلفون لا يستطيعون المطالبة بخصم الضريبة وردها.

إن هذه الالتزامات التي يخضع لها المكلفون بالضريبة على القيمة المضافة تعد ذاتها تقريباً في الدول كافة التي تطبق تلك الضريبة، وهذه الالتزامات هي:⁽¹⁾

التقدم للتسجيل، وإصدار الفواتير الضريبية، وتقديم الإقرار الضريبي، ومسك دفاتر السجلات ودفاتر المحاسبة، وتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة. وسنتحدث عنها تباعاً:

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 103.

أولاً: الالتزام بالتسجيل Registration:

لا شك أن هناك التزامات إدارية عديدة تقع على عاتق المكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة، ومنها التسجيل.

ومما لا شك فيه أن التسجيل يجعل الشخص خاضعاً لرقابة الإدارة الضريبية، وهذا يعني أنه مُطالب بتقديم الإقرار الضريبي خلال كل فترة زمنية يحددها المشرع الضريبي، يوضح فيه قيمة مشترياته ومبيعاته وسداد الضريبة عنها في الوقت ذاته.

إن كل شخصٍ تتوافر فيه شروط الخضوع لضريبة القيمة المضافة يتوجب عليه أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية بطلب تسجيله، ويجب عليه الحصول على رقم وشهادة تسجيل خاصة، تمكنه من تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.⁽¹⁾

وفيما يلي نموذج عن طلب تسجيل:⁽²⁾

⁽¹⁾ مرشد المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة في السودان، 2009، ص11-13.

⁽²⁾ مرشد المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة في السودان، 2009، ص13.

الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة

طلب تسجيل أو إلغاء تسجيل المكلفين

ضع علامة ✓ في المربع المناسب وأكمل التفاصيل التالية:

إلغاء تسجيل	تسجيل طوعى	تسجيل إجباري
-------------	------------	--------------

اسم المكلف.....
الاسم التجاري.....
موقع العمل الرئيسي:..... الشارع..... رقم العقار:.....
المدينة:..... ولاية:.....
رقم الهاتف:..... ص ب:.....
مكتب الضرائب..... رقم السجل التجاري:.....
طبيعة النشاط (تجاري - صناعي - زراعي - مهني - خدمي).....
عدد العاملين بالمنشأة:.....
فروع النشاط:.....
الحسابات المراجعة لعام:..... (ترفق صورة)
المشتريات خلال سنة:.....
المبيعات خلال سنة:.....

إقرار

أقر بأن البيانات أعلاه صحيحة وتعبر عن نشاطي لسنة (.....)
التاريخ..... التوقيع.....

علماً أن شهادة التسجيل لا يحصل عليها المكلف إلا عندما تتجاوز مبيعاته حد التسجيل المحدد في القانون في الفترة الضريبية التالية لهذا التجاوز دون انتظار السنة المالية التالية.

وفيما يلي نموذج عن شهادة التسجيل⁽¹⁾

الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة

ديوان الضرائب

الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة

شهادة تسجيل

التاريخ:

رقم التسجيل:

الاسم:

العنوان:

طبيعة النشاط:

تشهد الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة بأن المذكور أعلاه قد تم تسجيله بمقتضى أحكام المادة /16/ من قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م⁽²⁾، وبهذا يعتبر مكلفاً بتحصيل الضريبة وتوريدها للمكتب المختص والالتزام بمتطلبات الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بمسك الدفاتر المحاسبية والتعامل بالفواتير وذلك اعتباراً من.....

الأمين العام.....

⁽¹⁾ مرشد المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة في السودان، 2009، ص12.

⁽²⁾ انظر المادة /16/، من قانون الضريبة على القيمة المضافة في السودان لعام 1999م.

إذ لا يحق لأي شخص تحصيل الضريبة ما لم يكن مسجلاً أصولاً، ويجب أن يتم التسجيل خلال مدة قانونية محددة تختلف من دولة لأخرى، ففي فرنسا تبلغ خمسة عشر يوماً من تاريخ القيام بالعمليات الخاضعة للضريبة،⁽¹⁾ وفي مصر يجب أن يتقدم المكلف للتسجيل خلال الشهر الذي بلغت فيه مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو تجاوزه،⁽²⁾ وفي لبنان خلال مدة شهرين تبدأ من آخر يوم من الفصل الذي توفرت فيه شروط الخضوع.⁽³⁾

يعد الالتزام بالتسجيل والحصول على شهادة تسجيل من أهم الالتزامات، حيث يعد عدم التقدم للتسجيل خلال المواعيد القانونية مخالفةً تستوجب الغرامة حسب القانون اللبناني والفرنسي،⁽⁴⁾ أما في القانون المصري فعند التسجيل فيعد تهرياً ضريبياً يستوجب الحبس والغرامة.⁽⁵⁾ ويتوجب على كل خاضع للضريبة تم تسجيله أن يصرح عن أي تغيير يطرأ على البيانات التي قدمها في طلب التسجيل، مثل الاسم والعنوان وطبيعة النشاط الرئيس وغير ذلك، للحصول على

(1) Ernst & young, international. The 2008 worldwide Vat& GST guide. March, 2008, p177.

(2) انظر المادة /18/ من القانون رقم /11/ لعام 1991 في مصر.

(3) انظر المادة /35/ من القانون رقم /379/ لعام 2001 في لبنان.

(4) انظر المادة /38/ من القانون رقم /379/ لعام 2001 المتضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، ود. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص 82.

(5) حيث نصت المادة /68/ من القانون رقم /67/ لعام 2016 من قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري: "يعد تهرياً ضريبياً عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة".

شهادة تسجيل جديدة، وإذا توقف المكلّف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة أو انتفى أحد شروط الخضوع لها يمكنه أن يقدم طلباً إلى الإدارة الضريبية لإلغاء تسجيله،⁽¹⁾ لأن عدم وضع الإدارة الضريبة في صورة أي تغيير يطرأ على نشاطه التجاري يعرضه للمساءلة.

ثانياً: إصدار الفواتير الضريبية Tax Invoice:

يعد إصدار الفاتورة الضريبية من أهم الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتق المكلّفين في الضريبة على القيمة المضافة⁽²⁾، وبالتالي سنتعرف على كل ما يتعلق بأحكام الفاتورة وفق ما يلي:

1- التعريف بالفاتورة الضريبية:

الفاتورة الضريبة هي الركن الأساسي لنظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث إن كل شخصٍ مسجّل لدى الإدارة الضريبية عليه إصدار فاتورة للعميل وفقاً للقانون، وتصدر الفاتورة عند تسليم سلع أو أداء خدماتٍ خاضعة للضريبة.⁽³⁾

لذلك تُعرف الفاتورة الضريبة بأنها: المستند الذي يلتزم المسجل بتحريره عند بيع سلعةٍ أو أداء خدمةٍ خاضعة للضريبة. وهي تختلف عن الفاتورة العادية التي يحررها غير المسجل للمشتري في أنها تتضمن قيمة الضريبة، إما بصفة

(1) د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، مرجع سابق، ص288.

(2) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والمبادئ بالالتزامات في ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص122.

(3) <http://www.Taxsk.Com>، - 19/4/2013, 4:00 PM.

منفصلة عن ثمن بيع السلعة أو أداء الخدمة، أو شاملٍ لقيمتها (بالنسبة لتجار التجزئة)⁽¹⁾.

2- أهمية الفاتورة الضريبية:

تعد الفاتورة الضريبية من أهم المستندات المحاسبية، وذلك للأسباب الآتية⁽²⁾:

أ- كونها تفيد في معرفة قيمة الضريبة التي قام البائع المسجل بإضافتها على المشتري، ومن ثم معرفة مقدار ما يجب عليه توريده من ضريبة إلى مصلحة الضرائب عند تقديمه الإقرار الضريبي في موعده.

ب- كونها تفيد في معرفة قيمة الضريبة التي يحق للمشتري المسجل خصمها من الضريبة المستحقة عليه، عند قيامه بإعادة بيع السلعة أو الخدمة.

ج- لأنها تعد وسيلة رقابة ذاتية فرضها القانون على المسجل، بحيث إنه إذا لم يتعامل بتلك الفواتير يعد متهرباً من الضريبة، بإخفاء حجم مبيعاته. وتعدّه الإدارة الضريبية كاذباً في إقراراته ومن ثم تهدر سجلاته ودفاتره، وتقدر الضريبة بمعرفتها، وقد يصل الأمر في بعض الأحيان إلى فرض الغرامات المالية وعقوبة الحبس أحياناً حسب الحال.

(1) جورج أوغريه، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص146.

(2) انظر د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق، ص135-136.

3- الشروط الواجب توافرها في الفاتورة الضريبية:

لابد من أجل الأخذ بالفاتورة الضريبية والاعتداد بها من أن يتوافر فيها ما يلي:

أ- أن تكون من أصلٍ وصورة، وذلك بحيث يتسلم المشتري الأصل، وتحفظ الصورة لدى البائع المسجل.

ب- أن تكون مرقمةً بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها، وأن تتضمن رقم تسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.

ج- أن يُذكر فيها اسم المسجل وعنوانه ورقم تسجيله، واسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله إن كان مسجلاً أو معروفاً وبيان طبيعة السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وفئة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة⁽¹⁾.

وفي حال عدم تضمين الفاتورة البيانات السابق ذكرها لا يعتد بها ضريبياً، ويعد المكلف متهرباً من الضريبة، كما أنه إذا نقص أحد البيانات الأساسية السابق ذكرها فإن الشخص المسجل ليس بإمكانه المطالبة بالخصم الضريبي المستحق له، كما هو الحال في مصر،⁽²⁾ كما أنه يجب المطالبة

(1) Ernst & Young, op.cit, p. 175.

(2) انظر البند الخامس من المادة /68/ من القانون /67/ لعام 2016 في مصر (يعد تهرباً من الضريبة - تقديم المكلف مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة.....).

دائماً بالفاتورة الضريبية؛ لأن الحصول عليها يعد شرطاً لطلب خصم الضريبة السابق سدادها عند الشراء.

ويجب الاحتفاظ بصور الفواتير الضريبية مدةً يحددها القانون عن السنة التالية لانتهاء السنة المالية التي جرى فيها القيد بالدفاتر والسجلات. ومدة الحفظ هذه تختلف من دولةٍ إلى أخرى، ففي مصر مثلاً حددت مدة الاحتفاظ بخمس سنوات إضافةً إلى الدفاتر والسجلات.⁽¹⁾

أما في فرنسا فمدة الاحتفاظ بالفواتير هي ست سنوات،⁽²⁾ وفي لبنان فمدة حفظ الفواتير هي أربع سنوات.⁽³⁾

وترى الباحثة أن الفاتورة في مجال الضريبة على القيمة المضافة لها دورٌ أساسي؛ لأنها تبين الضريبة التي قام البائع أو مقدم الخدمة بتحميلها على السلع والخدمات، من أجل تسهيل خصم ورد هذه الضريبة؛ لأن الفاتورة تعد قوام الخصم إذ إنه من دون الفاتورة ليس بإمكان الشخص المسجل المطالبة بالخصم الضريبي، كما أنه يجب على المكلف المطالبة دائماً بالفاتورة الضريبية؛ لأن الحصول عليها يعد شرطاً لطلب خصم الضريبة السابق سدادها

(1) <http://www.Taxsk.com.11/4/2018>. 4:00 A.M.

نصت المادة /5/ من القانون /67/ لعام 2016 في مصر (يلتزم المكلف أن يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات وصور الفواتير لمدة خمس سنوات)

(2) انظر المادة /289/ج من قانون الضرائب العام في فرنسا.

(3) منار الحوراني، الاتجاهات الحديثة الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2001، ص143.

عند الشراء، ولكن يمكن أن تعد الفاتورة في بعض الأحيان مجالاً للاحتيال من خلال إصدار فواتير وهمية مخالفة للحقيقة لمشتريات لم تجرِ والمطالبة بخصم ضريبة هذه المشتريات، وهنا تأتي أهمية وجود برامج تدقيق للحسابات مُحكمة التصميم لتدقيق الفواتير الصادرة عن المسجلين لكشف تلاعبهم وإظهار الواقع.⁽¹⁾

ثالثاً: الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات Books And Records:

يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ضرورة إمساك المسجل دفاتر وسجلات منتظمة⁽²⁾ يُقيد فيها معاملاته كافةً بطريقة تمكّن الإدارة الضريبية من تحديد رقم مبيعاته الخاضعة للضريبة من جهة، ومن أجل تسهيل التعامل مع الإدارة الضريبية وتطبيق قواعد خصم الضريبة من جهة ثانية، والتأكد من توافر حالات الرد بسهولة ويسرٍ من جهة ثالثة⁽³⁾.

أما في حال عدم إمساك المسجل للدفاتر والسجلات، أو إذا كانت هذه الدفاتر والسجلات غير منتظمة، فيؤدي ذلك إلى حرمان الإدارة الضريبية من البيانات الفعلية التي تمكنها من القيام بواجباتها استناداً إلى واقع تلك المستندات، ما يجعلها مضطرة إلى القيام بالتقدير الجزافي للضريبة لمعرفة قيمة

(1) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبدل عنها في سورية، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2006، ص137.

(2) يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، انظر المادة /158/ من القانون /11/ لعام 1991 لضريبة المبيعات في مصر وتعديلاته.

(3) <http://www.salestax.gov.eg>. 10/8/2017. 11:00 A.M.

هذا النشاط الذي يجب أن تُطبق عليها قواعد فرض الضريبة، الذي سيولد معه الكثير من المنازعات بين المسجل والإدارة الضريبية. إضافةً إلى أن ذلك يعد مخالفةً تستوجب فرض الغرامة، وفي حال تقديم مستنداتٍ مزوّرةٍ أو بيانات غير صحيحةٍ للتخلّص من سداد الضريبة كلها أو بعضها يعد المكلف متهرباً أي مرتكباً لجرم التهرب الضريبي عن الجزء المخفي عند المقارنة بين الواقع التي تقوم بمعرفته الإدارة الضريبية بواسطة عدد من المؤشرات، وبين ما يريد من تلك المستندات غير الصحيحة، ويعاقب بالحبس وبالغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.⁽¹⁾

1- أنواع الدفاتر والسجلات:

ويُحدّد قانون التجارة في كل بلد الدفاتر والسجلات التي يجب على المسجل إمساكها كما يحدد قانون الضريبة أحياناً السجلات الأخرى التي تتطلبها عملية الرقابة على فرض الضريبة، ومن أهم هذه الدفاتر:⁽²⁾

أ. دفتر مشتريات محلية: يستخدم في تسجيل المشتريات المحلية كافةً سواءً أكانت خاضعةً للضريبة أو معفاةً منها، ويتضمن بيانات فواتير

⁽¹⁾ (على الخاضع للضريبة أن يحفظ الدفاتر والفواتير وغيرها من المستندات المحاسبية لمدة أربع سنوات اعتباراً من تاريخ انتهاء السنة المالية التي نشأت عنها ميلاد الضريبة) انظر المادة 37/ من القانون 379/ لعام 2001 في لبنان.

⁽²⁾ <http://www.accidsussin.com.10/1/2019-9:30>. a: m.

- د. عبد الفتاح مراد، قانون ضريبة المبيعات ولائحته التنفيذية، مصر، دون ذكر عام، ص13.
- د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق، ص135-136.

- الشراء وتواريخها لكل صفقة على حده، واسم البائع، ورقم تسجيله،
وبيّن المشتريات المعفاة وتلك القابلة وغير القابلة للخصم.
- ب. دفتر المشتريات المستوردة: يستخدم في تسجيل المشتريات المستوردة
كافةً للمسجل، سواءً أكانت خاضعةً للضريبة أو معفاةً منها.
- ج. دفتر المبيعات: يستخدم في تسجيل المبيعات كافةً، سواءً أكانت
خاضعةً للضريبة أو معفاةً منها، ويتضمن عادةً بيانات الفواتير
وتواريخها لكل صفقة، واسم المشتري ورقم تسجيله، ويبين طبيعة السلعة
أو الخدمة المباعة، وسعر البيع ومعدل الضريبة ومقدارها.
- د. دفتر مردودات المشتريات: يستخدم لتسجيل مردودات المشتريات
وقيمة الضريبة السابق سدادها.
- هـ. دفتر مردودات المبيعات: يتضمن بيانات فواتير المبيعات المرتدة من
واقع بيانات إشعارات الخصم، ويجب الاحتفاظ بأصل الفواتير المرتدة
مبيعاتها وكذلك الاحتفاظ بالإشعارات.
- و. دفتر الصادرات: هو دفتر يتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك
رقم شهادة الصادر الجمركية، وتاريخ التصدير وقيمة البضاعة المصدرة
ونوعها وميناء التصدير وجهة الوصول، وغيرها من البيانات الأخرى
المرتبطة بالصادرات.
- ز. سجل المخازن: سجل يقيد به حركة المخزن أولاً بأول، وذلك بهدف
معرفة رصيد كل صنف في أي وقت، حيث يبين هذا السجل حركة
ورود السلع للمخازن وحركة خروجها والتصرف بها ومن ثمّ يتم الوصول
إلى رصيد كل صنف ومعرفة ماهيته.

ح. دفتر يومية أصلي: يقيد جميع عمليات المكلف أولاً بأول.

ط. دفتر جرد: ويقيد فيه تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في السنة المالية.

إضافة إلى هذه الدفاتر هنالك دفتر يسمى دفتر ملخص ضريبة القيمة المضافة، ويستخدم لإثبات إجمالي الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة في نهاية كل فترة ضريبية مطلوب فيها تقديم إقرار دوري عنها موضحاً فيه رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الإجماليات، ويحتوي عادة على البيانات الآتية:⁽¹⁾

- مجموع قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات من دون الضريبة.
- مجموع الضريبة المحملة على مبيعات المسجل أو مبيعات الاستخدام الشخصي أو الخاص والتصرفات القانونية الأخرى عن كل فترة ضريبية على حده.
- إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
- قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.
- الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

2- شروط اعتماد الدفاتر والسجلات:

ويشترط في هذه الدفاتر عموماً لاعتمادها لدى الدوائر المالية أن تكون:
أ. موثقة: أي أن يتم توثيق الدفتر قبل استعماله وفور إقفاله في حال استعمال دفتر جديد لدى الإدارة الضريبية.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 106.

ب. منظمة: أي وضوح القيد في الدفاتر وفق أرقام متسلسلة حسب الترتيب الزمني لحدوثها.

ج. خالية من الشطب والمسح والكشط أو التحشير أو الفراغات أو الكتابة في الحواشي.

د. مفصلة الحساب، أي أن تكون الحسابات التي تتضمنها واضحة غير مبهم.

هـ. وجود حسابات للتكاليف بالمنشآت الصناعية.

و. ماهرة من محاسب قانوني؛ أي مختومة من محاسب قانوني معتمد.

ز. الحسابات المقيمة فيها محسوبة طبقاً لطرق المحاسبة المتعارف عليها في قانون الضريبة المتعارف عليها.

ح. مؤيدة بمستنداتها: أي يجب أن تؤيد القيود الحسابية المدرجة بالدفاتر بالمستندات اللازمة من فواتير... إلخ⁽¹⁾.

رابعاً: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي Tax Return:

يُعرف الإقرار الضريبي بأنه: وثيقة مكتوبة يلتزم المسجل بتقديمها في نهاية كل فترة ضريبية (شهر أو شهران...) إلى الإدارة الضريبية، يوضح فيها مبيعاته ومشترياته من السلع أو الخدمات، مصحوبةً بسداد الضريبة في حال

(1) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق،

استحقاقها، ويلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار حتى لو لم يكن قد حقق بيوعاً، أو كان قد أدى خدماتٍ خاضعةً للضريبة في تلك الفترة.⁽¹⁾

ويُعرفه بعض الفقه بأنه: "اعترافٌ مكتوب يتقدم به المكلف إلى الإدارة الضريبية في الميعاد الذي حدده القانون، ويشمل مبيعاته ومشترياته والخدمات التي يقدمها، الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة، خلال فترةٍ زمنيةٍ معينة، وليكون أساساً لفرض الضريبة، وأقرب للحقيقة قدر المستطاع".⁽²⁾

لكن الإقرار الضريبي حتى يتم قبوله لا بد من استيفائه الشروط المطلوبة للاعتراف به، وهذا ما سنتعرف عليه، بحسبان أن هناك نوعان من الشروط هما: الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

1- الشروط الشكلية للإقرار الضريبي:

وهي التي من شأنها جعل الإقرار مقبولاً قانونياً وأهمها:⁽³⁾

أ. أن يكون الإقرار موقعاً من المسجل أو ممن يمثله قانونياً، سواء كان شخصاً طبيعياً، أو معنوياً.

ب. أن يكون الإقرار مصحوباً بسداد الضريبة المستحقة.

(1) محمد عباس بدوي - أحمد محروس أبورية، المحاسبة الضريبية، أرباح الأشخاص الاعتبارية والمرتبات وما في حكمها، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية. 2007، ص343.

(2) د. أمين السيد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص268.

(3) د. محمد عباس البدوي، د. أحمد محروس أبو ريه، المحاسبة الضريبية، أرباح الأشخاص الاعتبارية والمرتبات وما في حكمها، مرجع سابق، ص343.

ج. أن يتم تقديمه في الميعاد القانوني.

د. أن يُقدم الإقرار وفق النموذج المعد لهذا الغرض وباللغة الرسمية للدولة.

2- الشروط الموضوعية للإقرار الضريبي:

إن هذه الشروط هي التي يقبل مضمون الإقرار بوجودها، ولا يعتد به من الناحية الضريبية من دونها ولعل من أهم هذه الشروط:⁽¹⁾

أ- أن يتضمن الإقرار بيانات المبيعات والمشتريات والتسويات المرتبطة به، والفواتير الصادرة أثناء الفترة الضريبية المقدم عنها، وإشعارات الخصم والإضافة المحررة.

ب- أن يعكس الإقرار حقيقة نشاط المسجل أثناء الفترة الضريبية المقدم عنها.

ج- أن تتفق بياناته مع البيانات المدونة في الدفاتر والسجلات التي يمسكها المسجل.

إن أهمية الإقرار الضريبي تعود إلى أن المشرع يتخذ الإقرار الضريبي أساساً لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فإن تخلف المسجل عن تقديم الإقرار الضريبي فلإدارة الضريبة في هذه الحالة الحق في تقدير الضريبة المترتبة عليه في الفترة الضريبية التي يجب تقديم إقرار عنها، ويتم إخطاره بضرورة سدادها، ولكن يتوجب على الإدارة الضريبية هنا توضيح الأسس التي

(1) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق،

استندت إليها في تقدير الضريبة، ولإدارة أيضاً الحق في فرض الغرامات والعقوبات التي تختلف من دولة لأخرى.

3- موعد تقديم الإقرار الضريبي:

أما عن موعد تقديم الإقرار الضريبي، ففي هذا المجال لا بد من التفريق بين موعين هما:

أ- المدة التي يُقدَّم عنها الإقرار.

ب- موعد تقديم الإقرار الضريبي عن تلك المدة.

فبالنسبة للفترة الضريبية التي يقدم عنها الإقرار، فقد اتفقت الدول على أن تكون هذه الفترة وجيزة نسبياً لضمان تدفق الإيرادات إلى الخزينة العامة بشكلٍ دوري في نهاية كل شهر أو فصل.

أما موعد تقديم هذا الإقرار عن تلك المدة، فعادةً يُحدَّد موعداً أقصى يجب أن يُقدَّم الإقرار خلاله. ففي فرنسا يقدم الإقرار إما شهرياً أو فصلياً، وفي مصر يُقدَّم الإقرار في نهاية كل شهر،⁽¹⁾ أما عن موعد تقديم الإقرار فهو في موعد أقصاه الشهران التاليان من انتهاء المدة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي، وفي فرنسا يجب أن يقدم الإقرار الضريبي فيها في موعد ما بين 15-45/ يوماً من تاريخ انتهاء مدة الشهر الذي يجب أن يقدم عنها الإقرار.⁽²⁾

⁽¹⁾ تنص المادة 14/ من القانون 67/ في مصر لعام 2016: (على كل مسجل أن يقدم لمصلحة الضرائب إقراراً شهرياً عن الضريبة.....)، د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص 82.

⁽²⁾ د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 109.

خامساً: الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها:

تحصيل الضريبة المستحقة، وتوريدها للإدارة الضريبية خلال فترة المحاسبة الضريبية يُعدّ من الالتزامات الدورية للضريبة على القيمة المضافة.

ويقصد بتحصيل الضريبة: TAX-COLLECTION عملية تحميل السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بفئة معدل الضريبة الخاضعة لها.

أما توريد الضريبة Tax-Supply فهي عملية سداد هذه الضريبة المحصلة دورياً إلى الإدارة الضريبية المختصة مرفقةً بالإقرار الضريبي في المواعيد المحددة في قوانين فرض الضريبة.

وترتبط واقعة تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها، إذ يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة عند تحقق تلك الواقعة، فبالنسبة للسلع والخدمات المحلية يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة مع كل عملية بيع أو تأدية خدمة، وتوريد الضريبة المحصلة دورياً إلى الإدارة الضريبية مرفقةً بالإقرار الضريبي وفي المواعيد ذاتها لتقديم الإقرار الضريبي⁽¹⁾.

أما بالنسبة للسلع المستوردة فتلتزم الإدارة الجمركية بتحصيل الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي وتوريد الضريبة إلى إدارة الضريبة على القيمة المضافة، فلا يجوز الإفراج النهائي عن السلع المستوردة قبل سداد الضريبة

(1) د. زكريا محمد بيومي، شرح قانون ضريبة المبيعات وحل المشكلات التي يثيرها تطبيق القانون، مكتبة شادي، القاهرة، 1991، ص 550 وما بعد.

المستحقة عنها كاملة. أما الضريبة المستحقة بعد الإفراج الجمركي فتأخذ حكم السلع والخدمات المحلية⁽¹⁾.

وهكذا بعد أن تم عرض التزامات المكلف تلاحظ الباحثة أهمية هذه الالتزامات لكلٍّ من الإدارة الضريبية والمكلف، من أجل تسهيل إجراءات الضريبة وتيسير جبايتها ومعرفة الضريبة المستحقة على المبيعات، والضريبة المسددة على المشتريات، ومن ثمَّ تحديد رصيد الضريبة الذي يجب توريده إلى الخزينة؛ لأن التقيد بهذه الالتزامات يعطي أفضل النتائج لتطبيق ضريبة القيمة المضافة. كما أن دور الإدارة الضريبية في مراقبة المكلفين للتأكد من صحة ما يقدمون من وثائق ومستندات لا يقل أهمية عن الالتزامات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، فالإدارة الضريبية هي الجناح الثاني لتطبيق الضريبة، فلا بد أن تكون الإدارة متعاونة مع المكلفين وتسهل مهامهم، كما يجب على الإدارة الضريبية نشر الوعي والثقافة الضريبية بين المكلفين بشتى الوسائل، سواءً عن طريق الإعلام، أو عقد ندوات تعريفية وورشات عمل للاطلاع على كيفية تطبيق هذه الضريبة، خصوصاً في بداية تطبيق هذه الضريبة.

وترى الباحثة أن هذه الالتزامات التي يتوجب على المكلفين القيام بها هي أساس عمليتي الخصم والرد الضريبي، إذ إنه من دون هذه الالتزامات لا يقوم نظاما الخصم والرد، ولا يحق لهم المطالبة بهما.

(1) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 128 - 187.

الفصل الثاني

الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

تبرز خصوصية الضريبة على القيمة المضافة في نظام الخصم الضريبي الذي يميزها عن غيرها من الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، ويؤكد حيادها وكفاءتها الاقتصادية، حيث يشكل نظام الخصم جزءاً أساسياً من نسج الضريبة على القيمة المضافة، ويعدّ إحدى القواعد الأساسية للضريبة المطبقة في أغلب دول العالم المتقدمة والنامية، فنظام الخصم يقلل الازدواج الضريبي الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى تحقيق ظروف تنافسية أفضل، سواءً على المستوى الداخلي، أو بالنسبة للسلع المصدرة للخارج.⁽¹⁾ وسنتعرف على مفهوم الخصم وشروطه وأهميته تباعاً وفق التقسيم الآتي:

- المبحث الأول: التعريف بنظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.
- المبحث الثاني: شروط تطبيق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة ونطاقه.

⁽¹⁾ لوسي صبيعة، ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف الضريبة على القيمة المضافة، مجلة القاي، بيروت، العدد 60، 2000، ص9- رافي رسول حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، لبنان، 1999، ص142.

المبحث الأول

التعريف بنظام الخصم

في الضريبة على القيمة المضافة

إن نظام الخصم من سمات الضريبة على القيمة المضافة، وهو الذي ميزها عن غيرها من الضرائب العامة على الإنفاق وأعطاه أهميتها بين الضرائب غير المباشرة على مستوى العالم، وهو نتاج تطور عملي أكثر مما هو نظرية جاهزة، ابتدعه الفكر الضريبي لتفادي مشكلة التراكم الضريبي التي كانت تعاني منها أنظمة الضرائب العامة على الإنفاق، بدءاً من الضريبة على رقم الأعمال وحتى الضريبة العامة على المبيعات، والتي تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع دون السماح بخصم الضريبة السابق تسديدها على مكوناتها والمشتريات المتعلقة أو المرتبطة بها (المدخلات)، فالضريبة من دون خصم تصبح عبئاً ثقيلاً على كاهل المكلف والمستهلك وعلى الاقتصاد ككل⁽¹⁾ لتسببها في زيادة سعر السلع والخدمات المفروضة عليها مما يؤثر سلباً على تنافسية اقتصادها مع اقتصاد الدول الأخرى، ما يقلل بدوره من صادراتها، فنظام الخصم يهدف إلى عدم تحميل الشخص المكلف بالضريبة بأية أعباء ضريبية سابقة عن فترة محاسبته الضريبية عن قيمة تلك الضريبة بحسبانها من الضرائب غير المباشرة التي

(1) عفاف عباس، بحث بعنوان نظم الخصم وكيفية الخصم على السلع الرأسمالية، دليل أبحاث وحدة المقارنة عن الفترة 1996 . 2001، مصر ص 264-265.

يتحملها المستهلك في النهاية، حيث إن أهم ما يميز الضريبة على القيمة المضافة أنها تُدفع مجزأة على مراحل، فهي تُفرض على السلعة في مختلف مراحل إنتاجها وتداولها من المنتج إلى المستهلك، تُفرض على مبيعات كل من المنتجين وتجار الجملة والمفرق والمستوردين، فالميزة هنا تتمثل في توزيع العبء الضريبي على المراحل المختلفة لإنتاج السلعة وتداولها، وضمان تحصيل الإيرادات طوال مراحل عملية الإنتاج والتوزيع.⁽¹⁾

وبالتالي سنتعرف على مفهوم الخصم الضريبي وأهميته وفق التقسيم الآتي:

- المطلب الأول: مفهوم الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: أهمية نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.

(1) د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، مرجع سابق، ص 186-187.

المطلب الأول

مفهوم الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

إن عملية الخصم في هذه الضريبة كانت وليدة ضرورة تتمثل في البحث عن حلول عملية كي لا تكون الضريبة سبباً في الازدواج والتراكم الضريبي، ومن ثَمَّ تؤثر في ارتفاع أسعار السلع والخدمات، فكان يولد شعوراً بالنفور في تطبيقها ومقاومتها من قبل المكلفين بها قبل الوصول إلى مرحلة تطبيقها على القيمة المضافة، حيث كانت فرنسا أول دولة طبقت نظام الخصم عام 1920م على ضريبة رقم الأعمال التراكمية (Codex Alimentarius Commission CAC) بحسبانها امتداداً للضريبة على رقم الأعمال، فكانت تُحصل من تجار الجملة والتجزئة، وبعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة عام 1954م في فرنسا،⁽¹⁾ اكتسب الخصم في تلك الضريبة أهمية قصوى بحسبانها لبنة أساسية من لبنات التنظيم الفني لهذه الضريبة، ثم انتشرت هذه الضريبة وانتشر منها الخصم في معظم دول العالم، وإن كان ذلك تدريجياً ولم يصل في بعض تلك الدول وبخاصة النامية منها أن يكون كلياً، ومن ثَمَّ تصبح معه الضريبة فيها على القيمة المضافة.

إن بيان مفهوم الخصم الضريبي يتطلب تعريف الخصم وتمييزه عن مفهوم الإعفاء وبيان أنواع الخصم وفق ما يلي:

(1) لوسي صبيعة، ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف، مرجع سابق، ص 9.

أولاً: تعريف الخصم الضريبي:

لقد تعددت تعريفات الخصم الضريبي Tax Credit: فقد عرف بعضهم الخصم بأنه: "استئزال ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات".⁽¹⁾

وعرفه آخرون بأنه: "نظام يسمح للمكلف القانوني باسترداد جميع الضرائب التي تحملت بها جميع معاملاته، من الضريبة النهائية التي تستحق عليه، عند التصرف فيها بأي تصرف تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها طبقاً للقانون"⁽²⁾.

وقد عرفه فريق ثالث بأنه: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة من قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداؤه أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحمله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحملها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية"⁽³⁾.

(1) Andre maller lassiett réelle de Taxe sur la valeur, ajoutée these du dortoral, Dalloz, paris, 1965,p. 524.

(2) د. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات وإمكانيات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل، 1998، ص24.

(3) فايز السيد المساوي، د. أشرف فايز المساوي، في التعليق على قانون ضريبة المبيعات، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، مجموعة للمساوي القانونية، القاهرة، 2010، ص 447.

كما عرفه آخرون بأنه: "النظام الذي يتيح تنزيل مجموع الضرائب المدفوعة على السلع والخدمات المشتراة من مجموع الضرائب المحصلة على بيع المنتجات وتأدية الخدمات".⁽¹⁾

ولذا يمكن القول: إن الخصم هو النظام الذي يسمح للمكلف إجراء مقاصة بين الضريبة المدفوعة على مشترياته، والضريبة المحصلة على مبيعاته خلال فترة المحاسبة الضريبية، فإذا كانت الضريبة واجبة الخصم أكبر من الضريبة المحصلة على المبيعات خلال فترة المحاسبة الضريبية يتم خصم الزيادة من الضريبة المستحقة على مبيعاته في الفترات التالية حتى يتم استيفائها⁽²⁾. وبموجب آلية الخصم يكون للمنتج المسجل حق تحصيل الضريبة عند بيع منتجاته الخاضعة للضريبة لتاجر الجملة مع خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته، وتوريد الفرق إلى الإدارة الضريبية، وتاجر الجملة المسجل يقوم بدوره بتحصيل الضريبة من تاجر التجزئة مع خصم الضريبة السابق سدادها للمنتج، وتوريد الفرق إلى الإدارة الضريبية وتاجر التجزئة المسجل يقوم بتحصيل الضريبة من المستهلك مع خصم الضريبة السابق سدادها منه لتاجر الجملة، وتوريد الفرق أيضاً إلى الإدارة الضريبية، ويحق للمستورد بغرض الاتجار خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركي عندما يقوم ببيع هذه السلع في السوق المحلي⁽³⁾.

(1) روضة قزبها وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيقاتها، محاضرة في غرفة تجارة دمشق، 4/8/2017، ص3.

(2) عارف السعيدة، المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2014، ص353.

(3) انظر د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص107.

وهكذا لا يتم أي ازدواج ضريبي ولا تُحمل الضريبة إلا على الفرق بين المدخلات والمخرجات، ومن هنا أخذت الضريبة تسميتها بأنها على القيمة المضافة وليست على قيمة المبيعات.

ويعبر عن ذلك بالمعادلة الآتية:

الضريبة الواجب أدائها = الضريبة المحصلة - الضريبة القابلة للخصم

- مثال عن الخصم الضريبي:

يمكن توضيح خاصية الخصم الضريبي بالمثال الآتي:⁽¹⁾

لنفترض أن سلعة تمر بثلاث مراحل، سعر السلعة في كل مرحلة (الإنتاج، الجملة، التجزئة) (500، 800، 1000) ومعدل الضريبة على القيمة المضافة 10%

ففي المرحلة الأولى يدفع المنتج ضريبة $(500 \times 10\% = 50)$ يدفعها المنتج ويعكسها على تاجر الجملة بموجب قانون الشراء $550 = 50 + 500$

المرحلة الثانية $(800 \times 10\% = 80)$ يقوم تاجر الجملة بخصم $80/$ منها ويدفع $30/$ ويضيف الضريبة على الفاتورة $(80 + 800) = 880$

المرحلة الثالثة $(1000 \times 10\% = 100)$ يقوم البائع بخصم $80/$ والتي سبق ودفعها لتاجر الجملة ويقبض من المستهلك الأخير للسلعة $100/$ ويسدد للدوائر المالية $20/$.

(1) علي عبد المنعم، الضريبة على القيمة المضافة، بدون مكان نشر، 1995، ص11.

وبالتالي يكون المسدد للدوائر المالية في المراحل الثلاثة:

(100=20+ 30+50) ويعادل الضريبة العامة على الاستهلاك.

ثانياً: أنواع الخصم في الضريبة على القيمة المضافة:

إن مبدأ الخصم يعتمد من جهة على المواد التامة طبيعياً في المنتج، ومن جهة ثانية على الأموال التامة مالياً، لذلك فإن الخصم الضريبي له نوعان⁽¹⁾:

1- الخصم الطبيعي أو العضوي: هي الخصومات الداخلة بالكامل أو جزء من عناصرها في المنتج الخاضع للضريبة، وكذلك المواد التي تذوب في حلقة الصناعة أو تضيع خواصها الذاتية من أول استعمال.

خصم الضريبة على الأقمشة قبل تصنيعها والتي تدخل في صنع المخرج (كالألبسة جاكيت.. إلخ).

2- الخصم المالي: ويقصد به خصم ما له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعملية إنتاج السلعة وتوزيعها، كالمصروفات العمومية اللازمة للإنتاج من وقود، وكهرباء، والآلات، والمعدات التي تفرض عليها الضريبة على أن تُخصم من الضريبة المستحقة على السلع المنتجة بواسطتها، فصيانة الآلات والضريبة التي تفرض عليهما والخصم المطبق عليها يمثل الخصم المالي؛ لأن الإصلاحات التي أدخلت على الآلات ليس لها علاقة بمكونات المنتج.

⁽¹⁾ Andre maller lassietta reeilide taxe surlehalewr ajouttee these du ditorat, calloz, pouris, Paris, 1965, p.52.

ثالثاً: مفهوم الإعفاء الضريبي وتمييزه عن مفهوم الخصم:

الأصل أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات كافة، إلا أنه لمقتضيات اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو مجاملات دولية أو لمنع الازدواج الضريبي يخرج المشرع عن هذا الأصل ويُعفي بعض السلع والخدمات من الضريبة، وسنتعرف في ما يلي على مفهوم الإعفاء وأنواعه، وذلك لتمييزه عن نظام الخصم.

1- مفهوم الإعفاءات:

والمقصود بالإعفاء أن العمليات المعفاة، التي تكون محددة بنص القانون، لا تتوجب عليها الضريبة، ولا يحق للشخص الذي يقوم بعمليات معفاة إضافة الضريبة على قيمة مبيعاته، لا يحق له استرداد الضريبة على القيمة المضافة التي سددها على مشترياته، لذلك يسمى الإعفاء بالإعفاء دون حق الخصم، وهذا ما يميز الإعفاء عن المعدل الصفري، والذي يمكن أن نسميه إعفاءً مع حق الخصم والذي تفرضه غالبية الدول التي تطبق الضريبة على القيمة المضافة على صادراتها، إذ تُعفى السلعة أو الخدمة التي تخضع للمعدل الصفري من الضريبة عند بيعها، كما يحق للمنشأة استرداد الضريبة المدفوعة على مدخلاتها بينما التاجر الذي يبيع سلعة أو يؤدي خدمة معفاة من الضريبة، أو يبيع سلعة أو يؤدي خدمة إلى جهة معفاة من الضريبة لا يحق له استرداد الضريبة التي سددها على مشترياته، وكذلك الأمر بالنسبة للمنتج الصناعي الذي يستخدم في إنتاجه سلع معفاة من الضريبة، أو يشتري سلع من تاجر معفى أو غير مسجل لا يحق له استرداد الضريبة التي سددها على مدخلاته؛

لأن الضريبة تكون قد دخلت في السعر النهائي الذي يبيع به التاجر وهذا سيزيد من سعر التكلفة ومن ثمَّ يؤدي إلى تراكم ضريبي، ما يجعل الإعفاء ليس دائماً ذا فائدة للمعفى من الضريبة،⁽¹⁾ وسنوضح ذلك بالمثل الآتي: لنتابع سلعة ما منذ إنتاجها وحتى وصولها إلى المستهلك النهائي، ولنفرض حالتين: الأولى يكون فيها كل من المنتج وتاجر الجملة والتجزئة خاضعين للضريبة، وفي الحالة الثانية يكون تاجر الجملة غير خاضع للضريبة، ولنرى كم ثمن السلعة ومقدار الضريبة في الحالتين، ولنفرض أن معدل الضريبة 10%.

الحالة الأولى: لا يوجد إعفاءات.

المنتج (خاضع للضريبة): ينظم فاتورة على النحو الآتي:

$$\begin{aligned} &100.000 / \text{وحدة نقدية سعر البيع} / 10.000 / \text{وحدة نقدية (TVA)} = \\ &110.000 / \text{وحدة نقدية سيدفع للخزينة مبلغ} / 10.000 / \text{وحدة نقدية، على} \\ &\text{فرض أنه لا يخصم الضريبة التي دفعها على مدخلات إنتاجه.} \end{aligned}$$

بائع الجملة (خاضع للضريبة): يحسب الربح على الكلفة خارج الضريبة، وبفرض أنه يحقق ربحاً $20.000 /$ وحدة نقدية فتكون فاتورته:

$$\begin{aligned} &120.000 / \text{وحدة نقدية سعر البيع} / 12.000 / \text{وحدة نقدية (TVA)} = \\ &132.000 / \text{وحدة نقدية.} \end{aligned}$$

(1) راوية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة في سورية واقعها وآثارها المستقبلية، مرجع سابق،

والضريبة التي يدفعها للخزينة $/12,000/ - /10,000/ = /2000/$
وحدة نقدية.

بائع التجزئة (خاضع للضريبة): يحسب ربحه على السعر خارج
الضريبة، وبفرض أنه يحقق ربحاً $/30,000/$ وحدة نقدية فتكون فاتورته:
 $/15,0000/$ سعر البيع $/15,000/$ ضريبة $= /165,000/$ وحدة نقدية،
السعر النهائي الذي يدفعه المستهلك.

أما الضريبة التي يوردها التاجر للخزينة $= /15,000/ - /12,000/$
 $/3000/$ وحدة نقدية.

الضريبة التي يتم توريدها للخزينة:

$$/10,000/ + /2000/ + /3000/ = /15,000/ \text{ وحدة نقدية.}$$

الحالة الثانية: بائع الجملة معفى من الضريبة - المنتج: لا تتغير
بالنسبة إليه.

بائع الجملة (غير خاضع للضريبة): يحسب الربح على سعر الشراء بما
فيه الضريبة التي سددها على مشترياته؛ لأنه لا يحق له استرداد الضريبة التي
دفعها على المنتج، فيصبح سعر البيع عنده:

$$/110,000/ \text{ سعر المشتريات} + /20,000/ \text{ ربح} = /130,000/ \text{ وحدة نقدية.}$$

بائع التجزئة (خاضع للضريبة): يحسب ربحه على مبلغ $/130,000/$
بدلاً من $/120,000/$ لأن بائع الجملة لا يحسب الضريبة بصورة مستقلة

باعتباره غير خاضع، وإنما يدخلها في سعر السلعة وبائع المفرق لا يستطيع خصم الضريبة فيصبح سعر البيع عنده:

$$= (TVA) / 130,000 / \text{سعر الشراء} + / 30,000 / \text{ربح} + / 16000 / = / 176,000 / \text{وحدة نقدية.}$$

فتكون الضريبة المدفوعة للخزينة: $/ 10,000 /$ الضريبة التي وردها المنتج + $/ 16000 /$ الضريبة التي وردها تاجر التجزئة = $/ 26,000 /$ وحدة نقدية.

وهكذا يتبين أن سعر البيع النهائي في الحالة الثانية هو أعلى من سعر البيع في الحالة الأولى، والضريبة المدفوعة للخزينة هي أعلى أيضاً. وهذا يعني أن إعفاء تاجر الجملة من الضريبة وعدم السماح له باسترداد الضريبة التي سددها للمنتج جملة يضيف الضريبة على سعر السلعة مما أدى إلى تشوه في تسلسل الضريبة وهذا ما يتعارض والمنطق الأساسي للضريبة على القيمة المضافة.

نستنتج من تعريفنا للإعفاءات ما يلي:

أ- إن الإعفاءات يمكن أن تُسبب تراكماً ضريبياً وما يصاحب ذلك من تشوهات في الإنتاج، فعندما تكون سلعة معفاة داخلة في إنتاج سلعة أخرى لا يمكن المطالبة بخصم ضريبة القيمة المضافة المُحملة على سعر السلعة المعفاة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج، وعندما يبيع المنتج سلعة معفاة من

الضريبة ولا يحق له استرداد الضريبة التي دفعها على مدخلاته سوف يُضيفها على سعر السلعة ومن ثمَّ يزداد سعرها النهائي.⁽¹⁾

وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل: ما الفائدة إن أُعفيت السلع الغذائية الأساسية لحياة الإنسان أو الأدوية مثلاً من الضريبة دون السماح للمنتج أن يسترد الضريبة على مدخلاته؟ وهذا يعني أن هذه السلع معفاة ظاهرياً ولكنها في الحقيقة قد تحملت عبء الضريبة بشكل غير مباشر، وهذا لو كانت السلعة تعرضت لعملية تحويل واحدة، فماذا لو تعرضت لأكثر من عملية تحويل؟.

ب- إن الإعفاءات تُخل بمبدأ المقصد، فإذا استخدم أحد المصدرين سلعاً معفاة كمدخلات إنتاج تكون ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج متضمنة في المعدل الصفري المطبق على صادرات ذلك المصدر، ومن ثمَّ ستُخل في تنافسية هذه السلع في الأسواق الخارجية.

ج- ولتخفيف الآثار السلبية للإعفاءات تلجأ بعض الدول إلى إعفاء مدخلات إنتاج السلع المعفاة من الضريبة، أو تسمح باسترداد الضريبة السابق تحميلها على مدخلات الإنتاج. فمثلاً المزارعون في أمريكا اللاتينية لا يخضعون لضريبة القيمة المضافة كما أن مدخلات إنتاجهم الزراعي الرئيسية (الأسمدة والمبيدات والبذور) معفاة من الضريبة،⁽²⁾ لذلك لا بد أن تكون

⁽¹⁾ ضريبة القيمة المضافة التجارب والقضايا، مرجع سابق، ص18.

⁽²⁾ A Lan ATAIT, "alue added tax international practice and problem", 1999, p49.

الإعفاءات محددة وأن تقتصر على السلع والخدمات الخاضعة للاستهلاك النهائي، وغير مرتبطة بإنتاج سلع وخدمات أخرى مع السماح باسترداد الضريبة السابق تحميلها على المدخلات حتى يحقق الإعفاء الغاية المرجوة منه المتمثلة بعدم زيادة سعر السلع والخدمات نتيجة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾.

2- أنواع الإعفاءات:

تختلف الدول فيما بينها في تحديد قائمة الإعفاءات حسب ظروفها المالية والاقتصادية والاجتماعية، وحسب نظرتها إلى أهمية السلعة أو الخدمة، ولكنها تتفق فيما بينها على إعفاء السلع والخدمات الضرورية لحياة الإنسان. ويمكن تقسيم الإعفاءات إلى نوعين:

أ- إعفاءات نوعية:

وهي الإعفاءات التي تُمنح لأنواع محددة من السلع والخدمات لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية، فغالباً ما تلجأ الدول إلى منح الإعفاءات لأسباب اقتصادية إما رغبة منها في زيادة تنافس اقتصادها وعدم تكيله بقيود تثقله، أو لأن اقتصادها يعاني من اختلالات ولا يزال بحاجة إلى الدعم حتى يتجاوز المشكلات التي يعاني منها ويصبح قادراً على دخول المنافسة في الأسواق العالمية، أو لتجنب الازدواج الضريبي وما ينتج عنه من تهرب ضريبي يؤدي إلى ضياع جزء من إيرادات الدولة المالية فيؤدي إلى آثار سلبية في الاقتصاد والاستثمار.⁽²⁾

(1) د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص177.

(2) sangheon KIM: "optimal threshold for av AT in the presence of Tax Evasion", seoul National University, august, 2005, p10.

ومن أمثلة هذه الإعفاءات: إعفاء المواد الأولية والسلع الوسيطة من الضريبة خصوصاً في الدول التي تتجه نحو التصنيع لتساعد في نمو قطاعها الصناعي، وإعفاء عمليات التأمين والخدمات المصرفية والمالية منعاً للازدواج الضريبي. كما تلجأ الدول إلى منح الإعفاءات الاجتماعية فتعفي السلع والخدمات الضرورية لاستمرار حياة الإنسان، فعلى الرغم من أن إخضاعها يحقق وفرة في الحصيلة إلا أنه يؤدي إلى نتائج غير عادلة على الصعيد الاجتماعي، ومن أمثلة هذه الإعفاءات: إعفاء السلع الغذائية الأساسية والأدوية والأجهزة التي تلبس، أو تُحمل، أو تزرع في جسم الإنسان لتعويض نقص أو عجز والخدمات الطبية وخدمات التعليم وغيرها.⁽¹⁾

ب- إعفاءات مقدمة إلى أشخاص أو جهات بذاتها:

وهي الإعفاءات التي تمنح إلى أشخاص بذاتهم أو جهات ومؤسسات بذاتها بغض النظر عن نوع السلعة أو الخدمة. مثل الإعفاءات المقدمة إلى الدبلوماسيين الأجانب عند توفر مجموعة من الشروط وبخاصة شرط المعاملة بالمثل، والإعفاءات الممنوحة إلى الموظفين الأجانب في السفارات والقنصليات والأشياء الشخصية المجردة من أية صفة تجارية مثل الأوسمة والجوائز العلمية والأشياء الشخصية للمسافرين. ومن الإعفاءات المقدمة إلى جهات بذاتها ما تشتريه، أو تستورده السفارات، والمفوضيات، والقنصليات من أثاث، وأمتعة،

(1) طارق الحاج، ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، مرجع سابق، ص 102-103.

وسيارات لها، والأجهزة والمعدات اللازمة لبعض وزارات الدولة مثل وزارة الدفاع، والإعفاءات المقدمة إلى الجهات التي لا تبتغي تحقيق الربح⁽¹⁾.

وتلاحظ الباحثة أن نطاق هذه الإعفاءات يزداد وينقص تبعاً لمقتضيات متعلقة بمستوى دخل الفرد والتفاوت في توزيع هذا الدخل أو تبعاً للظروف التمويلية للدولة، فيضيق في الدول التي تكون أكثر حاجة للإيرادات الضريبية، ويتوسع في الدول التي تكون أقل حاجة لهذه الإيرادات. ويُلاحظ أن الدول التي تفرض الضريبة بمعدل واحد تتوسع في قائمة الإعفاءات لتحد من الآثار السلبية للمعدل الواحد ويضيق في الدول التي تأخذ بنظام تعدد المعدلات. كما تلجأ الدول إلى إعفاء الكتب والمجلات والصحف، أو تفرض عليها معدلات منخفضة رغبة منها في تشجيع الثقافة بين الأفراد.

وتلاحظ الباحثة أيضاً أن التوسع في الإعفاءات يعد غير مرغوب في الضريبة على القيمة المضافة؛ لأنها تؤدي إلى قطع حلقة الضريبة حيث يتم دفع ضريبة على المدخلات ودون حق الخصم ومن ثم تؤدي إلى تراكم ضريبي، وتقل العبء الضريبي على المكلف في حالة عدم الخصم، وذلك عندما تكون الإعفاءات أثناء عملية الإنتاج أو التوزيع وليس في آخر مرحلة من مراحل التوزيع (البيع النهائي إلى المستهلك).

(1) د. عبد الحميد عبد الستار سلمي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، 2005، ص30.

وهنا لا بد من التمييز بين الإعفاء والمعدل الصفري وعلاقة الخصم الضريبي بهما.

بأي أسلوب من أساليب الإعفاءات أخذ المشرع السوري في قانون رسم الانفاق الاستهلاكي؟ أسلوب الإعفاءات النوعية؟ أو أسلوب إعفاء أشخاص أو جهات محددة؟

أخذ بالأسلوبين معاً، الأول أخذ به عندما أعفى المنتجات المحلية المعدة للتصدير من الرسم، والثاني أخذ به عندما أعفى المنظمات الدولية والقنصليات.

3- التمييز بين مفهوم الإعفاء ومفهوم الخصم الضريبي:

فالإعفاءات من غير الممكن لدافع الضريبة استرداد أيٍّ من الضرائب المدفوعة على مدخلاته عند الإعفاء منها في مرحلة من مراحل إنتاج أو تسويق السلعة، أي عدم السماح باسترداد الضريبة على مدخلاتها في المرحلة السابقة لفرض الإعفاء.

أما عند فرض الضريبة على السلع والخدمات بمعدل صفري فهذا يعني عدم فرض الضريبة على السلعة أو الخدمة نهائياً، وذلك بالسماح باسترداد الضريبة السابق تسديدها على مدخلات هذه السلع والخدمات، وبذلك ننتقل من مفهوم الإعفاء إلى مفهوم الخصم.⁽¹⁾

(1) الضريبة على القيمة المضافة التجارب والقضايا، مرجع سابق، ص 9.

وهناك إجماع بين الدول على فرض هذا المعدل (المعدل الصفري) على الصادرات بهدف زيادة تنافس اقتصادها مع الدول الأخرى، أي يمكن لدافع الضريبة استرداد الضرائب المدفوعة على مدخلاته كاملةً.

ويلاحظ على التشريعات العربية تعميم المعدل الصفري على الصادرات دون تمييز فيها بين مواد خام وأخرى مصنعة وهذا بحد ذاته تمييز ضد التصنيع، فتشريعات الدول الصناعية المتقدمة لم تميّز في صادراتها مؤلفة من مواد مصنعة وأخرى غير مصنعة؛ لأن معظم هياكل صادراتها مؤلفة من مواد مصنعة.⁽¹⁾

لذلك ترى الباحثة أن نقل المعدل الصفري على هذه الحالة بشكل مطلق إلى التشريعات العربية مع الاختلاف الكبير في هيكل الصادرات بين الدول المتقدمة والنامية فيه ضياع لجزء كبير من القيمة المضافة التي يمكن أن تنتجها المواد الأولية عند تصنيعها في الدولة قبل تصديرها مما يؤثر في حجم الدخل القومي للدول العربية.

مما سبق عرضه تلاحظ الباحثة أن نظام الخصم الضريبي له أهمية كبرى في منع الازدواج الضريبي على قيمة السلعة في كل مرة يتم تداولها في مسيرة تحولها في مراحل إنتاجها وتوزيعها كافةً، ومن ثمّ الحد من ارتفاع معدل السلع والخدمات بسبب تطبيق هذه الضريبة، خصوصاً في الدول التي بأمس الحاجة إلى زيادة صادراتها المصنوعة وتنويعها من أجل زيادة دخلها القومي

(1) سناء أحمد، الضريبة على القيمة المضافة في السودان، مرجع سابق، ص 25-26.

وتحسين ميزان مدفوعاتها، وبالتالي سنتعرف أكثر على الأهداف التي يمكن أن تحققها سياسة الخصم مما سنتناوله في المطلب الثاني.

كما أنه يساهم في ردف الخزينة العامة بالإيرادات، وبالتالي تحسين ميزان مدفوعات تلك الدول، وزيادة دخلها القومي، وبخاصة في الدول التي بأمس الحاجة إلى زيادة صادراتها المصنوعة وتنويعها، لأن نظام الخصم يسمح برد الضريبة المسددة على السلع عند تصديرها.

المطلب الثاني

أهمية نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

تبدو أهمية الأخذ بنظام الخصم وتصميم مكوناته في الدول التي تأخذ بالضريبة على القيمة المضافة من خلال الأهداف الاقتصادية والقانونية والفنية التي يمكن أن يحققها هذا النظام، إضافة إلى الآثار الاقتصادية التي يمكن أن يحدثها على مستوى الاقتصاد الكلي، لذلك لابد من بيان ذلك فيما يأتي:

أولاً: أهداف الخصم:

يعدُّ نظام الخصم الضريبي سمةً مميزة للضريبة على القيمة المضافة، والأساس الذي تقوم عليه هذه الضريبة، حيث إن سياسة الخصم تحقق أهدافاً كثيرة ولعل أهمها:⁽¹⁾

1- منع التراكم والازدواج الضريبي، ومنع التشوهات اللاحقة في النظم الضريبية المختلفة، حيث إن الخصم يمنع تحميل المشروع أي عبء ضريبي غير مباشر، ويكتسب نظام الخصم أهمية كبرى في الضريبة على القيمة المضافة في منعه للازدواج الضريبي بكل آثاره السلبية الاجتماعية والاقتصادية، ولما له من أثر كبير في تطهير السلع والخدمات الخاضعة للضريبة من الضرائب التي تحملتها مدخلاتها كافة، حيث يمكن في كل مرحلة خصم

(1) د. عبد المنعم عبد الغني، نظرية الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 234.

- د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، مرجع سابق ص 186.

- د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، مرجع سابق، ص 56.

- محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 613.

الضريبة التي يسبق دفعها في المرحلة السابقة مباشرة، لأن الضريبة على القيمة المضافة تسمح للمكلف بخضم الضريبة المدفوعة على مدخلاته من الضريبة المستحقة على مخرجاته مما يمنع أي ازدواج ضريبي⁽¹⁾ على السلعة، أو الخدمة المفروض عليها الضريبة.

2- توفير السيولة النقدية للمكلف عند كل مرحلة من مراحل إنتاج وتداول السلع؛ لأن الخصم الضريبي يتم في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وتداولها، فالخصم يوفر مورداً للمكلف يساعد في زيادة سيولته في السوق والعملية الإنتاجية، وهذا ما يميز الضريبة على القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب المباشرة التي تورّد سنوياً، وكلما كانت مدة المحاسبة الضريبية أقل كلما كان ذلك أفضل بالنسبة للمكلف في هذا المجال.

3- تقليل التهرب الضريبي؛ لأن هذه الضريبة تبين مسار العمليات الإنتاجية التي أجريت على السلعة من منشأها الأصلي حتى وصولها إلى المستهلك النهائي وتظهرها في فواتير ضريبية من مصلحة المشتري أن يطلبها من البائع، فإذا تهرب أحد المكلفين من الضريبة تكون ضريبة المتهرب منها هي الضريبة على القيمة المضافة في مرحلة معينة، وليس من إجمالي الضريبة على السلعة، علاوة على أنه يوفر رقابة ذاتية عن طريق المكلف لكونه وفق هذا النظام يصبح المكلف ملزماً بتوضيح حساباته وفواتيره بشكل دقيق، إذ إن مبيعات أحد المكلفين تمثل مشتريات الآخر، وهذا ما يوفر للإدارة الضريبية

(1) محمد حميد السلطان ، دور الضريبة على القيمة المضافة في الاصلاح الضريبي في سورية،

نظام رقابة ذاتية للتأكد من صحة الوثائق والفواتير التي يقدمها هؤلاء المكلفين، وهذا ناتج عن أن كل مكلف بهذه الضريبة يهمله أن المكلف السابق له في دائرة الإنتاج والتوزيع قد سدد الضريبة على القيمة المضافة، لكي تُخصم من الضريبة الواجب عليه أدائها، وهذا يدفع المكلفين بالضرورة إلى الاهتمام بتحسين نظمهم الدفترية والمحاسبية، والشراء بالفواتير، والاحتفاظ بالمستندات والسجلات دقيقة ومنظمة حتى يتمتع كل منهم بحق الخصم، فهذه الخاصية تكشف رقم الأعمال الخاص بالمكلف، مما يكشف حجم مبيعاته وبالتالي حجم أرباحه على الدخل، مما يقلل حجم التهرب الضريبي في تلك الضريبة أيضاً.

4- إن سياسة الخصم تسمح عند تطبيقها بإدخال المجتمع الاقتصادي غير الرسمي في دائرة المجتمع الاقتصادي الرسمي؛ لأن الخصم الضريبي والذي هو أساس الضريبة على القيمة المضافة يشجع المكلفين على الدخل في دائرة الاقتصاد الرسمي، مما يدخل أكبر عدد ممكن من المنتجين والتجار في ذلك، لأن من أهم شروط الخصم التسجيل، أي أن يكون الشخص مسجل لدى الإدارة الضريبية في ضريبة القيمة المضافة حتى يمكنه الاستفادة من نظام الخصم.

5- تمنع سياسة الخصم زيادة تكلفة الإنتاج، والسماح بتوزيع الأعباء الضريبية على المكلفين كافة، وهذا نابع من أن نظام الخصم يتم في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وتداولها بحيث يكون العبء الضريبي المفروض على مراحل تداول السلعة جميعها يعادل في النهاية الضريبة التي أثقلت ثمن بيع السلعة للمستهلك. فنظام الخصم يوفر آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على

مدخلات الإنتاج مع الضريبة على مخرجات الإنتاج، ومن ثمَّ لا يشعر المكلفون بعبئها؛ لأن نظام الخصم يقوم بتوزيع العبء الضريبي بين المكلفين في كل مرحلة تفرض فيها الضريبة، من ما يقلل من شعورهم بعبئها النفسي، ومن ثمَّ يقلل من عمليات التهرب منها.

6- العمل على تحقيق ظروف تنافسية أفضل للسلع والخدمات المصدرة للخارج، وتسهيل المحاسبة عند التصدير؛ لأن الضريبة على القيمة المضافة تفرض وفق دولة المقصد،⁽¹⁾ مما يستدعي خصم الضريبة المحملة عليها كاملاً عند تصدير السلعة أو الخدمة الخاضعة لها في دولة الإنتاج لكونها ستفرض في دولة الاستهلاك، بغض النظر عن بلد منشأ تلك السلع والخدمات، أي البلد الذي أنتجت فيه، ولهذا توصف الضريبة على القيمة المضافة بالحيادية؛ لأنها تمنع الازدواج الضريبي الدولي.

7- تشجيع الاستثمارات الجديدة، وكذلك الاستثمارات القائمة، وذلك لأن نظام الخصم يتيح للمؤسسات تنزيل الضريبة المدفوعة على الأصول المستعملة في هذه الاستثمارات.

(1) أسلوب دولة المقصد أو الاستهلاك: يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي يستهلك فيها وليس لضريبة الدولة التي أنتجته، مما يستدعي خصم الضرائب كاملة التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك ليخضع بعد ذلك لضرائب الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج المستورد، علي غانم بوحمود، الدور التكاملية للضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2013، ص101.

8- يقلل من ارتفاع معدل السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة عند توسيع نطاق الخصم في الضريبة، ويزيد من تنافس اقتصاد الدولة التي تطبق نظام الخصم وبخاصة في الدول النامية، لدور ذلك في زيادة صادراتها، كون الخصم يؤدي إلى تخفيض سعر السلع والخدمات محل التصدير، مما يفتح أسواقاً لها أكثر من الدول التي لا تطبق هذا النظام، لذلك يجب أن يطبق فقط على السلع المصنوعة التي تزيد القيمة المضافة فيها دون السلع الأولية.

9- إن نظام الخصم يكتسب أهمية خاصة أيضاً كأداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لتشجيع الصادرات بما يساهم في تحسين ميزان مدفوعاتها وزيادة الدخل القومي.

ثانياً: الآثار الاقتصادية لنظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة:

يعد نظام الخصم السمة الأساسية للضريبة على القيمة المضافة، وقد استعارته نظم الضرائب المختلفة منعاً لتراكم الضرائب (Accumulation of tax) ونظام الخصم يسميه البعض مفتاح الضريبة على القيمة المضافة، حيث يكتسب مبدأ الخصم أهمية كبرى في منعه للازدواج الضريبي بكل آثاره السلبية والاقتصادية والاجتماعية، وإن نطاق الخصم هو الذي يحدد دور الخصم ومدى تأثيره في الظروف والبيئة الاقتصادية للدول، إذ إن من أهم أسباب نجاح نظام الخصم تأثيره في اقتصادات الدول بما يتناسب مع ظروفها ودرجة تنميتها الاقتصادية وهذا ما يحدده نطاق الخصم، لذلك سنتعرف على أهم آثار الخصم من الناحية الاقتصادية فيما يلي:

1- تأثير نظام الخصم في الصادرات:

إن تصميم نظام الخصم في الضريبة يمكن أن يؤثر في حجم وهيكل الصادرات في الدولة، وإن المشكلة التي يمكن أن تُثار في هذا المجال هي عدم سماح بعض الدول بخصم الضريبة المدفوعة على السلع الرأسمالية، لذلك لا بد من التنبيه إلى أن عدم الخصم في هذه الحالة يمكن أن يؤدي إلى:⁽¹⁾

أ. التمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف للأصول والمعدات الرأسمالية، وهذا يؤدي إلى أن توجّل بعض المشروعات تطوير مصانعها ومعداتّها أو توجّل استخدام الأساليب الحديثة والأخذ بالتطورات التكنولوجية الحديثة، مما يؤدي إلى تخلف الفن الإنتاجي فيها وانخفاض إنتاجية تلك المشروعات، فيؤثر بدوره سلباً في تنافسية هذه الصناعات المماثلة لها في الدول الأخرى التي تأخذ بالخصم على تلك السلع، وانتشار الصناعات القليلة الاستخدام للأصول والمعدات الرأسمالية ذات القيمة المضافة الأقل، مما يؤثر في هيكل الإنتاج الصناعي في تلك الدول، وبالتالي هيكل وحجم صادراتها.

ب. زيادة الآثار التراكمية للضريبة على السلعة مما يزيد من معدلها، وينقص من إمكانية تنافسها مع السلع المماثلة سواء في أسواقها المحلية

(1) انظر في ذلك:

- د. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص24.

- عون الله رفيق، حلقة بحث أهمية الانتقال من رسم الأنفاق الاستهلاكي إلى ضريبة القيمة المضافة في سورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013، ص56-57.

أو في أسواقها التصديرية، مما يضيق من عملية التحول الصناعي ويقلل من نسبة الإنتاج الصناعي في الإنتاج المحلي الإجمالي الذي يحتوي القيمة المضافة العالمية وبخاصة في الدول النامية.

ج. التمييز ضد الصادرات في القطاعات الاقتصادية التي قد تحتاج إلى رؤوس أموال مكثفة، وذلك بمقارنتها بالقطاعات الأخرى، ولا يزول هذا التمييز إلا إذا تم خصم الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على المعدات الرأسمالية كاملاً؛ أي عند كل عملية إنتاج تتم بموجب هذه السلع الرأسمالية، وليس على مدى أربع أو خمس سنوات فقط "قبعض الدول تخصم جزءاً من الضريبة المفروضة على هذا النوع من السلع على مدى أربع أو خمس سنوات من شرائها دون أن تخصم هذه الضريبة كاملة، كما هو الحال في ألمانيا".⁽¹⁾

2- تأثير نظام الخصم على الاستثمار:

إن الضريبة على القيمة المضافة تشجع الاستثمارات، فيسمح للمستثمر بخصم الضريبة السابق سدادها على المشتريات من الآلات والمعدات اللازمة لممارسة النشاط الإنتاجي، وهذا بالتالي يشجع الاستثمار؛ لأنه يتضمن تحويل جانب كبير من الدخل القومي للاستثمار على حساب الاستهلاك،⁽²⁾ بسبب زيادة الأرباح نتيجة زيادة تنافس الاقتصاد وزيادة الطلب على المنتجات التي ينتجها المستثمر، نتيجة تناقص أسعارها بسبب الخصم الضريبي.

(1) محمد شلاش، الضريبة على التجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 611.

(2) د. إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص 265.

وبشكل عام فإن الخصم في الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن يؤثر في حجم الإنتاج الكلي وقد يؤثر في البطالة في المجتمع نتيجة زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة الطلب على المنتجات الخاضعة للخصم وبدوره زيادة الأرباح للمستثمرين، فحسن تصميم نظام الخصم وتحديد نطاقه يمكن أن يعمق العملية الصناعية، ويرفع من درجة التطور الاقتصادي للدول النامية، ويزيد من معدلات الدخل القومي فيها.

3- تأثير نظام الخصم على التهرب من ضريبة القيمة المضافة:

إن ارتفاع معدل الضريبة يولد نزعة جامحة لدى المكلفين نحو التهرب منها.

أما بالنظر إلى نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة فهو يدفع المشتري حتماً إلى عدم إخفاء فواتير الشراء، ليتمكن من استرداد الضريبة المدفوعة عليها في المرحلة السابقة، فإن التوسع بالخصم يؤدي إلى تقليل حالات التهرب من الضريبة على الدخل، مما يقلل من حجم التهرب الضريبي في الدولة بشكل عام.

وأن هناك بالنتيجة توقفاً لعملية التنمية في المبيعات دون فواتير، لكن بالمقابل إن هذا الطرح لا يحتم على الشاري على إبراز الفواتير، ويمكن أن يكون له مصلحة في عدم إبراز بعض فواتيره مما يؤدي بالضرورة إلى سقوط حقه في الخصم.

وبالتالي يخفي بالمقابل جزء من رقم أعماله ومن ثم القيمة المضافة العائدة إليه وصولاً إلى ربحه الصافي، وهذا غالباً ما يكون الهدف الأساسي

للتهرب من دفع الضريبة، ويعوّض المتهرب من الدفع خسارته من الربح الذي يعود إليه من الضريبة على القيمة المضافة ومن الضريبة على هذه الإيرادات وإنطلاقاً من ذلك، فإن كان المتهرب من الضريبة قد أصبح في المرحلة الأخيرة فإن المنتج المبيع يكون قد تحمل على الأقل الضريبة حتى مرحلة الإنتاج أو البيع بالجملة.

ولتجنب هذا النوع من الاحتيال على الضريبة، كان أهم شرط من شروط إعمال حق الخصم الضريبي تقديم إقرار دوري في موعد يحدده قانون فرض الضريبة، ويوضح في هذا الإقرار المراحل التي مرت بها السلعة، والضريبة التي سُددت عليها في كل مرحلة⁽¹⁾.

وتلاحظ الباحثة مما سبق أن معدل الضريبة على القيمة المضافة يلعب دوراً كبيراً في التهرب من الضريبة أو عدم التهرب منها. وذلك كلما كان معدل الضريبة مرتفعاً، يدفع المواطن إلى التهرب من الضريبة عن طريق الاستغناء عن السلعة أو الخدمة المفروضة على تلك الخدمة إن تمكن من ذلك أو بالاحتيال عن طريق إصدار فواتير وهمية مخالفة لحقيقة الواقع.

4- تأثير نظام الخصم في التضخم:

في بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة لدى الدول أحدث جدلاً كبيراً فيما إذا كانت تحدث أثراً تضخمية أم لا ، فقد كان هناك إتجاهان:

(1) ياسين فؤاد، المحاسبة الضريبية، عمان، دار البازوري، 2005، ص:36.

أ. يرى أصحاب هذا الاتجاه أنها ليس لها أي تأثير في المستوى العام للأسعار، وإن ارتفاع الأسعار المتزامن في بعض الأحيان مع تطبيق هذه الضريبة سببه التوسع في سياسة القروض والزيادة في الأجور.

ب. أما أصحاب هذا الاتجاه يرون أن ضريبة القيمة المضافة ترفع الأسعار وتزيد من حدة التضخم القائمة، فقد أشارت بعض الدول إلى أن أحد الأسباب الرئيسية لعدم استخدامها ضريبة القيمة المضافة هو اعتقادهم بوجود علاقة إيجابية بين ضريبة القيمة المضافة والتضخم.

ولا توجد دراسات نهائية توضح وبصورة قاطعة آثار ضريبة القيمة المضافة على الأسعار والتضخم، ولا يرجع هذا السبب إلى عدم الاهتمام بهذه المسألة، وإنما يرجع السبب في ذلك إلى عدة عوامل أخرى مثل التغيرات الناتجة عن المؤثرات الأخرى، كالارتفاع في الأجور أو سياسة القروض أو زيادة أسعار السلع الاستهلاكية أو توقيت تطبيق الضريبة في فترة تضخم فعلي⁽¹⁾، وبناءً على ذلك تكون هذه الأسباب هي التي أحدثت التضخم وليس فرض الضريبة على القيمة المضافة هو السبب الأصيل لزيادة الأسعار، كما يرى بعض الخبراء الماليين أن استخدام ضريبة القيمة المضافة كنوع آخر من أنواع الأنظمة الضريبية يعتبر سياسة انكماش، أي لديها تأثيرات انكماش فعلية سبيل المثال في البرتغال كان تأثير الضريبة على الأسعار لا يذكر، لأن تطبيقها تصادف حدوثه مع موجة إنكماشية، ولفهم تأثير الضريبة على القيمة المضافة

(1) أ. أميرة الصياد، ورقة عمل كيفية مواجهة أثر الجات على مستوى الأسعار، بحث مقدم في دليل أبحاث وحدة البحوث والمقارنة عن الفترة 2001/96 بمصلحة الضرائب على المبيعات، مصر، ص:37.

على التصخم لا بد من استعراض العديد من الدراسات وتجارب الدول وفقاً للتالي:

عند قيام أي بلد بإدخال ضريبة القيمة المضافة يقوم بدراسة التأثير الممكن لهذه الضريبة على مستوى أسعار المفروق ، حيث أنه من المتوقع لضريبة القيمة المضافة أن تخفض الدخل الحقيقي تبعاً لمقدار معادل تقريباً لحجم الضريبة، لذلك تقترح النظرية الاقتصادية وجود طريقتين لحدوث هذا وهما:

- قد ينخفض الدخل الحقيقي من خلال هبوط في الأجور الاسمية ودفعات عناصر الانتاج الأخرى دون أي تغيير في المستوى العام للأسعار.

- قد ينخفض الدخل الحقيقي من خلال زيادة مرة واحدة في مستوى الأسعار بينما يتم بقاء الأجور الاسمية ودفعات عناصر الإنتاج الأخرى ثابتة أو غير متأثرة تبعاً للضريبة، وفي كلا الحالتين قد ينخفض الدخل الحقيقي للأسر تبعاً لمقدار الضريبة.

وتلاحظ الباحثة أن لفرض ضريبة القيمة المضافة عدة نتائج بصورة طبيعية في مجال الأسعار لعل أهمها:

- تخفيض أسعار الاستثمارات ومخزون المؤسسات من السلع، وذلك نتيجة نظام الخصم الذي تعتمد عليه الضريبة على القيمة المضافة.
- تخفيض طفيف للأسعار عند التصدير، أي سيصبح المُنْتَج (السلعة أو الخدمة المصدرة) في حل من الضريبة المستوفاة في الأصل على المواد الأولية أو الاستثمارات والأعباء العامة، وبشكل عام الأموال والخدمات اللازمة لإنتاجه أو استيراده، بالإضافة لخضوعه للمعدل

الصفري للضريبة، وذلك بفضل آلية خصم الضريبة لعمليات التصدير المعفاة مع حق الخصم⁽¹⁾.

مما سبق تلاحظ الباحثة مدى أهمية نظام الخصم والأهداف التي يحققها، إذ يعد من أهم مزايا الضريبة على القيمة المضافة، فهو يجعل نظام هذه الضريبة قائماً على أساس من الشفافية والوضوح، ويلاحظ أنه بموجب نظام الخصم يمكن التأثير في السياسة المالية وتوجيهها لتحقيق الأهداف المطلوبة، كجذب الاستثمارات الجديدة، ودعم الاستثمارات القائمة، وتوفير السيولة النقدية... إلخ وغيرها من الأهداف التي من الممكن تحقيقها بموجب نظام الخصم الضريبي، إلا أنه يجب الحذر لدى الدول النامية عند تطبيق هذا النظام، فلا بد من تطبيقه بالتدرج ووضع نطاقه بشكل يؤثر إيجاباً في الهيكل الاقتصادي للدولة، فهذا ما يجعلنا من الضروري أن نتعرف على شروط تطبيق هذا الخصم ونطاقه في المبحث التالي.

(1) Tait, Alan op.cit., 8, pp 49.

المبحث الثاني

شروط تطبيق الخصم في الضريبة

على القيمة المضافة ونطاقه

إن لكل ضريبة خصائص تمتاز بها عن غيرها ومن أهم خصائص ضريبة القيمة المضافة نظام الخصم الضريبي، وهي الخاصة التي جعلت هذه الضريبة على القيمة المضافة وليس على قيمة المبيعات، أي على الفرق بين قيمة المدخلات والمخرجات في مرحلة المحاسبة الضريبية فقط وليس على قيمة المبيع في كل مرة تتم عملية انتقال السلعة من شخص إلى آخر، ولكي يطبق نظام الخصم لا بد من توافر شروط معينة، لذلك سنتعرف فيما يلي على شروط الخصم الضريبي وفق التقسيم التالي:

- المطلب الأول: شروط الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة وآلية تطبيقه.
- المطلب الثالث: نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة في التشريعات المقارنة.

المطلب الأول

شروط الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

ثمة شروط عامة لا بد من توافرها لإعمال الخصم الضريبي، ويضاف إليها شروط خاصة لبعض الحالات، وسنتعرف عليها تباعاً:

الفرع الأول

الشروط العامة للخصم في الضريبة على القيمة المضافة

إن الشروط العامة للخصم هي الشروط التي ترتبط بتحديد مقدار الضريبة الواجب خصمها، ومن ثَمَّ فإن هذه الشروط ترتبط بثلاثة أمور، الأول: يرتبط بالمواضيع الشكلية التي تبين هذا المقدار. والثاني: يرتبط بوقت القيام بهذه العملية ويسمى بشرط الوقت. والثالث: يتعلق بالأموال والخدمات التي تقوم بها المنشأة التابعة للمكلف⁽¹⁾.

أولاً: شروط الشكل:

إن خصم الضريبة يرتبط بالعناصر التي يجب على المكلف القيام بها لبيان العناصر الخاضعة للضريبة، والتي لا يمكن إجراؤها إلا إذا أظهر المكلف

(1) عارف السعيدة، الاشكالات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص354-355.

- أ. زليمة تلجناشي، العالم العربي والتنمية الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، اليمن، العدد 25، أيار 2006، ص137-148.

الضريبة المسددة على فاتورة الشراء أو التي تم تحصيلها عند الاستيراد أو سددتها المنشأة بنفسها، وهذه العناصر هي⁽¹⁾:

1- التسجيل: إن أهم شرط من شروط إجراء الخصم أن يكون المنتج أو التاجر أو مورد الخدمة من المسجلين لدى مصلحة الإدارة الضريبية، ليتمكنوا من إجراء الخصم، وهذا ما يفسر تسجيل بعض المكلفين في دائرة الضريبة اختياريًا.

2- الإقرارات: يجب تقديم الإقرار الضريبي في موعده القانوني مصحوباً بالسداد، وأن يتضمن الإقرار بياناً بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات المشتريات من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع الخاضعة للضريبة.

3- فواتير التوريد: فالفواتير المستلمة من موردي السلع أو الخدمات التي تشكل الأداة الأساسية المستخدمة لممارسة حق الخصم، إذ إن قوام الخصم هو الفاتورة، ويجب أن تكون السلعة المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشترة من مسجل بموجب فاتورة ضريبية موضح فيها اسم البائع، رقم تسجيله، ورقم الفاتورة وتاريخها، ومقدار الضريبة منفصلة عن سعرها، إلا إذا وافقت الإدارة الضريبية على أن يشمل سعر السلعة قيمة الضريبة.

(1) محمد عبد السلام البكري، إطار محاسبي مقترح للضريبة على القيمة المضافة، جامعة الأزهر،

ومن ثم يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة أن يعينوا على فواتيرهم بطريقة مميزة وواضحة قيمة الضريبة، والتمن الصافي للبضائع والخدمات بعد القيام بعملية الخصم.

4- المستندات الجمركية: وهي تكون عند تداول بضائع مستوردة للاستهلاك والتي يوضح فيها الاسم الحقيقي للمرسل إليه وعنوانه، وهو صاحب الحق في الخصم الضريبي، إذ يجب أن يتم إثبات الضريبة بالمستندات الجمركية والوصل المالي الجمركي إذا كانت مستوردة، أما بالنسبة لخصم الضريبة على مُدخلات السلع المصدرة فيجب أن تقدم أصول الفواتير الضريبية التي يظهر فيها الضريبة المسددة على المدخلات، وصور شهادات الصادرات الجمركية، المعتمدة والدالة على التصدير.

5- إشعار الخصم (Credit note): هو إشعار ينظم من قبل البائع، مسلم الأموال أو مؤدي الخدمات، وذلك عند وجود أي تغيير بعد إصدار الفاتورة أو عند إعادة بضاعة مبيعة، ويجب أن يتضمن الإشعار المعلومات التالية إلى جانب أية معلومات أخرى يرغب الخاضع للضريبة إضافتها إليها:

أ- رقم الإشعار المتسلسل وتاريخه.

ب- اسم وعنوان ورقم تسجيل مسلم الأموال أو مؤدي للخدمة لدى الضريبة على القيمة المضافة.

ج. اسم المشتري وعنوانه.

د. رقم وتاريخ الفاتورة الأساسية التي صدرت عند عملية البيع أو تقديم الخدمة.

هـ. سبب إصدار الإشعار بالخصم كأن يكون مثلاً إعادة بضاعة مبيعة.

و. وصف البضاعة والسلع والخدمة الحاصل التخفيض في قيمتها.

ز. كمية البضاعة المخصومة وقيمتها.

ح. المجموع المخصوم.

ط. معدل الضريبة المخصومة ومقدارها⁽¹⁾.

إن إضافة المعلومات السابقة يعطي مزيداً من الشفافية والوضوح في التعامل بين المكلف والإدارة الضريبية ويعزز الثقة اللازم توافرها بينهما.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالوقت:

عندما يستحوذ المكلف الخاضع للضريبة على المستندات السابق تحديدها، يمكنه أن يمارس حق الخصم واسترداده الضريبة التي سبق سدادها عند شراء السلع والخدمات محل فرض الضريبة، ويتطلب ذلك تحديد قيمتها في إقرار رقم الأعمال الذي يقدمه المكلف لسداد الضريبة على القيمة المضافة. وهناك حالتان في هذا الخصوص ينبغي الإشارة إليهما:

1- الخصم العاجل: خاص بالضريبة المفروضة على الموجودات الثابتة، حيث يسدد المكلفون الفرق بين الضريبة المقررة على العمليات الخاضعة

(1) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص137.

للضريبة خلال الشهر نفسه الذي تحققت فيه الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة.

2- الخصم الآجل: بالنسبة لسائر الأموال الأخرى وبالخدمات، فيتم الخصم في الشهر التالي لدخول الواقعة المنشئة للضريبة⁽¹⁾.

ثالثاً: الشروط الخاصة بالمنشآت التي تمارس عمليات خاضعة للضريبة وأخرى غير خاضعة لها⁽²⁾:

إن المنشآت الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عن مجمل عملياتها هي فقط التي تتمكن من التمتع بحق الخصم الكامل عن الضريبة التي وقعت على أموالها أو خدماتها.

أما بالنسبة للمنشآت الأخرى التي لا تخضع مجمل عملياتها للضريبة على القيمة المضافة لأنها تمارس الأنشطة الآتية: (أنشطة معفاة قانوناً، أو أنشطة موضوعة خارج نطاق تطبيق الضريبة) فإن الخصم يحدد طبقاً لطرق خاصة تختلف باختلاف نوع الأموال التي بحوزتها أموال ثابتة، أو سائر الأموال الأخرى والخدمات.

(1) هشام زوين ومحسن زوين، الضريبة العامة على المبيعات ومشكلاتها القانونية، دار الكتاب الذهبي، القاهرة 2010، ص123.

(2) إبراهيم علي عبد الرزاق، أحمد فؤاد مهنا، موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، مصر 2010، ص215.

إن حق الخصم بالنسبة لهذه المنشآت يختلف باختلاف طبيعة السلع التي تتاجر فيها، فإذا كانت سلعة ثابتة فإنها تطبق قاعدة الحصة، أما إذا كانت سلعة منقولة أو خدمات فإنها تطبق قاعدة التخصيص.

فالأولى: تطبق قاعدة الحصص، والثانية: تطبق قاعدة التخصيص.

وتطبيق أي من القاعدتين يترتب عليه استرداد كلي أو جزئي أو لا يكون عليها أي خصم.

1- قاعدة الحصص prorate:

فالأموال الثابتة تعطي حق خصم محدد بحصة العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وذلك بخصم نسبة من الضريبة التي دفعت على الأموال الثابتة. وهذه النسبة تكون مساوية لقيمة الضريبة التي وقعت على هذه الأموال من نسبة مئوية تنتج من العلاقة بين التحصيلات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على مجمل التحصيلات التي حققتها المنشأة.

إن قاعدة الحصص لا تطبق فقط على الأموال الثابتة، بل يمكن تطبيقها أيضاً على سائر الأموال الأخرى والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى الحصول على منتجات أو تحقيق خدمات بعضها خاضعة للضريبة على القيمة المضافة والأخرى غير خاضعة لها.

وعلى ذلك فيمكن الحصول على الضريبة الواجب استردادها كالاتي:

الضريبة التي وقعت على العنصر × النسبة المئوية للخصم.

وهذه النسبة المئوية لا تحسب على العمليات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة الحسابية بل على العمليات التي تحققت خلال السنة الماضية.

فعلى سبيل المثال: لحساب الخصم على عمليات عام 2018، يجب استخدام النسبة المئوية للخصم من المتحصلات المتحققة 2017.⁽¹⁾

$$\frac{\text{العمليات الخاضعة للضريبة}}{\text{العمليات الإجمالية}} = \text{النسبة المئوية للخصم}$$

2- قاعدة التخصيص Effectuation:

فالأموال الأخرى والخدمات يكون حق الخصم فيها محدداً بالنظر إلى التخصيص الذي يشمل هذه الأموال أو الخدمات في المنشأة، فالخصم يكون كاملاً إذا كانت الأموال والخدمات تساهم فقط في تحقيق عملية خاضعة للضريبة وليس له اعتبار في الحالات المخالفة.

ولكن عندما يكون استخدام الأموال أو الخدمات يؤدي إلى الحصول على منتجات أو تحقيق خدمات البعض منها خاضع للضريبة وبعضها الآخر غير خاضع، ففي هذه الحالة تطبق قاعدة الحصص⁽²⁾.

إن قاعدة التخصيص تطبق على الأموال والخدمات ماعدا الأموال الثابتة، شريطة أن تكون مدمجة بالكامل، إما في نشاط خاضع للضريبة وإما

(1) محمد حميد السلطان، دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص 190-191.

(2) رواية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة وآثارها في سورية، مرجع سابق، ص 60-61.

في عمليات معفاة، أما لو كانت تلك الأموال والخدمات مندمجة جزئياً في عملية خاضعة وأخرى غير خاضعة فلا تستخدم قاعدة التخصيص بل تطبق قاعدة الحصص.

الفرع الثاني

الشروط الخاصة للخصم في الضريبة على القيمة المضافة

إن هذه الشروط تختلف من حالة لأخرى حسب طبيعتها، فتتنوع هذه الشروط، وتوضع لبعض حالات الخصم شروط تختلف عن غيرها حسب طبيعة هذه الحالة أو تلك.

وهذه الشروط تتجسد في الآتي:⁽¹⁾

أولاً: مردودات المبيعات التي سبق توريد الضريبة عنها بموجب الإقرار الضريبي فعلاً بحالتها، وأن تقيد في الدفاتر والسجلات، فمن أجل خصم الضريبة على مردودات المبيعات يُشترط إضافة للشروط السابقة أن تكون السلع المستردة قد تم استلامها بالفعل وقُيِّدت بياناتها في دفاتر المكلف وسجلاته، وتم رد قيمتها للمشتري، وأن يصدر المكلف إشعار خصم.

ثانياً: أن تكون المدخلات والمشتريات بغرض الإتجار، حيث تشمل جميع المدخلات والمشتريات التي يمكن للمسجل خصمها من إجمالي الضريبة

(1) هشام زوين ومحسن زوين، الضريبة العامة على المبيعات ومشكلاتها القانونية، مرجع سابق، ص123.

- محمد عبد السلام البكري، إطار محاسبي مقترح للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص92.

المستحقة على مبيعاته الخاضعة للضريبة، سواءً كانت محلية أو مستوردة، بشرط أن تكون جميع مبيعاته خاضعة للضريبة.

ثالثاً: التصدير، حيث إن التصدير في معظم دول العالم، إن لم يكن في جميعها، المطبقة للضريبة، خاضع بمعدل الصفر، فإن ضريبة المبيعات التي يتم توريدها للضريبة على المدخلات يتم ردها، أما إذا كانت جميع مبيعاته للتصدير فيحق له الطلب من الإدارة الضريبية رد الضريبة السابق تحميلها على مدخلاته خلال مدة معينة حددت بموجب القانون.

رابعاً: حالات تعديل القيمة بمعرفة المسجل إذا نتج عن التعاملات بين مسجل ومسجل آخر تعديلات في قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عنها، من زيادة أو نقص بعد تقديم الإقرار.

وهكذا ترى الباحثة أن ثمة كثير من المؤشرات لقياس حجم الخصم الضريبي ولتوسيع هذا الحجم إلى أوسع مدى، لا بد إضافة إلى الحالات المذكورة سابقاً أن يشمل الخصم الضريبة المدفوعة في مرحلة التوزيع، فعند مد الدول الضريبة إلى هذه المرحلة، فإن ذلك يمنع الازدواج الضريبي الناشئ نتيجة لعدم استطاعة المنتجين الصناعيين من خصم الضريبة على مدخلات إنتاجهم المشتراة من التجار؛ لأن أولئك التجار سيصبحون من المسجلين فيها لدى مدها إلى مرحلة التوزيع بعد أن كانوا غير مسجلين عند فرضها على مرحلة الإنتاج فقط. كما يتوسع أيضاً كلما تضاءل حد التسجيل فيها؛ لأنه يؤدي إلى زيادة عدد المسجلين فيها. ويشمل الخصم المسدد على السلع المستوردة، فإن سُددت الضريبة عليها عند البيع الأول بقصد الاستهلاك في

السوق المحلية عن الفرق في قيمتها بين استحقاقها عند الإفراج الجمركي، وبين قيمتها في تلك المرحلة نكون أمام خصم ضريبي كلي بين تلك المرحلتين، وكلما ازداد المطرح الضريبي على هذا الفرق نكون أمام ازدواج ضريبي.

المطلب الثاني

نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة وآلية تطبيقه

إن جوهر التفريق في نظام الضرائب العامة على الاستهلاك بين فرضها على المبيعات أو على القيمة المضافة عليها فقط، هو سعة نطاق الخصم، والذي يجري في كل منهما من أجل منع ازدواجها أو تكرارها على المطرح ذاته في كل مرحلة تفرض فيه، فمن دون الخصم تصبح الضريبة على المبيعات أو ضريبة على رقم الأعمال، حيث إن نظام الخصم أحد أساسيات الضريبة على القيمة المضافة، فنطاق الخصم يجب أن يكون عاماً شاملاً لتكون الضريبة على القيمة المضافة فقط بين المدخلات والمخرجات في كل مرحلة محاسبية، لذلك لابد لنا من التعرف على حالاته وآليات تطبيقه وفق الآتي.

أولاً: حالات الخصم في الضريبة على القيمة المضافة واستثناءاته:

لابد لنا من التعرف على أهم الحالات التي يشملها نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة وعلى استثناءاته وفق ما يلي:

1- حالات الخصم في الضريبة على القيمة المضافة:

إن نطاق الخصم هو أحد أهم معايير التفريق بين الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، فإذا كان الخصم فيها عاماً وشاملاً بحيث تصبح حالات عدم الخصم قليلة وغير مقصودة، فإننا نكون أمام ضريبة على القيمة المضافة، بحيث يصبح المطرح الضريبي فيها هو القيمة المضافة في مرحلة المحاسبة الضريبية وليست قيمة مبيعات تلك المرحلة، وعندما تكون أقل من ذلك تكون الضريبة على قيمة المبيعات. إن نطاق الخصم حتى يكون

في أوسع مدى يجب ألا يحدد قانون فرض الضريبة الحالات التي يجوز فيها الخصم، وعند تحديده الحالات التي يجوز فيها الخصم يجب أن تكون على سبيل المثال لا الحصر، كي يكون شمول نطاق الخصم بمفهومه الواسع، وبالتالي لتحقيق الأهداف المرجوة من ضريبة القيمة المضافة، سواء منها الاقتصادية أم الاجتماعية، وبالتالي كي يكون نطاق الخصم يشمل الحالات الجديدة، وبالتالي يجب أن تشمل على الأقل الحالات الآتية:

أ- الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية بغض النظر عما إذا تم شراؤها من السوق المحلية أم تم استيرادها:

ومن السلع الرأسمالية: المعدات، والآلات اللازمة للإنتاج، ولوازمها، وتوابعها، وتشترط معظم الدول من أجل ممارسة حق الخصم أن تُستخدم هذه الآلات والمعدات في إنتاج سلع خاضعة للضريبة أو سلعٍ معفاةٍ مع حق الخصم، ومن ثَمَّ لا يُسمح بخصم الضريبة على قيمة هذه الآلات إذا استُخدمت لإنتاج سلعٍ معفاةٍ دون حق الخصم، كما تشترط الدول أن يتم شراء هذه الآلات من شخصٍ خاضع للضريبة، فإذا تم شراؤها من شخص غير خاضع فلا مجال لخصم الضريبة المسددة عنها. أما إذا استُخدمت هذه الآلات في إنتاج سلعٍ خاضعة للضريبة وأخرى معفاةٍ منها، فيطبق عليها ما يسمى "بالخصم الجزئي"، ويسمى في فرنسا "الإعفاء الجزئي" (Partial Exemption) حيث يتم اعتماد نسبةٍ للخصم تتناسب مع نسبة ما تنتجه من سلع وخدمات تخضع للخصم، وهي النسبة بين مجموع العمليات التي تمنح الخاضع للضريبة حق الخصم وبين قيمة مجموع العمليات التي قام بها، بما فيها العمليات التي لا تمنحه حق الخصم، ومن ثَمَّ لا يحق له خصمُ كاملِ الضريبة المسددة على مدخلاته وإنما

الجزء الذي يصيب المخرجات الخاضعة للضريبة فقط، ويعتبر الباقي أعباءً تضاف إلى تكلفة الإنتاج⁽¹⁾.

ب- الضريبة المسددة على السلع والمواد الوسيطة سواء كانت مشتركة محلياً أم مستوردة، وتدخل في إنتاج سلع خاضعة للضريبة:

ويُشترط لخصم الضريبة أن تكون السلع المنتجة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وأن تكون المواد الأولية مشتركة من بائع خاضع للضريبة، ومن ثم لا يسمح بخصم الضريبة عندما تكون المواد الأولية مشتركة من بائع غير خاضع للضريبة. وإذا كان المنتج يقوم بإنتاج سلع خاضعة للضريبة وأخرى معفاة منها فلا يحق له خصم كامل الضريبة المسددة وإنما جزء منها، حيث يطبق الخصم الجزئي كما هو الحال بالنسبة للسلع الرأسمالية⁽²⁾.

ج- الضريبة المسددة على جميع المصاريف التي يتحملها الخاضع للضريبة سواء كان منتجاً أو تاجراً:

لأجل ممارسة نشاط المكلف الخاضع للضريبة، سواء أكانت هذه المصاريف لها علاقة مباشرة أم غير مباشرة بنشاطه، مثل الأدوات والتجهيزات المكتبية، قطع الغيار، تكاليف الإصلاح، الخدمات الاستشارية، الوقود والطاقة، الأملاك المبنية في أماكن العمل لسد حاجات الموظفين مثل المطاعم ودور

(1) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 185.

- Andre maller lassiett réelle de Taxe sur la valeur, op, cit p. 524.

(2) سعيد عبد المنعم محمد، د. حسن محمد كمال، المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات، تحليلها واقتراحات علاجها، بدون سنة أو دار نشر، القاهرة، ص 76.

الحضانة... وغيرها من العناصر التي لا تندمج مباشرة في تركيب السلع، ولكن يتم صرفها في سبيل تصنيع أو تداول هذه السلع.

ولكن تشترط أن تكون السلع المنتجة أو المباعة خاضعة للضريبة. فإذا وصل نطاق الخصم فيما يتعلق بالمنتجات والمشتريات إلى الخصم العضوي كاملاً، الذي يشمل السلع الوسيطة الداخلة في تركيب السلعة المفروضة عليها الضريبة، والخصم المالي كاملاً، الذي يشمل كل ما له علاقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية إنتاج السلعة وتوزيعها، يكون نطاق الخصم أوسع مدى، ومن ثم تكون الضريبة على القيمة المضافة -وإن أهملت بعض الحالات السابقة- تكون قد تضمنت ازدواجاً ضريبياً جزئياً عليها⁽¹⁾.

د- الضريبة المسددة على السلع التي يتصرف بها المسجل على حالتها بالبيع:

كأن يقوم المسجل ببيع المواد الخام اللازمة لإنتاج السلع الخاضعة للضريبة بعد شرائها ببيعها على حالتها دون إجراء أية عملية صناعية عليها فيحق له خصم الضريبة التي سددها عند شراء هذه المواد.

هـ- خصم الضريبة عند تعديل قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للخصم:

قد ينتج عن المعاملات ما بين بائع مسجل ومشتري مسجل تعديل في قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عليها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار

⁽¹⁾ Howell H. Zee, Value added tax, in Tax policy (IMF) Washington DC, 1995, p. 92-96.

وسداد الضريبة المستحقة عن هذه الصفقة، فإذا تم تعديل قيمة الصفقة بالزيادة فيحق للمشتري خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته بحسبانها ضريبة على المدخلات، وإذا غُذلت قيمة الصفقة بالنقص فللبائع خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته.

و - الضريبة على مردودات المبيعات:

وهي الحالة التي يُسمح فيها للمنتج أو البائع المسجل بخصم الضريبة المحصّلة على مردودات مبيعاته سواءً أكانت محلية أم مستوردة من السلع التي يقوم ببيعها.

ز - الضريبة على السلع والخدمات المصدرة:

وذلك عندما يسمح القانون للمسجل بأن يخصم الضريبة في حالة التصدير، فإذا كانت الضريبة الواجبة أكبر من الخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته وجب على الإدارة الضريبية المختصة رد الفرق إلى المسجل.

وهكذا تلاحظ الباحثة أن نظام الخصم هو أهم ما يميّز الضريبة على القيمة المضافة، وإنَّ أيَّ تقييدٍ لنطاق الخصم يؤدي إلى الحد من المنافع التي يمكن أن يحققه إحداث نظام الضريبة على القيمة المضافة، مع الأخذ في الحسبان ظروف كل دولة، فبالنسبة للدول النامية يجب تقييد نطاق الخصم كي لا يشمل صادراتها من المواد الأولية اللازمة لصناعاتها الوطنية، بعكس الحال بالنسبة للدول الصناعية المتقدمة التي يكون هيكل صادراتها مواداً مصنعة، والسماح بخصم الضريبة على التصدير فيما يتعلق بالمواد الخام، ويؤدي إلى ضياع إيراداتٍ ضريبية يجب ألا تخسرها الدول النامية؛ لأن الدول الصناعية

سوف تستورد هذه المواد حتى لو فُرضت عليها الضريبة عند تصديرها إليها، لحاجة تلك الدول الماسة إلى تلك المواد من أجل صناعاتها. وقد تم الاقتراح من قبل كثير من الفقهاء بعدم السماح بخضم الضريبة على صادراتها من المواد الخام، والباحثة تؤيد هذا الاقتراح لصحته وتناسبه مع الواقع العملي.

2- استثناءات الخضم في الضريبة على القيمة المضافة:

على الرغم من أن القاعدة العامة تتمثل في خصم الضريبة التي وقعت على عناصر العملية الخاضعة للضريبة، ولكن هناك استثناءات من هذه القاعدة سنتعرف عليها فيما يلي:

أ. الاستثناءات العامة للخضم:

إن الضريبة على القيمة المسددة لا تخضم إلا إذا كانت الأموال والخدمات ضرورية للاستغلال في العملية الخاضعة للضريبة، وعلى ذلك يستبعد من حق الخضم الأموال والخدمات التي لا تكون ضرورية لاحتياجات الاستغلال بسبب طبيعتها أو قيمتها، وهذا معيار نسبي ينشأ من ظروف الواقع، فمثلاً: بيوت الأرياء نجد أن ما تحتويه من سجاد وديكورات وصالونات تكون ضرورية لاحتياجات الاستغلال رغم خاصيتها الباهظة.

وكذلك لا تخضم السلع والخدمات غير الضرورية للاستثمار حسب طبيعتها أو قيمتها، وهي مسألة نسبية تختلف باختلاف نوع الاستثمار.

وكذلك يستبعد من حق الخصم الأموال أو الخدمات التي لا تكون مخصصة بصفة خاصة للاستغلال للعملية الخاضعة للضريبة⁽¹⁾.

ب. الاستثناءات الخاصة ببعض المنشآت من الخصم:

هناك ثلاث فئات من المنشآت مستثناة من حق الخصم، تجار الأموال وتجار الأصناف الموسمية، وتجار الآثار، حيث إن هؤلاء لا يسددون الضريبة إلا عن الفرق بين ثمن البيع وثمان الشراء ومن ثم فإن خصم الضريبة التي تقع على الثمن الأخير لا محل له.⁽²⁾

ج. الاستثناءات الخاصة ببعض الأموال أو الخدمات من الخصم:

إن هذه الاستثناءات ترتبط بطبيعة هذه الأموال أو الخدمات من جهة، وبالدور الذي تؤديه في المنشأة من جهة أخرى، فمثلاً لا يعطى حق الخصم بالضريبة المرتبطة بنفقة إقامة المسؤولين أو الأفراد، الاحتياجات الشخصية لمديري المنشأة أو أفرادها (إنشاء المطاعم وأماكن التسلية.... إلخ) السيارات وأدوات النقل المخصصة للمستخدمين والهدايا والمنح.⁽³⁾

(1) د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، مرجع سابق، ص 301-302.

- د. أمين السيد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص 268.

(2) د. محمد ناجي التوني، تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية، دار طلاس، الكويت، 2000، ص 161.

(3) منار الحوراني، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الانفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، مرجع سابق، ص 160.

ثانياً: آلية الخصم في الضريبة على القيمة المضافة:

سنتعرف على الآلية التي تتم بها عملية الخصم وعلى طريقة تصحيح الخصم في الضريبة على القيمة المضافة وفق مايلي:

1- آلية عمل الخصم الضريبي:

تمارس آلية الخصم على النحو الآتي: على الخاضع للضريبة عند انتهاء كل فترة ضريبية أن يحسب مجموع الضريبة على القيمة المضافة التي سدها لمورديه، وي طرح هذا المبلغ من مجموع الضريبة التي حصلها من زبائنه، وعليه أن يسدد للدوائر الضريبية المختصة الفرق بين ما حصله وما سده، فإذا بلغت الضريبة المحصلة من قبل الخاضع /100/ ليرة، والضريبة المسددة على مشتريات تبلغ /75/ ليرة، فيتوجب عليه تسديد الفرق البالغ /25/ ليرة إلى الدوائر الضريبية، وإذا كانت الضريبة المحصلة أقل من الضريبة القابلة للخصم كأن تكون الضريبة المسددة على المشتريات /125/ ليرة، فيكون لدينا فائض ضريبة يبلغ /25/ ليرة، فيدور هذا الفائض إلى الفترة الضريبية اللاحقة، أما إذا كان فائض الضريبة أكبر ولا تغطيه الفترة الضريبية اللاحقة فيدور إلى فترات ضريبية لاحقة حتى يتم استنفاده. وإذا لم يتم استنفاده يحق للمسجل أن يقدم، بعد انتهاء فترة يحددها القانون، وهي في غالبية الدول سنة ميلادية، طلب استرداد رصيد فائض الضريبة القابلة للخصم المحتسب عند نهاية هذه الفترة⁽¹⁾.

(1) ياسين فؤاد، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص: 36-37.

إن السلبيات الكبيرة الناتجة عن مشكلة الازدواج الضريبي في الضرائب على رقم الأعمال هو الذي حث الفكر الضريبي على ابتداع نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة، ولتلافي هذه المشكلة ثمة نظامان للخصم الضريبي:

أ- يتمثل في نظام الدائرة أو التأجيل، وبمقتضاه يؤجل دفع الضريبة المستحقة على المنتج طالما ظل يتداول بين مسجلين خاضعين للضريبة، ولا تستحق الضريبة إلا في الحالة التي يخرج فيها المنتج من هذه الدائرة ويبيع إلى شخص غير مسجل.

ب- يعرف بنظام فاتورة الخصم، وبمقتضاه يدفع المسجلون الضريبة على مبيعاتهم أو المخرجات مع تقرير الحق لهم في خصم الضرائب التي قاموا بدفعها على مشترياتهم أو المدخلات عند المحاسبة الضريبية حتى لو كانت السلعة أو الخدمة ما زالت في دائرة التداول،⁽¹⁾ وبما أن النظام الثاني يحقق ميزة للخرينة العامة تتمثل في استمرار تدفق الحصيلة الضريبية إليها قبل إعمال المكلف حقّه في الخصم بالسماح له باسترداد ما سبق دفعه ضريبةً على مدخلاته، ولهذا هنالك شبه إجماع بين الدول التي أخذت بهذه الضريبة على الالتزام بهذا النظام.⁽²⁾

(1) د. إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص 252.

(2) بهجت محمد حسني أحمد، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 1983، ص 106.

لابد من أجل إعمال أي من النظامين السابقين لـ نظام الدائرة أو نظام فاتورة الخصم، أن يقدم المكلف إقراراً برقم الأعمال يجب أن يوضح به ما يلي:

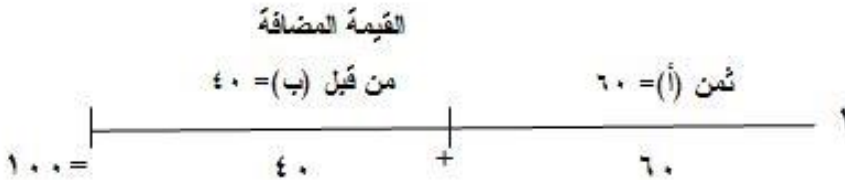
- قيمة الضريبة على القيمة المضافة الواجبة على العمليات الخاضعة لها.

- قيمة الضريبة على القيمة المضافة المخصومة.

وذلك إذا كانت الضريبة على القيمة المضافة المخصومة أقل أو مساوية للضريبة المستحقة السداد، فإن الضريبة على القيمة المضافة تخصم بالكامل، ولا تسدد المنشأة إلى الإدارة الضريبية سوى الفرق بين المبلغين.

مثال: نفرض وجود مكلفين متتاليين (أ) و(ب) وضريبة على القيمة المضافة بنسبة 20%

باع (أ) إلى (ب) بـ 60/ ليرة من دون الضريبة. و(ب) أعاد البيع بـ 100/ ليرة.



الضريبة على القيمة المضافة على (أ): الضريبة على (ب):

$$100 \times 20\% = 20$$

12- (خصم الضريبة المحولة من المورد)

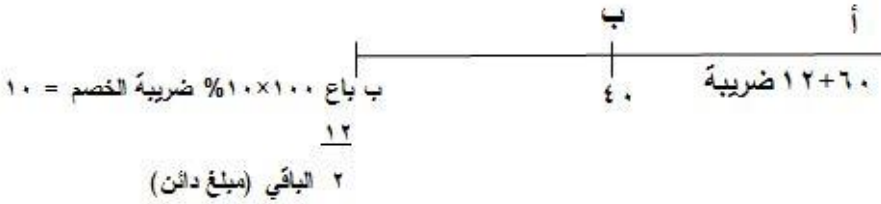
8 الضريبة المحولة إلى مصلحة الضرائب

$$20\% \times 60 = 12 \text{ ليرة}$$

أما إذا كانت الضريبة المخصومة أكثر من الضريبة الواجبة السداد، فإن الرصيد يحول إلى الإقرار التالي، بحيث يضاف إلى الضرائب الجديدة الواجبة الخصم بالملازمة بالضرائب الواجبة السداد لهذا الإقرار، هذه القاعدة العامة حيث لا تكون إعادة السداد هدفاً جوهرياً.⁽¹⁾

مثال:

بافتراض أن السلعة المباعة من قبل (ب) تتحمل ضريبة بسعر منخفض 10% عندها لا نستطيع أن نخفض /12/ ليرة من /10/ ويكون هناك باقي ليرتان.



بيد أن هناك استثناءات من هذه القاعدة، فالمنشآت التي تقوم بعملية التصدير وتلك التي تورد خدمات لا يمكنها ممارسة حق الخصم بسبب إعفاء العمليات التصديرية، لذلك فإن هذه المنشآت يمكنها استرداد جزء من الرصيد الذي لم تتمكن من تحقيق خصمه من واقع هذا الإعفاء.⁽²⁾

(1) د. محمد ناجي التونسي، تقييم سياسة الضرائب في الأقطار العربية، مرجع سابق، ص 160-161.

(2) جلال مطاوع إبراهيم يوسف، الضريبة على رقم الأعمال وإمكانية الأخذ بها في مصر، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2000، ص 197.

2- تصحيح الخصم الضريبي:

إن تطبيق نظام الخصم الضريبي في نتيجته النهائية، قد يعترضه بعض الإشكالات قد تستدعي تدقيق الخصم أو مراجعته، فعملية مراجعة الخصم تسمى بتصحيح الخصم.

وهذه العملية تختلف في حالة الأموال الثابتة عنها في سائر الأموال والخدمات الأخرى.

أ- تصحيح الخصومات الخاصة بالأموال الثابتة:

ينشأ تصحيح الخصومات الخاضعة بالأموال الثابتة من الحالات الآتية:

- التنازل عن الأموال بصفة مجانية.
- توقف النشاط أو تخلي المكلّف عن صفة الخضوع للضريبة على القيمة المضافة.
- اختفاء الأموال، سرقة أو تهديداً، حيث لا يوجد مجال للتصحيح لانعدام الأموال في حالة قهرية.

والتصحيح قد ينتج عنه إعادة سداد للخرينة العامة لنسبة من الضريبة التي سبق خصمها، وهي مساوية للضريبة المبدئية المنخفضة من السنة المنصرفة أو جزء السنة⁽¹⁾.

(1) Tixier G, cours de finance publique compars, p. 435,436, 2000.

ب-تصحيح الخصومات الخاصة بالأموال الأخرى والخدمات:

يوجد في هذه الحالة حالتان للتصحيح:

- تمثل الشكل العام وترتبط بكل الأموال والخدمات مهما كانت معدل خضوعها، فالتصحيح يجري عندما تختفي الأموال مهما كان السبب، سرقة أو تهديداً، ومهما كان المجال عند النقل أو في المصنع.

وتماشياً مع الاستثناءات المسموح بها في الأموال الثابتة لا يتم التصحيح عندما تهلك الأموال في حالة قهرية، وفي كل الحالات يمكن التصحيح في إعادة سداد مجمل الضريبة التي سبق خصمها، ويجب أن يتم ذلك قبل فترة معينة يحددها قانون فرض الضريبة.

- تتجه إلى الأموال أو الخدمات الخاضعة للضريبة بالمعدل المنخفض، أو الأموال والخدمات الخاضعة للضريبة بعد التنزيل المسموح به، حيث يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة بنسبة 60% عن ما تم من أعمال، وهنا تطبق قاعدة عدم الاسترداد (Regle du Butior)، وذلك عندما تكون الضريبة المخصومة على الأموال والخدمات تتعدى الضريبة المستحقة على العملية الواقعة على هذه الأموال والخدمات.

ولكن قاعدة عدم الاسترداد لا تطبق على الآتي:

- المبيعات بخسارة.
- عمليات إعادة البيع بحالتها.

• التصدير لأن في هذه الحالات السابق ذكرها ليس هناك أية قيمة مضافة على قيمة السلعة، ومن ثَمَّ لا يوجد استهلاك ولا ربح، ومن العدالة عدم تطبيق قاعدة الاسترداد على تلك الحالات⁽¹⁾.

وهكذا يُلاحظ أن آلية تصحيح الخصم الضريبي لازمةً وضروريةً لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، وتطبيق الضريبة بشفافية ووضوح.

⁽¹⁾ بهجت محمد حسني أحمد، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سورية، مرجع سابق، ص108.

المطلب الثالث

نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة في التشريعات المقارنة

سنتعرف في هذا المطلب على اتجاهات الدول في تطبيق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بنطاق هذا الخصم.
أولاً: في فرنسا:

لم تكن ضريبة القيمة المضافة معروفة قبل عام 1954، وإنما كانت الدول تطبق الضريبة على رقم الأعمال، وإذا كان لا بد من البحث عن الأسباب التي دعت إلى اعتماد هذا الشكل الجديد من الضريبة، فيمكن أن نجدها في الظروف التي مر بها العالم منذ مطلع القرن العشرين، بدءاً بالانتقال من نظام الدولة الحارسة إلى دولة الرفاه، مروراً بنماذج أخرى كالدولة المتدخلة من الدولة المنتجة، وقد كان مفهوم هذه النماذج قد تركز قبل الظهور الحقيقي لدولة الرفاه، ومن ثم اندلاع الحرب العالمية الأولى، وصولاً إلى الأزمة الاقتصادية الكبرى في عام 1929.

وقد كان من شأن هذه الأحداث جميعها أن ضاعفت من حاجة الدول إلى زيادة إيراداتها المالية، بينما وجدت الإدارات الضريبية نفسها في مواجهة أنظمة ضريبية غير قادرة على سد العجز المتصاعد في موازنتها، وهذا ما دفع اتجاه البحث إلى تطوير الضرائب التقليدية.

وقد انصب الإصلاح على أهم نوعين من الضرائب: الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك، وكان الهدف منه توحيد الضرائب المتعددة

في ضريبة عامة قادرة على توليد الإيرادات المالية الكافية. وهكذا نشأت فكرة ضريبة القيمة المضافة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة إلى الإيرادات التي لا يمكن الوفاء بها بسهولة عن طريق الضرائب على رقم الأعمال، نظراً إلى طبيعتها المتضاعفة التي يمكن أن تسفر عن تشوهات شديدة في القرارات الاقتصادية⁽¹⁾.

لكن ظهور ضريبة القيمة المضافة قد تأخر لأسباب تقنية إلى عام 1954، عندما قررت فرنسا اعتمادها بدلاً من ضريبة الإنتاج التي كانت مطبقة حينها على أن خصائص هذه الضريبة لم تتبلور قبل عام 1966، فقد كانت الضريبة بين هذين التاريخين تطبق على مطرح ضيق من ناحية؛ لأنها كانت تختص بتجارة الجملة فحسب دون تجارة التجزئة، ومن ناحية أخرى لاستمرار العمل ببعض الضرائب النوعية التي تنصب على مطرح ضريبة القيمة المضافة، وهذا ما انتهى بإصلاح القانون المالي في عام 1966 في فرنسا.

وقد منح النجاح الباهر الذي حققته التجربة الفرنسية من ألا تظل ضريبة القيمة المضافة محصورة في فرنسا بل تنتشر منها إلى معظم الدول الأوروبية ومنها إلى معظم دول العالم. ويرجع بعض الاقتصاديين الانتشار الواسع لضريبة القيمة المضافة إلى سببين رئيسيين: الأول: أن المنافسة الدولية لصالح دعم المنتجات الوطنية تؤدي إلى استبعاد رفع الضرائب المفروضة على الدخول الفردية وعلى أرباح الشركات، وبذلك يكون الخيار المتبقي هو الاعتماد على

(1) Patrick Autor: qu' attendre de la TVA sociale, Flash Economie, 4 janvier 2012, p.10.

الضرائب غير المباشرة ومنها ضريبة القيمة المضافة. والثاني: الاعتقاد بأن الانتقال من الضريبة على الدخل إلى الضريبة على الاستهلاك يعزز الكفاءة الاقتصادية ويرفع معدل النمو.⁽¹⁾

فالضريبة على القيمة المضافة الفرنسية مرت بمراحل ودراسات عديدة لتلافي عيوب كل مرحلة، حتى وصلت إلى شكلها الحالي كما يلي:

1- قبل قانون /10/ نيسان 1954م:

تم البدء بفرض الضرائب غير المباشرة في فرنسا عام 1917م، وكانت هذه الضرائب تستوفى من المستهلك الأخير، ولم تكون الموارد على المستوى المطلوب نتيجة ضعف النسبة المفروضة، الأمر الذي أوجب إلغاء هذه الضرائب واستبدالها بالضريبة على رقم الأعمال، وكان ذلك بانتهاء الحرب العالمية الأولى، كانت على رقم الأعمال وباتت جميع أعمال البيع والإنتاج مشمولة بالضريبة وقد حققت هذه الضريبة ثمارها من حيث وفرة الإيرادات إلا أنها أثارت مشاكل عديدة منها:

ضعف فاعلية التجار الصغار، نظراً إلى كون البضائع قد حُملت بمجموعة كبيرة من الضرائب، في حين كانت المؤسسات الكبيرة يُفرض عليها ضريبة واحدة فقط، فقد شعر الكثير من الناس بعبء الضرائب المتعددة المفروضة عليهم.

⁽¹⁾ Ocde. Impot sur la consommation une solution d'avenir? Syntheses October, p 10, 2007

وهذا ما دفع المسؤولين عن الضرائب في فرنسا عام 1936م إلى ابتكار ضريبة جديدة بديلة عن الضريبة على رقم الأعمال، وسميت الضريبة على المنتج، وهي في واقعها مزيج بين النظامين القديم والجديد وبموجب هذه الضريبة بات المنتج الأخير يلتزم بسدادها، حيث تعدّ هذه الضريبة خطوة إصلاحية للمرحلة السابقة، وتهدف إلى تأمين الحياض بين دورتين قصيرة وطويلة الأجل والمساواة بين السلع المستوردة وتلك المنتجة محلياً، وتتميز هذه الضريبة بأن لها صفة تراكمية، وتصيب مرتين قيمة السلعة أو الخدمة الوسيطة.⁽¹⁾

2- بعد 10 نيسان عام 1954م:

تم فرض الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا في 10 نيسان 1954، وعند تطبيق هذه الضريبة تم رفع رسوم من جهة، وتخفيض رسوم من جهة أخرى على الأموال التي تصيب الأموال الاستثمارية والأعباء العامة.

واستمر هذا الوضع حتى عام 1993م حيث بدأ العمل بنظام توحيد أوروبا (الاتحاد الأوروبي)⁽²⁾ وبموجب هذا النظام تم إلغاء الرسوم الجمركية بين البلاد الأوروبية المنتسبة إلى الاتحاد الأوروبي ومن ضمن هذه الدول فرنسا،

(1) ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مرجع سابق، ص74.

(2) الاتحاد الأوروبي يضم أكبر سوق داخلي في العالم، يكافئ تشغيل ثلث حركة التجارة العالمية حيث أصبح يضم حتى الآن ثمان وعشرون دولة أوروبية منها: بلجيكا -ألمانيا-فرنسا - الدنمارك... ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص70.

وفرضت ضريبة القيمة المضافة في بلاد الاتحاد، وقد حددت نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي كحد أدنى (5%) من القيمة.⁽¹⁾

ومن أهم شروط ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي:⁽²⁾

أ- ينبغي أن تكون الضريبة على القيمة المضافة من النوع الذي يفرض على الاستهلاك.

ب- ينبغي أن تفرض الضريبة على القيمة المضافة في مكان الاستهلاك.

ج- ينبغي استخدام طرق الخصم غير المباشر وطريقة الفواتير في ربط وتحصيل الضريبة.

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

هـ- ينبغي الإعداد الكامل لدافعي الضريبة والإدارة الضريبية المختصة قبل وضع الضريبة موضع التطبيق؛ لأن التخطيط الجيد للضريبة على المستوى الرسمي والاتصال الدائم للغرف التجارية والصناعية مع نشر الوعي من قبل أفراد المجتمع والإدارة الضريبية لا يمكن أن يسبب زيادة في المعدل (التضخم)

(1) ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مرجع سابق، ص74.

(2) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص70-71.

حيث تبين دراسة على مجموعة كبيرة من الدول أن 86% منها تعاني من مشكلة التضخم نتيجة إدخال الضريبة على القيمة المضافة، بينما في 14% الأخرى نشأ تضخم بسبب زيادة الأجور أو الزيادات غير المبررة من المكلفين نتيجة نقص الشفافية والوعي لدى أفراد المجتمع. وحتى في حال زيادة المعدل فإنه من المتوقع أن تكون الزيادة مرة واحدة وليست مستمرة.

كما أن الاتحاد الأوروبي أصدر عدة توجيهات على طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة التطبيق الأمثل، حيث صدر التوجيه السادس بتاريخ 17 مايو لعام 1977 تحت رقم (77/388/EEC) أنه تخضع للضريبة عمليات تسليم السلع وتقديم الخدمات، وعرف تسليم السلع بأنه: نقل حق التصرف بمال مادي كمالك. ويقصد بالتوجيه السادس لمجموعة الدول الأوروبية (السوق الأوروبية المشتركة آنذاك) "مجموعة الإرشادات التي ينبغي على دول المجموعة الالتزام بها عند فرض الضريبة على القيمة المضافة، وهذه الإرشادات تتعلق بتحديد المكلف بها، والسلع الخاضعة لها، والإعفاءات، والواقعة المنشئة للضريبة وهيكل معدلات الضريبة، ونظام الخصم الضريبي وغير ذلك"⁽¹⁾.

كما أصدر توجيه لاحق في 1991/12/16 والقاضي بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي، إذ تُعد تلك التوجيهات خطوة

(1) د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، مرجع سابق، ص 567.

هامة من الاتحاد الأوروبي في سبيل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة التطبيق الأمثل.⁽¹⁾

أما بالنسبة للخصم الضريبي في فرنسا فهو كالتالي:

إن الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا تعدُّ أفضل صورة وصل إليها الفن الضريبي لما تتميز به من خصائص، وأهم هذه الخصائص حقُّ الخصم الضريبي، حيث تتمثل الضريبة القابلة للخصم بالضريبة المسددة على المشتريات المستخدمة لإتمام عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو معفاة منها ولكن تخوّل حق الخصم، سواء تمَّ شراء هذه المشتريات من السوق المحلية أو تم استيرادها من الخارج، وتشمل هذه المشتريات الأموال والخدمات اللازمة للعملية الإنتاجية كافة، من مواد أولية، وعناصر تصنيع، وموجودات ثابتة، ونفقات تسويق، وتأهيل وتدريب الموظفين، إضافة إلى وجبات المطاعم والتسليّة للعمال، وشراء العربات والشاحنات وتأجيرها، ووقود (الديزل) الضروري لتلك العربات والشاحنات والإعلانات وغيرها من السلع والخدمات شرط أن تكون ضرورية للعملية الإنتاجية، وهناك بعض المشتريات لم يسمح المشرع الفرنسي بخصم الضريبة المسددة عليها، منها نفقات الفنادق من أجل المديرين والموظفين، وإن كانت لغايات العمل، والمنح التي تزيد قيمتها على ستين (يورو)، والمركبات الخاصة بنقل الأشخاص والخدمات المتعلقة بها و20% من

(1) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص70.

الضريبة المسددة على محروقات (الديزل) الخاصة بهذه المركبات، والسيارات الخاصة، وإن استخدمت في العمل.⁽¹⁾

إن المشرع الفرنسي اشترط لممارسة حق الخصم أن يقوم الخاضع للضريبة بتسليمات خاضعة للضريبة، أما إذا كان يقوم بتسليمات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة منها فيتم خصم جزء من ضريبة المدخلات، وهو الجزء الخاص بالعمليات الخاضعة. أما الجزء الآخر فيضاف إلى التكلفة⁽²⁾.

وهكذا تلاحظ الباحثة أن نطاق الخصم في فرنسا واسع يشمل المصاريف المباشرة وغير المباشرة كافة اللازمة للنشاط أو السلعة الخاضعة للضريبة، كما أن نظام الخصم في فرنسا يشجع التصدير لتطبيقها المعدل الصفري على الصادرات.

ثانياً: في لبنان:

تعد الضريبة على القيمة المضافة في لبنان من أحدث الضرائب التي أدخلها المشرع اللبناني على النظام الضريبي، حيث أصدر القانون رقم /379/ لعام 2001 الذي تم بموجبه فرض الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، وتم البدء في تطبيقها في الأول من شهر شباط عام 2002.

(1) النظام الضريبي الفرنسي، ورقة عمل توضح النظام الضريبي الفرنسي حتى 11 أبريل 2005 أعدتها مديرية التشريع الضريبي في فرنسا منشورة على شبكة الأنترنت:

<http://www.impost.gouv.fr/portal/deployment/p1/fichedescriptive/> 106- pdf, 10:30 am, 20/1/2011.

(2) V. Fr/prota/deployment/ p1/ fichedescriptive/ pdf, 2007, And Ernsts young, the 2008 vat and GST..., op.cit, p 173.

أما بالنسبة للخصم الضريبي في لبنان فهو كالاتي⁽¹⁾:

لقد حددت المادة /28/ من القانون /379/ لعام 2001م الضريبة القابلة للخصم بالضريبة التي أصابت الأموال والخدمات التي حصل عليها الخاضع للضريبة من شخص آخر خاضع لها، والأموال والخدمات التي استوردها أو صدرها، بما في ذلك الأصول الثابتة، للقيام في إطار ممارسة نشاطه الاقتصادي بإحدى العمليات الآتية:

1- تسليم الأموال والخدمات الخاضعة للضريبة.

2- العمليات المتعلقة بالتصدير، والعمليات المشابهة، وعمليات النقل الدولي، وبعض أعمال الوكلاء المعفاة من الضريبة.

ومن ثَمَّ نستنتج أن الخصم يكون واجباً في الحالات الآتية:

أ- على السلع والخدمات التي حصل عليها المسجل من مسجل آخر خاضع للضريبة.

ب- على السلع والخدمات المستوردة بما في ذلك الأصول الثابتة اللازمة للقيام بصناعة سلع، أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة من آلات، ومعدات مخصصة للاستعمال الدائم لدى المؤسسات التي تقوم بذلك عندما تستخدم هذه الأصول الثابتة في إنتاج سلعة وخدمات خاضعة للضريبة، أو تتعلق بالعمليات المتعلقة بالتصدير وعمليات النقل الدولي المعفاة من الضريبة. كما أتاح حق

(1) انظر المادة /28/ من القانون /379/ لعام 2001 المتضمن الضريبة على القيمة المضافة في لبنان.

استرداد الضريبة كاملة على تلك الأصول ولو تم استعمالها في القيام بالأعمال المعفاة الآتية: صناعة الأدوية، صناعة المواد الغذائية المعفاة، الاستشفاء والمختبرات الطبية، التعليم، المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح، النقل المشترك للأشخاص، صناعة الكتب والجرائد والمجلات، كما أتاح الاسترداد وبنسبة 50% من الضريبة المستحقة على هذه الأصول عندما تتعلق بالمصروفات الجارية المتعلقة بالأعمال المعفاة السابق ذكرها عدا خدمة النقل المشترك للأشخاص.

ج- السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج.

وأجاز القانون خصم الضريبة التي تصيب الأموال والخدمات المستعملة من الآخر في سبيل الأعمال الخاضعة للضريبة (مديرون، موظفو المؤسسات) وذلك عن ثياب العمل أو ثياب الحماية في المؤسسة، والأمكنة الموضوعة تحت تصرف الموظفين في أمكنة العمل، مثل أمكنة سكن الحرس ونفقات تأهيل الموظفين وتدريبهم⁽¹⁾.

وهكذا ترى الباحثة أن الضريبة القابلة للخصم هي الضريبة التي تصيب الأموال والخدمات التي تستعمل للقيام بعمليات خاضعة للضريبة، أو عمليات معفاة مع حق الخصم. وبالنسبة للأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة منها فيخضعون للخصم الجزئي، وبذلك يكون القانون اللبناني أخذ بمبدأ الخصم المالي، وإن كان جزئياً إضافةً إلى الخصم العضوي.

(1) انظر المادة 28/ من القانون 379/ لعام 2001 المتضمن الضريبة على القيمة المضافة في لبنان.

ومما سبق تلاحظ الباحثة أن نطاق الخصم في لبنان واسع يشمل المصاريف، والأصول الثابتة، والسلع، والمواد الأولية كافة، وهذا موقف صائب للمشرع اللبناني تشجيعاً منه للتصدير والصناعات الوطنية، ودعماً للاقتصاد اللبناني.

ثالثاً: في مصر:

نظراً إلى أهمية الضرائب المفروضة على الإنفاق سعت الحكومة المصرية إلى إصلاح الاقتصاد المصري لعلاج الاختلالات التي يعاني منها، وللاندماج في الاقتصاد العالمي ولمواجهة التحديات التي تفرضها العولمة، حيث تدرجت مصر في سبيل ذلك في فرض الضرائب على الإنفاق إلى أن تم إصدار القانون رقم /11/ لعام 1991 المتضمن فرض الضريبة العامة على المبيعات، وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى منها بنصٍ خاص، وتم تعديل هذا القانون أكثر من مرة، للاقتراب من نظام الضريبة على القيمة المضافة تدريجياً وآخرها اعتماد القانون رقم /67/ لعام 2016.

أما بالنسبة للخصم الضريبي في الضريبة العامة على المبيعات في مصر فهو كالتالي:

ورد في المادة /23/ من القانون رقم /11/ لعام 1991م أنه: للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع

المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها، ولا يسري الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع المبينة في الجدول رقم 1/ والخدمات الواردة في الجدول رقم 2/ المرفقين في القانون سواء كانت سلعاً أو خدمات خاضعة بذاتها أو مدخلاتها في سلع أو خدمات أخرى، وقد وضحت المادة الأولى من القانون المقصود بالضريبة على المدخلات الواجبة الخصم بأنها الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة⁽¹⁾.

وبموجب القانون رقم 9/ لعام 2005 أضيفت إلى حالات الخصم السابقة للضريبة المسددة من قبل المسجل على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وذلك ما عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة، وبذلك تجاوز المشرع المصري أهم انتقاد وجهه للقانون عندما فرض الضريبة على الآلات اللازمة للإنتاج، ولم يسمح بخصم هذه الضريبة من الضريبة المحصلة على السلع والخدمات المنتجة بوساطة هذه الآلات، وفيما يتعلق بالمدخلات التي تستخدم في مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى منها فتخصم الضريبة على المدخلات تبعاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات.⁽²⁾

(1) انظر المادتين 1/ و 23/ من القانون رقم 1/ لعام 1991 المتضمن فرض الضريبة العامة على المبيعات في مصر.

(2) د. عز الدين إبراهيم، حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، مرجع سابق، ص 16.

أما التغيير الجذري الذي قامت به مصر فهو قانون رقم 67/ لعام 2016 القاضي بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر حيث نصت المادة 22/ من القانون 67/ لعام 2016 على أنه:

((للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مُدخلاته من الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها)).

كما أن هذا القانون استثنى من الخصم ما يلي:

1. ضريبة الجداول سواءً سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به خاص في هذا القانون.

2. ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

3. السلع والخدمات المعفاة.⁽¹⁾

وهكذا تلاحظ الباحثة أن القانون رقم 67/ لعام 2016 وسَّع نطاق الخصم وتلافى عيوبه السابقة وسمح بخصم المدخلات، ما ينعكس ذلك إيجاباً على الدور التنموي الاقتصادي الذي تقوم به الضريبة على القيمة المضافة.

- انظر القانون رقم 9/ لعام 2005 في مصر المتضمن تعديلاً على قانون الضريبة العامة على المبيعات.

⁽¹⁾ انظر المادة 22/ من القانون 67/ لعام 2016 في مصر.

رابعاً: في الأردن:

لقد تم البدء بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات في الأردن بالقانون رقم 6/ لعام 1994م على طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكلها الأكمل، وذلك تماشياً مع الظروف الاقتصادية للمملكة الأردنية آنذاك، وتأثير من صندوق النقد الدولي.

إن نطاق الخصم في الأردن لا يسمح بوصف الضريبة التي يفرضها بالضريبة على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى التزامه بالضريبة الصفرية على عمليات التصدير في حدود الخصم المسموح به، فقد حدد حالات الخصم فيه كما يلي:

1- ما سبق دفعه من ضريبة مبيعات أو ضريبة خاصة على مردودات المبيعات فيه.

2- ما سبق دفعه من ضريبة مبيعات على ديونه المعدومة من مبيعاته السابقة.

3- ما سبق دفعه من ضريبة مبيعات عامة على المسجل التي كانت في حوزته قبل التسجيل.

4- ما سبق دفعه من ضريبة خاصة على السلع التي تدخل في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة.⁽¹⁾

(1) انظر المادة 19/ من قانون الضريبة العامة على المبيعات في الأردن، رقم 6/ لعام 1994 وتعديلاته.

ومع ذلك يبقى المشرع الأردني بعيداً عن حالة تعميم الخصم المرغوب به في اقتصاد الدول النامية، ففي الموقع الذي يجب أن يتوسع به في نطاق الخصم، نجده يضيق منه، وفي الموقع الذي يجب أن يضيق منه نجده يتوسع به، فبدلاً من ترشيد هذا الخصم على الصادرات واقتصاره على الصادرات الصناعية فقط دون المواد الأولية اللازمة للصناعات الوطنية أو التصديرية من أجل تحويل هذه الموارد إلى السلع الصناعية التي تكمن فيها القيمة المضافة الكبيرة والتي تساعد زيادة دخلها القومي، فإنه لم يفرق في ذلك في ماهية هذه الصادرات، كما أنه لم يخصم الضريبة على المعدات والآلات وقطع غيارها المستخدمة في السلع الخاضعة للضريبة والمغفأة منها، كما في الحالة المصرية، إلا أنه أضاف حالة من الضروري إضافتها هي حالة الديون المعدومة.

وهكذا تلاحظ الباحثة اختلاف نطاق الخصم فيما بين التشريعات المقارنة، وهذا يعود إلى واقع وظروف كل دولة، ولذلك يجب على كل دولة عند تطبيق نظام الخصم أن تطبقه بحسب ما يلائم ظروفها وواقعها الاقتصادي، وليس نقل نموذج جاهز من دولة أخرى؛ لأن ما يناسب دولة ما لا يناسب أخرى، إذ إن لكل دولة ومجتمع خصوصيته وواقعه الاقتصادي لكي تحقق الضريبة الدور الاقتصادي المنوط بها.

وترى الباحثة أن أفضل نطاق للخصم الضريبي طُبق في فرنسا، لأنه شبه كامل على السلع والخدمات يتبعها في ذلك لبنان، وإن كان نطاق الخصم أضيق قليلاً من حالات الخصم في فرنسا، وكذلك الأمر في مصر حيث تم التوسع في نطاق الخصم بالتدريج.

وهكذا بعد أن عرضنا مفهوم الخصم وشروط تطبيقه والأهداف التي يحققها تلاحظ الباحثة أن لنظام الخصم دور كبير في إنجاح نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق، لما له من آثار اقتصادية بالغة الأهمية وخاصةً عندما يكون نطاق الخصم متناسباً مع واقع تلك الدول، وأنه لا يمكن الاستفادة من مزايا الضريبة دون حسن تصميم نظام الخصم بما يتناسب مع الواقع الاقتصادي للدولة التي تريد تطبيق هذه الضريبة.

الفصل الثالث

الرد في الضريبة على القيمة المضافة

إن الضريبة على القيمة المضافة تمتاز بمجموعة من الملامح تميزها عن غيرها من الضرائب غير المباشرة، وأهمها نظام الرد والخصم الضريبي، وقد تعرفنا على نظام الخصم في موضع سابق من هذه الرسالة⁽¹⁾، واستكمالاً لتطبيق الضريبة المدفوعة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات، وبهدف معالجة الحالات التي تكون فيها الضريبة المدفوعة على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة على المخرجات، لجأ نظام الضريبة على القيمة المضافة إلى تحديد آلية استرداد هذه الزيادة وإجراءاتها، حيث يعد نظام الرد مكوناً أساسياً لهذه الضريبة ومن أهم السمات المميزة لها، إضافةً إلى حالات يتم فيها الرد لا علاقة لها بالخصم.

وتعد المبالغ المستردة من مجموع الحصيلة مؤشراً لمدى نضج نظام الضريبة على القيمة المضافة، وسنتعرف فيما يلي على نظام الرد الذي يعد من الأسس التي تقوم عليها هذه الضريبة، ومدى تأثيره في العدالة الضريبية ومقدار الحصيلة الضريبية، ولضرورة التمييز في ذلك بين الدول النامية والدول المتقدمة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل دولة، وسوف نتناول ذلك وفق التقسيم الآتي:

(1) انظر ص 120-121 من هذه الرسالة.

- المبحث الأول: التعريف بنظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة وأهميته.
- المبحث الثاني: تطبيقات خاصة للرد الضريبي في التشريعات المقارنة.

المبحث الأول

التعريف بنظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة وأهميته

إن الضريبة على القيمة المضافة تمتاز بعدة خصائص تميزها عن غيرها من الضرائب غير المباشرة، وحق الرد الضريبي من أهم خصائصها فمن دون حق الرد تصبح الضريبة عبئاً ثقیلاً على عاتق المكلف، فهو نظام يحقق العدالة الضريبية ويمنع التلاعب ضد المكلف، فإن حق الرد أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي في هذا النوع من الضرائب، ويعد الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية خمسينيات القرن الماضي ثورةً عظيمةً في تطور الضرائب على الإنفاق، بعد أن كانت هذه الضريبة تُطبق بطريقة تراكمية، وما في ذلك من مساوئ وعيوب وما يؤدي إليه من اضطراب في الأداء الاقتصادي.

ومن ثَمَّ يمكن تقسيم هذا المبحث إلى ما يأتي:

- المطلب الأول: نظام رد الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلب الثاني: الحالات العامة للرد في الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بآليات احتساب الضريبة.
- المطلب الثالث: أهمية نظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة ومشكلاته.

المطلب الأول

نظام رد الضريبة على القيمة المضافة

يعد نظام رد الضريبة حقاً من حقوق المكلفين في الضريبة على القيمة المضافة وأحد الأسس التي تقوم عليها هذه الضريبة، بحيث يستطيع المكلف بموجبه استرداد الضريبة السابق تحصيلها من قبل الإدارة الضريبية ضمن حالات معينة يحددها المشرع.

إن فكرة الرد الضريبي جاءت نتيجة الآثار السلبية لأشكال الضرائب السابقة للضريبة على القيمة المضافة، وللد أثر طيب في تطهير السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة التي تتحمل على مدخلاتها، للتقليل من الازدواج والتراكم الضريبي وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية.

الفرع الأول

تعريف الرد الضريبي Tax refund

لا بد لنا في البداية من التعرف على معنى رد الضريبة على القيمة المضافة وفق ما يلي:

أولاً: تعريف رد الضريبة على القيمة المضافة:

عرفه البعض بأنه "حق استرداد الضريبة من الخزينة العامة وهو لا ينشأ إلا بطلب من المكلف".⁽¹⁾

⁽¹⁾ ورد التعريف عبر الموقع الإلكتروني الآتي بدون ذكر اسم الكاتب:

وقد عرفه آخرون بأنه: "النظام الذي يتيح للمسجلين ولغير المسجلين استرداد ما سبق أن دفعوه من ضريبة بعد تقديم طلب بذلك إلى مصلحة الضرائب عند توافر إحدى الحالات التي تستلزم هذا الرد".⁽¹⁾

كما عرفه آخرون بأنه: "إعادة الضريبة المدفوعة على القيام بعملية خاضعة للضريبة من خلال إخضاع هذه العملية للضريبة بمعدل صفر، مما يسمح للمكلف باسترداد جميع الضرائب المدفوعة في المراحل السابقة للمرحلة التي كلف بها، وأكثر تطبيق لهذه الآلية يتم في عمليات التصدير من أجل تشجيع الصادرات".⁽²⁾

وهكذا فإن الباحثة ترى أن لكل تعريف خصوصية يختلف من منظور القائل به، ولكن ترى أن التعريف الأوضح والأشمل والذي يوضح تماماً مفهوم الرد الضريبي هو تعريف الدكتور سعيد عبد المنعم محمد.⁽³⁾ ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة أن تخلص إلى تعريف نظام الرد بأنه:

نظام يسمح للشخص الذي يستفيد من خصم ضريبي على نشاطه تجاه سلعة أو خدمة معينة يحددها القانون أن يسترد المبالغ الضريبية التي دُفعت على مدخلات السلعة أو الخدمة، وأن يسترد ما دفعه من ضريبة في حالات أخرى أيضاً يحددها القانون، وذلك بعد تقديم طلب للإدارة الضريبية.

(1) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق، ص 120-121.

(2) د. إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص 98-205.

(3) د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص 120-121.

ثانياً: المقارنة بين خصم الضريبة على القيمة المضافة وردها:

- يشترك مفهوم خصم الضريبة وردها فيما يلي:⁽¹⁾

1- إن كلاهما يهدف إلى تخفيف عبء الضريبة عن السلع والخدمات المفروضة عليها، فالأول (الخصم) يهدف إلى التكلفة بالضريبة على القيمة التي أضيفت إلى مطرحها في فترة المحاسبة الضريبية فقط، أما الثاني (الرد) فيهدف إلى إعادة الضريبة المدفوعة غير المستحقة على المطرح.

2- نظاما الخصم والرد يشتركان في أن كليهما يهدفان إلى إعادة ما دفع من مبالغ ضريبية سابقة.

- ويختلف مفهوم خصم الضريبة عن مفهوم ردها فيما يلي:⁽²⁾

أ. يجب أن يكون المكلف مسجلاً لدى الإدارة الضريبية ليتمكن من خصم الضريبة، إذ إن شرط التسجيل أساسي لممارسة حق الخصم الضريبي، بينما لا يشترط التسجيل من أجل ممارسة حق الرد، فقد يكون صاحب حق الرد مسجلاً وقد يكون غير مسجل، كالمسافر.

ب. خصم الضريبة يتحقق عند وجود شرط أساسي، وهو عند وجود ضريبة مخرجات وضريبة مداخلات مهما كان معدلها الضريبي المطبق، أي حتى لو كان المعدل صفرياً، ويمكن للمكلف نفسه إجراء المقاصة بين ضريبة المداخلات وضريبة المخرجات وتسديد الفرق للإدارة الضريبية.

(1) د. محمد عبد العزيز أبو رمان، تلخيص المعرفة في شرح أصول المحاسبة على التكلفة، بدون دار نشر، 1986، ص 279.

(2) إبراهيم عبد العزيز نجار، موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص 194.

أي أن تتم هذه العملية (عملية الخصم) دون أي معاملة ودون تقديم طلب بذلك، وإذا تقوم عملية الخصم بناءً على واقع البيان الضريبي على عملياته الذي يلتزم المكلف الخاضع للضريبة بتقديمه كل فترة معينة في القانون.

أما في حال رد الضريبة فلا يستطيع المكلف أن يحصل على حقه في رد الضريبة إلا إذا قدم طلب الرد مرفقاً بالوثائق والمستندات التي تثبت حقه في رد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ أو نتيجة مردودات مبيعاته في سجلات رسمية، ويصدر بها فاتورة رسمية ثم يقدمها للإدارة الضريبية لترد له الضريبة التي سبق أن سددها، أو بشكل عام عند تحقق إحدى حالات الرد التي يحددها قانون فرض الضريبة.

ج. في خصم الضريبة يسترد المكلف جزءاً من مبالغ الضريبة المدفوعة عن السلعة أو الخدمات بشكل تام بحيث يبقى متحماً جزءاً من الضريبة، يتناسب مع أهمية نشاطه بالنسبة للسلعة أو الخدمة.

أما وفقاً لنظام الرد يسترد المكلف مبالغ الضريبة كافة المدفوعة على السلعة أو الخدمة في مرحلة سابقة.

وفيما يلي نستعرض مثالاً عن ضريبة القيمة المضافة وردها:⁽¹⁾

⁽¹⁾الضريبة المحصلة: هي المبلغ الذي يقوم بتحصيله المكلف بالضريبة من المستهلك عند حدوث الواقعة المنتجة للضريبة.

الضريبة المسترجعة: هي المبلغ الذي تم إرجاعه للمكلف لحدوث سبب يوجب إرجاع كامل مبلغ الضريبة أو جزء منه.

الضريبة المؤداة للخرينة: هي المبلغ الذي يجب دفعه للخرينة من الشخص المكلف بتحصيل الضريبة من المستهلك.

معدل البيع قبل الضريبة	الضريبة المحصلة	معدل البيع بعد الضريبة	الضريبة المسترجعة	الضريبة المؤداة للخرينة
1000	100	1100	0	100
1200	120	1320	100	20
1500	150	1650	120	30
الضريبة التي تسلمتها الدوائر المالية في المراحل الثلاث				150

ولتوضيح آلية الاسترداد الضريبي نضرب المثال الآتي:⁽¹⁾

يمكن أن نفترض أن مكلفاً ما قام باستيراد /100/ جهاز كومبيوتر محمول بمبلغ /100.000/ ليرة لكل واحد منها، أي بقيمة إجمالية قدرها /1000.0000/ ليرة، وبفرض أن معدل الضريبة كان 10% عندها يكون المكلف قد قام بدفع ضريبة على مدخلاته (مشترياته) بمقدار:

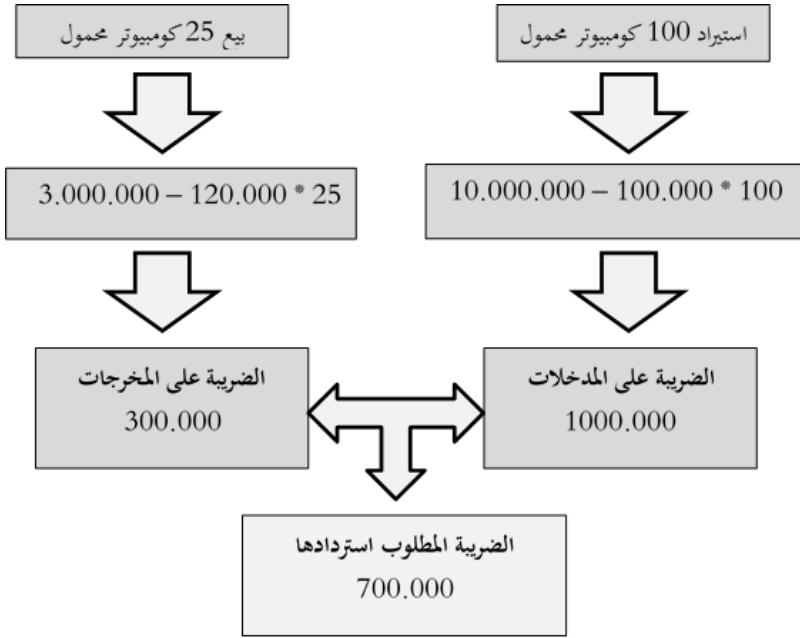
$$10 \times 1000.0000 = /1000.000/ \text{ ليرة.}$$

وبفرض أن هذا المكلف قام خلال فترة الدورة المالية الحالية ببيع /25/ جهازاً فقط بمبلغ /120.000/ لكل واحد منها، أي بقيمة إجمالية قدرها /3000.000/ ليرة، ومن ثَمَّ يكون قد حصل ضريبة على مخرجاته (مبيعاته) بمقدار: $/300.000/ = 10\% \times /3000.000/ \text{ ليرة.}$

لذلك فإن هذا المكلف سيقوم بتقديم طلب إلى الإدارة الضريبية لاسترداد مبلغ /700.000/ ليرة تمثل الفرق بين الضريبة التي دفعها على مدخلاته (مشترياته) والضريبة التي حصلها على مخرجاته (مبيعاته).

⁽¹⁾ عازر بدر دحدل، كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية دمشق، كلية الحقوق، 2010، ص62.

أي: $/1000.000/ - /300.000/ - /700.000/$ ل.س والشكل
الآتي يوضح هذه الآلية:



آلية استرداد الضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾

الفرع الثاني

استحقاق الرد في الضريبة على القيمة المضافة

إن أهم السمات المميزة للضريبة على القيمة المضافة إخضاع الصادرات لمعدل صفري للضريبة، حيث يحق للمصدرين المطالبة باسترداد الضريبة عند التصدير إضافة إلى حالات أخرى يحددها القانون، وذلك يتطلب إنشاء آلية

⁽¹⁾ عازر بدر دحل، كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، مرجع

فعالة لرد تلك الضريبة لتجنب تشويه عملية تخصيص الموارد، لذلك سنتعرف فيما يلي على نشوء حق الرد وموجباته وكيفية تطبيق نظام الرد.

أولاً: نشوء حق الرد الضريبي:

ينشأ حق الاسترداد بتاريخ حصول الواقعة المنشئة للضريبة سواء كانت على السلعة أو الخدمة الذي يؤدي إلى هذا الحق وفقاً لما يحدده نص القانون المنظم لفرض الضريبة.

ويجب على صاحب حق الرد أن يقدم طلباً للإدارة الضريبية عند توافر إحدى الحالات التي يحددها المشرع لرد الضريبة.

أي أن عملية الرد لا تتم بشكل تلقائي وآلي، وإنما بطلب من المكلف. وتحدد الدولة عادة مدة زمنية يجب طلب الرد خلالها ومدة أخرى لقيام الدولة بالرد لا تتعدى بضعة أشهر، وهي شهر في فرنسا وأربعة أشهر في لبنان وخمس وأربعون يوماً في مصر.⁽¹⁾

ثانياً: واجبات صاحب حق الرد من أجل طلب الرد:

يتوجب علينا هنا التمييز بين واجبات الشخص الخاضع للضريبة وواجبات الشخص المتعاقد الآخر.

1- واجبات الشخص الخاضع للضريبة:

يتوجب على الشخص الخاضع للضريبة على القيمة المضافة الذي يمارس حق الرد ما يلي:⁽²⁾

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 92.
(2) د. سعيد عبد المنعم، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي وعملي)، مرجع سابق، ص 50. أصبحت المدة التي يجب أن ترد خلالها هي 45 يوم ضمن المادة 30/ من قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر لعام 2016.

أ- أن يدون المبلغ المطلوب استرداده في قيوده المحاسبية من سجلات ودفاتر كدفتر اليومية ودفتر الجرد...

ب- أن ينظم مستنداً تصحيحياً متضمناً التفاصيل المطلوبة كافةً لتنظيم الفاتورة، وذلك إذا طرأ أي تعديل على الفاتورة في حال الإرجاع أو التبديل.

ج- أن يرسل إلى المتعاقد معه صورة عن هذا المستند يبين فيه قيمة الضريبة المستردة في كل من الحالات الواردة في قانون الضريبة.

د- يجب أن يتضمن المستند المعلومات التي توضح العملية التي يعود إليها المبلغ المطلوب استرداده، والفترة الضريبية التي تعود إليها هذه المبالغ وأسباب طلب الاسترداد، وأن يرفق هذا المستند بالمستندات الثبوتية.

2-أما واجبات المتعاقد الآخر:

يتوجب على الشخص الذي تعاقد مع الخاضع للضريبة أن يقوم بالواجبات الآتية:⁽¹⁾

أ- أن يسجل المستند التصحيحي الذي تسلمه بشكل واضح يسهل العودة إليه ومراجعته.

ب- إذا كان المتعاقد قد مارس عملية خصم القيمة الضريبية المستردة، فعليه أن يعيد دفع هذه القيمة للإدارة الضريبية بعد أن يقوم بإدخالها ضمن قيمة الضريبة المتوجبة عن الفترة التي يعود إليها المستند التصحيحي.

(1) د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، مرجع سابق، ص 220-

وهكذا ترى الباحثة أنه لا بد من تقديم طلب للإدارة الضريبية من قبل صاحب حق الرد خلال الفترة المحددة قانوناً، للموافقة على رد الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، ولما في ذلك من فائدة للمكلف في تحقيق العدالة الضريبية وفائدة للإدارة الضريبية في عدم إرهاقها من طول الوقت في عملية الرد الضريبي؛ لأن الرد يجب أن يتم ضمن الفترة المحددة قانوناً وإلا سقط ذلك الحق.

كما أنه يجب على صاحب حق الرد أن يقوم بما عليه من واجبات ليتم تطبيق حق الرد بسهولة ويسر بالنسبة له وبالنسبة للإدارة الضريبية؛ لأن تقيده بواجباته من تدوين مستند وفاتورة... إلخ فيه أفضل النتائج في تطبيق حق الرد وتحقيق الضريبة على القيمة المضافة لأهدافها من شفافية في كشف حسابات المتعاملين معها لكشف رقم أعمالهم الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: إجراءات رد الضريبة:

يتم رد الضريبة بناء على طلب يقدم من صاحب حق الرد في الفترة المحددة في القانون، وكما ذكرنا سابقاً تفرض الدول عادة موعداً يجب رد الضريبة فيه ولا يتعدى بعض الأشهر، وعادة ما يتم التمييز في هذه المدة بين المسجل وغير المسجل وتُخفّض بالنسبة للأول، إذ تعطي الإدارة الضريبية الأولوية لطلبات استرداد الضريبة المقدمة من المسجلين، فتسمح لهؤلاء بصرف مستحققاتهم قبل إجراء المراجعة النهائية للتسويات المقدمة منهم، وذلك بعكس الحال بالنسبة إلى الطلبات المقدمة من غير المسجلين، حيث تتم إجراءات صرفها، لكن يؤخر صرفها إلى حين المراجعة النهائية للتسويات المقدمة، وذلك لضمان صحة الصرف.⁽¹⁾

(1) د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، مرجع سابق،

وهكذا نجد أن نظام الرد يشابه ويكمل نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة -في أهدافه- إلا أنه يختلف عنه في طريق استحقاقه والإجراءات الواجبة للحصول عليه فالخصم يؤدي إلى طلب الرد أحياناً، إلا أن للرد حالات لا علاقة لها بالخصم يحددها القانون، ولكل حالة هدف بذاته، كما سوف نرى فيما يلي.

المطلب الثاني

الحالات العامة للرد في الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بآليات احتساب الضريبة

أغلب حالات الرد الضريبي التي وردت في تشريعات الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة، وردت على سبيل الحصر وسنتعرف على أهم تلك الحالات فيما يلي:

الفرع الأول

أهم حالات الرد في الضريبة على القيمة المضافة

حيث تعد أهم حالات الرد وفق ما يلي:

أولاً: استرداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات المصدرة وإن كانت هذه السلع والخدمات معفاة من الضريبة:

إن معظم الدول تقريباً متفقة على فرض الضريبة بالمعدل الصفري على السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج، وفرض الضريبة بهذا المعدل يتيح للمصدر عدم أداء الضريبة على المخرجات المصدرة علاوة على حقه في استرداد الضريبة السابق سداده على المدخلات التي استخدمت في تصنيعها، أي تطهير السلعة المصدرة تماماً من الضريبة، وذلك بعكس الحال فيما لو نص على إعفاء السلع المصدرة من الضريبة، إذ لا يجوز في هذه الحالة استرداد ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات، ويتم تقرير ذلك عادة من أجل تشجيع التصدير وزيادة القدرة التنافسية للسلع المصدرة في الأسواق

الخارجية.⁽¹⁾ وهنا يجب التنويه أنه في الدول النامية يجب منع الاسترداد عند تصدير المواد الأولية غير المصنعة.

ثانياً: الضريبة الصادر بها حكم قضائي:

فإذا حدث خلاف مع الإدارة الضريبية حول قيمة الضريبة المحصلة السابق توريدها إليها، وأحيل هذا الخلاف إلى المحكمة بعد البت بالخلاف من قبل الإدارة الضريبية، وصدر فيه حكم قضائي نهائي ضد الإدارة الضريبية، فإنه في هذه الحالة يحق لصاحب الشأن المطالبة برد الضريبة السابق توريدها إليها،⁽²⁾ وهنا يجب أن يبدأ حق المطالبة بالرد من تاريخ تبليغ الإدارة الضريبية للحكم.

وفيما يلي نموذج عن حكم قضائي صادر برد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ، فقد قضت محكمة النقض المصرية على ما يلي:

العنوان: ضرائب (الضريبة على المبيعات قانون - جمارك - حكم تسبيب الحكم).

الموجز: سداد ضريبة المبيعات المستحقة على ما استورده الطاعن من خيوط الغزل في مرحلة الإفراج الجمركي.

مؤداه: عدم فرض أي ضريبة أخرى عليه تحت مسمى ضريبة إضافية.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 95.
Vito Tanzi and Howell Zee, Tax policy for Developing countries, Economic Issues, Series, No 27, (MF), Washington, USA, March, 2001, p10.

(2) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 95.

أثره: حق الطاعن في استرداد ما دفعه منها.

صدور المنشور رقم /47/ لسنة (1992م) من مصلحة الضرائب بتقرير بعض القواعد الإجرائية لتطبيق أحكام القانون لا أثر له.

علة ذلك: ليس من شأن اللائحة التنفيذية أن تقرر استحقاق ضريبة أو تضع شروطاً أو تحدد نسباً من قيمة المنتج المباع لتحديد مقدار الضريبة على نحو مغاير للقانون.

اتفاق رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات مع رئيس غرفة صناعة النسيج وفقاً لللائحة التنفيذية من القانون رقم /11/ لسنة (1991م) في فرض ضريبة أخرى على قيمة مبيعات الغزل. ومخالفة هذا الاتفاق لمقدار الضريبة المحددة في القانون المذكور⁽¹⁾.

أثره: لا محل لتطبيقه، انتهاء الحكم المطعون فيه إلى هذه النتيجة، صحيح.⁽²⁾

ثالثاً: استرداد الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين أسوة بالصادرات:

يمكن للمواطن أو السائح الذي يشتري السلع ويصحبها معه عند مغادرة البلاد أن يطلب رد الضريبة على تلك السلع عند توافر شروط، أهمها: أن تكون السلع مشتراً من شخص مسجل أو تتوفر فيه بعض الشروط، كأن يكون من الدبلوماسيين كما هو الحال في سويسرا مثلاً، أو يكون غير

(1) انظر المادة رقم /17/ من القانون رقم /11/ لعام 1991 في مصر، والطعن رقم /1625/ لعام 1993 الصادر عن محكمة النقض المصرية.

(2) <https://www.cc.gov.eg.19/8/2020>. 7:00 p. m

مسجل أيضاً كما هو الحال في روسيا الاتحادية، وألا تقل قيمتها عن مبلغ معين، وأن يتم الخروج بها من البلاد في فترة وجيزة وغيرها من الشروط،⁽¹⁾ وهنا يجب التوسع في هذه الحالات مما يسمح باقتناء المشتريات من تلك الدول مما يشجع على الاستهلاك من مصنوعات عندما تكون تلك المشتريات من منتجات تلك الدولة ومن قبل السياح غير المقيمين، وذلك كي يحقق الأهداف ذاتها التي يسعى إليها نظام الرد في هذا المجال.

رابعاً: استرداد الضريبة المسددة بطريق الخطأ:

ويمكن أن يتصور الخطأ في الحالات الآتية:⁽²⁾

- 1- الضريبة المحصلة خطأً على السلع المستوردة نتيجة الخطأ في تحديد القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة، أو الخطأ في البند الجمركي المقرر على السلعة أو غير تلك من الأسباب.
- 2- الضريبة المحصلة على السلع المحلية، كأن يحدث الخطأ في قيمة الضريبة المحصلة على مبيعات السلع نتيجة الخطأ في معدل الضريبة، أو القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة.
- 3- الضريبة المحصلة بطريق الخطأ على السلع المباعة إلى جهات معفاة بذاتها، مثل الضريبة المحصلة خطأً على السلع المباعة إلى السفارات أو الجهات الدبلوماسية والقنصلية وغيرها من الجهات المعفاة من الضريبة.

(1) د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، مرجع سابق،

(2) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 93.

وفيما يلي نموذج عن الضريبة المحصلة بطريق الخطأ، فقد قضت المحكمة الابتدائية المصرية في طنطا على ما يلي:

(حيث متى كان ما تقدم وكانت الشركة الطاعنة قد أقامت طعنها المائل ابتغاء الحكم برد المبالغ المسددة لمصلحة الضرائب بطريق الخطأ، وكان من المقرر، حسبما ما جاء باللائحة التنفيذية، أنه يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يقدم صاحب الشأن كتاباً موضحاً به قيمة الضريبة المتحصلة بطريق الخطأ، ويرفق معه المستندات المؤيدة لذلك، وكان الثابت أن الشركة المدعية قد تقدمت بطلب لرد الضريبة فأجابتها المأمورية بعدم أحقية الشركة في تلك المبالغ، ولما كانت المحكمة قد ندبت خبيراً في الدعوى انتهى إلى أحقية الشركة المدعية في استرداد مبلغ /240815.850/ جنيه من مأمورية ضرائب المبيعات بالمحلة الكبرى حُصلت بطريق الخطأ، والمحكمة تظمن على ما انتهى إليه الخبير في الدعوى وقد بني على أسباب سائغة تتفق مع ما ساقه في صلب تقريره وتأخذ معه وتجعل من أسبابه أسباباً مكمله لحكمها، هذا وتقضي برد المبلغ المسدد خطأً إلى مأمورية الضرائب حسبما سيرد المنطوق.

فلهذه الأسباب حكمت المحكمة بهيئة تجارية برد المبلغ المسدد لمأمورية ضرائب المبيعات وقدره مبلغ /240815.850/ جنيه مئتين وأربعين ألفاً وثمانمائة وخمسة عشر جنيهاً وثمانمائة وخمسين قرشاً وألزمت المدعى الأول بصفته بالمصاريف وعشرة جنيهاً مقابل أتعاب المحاماة⁽¹⁾.

(1) علاء العيسوي، موسوعة العيسوي في الضريبة العامة على المبيعات، دون ذكر دار نشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003، ص 639-641، الحكم رقم 1253 لعام 1994م الصادر عن محكمة البداية في مصر.

خامساً: استرداد الضريبة التي يدفعها المستورد عند الإفراج الجمركي على سلع مستوردة بغرض الإتجار بها إذا لم يتمكن من بيعها لأي سبب كان: كذلك الضريبة التي يدفعها المنتج على المدخلات في سلع خاضعة للضريبة أصابها الحريق أو السرقة أو أي حادث فجائي.

وهكذا ترى الباحثة أن أفضل ما يميز الضريبة على القيمة المضافة عن غيرها من الضرائب العامة على الانفاق هو نظام خصم الضريبة وردّها، وترى الباحثة أيضاً أنه من الأفضل التوسع في تحديد حالات الرد مع الإبقاء على حصريتها لمنع الازدواج الضريبي مما يزيد من أعباء الضريبة، وذلك بما يتناسب مع الظروف المتغيرة والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والمالية لتلك الدول⁽¹⁾.

الفرع الثاني

علاقة الرد بآليات حساب الضريبة على القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة التي تسري على القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة في مرحلة المحاسبة الضريبية؛ أي الفترة المقدم عنها إقراراً ضريبياً فقط، فالمطرح الضريبي فيها هو تلك القيمة من مبيعات السجل، ويمكن حساب الضريبة على القيمة المضافة عند معرفة هذا المطرح، وتطبيق معدل الضريبة المحدد في القانون على كل مكون من مكوناته في تلك الفترة، كما يمكن حسابها مباشرة دون معرفة هذا المطرح مسبقاً، أي أن هنالك

(1) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 235.

طريقتين لحساب الضريبة سنتعرف عليهما تباعاً، وهذه الطرق تؤثر في نظام الرد، ويمكن توضيح ذلك وفق ما يلي:

أولاً: طرق حساب الضريبة على القيمة المضافة:

تتبع الدول في معرفة مقدار الضريبة على القيمة المضافة إحدى هاتين الطريقتين:⁽¹⁾

1- طريقة الحساب المباشر:

بموجب هذه الطريقة نجد أنه تحسب القيمة المضافة للمنشأة خلال مرحلة المحاسبة الضريبية أولاً، ومن ثم يطبق عليها معدل الضريبة، وبذلك ينتج مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة، وثمة طريقتان للحساب:

أ. الجمع المباشر: فيها تحسب القيمة المضافة لكل عنصر من العناصر المكونة لها (الأجور، أرباح...)، وتطبق بعد ذلك عليها فئة معدل الضريبة، ولكن لهذه الطريقة سلبية واحدة تتمثل في أن معظم المنشآت تضع حساب الأرباح والخسائر سنوياً، ومن ثَمَّ لا يمكن معرفة نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة قبل ذلك، وهذا لا يتناسب وطبيعة الضريبة على القيمة المضافة، ذلك لأن فترة المحاسبة الضريبية فيها تحسب بالأشهر لا بالسنوات، ومن ثَمَّ يصعب تطبيق هذه الطريقة بشكل دقيق.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 112-113.

- د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1973، ص 62-63.

ب. الخصم المباشر: طبقاً لهذه الطريقة تحسب مكونات الضريبة نتيجة معرفة رقم أعمال السجل في بداية الفترة الضريبية ورقم أعماله في نهاية تلك الفترة، ويكون الفرق بين هذين الرقمين هو القيمة المضافة في تلك الفترة، إذ تحسب عليها الضريبة.

2- الطريقة غير المباشرة للحساب:

وفي هذه الطريقة نجد أن القيمة المضافة للمنشأة غير معروفة، ولكن الضريبة المستحقة تحسب بصورة غير مباشرة، وهنا أيضاً طريقتان للحساب:

أ. الجمع غير المباشر: وتتم بحساب الضريبة المستحقة على كل عنصر من عناصر القيمة المضافة، ومن ثَمَّ يتم جمع هذه القيم لتكون القيمة المضافة على السلعة المؤلفة لهذه العناصر، ولكن صعوبة هذه الطريقة عند تعدد معدلات الضريبة، واختلاف معدل الضريبة بين السلعة النهائية وكل عنصر من العناصر المكونة لها، ومن ثَمَّ لا يمكن نجاح تطبيق هذه الطريقة إلا في الدول ذات المعدل الضريبي الواحد⁽¹⁾.

(1) أخذت مصر بنظام المعدل الضريبي وهو 14% باستثناء الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة فتكون الضريبة 5%، انظر المادة 3/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67/ لعام 2016 المتضمن ضريبة القيمة المضافة في مصر، أما في لبنان والأردن تم الأخذ بنظام المعدل الواحد، انظر عارف السعايدة، الإشكالات التطبيقي للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 400-405، أما فرنسا فقد أخذت بنظام تعدد المعدلات مع إعفاء محدود للسلع والخدمات، انظر المادة 3/ من قانون المالية الفرنسي المعدل لعام 2011.

ب. الخصم غير المباشر: وتقوم هذه الطريقة على حساب الضريبة على إجمالي رقم المبيعات في نهاية مرحلة ما، ثم تستنزل منها الضريبة التي سددت في مراحل المحاسبة السابقة على مرحلة المحاسبة الحالية، وتعطي هذه الطريقة النتيجة نفسها التي تعطيها طريقة الخصم المباشر عندما تكون البضائع والخدمات نفسها خاضعة لمعدلات الضريبة نفسها وفي جميع مراحل المحاسبة، ويحدث فرق في نتيجة الحساب بين الطريقتين عندما تختلف المعدلات المستخدمة في كل منهما.

ثانياً: تأثير طرق حساب الضريبة على الرد الضريبي:

انتشرت طريقة الخصم غير المباشر لكونها الطريقة الأفضل من الناحية التطبيقية، فهي تتيح للإدارات الضريبية فرصة أكبر للتدقيق والرقابة، وهي أسهل على المكلف، فكل ما يجب أن يقوم به في هذه الطريقة خصم الضريبة المدفوعة على مشترياته من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته، فهي تتلافى الصعوبات المحاسبية لطريقة الخصم المباشر، كما تتيح فرصة لدفع الضريبة على فترات أقل من سنة وذلك بعكس طريقة الجمع المباشر، كما يمكنه حساب العبء الضريبي على السلعة أو الخدمة المفروضة عليها في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتوزيعها بما في ذلك السلع المصدرة والمستوردة، إلا أنه يعاب عليها أنها تقتضي بيان مقدار الضريبة على الفواتير في جميع المراحل، فالخطأ أو الغش في إحدى تلك المراحل يؤدي إلى خطأ في الحساب، وينقل عبء الضريبة من شخص إلى آخر.

ومن المشاكل التي يثيرها هذا الأسلوب أيضاً كيفية تحديد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة من السلع والخدمات غير الخاضعة أو المعفاة من الضريبة في المنشآت التي تنتج كلا النوعين (الخاضع وغير الخاضع)، حيث

تكمّن أهمية هذا التحديد في كون السلعة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة لا تستفيد من حق الخصم أو حق الرد، ولحل هذا المشكلة تلجأ الدول عادة إلى إحدى الطريقتين الآتيتين:⁽¹⁾

1- الطريقة الأولى: فصل المنتجات الخاضعة للضريبة عن المنتجات غير الخاضعة أو المعفاة، ومن ثم تطبيق الخصم على السلع الخاضعة للضريبة فقط.

2- الطريقة الثانية: فصل المبيعات الخاضعة للضريبة عن المبيعات غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها فصلاً محاسبياً فقط، ثم يتم التسبيب بينهما، ثم يتم الخصم حسب نسبة الخاضع إلى إجمالي رقم الأعمال، وتعديل النسبة كل سنة ميلادية.

ويقتصر تطبيق الأسلوبين المذكورين آنفاً على الحالة التي لا تستفيد فيها السلع غير الخاضعة أو المعفاة من نظام الرد.

ويتم الخصم على ضوء الإقرار الذي يقدمه المكلف بالضريبة، والممحّص من قبل الإدارة الضريبية، وذلك من خلال الفواتير وعقد الشراء وأي مستندات أخرى.

وأخيراً يمكن القول: إن هذه القواعد الفنية (نظام الرد وطرق حساب الضريبة... إلخ) المطبقة في الضريبة على القيمة المضافة تتيح للدول التي

(1) د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 62 وما بعد.

تأخذ بها الاستفادة من المزايا التي توفرها وبما يتناسب مع الواقع الاقتصادي الذي تعيشه ودرجة التطور الصناعي الذي وصلت إليه.

فالدول محل المقارنة أخذت بمبدأ الخصم غير المباشر لسهولة تطبيقه وتناسبه مع أوضاعها وظروف تلك الدول⁽¹⁾.

(1) د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة عامل، مارس، 2016، ص23.

المطلب الثالث

أهمية نظام الرد

في الضريبة على القيمة المضافة ومشكلاته

إن لنظام رد الضريبة أهمية كبيرة من الناحية العملية سواءً بالنسبة للمكلف بالضريبة أم بالنسبة للمؤسسات والمشاريع الصناعية والتجارية، كما أنه يثير عدة مشكلات عند تطبيقه، وهذا ما سنتعرف عليه فيما يلي في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول

أهمية الرد الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة

إن نظام الرد الضريبي يعد مكوناً أساسياً من مكونات الضريبة على القيمة المضافة، وأحد أهم دعائمها، والمبالغ المستردة من مجموع حصيلة الضريبة تعد مؤشراً لمدى نضج نظام الضريبة على القيمة المضافة، وتُميزها عن نظام الضريبة العامة على المبيعات.

أولاً: أهمية الرد الضريبي على الصعيد العام:

وتتمثل هذه الأهمية في تحقيق هذا النظام مجموعة من الأهداف العامة لعل أهمها:

1- دعم القدرة التنافسية للسلع والخدمات المصدّرة، وتلافي الازدواج الضريبي بحيث لا تخضع هذه السلع والخدمات إلا لضرائب البلد الذي تصدر إليه.

2- تشجيع الصادرات من خلال السماح باسترداد الضريبة المسدّدة على

مدخلات السلع المصدرة سواءً أكانت مصدرة من خاضع للضريبة أم لا.

3- مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمسجلين عند السماح باسترداد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ.

4- إن فلسفة نظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة قائمة على عدم تحميل أي مشروع أعباء مالية بسبب الضريبة، وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية والتخفيف من عبء الضريبة على المكلف عندما يتم تطبيق نظام الرد.⁽¹⁾

ثانياً: أهمية الرد الضريبي على الصعيد الخاص:

إن للرد الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات والمشاريع الصناعية والتجارية والخدمية وذلك في السماح للاسترداد على مدخلات السلع الرأسمالية في الأمور الآتية:

1- المساواة بين المشاريع المختلفة في التحضيرات والمعدات الرأسمالية، حيث إنه في حال عدم السماح للمشاريع باسترداد المبالغ الضريبية فإن ذلك يؤدي إلى تمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف للأصول والمعدات الرأسمالية، وهذا بدوره يؤدي إلى أن تتوغل بعض المشروعات تطوير مصانعها ومعدات لها، واستخدام الأساليب الحديثة والأخذ بتطورات التكنولوجيا الحديثة، مما يؤدي إلى تخلف الفن الإنتاجي وانخفاض الإنتاجية، فيؤثر بدوره سلباً في تنافس هذه الصناعات مع تلك المماثلة لها في الدول الأخرى، وانتشار الصناعات

(1) د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ الإجرائية في ضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 210.

قليلة الاستخدام للأصول والمعدات الرأسمالية ذات القيمة المضافة الأقل.⁽¹⁾

2- إن الرد يزيل الآثار التراكمية للضريبة المفروضة على السلعة، حيث إن عدم السماح بالرد يزيد من معدل السلع، وينقص من إمكانياتها التنافسية مع السلع المماثلة سواء في أسواقها المحلية أو في أسواقها التصديرية.⁽²⁾

3- المساواة بين صادرات القطاعات الاقتصادية ذات التجهيزات الرأسمالية المختلفة، حيث إن عدم السماح بالرد يؤدي إلى تمييز ضد صادرات القطاعات الاقتصادية التي قد تحتاج إلى رؤوس أموال مكثفة، وذلك بمقارنتها بالقطاعات الأخرى.⁽³⁾

4- إن عدم السماح برد مبالغ الضريبة يشجع التجار لأن يؤجلوا شراءهم للسلع الرأسمالية حتى يتم التطبيق الفعلي لنظام الرد، يصبح من حقهم المطالبة برد المبالغ السالف دفعها على السلع المشتراة.⁽⁴⁾

وهكذا يُلاحظ مما سبق مدى أهمية نظام الرد الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة ومدى فعاليته في حال طُبّق بآلية متوازنة تجمع بين

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 87.

(2) د. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات في مصر وإمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 22.

(3) سناء أحمد، الضريبة على القيمة المضافة في السودان، مرجع سابق، ص 110.

(4) د. خالد السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص 231.

مصلحة كل من المكلف والإدارة الضريبية بشكل يحقق أفضل وجه للعدالة الضريبية لكل منهما، كما تظهر أهميته من كونه مكماً لنظام الخصم فيما يصبو إليه من أهداف ويحقق من آثار على مستوى الاقتصاد الكلي للدول.

الفرع الثاني

المشكلات التي يثيرها نظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة على الرغم من أن نظام الرد يعد من الأنظمة البسيطة الواضحة المعالم من حيث المبدأ، نظراً لحالاته الواضحة التي عادةً ما يحددها القانون، إلا أن التطبيق العملي له أسفر عن مشكلات عديدة تنشأ عنه، ما يجعل من عملية رد الضريبة مكمناً ضعفاً في نظام الضريبة على القيمة المضافة، لما ينشأ عنه من مشكلات كبيرة أثناء الممارسة الفعلية.

أولاً: مشكلات الرد الضريبي ومخاطر عدم الرد:

إن نظام الرد الضريبي، على الرغم من أهميته الكبيرة في الضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه عند التطبيق يثير العديد من المشاكل، وسنتعرف عليها تباعاً.

1- مشكلات الرد الضريبي:

وتتمثل هذه المشكلات فيما يلي⁽¹⁾:

(1) محمد حميد السلطان، دور ضريبة القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص146-150.

أ- دفع المردودات الضريبية قد يخلق فرصاً كبيرة للاحتيال، كأن يبالغ المصدرون في تقدير حجم الضرائب المسددة على مدخلات الإنتاج، ولذلك يتوجب على الإدارة وضع نظام رقابي دقيق لمنع التلاعب والاحتيال من قبل المكلفين في هذا المجال.

ب- إن سلطة موظفي الإدارة الضريبية في اتخاذ قرارات رد الضريبة قد تحرّض على أعمال الفساد والرشوة، ما قد يؤدي إلى عدم رد الضريبة الكاملة المسددة أو إلى إضعاف مصداقية الإدارة الضريبية، فعندما تمتنع السلطات الضريبية عن دفع هذه المطالبات المشروعة، يصبح من المستحيل أن تحافظ ضريبة القيمة المضافة على وضعها كضريبة على الاستهلاك المحلي فقط. ونتيجة لذلك تلحق التشوهات بمعاملات السلع الوسيطة، ويلحق الضرر بالقدرة التنافسية لقطاع التصدير، وتتجه كفة الميزة التنافسية في اتجاه معاكس للشركات الجديدة التي تتحمل تكاليف ضخمة عند بدء التشغيل، وعلاوة على ذلك يتعرض الامتثال لمخاطر جسيمة إذا فقدت المؤسسات التجارية ثقتها في نظام ضريبة القيمة المضافة، مما قد يدفعها إلى ممارسة نشاطها خارج القانون، وتنشيط أعمال الفساد والرشوة وخاصة في الإدارات الضريبية قليلة الكفاءة والتأهيل.

وهكذا يُلاحظ أن مخاطر المطالبات الاحتياطية تعد السبب الرئيس لتدقيق جميع المطالبات وتأخير رد الضريبة، لا سيما لدى الإدارات الضريبية ضعيفة الخبرة في ممارسات إدارة المخاطر الحديثة، حيث إن السلطات تطبق إجراءات تستغرق وقتاً طويلاً وتتطلب عمالة كثيفة للتحقق من المطالبات قبل الموافقة

على رد الضريبة، مما يؤدي إلى تراكم طلبات الرد وقلق بالغ من جانب مؤسسات الأعمال التي تُحرم من رأس مالها العامل نتيجة ذلك.

ج- هناك حكومات قد تتأخر في رد الضريبة عند تعرض موازنتها للضغوط المالية، مما يسبب مشكلات خطيرة لمؤسسات الأعمال فيما يتعلق بتدفقاتها النقدية، خصوصاً البلدان التي تدفع المردودات من حصة ضريبة القيمة المضافة، ومن ناحية أخرى إذا لم ترد الضريبة المسددة بالزيادة يؤدي هذا إلى تقيّد سلامة ضريبة القيمة المضافة وإضعاف المصادقية بالإدارة الضريبية.

2- مخاطر عدم رد الضريبة على القيمة المضافة:

إن نظام الرد الضريبي إذا لم يُطبّق ينعكس سلباً في الضريبة على القيمة المضافة، ويخلق تعقيدات ومخاطر عديدة، وتصبح الضريبة إذا لم يتم الرد عبئاً ثقيلاً على عاتق المكلف.

وسنتعرف فيما يلي على مخاطر عدم رد الضريبة على القيمة المضافة⁽¹⁾:

أ- لا تستطيع ضريبة القيمة المضافة المحافظة على كونها ضريبة على الاستهلاك المحلي فقط في حال عدم رد الضريبة أو التهرب منه.

(1) د. شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مصر، 2003، ص 11.

ب- تلحق التشوهات بمعاملات السلع الوسيطة، إذ إن هذه السلع في حالة عدم الرد تتحمل الضريبة مرتين مما يتسبب بازدواج ضريبي، ومن ثمَّ يلحق ضرراً بقطاع الانتاج.

ج- تلحق الضرر بالقدرة التنافسية لقطاع التصدير بسبب التراكم الضريبي الذي يسببه عدم رد الضريبة المستحقة؛ لأن أهم السمات المميزة للضريبة على القيمة المضافة إخضاع الصادرات للمعدل الصفري للضريبة، حيث يحق للمصدرين المطالبة باسترداد الضريبة عند التصدير، وفي حال عدم رد الضريبة فإن ذلك يلحق ضرراً بقطاع التصدير وتنافسيته مع الأسواق الأخرى.

د- تميل كفة الميزة التنافسية في اتجاه معاكس للشركات الجديدة التي تتحمل تكاليف ضخمة عند بدء التشغيل.

هـ- تعرّض الامتثال لمخاطر جسيمة بسبب فقدان الثقة بنظام الضريبة على القيمة المضافة، وهذا يؤدي إلى الاحتيال والتهرب الضريبي⁽¹⁾.

ولتلافي مخاطر الاحتيال عند تطبيق نظام رد الضريبة، ومن أجل الوصول إلى نظام رد ضريبة فعال حاولت البلدان المطبقة لضريبة القيمة المضافة اتخاذ أشكال مختلفة لرد الضريبة تتناسب مع كل بلد ودرجة ضعف أو كفاءة إدارتها الضريبية⁽²⁾.

(1) د. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات في مصر وإمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 22-23.

(2) انظر ص 209-213 من هذه الرسالة.

ففي سورية عند تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي في المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 الذي كان يشمل عدداً محدوداً من السلع والخدمات، وينص على إعفاء مستلزمات الإنتاج من الرسم عند التصدير، فإن الدوائر المالية خلقت أزمة ثقة كبيرة مع المصدرين في ناحية عدم رد الضريبة عند التصدير، بالإضافة إلى تعقيدات عملية الرد، فكيف سيكون الحال حين تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية حيث تشمل عدداً كبيراً من السلع والخدمات. لذلك عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة الأهم في مجال الإدارة الضريبية الجيدة وفي مجال رد الضريبة هو الامتثال الطوعي ونظام التقدير الذاتي ومبادئ إدارة المخاطر.⁽¹⁾

ثانياً: الحلول العملية لمشكلات نظام الرد:

سعت الكثير من دول العالم إلى إيجاد الحلول المناسبة للمشكلات التي يمكن أن يثيرها نظام الرد، ولعل أهمها:

1- فيما يتعلق بمشكلة الاحتيال القائمة على المبالغة في تقدير الضرائب المدفوعة على المدخلات، إذ حاولت بعض الدول تطبيق نظام جمع البيانات عن معاملات البيع والشراء من جميع المؤسسات التجارية، واخضاع تلك البيانات للمراجعة المزدوجة، ولتحقيق الأهداف نفسها ذهبت بلدان قليلة أخرى إلى الطلب من المشاريع التجارية، إيداع ضريبة القيمة المضافة في حسابات

(1) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص104.

مصرفية خاصة، ومن ثم احتجاز جزء من رأس المال العامل لهذه الشركات،⁽¹⁾ ويُعاب على هذه الأنظمة أنها تكلف الشركات والمؤسسات والمشاريع التجارية والصناعات أعباء إضافية قد تسبب تشوهات اقتصادية، كذلك تبتعد كثيراً عن النظام الضريبي الحديث القائم على الامتثال الطوعي.

أيضاً من الأنظمة المتبعة في بعض الدول لمعالجة مثل هذه المشاكل نظام (البطاقة الذهبية)، حيث يحصل على تلك البطاقة المكلفون المعروفون بحسن الامتثال للتكاليف الضريبية، ويحصل من هم أقل من المكلفين السابقين في الالتزام الضريبي على البطاقة الفضية، ويُعاب على هذا النظام أنه يؤدي إلى معاملة تفضيلية لصالح الشركات ذات السمعة الراسخة بالمقارنة مع الشركات الجديدة.⁽²⁾

2- فيما يتعلق بالحجم الكبير للمردودات الضريبية، يوجد في التطبيق العملي نظامان في طريقة إعادة المبالغ الضريبية المفروضة على مدخلات السلع الرأسمالية:⁽³⁾

أ- نظام الرد الفوري: وهو رد كامل للمبالغ المفروضة على مدخلات السلع الرأسمالية مرة واحدة، ويتميز هذا الأسلوب بتوفير السيولة النقدية لأصحاب قطاع الأعمال، مما يشجع عمليات الاستثمار التي تقوم بها تلك

(1) د. خالد السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، مرجع سابق، ص23.

(2) وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، مرجع سابق، ص35-36.

(3) د. خالد السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، مرجع سابق، ص234.

المشاريع عادة، والتخلص من العبء الإداري الذي يترتب على استهلاك الضريبة على من السنوات، ومن عيوب هذه الطريقة العبء الذي تتحمله الإدارة الضريبة من التحصيل والرد الفوري في تلك الضريبة.

ب- نظام الرد المجزأ: في هذا النظام تُرد الضريبة على عدد من السنوات، تحدها كل دولة بحسب ظروفها المالية والاقتصادية، وذلك بعدة طرق منها:

- تخصيص مبلغ سنوي يتم رده دفعة واحدة في نهاية السنة المالية، وذلك إما على دفعات متساوية أو بنسبة معينة من مبلغ الضريبة.

- تخصيص القسط المخصص للعام من خلال الإقرار المقدم من المنشأة، بحيث يبدأ إقراره برصيد يتم استنفاد هذا الرصيد مع ترحيله من فترة إلى الفترة التالية حتى يتم استهلاك الرصيد كاملاً، وفي هذه الحالة يظل الرصيد دائماً لعدد من السنوات، وفي نهاية الفترة المالية المخصصة لاسترداد كامل الضريبة إذا ما كان هناك رصيد يتم رده دفعة واحدة.

- استخدام الأسلوب الثابت نفسه مع فصل كل سنة مالية عن الأخرى ورد الرصيد الدائم لكل سنة على حده⁽¹⁾.

وتلاحظ الباحثة أنه يعاب على الطريقة الثانية والثالثة أيضاً أنهما تمثلان عبئاً على الإدارة الضريبية فضلاً عن وجود احتمالات كبيرة للخطأ في عمليات المحاسبة والرد، لكنها بالمقارنة تتميز بإعطاء المرونة للإدارة الضريبية.

(1) د. خالد السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، مرجع سابق، ص234.

وعلى الرغم من أن كثيراً من الدول تعفي السلع الرأسمالية من ضريبة القيمة المضافة وتطبق نظام الرد عليها، إلا أنها لا تطبق هذا الأخير على إطلاقه، أي ليست السلع الرأسمالية المعفاة جميعها تستفيد من حق الرد، وتختلف الدول في تحديد السلع التي لا تستفيد من هكذا نظام، إلا أن الدول قد اجتمعت على عدم الرد على بعض التوريدات مثل شراء المركبات بجميع أنواعها أو استيرادها، والضريبة على السكن الإداري للمنشآت، وكذلك الأراضي المقام عليها تلك المنشآت.

وترى الباحثة أن دولة في طور النمو كسورية التي تحتاج إلى تراكم في رأس المال هي بأمر الحاجة إلى استقطاب الاستثمارات وجذبها لما لهذا الأمر من خطورة على سيولة الشركات والمؤسسات، فإذا فرضت الضريبة سوف تجد نفسها تدفع أكثر مما تحصل، والملاحظ أن هذه المؤسسات والشركات تجد نفسها في أزمة؛ لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة، والتي عادة ما تأخذ وقتاً طويلاً. ولذلك يفضل عند تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في سورية، ومن ضمنه عملية الرد أن يتم اعتماد آلية الرد على أقساط توزع على مدد متوسطة لا كبيرة ولا صغيرة، ليتم تحقيق التوازن بين الإدارة الضريبية، بحيث لا يرهقها عملية الرد على مدار الوقت وبين المكلفين، بحيث لا يشعرون بأن عليهم الانتظار لوقت طويل لتحصيل المبالغ المستردة.

المبحث الثاني

تطبيقات خاصة للرد الضريبي في التشريعات المقارنة

إن حالات الرد الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى، حيث إن نطاق الرد في أحد الدول يختلف عن غيرها حسب الظروف الاجتماعية والاقتصادية لكل دولة وحسب البيئة الضريبية في تلك الدول، وسنقوم بعرض أهم الحالات التي يُسمح فيها باسترداد الضريبة في التشريعات المقارنة وذلك وفق ما يلي:

- المطلب الأول: حالات الرد الضريبي في فرنسا ولبنان.
- المطلب الثاني: حالات الرد الضريبي في مصر.
- المطلب الثالث: حالات الرد الضريبي في الأردن.

المطلب الأول

حالات الرد الضريبي في فرنسا ولبنان

أولاً- حالات الرد في فرنسا:

إن الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا مرت بعدة تطورات ومراحل حتى وصلت إلى شكلها الحالي، وأهم هذه المراحل:

1- في عام (1917) نشأت الضريبة الفرنسية على رقم الأعمال سميت بالضريبة على المدفوعات.

2- في عام (1920) كانت الضريبة على رقم المبيعات بالتسلسل.

3- في عامي (1925-1932) ضرائب خاصة ونوعية على الفحم عند استخراجها واللحم عند ذبحه والرسوم على الشحوم وهنا ظهرت فكرة المنتج وفكرة الشراء مع تعليق الضريبة.

4- في عام (1936) ظهر الرسم النوعي على المنتجات أو الضريبة على الإنتاج.

أما التغيير الجذري كان في صدور قانون /10/ نيسان (1954) حيث تم إقرار الضريبة على القيمة المضافة في فرنسا بموجب هذا القانون.

والياً أصبحت الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة على الإنفاق الأساسية في فرنسا ودول الاتحاد الأوروبي، وتستخدم فرنسا الضريبة على القيمة المضافة من نوع الإنفاق لما لها من مزايا اقتصادية أهمها: إعفاء الواردات من السلع الرأسمالية، والرأسمالية المنتجة محلياً بحسبانها مداخلات

العملية الإنتاجية، وارتفاع إيرادات هذه الضريبة، وخصوصاً تطبيق هذه الضريبة نظامي الخصم والرد⁽¹⁾.

أما أهم حالات الرد فتتمثل فرنسا في النقاط الآتية:⁽²⁾

أ- التصدير حتى لو كانت السلع والخدمات المصدّرة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

ب- النقل الدولي للأشخاص والبضائع، السلع والخدمات كافة التي تخضع للمعدل الصفري.

ج- الضريبة المسدّدة من قبل أشخاص غير مقيمين في فرنسا وغير مسجلين فيها.

د- الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين للبلد من السياح وغيرهم شرط ألا تقل قيمة مشترياتهم عن مائة وخمسين (يورو)، وأن يتم خروجها خلال ستة أشهر من تاريخ الشراء أو إصدار الفاتورة.

ولم يُجزّ المشرّع الفرنسي استرداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات المعفاة من الضريبة مثل: خدمات التعليم والمستشفيات والأطباء

⁽¹⁾ ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مرجع سابق، ص74.

⁽²⁾ Ernst & young, VAT and sales taxes worldwide, op .cit, p102

-And also: Ernst& young, international, the 2008 VAT & GAT... op. cit, p 175.

والخدمات الثقافية والاجتماعية للجمعيات التي لا تتوخى الربح وخدمات التأمين وإعادة التأمين والخدمات المالية والمصرفية⁽¹⁾.

وترى الباحثة أن موقف المشرع الفرنسي هذا غير صائب ومناف للعدالة الضريبية، لأن عدم السماح باسترداد الضريبة في هذه الحالات يلغي الغاية من الإعفاء، كما يؤدي إلى ارتفاع معدل السلع والخدمات المعفاة بسبب إضافة ضريبة المدخلات إلى عناصر التكلفة، لذلك تقترح الباحثة السماح باسترداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات المعفاة من الضريبة في مرحلة متقدمة من تحسين فرض الضريبة فيها. وفي فرنسا يجب تقديم طلب الرد إلى الإدارة الضريبية خلال مدة شهر حسب القانون الفرنسي⁽²⁾.

ثانياً- حالات الرد في لبنان:

إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة عام 2001 أتى في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي اللبناني العام، الرامي إلى تخفيض العجز المالي والتضخم الناتج عنه، والذي كان يفقر إلى ضريبة عامة على الاستهلاك، حيث كانت هناك حاجة ماسة إلى زيادة إيرادات الخزينة التي سوف تؤمن الضريبة على القيمة المضافة جزءاً كبيراً منها، نظراً إلى قاعدتها

(1) د. صابر يونس بريك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر، مرجع سابق، ص206.

(2) انظر المادة /1404/ من قانون الضرائب العام في فرنسا تشترط على المكلف أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية بطلب الرد حتى 31 كانون الأول من السنة التالية للدفع.

الضريبة الواسعة، لأنها تفرض على استهلاك السلع المنتجة محلياً وتلك المستوردة على حدٍ سواء.

إن ادخال الضريبة على القيمة المضافة يعكس المتطلبات الدولية والاقليمية التي تواجهها لبنان، فعلى الصعيد الدولي كانت هناك الشراكة المرتقبة مع الاتحاد الأوروبي في ذلك الحين، والتي كانت ترمي إلى إنشاء منطقة تجارية حرة بين الاتحاد والدول المتوسطة المرشحة للمشاركة، مع ما يؤدي ذلك من تخفيض تدريجي للرسوم الجمركية إلى أن تُلغى كلياً. وعلى الصعيد الإقليمي كانت هناك الاتفاقات الثنائية مع بعض الدول المجاورة، كسورية ومصر دول منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، التي دخلت حيز التنفيذ في عام 2005، والتي تهدف إلى إلغاء القيود والرسوم على حركة السلع والخدمات بين لبنان والدول الأعضاء،⁽¹⁾ مما عجل في الأخذ بهذه الضريبة.

ولكل هذه الأسباب، ولإيجاد إيرادات بديله لإيرادات الجمارك، التي كانت تشكل جزءاً كبيراً من إيرادات الخزينة، أصبحت لبنان بحاجة ماسة إلى اعتماد الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بغية حماية المنتجات اللبنانية التي أضحت في وضع تنافسي صعب في السوق المحلي، مع المنتجات المستوردة إثر تخفيض التعرفة الجمركية.

وتم إصدار قانون رقم /379/ عام (2001) الخاص بالضريبة على القيمة المضافة، بحيث يحتسب لكل شخص خاضع للضريبة المبلغ المتوجب

(1) علي بوحمود، الدور التكاملي للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص230.

على مجموع مبيعاته لكل فترة مالية، مبدئياً كل شهر، ويحق له أن يخضع من قيمة هذه الضريبة، الضريبة التي تحملها خلال المدة نفسها للحصول على الأموال أو الخدمات الضرورية لحاجات نشاطه، ويسمى ذلك حق الخصم، ولا يمكن ممارسة هذا الحق إلا إذا كان الشخص الخاضع يقوم بعمليات خاضعة بدورها للضريبة، أو معفاة مع حق الخصم كعمليات التصدير.

وعلى الخاضع للضريبة أن يؤدي الضريبة المتوجبة الباقية بعد خصم الضريبة المدفوعة من قبله، أو أن يدور إلى الفترة التالية فائض الضريبة المدفوعة، الذي لم يستطع خصمه في الفترة ذاتها، أو يطلب من الدولة استرجاع هذا الفائض.⁽¹⁾

أما حالات الرد في لبنان فتقسم إلى حالات عامة وحالات خاصة وسنتعرف على ذلك تباعاً.

1- حالات الرد العامة:

تتعدد حالات استرداد الضريبة على القيمة المضافة بتعدد المستفيدين من هذا الاسترداد، فهناك حالات عامة للاسترداد، ونقصد بها ما يلي:⁽²⁾

أ- إبطال العمليات الخاضعة للضريبة أو إلغاؤها أو فسخها، أو في حال عدم دفع الثمن كلياً أو جزئياً أو تخفيض قيمته بتاريخ لاحق لتاريخ الإجراء العملي.

(1) انظر المادة 28/ من القانون 379/ لعام (2001)، لبنان.

(2) انظر المواد 49/ و58/ و59/ من القانون 379/ لعام (2001)، لبنان.

ب- الضريبة المدفوعة على البضاعة التالفة، سواء كانت محلية أو مستوردة.

ت- التصدير والحالات المشابهة والنقل الدولي بحسبان أنها تخضع للمعدل الصفري.⁽¹⁾

ث- الضريبة المدفوعة على مشتريات أي شخص غير مقيم في لبنان عند نقلها من ضمن أمتعته الشخصية إلى خارج البلاد لأجل استعمالها لأغراضه الخاصة شرط ألا تقل قيمتها عن مائة وخمسين ألف ليرة لبنانية، وأن يتم خروجها ضمن مهلة ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء أو من تاريخ الفاتورة.⁽²⁾

ج- كامل الضريبة التي تصيب الأصول الثابتة من أجل القيام بالعمليات الآتية المعفاة من الضريبة، وهي صناعة الأدوية والمواد الغذائية، والاستشفاء والمختبرات الطبية، والتعليم، والمؤسسات التي لا تتوخى الربح، والنقل المشترك للأشخاص، وصناعة الكتب والجرائد والمجلات.

ح- استرداد 50% من الضريبة التي تصيب المصاريف الجارية المتعلقة بالعمليات المذكورة في الفقرة السابقة باستثناء النقل المشترك للأشخاص.

2- حالات الرد الخاصة:

كما أن هناك حالات خاصة لاسترداد الضريبة على القيمة المضافة في لبنان تتمثل فيما يلي:

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 90.

(2) انظر المرسوم التطبيقي رقم 7301/ لعام 2002، المتضمن التعليمات التنفيذية للقانون 2001/379 في لبنان.

أ-الضريبة التي أصابت الأموال والخدمات المقدمة في لبنان إلى شركات ورجال أعمال غير مقيمين في لبنان، والذين يزورون لبنان لإقامة المؤتمرات أو المحاضرات أو المعارض أو الاشتراك بها، شرط أن تكون هذه الأموال والخدمات متصلة مباشرة بهذا الهدف (كبدلات إيجار أماكن العرض، وشراء أو استئجار معدات وتجهيزات مختلفة لأجل الهدف المذكور، وبدلات الإقامة في الفنادق...) وأن تتعدى قيمة الضريبة المدفوعة عن هذه الأموال مبلغ مليون ليرة لبنانية⁽¹⁾.

ب- جزء أو كامل الضريبة المدفوعة من قبل الهيئات الدبلوماسية والقنصلية، شرط المعاملة بالمثل، والمنظمات الدولية وموظفيها.⁽²⁾

ت- الأشخاص غير المقيمين في لبنان (السياح)،⁽³⁾ حيث يطبق القانون في لبنان ضريبة التسوق على السائح واللبناني المقيم في الخارج في إطار الضريبة على القيمة المضافة، وتقضي هذه الضريبة بإعادة الضريبة على القيمة المضافة للسائح أو اللبناني المقيم في الخارج، بعد التسوق من أي محل تجاري في لبنان، وهنا لا بد من التتويه إلى أن قانون ضريبة القيمة المضافة في لبنان قد أعطى مهمة معالجة طلبات الاسترداد ودفع المبالغ الموافق على

(1) انظر المرسوم التطبيقي رقم 7295/ لعام (2002)، لبنان.

(2) انظر المرسوم التطبيقي رقم 7295/ لعام (2002)، لبنان.

(3) الشخص غير المقيم أو السائح هو: هو كل شخص طبيعى أو معنوي يقوم على الأراضي اللبنانية بأعمال خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون وليس له محل إقامة في لبنان. انظر المادة 40/من القانون 379/ لعام 2001 لبنان.

استردادها لشركة (Global Refund)، على أن يتم دفع هذه المبالغ في مهلة شهر من تاريخ تبليغ اللائحة إلى الشركة، وذلك بعد خصم عمولة الشركة المتفق عليها وفق العقد الذي أبرم مع وزارة المالية بهذا الشأن.⁽¹⁾

ث- استرداد ثمن آلة تسجيل المبيعات النقدية للذين يتبعون النظام المبسط في تنظيم الفواتير وإصداره، والملزمين باستعمال آلة تسجيل المبيعات النقدية.

3- آلية الرد وإجراءاته في لبنان:

حيث يحق للخاضع للضريبة أن يطلب عند نهاية كل فترة ضريبية وفي مهلة تقديم التصريح استرداد فائض الضريبة القابلة للخصم، ويتوجب عليه أن يتقدم بطلب استرداد إلى الإدارة الضريبية، وفي حال الموافقة على الطلب تدفع الإدارة الضريبية المبلغ المطلوب استرداده في مهلة أربعة أشهر من تاريخ تقديم هذا الطلب، وإلا توجب على المبلغ غير المدفوع ابتداء من انقضاء مهلة أربعة أشهر فائدة قدرها 9% سنوياً⁽²⁾.

وترى الباحثة أن سماح المشرع اللبناني باسترداد الضريبة المسددة على الأصول الثابتة المتعلقة بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة هو سلوك محمود، ولكن من الأفضل أن يشمل الاسترداد أيضاً كامل الضريبة المسددة على المصاريف الجارية المتعلقة بهذه العمليات لا أن يقتصر الاسترداد على 50% من قيمة هذه المصاريف؛ لأن ذلك سيؤدي إلى إضافة النصف الآخر

(1) انظر المرسوم التطبيقي رقم 7295/ لعام 2002، لبنان.

(2) فراس جميل سالم، الضريبة على القيمة المضافة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير، 2013، ص110، 2015.

من عناصر التكلفة، ويؤدي إلى زيادة معدل هذه السلع والخدمات، مما يقلل من تنافسها مع الأسواق الأخرى.

كما أنها تلاحظ أن سلوك المشرع اللبناني بإعطاء عملية رد المبالغ لشركات خاصة معتمدة من قبل الحكومة تعد خطوة عملية من شأنها تسهيل إجراءات الرد وإتمامها بسهولة ويسر دون تعقيد، تجنباً لطول عملية الرد واختصاراً للوقت، ولكن هذه الطريقة قد تحمل في طياتها الفساد الذي قد ينتج عن الطرق التي يمكن أن تستعملها تلك الشركات في تعاملها مع طالبي الرد من جهة، والإدارات الضريبية من جهة أخرى، خصوصاً أن الإدارة الضريبية اللبنانية تعاني ما تعانيه الإدارات الضريبية في الدول النامية من ضعف، ما يفوت عليها بعض الإيرادات الضريبية الناتجة عن ذلك لصالح تلك الشركات، ولذلك لا بد من تقييم تلك التجربة مع استمرار تطبيق هذه الضريبة فيها لهذه الفترة الطويلة.

المطلب الثاني

حالات الرد الضريبي في مصر

نظراً إلى أهمية الضرائب المفروضة على الإنفاق سعت الحكومة المصرية إلى إصلاح الاقتصاد المصري لعلاج الاختلالات التي يعاني منها، ولاندماج في الاقتصاد العالمي ولمواجهة التحديات التي تفرضها العولمة الاقتصادية، حيث تدرجت مصر في سبيل ذلك في فرض الضرائب على الإنفاق إلى أن تم إصدار القانون رقم 11/ لعام (1991)، المتضمن فرض الضريبة العامة على المبيعات، وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى منها بنص خاص⁽¹⁾، وصولاً إلى القانون 67/ لعام (2016) والمتضمن فرض الضريبة على القيمة المضافة في مصر.

أولاً: في ظل القانون المصري رقم 11/ لعام 1991م:

وتتمثل الحالات التي يسمح فيها باسترداد الضريبة في هذا القانون فيما يأتي:⁽²⁾

1- الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أخرى.

(1) عارف زيد الزين، قانون الضريبة على القيمة المضافة والمراسيم المتعلقة به، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2002، ص7-9.

(2) انظر المادة 31/ من القانون 11/ عام 1991، مصر.

2- الضريبة المحصلة على السلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج سواء في حالتها أم استخدمت في مصنوعات محلية مصدرة للخارج.

3- الضريبة التي حُصلت بطريق الخطأ.

4- الضريبة الصادر بها حكم نهائي من المحكمة، فإذا حدث خلاف حول قيمة الضريبة المحصلة السابق توريدها إلى مصلحة الضرائب، وأحيل الخلاف إلى المحكمة وصدر فيه حكم نهائي ضد المصلحة فيحق لصاحب الشأن المطالبة برد الضريبة السابق توريدها إلى المصلحة.

5- الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين للبلد من السياح وغيرهم شريطة أن تكون السلع مشترة من شخص مسجل، وألا تقل قيمة السلع عن ألف جنيه مصري، وأن يتم خروجها خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء.

وهكذا بعد أن تم عرض حالات الرد في مصر تلاحظ الباحثة أن المشرع المصري في ظل هذا القانون لم يسمح باسترداد الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات السلع المعفاة من الضريبة سواء تم بيعها محلياً أو تصديرها للخارج، وهذا ما أثر سلباً في قدرتها التنافسية سواء في الأسواق المحلية أو الخارجية بسبب ارتفاع معدلها الناتج عن إضافة الضريبة على تكلفة الإنتاج.

كما أنه لم يسمح باسترداد الضريبة على مدخلات السلع المباعة لجهات معفاة من الضريبة، وهذا ما زاد سعر المنتج المحلي في مواجهة المنتج المستورد. ولذلك تقترح الباحثة السماح بالاسترداد في هاتين الحالتين وأن يشمل الاسترداد الضرائب المسددة على المدخلات سواء تعلّق الأمر بالمدخلات

المباشرة أو غير المباشرة دعماً للمنتج المحلي⁽¹⁾، مما دعاها إلى توسيع حالات الرد في القانون رقم 67/ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة في مصر.

ثانياً: في ظل القانون المصري رقم 67/ لعام 2016م:

وفيما يلي نتعرف على الحالات التي يسمح فيها باسترداد الضريبة، حيث ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات الواردة في القانون 67/ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:⁽²⁾

1- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها إلى الخارج سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى بما لا يجاوز الرصيد الدائن؛ أي الرصيد الفائض المطلوب رده.

على أن تتوفر الشروط الآتية⁽³⁾:

أ. بالنسبة للسلع المصدرة:

- أن تكون السلع قد تم شراؤها من مسجل وأن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.
- ألا تكون السلعة قد سبق استعمالها بمعرفة مصدرها.

(1) د. حسن كمال، ود. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات في التشريع المصري، مرجع سابق، ص 67.

(2) انظر المادة 30/ من القانون 67/ لعام 2016 في مصر.

(3) المادة رقم 35/ من اللائحة التنفيذية للقانون 67/ لعام 2016 في مصر.

- تقديم ما يفيد توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى وهي:

- البيع بالمقايضة.

- التسويات بين الشركات المرتبطة.

- التسويات بين الأصول والفروع.

- توافر شهادة من الغرفة التجارية في الدولة المصدرة إليها السلع والخدمات معتمدة من السفارة أو القنصلية المصرية في الدولة ذاتها تفيد تمام التصدير.

- ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها، يعني ألا تكون القيمة الأصلية للسلعة المصدرة أقل من قيمة المدخلات عليها.

- أن تكون السلع قد تم تصديرها بمعرفة مصلحة الجمارك، من أجل مكافحة التهريب وليس بقصد التهرب من دفع الضرائب، فالضرائب على التصدير قليلة للغاية بل من أجل إدخال المبالغ من قيمة الصادرات في ميزان مدفوعات الدولة، ومن ثمَّ التقليل من تأثير اقتصاد الظل الذي يغذي المتاجرة بالدولار في السوق السوداء، إذ تشكل تلك المبالغ في هذه الحالة أداة هذه المتاجرة التي تؤدي إلى ارتفاع سعر صرف الدولار في السوق المصرية، بالنسبة للجنيه المصري خصوصاً في السنوات الأخيرة.

- على طالب الرد أن يرفق مع طلبه المستندات الدالة على التصدير وأصل الفاتورة الضريبية أو شهادة الإجراءات، وأن يحتفظ بسجل يقيّد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة المصدر وتاريخ التصدير.

- يجوز لمصلحة الجمارك في الحالات التي يتم فيها الاتفاق مع مصلحة الضرائب أن ترد الضريبة على السلع المصدرة وعلى السلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج، سواء صدرت بحالتها، أو استخدمت في مصنوعات محلية مصدرة إلى الخارج، وذلك وفقاً للإجراءات الجمركية المتبعة في شأن البضائع المصدرة.

- ألا يتم إدراج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة.
- يحق لمغادر البلاد استرداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة، على ألا يقل مبلغ الفاتورة عن خمسة آلاف جنيه مصري، وعلى أن يتم خروجها بصحبته، وذلك خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء، ويتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركي، أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة، وذلك بموجب (شيك) يرسل إلى عنوانه، وتخصم مصاريف إدارة رد الضريبة بالمصلحة، وذلك بموجب (شيك) يرسل إلى عنوانه، وتخصم مصاريف إدارية 5% من إجمالي قيمة المبلغ المستردة، وذلك شرط تقديم المستندات الآتية:

- صورة جواز السفر.

- أصل الفاتورة الضريبية.

ب. بالنسبة للخدمات المؤداة على السلع المصدرة:

وتتطلب عملية الرد في هذه الحالة توافر ما يلي:⁽¹⁾

- المستندات الجمركية الدالة على إتمام عملية التصدير للسلع التي تم تصديرها أو أي شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها.
- أصل الفاتورة الضريبية الصادرة من مؤدي الخدمة لمالك السلعة (المصدر) والتي تفيد أن تلك الخدمة تمت عن ذات السلعة المصدرة للخارج.
- صورة عقد أداء الخدمة معتمد من طرفي العقد.
- استيفاء الفواتير الصادرة من مؤدي الخدمة للتحقق من سابقة توريد الضريبة للإدارة ضمن محضر الاستيفاء.
- يتم التحقق بمعرفة المأمورية المختصة من واقع المستندات لدى مؤدي الخدمة أن الخدمات المطلوب رد الضريبة عنها قد تمت على ذات السلع المصدرة للخارج.
- وفي جميع الأحوال لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التي كانت سارية وقت السداد أو التحميل، وعلى ما تم تصديره بالفعل، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن.
- على أن يتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركي، أو عن طريق إدارة رد الضريبة أو أي جهة أخرى بالاتفاق مع الإدارة، وذلك بموجب شيك يرسل إلى عنوانه وتخصم مصاريف إدارية 5% من إجمالية قيمة المبلغ المسترد.

(1) المادة /35/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /67/ لعام 2016 في مصر.

2- الضريبة المحصلة عن طريق الخطأ:

وتتطلب عملية الرد في هذه الحالة توافر ما يلي:⁽¹⁾

أ- أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحاً فيه قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ، وذلك في موعدٍ غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب، مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ.

ب- ألا يكون قد سبق خصمها أو تحميلها على السلعة أو الخدمة.

ج - يرفق بالطلب المستندات المؤيدة لذلك من فاتورة ضريبية أصلية بالمشتريات والوصل المالي الذي تم بموجبه دفع الضريبة.

3- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية وذلك بعد التحقق من صحة هذا الرصيد.

حيث إن الضريبة وفق القانون /67/ لعام 2016 تُرد خلال خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب، مؤيداً بالمستندات. أما بالنسبة للفترات الضريبية المتتالية فيقصد بذلك المدة التي يحق للمكلف فيها طلب الرد على التوالي، فعندما يكون هناك فائض في الضريبة من عملية الرد يحق لصاحب حق الرد طلب الرد في تلك الفترات المتتالية⁽²⁾.

وترى الباحثة أن ست فترات ضريبية فيها ظلم لصاحب حق الرد ومحاباة لصالح الإدارة الضريبية على حساب المكلف، كما أن ست فترات للرد يعقد عملية الرد ويهرق الإدارة الضريبية ويهدر وقتها في التحقق من متطلبات الرد

(1) المادة /37/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /67/ لعام 2016 في مصر.

(2) المادة /37/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /67/ لعام 2016 في مصر.

وتنفيذها. كما تقترح الباحثة أن يتم الرد في فترتين أو ثلاث فترات على أبعد تقدير، لتحقيق التوازن بين مصالح طالب حق الرد والإدارة الضريبية.

4- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم إقرار ضريبي عدا (الأوتوبيسات) وسيارات الركوب، إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

وذلك وفقاً للشروط والإجراءات الآتية:

أ. أن تكون آلة.

ب. أن تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة.

ج - أن يتم التحقق من استخدام الآلة أو المعدة في إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة، وذلك عن طريق المعاينة الفعلية ويجوز الاستعانة بالجهات الفنية المختصة في هذا الشأن.

د. ألا يكون قد سبق إدراج الضريبة ضمن تكلفة الأصل.

وفي حالة التصرف في الآلة أو المعدة أو استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة معفاة يلتزم المسجل بإخطار المصلحة وسداد الضريبة السابق ردها بنسبة المتبقي من العمر الإنتاجي للمعدة أو الآلة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية⁽¹⁾.

(1) المادة /37/ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم /67/ لعام 2016 في مصر.

5- عند إجراء مقاصة بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب هذا القانون الضريبي⁽¹⁾.

وذلك وفقاً للشروط الآتية:

أ- أن تكون المقاصة بين المبالغ المستحقة للمسجل لدى المصلحة وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من مصالح الإيراد التابعة لوزارة المالية.

وتعد المبالغ الآتية مستحقة للمسجل لدى المصلحة:

- الضريبة واجبة الرد وفقاً لحالات الرد الواردة بالقانون.
- المبالغ التي قضى بردها بحكم واجب النفاذ.

ب- أن تكون المبالغ محل المقاصة نهائية وخالية من النزاع.

وتقوم المصلحة بإخطار المسجل أو صاحب الشأن بنتيجة المقاصة.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد بذلك.

وفيما يلي نستعرض النموذج الآتي عن الرد الضريبي:⁽²⁾

(1) انظر المادة /30/ من القانون رقم /67/ لعام 2016 في مصر.

(2) <https://WWW.Egypt.gov.sy>، وزارة المالية المصرية، 2017/9/10، 10:00 A.M.

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

إقرار

الضريبة على الجدول والضريبة على القيمة المضافة

الاسم.....:المأمورية المسجل بها.....

العنوان.....

رقم التسجيل.....

الفترة نهاية المهلة.....

رقم التليفون..... البريد الإلكتروني.....

ضريبة الجدول

الضريبة	القيمة (1)		فئة الضريبة
	خدمة	سلعة	
			صفر
			إعفاء
	ضريبة الجدول (2)		
	تسويات + —		
	ضريبة الجدول واجبة الأداء		

وترى الباحثة أن المشرع المصري في القانون /67/ لعام 2016 طَبَّقَ نظام الرد بمفهومه الواسع، ووسع حالات الرد عمّا كانت عليه في القانون رقم /11/ لعام 1991 تحقيقاً للعدالة بين المكلفين، وإن كان ذلك بشروط وإجراءات مختلفة تختلف وفق حالة الرد، مراعيّاً بذلك الأشخاص ذوي الدخل المحدود وتشجيعاً للسلع المحلية والمصدرة للخارج والمنتج المحلي الذي يستهلك في الداخل؛ لأن الضرائب تسترد من الصادرات مرة أخرى وبذلك يكون المشرع المصري طَبَّقَ نموذجاً جيداً للرد في الضريبة وتلافى عيوب القانون الصريح.

المطلب الثالث

حالات الرد الضريبي في الأردن

إن الدول العربية تختلف أوضاعها الاقتصادية والاجتماعية بحسب الواقع والظروف التي تعيشها تلك الدول.

فالمشرع الأردني لم يصل إلى مرحلة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بل بدأ بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات خطوة باتجاه الضريبة على القيمة المضافة، وذلك في القانون رقم 6/ لعام 1994 المتضمن الضريبة العامة على المبيعات في الأردن.

أما عن حالات الرد في القانون رقم 6/ لعام 1994 فقد نصت المادة 20/ من هذا القانون على أنه: يتم رد الضريبة وفقاً للتعليمات التنفيذية الصادرة بمقتضى أحكام هذا القانون في موعد لا يتجاوز ثلاثة أشهر في أي من الحالات الآتية⁽¹⁾:

أولاً - يتم رد الضريبة التي سبق تحصيلها في السلع أو الخدمات المصدرة والتي استعملت في إنتاج سلع أخرى تم تصديرها خارج المملكة والمدن والأسواق الحرة والمنطقة الاقتصادية الخاصة في موعد لا يتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم طلب الرد للدائرة في الحالات الآتية:

1. الضريبة على السلع المعاد تصديرها أو السلع المصنعة محلياً والتي تم تصديرها بحالتها.

(1) انظر المادة 20/ من قانون رقم 6/ لعام (1994) في الأردن.

2. الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع والخدمات التي استعملت في إنتاج سلعة أخرى تم تصديرها.

3. الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع والخدمات الداخلة في أداء خدمة تم تصديرها شريطة أن تكون جزءاً من مكونات الخدمة المصدرة.

** يشترط لاستكمال إجراءات الرد المنصوص عليها في البند أولاً أعلاه ما يلي: (1)

أ. أن تكون السلعة أو الخدمة المشتراة محلياً قد تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية، أما السلع والخدمات المستوردة فيجب أن تكون قد تم التخليص عليها أصولاً، واستوفيت الضريبة عليها ووردت باسم المصدر نفسه، أو تم دفع الضريبة على الخدمة المستوردة إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بموجب الوصل المالي الصادر عن الدائرة لهذه الغاية. أما الخدمة المستوردة فيجب أن تكون قد دفعت عنها الضريبة وفقاً للتعليمات رقم 3/ لسنة 2003 في البند ثانياً.

ب. أن يتم التصدير وفقاً للتعليمات رقم 5/ لسنة 2003 الخاصة بالتصدير.

(1) انظر المادة 20/ من القانون رقم 6/ لعام 1994 في الأردن.

ج. لا ترد الضريبة إلا لما سبق دفعه بذات القيمة والفئة التي كانت سارية وقت التخليص على السلعة أو دفعها على الخدمة المستوردة أو وقت شراء السلعة والخدمات المحلية الصنع وعلى ما تم تصديره فعلاً.

د. لا ترد الضريبة إلا وفق معادلة تصنيع لما سبق دفعه بذات القيمة والفئة التي كانت سارية وقت شراء السلعة أو التخليص عليها، وعلى ما تم تصديره فعلاً، وذلك للسلع التي استعملت في إنتاج سلعة أخرى تم تصديرها.

هـ. لا ترد الضريبة على السلع المستعملة.

و. لا ينظر في أي طلب رد لاسترداد ضريبة مضى على تأديتها أكثر من ثلاث سنوات.

**** يلتزم طالب الرد المسجل بإرفاق الوثائق الآتية بنموذج طلب الرد:**

. طلب رد رسمي وفق النموذج المعتمد من قبل الدائرة بحيث يقدم من قبل صاحب العلاقة أو من يفوضه قانوناً.

. البيان الضريبي (الإقرار الضريبي) الموقع والمصدق من قبل الدائرة الذي يقوم مقام وصول المقبوضات وعلى مسؤولية الشركة.

**** يلتزم طالب الرد غير المسجل بإرفاق الوثائق الآتية بنموذج طلب**

الرد⁽¹⁾:

(1) تعليمات رقم 4/ لعام 2003 الخاصة بخصم الضريبة وردّها، بند رقم 2/ لقانون ضريبة المبيعات الأردني رقم 6/ لعام 1994 وتعليماته.

. طلب رد رسمي وفق النموذج المعتمد من قبل الدائرة بحيث يقدم من قبل صاحب العلاقة أو من يفوضه قانوناً.

. صورة عن الإقرار الضريبي للشركة البائعة موقعاً ومصدقاً من قبل الدائرة ويحتوي أرقام الفواتير المطلوب الرد عنها، ويرفق لاحقاً من قبل المديرية المعنية بالدائرة.

. فاتورة ضريبية للسلع والخدمات المحلية (النسخة الأصلية) على أنه يجوز للمدير، ولأسباب مبررة تحول دون إبراز فاتورة أصلية، اعتماد صورة مصدقة عن الفاتورة، على أن يقوم طالب الرد بتقديم تعهد بأنه لن يقوم باسترداد الضريبة مدار البحث إذا قام بالعثور على النسخة الأصلية.

. نسخة بيان الاستيراد الوارد باسم المصدر نفسه للسلع والخدمات المستوردة (نسخة صاحب العلاقة من بيان الاستيراد) على أن يتم طلب البيان الأصلي من دائرة الجمارك مع المرفقات كافة.

. نسخة من فاتورة التصدير والمثبت رقمها على متن بيان الصادر.
. معادلة تصنيع معتمدة من قبل دائرة الجمارك أو دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للمواد الداخلة في إنتاج السلع المصدرة.

ثانياً - تتبع الإجراءات التالية لرد ضريبة المبيعات المحصلة من قبل دائرة الجمارك بطريق الخطأ في سنة سابقة:

1. يتقدم طالب الرد بطلب خطي وفق النموذج المعد من قبل دائرة الجمارك يوضح فيه الضريبة المحصلة منه بالخطأ مرفقاً المستندات المؤيدة لذلك.

2. تقوم دائرة الجمارك بتدقيق طلب الرد والمستندات المقدمة وتحدد مقدار الضريبة المحصلة بالخطأ.

3. تقوم دائرة الجمارك بمخاطبة دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وتزويدها بالمعاملة الجمركية الأصلية، وتحدد مقدار الضريبة المحصلة بالخطأ لغايات رد الضريبة من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، كون مخصصات الرد في سنة سابقة هي ضمن مخصصات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

4. تقوم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالتأكد مما إذا كان مقدم الطلب قد قام بخصم الضريبة أو استردادها ضمن الإقرارات الضريبية المقدمة للدائرة، فإذا تبين بأنه قد قام بخصم تلك الضريبة أو ردها ضمن الإقرارات الضريبية تقوم دائرة الضريبة بمخاطبة دائرة الجمارك بذلك مع الضريبة المطلوب ردها لمقدم الطلب، أما إذا تبين بأن مقدم الطلب لم يخصم الضريبة ضمن تلك الإقرارات الضريبية فتتولى دائرة الضريبة استكمال إجراءات الرد حسب الأصول، ثم تعاد المعاملة إلى دائرة الجمارك، وفي كلتا الحالتين، باستثناء طلب الرد الذي يبقى بحوزة الدائرة، وإذا لم تقم دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بتدقيق الإقرارات الضريبية لغايات التأكد من عدم خصم المبلغ المطلوب رده ضمن الإقرارات الضريبية، يمكن أن يكفي بتعهد يقدم من قبل طالب الرد بعدم خصم الضريبة المطلوب ردها ضمن إقراراته الضريبية⁽¹⁾.

(1) تعليمات رقم 4/ لعام 2003 الخاصة بخصم الضريبة وردها، بند رقم 2/ لقانون ضريبة المبيعات الأردني رقم 6/ لعام 1994 وتعليماته.

** تتبع الإجراءات الآتية لرد ضريبة المبيعات المحصلة من قبل دائرة الجمارك بطريق الخطأ خلال السنة الحالية⁽¹⁾:

أ- يتقدم طالب الرد بطلب خطي وفق النموذج المعد من قبل دائرة الجمارك يوضح فيه الضريبة المحصلة منه بالخطأ مرفقاً المستندات المؤيدة لذلك.

ب- تقوم دائرة الجمارك بتدقيق طلب الرد والمستندات المقدمة، وتحدد مقدار الضريبة المحصلة بالخطأ.

ج- تقوم دائرة الجمارك بمخاطبة وزارة المالية، وتحدد مقدار الضريبة المحصلة بالخطأ لغايات رد الضريبة من قبل وزارة المالية كون الضريبة المدفوعة خلال السنة الحالية ترد من إيراد السنة نفسها.

د- تقوم وزارة المالية باستكمال إجراءات الرد، ومن ثم تقوم بإرسال نسخة من مستند التسوية وصورة عن كتاب دائرة الجمارك المتعلقة بعملية الرد إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات للعمل وفق إجراءاتها الخاصة بها وفقاً لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات.

هـ- يلتزم المكلف في حالة كونه مسجلاً وقام باسترداد ضريبة من دائرة الجمارك بإعلام الدائرة بالضريبة التي قام باستردادها ضمن إقرارها في الفترة الضريبية اللاحقة لتاريخ الرد.

(1) تعليمات رقم 4/ لعام 2003 الخاصة بخصم الضريبة وردّها، بند رقم 2/ لقانون ضريبة المبيعات الأردني رقم 6/ لعام 1994 وتعليماته.

**** ويلتزم طالب الرد في هذه الحالة بإرفاق الوثائق الآتية بنموذج طلب**

الرد:

*** طلب رد مقدم من صاحب العلاقة لدائرة الجمارك برد الضريبة.**

*** المعاملة الجمركية مرفقاً بها الوصول المالي.**

*** تعهد مقدم من قبل صاحب العلاقة يتضمن عدم قيام طالب الرد**

بخصم المبلغ المطلوب رده ضمن إقراراته الضريبية.

ثالثاً - ترد الضريبة التي حصلت خطأً من قبل شخص مسجل عن

السلع المنتجة محلياً أو الخدمات المؤداة محلياً وفقاً لما يلي:

1. يتقدم طالب الرد أو من يفوضه قانوناً بطلب رسمي للشخص البائع

مبيناً فيه قيمة الضريبة المستوفاة خطأً مع المستندات المؤيدة له.

2. يقوم الشخص البائع برد الضريبة المحصلة من المشتري بالخطأ إما

بتقييدها لحساب المشتري ذمماً، أو بموجب سند صرف نقدي.

3. يقوم الشخص البائع بتخفيض مبيعاته الخاصة بمقدار الضريبة

المحصلة خطأً ويتم تسجيلها مردودات مبيعات للسلعة الخاضعة،

واحسابها ضمن المبيعات المعفاة، على أن ينظم إشعاراً إضافة إلى

حساب الدائرة بمقدار الضريبة غير القابلة للخصم، والتي سبق

خصمها عن مدخلات السلعة المعفاة⁽¹⁾.

⁽¹⁾ انظر المادة /89/ من القانون رقم /6/ لعام 1994 في الأردن المتضمن ضريبة القيمة المضافة في

رابعاً - ترد الضريبة التي حصلت خطأً من قبل شخص غير مسجل، أو ملغى تسجيله عن السلع المنتجة محلياً، أو الخدمات المؤداة محلياً وفقاً للآتي:

1. يتقدم طالب الرد أو من يفوضه قانوناً بطلب رسمي للدائرة مبيناً فيه قيمة الضريبة المستوفاة بطريق الخطأ مع المستندات (فاتورة الشراء) المؤيدة له.

2. تقوم الدائرة برد الضريبة المحصلة من المشتري خطأً بموجب سند صرف نقدي.

3. تقوم الدائرة برد الضريبة المحصلة من المشتري خطأً في سنوات مالية سابقة، وترد الضريبة المحصلة في سنة مالية حالية من قبل وزارة المالية.

خامساً - ترد الضريبة العامة على المدخلات القابلة للخصم بموجب أحكام المادة /19/ من قانون الضريبة العامة على المبيعات، والتي مضى على دفعها مدة تجاوزت ستة أشهر ولم يتم خصمها من الضريبة العامة التي استحققت للدائرة خلال تلك المدة وفقاً للآتي:⁽¹⁾

1. أن يكون المسجل قد قام بتقديم الإقرارات الضريبية كافةً.
2. أن تكون السلع أو الخدمات العائدة لذلك الرصيد ما زالت موجودة بحوزة المسجل.
3. أن تكون تلك السلع أو الخدمات قد تم استعمالها من قبل المشتري.

(1) انظر المادة /19/ من القانون رقم 6/ لعام 1994 في الأردن.

4. في حال استخدام السلع والخدمات المشار إليها في البند الثالث أعلاه لتصدير سلع أو بيعها خاضعة للضريبة بنسبة صفر، ولم يطالب المسجل برد أي مبلغ عن هذا التصدير ضمن إقراراته، فتعامل السلع والخدمات المشار إليها معاملة السلع نفسها الموجودة بحوزة المسجل، وترد عنها الضريبة إذا استوفت الشروط الأخرى، ويتم ذلك بعد التدقيق الفعلي من قبل الدائرة للتأكد من عدم المطالبة بهذا الرد ضمن إقراراته مسبقاً.

5. إذا تبين أن هناك رصيد مدور للشركة نتيجة للبيع بخسارة فيتم رد الرصيد الذي مضى على دفعه مدة تزيد عن ستة أشهر.

سادساً- رد الضريبة للأشخاص غير المقيمين:

إن المادة /20/ من القانون رقم /6/ لعام 1994 في الأردن تضمنت أحكام رد الضريبة للأشخاص غير المقيمين وفق ما يلي⁽¹⁾:

1- تطبق هذه الإجراءات على الضريبة التي تم دفعها على السلع التي بحوزة الأشخاص غير المقيمين عند مغادرتهم المملكة، شريطة ألا يقل مقدار الضريبة التي سيتم ردها عن خمسين ديناراً ولا يتجاوز خمسمائة دينار، أما إذا زادت عن خمسمائة دينار فتتبع عندئذ الإجراءات المنصوص عليها في البند أولاً أعلاه.

(1) انظر المادة /20/ من القانون رقم /6/ لعام 1994 في الأردن.

2- الشخص غير المقيم: هو الشخص الأردني، أو الأجنبي الذي أقام داخل المملكة مدة لا تزيد عن مائة وثمانين يوماً خلال اثني عشر شهراً التي تسبق تاريخ مغادرته المملكة.

3- تراعى إجراءات الرد وآلياته التي تعتمدھا الدائرة سواء أقامت بها الدائرة ذاتها أو بالتعاون مع دائرة الجمارك أو أي شخص يوافق عليه مجلس الوزراء على أن تتضمن ما يلي:

أ. تتولى الجهة المخولة بالرد تعبئة نموذج طلب رد الضريبة الخاص بالمسافرين والمعد لهذه الغاية والمعتمد من قبل الدائرة، على أن يكون من ثلاث نسخ وبرقم متسلسل، وعلى أن تسلم النسخة الأولى للمشتري مرفقة بها الفاتورة الضريبية الصادرة عن البائع المسجل أصولاً بعد ختم النموذج بختمه الخاص، مع تثبيت الرقم الضريبي عليه، والنسخة الثانية تحتفظ بها الجهة المعنية، ويحتفظ البائع بالنسخة الثالثة من النموذج لغايات التدقيق.

ب. تتحمل الجهة المخولة بالرد جميع النفقات المتعلقة بعملية الرد، بما في ذلك طباعة النماذج المقررة وتعميمها على المعنيين، كما تتحمل أية أخطاء ناجمة عن رد الضريبة بشكل مخالف للتعليمات.

ت. يتولى موظف الجمارك في مركز الخروج مطابقة المعلومات الواردة في النموذج مع الوثائق المرفقة ومطابقتها مع البضاعة المراد إخراجها والمصادقة عليها بعبارة (شوهدت بالخروج) بعد التأكد من أنها قد خرجت فعلاً بحوزة المسافر.

ث. إذا كانت قيمة الضريبة عن البضاعة المصدرة والتي تكون بحوزة المسافرين تزيد قيمتها عن خمسمائة دينار فيجب عندئذٍ اتباع الإجراءات الواردة في البند الأول من هذه التعليمات.

ج. يتحمل المسافر أية مصاريف تتعلق بعملية الرد.

سابعاً - ترد الضريبة الخاصة أو العامة، حسب مقتضى الحال، على السلع المباعة للجهات المنصوص عليها في المادة /21/ و/22/ من القانون وفقاً لما يلي⁽¹⁾:

1. أن يتقدم طالب الرد بطلب خطي للدائرة لرد الضريبة موضحاً فيه قيمة الضريبة المستوفاة.

2. إبراز المستندات كافة المؤيدة لهذا الطلب.

3. إبراز الفاتورة الضريبية للسلع المشتراة محلياً.

4. إبراز صورة مصدقة أصولاً للبيان الجمركي من قبل دائرة الجمارك.

5. إبراز الوصول المالي المدفوع بموجبه الضريبة.

وترى الباحثة أن المشرع الأردني وسع حالات شمول رد الضريبة، خصوصاً في حالات السلع والخدمات الداخلة في السلع المعدة للتصدير، تشجيعاً منه للصناعات الوطنية ودعماً للتصدير، وهذا مسلك محمود للمشرع الأردني دعماً منه للاقتصاد الوطني.

(1) انظر المواد /21-20/ من القانون رقم /6/ لعام 1994 في الأردن. انظر ص 238 من الرسالة.

وبعد المقارنة السابقة مع الدول محل المقارنة تلاحظ الباحثة أن نطاق حالات الرد فيها يختلف اتساعاً أو ضيقاً حسب واقع كل دولة وظروفها، إذ إنّ لكلٍ منها مزايا تناسب الدولة المفروضة فيه وظروفها.

وإن أي تقييد لنطاق الرد يؤدي إلى الحد من المنافع التي يمكن أن يحققه إحداث نظام الضريبة على القيمة المضافة، مع الإبقاء على حالة حصرية الرد والتوسع به تدريجياً ضمن نطاق الحصرية مواكبة للظروف والمستجدات.

إن لكل دولة سلبياتها وإيجابياتها في نظام الرد المُتبّع لديها ونطاقه، وتُقدّم الباحثة لتطبيق نظام رد أمثل ما يلي:

1-السماح باسترداد الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات السلع المعفاة من الضريبة سواء تم بيعه محلياً أو تصديرها للخارج، تشجيعاً للتصدير والإنتاج المحلي.

2-السماح باسترداد الضريبة المسددة على الأصول الثابتة المتعلقة بالسلع والخدمات لما في ذلك من تشجيع للصناعة. وهذه الحالات في العموم.

3- وترى الباحثة أنه عندما يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية لا بد من الاستفادة من تجارب تلك الدول، أن يتم تطبيق نظام الرد بما يناسب واقع سورية وظروفها الاقتصادية والتنموية.

4- ويجب أن توجد حالات خاصة للرد في التشريع السوري حسب مقتضيات الواقع وظروفه في وقت تطبيق الضريبة آنذاك.

5-ويجب أن يتم اتباع إجراءات دقيقة جداً في حالة رد الضريبة منعاً للاحتيال وخروج مبالغ كبيرة من الخزينة العامة، مع أهمية التواصل بين الجمارك والدوائر الضريبية للبقاء على اطلاع على أحدث المستجدات في ذلك.

كما ترى الباحثة ضرورة تقسيم مهام عملية الرد بين الحكومة وبين شركات خاصة بعملية الرد، كما هو الحال في لبنان، لأهمية ذلك في تسهيل الرد واختصار الوقت والجهد على الحكومة والشخص الطالب الرد، حيث يخفف ذلك عبئ تطبيق ضريبة القيمة المضافة على كاهل الحكومة، وتطبيقها بالشكل الأمثل بوجود شركات مختصة برد المبالغ المطلوبة، مع الأخذ بالحسبان ضرورة ضبط هذه الآلية كي لا تؤدي إلى الفساد لدى الشركات الموكلة إليها مهام الرد، وذلك عن طريق الرقابة على مهام تلك الشركات من قبل الإدارة الضريبية كفرز مراقب على عملية الرد التي تقوم بها تلك الشركات.

إن نظام الرد يعد أحد أهم دعائم ضريبة القيمة المضافة، فهذا النظام يكمل نظام الخصم فيها، لأن الرد لا يقل أهمية عن الخصم، لما له من آثار إيجابية في نظام الضريبة المطبق في تلك الدول، فحسن اختيار نظام الرد ينعكس إيجاباً على اقتصادات تلك الدول (تشجيع الاستثمار - دعم الصادرات...).

إلا أن نظام الرد يثير بعض الإشكالات التطبيقية وهو بحاجة إلى إدارة ضريبية كفوءة للتعامل مع هذه الإشكالات مع أن النظامان (الخصم والرد) يكملان بعضهما من حيث الأهداف والآثار.

الفصل الرابع

تطور الضرائب على الإنفاق في سورية والخصم والرد فيها

بما أن العالم يشهد إصلاحاً اقتصادياً واسعاً، خصوصاً الدول النامية بما فيها الدول العربية، بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي، وتحقيق الوفورات المالية التي تكفل تقليص حجم الدين العام، وتخفيض العجز المستمر في الموازنات، وزيادة معدلات الادخار والاستثمار، وترشيد الإنفاق العام وتشجيع الصادرات، وزيادة الإيرادات الضريبية، ولذلك يمكن القول: إن السياسات الضريبية التي تتبعها الدول تؤثر في تكوين ضرائبها، سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

وبما أن الفن الضريبي يساير الحياة في تطورها فإن الضريبة على القيمة المضافة تعد بحق أفضل صورة وصل إليها هذا الفن بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فهي ضريبة الحاضر والمستقبل.

وحيث إن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يعكس الحاجة الملحة إلى اندماج الدول في الاقتصاد العالمي، لمواكبة التطورات والتحولات الدولية والإقليمية التي تواجهها، وسورية تقوم بهذه الإصلاحات للأسباب السابقة، وذلك عن طريق الانفتاح الجغرافي والتشريعي أمام حركة الأفراد والمؤسسات وتندمج تدريجياً بالتجمعات الاقتصادية والإقليمية والعالمية، وذلك قبل الأزمة التي تعيشها سورية حالياً.

فعلى الصعيد الدولي كان هناك محاولات للمشاركة مع الاتحاد الأوروبي، وتتطلب هذه المشاركة تخفيضاً تدريجياً في الرسوم الجمركية في فترة لا تزيد عن عشر سنوات من بدء تنفيذ الاتفاقية،⁽¹⁾ في السنوات التي سبقت هذه الحرب الإرهابية التي تخوضها حالياً.

ولمواجهة النقص المتوقع في حصيلة الرسوم الجمركية لا بد من ضريبة عامة على الاستهلاك، والضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة المتعارف عليها للتعويض عن نقص حصيلة الرسوم الجمركية.

أما على الصعيد الإقليمي فهناك اتفاقية منطقة التجارة العربية الحرة، التي تهدف إلى تحقيق تبادل السلع والخدمات بين سورية والدول الأعضاء في هذه المنطقة دون أي قيود أو رسوم جمركية.

ومن شأن هذه المتطلبات مجتمعة ضرورة فرض الضريبة على القيمة المضافة، ففي غيابها سوف تواجه المنتجات الوطنية منافسة مشروعة في الأسواق السورية، وهذا ما يجب تفاديه، خصوصاً أن ضريبة القيمة المضافة تتمتع بسمة المراقبة الذاتية، ومن ثمّ فهي تمنع التهرب من دفع ضريبة الدخل.

وبما أن للضريبة على القيمة المضافة ميزات وتحديات، ونحن لا نعمل في اقتصاد مثالي، وإنما في اقتصاد له هاجسان: الأول النمو الاقتصادي وحركة السوق والاستثمارات وإيجاد فرص عمل، والثاني مالي يتعلق بالموازنة العامة للدولة. وللتنسيق بين الهاجسين لا بد من فرض الضريبة على القيمة

(1) ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، مرجع سابق 98-100، ص 9.

المضافة فيها تدريجياً، فبعد التغيرات التي حصلت في العالم وانتشار الليبرالية الجديدة كنظام اقتصادي، بات من الضروري إيجاد ضرائب تحل مكان الرسوم الجمركية، لأنها تعامل البضائع المستوردة كمعاملة البضائع المحلية، وهي أفضل هذه الضرائب، والتي تعد أكثر عدالة من غيرها من الضرائب غير المباشرة، كونها تعفي أصحاب الدخل المحدود والمتوسط من مجموعة كبيرة من السلع الغذائية والخدمات الأساسية، كما أنها تجعل التهرب من دفع ضريبة الدخل أمراً غاية في الصعوبة، ومن ثَمَّ فهي ستحقق إيرادات مهمة للخزينة العامة، ما يساعد الدولة على خفض العجز في الموازنة العامة، ومعالجة الزيادة في الدين العام، وجوهر الضريبة على القيمة المضافة من وجهة نظر مؤيدي هذه الضريبة أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك وليست ضريبة على الدخل. ولذا فإن تأثيرها أدنى على الفئات التي تصرف أقل من غيرها، ولذلك بدأت سورية بالتفكير في توسيع دائرة فرض هذه الضريبة والاقتراب منها أكثر، وللتوسع أكثر في هذا المجال يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

- المبحث الأول: الإطار القانوني لرسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية.
- المبحث الثاني: آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية والخصم والرد فيها.

المبحث الأول

الإطار القانوني لرسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية

لما كانت سورية قد بدأت سياسة الإصلاح الاقتصادي والتي تسارعت وتيرتها مع بداية عام 2000م، مع الخطة الخمسية التاسعة التي استمرت مع الخطة الخمسية العاشرة، بهدف السيطرة على التضخم وتخفيض معدلاته ورفع مستوى أداء الاقتصاد الكلي من خلال تعديل توجهاته، وأظهرت الحكومة السورية نيتها ورغبتها في سورية بالإصلاح الاقتصادي من خلال إعلانها تبني الخطوات المتدرجة للوصول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة عن طريق الانتقال من نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك إلى نظام الضرائب العامة على المبيعات، ومنها إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، بحسبان ذلك جزءاً من مشروع متكامل لإصلاح النظام الضريبي فيها ليتناسب مع ما طرحته من منظومة الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي تنوي القيام بها، كما طرحته في مشروع برنامجها للإصلاح الاقتصادي.

وقد تحددت معالم هذا الإصلاح مع انعقاد المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي الذي قرر الأخذ بمبدأ اقتصاد السوق الاجتماعي منهجاً ومؤشراً للإصلاحات الاقتصادية في المستقبل،⁽¹⁾ إلا أن ذلك

(1) مشروع برنامج الإصلاح الاقتصادي مع الآراء التي نشرت حوله، إعداد الشعبة الاقتصادية، دار

تعسر نتيجة الحرب المُشنة عليها، إلا أنها ما زالت مصرة على ذلك بعد الانتهاء من هذه الحرب.

وبالفعل بدأت مسيرة الإصلاح الضريبي في سورية وصدرت في هذا السياق قوانين ومراسيم تشريعية عديدة، فصدر قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام (2003)، وألغيت ضريبة التركات،⁽¹⁾ وصدر المرسوم التشريعي رقم/61/ لعام (2004م) الذي قرر فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي، ثم تم تعديله بالمرسوم التشريعي رقم /41/ لعام (2005م). ومن ثم تم إلغاؤه وحل محله المرسوم التشريعي رقم/11/ لعام (2015)، وتجري الآن محاولات للانتقال إلى نظام الضريبة العامة على المبيعات.⁽²⁾

إن رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي قرره المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام (2004) يعد خطوة على طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. إلا أنه على الرغم من هذه الإصلاحات ترى الباحثة أن مسيرة الإصلاح الضريبي هذه لا تزال في البداية، فما زال على الحكومة السورية تخطي الكثير من المراحل والخطوات الجريئة للوصول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، فمن أجل معرفة واقع الضرائب على الإنتاج والاستهلاك في سورية والعقبات التي تعترض

(1) تم إلغاء رسم الانتقال على التركات والوصايا والجمعيات في سورية بموجب المرسوم التشريعي رقم /56/ تاريخ 2004/9/6.

(2) هنالك لجنة للإصلاح الضريبي شكلت من قبل وزير المالية عام 2018 أعدت مسودة أولية لذلك على الموقع الإلكتروني:

تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فيها يمكن تقسيم هذا المبحث إلى
المطالب التالية:

- المطلب الأول: واقع الضرائب المفروضة على الإنتاج والاستهلاك في سورية قبل عام 2004.
- المطلب الثاني: رسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004.
- المطلب الثالث: رسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015.

المطلب الأول

واقع الضرائب المفروضة على الإنتاج والاستهلاك في سورية

قبل عام 2004

إن نظام الضرائب النوعية المفروضة على الإنتاج والاستهلاك لم يعد يتناسب مع الظروف الاقتصادية الوطنية والإقليمية والدولية، ولذلك تضاعف عدد الدول التي ما زالت تطبقه، فقد أصبح محصوراً بمجموعة قليلة من الدول؛ لأن مبررات فرضه لم تعد قائمة إلا لبعض السلع وخصوصاً الكمالية منها (أي نظام الضرائب النوعية)، لأسباب صحية أو بيئية تحددها السياسات الضريبية للدول، وهذا إلى جانب فرض الضرائب العامة على الاستهلاك في صورة الضريبة العامة على المبيعات أو القيمة المضافة وليس بديلاً عنها، إلا أن هناك بعض الدول ما زالت تفرضه بديلاً عنها، وليس إلى جانبها، كما هو الحال في سورية، حتى تاريخ كتابة سطور هذا البحث.⁽¹⁾

إن الأصل في نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك هو عدم خضوع السلعة أو الخدمة للضريبة إلا ما ورد بنص صريح منها بقانون يقرر فرض تلك الضريبة أو الرسم على إنتاج سلعة أو استهلاكها أو أداء خدمة تختلف عن الأخرى في قواعدها من معدل أو إعفاء، ولهدف مختلف عن فرضها عن غيرها، فقد تفرض لهدف مالي أو اقتصادي أو لغير ذلك من الأهداف.

(1) مشروع برنامج الإصلاح الاقتصادي مع الآراء التي نشرت حوله، مرجع سابق، ص 10.

أولاً: أسباب اعتماد سورية على الضرائب غير المباشرة:

عمدت سورية كغيرها من الدول النامية إلى تطبيق الضرائب غير المباشرة التي تتلاءم مع أوضاعها الاقتصادية والإدارية القائمة، واستمرت في تطبيقها فترةً طويلة دون أي سعيٍّ جدي إلى تطوير واقعها الضريبي والإداري، اللازم لتطبيق نظم ضريبية حديثة تواكب التطورات الاقتصادية الوطنية العالمية.⁽¹⁾ وذلك للأسباب الآتية:

1- انخفاض دخول الأفراد: ففي سورية توجد نسبة كبيرة من الأفراد دخولهم تساوي أو تتخفف عن الحد الأدنى المعفى للمعيشة فلا تخضع للضرائب المباشرة، والقسم الآخر من الدخل لا يتجاوز الشريحة الثانية أو الثالثة منها، أما أصحاب الدخل المرتفعة فلا يوفرون إيجاد الوسيلة لتجنب

⁽¹⁾ وهذا لا يعني أن تأخذ الدول النامية بالنماذج الجاهزة من الدول الصناعية المتقدمة، وتطبقها دون مراعاة خصائص مجتمعاتها. ويرى الاقتصادي Bernard Vinay في كتابه Epergne et Development, Fiscalite أن الإصلاح الضريبي في الدول النامية يجب ألا يتم عن طريق أخذ نماذج جاهزة من الدول الصناعية، وذلك لأن الأنظمة الضريبية في هذه الدول حديثة ومكتملة تلئم ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والإدارية المتطورة، وهذا لا يناسب ظروف البلدان النامية التي تتصف هيكلها الاقتصادية والاجتماعية بسيطرة القطاع الزراعي، أو الاعتماد على تصدير مادة أولية واحدة، وانخفاض مستوى الدخل الفردي، وسيطرة العادات الاستهلاكية على المجتمع. لذلك على الدول النامية أن تعدل هيكلها الاقتصادية تعديلاً جذرياً، وتوسع نشاطاتها الاقتصادية وتنوعها، وتعمل على استغلال مواردها كاملة، وأن تشجع الاستثمار، ومن ثم تصمم نظاماً ضريبياً يلائم ظروفها الاقتصادية. انظر في ذلك:

الضرائب المباشرة أو التهرب منها، مما يقلل من حصيلة الضرائب المباشرة، أما الضرائب غير المباشرة فيمكن فرضها على نطاق واسع بغض النظر عن مستويات دخول الأفراد وفقاً لعاداتهم الاستهلاكية.

2- انخفاض مستوى الوعي الضريبي: فهذا الانخفاض في الوعي

الضريبي يجعل المكلفين يقومون بالتهرب من دفع الضريبة عن طريق عدم الالتزام بنظام الفوترة الضرورية لفرض نظام الضريبة على القيمة المضافة بطرق متعددة، مما يخفض من حصيلة هذه الضرائب، فتلجأ الدولة إلى التعويض عن طريق استخدام الضرائب غير المباشرة التي يصعب التهرب منها، لأن المكلف يدفعها بمجرد قيامه بشراء السلع والخدمات من دون أن يشعر بعبئها ولا يسعى إلى التهرب منها، مما يجعل من الصعب اعتماد هذا النوع من الضرائب دون اعتماد نظام الفوترة.⁽¹⁾

3- ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وعدم قدرتها على مراقبة جميع

المكلفين: فالإدارة الضريبية في سورية، لم تواكب التطورات العالمية سواء كان في الاطلاع على الأنواع الحديثة من الضرائب، أو المعرفة بأساليب التحصيل

(1) وينقسم التهرب الضريبي إلى صورتين: الأولى هي تجنب الضريبة ويتم بطريقة مشروعة، مثل تجنب شراء السلعة الخاضعة للضريبة، والصورة الثانية: هي الغش الضريبي، ويتم بطريقة غير مشروعة مثل التحايل على القانون أو الاستفادة من ثغرات القانون ودفع الرشوة من أجل عدم دفع الضريبة أو الاستفادة من ثغرات القانون، انظر:

- P.M. Gadement et Moliner "Finances publiques" emprunt, fiscalite"

Montchrestien, op. cit, p.248.

الحديثة المتطورة، ويصعب على هذه الإدارة حساب الدخل الخاضع للضرائب المباشرة، وأيضاً صعوبة ضبط التهرب الضريبي منها بسبب الضعف في تطبيق نظام الفوترة، فتلجأ إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة حسابها وصعوبة التهرب منها.

هذا بالإضافة إلى سيطرة الفساد سواء من قبل عاملين الإدارة الضريبية أم من قبل المكلفين، الأمر الذي ينعكس سلباً في حصيلة الضرائب المباشرة، فتلجأ الحكومة إلى الضرائب غير المباشرة التي يكون تأثير الفساد في حصيلتها أقل بسبب قلة التواصل بين المكلف ودافع الضريبة.⁽¹⁾

4- الاعتماد على القطاع الزراعي: سورية تعتمد بشكل أساسي على الزراعة في توليد الدخل القومي، وهذا القطاع إما معفي أو إن إيرادات ضرائبه المباشرة لا تسد تكاليف تحصيلها جزئياً أو كلياً بسبب التهرب، وكثرة الاستهلاك الذاتي، وصغر الملكية وبخاصة بعد تفتيتها بقوانين الإصلاح الزراعي والإرث، إضافة إلى اعتماد هذا القطاع على العمالة اليومية، مما يصعب معه فرض ضريبة دخل أو رواتب وأجور عليه، أو حتى ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك فيه، بل يستفيد هذا القطاع من النفقات الحكومية المتمثلة في الدعم المقدم للفلاحين وللحاصلات الناتجة عنها، مما شكل خسارة كبيرة للخزينة

⁽¹⁾ A. Imam, Patrick & F. Jacobs. Davina: "Effect of Corruption on tax revenue in the middle east", op, cit, p.3.

العامة، ودفع سورية باتجاه الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والاستهلاك في القطاعات الأخرى، من أجل تأمين الحصيلة الضريبية المطلوبة لمشروعات التنمية.⁽¹⁾

5- تنوع نشاطات المكلف: نظراً إلى ممارسته العديد من الأعمال كالزراعة والتجارة، والاستيراد والتصدير وتقديم الخدمات وغيرها، مما يجعل عملية حساب دخله الخاضع للضرائب المباشرة عملية صعبة، ولذا كان وما زال تأمين الموارد عن طريق الضرائب غير المباشرة أسهل.⁽²⁾

6- تباين الدخل: تستخدم الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية ذات المرونة السعرية المنخفضة لإعادة توزيع الدخل القومي في هذه الدول لصالح الطبقات ذات الدخل المحدود.

7- سهولة التحصيل وانخفاض تكاليف الجباية: ومن ثمَّ وفرة الحصيلة وهذا ما تحتاجه دولة نامية كسورية، فالضرائب غير المباشرة تندمج في معدل السلع والخدمات، لذلك لا يشعر المكلف بعبئها، مقارنة مع ضرائب الدخل.

(1) يسهم القطاع الزراعي بحوالي 30% من الناتج المحلي الإجمالي في سورية، حيث إن مساحة الأراضي القابلة للزراعة في سورية حسب إحصاءات 2008 تصل إلى 6022/ هكتار أي ما يعادل 33% من مساحة سورية أراضي زراعية، وإن هبط إلى 17% من الدخل القومي عام 2011، وحسابات الدخل القومي لهذا العام.

انظر في ذلك: روضة قزيها وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 8-10.

(2) د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003، ص 32.

8- إن الضرائب غير المباشرة أقل أثراً من الناحية السياسية: حيث تشكل الطبقات الغنية والمتوسطة في سورية، قوة ضغط سياسية تمنع الحكومة من فرض ضرائب مباشرة مرتفعة أو زيادة معدلاتها، فتلجأ أغلب الحكومات، ومنها سورية، إلى الضرائب غير المباشرة التي تنعكس على الطبقات الفقيرة، لتصبح هذه الضرائب مصدراً أساسياً للإيرادات العامة؛ لأن تطبيقها أقل تكلفة سياسية.⁽¹⁾

9- الضرائب غير المباشرة مناسبة لظروف التنمية: حيث إنها تفرض على الاستهلاك، ومن ثم تكون ذات أثر مباشر في تقليل حجم الاستهلاك وزيادة حجم الادخار، ما يشجع الاستثمار الداخلي والاستثمار الخارجي،⁽²⁾ ويوفر الموارد اللازمة لعملية التنمية، ويعدّ هذا من أهم متطلبات التنمية في الدول النامية.⁽³⁾

10- تخصيص الموارد: تؤدي الضرائب غير المباشرة دوراً مهماً في تخصيص الموارد بين فروع الإنتاج، حيث إن فرضها على أنواع معينة من السلع دون غيرها يعمل على توجيه الموارد الاقتصادية إليها أو ابتعادها عنها، وهذا يتناسب مع ظروف التنمية في سورية.⁽⁴⁾

(1) A. Imam, Patrick & F. Jacobs. Davina, Op, Cit, p.10.

(2) A. Samuelson. Pale & D. Nordhaus, William: "Economics", 2005, P.333.

(3) د. أحمد محمد عبد الله، د. عبد العزيز سعيد عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الإسكندرية، مرجع سابق، ص304.

(4) د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس البطريق، التشريع الضريبي، المطبعة التعاونية بدمشق، جامعة دمشق، 1981، ص110.

ثانياً: أنواع الضرائب النوعية غير المباشرة التي كانت تؤلف الضرائب غير المباشرة في سورية:

لقد كانت تتألف تلك الضرائب في سورية من قائمة طويلة من الضرائب والرسوم لعل أهمها:⁽¹⁾

1- الضريبة التي فرضت على استهلاك المواد المشتعلة عام 1928، وكانت تفرض بقيم مقطوعة على استهلاك كل ليتر من المواد المشتعلة.

2- ضريبة المواشي المفروضة بالقانون رقم /794/ لعام 1928.

3- ضريبة حصر التبغ المفروضة بالقرار رقم /16/ عام 1935، واختلفت نسبتها حسب نوع التبغ وحسب عدد سكان المنطقة التي يُباع فيها.

4- رسم الملاهي المفروض بالقرار رقم /62/ عام 1938م.

5- ضريبة الملح المفروضة بالقانون /80/ عام 1939، واختلفت نسبتها حسب اختلاف نوع الملح.

6- رسم الاسمنت المفروض بالمرسوم /103/ عام 1940، بمعدل عشرين ليرة سورية عن طن من الإسمنت المستهلك.

7- ضريبة السكر المفروضة بالقانون /114/ عام 1944، حيث فرضت ضريبة قدرها ألفان وسبعمائة وخمسون ليرة سورية على كل رخصة لصناعة السكر.

⁽¹⁾ مجموعة التشريعات الضريبية السورية، الأجزاء الأول والثاني والثالث، إصدار وزارة المالية، دمشق، 1985، (وقد ورد ذكر التشريعات في جميع الأجزاء لذلك لم نذكر أرقام الصفحات).

8- رسم مقطوعية الكهرباء المفروض بالقانون /449/ عام 1949.

9- رسوم أجهزة التلفزيون المفروضة بالقانون /233/ عام 1960.

10- رسوم السيارات المفروضة بالمرسوم /117/ عام 1961.

11- وجدت العديد من الضرائب الأخرى مثل ضريبة القداحات والكبريت والصيدليات.

ثم صدر رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي المفروض بالقانون رقم /18/ لعام 1987 وغير ذلك من الضرائب لا يسعنا ذكر جميعها.

ولذلك جاءت تلك الضرائب والرسوم في سورية ضمن مجموعة من القوانين، فرض كل منها ضريبة أو رسماً على نوع معين من السلع أو الخدمات، وهنا جاءت تسمية هذا النظام بنظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك.⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أن طريقة فرض الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك جعل القوانين والمراسيم التشريعية الصادرة في سورية في هذا المجال متناثرة وبعيدة عن الانسجام فيما بينها ومشتتة الأهداف، فهذا النظام يفتقد مقومات النظام الضريبي النموذجي القائم على العدالة والوضوح والتناسق والاقتصاد في نفقات التحصيل، فهو يقوم على فرض ضريبة أو رسم على كل سلعة أو مادة على حده، بموجب تشريع مستقل وتعليمات خاصة، وقد نتج عن

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 157-

ذلك أن تعددت القوانين ولوائحها وتعليماتها التنفيذية وتناقضها من حيث الأهداف مع بعضها لافتقارها إلى التنسيق فيما بينها، لذلك أصبح القائمون على تنفيذ هذه القوانين يواجهون عقبات اللاحق بركب تطورات هذه القوانين وتعديلاتها وتفسيراتها المتغيرة والمستمرة، وصعوبة الإلمام بدقائقها، مما جعل هذا النظام يتصف بالتعقيد والغموض وافتقاره إلى الروح الواحدة نتيجة تعدد القوانين واللوائح.

وهذا ما جعل بعضها أحيانا يتناقض مع السياسة الاقتصادية العامة للدولة، فأغلب هذه الضرائب عمرها طويل، ما جعلها تفقد هدفها الذي فرضت من أجله وتصبح عبئاً على النظام الضريبي، وعامل تعقيد له، ولا تتناسب في مجموعها مع المقدرة التكاليفية للمكلفين، إذ يغلب أن تقوم الدولة بسبب حاجتها إلى المال إلى فرض تلك الضرائب على السلع الأساسية التي لا غنى عنها للطبقات الفقيرة فيثقل عبؤها عليهم مثل الضرائب المفروضة على السكر والمواد المشتعلة.

وتلاحظ الباحثة أن هذا النظام لا يوجد فيه أي مكان للخصم أو الرد الضريبي، وإن وُجد فإن نطاقهما يبقى محدوداً جداً، وأهم ما في هذا النظام الذي جعل الدول ذات الاقتصاد الموجه والدول الاشتراكية السابقة خصوصاً النامية منها تعتمد هو أنه غير حيادي، فهو يسمح بالتمييز في المعاملة بين السلع الوطنية والأجنبية المماثلة لها في المعاملة الضريبية، فقد تُفرض الضريبة أو الرسم فيه على السلعة عندما تكون أجنبية المنشأ وقد يرتفع سعرها إن كانت كذلك، وغير ذلك من التناقضات.

ثالثاً: رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي المفروض بالقانون رقم 18/ لعام 1987 في سورية:

لقد حاول المشرع السوري سد بعض الثغرات الموجودة في مطارح الضريبة على الاستهلاك عن طريق إصداره قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم 18/ عام 1987.⁽¹⁾

ومن خلاله فرض الرسم على بعض السلع والخدمات الكمالية التي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: شراء الحلي الذهبية، والمجوهرات، والسيارات السياحية، وخدمات الملاهي، والمبيت، والطعام، وتقديم المشروبات، وإقامة الحفلات في الفنادق والمطاعم من الدرجات الممتازة والأولى، وشراء بعض السلع الكمالية مثل السجاد المستورد وأجهزة التسخين. ومع ذلك لم ينجح المشرع في سد الثغرات؛ لأنه أدى إلى إعادة توزيع الدخل لمصلحة الأغنياء من خلاله. ولم ينجح إلا في تطبيقه على السيارات؛ لأن واقعة تسجيل السيارة عند انتقالها من شخص إلى آخر تستلزم دفع الضريبة المترتبة عليها في ذلك القانون، مما سهل على الإدارة الضريبية عملية تحققها، وجبايتها، وعدم التهرب منها.

وقد واجه هذا الرسم صعوبات في التطبيق، بسبب آليات جبايته التي تقسح المجال أمام التهرب منه، إضافة إلى عدم تقيد الخاضعين له بمسك

(1) انظر المرسوم التشريعي رقم 18/ لعام 1987 سورية.

- عتيقة بن طاطة، النظام الضريبي في كل من سورية والجزائر، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009، ص14.

القيود المحاسبية وإجراء المعاملات من دون فواتير، ومن ثمَّ صعوبة مراقبة أعمالهم، إلى جانب أن تطبيق هذا الرسم قد اقتصر على آخر مرحلة من مراحل التداول وهي تجارة التجزئة التي يصعب ضبطها.

ولذلك فإن رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي لم يفلح في تحقيق الهدف المنشود منه، بل ساهم في إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء، كما أن تأثيره أصاب ذوي الدخل المحدود؛ لأن بعض السلع التي فرض عليها ليست كمالية، كالسخانات الكهربائية والمكاوي، لم تتجاوز مساهمة هذا الرسم في عام 1995 نسبة 3.5% من إجمالي الإيرادات الضريبية.⁽¹⁾

كما أن أهم سلبيات رسم الانفاق الكمالي أنه لم ينصَّ على الخصم والرد، وبذلك يكون هذا الرسم قد ابتعد عن مفهوم العدالة الضريبية والموازنة بين المصلحة الاقتصادية والاجتماعية وهدفه المالي.

إن الصفات التي سبق ذكرها جعلت هذا النظام لا يواكب التطورات والتحولات الاقتصادية العالمية كقيام منظمة التجارة العالمية وغيرها من المنظمات التي تدعو إلى تحرير التجارة والاستثمارات من القيود بين الدول، والتحولات الإقليمية من قيام التكتلات الاقتصادية بين الدول لزيادة منافعها وفعاليتها الاقتصادية مع الدول الأخرى وغيرها من التغيرات، مما جعله صورة متخلفة للأنظمة الضريبية للضرائب غير المباشرة.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 157-

ولهذه الأسباب كلها، وفي ظل سلسلة الإصلاحات الضريبية التي بدأت في سورية بعد عام 2000، كان للضرائب على الإنتاج والاستهلاك نصيباً من هذا الإصلاح، فقد أعلنت سورية -بعد تردد طويل- نيتها في التخلي عن نظام الضرائب النوعية لصالح ضريبة عامة على المبيعات تمهيداً لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وصدر بناء على ذلك المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي، وألغى عدداً كبيراً من الضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كمحاولة منه لسد الثغرات، والحد من التناثر التشريعي قدر الإمكان، وسنذكر عدداً من الضرائب التي أُلغيت على سبيل المثال لا الحصر:

أنهى العمل بإضافات الدفاع الوطني على رسوم الإسمنت والسكر والمواد الكحولية، وأنهى العمل برسم المدارس المفروض على رسوم الإسمنت والمواد والمشروبات الكحولية، وألغى نهائياً الضريبة على الإنتاج الزراعي، ورسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي، وألغى العمل بفروقات المعدل التي تفرض على بعض السلع مثل السمون، والزيوت، والمشروبات الكحولية، وأجهزة التلفاز، وآلات التسجيل الصوتي... إلخ.⁽¹⁾

(1) انظر المواد 13-14-15-16-17/ من المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 المتضمن رسم الإنفاق الاستهلاكي سورية.

المطلب الثاني

رسم الإنفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي

رقم /61/ لعام 2004

إن رسم الإنفاق الاستهلاكي هو ضريبة غير مباشرة تُفرض على مجموعة محددة من السلع والخدمات عند بيعها محلياً إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق وعند تأدية الخدمة ورسم الحلي الذهبية والمصوغات، وعند تسجيل واقعات شراء السيارات الخاصة لدى دوائر النقل، وبنسبة من قيمة البيع، لقد أخطأت الحكومة بتسمية هذه الضريبة برسم الإنفاق الاستهلاكي؛ لأن هذه التسمية فيها مجافاة لماهية الضريبة المختلفة كلياً عن ماهية الرسم، سواءً من الناحية التشريعية أو من الناحية التطبيقية.

أولاً - التعريف برسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004:

1- صدر المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004، بتاريخ 2004/6/9 وبدأ تنفيذه من 2004/10/1، وقد ألغى هذا المرسوم قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم /18/ لعام 1987 في المادة /18/ منه، وألغى مجموعة من القوانين المتضمنة فرض الرسوم على شراء أجهزة التلفاز، والأجهزة اللاسلكية اللاقطة، والإسمنت، والسكر، والملح، والمواد الكحولية، ورسم الملاهي.

لقد فرض هذا المرسوم التشريعي في مادته الأولى رسم إنفاق استهلاكي بصورةٍ حصريةٍ على سلعٍ وخدماتٍ معينة بذاتها، حددها في الجدول رقم 1/ والجدول رقم 2/ الملحقين به.⁽¹⁾

2- تم بموجب هذا المرسوم التشريعي توسيع شمول المواد والسلع والخدمات التي أخضعت لرسم الإنفاق الاستهلاكي بموجب هذا المرسوم مقارنةً مع المرسوم التشريعي رقم 18/ لعام 1987، وحدد في الجدول الأول الخدمات المفروضة عليها الضريبة، وفي الجدول الثاني السلع المشمولة فيه.

3- لم يشترط المشرع السوري لتطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي وجود حد التسجيل بل اقتصر على أن يتعامل المكلف بسلعة أو يقدم خدمة محددة في المرسوم.

4- يبين الجدولان الآتيان تبعاً للخدمات والسلع الخاضعة للرسم والمعدل المفروض عليها مع مقارنته بمعدل رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي إن وجد.⁽²⁾

(1) انظر المادة 2/ من هذا المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004، سورية.

(2) انظر في ذلك: المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004. والرسوم التشريعي رقم 18/ لعام 1987، سورية.

جدول الخدمات

نوع الخدمة	معدل رسم الإنفاق الاستهلاكي	المعدل بموجب القانون رقم 18 لعام 1987
خدمات الفنادق والمطاعم والأندية من الدرجة الممتازة والأولى والثانية	10%	من 5 إلى 15%
خدمات الملاهي عدا دور السينما والمسارح	30%	15%
تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج القطر	3% على جميع التذاكر	10% على تذاكر الدرجة الأولى فقط
خدمات مدن الألعاب الكهربائية	10%	
خدمات الهاتف الخليوي والثابت	3% و 2% على التوالي	

جدول السلع

نوع السلعة	معدل رسم الإنفاق الاستهلاكي	معدل بموجب القانون رقم 18 لعام 1987
السيارات السياحية الخاصة ما عدا الحكومية	30% إذا كانت سعة اسطواناتها لا تزيد عن 1600 سم 40% إذا كانت سعة اسطواناتها تزيد عن 1600 سم	15%
الحلي الذهبية الخالصة	10%	10%
الحلي الذهبية الأخرى	15%	15%
الكريستال والساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة	15%	15%
المدافئ الكهربائية وأجهزة الفيديو وأجهزة عرض الصور	15%	15%
السجاد المستورد	15%	15%
أسلحة الصيد والرماية	15%	15%
أدوات المائدة الذهبية أو الفضية	20%	20%
المشروبات الغازية	35% على المحلية والمستوردة	15% على المستوردة فقط
الشاي	10%	10%
السمن والزبدة الحيوانية	2%	
	15%	
	10%	

نوع السلعة	معدل رسم الإنفاق الاستهلاكي	معدل بموجب القانون رقم 18 لعام 1987
البن بما فيها النسكافيه	5%	
المتة	2%	
البهارات والتوابل	10%	
الفطر	10%	
الأفلام الخاصة بالتصوير	15%	
مستحضرات التجميل	15%	
الشوكولا والكاكاو	5%	
	10%	
الملح	4%	
	5%	
الموز	5%	
عصائر الفاكهة والخضار، ما عدا المكثفات المعدة للصناعة	5%	
	1400 ليرة سورية عن كل طن	
جميع المواد المستوردة، ما عدا الألات والمواد والسلع المقترنة بمعدل رسم جمركي 1.7% وما دون	1.5%	
السجائر وتبغ التدخين والسيجار محلية كانت أم مستوردة	15%	

4- بالنسبة للواقعة المنشئة لرسم الإنفاق الاستهلاكي: فهذه الواقعة مطابقة للواقعة المنشأة للضريبة العامة على المبيعات؛ أي أن الواقعة المنشأة لاستحقاق الضريبة تكون عند تقديم الخدمة، وذلك بإضافتها إلى الفاتورة كما تستحق على المستوردة عند الإفراج الجمركي عنها، وعند البيع بالسوق المحلية بالنسبة للسلع المحلية، وعند وسم الحلي الذهبية والمصوغات بالسمة المهنية الخاصة بالجمعية الحرفية المختصة بتنظيم هذه المهنة، عدا السيارات فهي لا تستحق الضريبة عليها إلا مرة واحدة وعند تسجيلها لدى دوائر النقل.

5- أما معدلات رسم الإنفاق الاستهلاكي فهناك عشرة مستويات للمعدلات في هذا المرسوم التشريعي بدأت بمعدل 1.5 وانتهت بمعدل 40% وهذه المعدلات هي 1.5%، 2%، 4%، 5%، 10%، 15%، 20%، 30%، 35%، 40%⁽¹⁾ وترى الباحثة أنه لا بد من ترشيد هذه المستويات إلى ثلاثة أو أربعة مستويات فقط؛ لأن تعدد هذه المستويات نتائجه غير محمودة سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو للمكلف من تشدد وعدم تناسق وإرهاق للجهتين في تنفيذ هذا المرسوم التشريعي.

وتُلاحظ الباحثة أن هذه المعدلات فيها تشوه شديد في تصنيف السلع والخدمات على تلك المعدلات؛ لأن هدفها مالي بحت، فهي لم تقرض معدلاً تصاعدياً بناءً على تصنيف السلع والخدمات من ضرورة إلى شائعة فكمالية، بقدر ما فرضت بناءً على حاجتها التمويلية فكان الاعتبار الأول لتحديد هذه المعدلات هو زيادة حصيللة الضرائب دون مراعاة مقدرة المكلفين وظروفهم.

6- إن نظام الخصم الضريبي في رسم الإنفاق الاستهلاكي كان جزئياً في حالتين:⁽²⁾

أ- في حالة المنتج المحلي المستهلك داخل الأراضي السورية، إذ تقرر الخصم على مدخلات هذا المنتج المستورد من الخارج.

⁽¹⁾ محمد حميد السلطان ، دور الضريبة على القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية، مرجع سابق، ص79.

⁽²⁾ المادة /9/ من المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004، سورية.

ب- في حالة السلع المصدرة إلى الخارج، إذ تقرر الخصم على المدخلات المستوردة من هذا المنتج.

وترى الباحثة أنه بنظام الخصم هذا، على الرغم أنه جزئي وضيق النطاق، قد اقترب إلى نظام الضريبة العامة على المبيعات خطوة في طريقة تحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة، كما اقترب أيضاً من الالتزامات الملقة على عاتق المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة.

ثانياً - إيجابيات رسم الإنفاق الاستهلاكي في ظل المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004:

بعد هذا العرض الوجيز لأحكام هذا المرسوم يمكن القول إنه كان يحمل بعض الإيجابيات لعل أهمها:

1- أنه توسع في فرض الرسم على سلع وخدمات لم تكن خاضعة في السابق لضرائب إنتاج أو استهلاك، مما يعكس رغبة المشرع في الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على المبيعات كمقدمة للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة.

2- أنه أعفى الآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج الصناعي والزراعي الخاضعة لرسم جمركي 1.7% وما دون عندما تستورد من أجل التصنيع من الرسم، مما يؤدي إلى زيادة تنافس السلع السورية وإمكانية تصديرها إلى الخارج، كما أنه أعفى المنظمات الدولية والقنصليات.

3- أنه جعل معدلات رسم الإنفاق الاستهلاكي نسبية من قيمة السلعة أو بدل الخدمة، بعد أن كانت رسوماً مقطوعة تفرض على أساس الوزن أو

الحجم أو غيرها من وحدات القياس، وذلك باستثناء رسم الإسمنت الذي ما يزال رسماً مقطوعاً، كما أنه ألغى الرسوم الإضافية عليها.

4- أنه شجع على التصدير من خلال ما نصت عليه المادة /9/ منه في فقرتها الثانية في خصمه للضريبة على الرسم المستوفى من قبل المنتج المحلي على مدخلاته المستوردة، عندما يقوم بتصدير منتجاته إلى خارج القطر.

5- أنه فرض الرسم على استهلاك الحلي والمجوهرات، وهو أمر مفيد من حيث المبدأ، إذ إنه يخفض من الاكتناز لدى المواطنين من خلال شراء الذهب، وقد يوجه هذه المدخرات نحو المصارف، وهو ما سيؤدي إلى نتائج اقتصادية إيجابية. والجدير بالذكر أن هذه الضريبة كانت موجودة سابقاً بصيغ أخرى، إلا أنها كانت صعبة الحصر والتدقيق من قبل الدوائر المالية، بينما جاء المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 أكثر شجاعة في فرض هذا الرسم.

ثالثاً - سلبيات رسم الانفاق الاستهلاكي في ظل المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004:

على الرغم من الإيجابيات السابق ذكرها، إلا أنه قد تضمن الكثير من المآخذ لعل أهمها⁽¹⁾:

1- إن الهدف من فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي كان مالياً أكثر مما هو اقتصادي أو اجتماعي، ويتبدى ذلك من خلال فرضه على السلع الضرورية

(1) انظر المادة /9/ من المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004، سورية

وبمعدلات عالية، بخلاف رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي الذي لم يكن يفرض إلا على السلع الكمالية، وبناءً على ذلك فإن المعدلات لم تقرض بطريقة تصاعدية بحسب تصنيف السلع والخدمات إلى ضرورية وشائعة الاستعمال وكمالية، بل كان العامل الأساسي في تحديدها هو الحصيلة وتحقيق الإيرادات المالية الوافرة.

2- أنه لم ينقص معدلات الضرائب والرسوم التي كانت مفروضة قبل رسم الإنفاق الاستهلاكي، من أجل تصحيح الخلل القائم فيها، بل عمد -على العكس من ذلك- إلى زيادة معدلات غالبية هذه الرسوم، على الرغم من أن بعضها يفرض على سلع ضرورية شائعة، وهو ما أدى إلى موجة من ارتفاع المعدل.

3- أنه لم يفرق بين خدمات المطاعم والفنادق على اختلاف تصنيفها، بل فرض الرسم بمعدل واحد عليها سواء كانت دولية، أو ممتازة، أو من الدرجة الأولى أو الثانية، بخلاف رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي، ومما زاد من الإشكاليات المتعلقة بهذا الأمر هو أن وزارة السياحة أصبحت تعتمد إلى تصنيف المطاعم الشعبية على أنها من الدرجة الثانية من أجل إخضاعها للرسم، على الرغم من أنها لا تحقق الشروط اللازمة لهذا التصنيف. وهذا ما يجعل من هذه المطاعم الشعبية أن تعامل معاملة مطاعم الدرجة الدولية والممتازة من حيث معدل الرسم المفروض على خدماتها.

4- وينطبق الأمر ذاته على تذاكر السفر بالطائرة فقد كانت تذاكر الدرجة الأولى فقط تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي، بينما يسري رسم الإنفاق الاستهلاكي حالياً على التذاكر جميعها على اختلاف درجاتها بالمعدل نفسه.

5- أنه فرض الرسم على الشاي والسكر والملح والزيوت بمعدلات عالية مقارنة بتلك المفروضة على السلع الكمالية، وقد كان من الأجدى إعفاء هذه السلع لأنها ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها.

6- أنه ساوى بين المعدل المفروض على سلع كمالية، من قبيل مستحضرات التجميل والحلي والساعات الذهبية والكريستال، وبين المعدل المفروض على الزيوت والسمون النباتية وهو 15% بل إن معدل الرسم على الزيوت والسمون النباتية كان 33% قبل أن يتم تخفيضه بموجب المرسوم التشريعي رقم 14/ لعام 2005، أي أنه كان أكثر من ضعف المعدل المفروض على مجموعة السلع الكمالية السابقة، على الرغم من أن الزيوت والسمون تعد من السلع الضرورية لحياة المواطن⁽¹⁾.

7- أنه لم يلحظ فرض الرسم على السجائر والتبغ، وإذا كان الأمر قد تم تداركه بالمرسوم التشريعي رقم 14/ لعام 2005، إلا أن إخضاعها لرسم معدله 15% لا يبدو ملائماً، وكان من الأفضل أنها لو خضعت لمعدل أعلى مسايرة للسياسات السائدة في العالم في محاربة التدخين نظراً إلى أثره السلبي في صحة المواطن والتكاليف العالية التي تتحملها الدولة نتيجة له.

8- إن فرضه رسم الإنفاق الاستهلاكي على خدمة الهاتف يسبب ازدواجاً ضريبياً، ذلك أن جزءاً من قيمة فاتورة الهاتف الثابت أو المحمول هو رسم مقطوع يسمى رسم الاشتراك، وهذا الازدواج يزيد في العبء على أصحاب الفواتير الصغيرة بخاصة، ومن ثمّ على ذوي الدخل المحدودة.

(1) المرسوم التشريعي رقم 14/ لعام 2005 المتضمن تعديل رسم الانفاق الاستهلاكي في سورية.

9- إن فرض الرسم على السيارات دون إلغاء الرسم الجمركي المفروض عليه يشكل بدوره تعقيداً لا داعي له وزيادةً في العبء الضريبي.

رابعاً- تقييم عام لرسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004:

ومع ذلك يمكن تقييم هذه الخطوة في سياق الإصلاحات الضريبية التي يقوم بها المشرع السوري في هذا المجال بما يلي:

1- إن المرسوم رقم /61/ لعام 2004 وتعديلاته اقترب خطوة نحو تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات في سورية، فقد ألغى اثني عشر قانوناً ومرسوماً تشريعياً كانت متناثرة ومتباعدة لا انسجام بينها، وكانت تفرض بموجبها ضرائب ورسوم إنتاج واستهلاك على السلع والخدمات المفروضة عليها، واقترب فيها من القواعد النازمة للضريبة العامة على المبيعات، إلا أنه لم يصل إلى مستوى الضريبة العامة على المبيعات.

2- معظم السلع والخدمات المفروض عليها الرسم لم يفرق المشرع بينها في المعاملة الضريبية تبعاً لكونها مستوردة، أو محلية كما ذكرنا سابقاً، فالمشرع يفرضها عليها بحيادية من غير تمييز، وهذه الميزة من أهم الميزات التي دعت إلى الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات في بعض الدول.

3- إن هذا المرسوم التشريعي تشابه إلى حد كبير في طريقة تحصيل الضريبة، وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، وفي التزامات المكلفين بتحصيلها وتوريدها مع الضريبة العامة على المبيعات.

4- حافظ المشرع في هذا المرسوم التشريعي على نظام الضرائب النوعية على الاستهلاك، مخالفاً بذلك التوجهات العالمية نحو الضرائب العامة على الاستهلاك.

5- أعفى المشرع المواد الأولية اللازمة للصناعة الخاضعة لرسم جمركي 1% عند استيرادها من أجل التصنيع من الخضوع لرسم الإنفاق الاستهلاكي، وهذه خطوة إيجابية على طريق تشجيع الصناعة الوطنية.⁽¹⁾

6- لم يراعِ المشرع عند تحديد نسب الضريبة التدرج في أهمية السلع بالنسبة للمستهلكين، فلم يميز بين السلع الضرورية، والشائعة، والكمالية.⁽²⁾

7- إن فرض رسم إنفاق استهلاكي على السلع عند استيرادها إضافة إلى وجود الضريبة الجمركية والعديد من الرسوم الأخرى يحمل نوعاً من الازدواج الضريبي،⁽³⁾ ذلك أن كلا الضريبتين من الضرائب غير المباشرة التي

⁽¹⁾ كما صدر المرسوم التشريعي رقم 14/ لعام 2005 الذي أعفى أيضاً الآلات والسلع المقترنة بمعدل رسم 1.7% وما دون من الخضوع لرسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية، وذلك بحسبانها من مستلزمات الإنتاج الزراعي والصناعي.

⁽²⁾ لم يراعِ المشرع السوري في وضع النسب ما أوصى به الكثير من الاقتصاديين أهمهم (P.M. Gadement et Moliner) في أن معدل الضريبة على الإنفاق يجب أن يكون خفيفاً جداً على السلع الضرورية، بينما يكون ثقيلاً جداً على السلع الكمالية. انظر في:

P.M. Gadement et Moliner: "Finances publiques" Emprunt, Fiscalite", Op, Cit, P. 219.

⁽³⁾ P.M. Gadement et Moliner: "Finances publiques" Emprunt, Fiscalite", Op, Cit, P. 96.

ستعكس على المستهلك، ومن ثمّ تخضع السلعة نفسها لنوعين من الضرائب غير المباشرة، وهذا يحمل ازدواجاً ضريبياً.

8- إن كثرة المعدلات وتعددتها تفرض على التجار الاحتفاظ بالكثير من السجلات والحسابات، خصوصاً إذا كانت المنشأة تنتج أو تباع أكثر من سلعة أو خدمة، وتزداد صعوبة هذا الأمر مع وجود الأمية بين معظم التجار، أو عدم قدرة معظمهم على توظيف محاسبين مختصين، لا سيما في المنشآت الصغيرة المنتشرة في سورية.

إلا أنه على الرغم من ذلك فالحكومة مصممة على تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في أقرب وقتٍ ممكن⁽¹⁾، حيث أعلنت مراتٍ عديدة أنه بحلول عام 2007 سوف تأخذ بهذا النظام، ثم أعلنت لاحقاً أنه بحلول عام 2010 سيكون ذلك، فالإرادة والعزيمة موجودة لدى الحكومة السورية على الأخذ بهذا النظام، لكن الظروف لم تكن مواتية حتى تاريخ إعداد هذا البحث، لأن سورية حالياً تعيش أوضاعاً اقتصادية صعبة، نتيجة الحرب التي تخوضها ضد الإرهاب والتداعيات الاقتصادية والاجتماعية الناتجة عنها، لذا يُستبعد تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في المدى المنظور، فالوضع الحالي الذي تعيشه سورية يجعلها بعيدة كل البعد عن تطبيقها؛ لأن البيئة الضريبية الملائمة، التي من المفروض أن تحتوي على مقومات نجاح هذه الضريبة، ليست متوفرة في سورية للأخذ بها، سواء من جهة الإدارة الضريبية، أو من

(1) حتى إنها أظهرت ذلك في بيانها الأخير الذي قُدّم إلى مجلس الشعب في أيلول من عام 2020 (البيان الحكومي المقدم إلى مجلس الشعب السوري، 2020).

جهة المكلفين، أم من جهة الظروف الاقتصادية الصعبة والمعقدة التي تمر بها سورية حالياً وعلى المدى القريب على الرغم من المحاولات الجارية في هذا الاتجاه. ومن الصعب توفرها إلى المدى المنظور، مما خلق الكثير من العقبات في وجه انتقالها إلى هذا النظام، فعلى الرغم من كون صدور المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام (2004) كان خطوة متقدمة مقارنة مع نظام الضرائب النوعية السائدة قبله، فإنه غير كافٍ لتحقيق الإصلاح المأمول في النظام الضريبي السوري، واستجابةً لهذه الانتقادات فقد تم تعديل المرسوم التشريعي رقم 61/ عدة مرات، كان آخرها في القانون رقم 23/ الصادر في 7 كانون الأول في (2011)، والذي عدل معدلات رسم الإنفاق الاستهلاكي على خدمات الفنادق والمطاعم والملاهي، بحيث أصبح المعدل 5% بالنسبة لتصنيف النجمتين والثلاث نجوم، و10% بالنسبة لأربع نجوم وخمس نجوم. كما أنه أضاف إلى الخدمات الخاضعة للرسم خدمة تأجير سيارات الركوب السياحية الصغيرة بسائق أو من دون سائق، وقرر عليها الرسم بمعدل 10% من القيمة الواردة في العقد⁽¹⁾.

ولذلك فإن الانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة يبدو الحل الذي يجمع عليه الخبراء الاقتصاديين والماليين في سورية.

ولكن نظراً للظروف السائدة الناتجة عن الحرب الإرهابية دفعت المشرع من الانتقال إلى تلك الخطوة، واستبدالها بإلغاء هذا المرسوم، وصدور المرسوم

(1) القانون رقم 23/ لعام 2011 المتضمن تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية وقد نشر في الجريدة الرسمية (العددان) لعام 2011 الصفحة 1635 وعُد نافذاً بعد أيام من صدوره.

التشريعي رقم 11/ لعام (2015) الذي لم يعالج هذه السلبيات، بل أضاف لها سلبيات جديدة يمكن الإضاعة عليها فيما يأتي.

المطلب الثالث

رسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015

لقد مرت سورية خلال الفترة الأخيرة بحرب إرهابية أدت إلى تغييرات عديدة على الأصعدة والقطاعات كافة ومنها النظام الضريبي، ونتيجة ضعف تطبيق المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 والملاحظات الأخرى التي ذكرناها على ذلك المرسوم تم استبداله بآخر لمعالجة سلبيات المرسوم 61/ لعام 2004، حيث تم بتاريخ 2015/1/28 إصدار المرسوم التشريعي رقم 11/ والذي ألغى رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام 2004، وتضمن هذا المرسوم أربعة جداول تضمنت السلع والخدمات ونسبها وفق ما يلي:⁽¹⁾

جدول رقم 1/: مهن الخدمات

مسلسل	نوع الخدمة	نسبة الرسم المئوية من القيمة
1	خدمات المبيت والطعام والمشروبات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات والأنشطة المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم حسب سوية المنشأة المحددة من قبل وزارة السياحة كما يلي:	
	أ- أربع نجوم أو خمس نجوم	10%
	ب- نجمتان أو ثلاث نجوم	5%
2	خدمات الملاهي والنوادي الليلية من جميع الدرجات	20%

(1) انظر الجداول رقم 1- 2- 3- 4/ في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015، في سورية.

مسلسل	نوع الخدمة	نسبة الرسم المئوية من القيمة
3	مطاعم الوجبات السريعة وصالات الشاي المصنفة بفئة النجمتين وضمن زمرتين (أ) و (ب) بما فيها خدمات التوصيل	5%
4	تذاكر السفر بالطائرة المباعة داخل أراضي الجمهورية العربية السورية بغض النظر عن مكان بدء السفر، وهذا المعدل غير خاضع لأيّة إضافات أخرى بموجب القوانين النافذة	3.5%
5	خدمات مدن الألعاب الكهربائية	5%
6	أ- أجور مكالمات الهاتف الخليوي	3%
	ب- أجور مكالمات الهاتف الثابت	2%
7	عقود تأجير السيارات السياحية بسائق ودون سائق عن القيمة الواردة في العقد	10%

الجدول رقم 2/: تخضع المواد المستوردة بحسب شرائح التعريف الجمركية
إلى نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي التالية من القيمة والرسوم الجمركية:

مواد تخضع لرسم جمركي بالنسب الآتية	رسم الإنفاق الاستهلاكي المتوجب عليها
1%	معفى
5%	1%
10%	2%
20%	3%
30%	5%

الجدول رقم 3/: يستثنى من الجدول رقم 2/ المواد ذات الطبيعة الخاصة (المحلية والمستوردة) الواردة بالجدول المدرج أدناه تخضع إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي التالية من القيمة والرسوم الجمركية

مسلسل	نوع المواد	البند الجمركي	نسبة الرسم المئوية أو المبلغ
1	أ- السيارات السياحية الخاصة، عدا الحكومية، التي لا يزيد سعة اسطوانتها عن 1600/سم ³	من الفصل 8703	10%
	ب- السيارات السياحية الخاصة، عدا الحكومية، التي تزيد سعة اسطوانتها عن 1600/سم ³ ولا تتجاوز 3000/سم ³		20%
	ت- السيارات السياحية الخاصة، عدا الحكومية، التي تزيد سعة اسطوانتها عن 3000/سم ³		60%
	ث- السيارات السياحية الكهربائية		5%
	ج- السيارات السياحية الهجينة		5%
	أ- حلي ومجوهرات ومصنوعات صياغة:		
2	ب- الحلي الذهبية الخالصة والمصنوعات الذهبية والمعادن الثمينة الأخرى ومصنوعاتها	من الفصل 71	5%
	ت- المجوهرات ومصنوعاتها على اختلاف أنواعها ذهب مرصع - لؤلؤ - أحجار ثمينة - ألماس -		5%
	ث- أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة وأجزاؤها		20%

نسبة الرسم المئوية أو المبلغ	البند الجمركي	نوع المواد	مسلسل
20%	من الفصل 91	ج- الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين وأجزؤها	
20%	من الفصل 22	المواد والمشروبات الكحولية بأنواعها كافة	3
		الدخان والسجائر والمعسل	4
20%	24021000	لفائف تبغ سيجار (المحلي والمستورد)	
20%	24022000	لفائف تبغ سيجار (المحلي والمستورد)	
	24029000		
20%	مشتملات البند 2403	تبغ التدخين وإن احتوى على أبدال تبغ (المحلي والمستورد)	
10%	مشتملات البند 3303	مستحضرات التجميل	5
	مشتملات البند 3304		
	مشتملات البند 3305		
	مشتملات البند 3307		
15%	مشتملات البند 2515	الرخام والمرمر والغرانيت	6
	مشتملات البند 2516		
	مشتملات 6802		
5%	البند 85171210	أجهزة الهاتف الجوال	7
1000/ل.س عن كل طن	2523	الإسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ	8

الجدول رقم 4/: تخضع المواد المنتجة محلياً المحددة في الجدول المدرج أدناه لنسب رسم الإنفاق الاستهلاكي الآتية:

مسلسل	نوع المواد	نسبة الرسم المئوية
1	المياه الغازية والمشروبات الغازية	5%
2	عصائر فواكه وخضار وخليط عصائر	5%
3	الأجهزة الكهربائية الآتية: - وحدة تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية - مكيفات - جلايات - أجهزة تسخين المياه الكهربائية - المدافئ الكهربائية - طباخ كهربائي - شوفاج زيت - شاشات مسطحة - تلفزيونات - قارئ (DVD) - ريسفيرات - ميكرويف	5%
4	الشوكولا والمحضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو	3%

ويمكن إيراد بعض الملاحظات حول المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015⁽¹⁾:

(1) انظر المواد 3-4-5/ من المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015، سورية.

** لقد تضمن أربع جداول تتضمن تصنيفات جديدة للسلع والخدمات، فقد تضمن الجدول رقم 1/ مهن الخدمات، بينما تضمن الجدول رقم 2/ المواد المستوردة، والجدول رقم 3/ المواد ذات الطبيعة الخاصة المستوردة والمحلية كتصنيفه السيارات إلى خمس فئات حسب سعة محرك السيارة ونظام السيارة... إلخ، وحسب كل فئة يفرض عليها رسم معين، بينما تضمن الجدول رقم 4/ المواد المنتجة محلياً.

وترى الباحثة أن فرض الرسم على السيارات وفق نوعها حسب التصنيف الجديد وفق هذا المرسوم سلوك صائب للمشرع، تحقيقاً للعدالة، ودعمًا لأصحاب الدخل المحدود.

** خفض معدل رسم الإنفاق المفروض فيه على أغلب السلع والخدمات عن النسب التي كانت مفروضة في رسم الانفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام 2004، وقلل عدد هذه المعدلات.

** أعفى المنتج المحلي من الرسم وبعض المواد التي كان يفرض عليها مثل هذا الرسم بالمرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 (كالسمنة والزيت والسكر والشاي والمتمة والعطورات...) وهذه خطوة تحسب للمشرع السوري دعماً منه للمنتج الوطني والصناعات السورية، وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية.

** فرض رسم على الذهب من صناعة وصياغة 5%.

** عدل الغرامات وفق هذا المرسوم التشريعي وأصبحت الغرامات كبيرة وراذعة، وأعطى حصة من هذه الغرامات لمنظمي الضبوط، وهذا لم يكن سابقاً في رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام (2004)، وتلاحظ الباحثة أنها

خطوة موفقة لأنها تمنع التهرب من الضريبة وتشجع على نزاهة موظفي وزارة المالية.

** أحدث صلاحيات لوزارة المالية أن ترفع مقترح إعادة تصنيف المنشآت السياحية غير المصنفة، إذا كانت تقدم خدمات كالمنشآت المصنفة (كمنشآت الدرجة الممتازة والدرجة الأولى...). وفي رأي الباحثة هذا مسلك محمود للمشرع الضريبي تحقيقاً للعدالة بين المكلفين ومنعاً للتهرب الضريبي.

** إن هذا المرسوم التشريعي أنهى العمل بالمرسوم التشريعي رقم 61/ لعام (2004).

إلا أن هذا المرسوم التشريعي لا يتضمن أي مفهوم للخصم والرد الضريبي إذ لم يأخذ بمفهوم المادة 9/ من المرسوم التشريعي 61/ لعام (2004) المتضمنة الخصم والرد، إذ إن المرسوم رقم 11/ اتجه نحو تخفيض أغلب الرسوم المفروضة على السلع والخدمات فيه مقابل إلغائه نظامي الخصم والرد، وبذلك يكون خلق توازناً نسبياً بين تخفيضه معدلات الرسم وفق هذا المرسوم التشريعي من وجهة نظر المشرع، وإلغائه نظامي الخصم والرد ليتخلص من تعقيدات عمليتي الخصم والرد والأعباء الإدارية الملقة على عاتق كل من المكلف وموظفي المالية، ولكن هذا الحل كان الحل الأسهل على الإدارة الضريبية فحسب.

وترى الباحثة أن إلغاء نظامي الخصم والرد في هذا المرسوم التشريعي موقف غير صائب من قبل المشرع السوري، إذ إنه ابتعد عن مفهوم العدالة الضريبية في هذا المجال، وزاد من فرص الازدواج الضريبي وعاد خطوة إلى

الوراء في نظام الخصم والرد في رسم الانفاق الاستهلاكي، وابتعد عن نظام الضريبة على القيمة المضافة الأمثل أكثر، بدلاً من أن يتوسع في نطاق الخصم والرد أكثر مما كانت عليه في المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام (2004).

وإن هدف المشرع من هذا المرسوم التشريعي وفق ما تراه الباحثة ماليّ بحث بعيداً عن أي أهداف أخرى، من عدالة ضريبية واجتماعية، وتطوير النظام الضريبي ومجاراته الاقتصاد العالمي، خصوصاً في مجال الخصم والرد. إن هذا المرسوم لم يخفض التهرب الضريبي، وإنما على العكس أعطى التجار والمطاعم صلاحية تحصيل الضريبة وعدم تسديدها للمالية، مما يتضمن تهرباً ضريبياً خفياً.

كما أن هناك عدة سلع شملها هذا المرسوم كالذهب، والمياه، والعصائر، ومستحضرات التجميل، إضافة للمطاعم والفنادق، كلها تحتاج لفاتورة نظامية مختومة من المالية، ولها رقم متسلسل كي لا يحصل التهرب منها.

وأخيراً ترى الباحثة أن المشرع السوري من خلال هذا المرسوم أصاب في مواطن ولم يصب في مواطن أخرى، كما أن هذا المرسوم بحاجة لإعادة تقييم.

المبحث الثاني

آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية والخصم والرد فيها

من خلال عرض مفهوم الضريبة على القيمة المضافة في الفصل الأول ومن خلال المقارنة الواردة في الفصلين الثاني والثالث من هذا البحث ترى الباحثة أن معظم الدول محل المقارنة قد اتجهت إلى الأخذ بضريبة القيمة المضافة في تشريعاتها الضريبية نظراً إلى ما تتمتع به هذه الضريبة من مزايا. ولكن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليس بالأمر اليسير، خصوصاً بالنسبة للدول النامية، حيث إن فرض هذه الضريبة يعد أمراً صعباً جداً، نظراً إلى ما تتطلبه هذه الضريبة من أجهزة ضريبية مؤهلة ونظام قوي للاستعلام الضريبي.

ولذلك لا بد من اعتماد هذا النظام تدريجياً، من خلال الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات أولاً مقدمةً للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، علماً أن معظم الدول التي حول سورية أخذت بهذا النظام كتركيا ولبنان ومصر ومعظم الشركاء الاقتصاديين لسورية.

وقد لاحظت الباحثة من خلال المقارنة أن الدول ذات الاقتصاديات المتقدمة، كفرنسا مثلاً، قد طبقت الضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل، في حين أن الدول النامية فقد أخذت بالضريبة على القيمة المضافة بشكل جزئي، إذ لم تفرضها على المراحل كافة التي تمر بها السلعة، بل حصرتها

ببعض المراحل حسب قدرتها على استيعاب هذه الضريبة ومدى قوة اقتصادها، كون ضريبة القيمة المضافة يزداد ثمنها كلما اقتربت من المستهلك وأخذت تلك الدول بالاقتراب من هذه الضريبة تدريجياً، وبما أن نظام الخصم والرد لا وجود له في نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك المطبق حالياً في سورية، على الرغم من تطبيقه بشكل جزئي في المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004، وتم التراجع عنه في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015، لذلك لا بد من تجنب ذلك من أجل تصميم نظام خصم ورد يتناسب مع واقعنا الاقتصادي في أي ضريبة مرتقب تطبيقها في سورية، لذلك يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين:

- المطلب الأول: آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في المستقبل في سورية.
- المطلب الثاني: حالات الخصم والرد في رسم الانفاق الاستهلاكي المطبق في سورية والضريبة المرتقب تطبيقها.

المطلب الأول

آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

في المستقبل في سورية

إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بات ضرورة ملحة في سورية، ولكن تطبيقها بشكل مفيد للاقتصاد الوطني يعترضه العديد من العقبات، وما زالت سورية بحاجة إلى الوقت للعمل على تجاوزها، فللضريبة مجموعة من المتطلبات لا بد من تحقيقها قبل الانتقال إلى تطبيقها، لذلك يمكن تقسيم هذا المطلب إلى الفروع التالية.

الفرع الأول

ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

إن إدخال نظام الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي السوري يعني إعادة النظر في هذا النظام، وهيكلية القاعدة الضريبية فيه، لتوسيعها وتوزيع العبء الضريبي في المجتمع السوري على مختلف الفعاليات الاقتصادية، وعلى أفراد هذا المجتمع كافة، بهدف تحديث هذا النظام، وزيادة فاعليته في الاقتصاد، كي يكون أكثر إنتاجاً، فهذا النظام يواجه كثيراً من التحديات التي تفرض عليه الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، وبالفعل - كما ذكرنا سابقاً - بدأت مسيرة الإصلاحات الاقتصادية في سورية وتسارعت وتيرتها من أجل زيادة فاعلية الاقتصاد السوري، ورفع وتيرة معدلات النمو والتنمية، فيه للتخلص من تناقضاته الهيكلية، فقد تقرر في عام 2005 مؤخراً

الانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي،⁽¹⁾ واستمر ذلك حتى اندلاع الحرب عام 2011 وما نتج عنها من تداعيات وتدمير، ومن ضمن القطاعات التي شملها الإصلاح القطاع الضريبي، سواءً من حيث الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، ويعد السير للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة أهم الإصلاحات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي يجب السعي لتحقيقها، لذلك أصبح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية ضرورة ملحة تقتضيها الظروف الداخلية المتمثلة في تأمين الموارد اللازمة لعملية التنمية، والظروف الخارجية المتمثلة بالاندماج في الاقتصاد العالمي.

ومن أهم الأسباب التي تدعو إلى الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة في سورية ما يلي:

أولاً- الانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق الاجتماعي قبل الحرب:

فإذا علمنا أن ما بين 60% إلى 70% من هيكل صادراتنا كانت قبل الحرب هي مواد نفطية، وأن هذا النوع من الصادرات سوف ينفذ وتتحوّل سورية إلى دولة مستوردة للنفط، إن تعذر اكتشاف آبار نفطية جديدة في المستقبل،⁽²⁾

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 176.

(2) د. عصام الزعيم، ندوة اقتصاد السوق الاجتماعي إزاء التحديات الوطنية والدولية، وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي، المركز الوطني للسياسات الزراعية، دمشق، 13/نيسان/2006، ص 3.

لقد تم اكتشاف النفط والغاز في سورية بدءاً من عام 2009 والبدء بإنتاج الغاز في منطقة قارة بريف دمشق والتتقيب عنه على السواحل السورية في العامين الأخيرين (البيان الحكومي لمجلس الشعب، حزيران، 2016).

ومع ذلك فمعظم الدول النامية والمتقدمة المنتجة لهاتين المادتين فرضت هذه الضريبة لأسباب غير مالية، إضافة إلى أن الحاجة ملحة إلى درجة منافسة هذا الاقتصاد مع غيره من الدول وبخاصة الشركاء الاقتصاديين لها.

ثانياً- ازدياد التكتلات الاقتصادية الإقليمية في العالم وتحول العالم إلى مجموعة من التكتلات الاقتصادية، الأمر الذي دفع سورية إلى التفاعل مع ذلك، من خلال إقامتها علاقات شراكة وتكامل مع شركائها الاقتصاديين، فتلبية للحاجات الخاصة للتكتلات الاقتصادية الإقليمية يجب العمل على تهيئة الظروف للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، فسورية وقعت اتفاقية الشراكة السورية الأوروبية بالأحرف الأولى عام 2004، كما أنها عضو مؤسس في السوق العربية المشتركة،⁽¹⁾ وكذلك هي عضو في منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى⁽²⁾ مع الدول العربية، وقد بدأت السلع العربية تتدفق إليها دون أي تعريفات جمركية، وهذا ما دفعها إلى البحث عن ضريبة تعويضية عن إلغائها التعريفات الجمركية مع هذه الدول وتخفيضها لهذه الرسوم مؤخراً. ولا

(1) وتعرف السوق العربية المشتركة بأنها: حلقة في إطار التعاون الاقتصادي العربي هدفها تقريب السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والاجتماعية وتوحيدها، إلى جانب إلغاء القيود والتعريفات الجمركية، وتطبيق تعريفات جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي.

<https://www.Lebarmy.gov> 5/10/2019. 1:30:am.

(2) منطقة التجارة العربية الحرة الكبرى هي: حلف اقتصادي بين الدول العربية للتكامل الاقتصادي والتبادل التجاري دون رسوم جمركية، وقعت الاتفاقية برعاية الجامعة العربية في القمة العربية في عثان عام 1997 ويتوقع سبع عشرة دولة عليها مقدمة لإنشاء سوق عربية مشتركة لتواجه التكتلات العالمية، ثم دخولها حيز التنفيذ مع بداية عام 2005. علي بوحمود، الدور التكاملي للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 80.

توجد ضريبة أفضل من الضريبة على القيمة المضافة للقيام بذلك ولمواجهة تزايد النفقات العامة دون اللجوء إلى التضخم.

ثالثاً- الحاجة إلى زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك لتعويض الانخفاض في حصيلة الضرائب الأخرى أو لتخفيض قيمة الضرائب على بعض الأنشطة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، أو الاجتماعية، أو السياسية، وأيضاً من أجل مواجهة تزايد النفقات العامة دون اللجوء إلى التضخم،⁽¹⁾ لأن تطبيق نظام الضريبة العامة على الإنفاق يساعد في التقليل من أثر الإعفاءات الضريبية الكثيرة الموجودة في الضريبة على الدخل على الموازنة.

رابعاً- الحاجة إلى زيادة معدلات الاستثمار في سورية من أجل رفع معدلات النمو والتنمية⁽²⁾ والتخفيف من حدة مشكلة البطالة التي يعانيها الاقتصاد السوري، حيث إن ضريبة القيمة المضافة تعمل على تشجيع الاستثمار نظراً إلى أنها تعمل على تحويل جانب كبير من الدخل القومي إلى الاستثمار، كونها ضريبة على الاستهلاك المحلي، ومن ثمّ فهي تعمل على تخفيض الاستهلاك وتوجيهه وترشيده؛ لأنها ترفع سعر السلع الشائعة الاستخدام والرفاهية مما يقلل الطلب عليها.⁽³⁾

(1) د. قاسم نايف علوان ود. نجمية ميلاد الزيانى، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ليبيا، مرجع سابق، ص15.

(2) د. عبد الستار عبد الحميد سلمي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، مرجع سابق، ص27.

(3) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، ص167-177، د. قاسم نايف علوان ود. نجية ميلاد الزيانى، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص228.

خامساً- الحاجة الملحة إلى تشجيع الصادرات السورية وتنميتها عن طريق إعفائها وإخضاعها للمعدل الصفري، والسماح باسترداد الضريبة على السلع إذا تم تصديرها إلى الخارج، ومن ثم تقليل الكلفة النهائية للسلعة مما يعطيها ميزة تنافسية في مواجهة السلع المشابهة في الأسواق الخارجية ويؤدي إلى تنشيط وتشجيع الصناعة المحلية.⁽¹⁾

سادساً- الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة من قبل الدول المجاورة لسورية، ومن قبل معظم شركائها الاقتصاديين، كلبنان ومصر والأردن وتركيا. فالبيئة الاقتصادية في العالم أوجبت ضرورة اعتماد نماذج ضريبية وآليات عمل معينة، والتي تفرض على الدول الأعضاء فيها اتباعها والعمل على تطبيق هذه الآليات.

سابعاً- تعويض انخفاض الإيرادات الجمركية، والسبب في ذلك عائد إلى انخفاض تصدير النفط، كما أن عائدات الضرائب المفروضة على استثمار النفط متقلبة وفي طريقها إلى الزوال، ولذلك لا بد من إيجاد البديل الضريبي المناسب والعمل على تعويض مصادر الإيرادات الضريبية، وذلك لمواجهة المصروفات الحكومية التي تتجه إلى الازدياد مع التقدم في عملية التنمية⁽²⁾، ومعالجة تداعيات الحرب خصوصاً في مرحلة إعادة الإعمار ما بعد الانتهاء من الحرب الإرهابية المُشنّة على بلدنا.

(1) د. قاسم نايف علوان ود. نجية ميلاد الزباني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص228.

(2) A. Imam. Patrick & F. JacobsDavina “effect of corruption on tax revenues in the middle east”, op cit, p12.

إضافةً إلى تعويض نقص الإيرادات الجمركية على السلع المستوردة، وهذا النقص الحاصل يعود إلى سببين:

1- سياسة تشجيع الصناعة التي تعفي الكثير من السلع الوسيطة الضرورية للصناعة الوطنية من الضرائب الجمركية.

2- شروط الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، والتكتلات الاقتصادية العالمية التي تقتضي تخفيض التعريفات الجمركية تمهيداً لإلغائها.⁽¹⁾

ثامناً- تحقيق العدالة الضريبية، وهذه الضريبة تهدف إلى تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة وفقاً للقدرة على الدفع، بما يعمل على تحقيق العدالة بفرض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية مراعاةً لذوي الدخل المحدود وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع والخدمات لمجموع المواطنين تبعاً لقدرتهم على الدفع، وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع بمعدل تطبيق هذه الضريبة على السلع والخدمات، وهذا كله عائد إلى النظام الذي تأخذ به الدول عند تطبيقها للضريبة على القيمة المضافة، هل هو نظام المعدل الواحد أو نظام المعدلات المتعددة⁽²⁾.

⁽¹⁾ Francois, Joseph & Martin, will "formula approaches for market access negotiations", black well publishing Ltd, UK & USA, 2003, P 1-2.

⁽²⁾ انظر أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع المالية الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والأسود، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2000. انظر ص 211 من هذه الرسالة.
- جورج أوغرية، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 37.

تاسعاً- التقليل من التهرب الضريبي الحاصل في الأنواع الأخرى من الضرائب.

والآن بعد أن تعرفنا على الضرورات التي تدفعنا إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، ترى الباحثة أن الواقع الضريبي في سورية يشير إلى أن هناك مجموعة من العقبات تعترض تطبيقها والتي سنتعرف عليها في الفرع الآتي:

الفرع الثاني

العقبات التي تعترض تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية

إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول النامية ليس بالأمر السهل، خصوصاً في سورية، حيث إن فرض هذه الضريبة يتطلب تعديلاً لتشريعات فرض الضريبة غير المباشرة فيها، وذلك مراعاة لظروفها الاقتصادية، ففي سورية نواجه مجموعة من العقبات لا بد من تجاوزها قبل الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة؛ لأن الاقتصاد السوري يتصف بالعديد من الصفات الاقتصادية والضريبية والاجتماعية التي تعد عائقاً أمام تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، ومنها:

أولاً: انخفاض الوعي الضريبي:

حيث يشعر المواطن بثقل الضريبة عليه ويسعى إلى التهرب منها بجميع الطرق القانونية أو غير القانونية، فإن فرض مثل هذه الضريبة يحتاج إلى رفع الوعي الضريبي، ونشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين بها عن طريق عقد ندوات تعريفية، بهذه الضريبة وتوزيع كتيبات تعريفية حولها ليتعرف المكلفون

على آليات تطبيق هذه الضريبة، وحقوقهم، وواجباتهم تجاهها، كي لا يجدوا أنفسهم أمام شيء مجهول، ففي ذلك تزداد قناعة المكلف بضرورة دفع الضرائب المترتبة عليه بموجب قوانين فرضها، سواء كانت الضرائب دخلاً أو إنفاقاً، وبكونها وسيلة الدولة الأساسية لتمويل الإنفاق العام.

ثانياً: انتشار الأمية:

وتنقسم هذه الأمية قسمين:

القسم الأول: أمية تعليمية، أي عدم إلمام المكلفين بالقراءة والكتابة، ومن ثمَّ عدم قدرتهم على تسجيل البيانات الضريبية اللازمة لتطبيق الضريبة.

القسم الثاني: أمية ضريبية فلو استطاع المكلف الكتابة فإنه لا يهتم بمعرفة كيفية مسك الدفاتر، وتنظيمها، وكيفية التسجيل، وحساب المدخلات والمخرجات، وهذا يتطلب توزيع كتيبات، وعقد ندوات قبل تطبيقها لتعريف المنتج والتاجر والمستورد على كيفية اقتطاع هذه الضريبة من مبيعاته، وتوريدها إلى الخزينة العامة، وتعريف المستهلك بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، حتى لا يكون ضحية للغش؛ لأن على هؤلاء المكلفين التزامات وإجراءات يجب القيام بها عند تحصيلها وتوريدها، وعند عمل الخصم والرد فيها،⁽¹⁾ خصوصاً في ظل الظروف الإنتاجية في سورية الذي يتم من قبل منشآت صغيرة غير منتظمة وتخضع معظمها لاقتصاد الظل.

(1) لمى محمد علي جمعة، الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2005، ص 84.

ثالثاً: بعض الآثار الاقتصادية السلبية الناتجة عن فرض مثل هذه الضريبة:

إن فرض مثل هذه الضريبة يؤدي إلى ارتفاع المعدل وزيادة شدة التضخم النقدي في الاقتصاد السوري وركود السوق التجاري، نتيجة قلة الاستهلاك الناتج عن ارتفاع سعر السلع والخدمات، وضعف مستوى الدخل للمواطنين، خصوصاً بعد الانتهاء من هذه الحرب الجارية في سورية التي أدت إلى انخفاض حقيقي في مستويات دخولهم، مما ينعكس سلباً في مستوى معيشة ذوي الدخل المحدود، وخصوصاً أن سورية من الدول ذات متوسط الدخل المنخفض، حيث إن كثيراً من السلع والخدمات لم يسبق أن فُرضت عليها ضريبة إنفاق، لذلك لا بد من فرضها بمعدل معتدل مع إعطاء مساحة أكبر لإعفاؤها من تلك الضريبة مع ضرورة زيادة تلك الأجر عند فرضها، وبما يتناسب مع معدل فرض الضريبة للتقليل من آثار تلك الضريبة على محدودي الدخل⁽¹⁾.

إضافة إلى أن معظم الدول التي فرضت مثل هذه الضريبة اضطرت نتيجة الخلافات التي حدثت بين الإدارة الضريبية والمكلفين، إلى تعديل قانون فرضها عدة مرات، إذ يؤدي إلى قلق المكلفين والإخلال بقاعدة اليقين المعروفة ضريبياً⁽²⁾.

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 178.

(2) د. قاسم نايف علوان ود. نجية ميلاد الزباني، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 251.

رابعاً: ضعف الصناعة وضيق مجالها:

حيث إن قطاع الصناعة ضيق، وأغلب الصناعات السورية إما أن تكون من الصناعات الاستهلاكية التي لا تنتج قيمة مضافة كبيرة، ولا جدوى من فرض ضريبة عليها، أو أن تكون من الصناعات التي يجب إعفاؤها من الضريبة أو دعمها.

خامساً: حاجة تطبيق الضريبة إلى نظام محاسبي خاص:

فتطبيق هذه الضريبة في سورية بحاجة إلى تعميم النظم المحاسبية لدى المنشآت الاقتصادية والأفراد التي تترافق مع هذه الضريبة، تكون قابلة للتطبيق على جميع المكلفين بأداء الضريبة بسهولة من حيث العناصر اللازم توافرها للنظام المحاسبي، وقواعده المتعارف عليها بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث يكون فيها للمحاسب القانوني دوراً مهماً بحسبانه طرفاً محايداً يضع النظام المحاسبي موضع التنفيذ، ويتبنى حماية نظام المراقبة الداخلية، ويشرف على استخراج نتائج النشاط بحيادية.⁽¹⁾

سادساً: الحاجة إلى تعميم نظام (الفوترة) في سورية لدى المنتجين والتجار جميعهم:

يعد إصدار الفواتير من أهم الالتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة.

(1) رواية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة في سورية، مرجع سابق، ص 90.

والفاتورة هي المستند الذي سيحدد مقدار الضريبة التي حصلها البائع من المشتري، والضريبة التي يحق له خصمها، ومن ثمَّ فإنَّ الضريبة التي يتوجب عليه توريدها إلى الخزينة العامة، وما زال نظام الفوترة في سورية يواجه العديد من الصعوبات، والتهرب من المنتجين والتجار من إصدار هذه الفاتورة؛ لأنها ستكشف مقدار الدخل الذي يحققه هذا المكلف الذي طالما تهرب من دفع ضريبته بعدم الإفصاح عن مقدار ربحه الحقيقي، لذلك لا بد من تعميم نظام الفوترة، وفرض عقوبات قاسية على التجار والصناعيين الذين لا يلتزمون بإصدار الفواتير،⁽¹⁾ وهذا ما قام به المشرع في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015.⁽²⁾

سابعاً: انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية:

من الجدير بالذكر أن الإدارة الضريبية هي إحدى الدعائم الأساسية في أي نظام ضريبي، حيث يمكن القول: إن أي خللٍ يصيب هذا الكيان سيؤدي إلى فشل النظام الضريبي في تحقيق الأهداف المرجوة منه.

ويعتمد مدى نجاح السياسة الضريبية بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، لذلك يستلزم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وتحصيلها، وتوريدها إلى وجود إدارات ضريبية مؤهلة ومدرّبة على كفاءة عالية، قادرة على التعامل مع مشاكل تطبيق هذه الضريبة، وكيفية التعامل مع خاصية الخصم الضريبي الجديدة على الإدارة الضريبية في سورية، وكيفية رد الضريبة،

(1) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 108-179.

- لمي محمد علي جمعة، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 84-85.

(2) انظر المواد 2-5-6/ من المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015.

والتظلم منها، وكيفية حساب الضريبة في فترة المحاسبة الضريبية، والقيمة الفعلية للسلعة، ومتابعة التزامات المسجلين فيها،⁽¹⁾ إذ تعاني الإدارة في سورية من الكثير من المشكلات أهمها: عدم الترابط بين الإدارات الضريبية على مستوى المحافظة، وقدم الإدارات وتخلف أساليب جمعها للبيانات، وغياب التجهيزات الحديثة، والكادر المدرب على استخدامها، وانتشار الفساد والرشوة بين الموظفين والمكلفين على حد سواء، وهذه المشكلات تعدُّ أكبر عائق أمام نجاح تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة، كما أن ضعف الرواتب والأجور للعاملين يؤدي للفساد.

ثامناً: الحاجة إلى دقة المعلومات وكفايتها:

إن حصر الضريبة وتحصيلها على أفضل صورة ممكنة يتطلب معلومات مترابطة يجب أن يؤمنها النظام الضريبي للإدارة الضريبية للقيام بعملها على أفضل صورة ممكنة، وهذا أمر غير متوفر حالياً بسبب ضعف نظام الاستعلام الضريبي وعدم الاستعانة بأنظمة المعلومات الضريبية المتقدمة.

تاسعاً: انخفاض مستوى التقانات المتوفرة واللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

حيث إن وزارة المالية تفتقر إلى وجود نظام ربط معلوماتي بين مديرياتها وبين إدارات الجمارك لديها، وعدم توفر قاعدة البيانات والمعلومات اللازمة لهذا الربط بين إداراتها الفرعية وإداراتها المركزية، وقلة التنسيق بينهما على الرغم من الجهود المبذولة من قبل وزارة المالية في هذا المجال.⁽²⁾

(1) د. قاسم علوان ود. نجية الزيانى، الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 253.

(2) د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية، مرجع سابق، ص 179-

عاشراً: الحاجة إلى الرقابة الإدارية الشديدة:

حيث إن فرض مثل هذا القانون يتطلب فرض رقابة إدارية شديدة، فقد يعرقل النشاط الاقتصادي بسبب المضايقات التي يحدثها للمكلفين فيحفزهم على الغش، والتهرب من الضريبة.

حادي عشر: عدم القدرة على حل النزاعات الضريبية المتعلقة بها:

إن حل الخلافات الناتجة عن الضريبة يتطلب السرعة منعاً لعرقلة النشاط الاقتصادي للمكلفين، وهذا الأمر يحتاج إلى فرض قانون مرافق للضريبة غالباً ما يكون بعيداً عن القوانين النافذة، أي آلية خاصة لحل النزاعات الناتجة عن تطبيق هذه الضريبة على وجه السرعة.⁽¹⁾

ثاني عشر: قدم التشريعات الاقتصادية والإدارية والضريبية وتعددتها وتناقضها:

حيث تعود بعض التشريعات إلى عام 1930 وما قبل ذلك، وهذا يعني عدم مواكبتها التطور في المجالات كافة، مما يشكل عائقاً أمام تطبيق قوانين الضرائب الحديثة. ولم يكن تحديث بعضها إلا إعادة صياغة دون أي جديد.⁽²⁾

(1) صدر قانون مجلس الدولة الجديد رقم 32/ لعام 2019 الذي جعل اختصاص النظر في نزاعات هذه الضريبة بين المكلفين والإدارة الضريبية من اختصاصه بعد أن كانت من اختصاص القضاء العادي في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015، ومع ذلك فإن ذلك لم يخلصه من آفة البطء في عملية التقاضي.

(2) لقد صدر في سورية القانون رقم 24/ لعام 2003 والمتعلق بفرض ضريبة الدخل، وقد غُذِل هذا القانون بالقانون رقم 41/ لعام 2005 وبالمرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006، وهذه المراسيم

وختاماً تود الباحثة التنويه إلى أنه إذا كان مشروع الإصلاح الضريبي في سورية يتجه إلى فرض ضريبة القيمة المضافة في سورية، فلا بد أن يبحث واضعوا هذا المشروع في الظروف والمعطيات جميعها التي تجعل من هذه الضريبة مقبولة ومعقولة، وتحقق الأهداف التي توضع من أجلها، إذ ليس من المهم الأخذ بهذه الضريبة بأسرع وقت بقدر ما هو من الأهم العمل على تصميم تفاصيل قواعدها الفنية بأسلوب يتناسب مع الظروف الاقتصادية، والتي يمر بها الاقتصاد السوري، والحذر من نقل تفاصيل هذه القواعد بسلبياتها وإيجابياتها من تجارب الدول الأخرى، والتي سبقتنا في تطبيقاتها، بل لا بد من الاستفادة من السلبيات التي وقعت بها التجارب الأخرى حتى لا تتكرر في تجربتنا مستقبلاً، وهذا يتطلب القيام بدراسات دقيقة وعميقة في هذا المجال من قبل المتخصصين في هذا المجال ، لنقادي الثغرات والآثار السلبية كلها لهذه الضريبة عند تطبيقها لدينا، إضافة إلى تطوير الإدارات الضريبية فيها للتعامل مع تعقيدات تطبيق هذا النوع من الضرائب وخاصة نظام الخصم والرد فيها.

الفرع الثالث

متطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية

يحتاج الواقع الاقتصادي والاجتماعي والضريبي السوري إلى الكثير من الإصلاحات حتى يصبح مهياً لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وأهم هذه الإصلاحات⁽¹⁾:

أولاً- إعداد الإدارة الضريبية القادرة على تطبيق هذه الضريبة، وتدريب عناصرها على النظام المحاسبي الخاص بهذه الضريبة واستخدام أحدث الوسائل التكنولوجية، وذلك لتقليل الاحتكاك بين الإدارة والمكلف، مع الأخذ في الحسبان أن أي إنفاق في البداية على الإدارة الضريبية هو إنفاق استثماري طويل الأمد، وأن النتائج الإيجابية لهذا الإنفاق ستظهر مع التقدم في تطبيق الضريبة. وتطبيقاً لمبدأ ربط الجامعة بالمجتمع، فليس هناك أفضل من تدريس طلاب الجامعات والمعاهد المختصة، نظام ضريبة القيمة المضافة وأساليب تطبيقها، وذلك لإعدادهم لتطبيقها في الحياة العملية.

ثانياً- رفع الوعي والثقافة الضريبية لدى المواطنين المكلفين، ليكونوا متعاونين مع الإدارة، وقادرين على التأقلم والتعامل مع هذه الضريبة الجديدة، ومعرفة من هم الأشخاص المكلفون بها، وتعريفهم بها مما يتوجب عليهم من

(1) انظر في ذلك: د. محمد خير العكام، التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وأهمية تطبيقها في سورية، مقالة في مجلة المحامون، العددان 7-8، 2009، ص 939.

- د. عابد فضلية، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 15.

التزامات وما لهم من حقوق، وذلك يكون عن طريق نشر كتيبات أو عقد ندوات توضيحية لشرح أحكام هذه الضريبة عند فرضها.

ثالثاً- رفع مستوى الأجور، وتحسين مستوى الدخل الفردي للمواطن السوري، وذلك ليتناسب مع واقع الضريبة الجديدة كي لا تكون الضريبة عبئاً على المواطن، وخصوصاً على ذوي الدخل المحدود والطبقات الفقيرة، ومن ثمَّ يصبح التهرب من هذه الضريبة الهدف الأول للجميع، خصوصاً بعد الانخفاض الكبير في مستوياتها خلال الحرب التي يعيشها بلدنا حالياً.

رابعاً- مراعاة التدرج في التطبيق من حيث المراحل وكذلك من حيث النسب، وأن يتم اختيار الوقت الأفضل والذي تكون فيه الدولة والمجتمع السوري مهياين تماماً اقتصادياً وسياسياً واجتماعياً لتطبيقها، وذلك لضمان تحقيقها أفضل النتائج المرجوة.

خامساً- أن يتزامن تطبيقها مع تخفيض جديد على الرسوم الجمركية للسلع والخدمات المستوردة من الخارج.

سادساً- اعتماد أسلوبٍ سهلٍ وواضحٍ للفوترة، يراعي الأمية الموجودة بين المكلفين، وتعميم نظام الفوترة في التعامل بين المنتجين والتجار والمستهلكين، وذلك بتوعيتهم لمدى أهمية الفاتورة سواء بالنسبة لهم أو للإدارة الضريبية، لا سيما أن نظام الفوترة يعد مسألة أساسية لا يمكن تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة بشكل فعال وناجح دونها، وبخاصة لما يتعلق بتطبيق أحكام الخصم والرد فيها.

سابعاً- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى وخبراتهم التي سبقتنا في تطبيق ضريبة القيمة المضافة ولا سيما الدول النامية منها، والاستعانة بالخبراء المتخصصين في هذا المجال، ودراسة الآثار المتوقعة للضريبة دراسة دقيقة وتحليلية، من أجل تصميم أحكام هذه الضريبة تدريجياً بما يتناسب مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي نعيشها.

ثامناً- إصدار نظام محاسبي يتلاءم مع فرض مثل هذه الضريبة بحيث يؤدي هذا النظام إلى:

- 1- إمكانية تجميع البيانات من خلال الدفاتر والمستندات.
 - 2- تسهيل عمليات الفحص الضريبي لهذه الدفاتر وتوحيدها.
 - 3- تحقيق اليقين لدى الفاحص فيبتعد عن التقدير الجزافي بهدف تحقيق الاستقرار الضريبي.
 - 4- أن يصبح النظام عادلاً بين كل من الإدارة الضريبية والمكلفين.
- تاسعاً-** عدم نقل الضريبة على القيمة المضافة بقواعدها الضريبية كما هي في الدول الأخرى إلى سورية، فالدول تختلف فيما بينها، وما يناسب دولة ما لا يناسب سورية، فظروف كل دولة مختلفة عن ظروف الدولة الأخرى.
- عاشرأ-** مكافحة التهرب الضريبي حتى تحقق الضريبة الهدف المرجو منها والعدالة المطلوبة، وتأخذ دورها المنتظر في إعادة توزيع الدخل القومي لمصلحة الفقراء.

حادي عشر - حسن اختيار الصادرات القابلة لخصم ورد الضريبة: إن من أهم الصفات المميزة لضريبة القيمة المضافة إخضاع الصادرات لمعدل صفري للضريبة، حيث يحق للمصدرين المطالبة باسترداد الضريبة عند التصدير، وذلك يتطلب إنشاء آلية فعالة لخصم ورد تلك الضريبة، الهدف منها تجنب تشويه عملية تخصيص الموارد، وذلك باختيار هيكل السلع المصنعة القابلة للخصم، ومنعها عن المواد الأولية عند الاضطرار للتصدير بهذه الصورة؛ لأن عدم خصم مبالغ ضريبة القيمة المضافة وردها عند التصدير يؤدي إلى إضعاف مصداقية الإدارة الضريبية، ويلحق الضرر بالقدرة التنافسية لقطاع التصدير، إضافة إلى أن المؤسسات التجارية إذا فقدت ثقتها في نظام الضريبة سيدفعها ذلك إلى تجنب دفع الضرائب، ومن ثم تظهر مشكلات أكبر على صعيد عدم الامتثال، مع الأخذ في الحسبان فرض ذلك على السلع المصنعة فقط دون المواد الأولية المصدرة.

وترى الباحثة أنه لا بد لسورية من تهيئة الظروف لتطبيق ضريبة القيمة المضافة مواكبة للتطورات العالمية، ولضمان نجاح تطبيقها لا بد لها من الاستفادة من تجارب الدول الأخرى، وتطبيق ذلك بما يناسب الواقع الحالي لسورية من الناحية المالية، والاجتماعية، وتطوير واقع هيكلها الاقتصادي.

المطلب الثاني

حالات الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي المطبق في سورية والضريبة المرتقب تطبيقها

عندما يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة في سورية لا بد من تحديد حالات الخصم والرد في هذه الضريبة بما يناسب هيكل هذه الضريبة، أي مراعاة توفير البيئة الضريبية الملائمة لهذه الضريبة بما يناسب واقع المكلفين وظروفهم وظروف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

لذلك سنتعرف على حالات الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة فيما لو طبقت في سورية، ودراسة الخطوات التي قامت بها سورية للوصول إلى تطبيق هذه الضريبة، وذلك من خلال دراسة الخصم والرد في المرسوم رقم /61/ لعام 2004 والمرسوم رقم /11/ لعام 2015 وفق التقسيم التالي:

- الفرع الأول: الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي طبق في سورية وتعديلاته.
- الفرع الثاني: الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة المرتقب تطبيقها في سورية.

الفرع الأول

الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي

الذي طبق في سورية وتعديلاته

إن الضريبة على القيمة المضافة، لم تطبق في سورية حتى تاريخ إعداد هذا البحث، وإنما تم اتخاذ عدة خطوات على طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية، ومن هذه الخطوات فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم /61/ لعام 2004، واستبداله فيما بعد بالمرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015. فقد خَطَّتْ الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية بخطوات حثيثة مدروسة ومكثفة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث استقدمت خبراء من الاتحاد الأوروبي وقوفاً على الواقع العملي لهذه الضريبة المطبقة في الدول التي أخذت بها، واستمرت هذه الدراسات والأبحاث سنوات طويلة تم من خلالها وضع هيكل ضريبة القيمة المضافة في سورية، لكنَّ الحرب التي تمر بها البلاد حالت دون تطبيق هذه الضريبة، إلا أن هنالك لجنة مشكلة من قبل وزارة المالية لإعادة النظر في النظام الضريبي السوري، أنجزت المسودة الأولى لقانون الضريبة العامة على المبيعات.⁽¹⁾

وقد كان من أساسيات تطبيق رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية نظام الخصم فيه؛ لأنه جوهر هذا الرسم والأساس الذي ستقوم عليه ضريبة القيمة

(1) روضة قزيبها وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 8.

المضافة، والذي يعد رسم الإنفاق الاستهلاكي فيها خطوة على طريق تطبيقها، وبالتالي سنتعرف على حالات الخصم والرد في هذا المرسوم وفق ما يلي.

أولاً: الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم /61/ لعام 2004:

إن المرسوم التشريعي رقم /61/ المتضمن لرسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية أخذ بنظام الخصم الضريبي وفق الآتي:

لقد نصت المادة /9/ من المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 على ما يلي:

1- في حال تسديد المنتج المحلي رسم إنفاق استهلاكي على مدخلاته المستوردة من بنود المواد من /1/ إلى /30/ المذكورة في الجدول رقم /2/ الداخلة في صنع المنتج المحلي تقوم الدوائر المالية بخصم ما تم تسديده من مجموع الرسم المستحق على منتجاته المحلية المباعة، وذلك بنسبة مدخلاته المستوردة الداخلة في المنتج المباع محلياً.

2- في حال قيام المنتج المحلي بتصدير بضاعته إلى خارج القطر بصورة كلية أو جزئية تقوم الدوائر المالية بإعادة ما تم استيفاؤه من رسم الإنفاق الاستهلاكي على مدخلاته المستوردة من البنود الجمركية المذكورة في الجدول رقم /2/ كلياً أو جزئياً والمسددة من قبله بنسبة مدخلاته المستوردة الداخلة في عملية الإنتاج للبضائع المصدرة من منتجاته المحلية.

وفيما يلي الجدول رقم /2/ للسلع المشمولة بالمادة /9/ من ذلك المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام (2004)⁽¹⁾:

(1) المادة /9/ من المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004، سورية.

نوع السلعة	معدل رسم الإنفاق الاستهلاكي
السيارات السياحية الخاصة ما عدا الحكومية	30% إذا كانت سعة اسطواناتها لا تزيد عن 1600 سم 40% إذا كانت سعة اسطواناتها تزيد عن 1600 سم
الحلي الذهبية الخالصة	10%
الحلي الذهبية الأخرى	15%
الكريستال والساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة	15%
المدافئ الكهربائية وأجهزة الفيديو وأجهزة عرض الصور	15%
السجاد المستورد	15%
أسلحة الصيد والرماية	15%
أدوات المائدة الذهبية أو الفضية	20%
المشروبات الكحولية	35% على المحلية والمستوردة
المشروبات الغازية	10%
الشاي	2%
الزيوت والسمون النباتية	15%
السمون والزبدة الحيوانية	10%
البن بما فيها النسكافيه	5%
المتة	2%
البهارات والتوابل	10%
الفطر	10%
الأفلام الخاصة بالتصوير	15%
مستحضرات التجميل	15%
الشوكولا والكاكاو	5%
أجهزة التلفاز والراديو وآلات التسجيل الصوتي	10%
السكر	4%
الملح	5%
الموز	5%
عصائر الفاكهة والخضار، ما عدا المكثفات المعدة للصناعة	5%
الإسمنت	1400 ليرة سورية عن كل طن
جميع المواد المستوردة، ما عدا الآلات والمواد والسلع المقترنة بمعدل رسم جمركي 1.7% وما دون	1.5%
السجائر وتبغ التدخين والسيجار محلية كانت أم مستوردة	15%

إن نظام الخصم الضريبي في رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يكن شاملاً وإنما كان خصماً عضوياً جزئياً في حالتين:⁽¹⁾

أ- في حالة المنتج المحلي المستهلك داخل الأراضي السورية، حيث تقرر الخصم على مدخلات هذا المنتج المستورد من الخارج.

ب- في حالة السلع المصدرة إلى الخارج: حيث تقرر الخصم على المدخلات المستوردة من الخارج.

وهذا يعني أن المشرع السوري سمح بنظام الخصم على المدخلات المستوردة فقط دون المدخلات المشتراة محلياً، وهذا يشجع المنتجين المحليين على الاستيراد، ولذلك كان يجب أن يشمل نظام الخصم المشتريات المحلية أيضاً، إضافة إلى المشتريات المستوردة.

كما منح المشرع السوري حق الخصم على المبيعات المصدرة، وهذا مسلك محمود، حتى تكون لها القدرة التنافسية في الأسواق الخارجية، مع الأخذ بالحسبان اختيار نوع الصادرات التي يتم الخصم فيها، واقتضاه على الصادرات الصناعية فقط دون غيرها واستثناء المواد الأولية.

إلا أن نطاق هذا الخصم جزئي وضيق جداً وبعيد تماماً عن نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة، الذي يشمل الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية والسلع الوسطية الداخلة في تركيب السلعة الخاضعة للضريبة، وكل ما له علاقة مباشرة أو غير مباشرة في عملية إنتاج السلعة وتوزيعها.

(1) انظر المادة /9/ من المرسوم /61/ لعام 2004.

ونقترح في هذا المجال أن يشمل الخصم الضريبة التي يسددها المنتج على مدخلاته (من سلع رأسمالية ومواد أولية ومصاريف مباشرة وغير مباشرة) دعماً للصناعات الوطنية وتشجيعاً للاستثمارات، والضريبة التي يسددها البائع على مشترياته بحيث تفرض الضريبة على القيمة التي تضاف للسلعة في كل مرحلة من مراحل تداولها حتى وصولها إلى المستهلك النهائي الذي يتحمل عبئها، وحتى لا تتطوي على أي ازدواج ضريبي مع السماح باسترداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع المعفاة من الضريبة كي لا تتحمل هذه السلع المعفاة أي عبء ضريبي.

وهنا ترى الباحثة أنه لا بد من التدرج في تطبيق نطاق الخصم، وصولاً إلى نطاق الخصم الذي يتناسب مع ظروف الدولة وواقعها الاقتصادي والضريبي، فبلد نام كسورية يجب أن يكون نطاق الخصم فيه مدروساً بدقة وعمق.

وعلى الرغم من أهمية موضوع الخصم الضريبي فإنه يلاحظ غيابه تماماً في اقتراحات وزارة المالية المتعلقة بمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، والتي لم تضع أية معالم له بالمرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015⁽¹⁾.

أما بالنسبة للرد الضريبي في المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004، فالمشرع السوري لم يأخذ بنظام الرد الضريبي بشكل مستقل في الحالات التي لا علاقة لها بتطبيق الخصم فيها، إلا أن الرد فيه كان نتيجة الأخذ بالخصم

(1) روضة قزيها وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيقاتها، مرجع سابق، ص 8-

الجزئي على مدخلات الإنتاج المستوردة، سواء كان المنتج قد استهلك فعلياً أو أعيد تصديره، فإن هذا الخصم استدعى القيام برد ما تم دفعه للإدارة الضريبية إلى المكلف في هاتين الحالتين فقط، وذلك يختلف عن مفهوم الرد في الحالات التي يحددها المشرع عادةً في الدول التي أخذت بضريبة القيمة المضافة، وهي⁽¹⁾:

- استرداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات المصدرة.
 - الضريبة التي صدر بها حكم قضائي.
 - استرداد الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين أسوة بالصادرات.
 - استرداد الضريبة المسددة خطأً.
 - استرداد الضريبة التي يدفعها المستورد عند الإفراج الجمركي على سلع مستوردة بغرض الاتجار بها إذا لم يتمكن من بيعها لأي سبب كان.
- مما سبق تلاحظ الباحثة أنه على الرغم من أن هذا المرسوم أدخل عملية الخصم الضريبي في صلب القواعد الفنية النازمة له، إلا أن هذا الخصم كان ضيق النطاق وجزئياً، وأنه ما زال أمام الاقتصاد السوري خطوات كثيرة للوصول إلى النظام الأمثل للضريبة على القيمة المضافة، والذي من دوائمه توسيع نطاق الخصم والرد تدريجياً من أجل الوصول لأفضل نتائج عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية.

(1) د. جلال الشافعي، المرشد في الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث، مرجع سابق، ص 33-35.

وترى الباحثة أيضاً أن قواعد رسم الإنفاق الاستهلاكي بعيدة عن قواعد الضريبة على القيمة المضافة، فنطاق تطبيقه ما زال محصوراً ضمن مجموعة محددة من السلع والخدمات، ولكنه اقترب خطوةً من الضريبة العامة على المبيعات فيما يتعلق بالتزامات المكلفين وطريقة تحصيله، وهذه خطوة جيدة حيث إن المكلف يتولى مهمة تحصيل الرسم وتوريده إلى الإدارة الضريبية، ففرض على البائع تقديم إقرار ضريبي خلال شهر من بدء ممارسته النشاط المتعلق بالسلع والخدمات المفروض عليها ضريبة.

كما فرض عليه تحرير فواتير ضريبية تتعلق بهذه السلع والخدمات، وفرض عليه مسك دفاتر قيود وسجلات تظهر الموجودات وحركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤداة في محله، أو منشأته، أو مكان ممارسته العمل، ومن ثمَّ إبراز العقود المنظمة لها لتقديمها إلى الإدارة الضريبية لممارسة الرقابة المطلوبة على صحة الإقرار الذي يقدمه إليها في موعده.

وفرض عليه تقديم الإقرار الضريبي المطلوب عن فترة المحاسبة الضريبية خلال عشرة أيام من الشهر الذي يلي ذلك، مرفقاً بالضريبة المستحقة عليه خلال فترة المحاسبة الضريبية⁽¹⁾.

كما فرض المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 غرامات مالية بحق المخالفين لهذه الالتزامات، سواء كانت المخالفة هي عدم تقديم الإقرار المطلوب، أو عدم مسك الدفاتر والقيود، أو عدم تقديم ذلك الإقرار في موعده

(1) ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، مرجع سابق، ص 104-113.

المحدد، أو لأن هذا الإقرار لا يُعبّر تعبيراً حقيقياً عن رقم مبيعاته في فترة المحاسبة الضريبية.

ولذلك يمكن القول: إن المرسوم /61/ لعام 2004 وتعديلاته اقترب من القواعد الفنية المفروضة على السلع والخدمات في الضريبة العامة على المبيعات، في الحادثة المنشئة للضريبة، وفي طريقة تقدير المطرح الضريبي منها، كما أنه فرضها بمعدل نسبي بعد أن كانت تفرض في السابق بمعدل مقطوع، بغض النظر عن قيمة السلعة أو الخدمة.

ولكن الأهم من ذلك أنه في معظم السلع والخدمات المفروض عليها الرسم بموجبه لم يفرق بينها في المعاملة الضريبية تبعاً لكونها مستوردة أو محلية، أي تم فرض الرسم عليها بحيادية دون تمييز.

وهذا ما جعل المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام (2004) خطوة للأمام نحو تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات في سورية.

إلا أنه من الملاحظ أن المشرع السوري عندما أصدر مرسوماً جديداً بدلاً من المرسوم التشريعي /61/ لعام (2004)، وبعد إحدى عشر عاماً من تطبيقه، وإعادة فرضه هذا الرسم بموجب المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام (2015)، ألغى نظام الخصم والرد فيه ولم يأخذ به على الإطلاق، مما جعله خطوة للوراء في هذا الإطار بدلاً من أن يكون صدور هذا المرسوم مناسبة لتوسيع نطاق هذا الخصم، إضافة إلى الرد، وهذا ما سنتعرف عليه فيما يلي:

ثانياً: الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم 11/ لعام 2015:

إن المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 تضمن عدة تعديلات مهمة على رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام 2004، ومن أبرز هذه التعديلات تخفيض نسبة رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع والخدمات المشمولة فيه، تماشياً مع التخفيضات التي شملتها التعرفة الجمركية الجديدة، حيث أبقى من رسم الإنفاق الاستهلاكي أغلب المواد الأولية للصناعات كاليخوط المستوردة، والسكر الخام، والبذور الداخلة في صناعة الزيوت، وأنهى العمل بالمرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004⁽¹⁾.

إن المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 لم يأخذ بنظام الخصم والرد للذان كانا ضمن المادة 9/ من المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004، ومن وجهة نظر المشرع السوري أنه قام بتخفيض نسبة رسم الإنفاق الاستهلاكي وفق المرسوم رقم 11/ في مقابل عدم أخذه بنظام الخصم والرد فيه.

وبذلك يكون قد ألغى نظامي الخصم والرد ضمن نطاقه، ولم ينص عليهما، فيكون المشرع السوري بذلك ابتعد كل البعد عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، بدلاً من أن يتقدم خطوة للأمام، ويقترّب من تطبيقه لتلك الضريبة.⁽²⁾

إن إلغاء نظام الخصم والرد جاء بسبب تعقيدات تطبيق هذين النظامين، وكان يجب على المشرع أن يتصدى لذلك بدلاً من إلغائهما في هذا المرسوم،

(1) انظر الجداول 1-2-3-4/ من المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 سورية.

(2) انظر المادة 16/ من المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 سورية.

وذلك لوجود أزمة ثقة بين الدوائر المالية والمكلفين، وعدم تأهيل الإدارات الضريبية للتصدي لهذه التعقيدات وإشكالات التطبيق، فالدوائر المالية تعتقد أن المكلف كان يستخدم آليات الخصم والرد للتهرب من الضريبة، والمكلف يعتقد أن الإدارة الضريبية لم تطبق النص السابق من المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 كما يجب.

كما أن إلغاء نظام الخصم والرد في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 جاء لتخفيف العبء على كاهل الإدارة الضريبية نظراً للتعقيدات التي تحتويها عمليتي الخصم والرد مما كان يرهق الإدارة الضريبية.

فالإدارة الضريبية في سورية متواضعة الإمكانيات، وغير مؤهلة على المستوى المطلوب لتطبيق نظام الرد، فموظفي الإدارة الضريبية بحاجة للتأهيل والإعداد الجيد لتطبيق آليات ضريبة القيمة المضافة، فالمشرع للأسف اختار الحل الأسهل عليه بإلغائه لهذين النظامين، وليس الحل الأفضل.

ومما سبق ترى الباحثة أن عدم أخذ المشرع السوري بنظام الخصم والرد الضريبي في المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 خلق فجوة كبيرة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وأحدث خللاً في الخطوات التي بدأ باتخاذها من أجل إصلاح النظام الضريبي السوري، فالمشرع السوري يعيش حالة تخبّط بين الهدف المالي وحصوله على الإيرادات الضريبية المطلوبة، وبين الهدف الاجتماعي بتحقيقه للعدالة الضريبية وبين الهدف الاقتصادي الذي يتطلب التوسع بنظامي الخصم والرد من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية.

لذلك إن أمام سورية عقبات كثيرة، ومشوار طويل للوصول إلى نظام ضريبة القيمة المضافة، والتطبيق الأمثل لها.

وعلى كل حال من السابق لأوانه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية حالياً، حتى تستعيد بلدنا الحبيبة سورية عافيتها بعد الحرب الإرهابية التي شُنت عليها من قبل المجموعات الإرهابية والوقوف من جديد في قطاعات الدولة الاقتصادية والاجتماعية كافة، وردم الهوة بين مستويات الدخل والأسعار.

الفرع الثاني

الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة

المرتقب تطبيقها في سورية

من أجل نجاح تطبيق أي ضريبة في المستقبل، لا بدّ من الإعداد الجيد لها، ويكون ذلك بتهيئة البيئة الضريبية عن طريق العمل على إصلاح وتحديث الإدارة الضريبية، من خلال إعادة النظر في الهيكلية التنظيمية للإدارة الضريبية والإدارات التنفيذية وفق أسس علمية متطورة، وبهدف الارتقاء بالمستوى الإداري للقائمين على تطبيق القانون، وفقاً لمعايير الجودة الشاملة، وتأهيل موظفي المالية، وعقد دورات تدريبية من ورشات عمل، وندوات تعريفية بهذه الضريبة وكيفية تطبيقها، وآلية عملها، وتوعية المكلفين عن طريق عقد الندوات التعريفية ليتعرفوا على الضريبة، وعلى حقوقهم، وواجباتهم فيها، كونهم يشكلون الجناح الثاني لتطبيق هذه الضريبة، ونشر ثقافة الالتزام الطوعي بدلاً من التهرب، وتعريف المكلف بنظام التقدير الذاتي الذي يعد من سمات الضريبة على القيمة المضافة.

أما فيما يتعلق بالخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة المرتقب تطبيقها مستقبلاً في سورية فسنتعرف على ذلك وفق ما يلي:

أولاً: الخصم في الضريبة على القيمة المضافة المرتقبة في سورية:

عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية من الضروري من أجل الاستفادة من نظام الخصم فيها بما يتناسب وأوضاعها الاقتصادية، الأخذ بالملاحظات التالية:

1- أن يكون نطاق الخصم في بلد نامٍ كسورية ضيقاً عند بداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كي لا يشمل صادراتها من المواد الأولية اللازمة لصناعاتها الوطنية؛ لأن السماح بخصم الضريبة على التصدير فيما يتعلق بالمواد الخام يؤدي إلى ضياع إيرادات ضريبية يجب ألا تخسرها الدول النامية وسورية منها، ويعد ذلك بحد ذاته تحيزاً ضد الصناعات الوطنية فيها، فإن ذلك يحمل معه تشجيع تصدير المواد الخام قبل تصنيعها، وهذا يعد مخالفاً للسياسة العامة للدولة التي تدعو إلى التوسع في عملية التصنيع داخل البلد من أجل زيادة الدخل القومي فيها.

2- أن يكون نطاق الخصم عند بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية ضيقاً كي لا يشكل في بداية التطبيق عبئاً على عاتق المكلفين وموظفي المالية، وسبباً في فشل تطبيق هذه الضريبة الجديدة على تشريعنا الضريبي، كونهم مبتدئين في هذه الضريبة وعدم وجود الخبرة الكافية لذلك، ريثما يتم معرفة الإشكاليات التي يمكن أن تعترض تطبيق الخصم، سواء بالنسبة إلى المكلف أو الإدارة الضريبية، ووضع الحلول لها، مستفيدين من تجارب الدول

الأخرى في هذا المجال، وبعد ذلك يمكن اعتماد النماذج والآليات المناسبة لذلك، ويمكن التوسع بتطبيقه تدريجياً حتى يصل إلى مفهوم فرض الضريبة على القيمة المضافة ، وليس على قيمة المبيعات، مع الأخذ بالحسبان عدم شمول صادرات المواد الأولية غير المصنوعة في المرحلة الحالية.

3- يجب أن يشمل نطاق الخصم السلع الرأسمالية التي تستخدم في إنتاج السلعة، وذلك دعماً للصناعات المحلية وتشجيعاً للاستثمار، فإن ذلك يشجع على تحديث خطوط الإنتاج، وزيادة تنافسية المنتجات السورية، مما يؤدي إلى زيادة الصادرات من هذه المنتجات، وبالتالي تشجيع الاستثمار فيها.

4- يجب أن تحدد حالات الخصم في قانون فرض الضريبة على القيمة المضافة على سبيل الحصر في بداية تطبيقها كما كان عليه الحال في مصر عام 1991⁽¹⁾، ومن ثم يتم التوسع بها تدريجياً حتى نصل إلى الحالات الحصرية التي لا يشملها الخصم.

5- تعميم نظام الفوترة وتفعيله والتعريف به، لأنه جوهر عملية الخصم، سواء بالنسبة للمكلفين، أو لموظفي المالية، والعمل على تصميم الفاتورة الضريبية بشكل محكم، لأنها تعتبر الركن الأساسي لنظام ضريبة القيمة المضافة، مع التأكيد على ضرورة أن تتبنى وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك تعميم نظام الفاتورة بشكل إلزامي، وإلزام الفعاليات كافة به حتى تتمكن وزارة المالية من تطبيق ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى ضرورة مساهمة

(1) انظر المادة رقم 23/ من القانون رقم 11/ لعام 1991، في مصر.

غرف التجارة والصناعة لتؤدي دوراً فعالاً في تشجيع قطاع الأعمال على التقيد بنظام الفوترة.

حيث تشمل الفاتورة الضريبية بيانات محددة لا تتوافر بالضرورة في الفاتورة العادية، ويجب أن تشمل محتوياتها ما يلي:

أ- أن يكون للفاتورة رقم متسلسل وبها تاريخ تحريرها.

ب- أن يكون بها اسم البائع المسجل وعنوانه ورقم تسجيله.

ت- أن يكون عليها اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله إن كان مسجلاً أو معروفاً.

ث- بيان السلعة أو الخدمة المباعة، قيمتها، فئة الضريبة المقررة، قيمة الضريبة مع بيان إجمالي الفاتورة.

إن شكل تنظيم الفاتورة التي تشمل العناصر المبينة أعلاه يختلف من دولة لأخرى حسب قانون فرض الضريبة في تلك الدولة. وفيما يلي نموذج عن الفاتورة⁽¹⁾:

عنوان الشركة	
رقم التسجيل في الضريبة	
على القيمة المضافة:	
رقم الفاتورة:	
حضرة السادة شركة:	
التاريخ:	

(1) رواية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة وآثارها الاقتصادية، مرجع سابق، ص136.

الوصف	خاضع أم معفى	سعر الوحدة (وحدة نقدية)	العدد	الإجمالي (وحدة نقدية)
إطارات	خاضع			
الإجمالي				
حسم 5%				
صافي المبلغ				
الضريبة على القيمة المضافة 10%				
المجموع المتوجب				

6- العمل على وضع استراتيجيات فعالة للامتثال الطوعي من قبل المكلفين، من خلال وضع آليات للتعامل مع القطاع التجاري ورجال الأعمال، بهدف إعادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، خصوصاً فيما يتعلق بتطبيق الخصم والإشكالات التطبيقية له وضرورة وضع تصور مشترك بين المكلف والإدارة الضريبية لوضع حلول لها.

7- إن الوضع في سورية يختلف عن كثير من الدول النامية في حاجتها لحماية قطاعات الصناعة لديها من المنافسة الأجنبية، وكذلك تشجيع الصناعات الأساسية والصناعات التي تتصف بصفة التنمية، لذلك فيما يتعلق بنظام الخصم الواجب التطبيق لا بد من التفريق بين السلع الرأسمالية المستوردة والسلع الرأسمالية المنتجة محلياً، حيث لا بد من البدء بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية محلية الصنع ثم شمولها السلع الرأسمالية المستوردة، فالسلع الرأسمالية المستوردة حتى تستفيد من نظام الخصم، ولا بد أيضاً من أن تتوافر فيها الشروط الآتية:

أ- يجب أن تكون غير منتجة محلياً، فلا يجوز أن تعفى السلع الرأسمالية المستوردة من الضريبة إذا كانت الصناعة المحلية تنتج سلعاً مماثلة لها في التخصص والجودة، وذلك انسجاماً مع السياسة الاقتصادية التي تتبناها الدولة في حماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية.

ب- يجب ألا تكون خاضعة لنظام المعدل الصفري في بلد المنشأ، إذا كان بلد المنشأ يطبق ضريبة القيمة المضافة.

ت- أن تُستخدم تلك السلع كأصول ثابتة في مشاريع لها صفة المشاريع التنموية حسب ما هو محدد في الخطة الخمسية العاشرة.

8- أن تفرض الإعفاءات الضريبية بعد انتقاء مكوناتها بعناية شديدة باعتماد أسس موضوعية اقتصادية واجتماعية تقوم عليها هذه الإعفاءات على أن تطبق في المرحلة الأخيرة لتداول السلع والخدمات، وذلك لوجود علاقة وثيقة بين نظام الخصم والإعفاءات، من خلال تخفيض حجم بعض تلك الإعفاءات والمدة الزمنية لبعضها الآخر، ونقترح أن تشمل تلك الإعفاءات لاعتبارات العدالة الاجتماعية إعفاء سلة الغذاء الرئيسية والضرورية والدوائية وخدمات التأمين والجمعيات الخيرية، ومعدات الخدمات التعليمية والصحية، والنقل العام الجماعي، والمنازل السكنية، والماء، والكهرباء، والغاز المنزلي، ونشاطات القطاع الزراعي جميعها، ونشاطات التصدير، والنقل الدولي، على أن يتم تقسيم الإعفاءات إلى قسمين: القسم الأكثر ضرورة لظروف المجتمع السوري اقتصادياً واجتماعياً تُفرض مع الخصم، والقسم الآخر يفرض بدون خصم.

ثانياً: الرد في الضريبة على القيمة المضافة المرتقبة في سورية:

لا بد عندما يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية من أجل الاستفادة من نظام الرد فيها بما يتناسب مع أوضاعها الاقتصادية الأخذ بالملاحظات التالية:

1- ينبغي لتطبيق نظام الرد الضريبي الأمثل في سورية إيجاد نظام ربط معلوماتي بين دائرة الجمارك ووزارة المالية، والتنسيق بين هاتين الجهتين في تطبيق القوانين والأنظمة، لتتمكن كل جهة بدورها من متابعة تنظيم القوانين الخاصة بها على الوجه الأمثل، نظراً لأن عمل وزارة المالية ودائرة الجمارك متكامل مع بعضه، وخاصة في المسائل المتعلقة بالرد وحالاته.

2- خلق الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلف، لأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتطلب علاقة مباشرة ومصادقية في التعامل بين المكلف والدوائر المالية، وبالتالي ينبغي إعادة التوجيهات لدى وزارة المالية لتكون غايتها ليس التحصيل والجباية فحسب، بل تحقيق الهدف الاقتصادي والاجتماعي الذي من أجله فرضت الضريبة، وأن ينعكس ذلك على علاقتها بالمكلف فيما يتعلق بموضوع الرد وتحديد حالاته.

حيث إن الدوائر المالية خلقت أزمة ثقة كبيرة مع المصدرين من ناحية، عدم رد الرسم (رسم الانفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام 2004)⁽¹⁾ عند التصدير إضافة إلى تعقيدات عملية الرد، ولذلك عند تطبيق ضريبة القيمة

(1) المادة 9/ من المرسوم التشريعي رقم 61/ لعام 2004 المتضمن لرسم الانفاق الاستهلاكي.

المضافة الأهم في مجال الإدارة الضريبية الجيدة، وفي مجال رد الضريبة عدم التشدد مع المكلفين والاقتناع بأن الرد يحقق أهداف الضريبة الأخرى غير الهدف الجبائي، وبالتالي حسن تطبيق القواعد التي ينص عليها القانون المتعلقة بالرد.

3- وجوب رد مبالغ الضريبة للسلع والخدمات المصدرة من خلال السماح باسترداد كامل الضريبة المسددة على مدخلات السلع المصنعة المصدرة سواء كانت مصدرة من خاضع للضريبة أو لا، لما في ذلك دعم القدرة التنافسية للسلع والخدمات المصدرة، وتلافي الازدواج الضريبي، ومن ثمّ ينعكس ذلك إيجابياً على الاقتصاد الوطني.

4- ضرورة الاستفادة من تجارب الدول المجاورة في هذا المجال خصوصاً لبنان، وتكوين فريق عمل مشترك بحسبان أن آلية التطبيق في لبنان متقدمة من ناحية المعالجة الآلية للضرائب، بالإضافة إلى استقدام خبراء من الدول العربية التي طبقت هذه الضريبة في مرحلة سابقة، والاستفادة من التجربة اللبنانية بإعطائها مهمة رد الضريبة لشركة مختصة في هذا المجال لما في ذلك من اختصار للوقت والجهد والأعباء الإدارية على المكلف والإدارة الضريبية، مع الأخذ بالحسبان سلبيات هذه الطريقة ومعالجتها⁽¹⁾.

(1) أعدت وزارة المالية اللبنانية (35) شخصاً من أصحاب الكفاءات ليكونوا مسؤولين عن إدارة الضريبة على القيمة المضافة، ويساعدهم مستشارين أجانب من الاتحاد الأوروبي والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي وخبراء مشن بلجيكا وفرنسا ومصر والمغرب من أجل المساهمة في بناء =

5- التوسع تحدد حالات رد الضريبة على القيمة المضافة في القانون على سبيل الحصر إذ لا يتصور ترك الباب مفتوحاً للنقاشات والجدالات وطلبات الرد العشوائية مما يمكن أن يرهق الإدارة الضريبية، ومن ثم عندما تصبح البيئة الضريبية مهيئة لتطبيق نظام الرد الضريبي على المستوى المطلوب يتم التوسع بحالات الرد الضريبي ضمن النطاق الحصري.

وبالتالي يجب أن تشمل حالات الرد ما يلي:

أ. استرداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع، والخدمات المصدرة ضمن الشروط التالية:

* أن تكون السلع قد تم شراؤها من مسجل، وأن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.

* ألا تكون السلعة مستعملة.

* أن تكون السلع تم تصديرها بمعرفة دائرة الجمارك.

* أن يرفق طالب الرد مع طلبه المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية، وأن يحتفظ بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدرة، ورقم شهادة الصادر، وتاريخ التصدير.

ب. الضريبة التي صدر بها حكم قضائي.

= الكوادر الوطنية اللازمة لإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في توزيع الدخل القومي، مرجع سابق، ص 93.

ت. استرداد الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين أسوة بالصادرات ضمن الشروط التالية:

* ألا تقل قيمة السلع المشتراة الخاضعة للضريبة عن مبلغ معين محدد في قانون فرض الضريبة، فإذا قلت عنه فلا يسمح بالاسترداد.

* أن تكون السلع مشتراة من شخص مسجل، أو غير مسجل لدى الإدارة الضريبية، ولم تستعمل بعد.

* أن يتم الخروج بالسلع المشتراة من البلاد خلال فترة وجيزة من تاريخ شرائها.

* إثبات سبق سداد الضريبة المطلوب ردها، وذلك بإظهار أصول الفواتير الضريبية.

ث. استرداد الضريبة المسددة خطأ.

ج. استرداد الضريبة التي يدفعها المستورد عند الإفراج الجمركي على سلع مستوردة بغرض الاتجار بها إذا لم يتمكن من بيعها لأي سبب كان.

6 - أن يتم تقديم طلب الرد خلال مدة زمنية متوسطة الطول من تاريخ نشوء حق الرد، كثلاثة أشهر، على سبيل المثال.

لأن عملية رد الضريبة بالغة في الدقة والحساسية، وتأخر الإدارة الضريبية برد المبالغ المستحقة يحمل آثاراً ضارة على المكلف كفقدان الثقة بالإدارة الضريبية، أو اللجوء لعمليات الاحتيال والتهرب، والإضرار بالصادرات والمواد الخاضعة للمعدل الصفري، وحرمان المؤسسات من جزء من رأسمالها.

7 - أن يتم اتباع نظام الرد الفوري في بعض الحالات (سـلع المسافرين أو الدبلوماسيين)، وهو رد كامل للمبالغ المفروضة مرة واحدة، وذلك لتخفيف الأعباء الإدارية عن الإدارة الضريبية وتوفير السيولة النقدية بين المكلفين.

مما سبق عرضه عن واقع الضرائب على الإنتاج والاستهلاك في سورية والخطوات التي أخذها المشرع السوري في طريقه للوصول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة، تلاحظ الباحثة أن الواقع الضريبي السوري والظروف التي تعيشها بلدنا، أنه من السابق لأوانه الحديث عن تطبيق هذه الضريبة حتى تنهياً الظروف لتطبيقها، حيث يجب القيام بالكثير من الإصلاحات الضريبية حتى تتوافر البيئة الضريبية المناسبة (إعداد الإدارة الضريبية - توعية المكلفين..).

كما أنه لا بد من الأخذ بنظام الخصم والرد بما يناسب الواقع الاقتصادي والاجتماعي في سورية، مع مراعاة أن يكون نطاق الخصم والرد متناسباً مع ظروف بلدنا الاقتصادية بحسبانه من الدول النامية وليس المتقدمة، وعدم نقل نموذج جاهز من تجارب تلك الدول.

الخاتمة

لقد تناولت هذه الدراسة نظام الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة، وتمت دراسة نظام الخصم والرد في هذه الضريبة في الدول محل المقارنة، وهي فرنسا ولبنان ومصر والأردن وسورية، وخلصت إلى ما يلي:

أولاً: النتائج:

1- إن الضريبة على القيمة المضافة تُفرض في مراحل الإنتاج والتوزيع كافة؛ أي عند انتقال السلعة من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة البيع بالجملة إلى البيع بالمفرق حتى وصولها إلى المستهلك النهائي.

2- إن الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة ينشأ عنها ميلاد الالتزام الضريبي في ذمة المكلف، وهي تختلف عن استحقاق الضريبة تبعاً لاختلاف نوع السلع والخدمات.

3- ليس كل أفراد المجتمع مكلفون بالضريبة على القيمة المضافة وإنما الأشخاص المكلفون بالضريبة هم: كل منتج صناعي، ومقدم خدمة، ومستورد، وتاجر (جملة وتجزئة) يتعامل بالسلع الخاضعة للضريبة، لكن بشرط أساسي هو أن تبلغ قيمة مبيعاته حد معين يحدده القانون يسمى بحد التسجيل.

4- إن نظام الخصم والرد يقوم على الثقة بين المواطن والإدارة الضريبية (بين المواطن والدولة)، وهو يشكل جزءاً من النظام السياسي.

5- إن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على المكلفين بها مجموعة من الالتزامات وهذه الالتزامات تعد أساساً لتطبيق نظام الخصم والرد.

6- إن نطاق الخصم يختلف من دولة لأخرى، فكلما كان الخصم عاماً وشاملاً بحيث يصبح المطرح الضريبي هو القيمة المضافة في مرحلة المحاسبة الضريبية وليست قيمة مبيعات تلك المرحلة، نكون أمام ضريبة على القيمة المضافة.

7- نطاق الرد الضريبي يختلف في الدول محل المقارنة حسب وضع كل دولة وظروفها، ولكن هناك حالات عامة للرد الضريبي كاسترداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات المصدرة، واسترداد الضريبة المسددة خطأً، واسترداد الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين أسوة بالصادرات.

8- هناك ضرورات ملحة تدعو سورية إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وأهم تلك الضرورات هي انخفاض الإيرادات النفطية والانخفاض التدريجي للرسوم الجمركية مع دخول سورية في التكتلات الإقليمية والدولية، والحاجة الملحة إلى تشجيع الاستثمار لزيادة التصنيع، والاستفادة من القيمة المضافة ورفع معدل الدخل القومي في سورية.

9- إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية تعترضه عقبات كثيرة، ولعل أهمها انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين وغياب نظام الفوترة، وعدم توفر الإدارة الضريبية القادرة على التعامل مع قواعد هذه الضريبة، أي إن البيئة الضريبية غير مؤهلة لاستقبال الضريبة على القيمة المضافة، مما يجعل

التريث في فرض هذه الضريبة أمراً ضرورياً حتى تتوفر البيئة اللازمة لتطبيقها بنجاح، وعدم التسرع في فرضها قبل توفير هذه البيئة.

10- إن رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم /61/ لعام 2004 نقطة تحول في النظام الضريبي السوري، والذي ألغيت بموجبه الكثير من الضرائب غير المباشرة، ولكن المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015 شكل تراجعاً عن فكرة فرضها على القيمة المضافة فيما يتعلق بالخصم والرد.

11- إن رسم الإنفاق الاستهلاكي تضمن عشرة مستويات للمعدلات، ويوجد خلل في توزيع السلع والخدمات على هيكل المعدلات وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004، ومن ثمّ لا بد من ترشيد هذه المستويات وتخفيضها إلى ثلاثة مستويات وتوزيع السلع والخدمات على هذه المستويات حسب ضرورتها لحياة الإنسان.

12- إن نظام الرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم /61/ لعام 2004 وجد من ضمن حالة الخصم حيث يتم الرد ضمن الخصم، وليس بحالات مستقلة عن الخصم.

وختاماً إذا كان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ضرورياً، فلا بد من مراعاة العدالة الاجتماعية عند اختيار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وإعفاء السلع والخدمات الضرورية لحياة الإنسان وتطبيق المعدل الصفري عليها، وفرض الضريبة بثلاثة معدلات، وتوزيع السلع والخدمات على هيكل المعدلات حسب درجة أهميتها للأفراد.

إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعدُّ شرطاً لازماً، ولكنه غير كافٍ لحل مشكلات النظام الضريبي السوري على مستوى الضرائب غير المباشرة، فهي ضرورية من أجل مواكبة الركب الاقتصادي العالمي، ومن أجل تشجيع الصادرات السورية، وزيادة قدرتها على المنافسة بطريقة مشروعة عالمياً، وذات أثر إيجابي على الاستثمار، والادخار، والاستهلاك، والتنمية، ولكن في الوقت نفسه فإن لهذه الضريبة أثراً سلبياً على ذوي الدخل المحدود، كما أن الظروف الاقتصادية والإدارية والسياسة في سورية في حالها الراهن لا تناسب تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وفي الختام لا بد من العمل على تطبيق ناجح للضريبة على القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، فصحح أن رسم الإنفاق الاستهلاكي هو خطوة نحو تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن هذا التحول من نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة، لا بد أن يتم بتأنٍ وتدريج، وأن نتأكد من تأمين البيئة الضريبية (الإدارة والمكلفين) المناسبة لهذه الضريبة، ولذلك فمن الضروري عند تصميم هذه الضريبة، الأخذ بالتوصيات الآتية:

ثانياً: التوصيات:

1- تطبيق الضريبة بمعدلات متعددة تصل إلى ثلاثة مستويات والابتعاد عن المعدل الوحيد، فالأخذ بهذا المعدل يعني التضحية بمفهوم العدالة الضريبية والقبول بالحل الأسهل من قبل الإدارة الضريبية على حساب العدالة.

2- التوسع في قائمة الإعفاءات الضريبية مع الخصم لتشمل السلع والخدمات الضرورية كافةً لاستمرار حياة الإنسان، مثل المواد الغذائية والأدوية والخدمات الأساسية من مياه وكهرباء ومشتقات بترولية وخدمات التعلم والصحة والتدريب.

3- التوسع في استخدام خاصية الخصم الضريبي تدريجياً ليشمل السلع الرأسمالية المحلية أولاً ثم المستوردة، وعدم منعه وإن أدى إلى ما يسمى بالاسترداد الضريبي، فمن دون هذا التوسع لا يمكن وصف الضريبة بأنها على القيمة المضافة.

4- يجب أن يتم تطبيق نظام الرد بإجراءات دقيقة جداً منعاً للاحتيال وخروج مبالغ كبيرة من الخزينة العامة، مع أهمية التواصل بين الجمارك والدوائر الضريبية للبقاء على اطلاعٍ على أحدث المستجدات، وعدم التساهل من قبل المشرع السوري بوضع الجزاءات الصارمة على الإخلال بنظام الرد، سواءً بالرد أو عدم الرد من قبل الإدارة الضريبة والمكلف، لما في ذلك من حفظ حقوق المكلف والإدارة الضريبية والوصول إلى التطبيق الأمثل للضريبة على القيمة المضافة.

5- التوسع في تطبيق المعدل الصفري وعدم حصره بالصادرات، ومنع تطبيقه على الصادرات من المواد الخام اللازمة للصناعة الوطنية لتشجيعها.

6- بالنسبة للسلع المستوردة التأكيد على عدم إضافة الضريبة الجمركية إلى مطرح الضريبة على القيمة المضافة.

7- توسيع حالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة، بحيث تشمل عدم تقديم البيان لمن وصل إلى حد التكليف ولم يعد إقراراً بذلك، وكذلك مخالفته عن الفترة السابقة التي لم تُكتشف فيها.

8- تعميم العمل بنظام الفوترة بكل الفعاليات الاقتصادية، ومسك المكلفين سجلات محاسبية على مستوى عالٍ من الدقة والمصداقية.

9- إيجاد نظام ربط معلوماتي بين وزارة المالية ودائرة الجمارك.

10- بالنسبة للقطاع الزراعي في سورية، وبسبب صعوبة فرض الضريبة على القيمة المضافة عليه تقترح الباحثة بدائل ضريبية مناسبة، كأن تُفرض ضريبة القيمة المضافة بمعدل وحيد على المشروعات الزراعية المنظمة فقط، ويعفى الفلاحون منها عند الحصول على الأسمدة أو البذار، وكذلك بضرائب يدفعها الفلاح عند تسليم محصوله مباشرة إلى المكاتب التابعة للدولة.

طبعاً هذا الاقتراح يطبق بعد تجاوز الأزمة التي تعيشها سورية حالياً، وليس في ظل الظروف الراهنة التي يعاني منها الاقتصاد الوطني، والذي يحتاج لتشجيع الزراعة بدلاً من فرض مزيداً من الضرائب على الإنتاج الزراعي.

11- يجب أن يترافق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة مع خفض الضرائب المباشرة على الدخل، ودراسة رفع الحد الأدنى للمعيشة، على أن يراعى في هذه الدراسة مجموعة من الأسس العلمية والموضوعية منها، معدل التضخم الموجود، ومستوى معيشة الأفراد ومتوسط دخلهم، والمقدرة التمويلية للمكلف، وذلك من أجل تشجيع الاستثمار من ناحية والتخفيف من الآثار الاجتماعية السلبية التي سترافق هذا التطبيق من ناحية ثانية.

12- اعتماد مبدأ الرقابة الجمركية المسبقة، والتي تكون بمراقبة بعض المنتجات المعدة للتصدير خلال مرحلة إنتاجها، أو قبل أن يتم شحنها إلى الجمارك، وذلك لتوفير الوقت الذي أصبح اليوم من العوامل التي تؤثر في تنافس السلع المصدرة للأسواق الخارجية، بالإضافة إلى توفير الكلفة للمصدر وللإدارة الجمركية؛ لأن ذلك يساعد في تطبيق نظام الخصم والرد بدقة ونجاح.

13- يجب الترويج لتطبيق هذه الضريبة عن طريق مشاركة وسائل الإعلام المختلفة والصحافة، وذلك من أجل رفع الوعي والالتزام الضريبيين من قبل المكلف، وكذلك تطبيق مبدأ الشفافية من قبل الإدارة الضريبية.

14- الاهتمام بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة ذات أرقام الأعمال الصغيرة، ودعمها من خلال تصميم برنامج ضريبي وإعفاي ملائم لهذه المشروعات يراعى قدراتها الإدارية والإنتاجية المحددة.

15- تأهيل الكوادر العامة في الإدارة الضريبية بكل فئاتها، إضافة إلى وجود نظام ضريبي متقدم وتدريبهم على تطبيق الضريبة، إضافة إلى وجود نظام فعلي يربط الإدارات الضريبية ودوائر الدولة والجمارك كافة مع بعضها ليساعد ذلك من التطبيق الأمثل لنظام الضريبة على القيمة المضافة بشكل عام ونظامي الخصم والرد بشكل خاص.

16- دعم سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال فرض ضريبة القيمة المضافة على التداول بمعدل منخفض إلى متوسط، تشجيعاً للتداول ولدعم نشاط سوق الأوراق المالية لما له من أهمية في ردف الخزينة العامة بالإيرادات ومساهمته في التطور الاقتصادي والاجتماعي.

17- توسيع دائرة الشركات المساهمة بدل شركات التضامن، لأنها
أساس التطور الاقتصادي.

تم بعونه تعالى

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب العربية:

1- الكتب العامة:

1. د. أحمد محمد عبد الله، د. عبد العزيز سعيد عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995.
2. د. أحمد منير نجار، الحسابات الاقتصادية والقومية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 1989. 1990.
3. أعاد حمود القبسي، المالية العامة والتشريع المالية الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والأسود، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2000.
4. د. تيسير الرداوي، تاريخ الأفكار والوقائع الاقتصادية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات لجامعية، عام 2000.
5. د. خالد المهاني، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق — التعليم المفتوح، دمشق، 2005.
6. د. دريد درغام، أساسيات الإدارة المالية الحديثة، الجزء 1، دمشق، دار الرضا للنشر، 1999.
7. د. زياد زنبوعة، الاقتصاد الجزئي، منشورات جامعة دمشق، طبعة 2005.
8. د. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، شارع زكريا غنيم، 2008.

9. د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2008.
10. د. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
11. د. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، دراسة مقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1987.
12. د. عبد الرحيم بوادقجي، الاقتصاد الكلي، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، 2004.
13. د. عبد الرحيم بوادقجي، الحسابات الاقتصادية القومية، منشورات جامعة دمشق، طبعة عام 2001.
14. د. عصام بشور ود. نورالله نورالله ود. يونس البطريق، التشريع الضريبي، المطبعة التعاونية، دمشق، جامعة دمشق، 1981.
15. د. علي كنعان، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، 2003.
16. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة جرش، الطبعة الأولى، 1998.
17. د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، المغرب، الطبعة الأولى، 1987.

- 18.د. محمد خالد الحريري ود. عبد الرحيم بوادقجي، الاقتصاد الكلي، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة، 2004.
- 19.د. محمد خالد الحريري، التحليل الاقتصادي الكلي، منشورات جامعة دمشق، الطبعة السابعة، 1996.
- 20.د. محمد خالد المهاني، د. خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003.
- 21.د. محمد خالد المهاني ود. خالد الخطيب الجشي، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، طبعة عام 1999.
- 22.محمد عباس بدوي- أحمد محروس أبورية، المحاسبة الضريبية، أرباح الأشخاص الاعتبارية والمرتبات وما في حكمها، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية. 2007.
- 23.د. محمد عبد العزيز أبو رمان، تلخيص المعرفة في شرح أصول المحاسبة على التكلفة، بدون دار نشر، 1986.
- 24.د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، مفهوم الإدارة العامة، الرياض، 1981.
- 25.د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، جامعة حلب، 2003.
- 26.د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2017.

27. د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2003 . 2004.
28. د. محمد ناجي التوني، تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية، دار طلاس، الكويت، 2000.
29. محمد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف بمصر القاهرة، طبعة عام 1966.
30. ياسين فؤاد، المحاسبة الضريبية، عمان، دار البازوري، 2005.
31. د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي النفقات والإيرادات، منشورات جامعة دمشق، 2010.
32. د. يونس البطريق، النظام الضريبي المصري، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2000.
33. د. يونس البطريق ود. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة عام 1986.

2- الكتب المتخصصة:

1. د. إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 . 2004.
2. ابراهيم علي عبد الرزاق، أحمد فؤاد مهنا، موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحداث

التعديلات، الجزء الثالث، الطبعة الأولى ، دون ذكر دار نشر، مصر
2010.

3. د. أمين السيد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية
والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

4. أمين صالح، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق، الجزء
1، بيروت، منشورات صادر الحقوقية 2003.

5. القاضي أنطوان الناشف، النظام القانوني للضريبة على القيمة المضافة،
الغزال للنشر، بيروت، الطبعة الأولى، 2002.

6. جورج أوغريه، ترجمة كامل مجيد سعادة، الضريبة على القيمة المضافة،
المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة
الأولى، 2002.

7. حسين سعيد محمد الصبري، الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل
تطبيقها في اليمن، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012.

8. خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة
للنظم الضريبية العالمية، القاهرة، إيتراك للطباعة، الطبعة الأولى، 2007.

9. د. زكريا محمد بيومي، شرح قانون ضريبة المبيعات وحل المشكلات التي
يثيرها تطبيق القانون، مكتبة شادي، القاهرة، 1991.

10. د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمي
وعلمي)، مكتبة عين شمس، القاهرة، طبعة 2003.

11. د. سعيد عبد المنعم محمد، د. حسن محمد كمال، المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات، تحليلها واقتراحات علاجها، بدون سنة أو دار نشر، القاهرة.

12. د. صابر يونس بريك، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويرها إلى ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، طبعة 2006.

13. عارف زيد الزين، قانون الضريبة على القيمة المضافة والمراسيم المتعلقة به، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2002.

14. د. عبد الحميد عبد الستار سلمي، الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة 2005.

15. د. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً، دار الخلود، بيروت، الطبعة الأولى، 2002.

16. د. عبد الفتاح مراد، قانون ضريبة المبيعات ولأئحته التنفيذية، مصر، دون ذكر عام.

17. د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة عامل، مارس، 2016، ص23.

18. د. عز الدين إبراهيم، حتمية أسلوب الضريبة على القيمة المضافة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.

19. علاء العيسوي، موسوعة العيسوي في الضريبة العامة على المبيعات، دون ذكر دار نشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003.
20. علي عبد المنعم، الضريبة على القيمة المضافة، بدون مكان نشر، 1995.
21. عمر أرشيد، حسين المومني، قانون ضريبة المبيعات، دار المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
22. د. فادي موبيز القاعي، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهار للنشر، بيروت، الطبعة الأولى، نيسان 2002.
23. فايز السيد للمساوي ود. أشرف فايز للمساوي، في التعليق على قانون ضريبة المبيعات، الجزء الثاني الطبعة الخامسة، مجموعة للمساوي القانونية، القاهرة، 2010.
24. د. قاسم نايف علوان ود. نجية الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ليبيا، 2008.
25. د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2002.
26. د. محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملية، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2005.
27. محمد عبد السلام البكري، إطار محاسبي مقترح للضريبة على القيمة المضافة، جامعة الأزهر، القاهرة، 2006.

28. د. محمد شريف القاضي، قانون ضريبة المبيعات متضمناً مبادئ النقض

وأحكام الدستور، مكتب المعارف، الإسكندري، الطبعة الثانية، 2008.

29. د. محمد كامل درويش، ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة

الاقتصاد العالمي، بيروت - لبنان، مكتبة الحلبي الحقوقية، دون تاريخ

الطبعة.

30 هشام زوين ومحسن زوين، الضريبة العامة على المبيعات ومشكلاتها

القانونية، دار الكتاب الذهبي، القاهرة 2010.

31. يحيى الصافي وعبد الله البوكري وأحمد البوعزاوي، القيمة المضافة في

المغرب، دون ذكر عام.

32. د. يحيى عبد الغني، إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية كالأثر

في ظل اتفاقيات التجارة العالمية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1995.

ثانياً: الرسائل العلمية:

1- رسائل الدكتوراه:

1. د. أسعد طاهر أحمد، دراسة مقارنة في الحقوق والالتزامات والمبادئ

الإجرائية في ضريبة القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة

طنطا، 1999.

2. بهجت محمد حسني أحمد، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية

الأخذ بها في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،

1983.

3. د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1973.
4. د. عارف منور السعيدة، المشكلات التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2012.
5. د. عبد المنعم عبد الغني، نظرية الضريبة على القيمة المضافة وإمكانات تطبيقها في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 1999.
6. عبد الهادي محمد مقل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية اقتصاديات النموذج مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، جامعة طنطا، كلية الحقوق، 1988.
7. د. شويكار إسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق العربية المشتركة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مصر، 2003.
8. د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2003.
9. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2010.
10. د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق عين شمس، 1980.

1. محمد حميد السلطان، دور الضريبة على القيمة المضافة في الإصلاح الضريبي في سورية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الحقوق، 2010.
2. إيهاب شمة، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية، جامعة بيروت، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2012.
3. جمال شهاب الدين، أثر الضريبة على القيمة المضافة في إعادة توزيع الدخل القومي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015.
4. جلال مطاوع إبراهيم يوسف، الضريبة على رقم الأعمال وإمكانية الأخذ بها في مصر، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2000.
5. طارق الحاج، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2006.
6. راوية حسين العجيب، الضرائب غير المباشرة في سورية، واقعها وآثارها الاقتصادية واتجاهاتها المستقبلية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2010.
7. سناء أحمد، الضريبة على القيمة المضافة في السودان، رسالة ماجستير، جامعة الخرطوم- كلية الدراسات العليا، 2014.
8. عازر بدر دحدل، كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية، 2011.

9. عتيقة بن طاطة، النظام الضريبي في كل من سورية والجزائر، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009
10. علي بوحمود، الدور التكاملي للضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2014.
11. فراس جميل سالم، الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، 2015.
12. لمى محمد علي جمعة، الضريبة على القيمة المضافة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2005.
13. محمد محمود عبده قناوي، الضريبة على القيمة المضافة وانعكاساتها الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة القران الكريم والعلوم الإنسانية، السودان، 2005.
14. منار الحوراني، الاتجاهات الحديثة للضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2001.
15. ناديا ثابت، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل عنها في سورية، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2006.
16. ندى هديوة، الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015.

17. هاني كنانى، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 1999.

ثالثاً: المجالات والدوريات:

1. . أميرة الصياد، ورقة عمل كيفية مواجهة أثر الجات على مستوى الأسعار، بحث مقدم في دليل أبحاث وحدة البحوث والمقارنة عن الفترة 2001/96 بمصلحة الضرائب على المبيعات، مصر.
2. آلان أتييت، مفاهيم خاطئة عن الضريبة على القيمة المضافة، مجلة التمويل والتنمية، مارس، 1989، المجلد 26، العدد 1.
3. د. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية، "الأثر الاقتصادي على الضرائب في مصر، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، العدد 179، تشرين الثاني، 2002.
4. د. جلال الشافعي المرشد في ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، العدد 161، يونيو، 2001.
5. رافي رسول حربي، منطقة التجارة العربية الحرة والإمكانيات الذاتية وتحديات العولمة، بحث مقدم إلى ندوة العولمة والمستقبل العربي، بيت الحكمة، 1999.
6. روضة قزيها وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ومعوقات تطبيقاتها، محاضرة في غرفة تجارة دمشق 8/4 /2017.

7. زليمة تلجناشي، العالم العربي والتنمية الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 25 أيار 2006.
8. د. عابد فضلية، آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة خصائصها معوقات تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
9. د. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وإمكانات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية (ECES) سلسلة أوراق عمل رقم (22)، مارس 1998.
10. د. عبد المنعم لطفي، الضريبة على القيمة المضافة في مصر، ورقة عامل، مارس، 2016.
11. عبد الوهاب الناصري الدرعي، محاضرة بعنوان "تجربة المملكة المغربية بخصوص إحداث الضريبة على القيمة المضافة ضمن فعاليات مؤتمر (رؤى في الإصلاح المالي والضريبي: التجارب والتحديات)، دمشق 3 - 4 أيلول، 2007.
12. عبد المجيد حمو، "الضريبة على القيمة المضافة عروض وتجارب (السياسات والآليات التنظيمية)"، ندوة أعدتها جمعية المحاسبين القانونيين في سورية في الفترة ما بين 8. 9/ تشرين الثاني 2008.
13. د. عصام الزعيم، ندوة اقتصاد السوق الاجتماعي إزاء التحديات الوطنية والدولية، وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي، المركز الوطني للسياسات الزراعية، دمشق، 13/نيسان/2006.

14. عفاف عباس، بحث بعنوان نظم الخصم وكيفية الخصم على السلع الرأس مالية، دليل أبحاث وحدة المقارنة عن الفترة 1996 . 2001، مصر .
15. عون الله رفيق، حلقة بحث أهمية الانتقال من رسم الأنفاق الاستهلاكي إلى ضريبة القيمة المضافة في سورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2013.
16. لوسي صبيعة، ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف الضريبة على القيمة المضافة، مجلة القاوي، العدد 60، 2000.
17. ليام إبريل، مايكل كين جان، بول بودان وفكتوريا سامرز، إغراء الضريبة على القيمة المضافة، مجلة التمويل والتنمية، العدد 2، المجلد 39، يونيو، 2002.
18. مرشد المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، الإدارة العامة للضريبة على القيمة المضافة في السودان، 2009.
19. محمد الجليلاتي، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، 2011.
20. د. محمد خير العكام، التعريف بالضريبة على القيمة المضافة وأهمية تطبيقها في سورية، مقالة في مجلة المحامون، العددان 7-8، 2009.
21. د. محمد رضا سليمان، الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر "مجلة مصر المعاصرة"، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع، السنة السادسة والسبعون، العدد 399، يناير، 1985.

22. د. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق الكويتية، العدد الرابع، السنة الخامسة والعشرون، ديسمبر، 2001.
23. البيان الحكومي لمجلس الشعب السوري لعامي 2016-2020.
24. التقرير العربي الاقتصادي الموحد، رقم 6/3، مصر، 2010.
25. النشرة الاقتصادية، الضريبة على القيمة المضافة شر لابد منه، غرفة تجارة دمشق، نيسان، 2010.
27. مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة المنعقد في دمشق في وزارة المالية، 8/9 تشرين الأول 2008.
28. محاضرة بعنوان: الضريبة على القيمة المضافة ومعوقاتها، غرفة تجارة دمشق. 4/8/2017.
29. نشرة الوعي الضريبي (الأردن)، العدد السادس عشر، لسنة 2006.

رابعاً: الروابط الالكترونية:

1. <http://www.alriydh.org> 11/1/2017.
2. النظام الضريبي الفرنسي، ورقة عمل توضح النظام الضريبي الفرنسي حتى 1 إبريل، أعدتها مديرية التشريع الضريبي في فرنسا منشورة على شبكة الانترنت:
<http://www.impost.Gonv.fr/portal/deployment/p1/fichede>
[scriptive/ 1006- pdf](http://www.impost.Gonv.fr/portal/deployment/p1/fichede)، 10.30 am – 20/1/2011.
3. موقع صندوق النقد الدولي 2017/1/10 <http://www.imf.org>.

4. ضريبة القيمة المضافة (التجارب والقضايا)، وثيقة أعدت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعني بضريبة القيمة المضافة، روما 15 . 16 مارس 2005، منشورات على شبكة الانترنت موقع:
<http://www.ltdweb.org/vatconference/17d> 10/1/2017.
5. وزارة المالية المصرية 10/9/2017 <http://www.Egypt.gov.sy>
6. [http:// www.syrian.gov.sy](http://www.syrian.gov.sy).2/11/2018.
7. [http:// www.syriantax.gov.sy](http://www.syriantax.gov.sy) 3/2/2017.
8. [http:// www.Tax sk.Com](http://www.Tax.sk.Com),4/1/2016.
9. <https://www.wikipedia.org>.6/8/2018.
10. <http://www.Taxsk.Com>, 4/1/2013.
11. [https://www. Lebarmy.gov](https://www.Lebarmy.gov). 5/10/2020.
12. <https://www.madamasr.com>. 3/6/2020.
13. <https://www.cc.gov.eg>.19/8/2020.
14. <https://www.syrianfinance.gov.sy>. 12/3/2020.
15. <http://www.portal.jordan.gov.jo>. 3/10/2020.
16. <http://www.salestax.gov.eg>. 10/8/2017.

خامساً: القوانين:

1. قانون /6/ لعام 1994، المتضمن الضريبة العامة على المبيعات في الأردن وتعديلاته.
2. قانون المالية الفرنسي لعام 2011 وتعديلاته.
3. قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم /18/ لعام 1987 في سورية.
4. قانون رسم الطابع رقم /44/ لعام 2005 في سورية.
5. قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003.
6. قانون ضريبة القيمة المضافة في السودان عام 1999.
7. قانون مجلس الدولة الجديد رقم /32/ لعام 2019 في سورية.
8. قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /25/ لعام 2003 في سورية.
9. القانون /133/ لعام 1981 في مصر.
10. القانون رقم /11/ لعام 1991 المتضمن الضريبة العامة على المبيعات في مصر.
11. القانون رقم /67/ لعام 2016 المتضمن الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
12. القانون رقم /379/ لعام 2001 المتضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة في لبنان ولائحته التنفيذية، في سوريا، الملغى.
13. المرسوم التطبيقي رقم /7295/، 2002، لبنان.

14. المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 المتضمن رسم الإنفاق

الاستهلاكي وتعديلاته ولأئحته التنفيذية في سورية ، الملغاة.

15. المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015 المتضمن تعديل رسم الانفاق

الاستهلاكي ولأئحته التنفيذية.

16. المرسوم التشريعي رقم /85/ لعام 1949، في سوريا، الملغى، المتضمن

ضريبة الدخل.

17. مجموعة التشريعات الضريبية السورية، الأجزاء الأول والثاني والثالث

إصدار وزارة المالية، دمشق، 1985.

18. مشروع برنامج الإصلاح الاقتصادي مع الآراء التي نشرت حوله، إعداد

الشعبة الاقتصادية، دار البعث للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع،

2004، في سورية.

19. مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة في سورية، 2010.

سادساً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. A. Imam. Patrick & F. Jacobos Davina "effect of corruption on tax revenues in the middle east", working paper of IMF institute and Fiscal affairs department, November, 2007.
2. A Lan ATAIT, "alue added tax international practice and problem", 1999.

3. Acuide to (vat) in Eu 1998–1999, price water house coopers, London, UK 1999.
4. B. J. M Terra (Julia kajas): Aguide to the Europar that Directives, I BFO, The Netherland, 2011.
5. COCKBURN Winston, JOHNSTON Micnou, LEDWARDS STEREN." Tariff and taxin international trade, 2000.
6. ECKSTEIN, Otto & TANZL, Vito, "The Role of Direct and Indirect Taxes in the federal Resene System", UML. 1964.
7. EMRAN, Shahe & e.STIGLIT2, Joseph: on selective indirect tax reformin developing countries", journal of public Economics, vol,89 , 2005.
8. Ernst & young international. The 2008 worldwide vat & GST Guide, March 2008.
9. Ernst & young international. Vat & sales taxes worldwide, a guide to practice and procedures in 61 countries, first published, John Wiley & sons Ltd England, 1995

10. F. DUE, John & F. FRIEDL ADER, Ann “Government Finance Economic of The Public Sector”, A.I.T.B.S, Delhi & Krishan Nager, 1997.
11. Francois, Joseph & Martin, will “formula approaches for market access negotiations”, black well publishing Ltd, UK & USA, 2003.
12. Howell H. Zee, Value added tax, in Tax policy (IMF) Washington DC, 1995.
13. Keen, M & J. M. NTZ: “The optimal threshold for value – added tax, journal for public economic”, vol 88, March, 2004.
14. Krishan (v.s): Indirect tax Reforms: challenge response, nbhinor, INDIA, 2000.
15. Liam Ebrill, Michal, Jean– Paul Bodin, and Victoria Summers, the modern vat, international, monetary fund, washing ton D.C, 2001
16. M. Bird, Ricard, “Value added taxes in developing and transitional countries: Lesson and Question”, international tax program, Canada, university of Toronto, 2005.

17. N. H. Man. David “public finance a contemporary application of the theory to policy”, the Dryden press, Harcourt Branch, college publisher, USA, fifth edition, 1996.
18. N. Jonarovic (Miroslav): The Economics of European Integration: limits and prospects. 2000.
19. Océ. Impôt sur la consommation une solution d'avenir?. Synthèses Octobre, 2007.
20. Patrick Autor: qu'attendre de la TVA sociale, Flash Economie, 4 janvier 2012.
21. P.M. Gademont et Moliner “Finances publiques” emprunt, fiscalité”, Montchrestien, Paris, 1988.
22. Sadka (eds): Economic of globalization, Cambridge University Press, 1999.
23. Samuelson. Pale & D. Nordhaus, William: “Economics”, 2005.
24. Sangheon KIM: "optimal threshold for VAT in the presence of Tax Evasion", Seoul National University, August, 2005.

25. Tait, Alan “value added tax international, practice and problem”, IMF, Washington December, 1988,
26. Timofeev (Andrey)– Boex (Jameson) evazque (jore mattine) Reforming Regional– local finance in Russia, 2001.
27. Tixier G, cours de finance publique comparees, 2000.
28. V. Fr/prota/deployment/ p1/ fichedescriptive/ pdf, 2007.
29. Valeria De Bonis, Regional integration and commodity Tax Harmonization, world Bank, Development research Group, Policy research working paper, No: 1848, December, 1997.
30. Vinay, Bernard: “Fiscalite, epergne et development”, Armand Colin, 1968.
31. Vito Tanzi and Howell Zee, Tax policy for Developing countries, Economic Issues, Series, No 27, (MF), Washington, USA, March, 2001.
32. Andre Mallerlassiettareeilidetaxesurlavalur a joutee these du dotvat, Calloz, Paris, 1965.

فهرس المحتويات

1.....	مقدمة
7.....	أهمية البحث
7.....	إشكالية البحث
9.....	أهداف البحث
9.....	منهج البحث
11.....	مبحث تمهيدي: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة
14.....	المطلب الأول: نشأة الضريبة على القيمة المضافة والتعريف بها
14.....	الفرع الأول: نشأة الضريبة على القيمة المضافة
17.....	أولاً: نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك
23.....	ثانياً: نظام الضريبة العامة على الاستهلاك
32.....	الفرع الثاني: التعريف بالضريبة على القيمة المضافة
32.....	أولاً: مفهوم القيمة المضافة
37.....	ثانياً: تعريف الضريبة على القيمة المضافة
40.....	المطلب الثاني: خصائص الضريبة على القيمة المضافة ونطاق تطبيقها
40.....	الفرع الأول: خصائص الضريبة على القيمة المضافة
40.....	أولاً: إنها ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك المحلي
41.....	ثانياً: إنها ضريبة عامة
42.....	ثالثاً: إنها ضريبة متعددة
42.....	رابعاً: إنها ضريبة عينية

- 42 خامساً: إنها ضريبة إقليمية
- 43 سادساً: إنها تمنع الازدواج الضريبي
- 43 سابعاً: إنها ضريبة دورية التحصيل والتوريد
- 44 ثامناً: تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل
- 45 تاسعاً: إنها ضريبة نسبية متعددة المعدلات
- 46 عاشراً: ضريبة ذات كلفة تحصيل منخفضة
- 48 الفرع الثاني: نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
- 50 أولاً: العمليات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة
- 54 ثانياً: إشكالية التسليم الذاتي
- الفصل الأول: تحقق الضريبة على القيمة المضافة وجبايتها وعلاقته بالخصم
- 57 والرد
- المبحث الأول: تحقق الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم
- 58 والرد
- 60 المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة
- 60 أولاً: مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة
- 61 ثانياً: أنواع الوقائع المنشئة للضريبة على القيمة المضافة
- 62 1- السلع والخدمات المحلية
- 64 2- السلع المستوردة
- 68 المطلب الثاني: أسس تقدير مطرح الضريبة على القيمة المضافة ...
- 69 الفرع الأول: تقدير مطرح الضريبة على أساس فعلي
- 69 أولاً: السلعة أو الخدمة محلية الصنع
- 71 ثانياً: السلع المستوردة
- 72 الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة على أساس تقديري

- المطلب الثالث: حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة 75
- الفرع الأول: مفهوم حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة
- 75
- الفرع الثاني: عوامل تحديد مقدار حد التسجيل في الضريبة على
- القيمة المضافة 77
- أولاً: صعوبة إخضاع كل المنتجين والباعة ومؤدي الخدمات للضريبة
- 77
- ثانياً: درجة تقدم الإدارة الضريبية ومستوى الوعي الضريبي للمكلفين
- 78
- ثالثاً: حاجة الدولة إلى الإيرادات الضريبية 79
- رابعاً: طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي للدولة 81
- خامساً: الهدف من الضريبة 81
- سادساً: طبيعة الأوضاع الاقتصادية السائدة في المجتمع 82
- سابعاً: مستوى دخول الأفراد 82
- ثامناً: هيكل توزيع المصادر بين القطاعات الاقتصادية، وأهمية
- المنتجات بالنسبة للدولة والمواطنين 82
- تاسعاً: مكافحة التهرب الضريبي 83
- عاشراً: النظام الضريبي المطبق وعدالته 83
- الفرع الثالث: أنواع حد التسجيل 86
- المبحث الثاني: جباية الضريبة على القيمة المضافة وعلاقته بالخصم
- والرد 93
- المطلب الأول: الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة
- المضافة وتوريدها للخزينة العامة 94

أولاً: تعريف المكلف	95
ثانياً - الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها	96
المطلب الثاني: التزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة	99
أولاً: الالتزام بالتسجيل	100
ثانياً: إصدار الفواتير الضريبية	104
ثالثاً: الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات	108
رابعاً: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي	112
خامساً: الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها	116
الفصل الثاني: الخصم في الضريبة على القيمة المضافة	118
المبحث الأول: التعريف بنظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة	119
المطلب الأول: مفهوم الخصم في الضريبة على القيمة المضافة ..	121
أولاً: تعريف الخصم الضريبي:	122
ثانياً: أنواع الخصم في الضريبة على القيمة المضافة	125
ثالثاً: مفهوم الإعفاء الضريبي وتمييزه عن مفهوم الخصم	126
المطلب الثاني: أهمية نظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة	137
أولاً: أهداف الخصم	137
ثانياً: الآثار الاقتصادية لنظام الخصم في الضريبة على القيمة المضافة	141

المبحث الثاني: شروط تطبيق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

ونطاقه 149

المطلب الأول: شروط الخصم في الضريبة على القيمة المضافة.. 150

الفرع الأول: الشروط العامة للخصم في الضريبة على القيمة

المضافة 150

أولاً: شروط الشكل 150

ثانياً: الشروط المتعلقة بالوقت..... 153

ثالثاً: الشروط الخاصة بالمنشآت التي تمارس عمليات خاضعة

للضريبة وأخرى غير خاضعة لها 154

الفرع الثاني: الشروط الخاصة للخصم في الضريبة على القيمة

المضافة..... 157

المطلب الثاني: نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة وآلية

تطبيقه..... 160

أولاً: حالات الخصم في الضريبة على القيمة المضافة واستثناءاته

..... 160

1- حالات الخصم في الضريبة على القيمة المضافة..... 160

2- استثناءات الخصم في الضريبة على القيمة المضافة..... 165

ثانياً: آلية الخصم في الضريبة على القيمة المضافة 167

المطلب الثالث: نطاق الخصم في الضريبة على القيمة المضافة

في التشريعات المقارنة 174

أولاً: في فرنسا 174

ثانياً: في لبنان 181

ثالثاً: في مصر 184

187	رابعاً: في الأردن
190	الفصل الثالث: الرد في الضريبة على القيمة المضافة
	المبحث الأول: التعريف بنظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة
192	وأهميته
193	المطلب الأول: نظام رد الضريبة على القيمة المضافة
193	الفرع الأول: تعريف الرد الضريبي
193	أولاً: تعريف رد الضريبة على القيمة المضافة
195	ثانياً: المقارنة بين خصم الضريبة على القيمة المضافة وردها .
198	الفرع الثاني: استحقاق الرد في الضريبة على القيمة المضافة ..
199	أولاً: نشوء حق الرد الضريبي
199	ثانياً: واجبات صاحب حق الرد من أجل طلب الرد
201	ثالثاً: إجراءات رد الضريبة
	المطلب الثاني: الحالات العامة للرد في الضريبة على القيمة المضافة
203	وعلاقته بآليات احتساب الضريبة
203	الفرع الأول: أهم حالات الرد في الضريبة على القيمة المضافة
	أولاً: استرداد الضريبة المسددة على مدخلات السلع والخدمات
203	المصدرة وإن كانت هذه السلع والخدمات معفاة من الضريبة ...
204	ثانياً: الضريبة الصادر بها حكم قضائي
	ثالثاً: استرداد الضريبة المسددة بمعرفة المغادرين أسوة بالصادرات
205	
206	رابعاً: استرداد الضريبة المسددة بطريق الخطأ

خامساً: استرداد الضريبة التي يدفعها المستورد عند الإفراج الجمركي على سلع مستوردة بغرض الإتجار بها إذا لم يتمكن من بيعها لأي سبب كان 208	208
الفرع الثاني: علاقة الرد بآليات حساب الضريبة على القيمة المضافة 208	208
أولاً: طرق حساب الضريبة على القيمة المضافة 209	209
1- طريقة الحساب المباشر 209	209
2- الطريقة غير المباشرة للحساب 210	210
ثانياً: تأثير طرق حساب الضريبة على الرد الضريبي 211	211
المطلب الثالث: أهمية نظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة ومشكلاته 214	214
الفرع الأول: أهمية الرد الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة 214	214
أولاً: أهمية الرد الضريبي على الصعيد العام 214	214
ثانياً: أهمية الرد الضريبي على الصعيد الخاص 215	215
الفرع الثاني: المشكلات التي يثيرها نظام الرد في الضريبة على القيمة المضافة 217	217
أولاً: مشكلات الرد الضريبي ومخاطر عدم الرد 217	217
ثانياً: الحلول العملية لمشكلات نظام الرد 221	221
المبحث الثاني: تطبيقات خاصة للرد الضريبي في التشريعات المقارنة 225	225
المطلب الأول: حالات الرد الضريبي في فرنسا ولبنان 226	226
أولاً- حالات الرد في فرنسا 226	226

- 228 ثانياً- حالات الرد في لبنان
- 230 1- حالات الرد العامة
- 231 2- حالات الرد الخاصة.
- 233 3- آلية الرد وإجراءاته في لبنان
- 235 المطلب الثاني: حالات الرد الضريبي في مصر
- 235 أولاً: في ظل القانون المصري رقم /11/ لعام 1991م
- 237 ثانياً: في ظل القانون المصري رقم /67/ لعام 2016م
- 246 المطلب الثالث: حالات الرد الضريبي في الأردن
- الفصل الرابع: تطور الضرائب على الإنفاق في سورية والخصم والرد فيها
- 259
- المبحث الأول: الإطار القانوني لرسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية 262
- المطلب الأول: واقع الضرائب المفروضة على الإنتاج والاستهلاك في سورية قبل عام 2004 265
- أولاً: أسباب اعتماد سورية على الضرائب غير المباشرة: 266
- ثانياً: أنواع الضرائب النوعية غير المباشرة التي كانت تؤلف الضرائب غير المباشرة في سورية 271
- ثالثاً: رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي المفروض بالقانون رقم /18/ لعام 1987 في سورية 274
- المطلب الثاني: رسم الإنفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 277
- أولاً - التعريف برسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004 277

- ثانياً - إيجابيات رسم الانفاق الاستهلاكي في ظل المرسوم التشريعي
رقم /61/ لعام 2004 282
- ثالثاً - سلبيات رسم الانفاق الاستهلاكي في ظل المرسوم التشريعي
رقم /61/ لعام 2004 283
- رابعاً - تقييم عام لرسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم
/61/ لعام 2004 286
- المطلب الثالث: رسم الانفاق الاستهلاكي وفق المرسوم التشريعي رقم
/11/ لعام 2015 290
- المبحث الثاني: آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية
والخصم والرد فيها 298
- المطلب الأول: آفاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في المستقبل
في سورية 300
- الفرع الأول: ضرورات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في
سورية 300
- الفرع الثاني: العقبات التي تعترض تطبيق الضريبة على القيمة
المضافة في سورية 306
- أولاً: انخفاض الوعي الضريبي 306
- ثانياً: انتشار الأمية 307
- ثالثاً: بعض الآثار الاقتصادية السلبية الناتجة عن فرض مثل هذه
الضريبة 308
- رابعاً: ضعف الصناعة وضيق مجالها 309
- خامساً: حاجة تطبيق الضريبة إلى نظام محاسبي خاص 309

- سادساً: الحاجة إلى تعميم نظام (الفوترة) في سورية لدى جميع
المنتجين والتجار 309
- سابعاً: انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية 310
- ثامناً: الحاجة إلى دقة المعلومات وكفايته: 311
- تاسعاً: انخفاض مستوى التقانات المتوفرة واللازمة لتطبيق الضريبة
على القيمة المضافة 311
- عاشراً: الحاجة إلى الرقابة الإدارية الشديدة 312
- حادي عشر: عدم القدرة على حل النزاعات الضريبية المتعلقة بها
..... 312
- ثاني عشر: قدم التشريعات الاقتصادية والإدارية والضريبية وتعددتها
وتناقضها 312
- الفرع الثالث: متطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية 314
- المطلب الثاني: حالات الخصم والرد في رسم الانفاق الاستهلاكي
المطبق في سورية والضريبة المرتقب تطبيقها 318
- الفرع الأول: الخصم والرد في رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي طبق في
سورية وتعديلاته 319
- أولاً: الخصم والرد في رسم الانفاق الاستهلاكي رقم 61/ لعام 2004
..... 320
- ثانياً: الخصم والرد في رسم الانفاق الاستهلاكي رقم 11/ لعام
2015 327
- الفرع الثاني: الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة المرتقب
تطبيقها في سورية 329

أولاً: الخصم في الضريبة على القيمة المضافة المرتقبة في سورية	
330	
ثانياً: الرد في الضريبة على القيمة المضافة المرتقبة في سورية	335
الخاتمة.....	340
أولاً: النتائج	340
ثانياً: التوصيات	343
قائمة المصادر والمراجع	348
أولاً: الكتب العربية	348
ثانياً: الرسائل العلمية	355
ثالثاً: المجلات والدوريات والصحف	359
رابعاً: الروابط الالكترونية	362
خامساً: القوانين	364
سادساً: المراجع باللغة الانكليزية	365
فهرس المحتويات	370