



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

آلية تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية

بحث علمي أُعِدَّ لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد

إعداد الطالب:

ياسر شيلة

المشرف:

الدكتور مظهر يوسف

دمشق 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
{...وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا...}

(طه- 114)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم الاقتصاد

أعضاء لجنة الحكم

عضواً	الدكتور عبد القادر عزور الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد الاختصاص: علاقات دولية
عضواً مشرفاً	الدكتور مظهر يوسف الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد الاختصاص: الاقتصاد والسياسة الدولية
عضواً	الدكتور حسين قبلان المدرس في قسم الاقتصاد الاختصاص: تمويل واستثمار



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

تمت إجازة هذه الرسالة من قبل أعضاء السادة لجنة الحكم:

الدكتور عبد القادر عزور - الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

الدكتور مظهر يوسف - الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

الدكتور حسين قبلان - المدرس في قسم الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

شكر وتقدير

من علمني حرفاً كنت له عبداً

إلى آساتذتي .. أصحاب الفضل بالعلم والمعرفة

أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الدكتور مظهر يوسف لتكرمه بالإشراف على رسالة الماجستير، ولسعة صبره، ولتشجيعه الدائم على إنجاز هذا البحث

كما أتوجه بالشكر للسادة أعضاء لجنة الحكم

الدكتور عبد القادر عزور

الدكتور حسين قبلان

لتفضلهم بقراءة هذا البحث وإغنائه بالملاحظات والتوجيهات القيمة

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك في دربي ليمهد لي طريق
العلم.....(والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع

بالبياض.....(والدتي الغالية)

إلى التي ملأت حياتي بالمحبة والتحدي وتخطي الصعوبات

و التي لم تبخل بجهدا ووقتها

بمساعدي.....(زوجتي الحبيبة)

إلى من أتمنى بشوق رؤية مستقبلهم المشرق بإذن
الله.....(أولادي الغاليين)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

إلى رياحين حياتي.....
(إخوتي)

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء، إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب
الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح
والخير.....(أصدقائي)

التصريح

أصِرَّح أنَّ هذه الأطروحة بعنوان " آلية تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية" غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة لأي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية.

دمشق - حزيران 2023

الباحث

فهرس المحتويات

1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.....
1-1-1	المقدمة:.....
2-1-1	مشكلة البحث:.....
3-1-1	أهمية البحث:.....
4-1-1	فرضيات البحث
5-1-1	أهداف البحث:.....
6-1-1	منهجية البحث:.....
7-1-1	الدراسات المرجعية:.....
8	الفصل الثاني: الضرائب والنظام الضريبي السوري
8	المبحث الأول: المفهوم النظري للضرائب:.....
1-1-2	تعريف الضريبة
2-1-2	الأركان الأساسية للضريبة(خصائصها).....
3-1-2	أنواع الضرائب:.....
20	المبحث الثاني:النظام الضريبي.....
1-2-2	مفهوم النظام الضريبي وتعريفاته:.....
2-2-2	خصائص النظام الضريبي:
3-2-2	مكونات النظام الضريبي:
4-2-2	أهداف النظام الضريبي:
5-2-2	كفاءة الإدارة الضريبية:.....
6-2-2	جمود النظام الضريبي (عدم مرونته):
29	المبحث الثالث: النظام الضريبي في سورية.....
1-3-2	النظام الضريبي ومكوناته:
2-3-2	الإدارة الضريبية في سورية:.....

34	2-3-3- أنواع الضرائب في سورية:
44	المبحث الرابع: أهمية الضرائب في المالية السورية
47	الفصل الثالث: الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي
47	المبحث الأول: ضرائب الإنفاق مفهومها- تعريفها-أهدافها وأنواعها
47	3-1-1- تاريخ ضرائب الإنفاق:
47	3-1-2- تعريف ضرائب الإنفاق:
48	3-1-3- أنواع الضرائب على الإنفاق:
51	المبحث الثاني: واقع ضرائب الانفاق في النظام الضريبي السوري
68	المبحث الثالث: علاقة الضرائب بالخططة الاقتصادية وأهمية الضريبة في معالجة الركود الاقتصادي
70	الفصل الرابع: الإصلاح الضريبي
70	المبحث الأول: انعكاسات تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على النظام الضريبي السوري
75	المبحث الثاني: متطلبات كفاءة الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي:
78	المبحث الثالث: ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها:
78	4-3-1 - الضريبة على القيمة المضافة VAT:
79	4-3-2- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:
82	4-3-3 - مزايا وخصائص تطبيق ضريبة القيمة المضافة:
79	4-3-4 - سلبيات تطبيق ضريبة القيمة المضافة:
83	4-3-5- تحديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في التجارة الدولية:
83	4-3-6 - تأثير ضريبة القيمة المضافة على التضخم:
84	4-3-7- أنواع الضريبة على القيمة المضافة:
85	4-3-8- تجارب بعض الدول في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:
87	4-3-9- إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية:
91	الفصل الخامس: التحليل القياسي
91	المبحث الأول: أثر الحرب على سورية على الإيرادات الضريبية:
92	5-1-1- أثر الحرب على سورية على الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية:

95	5-1-2- أثر الحرب على سورية على الضرائب على الرواتب والأجور:
98	5-1-3- أثر الحرب على سورية على إيرادات الرسوم الجمركية:
101	5-1-4- أثر الحرب على سورية على رسوم الإنفاق الاستهلاكي:
104	المبحث الثاني: التحليل القياسي:
104	5-2-1- أثر الحرب في سورية على الإيرادات الضريبية:
114	5-2-2- أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي:
122	5-2-3- نتائج اختبار الفرضيات:
123	المبحث الثالث: مقترحات حول آلية تطوير رسوم الانفاق الاستهلاكي :
126	النتائج:
128	المقترحات:
130	المراجع:
130	المراجع العربية
136	المراجع الأجنبية

قائمة الجداول

جدول 1: معدلات ضريبة الدخل بموجب القانون /20/ لعام 1991.....	36
جدول 2: الدخل القومي الممكن التصرف فيه وتخصيصاته للأعوام 2011- 2020 بالأسعار الجارية: الوحدة مليون ليرة سورية.....	51
جدول 3: الواردات التقديرية في الموازنة العامة للفترة 2011-2019 وفق بنود الضرائب على المنتجات.....	55
جدول 4: الموارد التقديرية الضريبية في الموازنة العامة السورية للفترة 2016-2012 (ملايين الليرات السورية).....	56
جدول 5: مساهمة الضرائب غير المباشرة في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية للفترة 2015-2020.....	57
جدول 6 : تطور الضرائب والرسوم الجمركية (للفترة 2003 - 2018) . (مليار ليرة سورية)	58
جدول 7: رسوم السيارات السياحية.....	63
جدول 8: تغيرات نسب ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على مهن الخدمات.....	65
جدول 9: تغيرات نسب ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على بعض السلع والمواد المحلية والمستوردة.....	66
جدول 10: الضرائب والرسوم الجمركية (مليار ل.س).....	92
جدول 11: اختبار استقرار السلاسل الزمنية بفرض وجود تغير هيكل.....	106
جدول 12: نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية.....	107
جدول 13: نتائج اختبار جوهانسون للعلاقة طويلة الأجل بين الإنفاق الحكومي والإيرادات الضريبية.....	109
جدول 14 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية.....	110
جدول 15: نتائج نموذج (ECM) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل (المتغير التابع الإيرادات الضريبية)	111
جدول 16 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى قصير الأجل.....	113
جدول 17: نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي	115
جدول 18: نتائج اختبار جوهانسون للعلاقة طويلة الأجل بين حصة الفرد من الناتج ورسوم الإنفاق الاستهلاكي.....	116
جدول 19 : نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي	116
جدول 20: نتائج نموذج (ECM) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق الاستهلاكي.....	119
جدول 21 : نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي على المدى قصير الأجل	120

قائمة الأشكال

- الشكل 1: الإيرادات الضريبية 2003 - 2018 59
- الشكل 2 تطور دخل الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال ما قبل الحرب 92
- الشكل 3 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال فترة ما قبل الحرب. 93
- الشكل 4 تطور دخل الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الحرب. 94
- الشكل 5 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال فترة الحرب. 95
- الشكل 6 تطور دخل الضرائب على الرواتب والأجور خلال ما قبل الحرب. 96
- الشكل 7 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على الرواتب والأجور خلال فترة ما قبل الحرب. 96
- الشكل 8 تطور دخل الضرائب على ضرائب الرواتب والأجور. 97
- الشكل 9 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على الرواتب والأجور خلال فترة الحرب. 98
- الشكل 10 تطور إيرادات الرسوم الجمركية خلال ما قبل الحرب. 98
- الشكل 11 الوصف الإحصائي لمتغير الرسوم الجمركية خلال فترة ما قبل الحرب. 99
- الشكل 12 تطور الرسوم الجمركية خلال فترة الحرب على سورية. 100
- الشكل 13 الوصف الإحصائي لمتغير الرسوم الجمركية خلال فترة الحرب. 101
- الشكل 14 تطور إيرادات رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال ما قبل الحرب. 101
- الشكل 15 الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة ما قبل الحرب. 103
- الشكل 16 تطور رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة الحرب. 103
- الشكل 17 الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة الحرب. 104
- الشكل 18 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى طويل الأجل. 111
- الشكل 19 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى قصير الأجل. 114
- الشكل 20 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي على المدى طويل الأجل. 118
- الشكل 21 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي على المدى قصير الأجل. 121

الملخص

إنَّ تأمين منابع مستقرة ونمو متزايد في الإيرادات الضريبية من أجل تغطية التراجع في إيرادات الدولة من الضرائب والرسوم وزيادة الإيرادات العامة، يتطلب تطوير النظام الضريبي السوري من خلال خلق مطارح ضريبية جديدة من خلال تطوير الضرائب غير المباشرة وضرائب الإنفاق الاستهلاكي بعد سن التشريعات اللازمة. تناول البحث النظام الضريبي السوري (نشأته وتطوره)، وأهمية الضرائب في السياسة المالية السورية، وأنواع الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي وتطبيقاتها، وتم من خلال البحث مناقشة آلية تطوير وإصلاح ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية.

تأتي أهمية البحث من خلال تحليل النظام الضريبي في سورية والية تطويره لتحقيق إصلاحات حقيقية في النظام الضريبي وخاصة فيما يخص ضرائب الإنفاق الاستهلاكي. تم دراسة الإيرادات الضريبية، إضافة إلى معرفة أثر الإنفاق العام على الإيرادات الضريبية: (رسوم الإنفاق الاستهلاكي) قبل الحرب وخلالها وتوصلنا الى النتائج التالية:

حصول تدهور كبير في الحصيلة الضريبية خلال فترة الحرب على سورية مقارنة بالفترة السابقة فيما يتعلق بالموارد الضريبية المدروسة وأي زيادة حاصلة في الإيرادات الضريبية ناجمة عن التضخم الحاصل خلال فترة الحرب.

وجود أثر معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية خلال فترة الحرب وأن أي زيادة في الإنفاق الحكومي يقابلها زيادة في رسوم الإنفاق الاستهلاكي. تبين عدم وجود أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية، كما بينت النتائج عدم وجود أثر معنوي للإنفاق الحكومي في رسوم الإنفاق الاستهلاكي، إضافة لعدم وجود أثر معنوي لحصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

كلمات مفتاحية

النظام الضريبي السوري، ضرائب الإنفاق الاستهلاكي، السياسة المالية.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1- المقدمة:

النظام الضريبي مرآة تعكس صورة المجتمع وتقدمه، فضلاً عن كون الضرائب أحد أهم منابع الإيرادات للخرينة العامة للدولة، حيث تسعى الحكومات والنظم الاقتصادية الى تطوير نظمها الضريبية باعتبار الضرائب أداة مالية هامة جداً تمكن النظام الضريبي تحقيق أهداف مالية ، اجتماعية و إقتصادية . إذ حتى مطلع القرن العشرين كان الاهتمام لا يزال منصّباً بشكل كامل على ضرائب الدخل وضرائب رأس المال باعتبارهما أحد اهم الضرائب، لكن مع تطور الفكر الاقتصادي وازدياد دور الإنفاق الحكومي وازدياد دور الدولة التدخل في الاقتصاد وخاصة بعد الازمة الاقتصادية التي عصفت بالعالم عام 1929، إذ كان لابد من زيادة موارد الدولة بإيرادات إضافية ثابتة ومستقرة، فازداد الاهتمام بالضرائب والنظام الضريبي مما أدى إلى اكتشاف مطارح ضريبية جديدة تؤمن موارد هامة للخرينة العامة للدولة بفرض الضرائب على الانفاق وقد فاقت هذه الضرائب في أهميتها الأنواع الأخرى من الضرائب سواء لجهة وفرتها لسهولة وانخفاض نفقات جبايتها، واتبعت معظم البلدان بعد ذلك سياسات مالية تحتل فيها ضرائب الانفاق حيزاً أساسياً .

تتطلق هذه السياسات من أنّ الضريبة على الإنفاق بوصفها صورة من صور الضرائب غير المباشرة تصيب أموال المكلفين عند إنفاقهم دخولهم أو رؤوس أموالهم في سبيل إشباع حاجاتهم، وبالتالي مقدار هذه الضريبة مرتبط بمقدار ما ينفقه المكلف. ويعتبر المستهلكون للسلع والخدمات هم المكلفون عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج. كما أنّ ضرائب الإنفاق تطلّ الدخل الحقيقية للمكلفين حتى لو كانت استثنائية كونها تنعكس دائماً على إنفاق الدخل. ونظراً للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تحققها هذه الضريبة كالحد من الاستهلاك وتشجيع الإدخار وزيادة الاستثمار، وبالنتيجة تحقيق التنمية الاقتصادية، كما أنها توجه سلوك المستهلكين لصالح بعض السلع المقيدة للصحة والمجتمع والبيئة وتحد من استهلاك بعض السلع الكمالية

الضارة منها الدخان والمشروبات الروحية، كما توفر هذه الضرائب حصيله ضريبية كبيرة "ادخار إجباري لصالح الدولة " من خلال توجيه وتحديد الاستهلاك.

تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول هي:

الفصل الأول تناول منهجية الدراسة والدراسات المرجعية.

الفصل الثاني تناول ثلاثة مباحث البحث الأول الإطار النظري للضرائب كما وردت في العلوم المالية والمبحث الثاني تناول النظام الضريبي السوري (نشأته وتطوره)، أما المبحث الثالث تضمن أهمية الضرائب في السياسة المالية السورية، في حين خصص الفصل الثالث لدراسة الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي وتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناول الإطار النظري العام للضرائب على الإنفاق حيث مفهوم الضرائب وأهدافها ، خصائص ضرائب الإنفاق ومعاييرها، بالإضافة إلى أنواع الضرائب على الإنفاق وأهم تطبيقاتها، في حين تضمن المبحث الثاني واقع ضرائب الإنفاق في النظام الضريبي السوري مبيناً مفهوم وخصائص الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي في النظام الضريبي السوري وأنواع ضرائب الإنفاق في سورية، أما المبحث الثالث فتناول العلاقة بين الضرائب والخطه الاقتصادية. بينما يناقش الفصل الرابع آلية تطوير وإصلاح ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية حيث تضمن أربعة مباحث البحث الأول تناول انعكاسات تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على النظام الضريبي السوري، أما المبحث الثاني تضمن متطلبات كفاءة الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، في حين المبحث الثالث تضمن إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة والآثار السلبية والإيجابية المترتبة على ذلك، أما المبحث الرابع فتضمن التوجهات العامة لإصلاح نظام الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي في سورية. وتضمن الفصل الخامس تحليل أثر الحرب على الضرائب والتحليل القياسي لأثر الضرائب باستخدام برنامج E-Views.

2-1 - مشكلة البحث:

إنَّ تأمين منابع مستقرة ونمو متزايد في الإيرادات الضريبية من أجل تغطية التراجع في إيرادات الدولة من الضرائب والرسوم وزيادة الإيرادات العامة، يتطلب تطوير النظام الضريبي السوري من خلال خلق مطارح ضريبية جديدة من تطوير الضرائب غير المباشرة وضرائب الإنفاق الاستهلاكي بعد سن التشريعات اللازمة. وتأمين الوسائل والأدوات اللازمة لذلك، ومواجهة الآثار السلبية التي يمكن أن تنعكس على دخول المواطنين ومستوى معيشتهم نتيجة لذلك. إن إصلاح النظام الضريبي بما فيه ضريبة الإنفاق الاستهلاكي يعد ضرورياً حتى ينسجم النظام الضريبي مع الأوضاع الاقتصادية، وبما يحقق العدالة الضريبية إذ أن الضرائب غير المباشرة بما فيها ضريبة الإنفاق الاستهلاكي تحقق وفرة في الحصيلة على حساب العدالة الضريبية و تؤدي لزيادة الإيرادات الضريبية.

3-1 - أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أنَّ الإصلاحات المطبقة في النظام الضريبي السوري حتى تاريخ اعداد هذا البحث لم تتطرق إلى ضرورة تحقيق إصلاحات حقيقية في النظام الضريبي فيما يخص ضرائب الإنفاق الاستهلاكي كتطبيق الأنواع المتطورة منها كضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات و سنين في هذا البحث أهمية هذا النوع من الضرائب انطلاقاً من دراسة أثر الحرب عليها و تجارب الدول التي طبقتها.

4-1 - فرضيات البحث:

الفرضيات الرئيسية: وأهمها ما يخص موضوع البحث (رسوم الإنفاق الاستهلاكي):

- الإيرادات الضريبية العائدة من الإنفاق الاستهلاكي لم تتأثر تأثراً معنوياً بالحرب مقارنة بالفترة السابقة.

- يوجد أثر معنوي لضرائب الإنفاق الاستهلاكي في للإيرادات الضريبية.

- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للإنفاق العام على الإيرادات الضريبية .
- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لحصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي على الإنفاق الاستهلاكي.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من الرسوم الجمركية قبل الازمة وبعدها.

الفرضيات الثانوية: (ضرورة المقارنة)

- لا توجد أثر فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من دخل المهن والحرف الصناعية قبل الازمة وبعدها.
- لا توجد أثر فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من الرواتب والأجور قبل الازمة وبعدها.

5-1- أهداف البحث:

يهدف البحث الى ما يلي:

- 1 - دراسة الضرائب على الإنفاق، وآلية تطويرها وتطبيقها تطبيقاً واسعاً من أجل تطوير النظام الضريبي في سورية ومعالجة القصور في النظام الضريبي منها التهرب الضريبي وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.
- 2 - تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي وخلق مطارح ضريبية جديدة تؤدي إلى زيادة حصيله الضرائب وزيادة الإيرادات العامة للدولة.
- 3- وضع المقترحات في إطار رؤية متكاملة سواء بتطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي أو بتحسين كفاءة الإدارة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي.

6-1 - منهجية البحث:

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، سيتم اتباع المنهج الوصفي في دراسة آلية تطور ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية، وذلك بجمع المعلومات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة ومناقشتها من الكتب والمجلات والدوريات والمؤتمرات وورشات العمل العربية والأجنبية، للوصول إلى نتائج تخدم وتدعم موضوع الدراسة.

إضافة إلى ما سبق، سيتم الاعتماد أيضاً على أسلوب التحليل القياسي في الجانب التطبيقي لهذا البحث، من خلال استخراج القيم وحساب المؤشرات والنسب الخاصة بمتغيرات البحث ومن ثم إجراء التحليل واختبار الفرضيات، لاستخراج العلاقة بين المتغيرات (إيرادات رسوم الإنفاق الاستهلاكي ، الإيرادات الضريبية) للوصول للنتائج التي تمكن الباحث من تقديم التوصيات المناسبة.

1 - 7 - الدراسات المرجعية:

1 - زيود، زينب (2012). دراسة تحليلية لتطور ضرائب الإنفاق في سورية منذ عام 1980 دراسة أعدت لنيل درجة الماجستير في جامعة تشرين، قسم المحاسبة. تناولت الباحثة واقع ضرائب الإنفاق في سورية منذ عام 1980 - 2008، توصلت الباحثة الى إن تعديلات ضرائب الإنفاق ورسومه قبل عام 2004 لم تكن جوهرية، طرأ بعدها تعديلات جوهرية كإلغاء بعض الضرائب والرسوم واستبدالها برسم الإنفاق الاستهلاكي كخطوة أولى وصولاً إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة مستقبلاً، اعتمدت الباحثة المنهج التحليلي المقارني وقارنت حالة سورية مع كل من مصر والأردن وأوصت بتبسيط الإجراءات الضريبية في سورية ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين والعاملين، إضافة إلى استبدال الضرائب على الإنفاق بضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات بشكل يحقق العدالة الضريبية ويراعي المقدرة التكلفة .

2 - نجمة، الياس & هديوه، ندى سليم. (2013). الآثار الاجتماعية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية. Tishreen University Journal-Economic and Legal Sciences Series, 35(7) وضح كل من (هديوه ونجمة) الآثار الاجتماعية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية في محاور عدة أهمها علاقة هذه الضريبة مع الفائض الاقتصادي و توزيع الدخل القومي و آثارها على الإنفاق الاستهلاكي والحكومي ومدى تحقيقها للعدالة الاجتماعية و الضريبية، وعلاقتها بالفقر وكيفية تأثيرها على الطبقات الاجتماعية، وقد توصل البحث إلى أن الضريبة القيمة المضافة قد تساعد في توجيه سياسات الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على القوة الشرائية، كما تؤثر على الإنفاق الاستهلاكي وتؤدي إلى تخفيضه بسبب ارتفاع في الأسعار التي ترافقها، وتتوقف عدالتها على كيفية قيام الدولة بمعالجة تنازلية هذه الضريبة.

3 - الحوراني، منار عمر (1998). الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وإمكانية تطبيقها في سورية، أطروحة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة إشراف الدكتور المهاني محمد خالد، جامعة دمشق . أشارت الباحثة أساليب تطوير قانون الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم 18/ عام 1987، وتطبيق الضريبة العامة على المبيعات من خلال تحديد مفهومها وخصائصها ، لتوحيد أحكام قوانين الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والاستهلاك، وتوصلت إلى أن الضرائب غير المباشرة في سورية فرضت في معظمها على شكل رسوم بمعدلات مقطوعة أصبحت رمزية بمرور الزمن بحيث لم تعد تقي بالغرض الذي فرضت من أجله، وهو تأمين الموارد اللازمة لخزينة الدولة، الأمر الذي أدى إلى انعدام الرابطة بين هذا النوع من الضرائب وبين السياسات الاقتصادية المنهجية للدولة مثل سياسة الأسعار . كما رأت الباحثة ضرورة مسايرة الاتجاهات الحديثة في الأنظمة الضريبية بالاعتماد على الضرائب على أوجه استخدام الدخل (الإنفاق) لاسيما بعد أن عمدت معظم الدول إلى تعديل تشريعاتها الضريبية بتخفيض العبء الضريبي على مصادر توليد الدخل بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار وتعويض النقص في موارد الموازنة العامة للدولة

وأشارت الباحثة الى أن التعديلات التي كانت تتم على هذه الضرائب كانت تهمل الجوانب التي تحافظ على كفاءة التحصيل الضريبي. أوصت الباحثة بضرورة الاسراع بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات في سورية كمرحلة أولى بحيث تشمل مطرحاً واسعاً يضم السلع والخدمات التي تشكل سلة احتياجات المستهلك وتحقق الهدف في تأمين وفرة في الحصيد و وضوح في التطبيق لكل من المكلف والدوائر المالية وصولاً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة عندما يتم تهيئة الظروف الاقتصادية والفنية والتنظيمية اللازمة.

خاتمة الفصل: ركزت معظم الدراسات السابقة التي تناولت الضرائب على الانفاق على سلبات هذه الضرائب المطبقة في سورية إضافة لتقديم مقترحات لتطويرها من خلال تطبيق ضريبة المبيعات وصولاً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة. في حين ركزت دراستنا الحالية للفترة بين 2003 و 2019 على تطوير ضرائب ورسوم الانفاق الاستهلاكي وأثر الحرب عليها وضرورة العمل على تطوير النظام الضريبي بما يمكن من تطبيق الانواع الحديثة منها كضريبة القيمة المضافة بالشكل الذي يضمن تحقيق مبدأ العدالة الضريبية من جهة وتعويض النقص في الإيرادات العامة الحاصل عن تراجع الإيرادات من الضرائب الأخرى و انعدام بعض الإيرادات العامة بسبب ظروف الحرب من جهة أخرى.

الفصل الثاني: الضرائب والنظام الضريبي السوري

يتضمن ثلاثة مباحث المبحث الأول المفهوم النظري للضرائب والمبحث الثاني يتناول النظام الضريبي السوري (نشأته وتطوره)، أما المبحث الثالث يتضمن أهمية الضرائب في السياسة المالية السورية.

المبحث الأول: المفهوم النظري للضرائب:

يقتضي التعريف بالضريبة التكلم بثلاث مسائل هي مفهوم الضريبة وخصائصها وأهدافها وقواعد فرضها .

تعتبر الضرائب بمختلف أنواعها أحد الموارد الرئيسية التي تعتمد عليها الدول، وخاصة تلك الدول التي تفتقر للعديد من الموارد الطبيعية، في سبيل تحقيق الأمن والاستقرار لشعوبها، وتنفيذ المشاريع الاقتصادية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والاقتصادية وتمويل نفقات الموازنة العامة للدولة من أجل تحقيق الهدف السابق.

2-1-1- تعريف الضريبة: تعددت تعاريف الضريبة، وتطورت هذه التعاريف مع مرور الزمن، حيث أن

المفهوم التقليدي ركز على أنَّ الضريبة إقطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكلفة مساهمة في الاعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة (بركات، 1993 : 69).

ومن أنصار المدرسة الاقتصادية الحديثة (جون هوبسون) الاقتصادي الانكليزي الذي عد الضرائب التصاعدية على الربوع بمثابة الوسيلة الأفضل لتحقيق العدالة كما أنه أكد على دور الضريبة كوسيلة للحصول على موارد مالية وأيضاً كأداة للتأثير على النشاط الاقتصادي وإعادة توزيع الثروة (القطاونة وعفانة، 2008). كما تعرف الضريبة بأنها فريضة مالية إجبارية يدفعها الفرد للسلطات العامة، بصفة نهائية دون

مقابل معين، تمكيناً للدولة من تحقيق أهدافها (العمار، 2013 : 153).

وعرفها العالم ميل : بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لمقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة ، (المهائني ، الجش ، الخطيب ، 2000/1999 : 175) .

ويلحظ أنّ كلا المفهومين اشتركا بأنّ الضريبة إلزامية، ولكنهما اختلفا في الشريحة الملزمة بدفع الضرائب وفي الغاية من وراء الجباية. ففي حين اختصر المفهوم الأول على دعم الدول كغاية من غايات الضرائب، إلا أنّ المفاهيم الحديثة أنصفت الدولة، وحددت الغايات بأنها تنموية، وتعتبر المفاهيم الحديثة هي الأدق في الوقت الحالي.

2-1-2- الأركان الأساسية للضريبة(خصائصها) : تتميز الضريبة بعدة أركان أساسية (العمّار، 2013؛ دراز وآخرون، 2003) وهي:

1- الضريبة اقتطاع مالي (فريضة مالية): تقطع الضريبة من أموال الافراد فقد تحصل الدولة هذا المبلغ نقداً لأهداف يتم تحديدها ضمن خطة الموازنة العامة للدولة.

2- الضريبة فريضة إلزامية: تفرض جبراً على المكلف (أفراد ام شخصيات اعتبارية مواطن أم اجنبي) فلا يملك المكلفون الخيار في دفعها بل هم مجبرين على دفعها للدولة بغض النظر عن استعدادهم أو رغبتهم في الدفع.

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية: فليس للأفراد الحق في استرداد المبلغ الذي دفعوه كضريبة، تخرج من الذمة المالية للمكلف وتدخل بملكية الدولة بصورة نهائية .

4- الضريبة فريضة بلا مقابل: بدأت على أساس وجود علاقة تعاقدية بين الأفراد والدولة، حيث تقدم الدولة خدماتها (دفاع وأمن ومرافق عامة وصحة وتعليم...) إلى أفراد المجتمع مقابل أن يقوم الأفراد

بدفع الضريبة ثمناً لهذه الخدمات. وبعد ذلك تعمقت فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة، مادام قيام الدولة بهذه النشاطات تحقيقاً لنفع عام، فإن الأمر يقتضي أن يتضامن الجميع في تمويل هذه النشاطات وتصبح الضريبة واجبا عليهم لمصلحة الدولة ككل.

5- تهدف الضريبة إلى تحقيق النفع العام، مع الابتعاد قدر الإمكان عن تحقيق المنافع الشخصية.

6- تفرض الضريبة تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، إذ أصبح من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما يتاح لها من وسائل وأدوات لتحقيق أهداف المجتمع، فتحول دورها من تحقيق الهدف المالي إلى المساهمة في تحقيق الأهداف العامة والتأثير في المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو تلك الأهداف.

7- تفرض الضريبة وفقاً لمقدرة المكلف على الدفع بما يتناسب مع حجم دخله والأرباح الناتجة عن أعماله أو ثروته أو إنفاقه.

ومن أهداف الضريبة: (خليل، علي محمد، اللوزي، سليمان احمد، 1990 : 175) .

- الهدف المالي : تستهدف الدولة بالضريبة تغطية النفقات العامة .

- الهدف الإقتصادي : تستخدم الضريبة لتأثير على الدخل والادخار و الاستثمار والانتاج والركود والتضخم وتحقيق النمو الاقتصادي .

- الهدف الاجتماعي : تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف إجتماعية من خلال أثرها في إعادة توزيع الدخل القومي و تطوير المجتمع ومعالجة بعض أزماته كالسكن وتحديد النسل وتوجيه الاستهلاك بعيداً عن السلع الضارة بالصحة .

و يتم فرض الضرائب على أُسُسٍ قانونيةٍ استناداً الى النظريتين القانونيتين التاليتين (المهائني، الخطيب ، شحادة . 2004 - 2005 : 209) :

- النظرية التعاقدية : وتقوم على عقد ضمني بين الفرد من جهة والدولة من جهةٍ أخرى يلتزم الفرد بدفع الضرائب مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة .

- نظرية التضامن الاجتماعي : تقوم هذه النظرية على تضافر وتضامن جهود الأفراد مجتمعين كل حسب قدرته في تمويل النفقات العامة من أجل أن تتمكن الدولة من القيام بوظائفها بتقديم السلع والخدمات لجميع أفراد المجتمع بغض النظر عن مساهمتهم بتمويل الإنفاق .

2-1-3- أنواع الضرائب:

أنطلاقاً من المفهوم الاقتصادي لتقسيم الضرائب وفق معيار مطرح الضريبة تقوم النظم المالية الحديثة بتحديد أنواع الضرائب على أساس المعيار التي تفرض عليه حيث تفرض على (الدخل أو رأس المال)، وكذلك على استخدامات عناصر الثروة بشكل غير مباشر، وهو ما يعني وجود ضرائب مباشرة، وضرائب غير مباشرة . وهناك مشكلة أمام النظم الضريبية، من حيث وحدة الضرائب المفروضة أو تعددها، وبغض النظر عن الاختلاف بين فقهاء المالية العامة، فيما إذا كان نظام الضريبة الواحدة أفضل أم تعدد أنواع الضرائب، فإن أغلب الدول تعتمد على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون.

وعلى هذا الأساس، فيمكن تقسيم الضرائب السائدة كلها في النظم الضريبية المعاصرة إلى قسمين رئيسيين هما : الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، ويكاد فقهاء المالية العامة يجمعون على عد الضرائب على الدخل ورأس المال من الضرائب المباشرة، أمّا الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك والتداول فهي من الضرائب غير المباشرة .

ويقصد بالضرائب المباشرة أن تفرض الضريبة مباشرة على رأس المال أو الدخل وهي تحت يد الممول، فتفرض ضريبة الدخل بمناسبة تحقق هذا الدخل، وتفرض ضريبة رأس المال بمناسبة وجود رأس المال، كما يقصد بالضرائب غير المباشرة أن تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة و الدخل و رأس المال وليس على ذات وجود الثروة أو رأس المال (ذبيد، 2012: 17) .

كما أن دراسة أنواع الضرائب لا تستقيم دون التمييز بين الضريبة الشخصية والعينية، أي من حيث مراعاتها للمقدرة التكلفة للممول وتشخيص الاقتطاع الضريبي، على عد أن الضريبة يحكمها مبدأ العدالة والمساواة في التضحية بين الممولين.

2-1-3-1- الضرائب المباشرة:

يقصد بالضرائب المباشرة أن تفرض الضريبة مباشرة على ذات وجود الثروة / الدخل أو رأس المال / (فرهود، 1978: 178) كمتعتبر الضرائب مباشرة تلك الضرائب التي يتم جبايتها عن طرق جداول إسمية، بمعنى يسجل ضمن هذه الجداول الاسمية أسماء المكلفين، ونوع الضريبة ومقدارها (كالضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على ربح العقارات... إلخ (العكام، المالية العامة 1 ، 2018 : 174). أما الضريبة التي يتم تحصيلها بدون جداول إسمية مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على المواد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقاً من يدفع هذه الضريبة، وبالتالي فهي تفرض على السلعة وليس على مستخدم هذه السلعة (شرف، 2008: 112).

• مزايا الضرائب المباشرة (كنعان، 1998 : 39) :

- انتظامها وثباتها النسبي : تتميز بثبات حصيلتها المالية ناجم عن كون الضريبة دورية ومرتبطة بمواعيد محددة، أما الثبات فكونها لا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية .
 - انخفاض تكاليف تحصيلها وجبايتها.
 - تحقيقها لقاعدة الملائمة (ملائمة مقدرة المكلفين) : وذلك لأنَّ الضريبة المباشرة تفرض على مكلفين معروفين من قبل الإدارة الضريبية على عكس حالة الضرائب غير المباشرة.
 - استجابتها لمبدأ العدالة: ففيها تستطيع إدارة الضرائب أن تراعي مثلاً الظروف الشخصية للمكلف. فقد تقتضي مبادئ العدالة إقرار بعض الإعفاءات أو خفض سعر الضريبة أو رفعه بحسب وضع ذلك المكلف.
 - مرونتها حيث يمكن زيادة حصيلة الضرائب المباشرة كلما اقتضت الحاجة برفع سعرها .
- أما من مساوئها:
- النقص في مرونتها: فإن كان من مزايا هذه الضرائب الانتظام والثبات فهي غير مرنة ولا تتخفف حصيلتها في فترة الأزمات ولا تزيد في فترة الازدهار دون تغيير المعدلات.
 - تعدد إجراءات جبايتها وخاصة مع مراعاتها لأوضاع المكلفين.
 - محدودية المكلفين بها: باعتبارها ليست في عداد الضرائب العامة التي يستقر عبؤها على الجميع.
 - ثقل عبئها على المكلف: مما يدفع المكلف بالضريبة المباشرة التهرب من دفعها.

• أنواع الضرائب المباشرة:

تتقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين هما الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال.

- 1- **الضرائب على الدخل:** ضرائب الدخل هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي أن الدخل هو ما تُفرض عليه الضريبة، بمعنى أن الدخل هو الشيء الذي تغترف الدولة مؤونتها المالية منه بالضرائب، وهذا هو المقصود بالوعاء. والدخل يعني من الناحية الضريبية "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية، من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار، خلال فترة معينة من الزمن"، كما تتوسع بعض التشريعات في تحديد مفهوم الدخل فتأخذ، تعريفاً للدخل، بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، وذلك يعني "مقدار الزيادة الإيجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي بمدة معينة من الزمن " وتعد الضرائب على الدخل أوسع أنواع الضرائب انتشاراً ، وذلك لأنها تنتظر إلى الدخل على أنه المصدر الطبيعي المتجدد للضريبة بصفته فريضة متكررة ، و أنه العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه كافة الضرائب على اختلاف أنواعها ، ولأن الدخل يعد المعيار الأفضل للتعبير عن مقدرة الممول على الدفع ، أي على المقدرة التكاليفية للممول و طاقته في تحمل الأعباء الضريبية(بركات ، 1992. 1993 : 96 - 97) . تعتمد الضرائب على الدخل على المقدرة التكاليفية للمكلف لأنها تتناول الدخل الذي يحفقه وهي من أفضل الضرائب من وجهة نظر العدالة والمرونة بالإضافة لأثرها في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تحقيق اقتطاعات أكبر من الدخل المرتفعة واقتطاعات أقل من الدخل المنخفضة (السيوفي ، 2008 : 115).

2- الضرائب على رأس المال:

يقصد برأس المال، من وجهة النظر الضريبية، مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية، القابلة للتقويم نقدًا والتي يملكها الشخص في لحظة معينة، سواء أكانت تعطي دخل نقدي ، عيني أم كانت عاطلة عن الإنتاج. والضرائب على رأس المال هي ضرائب نوعية فتدفع من الدخل إذا فرضت بسعر منخفض على رأس المال ، أو قد تكون بسعر مرتفع فتقتطع جزءاً منه، ففي الحالة الأولى يكون وعاء الضريبة هو رأس المال، ولكن انخفاض سعرها يسمح بدفعها من الدخل الذي ينتجه رأس المال، أي العنصر الاقتصادي الذي ترمى إليه .

وتثير الضرائب على رأس المال العديد من الانتقادات، منها :

- أنها تؤدي إلى هدم جزئي للمقدرة الإنتاجية في الدولة، وإلى تثبيط همة المدخرين، وإلى الحد من الرغبة في الإنتاج، وعرقلة النشاط الخاص.

- أن شدة وقعها تدفع إلى التهرب منها بكافة الوسائل.

ولكن مؤيدي هذه الضريبة لا يرون بأنها تؤدي إلى هدم رأس المال القومي إلا إذا أسيئ استخدام حصيلتها، بتوجيهها إلى استهلاك لا جدوى منه، في حين يمكن بواسطة هذه الضريبة محاربة تراكم المدخرات العاطلة، التي تقلل من الطلب الفعال، مما يدفع إلى استخدامها وتشغيل الطاقات المعطلة، ناهيك عن أنها مورد مالي يصل إلى جوانب من الثروة قد لا تصل إليها ضرائب الدخل، والواقع إن النقاش النظري حول فرض ضريبة على رأس المال خفت حدته.

ونجد في التشريعات الحديثة أن الضرائب على رأس المال تفرض بسعر معتدل حتى يمكن دفعها من الدخل، أو بسعر مرتفع في حالة استثنائية خاصة؛ لتحقيق أهداف أخرى بجانب هدفها المالي (أبو سنييه، 2008، 12-14).

3- الضرائب على التركات:

يقصد بهذه الضريبة تلك التي تفرض بمناسبة انتقال رأس المال من المتوفى إلى ورثته أو إلى الموصى لهم، وهي تعد من أهم الضرائب التي تتخذ رأس المال وعاءها، وحاول أنصار هذه الضريبة تبرير حق الدولة في فرض ضريبة التركات، وبوسعنا إجمال أهم المبررات التي ذكرها الكتاب فيما يلي:

- أن الإرث ليس حقاً طبيعياً، وإنما هو حق تقرره الدولة بموجب قانون (حقاً قانونياً)، وعلى ذلك تقرر الدولة هذا الحق بالصورة التي تريدها، وللدولة مقابل تقرير هذا الحق أن تحصل على جزء من تركة المتوفى في صورة ضريبة.
- أن الدولة تفرض ضريبة على التركات مقابل ما تقدمه للمتوفى وورثته من خدمات، فالدولة تنفذ إرادة المورث الصريحة أو الضمنية من ناحية توزيع التركة، وتسليم أعيانها للورثة، وحماية حقوقهم منها.
- أن ضريبة التركات تعتبر نصيب الدولة في التركة، بعدها وارثاً، فإذا كانت التركة تنتقل من المورث إلى ورثته، بناء على علاقة القرابة، فوفقاً لهذا المنطق نفسه فيلزم أن ينتقل جزء من تركة المورث إلى الدولة، بناء على علاقة التبعية التي تربط المورث بالدولة، فالدولة هي الوارث لمن لا وارث له.
- الضريبة على التركات ضريبة تعويضية للخزانة العامة، عما يضيع عليها من ضرائب تمكن المورث من التهرب من دفعها في أثناء حياته، وإذا افترضنا أن هناك تهرباً فإنه لا تناسب بين

مقدار الضريبة وبين ما يكون الممول قد تهرب منه من ضرائب خلال حياته، مع الإشارة إلى أن الضرائب على التركات تعود في جذورها لتلتقي مع الضرائب على رأس المال (ضيف، 2000: 12-13).

2-1-3-2- الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة هي التي تقتطع جانباً من أموال المكلف بشكل غير مباشر عن طريق محاسبته على وقائع وتصرفات يقوم بها وهي معبرة عن درجة ثراء المكلف (كنعان ، 1998 : 50) .

هي الضرائب التي يدفعها مكلف ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر، وتفرض على واقعة معينة دون إمكان تحديد المكلف، كما أنها تفرض عند استعمال الثروة ومنها (ضريبة الإنتاج- الضرائب الجمركية- ضرائب الاستهلاك). الضرائب غير المباشرة هي تلك التي ترد على استعمالات الدخل أو رأس المال، وتتكون من الضرائب على التداول، والضرائب على الإنفاق.

وتعدّ الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة حيث تطبقها بأكثر من مائة دولة وبأشكال مختلفة، وتشكل هذه الضريبة في فرنسا ما يزيد عن 50% من إجمالي الموارد الضريبية، كما إنها طبقت في العديد من الدول النامية ضمن سياسة الإصلاح الاقتصادي ومن بين هذه الدول مصر - الأردن - المغرب - تونس. وبالتالي يمكننا القول بأن التوجه الحديث في مجال الضرائب هو "تخفيض الضرائب على مصادر تمويل الدخل والتركيز على أوجه استخدامات الدخل بالضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة على المبيعات مع مراعاة مبدأ العدالة الضريبية ما أمكن بزيادة الإعفاءات الشخصية والاجتماعية لذوي الدخل المحدود عند فرض ضريبة الدخل، وكذلك عن طريق إعفاء السلع الضرورية أو إخضاعها لسعر منخفض بتطبيق الضريبة على الاستهلاك.

1 - الضرائب على الإنفاق: ويقصد بالضرائب على الإنفاق: "الضرائب على الاستهلاك، حيث إنه يكون النسبة الكبيرة من الدخل المنفق". وتتعدد صور هذه الضرائب وأشكالها، من حيث نظامها وأسلوب تحصيلها، فهي: إما ضريبة على سلعة معينة بالذات منتجة أو مستهلكة في الداخل، أو عند دخولها أو خروجها من الدولة (الضرائب الجمركية)، كما أنها قد تفرض على مجمل الإنفاق.

أي بمعنى آخر هي الضرائب التي تتناول الدخل بمناسبة استخدامه أو إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة، أي الإنفاق غير الاستثماري وهنا تأخذ هذه الضريبة عدة تسميات منها الضرائب على الاستهلاك (consumption taxes) أو الضرائب على السلع (commodity taxes) أو الضرائب على المبيعات (sales taxes) أو الضرائب على المشتريات (purchase taxes) وغيرها من التسميات إلا أن الضرائب على الإنفاق هي الأفضل نظراً لشموليتها ووضوح الضريبة (دراز، 2000).

• من مزايا ضرائب الإنفاق:

- وفرة حصيلتها وتواليها على مدار السنة.
- خفيفة الوطأة إذ تندمج قيمتها في أسعار السلع فلا يشعر بها المكلف.
- مرنة: حيث تتأثر تأثيراً مباشراً وسريعاً بالأحوال الاقتصادية.

• ومن مساوئها:

- لا تحقق مبدأ العدالة لأنها تصيب الفقراء والأغنياء على حد سواء، دون تمييز بين الطبقة ذات الدخل المنخفضة و الطبقة ذات الدخل المرتفعة.
- تتأثرها بالظروف الاقتصادية حيث تنخفض الحصيلة الضريبية في حالة الكساد لدرجة قد تؤدي إلى ظهور عجز ضخم في إيرادات الدولة (دراز، 2000 : 124).

وتعدّ الضرائب على مجمل الإنفاق، في النظم المالية الحديثة، أهمّ صور الضرائب غير المباشرة، وهي التي أصبحت الدول تفرضها بطريقة القيمة المضافة، وذلك لتجنّب نقل العبء الضريبي برمته، أي إنها تفرض على المستهلك، وهذه تسمى الضريبة المضافة بمعدل واحد على الزيادة في القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة، عند انتقالها من يد إلى يد أخرى وصولاً إلى المستهلك، وعلى كل مرحلة، بذات المعدل دونما زيادة أو نقصان (الدحلة، 2004، 35).

2 - ضرائب التداول: تفرض هذه الضرائب على التصرفات القانونية (التداول القانوني)، وعلى تداول الأوراق المالية وانتقالها في التعامل (التداول المادي)، ومن أمثلتها الضرائب التي تفرض بمناسبة انتقال الملكية، خاصة ملكية العقارات، من شخص إلى آخر (ضرائب التسجيل العقاري)، والضرائب التي تفرض على تحرير المستندات والمحركات، منها العقود والكمبيالات، وانتقال الشيك المصرفي من شخص إلى آخر، وتقديم العرائض إلى الدولة (الطوابع)، (الدحلة، 2004، 34).

2-3-3-1- الضريبة العينية والضرائب الشخصية:

ويمكن تقسيم الضرائب في تحديد سعرها إلى ضريبة شخصية وضريبة عينية، أي من حيث مراعاتها للمقدرة التكلفة للممول وتشخيص الاقتطاع الضريبي، وفي تحديدها للمادة الخاضعة للضريبة، وأحياناً تثار التفرقة بين الضرائب العينية والشخصية فيما يتعلق بربطها.

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه الشخصية والعائلية، وتتنظر فقط إلى الوعاء الذي تُتصّب فيه. أما الضرائب الشخصية فهي تلك الضرائب التي تأخذ في الاعتبار، عند فرضها على المال الخاضع لها، ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة الممول التكلفة (بركات ، 1992-1993: 83) .

ومن الواضح أن مثل هذه المقدرة لا تظهر بجلاء، إلا عند النظر إلى مجمل المقدرة التكاليفية، وتعد الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين مثلاً للضريبة الشخصية، وعلى العكس من ذلك فإن الضرائب العينية هي تلك التي تفرض دونما نظر إلى حالة المكلف الشخصية، أو إلى ظروفه الاجتماعية والمالية. هذا ويمكن حصول تداخل بين التقسيمين حيث إن الضرائب الشخصية التي تنصبّ على بعض جوانب الدخل أو على أنواع خاصة منه تعدّ ضرائب عينية وتحقيقاً لخصائصها، وتحقيقاً للعدالة وبعض أهداف المجتمع، فتدخل على هذه الضرائب بعض ملامح التشخيص كإعفاء حد أدنى من الدخل، والتمييز بين أنواعها حسب مصادرها المختلفة، وتطبيق للأسعار التصاعدية بصورها الفنية المختلفة.

ومن الملاحظ أن الاتجاه الحديث في الدول المختلفة يميل إلى الأخذ بالضرائب الشخصية مراعاة لظروف الممول التي تؤثر في قدرته على الدفع، وتحقيقاً لأكبر قدر من العدالة. ولكن ذلك لا يعني التخلي عن الضرائب العينية، التي ما زالت لها مكانتها في العديد من الأنظمة، لا سيما بعد أن أدخل على هذه الضرائب بعض عناصر التشخيص (العكام، 2018: 161).

المبحث الثاني: النظام الضريبي

2-2-1- مفهوم النظام الضريبي وتعريفاته:

يرى الفقه المالي بأن للنظام الضريبي مفهومين أساسيين هما: المفهوم الواسع، والمفهوم الضيق (الدحلة، 2004: 52).

المفهوم الواسع: يقصد به مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي في النهاية إلى وجود نظام ضريبي معين مبني على الهدف المنشود من النظام الضريبي الذي تحدده السلطة الحاكمة، وفق الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة، ومن المعروف أن هذه الفلسفة تختلف من دولة إلى

أخرى ومن مجتمع إلى آخر، فهي تختلف في المجتمع الاشتراكي عن المجتمع الرأسمالي، وتختلف في الدول المتقدمة عن الدول النامية.

أما المفهوم الضيق: فهو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.

لقد تعددت تعاريف النظام الضريبي وسنذكر منها الآتي:

النظام الضريبي: هو مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة في وقت محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ودون مقابل (البطريق، 1973 : 15).

كما يُعرّف النظام الضريبي بأنه: مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية (المرسي، 1998: 7).

ومما سبق يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة الضرائب التي يُراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، وفي سبيل تحقيق المنفعة الجماعية.

يقوم النظام الضريبي على ركنين أساسيين هما: الهدف أو الغاية من النظام الضريبي، والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية .

* الركن الأول: الهدف أو الغاية: إنّ النظام الاقتصادي أشمل من النظام الضريبي، ومن المعروف أنّ أيّ نظام اقتصادي أو سياسي أو اجتماعي له هدف معيّن، وفي الوقت نفسه له عناصر تحقق هذا الهدف. كما

يجب أن يكون للنظام الضريبي هدف يسعى إلى تحقيقه أولاً، وهو هدف النظام الاقتصادي الذي هو أعم وأشمل من النظام الضريبي. فهدف النظام الضريبي يحقق في نهاية الأمر هدف النظام الاقتصادي الذي هو بدوره يحقق السياسة العامة للدولة من الناحية السياسية والاجتماعية — إعادة توزيع الدخل — والاقتصادية — تمويل خزينة الدولة (المهايني ، الجش ، الخطيب ، 1999/2000: 55) .

ولذلك نجد أن هدف النظام الضريبي تحدده السلطة العامة، وفق الفلسفة السائدة فيها، وبما أن هذه الفلسفة تختلف من بلد إلى آخر، فهدف النظام الضريبي يختلف أيضاً من بلد إلى آخر ونجد أن أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة وفق مفهوم الدولة المحايدة هو الهدف المالي، ولأن الدولة لا تقوم بغالبية النشاطات الاقتصادية أو الاجتماعية، لذلك فإنه ليس للضريبة أية أهداف اقتصادية أو اجتماعية. فالغرض المالي للضريبة هو الغرض من النظام الضريبي في الدولة التقليدية، أي إن الضريبة تستعمل فقط من أجل تمويل الخزنة العامة بالنفقات اللازمة من أجل سدّ الحاجات العامة، وبما أن الغرض هو الغرض المالي، لذلك فإنّ الضريبة تحقق هدفين أساسيين هما وفرة الحصيلة، والعدالة الضريبية أو العدالة الاجتماعية. أمّا أهداف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية فإنّ بعض الفقهاء يرون أنه لا أهمية للنظام الضريبي بالنسبة للنظام الاشتراكي، إذ يمكن الاستعاضة عن الضريبة بسياسة التسعير المتبعة في المشروعات العامة، ويمكن الاستغناء عن الضريبة كأداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن صناع السياسة المالية. ولكن يُردّ على ذلك بأنّ النظام الضريبي نظام قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه. فالضريبة في النظام الاشتراكي هي مقياس لمعرفة قيمة الإنتاج "كفاءة الإنتاج ومدى كفايته" من أجل تحقيق أغراض الدولة، كما أن الدراسات المتعلقة بالنظام الضريبي وأساسه وأغراضه ظهرت في المجتمعات الرأسمالية، وبالتالي فإنّ دراسة النظام الضريبي في الدول الاشتراكية لا قيمة لها من الناحية النظرية .

* الركن الثاني: الوسيلة: إن للوسيلة عنصران هما: العنصر الفني والعنصر التنظيمي. ففي العنصر الفني هناك تدرج هرمي للقواعد القانونية التي تعتبر الدستور أسماها، والمشرع المالي من الناحية الدستورية له حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كل ضريبة من جهة أخرى، أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرع مباشرة، وإنما يوكل لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل. ويعدّ العنصر التنظيمي من أهم العناصر المنظمة للاستقطاع الضريبي، لأنه بموجبه يستطيع النظام الضريبي أن يحقق غرضه. وتجدر الإشارة إلى أن الدول سابقاً كانت تعتمد نظام الضريبة الواحدة التي تسمى ضريبة الرؤوس أو "الفردة"، بينما تتبنى غالبية الدول في الوقت الحالي نظام الضرائب المتعددة أو الموحدة، حيث توجد مجموعة ضرائب تتوحد ضمن غرض معين (الحلاق، 2018: 15-20).

2-2-2- خصائص النظام الضريبي:

سيتم التعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي (جميل، 2006: 13-14):

1- يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع

النظام الاقتصادي، سواء كان نظام رأسمالي أو اشتراكي، في دولة متقدمة أو متخلفة (نامية).

2- يجب أن يُراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يُثقل عليهم بعبء الضريبة

وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة

لتفادي الوقوع في مشكلة التهرب من دفع الضريبة، وكذلك التأثير على رأسمال المكلف وبالتالي

نفاذه تدريجياً نتيجة ارتفاع اسعار الضريبة، مما ينعكس سلباً على نشاط المكلف، وقد ينتج عن

ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

3- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كلٌ حسب مقدرة، لأن الإخلال بقاعدة العدالة يؤثر على الحياة الاجتماعية.

4- أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل استيعاب معالمة، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.

5- أن يكون النظام الضريبي مرناً وقابلاً لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لمدة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائماً.

6- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما، بهدف السعي إلى تحقيق المصالحة العامة.

2-2-3- مكونات النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من ثلاث دعائم رئيسية هي (المرسي، 1998: 6-7):

1- **التشريع الضريبي:** وهو مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تُصدرها الجهات المختصة، والمتعلقة بفرض وتحصيل الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ويقوم التشريع الضريبي على ثلاثة محاور (سعد، 1998: 11):

- المحور الأول: علمي نظري ويتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.
- المحور الثاني: المحور المهني، فني تطبيقي يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب والالتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتقيد بمعايير الترخيص.
- المحور الثالث: المحور التشريعي المتمثل في التشريعات القانونية السارية المفعول.

2- الإدارة الضريبية: وتضم الجهات الحكومية التي تعمل على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل أنواع الضرائب كلها، كما أنّ الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضريبة وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة المكلفين.

3- السياسة الضريبية: تعرّف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الحكومة وتنفذها مستخدمة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة كلها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار أخرى غير مرغوبة تتواءم مع أهداف المجتمع. وبالتالي فإنّ السياسة الضريبية هي تحليل للنشاط المالي للدولة وانعكاسات هذا النشاط على قطاعات الاقتصاد القومي، فهي تتكيّف بشكل كمي مع حجم الإيرادات الضريبية وتتكيّف تكيفاً نوعياً مع مصادر هذه الإيرادات وذلك من أجل تحقيق أهدافها وفي مقدمتها تشجيع الاستثمار والاستقرار الاقتصادي وتوزيع عادل لثروات المجتمع لتقليل التفاوت بين طبقاته، وعليه فإنّ من يضع مخططات السياسة الضريبية هو الحكومة وهي أيضاً تقوم بتنفيذها باستخدام الأدوات الضريبية (ميالة، 2006: 34).

2-2-4- أهداف النظام الضريبي:

يختلف الهدف من النظام الضريبي وفقاً لاختلاف الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، ومن ثم يمكن تقسيم أهداف النظام الضريبي إلى أهداف مالية وأهداف غير مالية:

1- الأهداف المالية: هو أن تحصل الدولة على مواردها المالية الممكنة لسد النفقات العامة للدولة، ومن ثم تمكين الدولة من الإنفاق على مصروفاتها المختلفة في مجالات التعليم والصحة والأمن والدفاع إذ لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص (العدي، 2015: 46).

2- الأهداف الاقتصادية: تؤدي الضرائب أثراً كبيراً في تشجيع الاستثمار في مجال معين أو التقليل منه في مجال آخر، فإذا ما رغبت الدولة بتشجيع وزيادة الاستثمار في مجالات معينة قامت

بتخفيض نسبة الضرائب على تلك المجالات أو حتى الإعفاء منها، وبالتالي توجيه عملية الاستثمار نحو ذلك القطاع وهذا ينعكس إيجابياً على تحقيق التنمية في المجالات التي تراها الدولة مناسبة، مثل قطاع الزراعة أو الصناعة وغيرها، والعكس صحيح. أي أن تفرض ضرائب للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار خاصة في الدولة النامية وبالتالي توجيه تلك المدخرات إلى الاستثمار، وعن طريق الضرائب أيضاً يمكن للدولة أن تختار سياسة ضريبية حكيمة تشجع الادخار والاستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد (السيوبي ، 2008 : 90 - 91 - 92).

3- الأهداف الاجتماعية: لقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهمها (أبو نصار وآخرون، 2005: 5-6؛ James & Nobes, 1987: 7):

- منع تكثف الثروات: تعمل بعض الدول على عدم استحواذ فئة قليلة من المجتمع على الثروة، وذلك بفرض ضرائب وبمعدلات مرتفعة على الثروات، وعن طريق المعدل المتصاعد كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا.
- توجيه سياسة النسل في الدولة: فالدولة التي ترغب بتشجيع النسل مثل بلدان أوروبا، تستعمل الضريبة كأداة للإكثار من عدد السكان، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة، وفي بعض الأحيان إتباع مبدأ الإعفاء على بعض الدخول الناشئة عن العمل من الضريبة، وبالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين.
- معالجة أزمة السكن: فقد تستخدم الضريبة بوصفها أداة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لمدة زمنية محددة، فنجد فرنسا مثلاً، فرضت ضريبة

إضافية على المساكن غير المستغلة استغلالاً كاملاً، مثل هذا الأمر دفع بأصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو استغلالها نقادياً من أداء ضريبة عالية.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: هناك بعض السلع المضرة بصحة المواطن وتلحق به أضراراً جسيمة وخطيرة تؤدي به أحياناً إلى الموت، منها السجائر والكحول، فتعتمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على صنعها وبيعها.

2-2-5- كفاءة الإدارة الضريبية:

إنَّ أيَّ نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي. فالإدارة الضريبية هي : " الجهاز الفني والاداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها .. " (السيوفي ، 2008 : 83) .

وتعتبر الادارة الضريبية ركن من أركان نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، وما دامت ركناً أساسياً فإنَّ لها مقومات وعوامل حتى تنجح هذه الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، وهي:

- 1- أن تكون هذه الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل.
- 2- أن تتوفر نظم رقابية فعالة تتصف بأن تكون دقيقة وسريعة قادرة على كشف المخالفات، وتوقيع العقوبات عليها ضماناً لحسن سير العمل في المصالح الحكومية. كما أنَّ تعدد عملية الرقابة التي تقوم بها أجهزة الرقابة في الدولة من إدارية أو سياسية أو شعبية أو تشريعية أو قضائية يكون لها الآثار السلبية التي تتجلى في صعوبة التحكم في الوعاء الضريبي.
- 3- أن يتوافر نظام أجور مناسبة مع حجم المهمات الملقاة على عاتقهم، حتى يتمكن موظفو الإدارة الضريبية من القيام بمهامهم على أكمل وجه.

4- أن يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، وأن تكون إجراءات تنفيذها بسيطة وغير معقدة، أي "الابتعاد عن الإكثار من التعديلات على أحكام قوانين الضرائب".

5- أن يتم تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة، حتى تقوم الإدارة الضريبية بالقيام بوظيفتها على أكمل وجه من الربط والتحصيل، وكيفية دفع الضريبة وأسلوب ارتباطها مع المكلفين.

وإن العيوب في الإدارة الضريبية أظهرت نوعين من المشكلات تتمثل في:

1- مشكلة التهرب الضريبي: لأنّ المكلف عندما يجد الإدارة الضريبية عاجزة عن حلّ مشكلات النظام الضريبي، فإنّ ذلك سيدفعه إلى التهرب، لأنّه واثق من غياب إمكانية هذه الإدارات على ملاحقته، وإنّ تمكنت من ملاحقته فإنّ ذلك سيكون على المدى البعيد.

2- مشكلة المتأخرات الضريبية: وهي من أهمّ المشكلات، لأنّه من المفروض على الدولة أن تخضع الميزانية بالنفقات والإيرادات التي هي عبارة عن مشاريع تخصص لها اعتمادات معينة (الحلاق، 2018: 40-41).

2-2-6- جمود النظام الضريبي (عدم مرونته):

يُقصد بجمود النظام الضريبي غياب توافر صفة المرونة فيه، وأيّ نظام ضريبي في العالم أياً كان شكله أو خصائصه، فإنّ بقاءه واستمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي على خلق مجموعة من التقاليد الفنية والإدارية التي تحكم عمله. وهذه التقاليد تخصّ كلاً من الإدارة والمكلف معاً بسبب الارتباط الوثيق بالتقاليد. وهذا يجعل من الصعب إجراء أيّ تعديل عليها، بسبب معارضة الإدارة الضريبية والمكلف لها. مع ملاحظة أنّ التقاليد الفنيّة متعلقة بالعناصر الخاضعة للضريبة، أي بالصور الفنية للاستقطاع الضريبي، أمّا التقاليد الإدارية فهي مجموعة الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية عادةً، أي فيما يتعلق بعملية الربط والتحصيل والجباية، وغير ذلك من الأمور الضريبية.

ومن اسباب جمود النظام الضريبي ظاهرة عرفها الفقه المالي ب : "الاعتیاد في فرض الضرائب"، أي إنّ الاستمرار في فرض ضريبة معينة يجعل المكلّف معتاداً على دفعها، ويجعل الإدارة الضريبية معتادةً على إجراءات فرضها، لذا كلّما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة كلّما أمكن تطبيق نظام ضريبي على درجة عالية من الدقة والتعقيد. فالتكوين الفني لأجهزة الضرائب ينعكس على الصورة الفنية للاستقطاع الضريبي نفسه، لأنّ العلاقة بين التكوين الفني وصورة الهيكل الضريبي علاقة وثيقة، فكّما كانت الإدارة الضريبية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة كلّما تعقدت صورة الهيكل الضريبي. وكلّما كانت الإدارة الضريبية على صورة متدنية من الكفاءة كلّما كانت صورة الهيكل الضريبي متدنية وبدائية (الحلاق، 2018: 43-44).

المبحث الثالث: النظام الضريبي في سورية

2-3-1- النظام الضريبي ومكوناته:

يعتبر توافق النظام الضريبي لأي دولة مع التشريعات القانونية والظروف الاقتصادية والعلاقات الاجتماعية السائدة في الدولة ضرورة حتمية ، تستوجب تغيير النظام الضريبي بما يتناسب مع تغير وتطور العلاقات الاقتصادية و الاجتماعية والظروف الاقتصادية الناتجة عن التغيرات في النظام الاقتصادي العالمي ، حيث يتطلب إصلاحاً جذرياً للنظام الضريبي القائم بما يتناسب والتغيرات الداخلية والخارجية ، لتصبح الضريبة أداة مهمة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل القومي، وكذلك تصبح عاملاً مساعداً على نمو الاستثمارات المحلية وجذب رؤوس الاموال الخارجية بهدف زيادة معدل نمو الدخل القومي، و تحقيق التنمية الاقتصادية .

يتضمن النظام الضريبي السوري مجموعة من الرسوم والضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، يعتمد في مضمونه على ضرائب النوعية (العمار، درويش ، 2014 : 350) . وتعرّف الضرائب النوعية

بأنها ضرائب مباشرة شخصية ومستقلة على نوع من دخل المكلف المقسم الى فروع مختلفة تبعاً لمصدر الدخل بحيث تطبق الضريبة بشكل منفصل ومتناسب مع كل فرع من فروع الدخل مما يسمح بالتمييز بالمعاملة المالية بين فروع الدخل المختلفة (الشيخ ، 1999 : 19) . وتتميز الضرائب في النظام الضريبي السوري على إنها صدرت بموجب قوانين ومراسيم على فترات زمنية متباعدة، لدرجة أننا نلاحظ تداخل القديم مع الحديث ويساعد هذا التداخل في عالم المال على زيادة حجم الحصيلة الضريبية، لكن تعقد الإجراءات وظهور تفسيرات متعددة أدى إلى تراجع حجم الحصيلة الضريبية مقارنة مع الدخل القومي.

وتتضمن الضرائب المباشرة في سورية الأنواع التالية:

1- ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة

مكلفي الدخل المقطوع).

2- ضريبة الرواتب والأجور .

3- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

وأهم الضرائب غير المباشرة في سورية:

1- الضرائب المفروضة على التبغ والكحول والمواد المشتعلة.

2- الرسوم الجمركية الرسوم المفروضة على الخدمات العامة بمختلف أنواعها.

3- الضرائب على الإنفاق والاستهلاك، وتقرض أساساً على بعض السلع الاستهلاكية الرئيسية (كنعان،

2002: 25).

ورغم هذه التعديلات بقي النظام الضريبي السوري في مضمونه يعتمد على الضرائب النوعية، (العمار ،

درويش ، 2014 ، 350) . على الرغم من أنه ظهرت بعض الدراسات في ثمانينات وتسعينات القرن

الماضي حول إحداث الضريبة على الإيراد العام (بدأت بالقانون رقم/130/ لعام 1961) الذي لم يُطبق عملياً نظراً للظروف السائدة في حينه، ومن ثم تم إلغائه بعد ذلك بسبب عدم تهيئة ظروف ومتطلبات تطبيقه آنذاك . كما صدر مشروع قانون الضريبة على إجمالي الدخل رقم /85/ لعام 1949 و صدر المرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952 القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والاعانات كما أُجريت تعديلات على قانون ضريبة الدخل للشركات العامة بموجب القانون رقم/96/ لعام 1967 بموجب تعليمات محددة وردت في نص القانون اعتبر فيها الشركات العامة شخصية اعتبارية عليها دفع الضرائب للدولة إسهوً بالقطاع الخاص كما تم اصدار القانون رقم /18/ لعام 1987 المتضمن فرض رسم الانفاق الاستهلاكي الكمالي و صدور جملة من المراسيم والقرارات المتعلقة بالنظام الضريبي (زيود ، 2012 : 33 ، 34) .

ضمن مشروع إعداد استراتيجية وخطة شاملة لتطوير النظام الضريبي السوري بما يواكب الفكر الضريبي الحديث لتحقيق العدالة في التكاليف الضريبي والإيرادات اللازمة للتنمية ورفع معدل العبء الضريبي من حوالي 13% إلى حوالي 20% من الناتج المحلي الإجمالي بالسنوات 2001-2003 وذلك من خلال خطة مُبرمجة تعتمد على تعديل ما تبقى من الضرائب النوعية ثم إدخال الضريبة على إجمالي الدخل لتحقيق التشخيص الضريبي والعدالة الضريبية، وتوفير المؤيدات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي بموجب القانون رقم 25 لعام 2003 مع زمرة من إجراءات التحديث والتطوير واستخدام التقنية، وقد صدرت بعض القوانين. ولكن بالرغم من صدور كل هذه القوانين والتشريعات ما زال النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، ولم يرقى النظام الضريبي السوري بعد إلى مستوى التطور الاقتصادي في سورية، وما زال عاجزاً عن تحقيق التنمية المطلوبة، وبالتالي أصبحت الحاجة ملحة لإعادة النظر جذرياً في تطوير هيكل وبنية النظام الضريبي السوري ليحقق متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وليحقق العدالة المرجوة.

اعتمد تطور النظام الضريبي السوري اعتماداً كبيراً على منح إعفاءات دائمة وشاملة، ولم تكن إعفاءات انتقائية على مستوى القطاعات ، كانت هذه الإعفاءات تراكمية لم يعاد النظر فيها في كل مرحلة من مراحل التنمية، لذلك عمقت عدم وجود العدالة في النظام الضريبي، وانعكست سلباً على الحصيلة الضريبية، وعلى التهرب الضريبي نتيجة الشعور بالظلم من بعض الفئات ذات الدخول الكبيرة جداً وغير مستفيدة من هذه الإعفاءات (المهاني وآخرون، 2011: 35).

إن تغيير النظام الضريبي في سورية ضرورة ملحة للحد من التهرب الضريبي والفساد الذي استشرى في المجتمع عامة وبيئة العمل خاصة، وتفعيل دور الجباية والمراقبة والادارة الضريبية للوصول الى تطبيق نظام ضريبي فعال ومتطور .

والمعروف أن النظام الضريبي الحديث يتكون من ضريبة عامة موحدة على الدخل، ورسوم جمركية مُخفضة وإعفاءات لتشجيع التجارة الخارجية تتسجم مع متطلبات منظمة التجارة الدولية WTO ، ومؤيدات جزائية رادعة للتهرب الضريبي، وجهاز استعلام ضريبي قوي لمكافحة التهرب الضريبي، ومحاكم ضريبية متخصصة للفصل بين المكلف والادارة الضريبية في النزاعات التي تنشأ بينهما، ناهيك عن ادارة ضريبية كفؤة تقوم بإنجاح تطبيق هذا النظام.

2-3-2- الإدارة الضريبية في سورية:

الإدارة الضريبية هي الجهاز الفني و الاداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها وتوقف نجاح السياسة الضريبية على توفر إدارة ضريبية كفؤة تمتلك خبرة عالية وشفافية ونزاهة تتبع اساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة وتتألف من الكادر البشري والتجهيزات المالية ونظام الادارة .(هدية، 2013: 57).

إن الإدارة الضريبية السورية أصبحت تتمثل بالهيئة العامة للضرائب والرسوم بعد أن كانت لسنوات طويلة في الإدارة المركزية لوزارة المالية.

* إحداه الهيئة العامة للضرائب والرسوم وأهدافها:

بتاريخ 2007/12/31 صدر القانون رقم 41/ القاضي بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية على أن تتمتع بشخصية اعتبارية واستقلال مالي وإداري وترتبط مباشرةً بالوزير مقرها العام الرئيسي مدينة دمشق ، وفي عام 2010 صدر المرسوم التشريعي رقم 64 القاضي بتعديل بعض بنود القانون رقم 41 لعام 2007 حيث نقلت مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم الى الهيئة العامة للضرائب والرسوم .حيث تم إنشاء وحدة لكبار المكلفين في دمشق

ويعتبر اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية من الاهداف العامة ذلك في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة إضافة الى وضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذها خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن مهامها ما يلي (أحمد، 2016: 41-42):

أ- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها.

ب- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة من الضرائب والرسوم.

ت- إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها.

ث- مراعاة الأحكام القانونية النافذة يتم التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم التي تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناءً على طلب أي منهما.

ج- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

ح- ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

أن مواكبة تطور الأنظمة الضريبية في العالم من أهم المهام للإدارة الضريبية خصوصاً بعد ما حصلت على الاستقلال المالي والإداري .

2-3-3- أنواع الضرائب في سورية:

2-3-3-1- الضرائب والرسوم المباشرة: الضرائب المباشرة: هي المبالغ المفروضة على الدخل والثروة

ورأس المال تُحصل بشكل مباشر من المكلف الخاضع للضريبة وفق جداول رسمية. (فرهود ، 1982 : 178) .

و تتألف من: ضريبة الدخل على الأرباح الصادرة بموجب المرسوم رقم /85/ لعام 1949 الذي حدد

مصادر الدخل والضرائب المفروضة عليه بشكل علمي وواقعي وتعديلاته التي كان آخرها القانون رقم /20/

لعام 1991، كما تم فرض الضرائب على الربوع العقارية و رسم العرصات بموجب القانون رقم /178/

الصادر عام 1974 إضافة الى رسوم الانتقال على التركات والهبات والوصايا بموجب المرسوم /101/

لعام 1952 والمعدلة بموجب المرسوم /4/ لعام 1998، إضافة إلى الضرائب والرسوم التالية : ضريبة

المواشي- رسوم أجهزة التلفزيون- رسوم رخص حيازة الأسلحة- رسم الخروج- رسم الفراغ والانتقال والتسجيل

العقاري- رسوم السيارات- رسم الري- رسوم الأمن العام- رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رسم المغتربين

كما وردت في الموازنة العامة للدولة ، تحت بند رقم /6/ الضرائب والرسوم المباشرة علماً بأن قسماً كبيراً

منها هو غير مباشر بطبيعته كرسوم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي الذي صنف ضمن الضرائب والرسوم المباشرة بدون أي مبرر علمي (كنعان، 2002: 27).

2-3-3-2- الضرائب والرسوم غير المباشرة:

يعتمد النظام الضريبي السوري على عدد من الضرائب و الرسوم غير مباشرة بلغت /26/ نوع بين ضريبة ورسم تعتبر الرسوم الجمركية و توابعها (إحصاء - تجارة خارجية) - رسم الطابع أحد اهم أنواع هذه الضرائب. وفي دراستنا لأهم الضرائب المباشرة وغير المباشرة سنبين مدى تحقيقها لأهداف ومبادئ الضريبة ودورها في تنشيط الاستثمار ومعالجة بعض المشكلات الاقتصادية.

1 - ضريبة الدخل على الأرباح: تفرض هذه الضريبة على مصادر الدخل كما تفرض على الأرباح الصافية الناتجة من ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال عدا ما يخضع منها لضريبة الرواتب أو ضريبة الدخل المقطوع أو ضريبة العقارات والعرضات أو ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة . تفرض ضريبة الدخل على الأرباح على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يحققون أرباحاً ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية كما وردت في المادة السادسة الباب الأول من القانون رقم /24/ لعام 2003 المعدل للقانون /20/ لعام 1991.

بموجب القانون /20/ لعام 1991 تم تحديد معدلات ضريبة الدخل مضافاً إليها نسبة 30% من الضريبة كمجهود حربي ونسبة 10% من الضريبة الأصلية كرسوم إدارة محلية في حد أقصى، دون إضافة المجهود الحربي و اختلفت نسبة الرسوم المحلية من محافظةٍ لأخرى حيث كانت 4% في محافظة دمشق في حين كانت 10% في محافظة حلب (الجدول رقم 1). كما أحدث القانون رقم /20/ معدلات نسبية خاصة تطبق على الأرباح الصافية للشركات المساهمة والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة فقط، وتبلغ هذه

النسب بعد إضافة المجهود الحربي والإدارة المحلية كما هو موضح في الجدول رقم(1) (الجليلاتي ،
2000 : 13) :

جدول 1: معدلات ضريبة الدخل بموجب القانون /20/ لعام 1991

الشركة المكلّفة بالضريبة النسبية	معدل الضريبة	المجهود الحربي	الإدارة المحلية دمشق	مجموع المعدل
الشركات المساهمة الصناعية ¹	%32	%30	%4	%42.88
الشركات المساهمة غير الصناعية	%40	%30	%4	%53.60
الشركات الصناعية محدودة المسؤولية ²	%42	%30	%4	%56.28

المصدر: القانون رقم /20/ لعام 1991

تعتبر الشرائح والمعدلات الضريبية الصادرة بموجب القانون رقم 20 لعام 1991 مرتفعة جداً قياساً بالدول الأخرى، حيث نلاحظ من الجدول /1/ : الشريحة الأولى تبدأ بـ 20000 ل.س وبمعدل ضريبة 13.4% وتنتهي عند معدل 60,3% للأرباح التي تزيد عن مليون ل.س. مما انعكس سلباً على حجم حصيلة الإيرادات العامة من الضرائب ، ناتج عن زيادة نسب التهرب الضريبي ، كما أثرت سلباً على الاستثمار وعلى تدفق الاستثمارات الأجنبية والمحلية وبالتالي على خطط التنمية الاقتصادية . كما إنها تعتبر حاجزاً أمام تدفق رؤوس الأموال العربية والأجنبية الراغبة في العمل و الاستثمار في سوريا (راجع : القانون رقم 20 لعام 1991) .

2 - **ضريبة الرواتب والأجور:** تعتبر هذه الضريبة من الضرائب الشخصية النوعية المباشرة على الدخل وتتميز بسهولة تحصيلها وصعوبة التهرب منها إضافة الى تحقيقها لمبدأ العدالة كونها تفرض على شخص تطبق عليه جميع الاعفاءات التي يستحقها . يعود تشريعها في سوريا الى عام 1949، حيث صدرت بموجب المرسوم التشريعي رقم /85/ ثم صدر قانون الدخل رقم/24/ لعام 2003 المعدل بالمرسوم رقم /33/ لعام 2009، المعدل بالمرسوم رقم /42/ لعام 2011 ليصبح الحد الأدنى المعفى من الضريبة 10000 ل س بدلاً من الحد/ 6010 / المعدل بالمرسوم /22/ لعام 2020 حيث ارتفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة الى /50000/ بعد زيادة الرواتب والأجور بنسبة 50% وتحتل المرتبة الثانية في الضرائب المباشرة من حيث أهميتها بعد ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية. تعد هذه الضريبة مصدراً مالياً مستمراً ومضموناً وذلك بسبب عدم إمكانية التهرب منها كونها تقتطع من الدخل مباشرة للعاملين في القطاع العام، إلا إنه يوجد تهرب كبير منها في القطاع الخاص فهو لا يدفع سوى نسب قليلة مما هو مفروض عليه إضافة الى عدم التزام المكلفين بالتصريح عن الأجور الحقيقية، وقد شكلت الضرائب على الرواتب والأجور 4% من مجمل الإيرادات الضريبية خلال الفترة 1990-2000، في حين ارتفعت إلى 7% خلال فترة الحرب 2011-2018 ويعود هذا الارتفاع إلى انخفاض الحصيلة الضريبية من مصادر الدخل الأخرى مثل ضريبة أرباح المهن التجارية إذ أصبح هناك زيادة في ضريبة الرواتب والأجور ونقصاً في ضريبة الأرباح الحقيقية (الهندي، 2021 : 59). و بمقارنة ضريبة الرواتب والأجور في سورية ومعظم دول العالم سواء التي طبقت الضريبة الموحدة أم التي ما تزال تطبق الضرائب النوعية على الدخل نجد أن ضريبة الرواتب والأجور في سورية من حيث معدلات الضريبة وشرائحها والإعفاءات الواردة فيها تنقصها العدالة ، إذ إن الحد الأدنى المعفى من الضريبة هو / 50000 / في حين أن معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وصلت الى 8% لدخل يساوي 140000 ل س ، وبنسبة تصاعدية تزداد مع زيادة الاجور و بمقارنة معدلات الاعفاء مع ارتفاع معدلات النضخم وارتفاع معدل الحد الأدنى من الدخل الضروري

للمعيشة نجد أنها لا تراعي مطلقاً ظروف ذوي الدخل المحدود بل هي عامل مساعد على تدني مستوى دخلهم إلى أقل من الحد الأدنى المطلوب لتغطية تكاليف المعيشة .

3- رسوم الانتقال على التركات: صدر رسم الانتقال على التركات بالمرسوم رقم /101/ لعام 1952

يستهدف جميع الأُملاك والثروات المنقولة والغير منقولة التي تؤول للغير بطرق التوريث أو الهبة أو الوصية عدل بالمرسوم رقم /4/ لعام 1998 حيث أعفى الودائع المصرفية من هذا الرسم. أُنهى العمل بالمرسوم رقم /101/ بموجب المرسوم رقم /56/ لعام 2004، ويحتاج هذا الرسم إلى إعادة النظر بهدف تخفيض الإعفاءات التي سبق تحديدها منذ 50 عاماً بمبلغ 500ل.س من صافي نصيب كل وارث من الفروع إذا لم يتم الـ 15 سنة من عمره بتاريخ وفاة المورث أو كان الفرع مصاباً بعاهة دائمة تمنعه من العمل. كما الغي رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بموجب القانون /56/ لعام 2004 الذي نص على فرض الرسم كنسبة من القيمة التخمينية الغير حقيقية مما أدى لانخفاض حصيلتها الضريبية وبالتالي فقدت الهدف منها في إعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع الواحد إضافة الى تساوي اصحاب التركات الكبيرة مع اصحاب التركات الصغيرة لجهة معدل الرسم المفروض علماً ان اصحاب التركات القليلة كانت تعفى من الرسوم بموجب القانون / 101 / .

4- بدلات الفروع: تخضع بدلات الفروع الناشئة عن التنازل الجزئي أو الكلي للغير لقاء عوض إلى

الضريبة على الدخل الرأسمالي بالمعدلات التصاعدية وذلك بتكليف مستقل وبعد أقصى نسبته 35% من سلم التصاعد يضاف إليه المساهمة بالمجهود الحربي ورسم الإدارة المحلية. من الملاحظ أن التنازل الجزئي أو الكلي عن المحلات أو المنشآت يمتد عادة إلى مدة طويلة بين تاريخ الاقتناء وتاريخ التنازل قد تزيد أحياناً عن عشر سنوات ومن ثم فإن بدل الفروع في هذه الحالة في معظمه ناتج عن تدني القوة الشرائية لوحدة النقد ولا يعد ربحاً حقيقياً للمكلف ومن الضروري أخذ عامل الزمن في فرض الضريبة على الفروع ،

وقد عالجت قوانين الضريبة على الدخل هذه المشكلة إما عن طريق تخفيض معدلات الضريبة كلما بعدت فترة التنازل عن تاريخ الاقتناء إذ تصل إلى معدل صفر عندما تزيد المدة عن 15 سنة، تعالج البدل عن طريق تقسيمه على عدد من السنوات ولغايات ضريبية فقط كما ورد في قانون الضريبة الأردني حيث نصت المادة 3 من القانون 57 لعام 1985 على ما يلي "يسمح للشخص الذي دفع الخلو وبدل المفتاحية باستهلاكه ضمن المصاريف والنفقات الإنتاجية المقبولة لغايات هذا القانون بمدة خمس سنوات بالتساوي، كما يسمح للمستفيد منها بتقسيمها على خمس سنوات بالتساوي أيضاً".

5- رسم الطابع المالي: صدر نظام رسم الطابع المالي بالقانون رقم 1/ لعام 1981 و الذي يتضمن فرض رسم الطابع على العقود والصكوك والوثائق و الأوراق المحررة تم تعديله بالمرسوم التشريعي رقم/ ٤٤/ لعام ٢٠٠٥ / تميز هذا النظام بالتعقيدات والغموض وكثرة الحالات والمستندات وتعددتها واختلاف الرسم عليها مما سبّب صعوبة في التطبيق وسوء في فهم العديد من الموظفين لحدودها وأنواعها ويعتبر رسم الطابع من المشكلات التي يعاني منها معظم المكلفين كونها تدخلهم في متاهات مع موظفي الدوائر المالية القائمين على تحصيل رسم الطابع خلال جولاتهم الميدانية على منشآت المكلفين، كما أن رسم الطابع المفروض على الشركات المساهمة بنسبة 1% من رأس المال يعد مرتفعاً جداً في الوقت الحاضر، إذ أن رأس المال المتوسط لأي شركة مساهمة حالياً لا يقل عن /500/ مليون ل.س ومن ثم فإن عليها أن تدفع بمدة فترة التأسيس خمسة ملايين ل.س وهذا من الأسباب التي لا تحفز المستثمرين على تكوين الشركات المساهمة والتوجه نحو شركات الأشخاص، هذا وقد ألغت مصر رسم الطابع المالي على تكوين الشركات المساهمة لمخالفته للدستور وإعاقته للاستثمار.

وقد حددت المادة الثانية من هذا المرسوم التشريعي رسم الطابع الواجب استيفاءه إذ عمدت إلى التفريق بين نوع الرسم على العقود والصكوك والوثائق والأوراق المحررة وفقاً لما يلي : آ- تطبيق الرسم النسبي المدرج

إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم ويتراوح هذا الرسم بين ١ / بالآلاف إلى ثلاثة بالمائة. تطبيق الرسم المقطوع المدرج إلى جانب كل نوع من الوثائق الخاضعة لهذا الرسم والذي يتراوح بين عشر ليرات سورية وخمسين ألف ليرة سورية. يستوفى هذا الرسم من خلال إلصاق الطابع المالي ، الختم بالسمة الخاصة ، اقتطاع عام بأوامر صرف صادرة من الدوائر الحكومية والدفع النقدي لقاء إيصال وقد بلغت حصيلة رسم الطابع المالي في عام 2010 مبلغ /13500/ مليون ليرة سورية . (هدية، 2013: 50) .

6- ضريبة ريع العقارات: صدر قانون ضريبة ريع العقارات برقم /178/ لعام 1945 وينص على تناول الضريبة السنوية لريع العقارات بما في ذلك الآلات والأدوات الصناعية للمعامل والمصانع متى تجاوز ريعها /300/ل.س، وعلى الرغم من وجود إعفاء للمؤسسات الصناعية من هذه الضريبة لمدة ست سنوات إلا أنها تشكل عبئاً على المنشآت الصناعية، الأمر الذي يدفع ببعض المكلفين إلى التلاعب بقيمة آلتهم بهدف التهرب من ضريبة ريع الآلات، علماً بأن ضريبة ريع العقارات تفرض على أساس التخمين المالي. ومن الأفضل تحديد مدة سريانها بعشر سنوات فقط بدءاً من تاريخ الاستثمار ، عدل القانون رقم /178/ بالقانون رقم /15/ لعام 1995 ثم صدر المرسوم رقم 53 لعام 2006 والذي الذي قضى بفرض ضريبة سنوية على ريع العقارات الواقعة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية يعد ريع العقار المقدر أساس لفرض الضريبة . من أهم مواده أنه يجرى تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها السنوي بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها ومنها ميزات الموقع والمساحة وأنواع مواد البناء والتقسيمات وغير ذلك من العوامل. وتوضع قواعد التقدير بقرار من وزير المالية. كما تحدد نسب ضريبة ريع العقارات كما يلي على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد في الأراضي السورية باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة /بما فيها رسم الحراسة وإضافات الدفاع الوطني وحصة البلدية ورسوم المدارس:

- 14% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي لا يتجاوز 1750 ل.س.
- 16% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 1750 ل.س وحتى 2000 ل.س.
- 20% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 2000 ل.س وحتى 5000 ل.س.
- 30% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 5000 ل.س وحتى 10000 ل.س.
- 40% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 10000 ل.س وحتى 15000 ل.س.
- 50% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 15000 ل.س وحتى 20000 ل.س.
- 60% عن جزء الربح أو الربوع السنوية الذي يتجاوز 20000 ل.س. (المرسوم التشريعي رقم 53 لعام 2006).

7- فروقات الأسعار: تشكل الإيرادات المحلية أيضاً فروقات الأسعار وهي تمثل فروقات أسعار بعض السلع التي تم رفع أسعارها بقرارات من الجهات المعنية لدعم الموارد المحلية للموازنة العامة للدولة، وتورد شهرياً إلى الخزينة المركزية، وتدرج حالياً في الباب الثامن "إيرادات متنوعة - بند إيرادات مختلفة".

وقد حققت فروقات الأسعار أعلى حصيلة لها في عام 1995 إذ بلغت حوالي 50/مليار ل.س أثارت سلباً على ذوي الدخل المحدود قبل أن تتراجع حصيلتها في السنوات اللاحقة لتتخفّض إلى 40/مليار ليرة سورية في عام 1996 و 27مليار في عام 1997 بعد أن عُدلت أسعار صرف الليرة السورية بالنسبة للعملة الأجنبية في الموازنة العامة للدولة. وقد قدرت في موازنة عام 1998 بـ 12.675 مليار وفي موازنة عام 1999 بـ 17مليار ل.س. قد طبقت تجربة فروقات الأسعار في مصر عام 1965 حيث سمح للحكومة بإمكانية استخدام هذه الطريقة من أجل زيادة مواردها دون اللجوء إلى السلطة التشريعية. ويعاب على فروقات الأسعار عدم شرعيتها، نظراً لكونها تصدر بمقتضى قرارات وزارية وليست بموجب قانون وبالتالي لا ترقى إلى مرتبة الضرائب وذلك على الرغم من كونها أداة سهلة تساعد الحكومة على مواجهة أي عجز مالي

تعاني منه، وقد ألغيت فروق الأسعار في مصر عام 1981 وحلّ مكانها الضريبة على الاستهلاك (الهندي، 198:019).

8- الضرائب الجمركية: الرسوم الجمركية من أكثر الرسوم شيوعاً وأكبرها حصيلة وشكلت الرسوم والضرائب الجمركية في سورية أحد أهم الإيرادات الضريبية. صدر قانون الجمارك السوري كبدائية للتشريع الضريبي عام 1958 بالقرار/137/ ثم صدر بعد ذلك قانون الجمارك رقم 9/ لعام 1975 كتشريع جمركي موحد ومتكامل بهدف تحقيق الاقتصاع الجمركي وتأمين حصيلة مناسبة للخزينة العامة للدولة كما تم تعديل التعرفة الجمركية بموجب المرسوم رقم 25 لعام 1989 بهدف حماية الصناعات المحلية وتم تخفيض فئات النسب من 235 فئة إلى 10 فئات لتسهيل عملية الحساب والحد من التهريب وإساءة الاستعمال، إلا أن الضرائب الجمركية ما تزال بحاجة إلى تطوير وتعديل بما يتناسب ومتطلبات الاتفاقيات الإقليمية من إقامة منطقة التجارة العربية الحرة وبما يتناسب ومتطلبات اتفاقية الجات. وقد صدر المرسوم 405/ الذي تم بموجبه المصادقة على انضمام سورية الى الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع والبرتكول الملحق بها ، كما صدر قانون الجمارك الجديد رقم 38/ لعام 2007 الغى بموجبه العمل بالقانون رقم 9/ لعام 1975 (هدية ، 2013 : 46) . وفي الفترة بين عامي 2011 و 2019 (فترة الدراسة) حيث بلغت الإيرادات الجمركية 37,5 مليار ليرة سورية عام 2011 و انخفضت هذه النسبة حتى وصلت الى 20 مليار ليرة سورية عام 2014 (الارقام : من الموازنات العامة التقديرية للأعوام الذكورة) . والسبب في ذلك فقدان سيطرة الدولة على المنافذ الحدودية في الشمال والجنوب والحدود الشرقية بفعل الارهاب والعدوان .

9- رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي: أصدر المشرع الضريبي قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم 18/ لعام 1987 وبدأ تحصيله ابتداءً من عام 1988 وينظمه حالياً المرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015، فُرض هذا الرسم كمحاولة لسد بعض نقاط الضعف في مطارح الضريبة والرسوم على الإنفاق، وقد

فرض رسوم على شراء بعض السلع الكمالية وأنواع محددة من الخدمات، نذكر منها على سبيل المثال: شراء الحلى الذهبية والمجوهرات والسيارات السياحية وخدمات الملاهي والمبيت والطعام وتقديم المشروبات وإقامة الحفلات في الفنادق والمطاعم من الدرجات الدولية والممتازة والأولى وذلك على شراء بعض السلع الكمالية كالسجاد المستورد وأجهزة التسخين والتدفئة الكهربائية وثرثرات الكريستال والفيديو....الخ، وقد بلغت مساهمة هذا الرسم في عام 1995 3.5% من إجمالي الإيرادات الضريبية. هذه وقد سجل هذا الرسم زيادات مستمرة وقفزات متتالية تؤكد على أهميته من الناحية المالية حيث ارتفعت إيرادات هذا الرسم من 0.4 مليار ل.س عام 1990 إلى 3 مليار ل.س عام 2004 ووصلت إلى 13 مليار ل.س عام 2005 وذلك مع تطبيق المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004، ووصلت الزيادة إلى 40 مليار ل.س عام 2010 وانخفضت إلى 15 مليار ل.س عام 2014 بسبب أثر الحرب ونتيجة تراجع الدخل والاستهلاك، لكن مع بداية عام 2015 تم فرض هذا الرسم على قائمة جديدة من المستوردات والخدمات وتعديل هذه النسب بموجب المرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 (الهندي، 2021).

رغم مساهمته الكبيرة في إجمالي الإيرادات الضريبية إلا أن هذه الرسم لاينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية نظراً لكونه من الضرائب الموجهة على الاستهلاك والسلع الاستهلاكية التي ترتفع أسعارها مباشرة بعد فرض هذه الضريبة عليها وتصيب الفقراء والأثرياء بمعدل واحد وتتجاهل دخل المستهليكن وأوضاعهم المادية والاجتماعية.

وقد واجه هذا القانون بعض الصعوبات بالتطبيق نتيجة لغياب تقيد الخاضعين له بمسك القيود المحاسبية والبيع بدون فواتير ونقص الوعي الضريبي ووجود تهرب ضريبي، بالإضافة إلى أن تأثيره كان على ذوي الدخل المحدود لأن معظم السلع التي شملها القانون ليست "سلع كمالية" كالسخان الكهربائي والمكواة. وكذلك فرض هذا الرسم على تداول السيارات ولعدة مرات من دون مبرر، إذ لا يعقل أن يدفع هذا الرسم عند كل

عملية بيع، وقد تصل الرسوم المدفوعة في حال تكرار البيع إلى أكثر من قيمتها، ويضاف إلى ذلك، اقتصر تطبيق هذا القانون على آخر مرحلة من مراحل التداول وهي تجارة التجزئة والتي يصعب حصرها.

هذا وقد سبق لمصر أن أصدرت قانون ينظم الضرائب على الاستهلاك وهو القانون رقم /133/ لعام 1981 إذ حلت الضريبة على الاستهلاك المذكور محل رسم الإنتاج والاستهلاك وفروق الأسعار وقد استمر العمل بهذا القانون عشر سنوات تعرض بها لكثير من التعديلات إلا أنه لم يحقق الفائدة المرجوة منه لما فيه من ثغرات كثيرة وتناقضات متعددة كان لها أثرها السيئ على الاقتصاد الوطني وعلى ذوي الدخل المحدود وقد ألغي هذا القانون بإصدار القانون رقم /11/ لعام 1991 والذي يحمل اسم "قانون الضريبة على المبيعات" (زيود، 2012: 43-53).

المبحث الرابع: أهمية الضرائب في المالية السورية:

تسهم الضرائب في تمويل خزينة الدولة من أجل تمويل النفقات العامة للدولة، إذ لا بد من توفر شرط وفرة الحصلة المالية حتى يمكن للضريبة أن تساهم في تمويل الخزينة ، أي تتمكن الضريبة من تحقيق أكبر حصلة صافية بعد خصم نفقات التحصيل ، مع الأخذ بالحسبان ترك المغالاة في زيادة معدلات الضريبة وذلك عبر تحقيق شمولية الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين جميعهم، والاقتصاد في نفقات التحصيل، ووضوح القوانين الضريبية وتحديثها دائماً بما يراعي الأوضاع الاقتصادية السائدة (زيود، 2014). حيث تعد الموازنة العامة الأداة الأساسية للتأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي في البلد وتعبّر عن النهج الذي تسلكه الحكومة، إذ نصّت المادة العاشرة من القانون المالي الأساسي على أن تبويب الإيرادات تبويب نوعي ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً، ووفق التبويب النوعي تعد الضرائب أحد أبواب الموازنة العامة للدولة، وتعد الإيرادات الضريبية من الموارد السيادية للدولة فكلما ازدادت هذه الإيرادات

كلما كان اعتماد البلد على قدرته الذاتية أكبر وكلما انخفضت زاد اعتماد البلد على الخارج لكن بشرط ان تكون هذه الإيرادات مضبوطة وتقوم على أساس العدالة الضريبية.

أن مساهمة الإيرادات الضريبية في إجمالي إيرادات الدولة العامة قد انخفضت بمدة الأزمة (2011-2018) إلى 16% بعد أن كانت 35% خلال الفترة (1990-2010)، وانخفضت بشكل حاد عام 2014 ووصلت إلى 8% من إجمالي إيرادات الدولة، ثم عادت وارتفعت عام 2018 بسبب إصدار الدولة العديد من القوانين والمراسيم المتعلقة بزيادة نسب بعض الرسوم غير المباشرة مثل رسم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية، علماً أن معظم الضرائب والرسوم تأتي من القطاع العام سواءً من الشركة السورية للنفط أو من شركات ومؤسسات القطاع العام الأخرى. هذا ويعود انخفاض مساهمة الضرائب في إيرادات الدولة العامة والمحلية إلى اعتماد الضرائب النوعية وتوسيع ضريبة الدخل المقطوع وأسلوب التكلفة، رغم أن التراجع في الإيرادات الضريبية وعدم تفعيل دورها في إعادة توزيع الثروة سيسبب لاحقاً تراجعاً في شبكات الحماية الاجتماعية والخدمات التي تقدمها الدولة إضافةً إلى تراجع الدولة عن تأدية دورها في دعم الزراعة والصناعة والمشتقات النفطية (الهندي، 2021 : 37).

ومنذ عام 2000 لتاريخ إعداد هذا البحث شكلت الإيرادات الضريبية القسم الأكبر من الإيرادات العامة بملاحظة الموازنات العامة للجمهورية العربية السورية وتطور حجم الإيرادات العامة، ولاسيما لإيرادات الضريبة بالمقارنة مع الناتج المحلي.

أن النظام الضريبي السوري مرّ بعدة مراحل فلم يكن هنالك قوانين ضريبية بالمعنى الحقيقي قبل الاستقلال في سورية، وكانت التشريعات الضريبية تخدم أهداف المستعمر آنذاك. وقد تم أول إصلاح ضريبي حقيقي بعد المرسوم التشريعي رقم / 85 / لعام 1949 وتعديلاته، المتضمن قانون الدخل وما تلاه من تعديلات جزئية، إلا أن النظام الضريبي السوري وهو نظام ضرائب نوعية يتألف من ضرائب مباشرة وغير مباشرة بقي على حاله إلى ما بعد نهاية السبعينات وبعد منتصف الثمانينات من القرن العشرين، حيث

بدأ بمنح إعفاءات وتشجيع الاستثمار وذلك بصدور القانونين 10 / و / 20 لعام 1991 ، كما صدرت خلال النصف الأول من التسعينات مجموعة من القوانين لتعديل النظام الضريبي النافذ جزئياً، ثم توقفت التعديلات حتى بداية عام 2003 إذ صدرت مجموعة من الصكوك التشريعية تضمنت / 45 / صكاً تشريعياً، ورغم هذا التطوير على النظام الضريبي النافذ إلا أنه في واقعه نظام ضرائب نوعية وبالتالي لم تحقق هذه التعديلات الجزئية تطوير حقيقي في بنية النظام الضريبي ونقله الى نظام ضريبي عصري، ولم يحقق العدالة في التكاليف والوفرة في الحصيلة (كنعان، 2002: 18).

لذلك انطلاقاً من هذا الواقع وانسجاماً مع المستجدات الاقتصادية في سورية، وتطور الفكر الضريبي الحديث، لا بدّ من أحداث تطوير جذري في النظام الضريبي السوري النافذ وذلك بإدخال نوع من ضرائب الانفاق الحديثة (الضريبة على القيمة المضافة) وتحضير مشاريع القوانين اللازمة لهذه الغاية، فضلاً عن توفير متطلبات التطبيق الناجح لهذا النظام الضريبي.

الفصل الثالث: الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي

تضمن المبحث الأول الإطار النظري العام للضرائب على الإنفاق إذ تحدث فيه عن مفهوم الضرائب وأهدافها خصائص ضرائب الإنفاق ومعاييرها ناهيك عن أنواع الضرائب على الإنفاق وأهم تطبيقاتها، في حين يتضمن المبحث الثاني واقع ضرائب الإنفاق في النظام الضريبي السوري مبيناً مفهوم وخصائص الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي في النظام الضريبي السوري وأنواع ضرائب الإنفاق في سورية، أما المبحث الثالث فيتناول العلاقة بين الضرائب والخطة الاقتصادية.

المبحث الأول: ضرائب الإنفاق مفهومها - تعريفها - أهدافها وأنواعها

3-1-1- تاريخ ضرائب الإنفاق:

في العام 1917 فرضت ضريبة الإنفاق لأول مرة في فرنسا، كضريبة على المدفوعات، ثم استبدلت بالضريبة على رقم الأعمال عام 1920، التي تفرض على أعمال البيع والإنتاج جميعها، بعدها طبقت الضريبة على الإنتاج في العام 1936 بدلاً من الضريبة على رقم الأعمال التي تُحصّل مرة واحدة عند خروج السلعة من مرحلة التصنيع (المهاني، و آخرون، 2003/2002: 543). في عام 1948 طور المشرع الفرنسي ضريبة الإنفاق بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في العام 1948، التي تُحصّل في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية بدلاً من تحصيلها من المنتج فقط مع منح حق خصم ما سبق تسديده من ضرائب من قيمة الضريبة الواجب سدادها في كل مرحلة (رجال، 2009: 61).

3-1-2- تعريف ضرائب الإنفاق:

تعرف الضرائب على الإنفاق بأنها الضرائب التي تفرض على استعمالات الدخل أو أوجه إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة، والمقصود هنا هو الإنفاق غير الاستثماري أي هو أوجه الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية، لذلك كثيراً ما يفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب

باسم الضرائب على الاستهلاك أو الضرائب على السلع، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال إنتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشتريين لذلك فرضت مثل هذه الضرائب تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات والضريبة على المشتريات والضريبة على الاستهلاك والضرائب على الانتاج المحلي، ولكن يفضل تسميتها بالضرائب على الإنفاق غير الاستثماري (دراز، 2000: 160)، والواقع أن الإنفاق الاستهلاكي يعبر بدقة عن المقدرة التكلفة للممول لأنه كلما زاد حجم الموارد التي يتمتع بها الممول كلما زادت نفقاته الاستهلاكية (السيوفي، 1989: 130).

3-1-3- أنواع الضرائب على الإنفاق:

تنقسم السلع والخدمات التي يمكن إخضاعها للضرائب على الإنفاق إلى الأنواع التالية (فرهود، 1985: 233) :

- **السلع والخدمات الضرورية:** تتميز هذه السلع بأن استهلاكها عام فهي مطلوبة من جميع فئات المجتمع بغض النظر عن دخولهم ويترتب على ذلك ضخامة الكميات المستهلكة منها، كما أن الطلب عليها غير مرن، فارتفاع أسعارها لا يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها.
- **السلع والخدمات الكمالية:** تتميز هذه السلع بانحصار الطلب عليها من قبل الأغنياء ومن ثم فإن الطلب عليها محدود، كما أن الطلب عليها مرن إذ إن الطبقة الغنية تخفض الطلب عليها بنسبة أقل من نسبة الزيادة في أسعارها.
- **السلع والخدمات الشائعة:** تتميز هذه السلع والخدمات بأنها غير ضرورية وغير كمالية كما تتميز بعمومية استهلاكها (كالشاي والدخان والقهوة والمشروبات الروحية وخدمات المسرح والسينما) ، من جميع أفراد المجتمع، وتتميز بقلّة مرونة الطلب عليها، أي أن زيادة أسعار الضرائب عليها لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها إلا بنسبة أقل من زيادة الضرائب، وذلك بسبب استحكام العادة في استخدامها، بالتالي فرض الضرائب عليها يأتي بحصيلة كبيرة (زيدان ، 2006: 324) .

وتتأثر الدولة وهي بصدد اختيار السلع التي تفرض عليه ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي والموارد المتاحة لها من مصادر الإيرادات الأخرى، فإذا كانت الحالة الاقتصادية متدهورة وكانت مصادر الإيرادات قليلة، فإن الغلبة تكون للاعتبار المالي وتفرض الدولة الضرائب على أنواع السلع جميعها حتى الضرورية منها، أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الإيرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعتبار الإنساني والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها (ناشد، 2006: 186).

ويمكن تمييز نوعين من الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي هما الضريبة العامة على الإنفاق، والرسوم الجمركية.

1- الضريبة العامة على الإنفاق: تفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات جميعها أي على مجموع الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية. ولذلك سميت بالضريبة العامة على الإنفاق كونها تتخذ من الإنفاق الاستهلاكي مطراً لها، وتعتبر الضرائب على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة ومن أهم تطبيقاتها .

- - الضرائب على رقم الأعمال: هي الضرائب التي تفرض على حجم المعاملات كالإنتاج والاستهلاك وكذلك المعاملات الخاصة بالاستيراد والتصدير (المحجوب، 1971 : 181). ويعرف رقم الأعمال بأنه إجمالي ما يتم صرفه بأي مرحلة من مراحل تداول السلعة منذ إنتاجها وحتى استهلاكها، تصيب الضريبة مجموع ما ينفقه صاحب العمل في سبيل إنتاجه وجميع ما ينفقه تاجر الجملة في سبيل بيع هذا الإنتاج، بالإضافة إلى جميع ما ينفقه تاجر المفرق في سبيل تأمين السلعة للمستهلك مع شمولها الأعمال جميعها التي يمارسها المكلف ويكتسب منها ربحاً كالمعمولة والسمسة وبذلك فهي تفرض على الإنتاج والاستهلاك معاً (الحوارني، 1998 : 45).

وتقسم الضرائب على رقم الأعمال إلى ثلاثة أنواع:

أ- الضريبة العامة المتتابة على رقم الأعمال.

ب - الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال.

ت - الضرائب النوعية المتعددة على رقم الأعمال.

- الضريبة على الانتاج: وهي ضريبة تفرض على السلعة في مرحلتها النهائية أي عندما تباع السلعة معدة للاستهلاك، وسواء كان المشتري هو المستهلك أم أحد التجار الوسطاء ، هناك صعوبة في تحديد المنج النهائي الخاضع للضريبة فقد تكون البضاعة محصولاً نهائياً الى أحد التجار وتكون مادة أولية للغير في الوقت نفسه (المهايني ، وآخرون . 1990. 2000: 220) .
- الضريبة على القيمة المضافة VTA: اتفق الاقتصاديون على أن القيمة المضافة تعني الثروة بوصفها قيمة إنتاجية مضافة من قبل وحدة اقتصادية معينة وساهمت مع الوحدات الأخرى في خلق الناتج القومي، وتعني القيمة المضافة من قبل منتجي السلع والخدمات، أي قبل بيع هذه المنتجات للآخرين، أي أنها تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج المباع (أو المقدر بسعر السوق) وقيمة الاستهلاك الوسيط (Fadela,2010,P.6).

2 - الرسوم الجمركية: تعتبر الرسوم الجمركية من أقدم التكاليف في العالم وأكثرها شيوعاً تعود في

قدمها الى العهد الروماني تهدف الى حماية الصناعة الوطنية وتأمين الحاجات المالية للدولة (كنعان ،علي ،2003 :36). وهي عبارة عن نسبة مئوية أو مبالغ محددة تفرض على السلع عند دخولها الحدود الوطنية بهدف حماية الصناعات الوطنية وتأمين الايرادات المالية، وتهدف الضرائب الجمركية إلى حماية الصناعة الوطنية وتقنين الاستيراد، وترشيد الاستهلاك بفرض رسوم جمركية مرتفعة على السلع الكمالية بما يحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن كونها

مصدراً من مصادر التمويل الجارية في الموازنة العامة للدولة (خيربك، 2016: 124).

المبحث الثاني: واقع ضرائب الإنفاق في النظام الضريبي السوري:

فرضت ضرائب الانفاق في سوريا لأول مرة في عشرينيات القرن الماضي حيث فرضت ضريبة على المواد

المشتعلة بالقرار رقم /125/ عام 1928 (زيود ، 2013: 38) .

البيانات الواردة في الجدول التالي تطور الدخل القومي المتاح للتصرف به والانفاق الاستهلاكي الحكومي

والخاص للأعوام 2011-2020:

جدول 2: الدخل القومي الممكن التصرف فيه وتخصيصاته للأعوام 2011-2020 بالأسعار الجارية (مليون ليرة سورية).

البيان (القيمة مليون ليرة سورية)	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
صافي الناتج بتكلفة عوامل الإنتاج	3316375	3145248	3069095	3481314.7	4515813	5466888	7575640	8401448	10421543	16566868
صافي تعويضات العاملين من العالم الخارجي	8928	6371	7128	12910	13946	5916	11833	20312	-2301	-10173
صافي دخل الملكية وعائد التنظيم من العالم الخارجي	-89026	7818	8084	19332	5990	11998	15459	11030	17632	41178
صافي الضرائب غير المباشرة (الضرائب - الإعانات)	-203286	-252966	-273424	-39765	67759	416349	442523	796251	742035	-47906
صافي التحويلات الجارية من العالم الخارجي	59090	94693	103489	269443	608576	1076179	1647999	1677236	1366841	3067798
الدخل القومي المتاح للتصرف فيه	3092081	3001164	2914372	3743235	5212084	6977330	9693454	10906277	12545750	19617765
الإنفاق الاستهلاكي النهائي الحكومي	415848	440533	561497	708819	799997	1025154	1376709	1529397	1786119	1991717
الإنفاق الاستهلاكي النهائي الخاص	2522220	2800628	2807678	4058916	4440047	6075489	8090139	9181352	10833054	17344815
الإنفاق الاستهلاكي الإجمالي	2938068	3241161	3369175	4767736	5240044	7100643	9466848	10710749	12619173	19336532
الإدخار	154013	-239997	-454803	-1024501	-27960	-123313	226606	195528	-73423	281233

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء ، الحسابات القومية للسنوات المذكورة.

حيث تشير البيانات الى ارتفاع الدخل القومي المتاح للتصرف به بمدة الدراسة من/ 3000/ مليار ليرة

سورية عام 2011 الى /10000/ مليار ليرة سورية عام 2018 ليصل الى مبلغ 19000 مليار ليرة سورية

عام 2020، رافقها زيادة في الإنفاق الاستهلاكي بالمدة نفسها من 2000 مليار ليرة سورية لتبلغ نحو 19000 مليار ليرة سورية. هذا يشير الى الإنفاق الاستهلاكي كمطرح ضريبي مهم لتأمين إيراد ضريبي لخزينة الدولة يوجب تطوير النظام الضريبي بما يمكن من فرض ضريبة على الإنفاق لتأمين الإيراد الضروري اللازم مع الأخذ بالاعتبار تطبيق مبدأ العدالة الضريبية ومراعات المقدرة التكلفة للمواطنين .

وتهتم سورية حالياً بالضرائب على الإنفاق، خصوصاً بعد قيامها باتباع سياسات اقتصادية إصلاحية ومحاولتها الانتقال إلى اقتصاد السوق الاجتماعي، وعقد الكثير من الاتفاقيات التجارية مع الدول الأخرى في محاولة للانفتاح على اقتصاديات العالم من جهة، ورغبة منها بزيادة إيراداتها من جهة أخرى ، وتتكون الضرائب على الإنفاق في سورية من رسم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية ورسم الطابع المالي والرسوم الأخرى، ولقد وجدنا أن رسم الإنفاق الاستهلاكي له أهمية كبيرة ضمن ضرائب الإنفاق في سورية، ومن ثم الرسوم الجمركية التي هي في طريقها للتخفيض أو الزوال تدريجياً، أما بقية الرسوم الأخرى مثل رسم الطابع المالي وغيره فهي رسوم ذات حصيله منخفضة جداً.

وسورية لازالت كبقية البلدان الفقيرة تتبع ضرائب الإنفاق الخاصة مثل الرسوم الجمركية وضرائب نوعية على أشكال من الإنفاق كالضريبة على الإنفاق الاستهلاكي والتي طورتها مؤخراً فضلاً عن رسوم عدة مشابهة لها ويمكن إيرادها كالتالي:

- ضريبة المواد المشتعلة.

- ضريبة مقطوعية الكهرباء.

- ضريبة حصر التبغ.

- رسوم كتاب العدل.

- الرسوم الجمركية.
- رسوم الإحصاء.
- رسم الطابع.
- رسم الصيد البحري والبري.
- رسوم المعادن والمقالع.
- الرسوم القنصلية.
- رسم المتاجرة بالآثار.
- رسوم حماية الملكية.
- الرسوم القضائية.
- رسم الإنفاق الاستهلاكي.
- رسوم التجارة الخارجية.
- ضريبة الري.

فضلاً عن الضرائب والرسوم التي لم يتم إلغاؤها فعلياً إنما تم تضمينها لرسم الإنفاق الاستهلاكي وهي:

- ضريبة الاسمنت: فرضت بموجب المرسوم /103/ لعام 1940 عدلت عام 1965 استمر العمل بها لتاريخ 2004 حيث الغيت بموجب المرسوم 61 لعام 2004 المادة 13 الفقرة /ج/ وأخضع الاسمنت لرسم الأنفاق الاستهلاكي بموجب المرسوم التشريعي 61 لعام 2004 ، (المرسوم التشريعي رقم/61/لعام 2004 . المادة /14/ والمادة 15 /).

- ضريبة السكر: أخضعت لرسم إنفاق استهلاكي بمعدل 1% وأُلغيت بعد مرور 33 سنة على آخر تعديل طرأ عليه بموجب المادة/13/الفقرة / د/ من المرسوم 61 لعام 2004

- ضريبة المواد الكحولية: صدرت بالقانون /165/ لعام 1945 عدلت بالقانون /22/ لعام 1993 ألغيت عام 2004 وأخضعت لرسم الإنفاق الاستهلاكي بالمرسوم التشريعي رقم/61/ لعام 2004

- ضريبة الملح: أخضعت لرسم إنفاق 5 % وأُلغيت بعد مرور 29 سنة من آخر تعديل له المادة 13 الفقرة هـ من المرسوم 61 لعام 2004.

- ضريبة الملاهي - ضريبة الإنتاج الزراعي - رسم التلفزيون.

وتشمل أهم ضرائب ورسوم الإنفاق في سورية مايلي: ضريبة السكر - ضريبة الملح - رسم الاسمنت - ضريبة الملاهي - رسوم المواد الكحولية - رسوم الاجهزة التلفزيونية - رسوم الاجهزة اللاسلكية اللاقطة المرسلة وقطعها - ضريبة التبغ - ضريبة المواد المشتعلة - رسوم السيارات - ضريبة مقطوعية الكهرباء - رسم الإنفاق الاستهلاكي.

وباعتماد هذا التصنيف يمكن إيراد الجدول التالي الذي يوضح تطور حصيلة هذه الضرائب ونسبتها من إجمالي الضرائب والرسوم في السنوات الأخيرة:

جدول 3: الواردات التقديرية في الموازنة العامة للفترة 2011-2019 وفق بنود الضرائب على المنتجات مقدراً بمليار ليرة.

البيان	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ضرائب ورسوم على المستوردات	31.4	42.63	22.3	22.33	33	39	74.5	82.658	1365.826
الضرائب على المنتجات	110.73	108.7	45.415	209.66	203.24	523	792.275	1138.605	1310.826
رسوم أجهزة التلفزيون	0.0001	0	0	0	0	0	0	0	0
الإنفاق الاستهلاكي الكمالي	40	43.5	28	15	30	40	40	47	55
ضريبة الإسمنت	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ضريبة المواد المشتعلة	0.007	0.007	0.005	0.005	0.005	0.005	0	0	0
ضريبة مقطوعية الكهرباء	3.5	3.7	2	1	1.5	2.5	3	6.5	7
ضريبة السكر	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ضريبة المواد الكحولية	0.001	0.001	0.001	0.001	0.005	0.02	0.015	0.01	0.015
ضريبة حصر التبغ	2.5	3	2.7	3	3	5	5	6	7
ضريبة الملح	0	0	0	0	0	0	0.01	0.025	0.03
ضريبة الملاهي	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ضريبة الإنتاج الزراعي	0	0	0	0	0	0	0	0	0
رسوم المعادن والمقالع		0.12	0.01	0.005	0.2	0.2	0.2	0.6	0.8
إيرادات مختلفة	63.7	57.3	12.6	190.6	168.1	473.9	742.55	1075.97	1237.781
إيرادات الفنادق	0.876	0.964	0	0	0.43	1.5	1.5	2.5	3.2
الضرائب الجارية على الدخل	155.2	187	77	52	48.5	89	98	118.6	154
ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية	144.7	174	11	38.5	32	57	63	75	100
ضريبة دخل الرواتب والأجور	9	12	11	12	15	25	28	33.6	40
ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	1.5	1.5	1	1.5	1.5	7	7	10	14

المصدر: المجموعة الإحصائية السنوية للمكتب المركزي للإحصاء.

بالجدول السابق نلاحظ تفصيلات الضرائب على المنتجات والمستوردات بعد إصدار المرسوم التشريعي رقم

11 لعام 2015 والذي أعفى بعض المنتجات من الرسوم وبقى على أخرى وإضافة بنوداً أخرى إلى قائمة

بنود الإنفاق الاستهلاكي بغض النظر عن التكلفة.

3 - 2 - 1 - تطور قيم ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في المالية السورية:

يعبر عن ضرائب الانفاق الاستهلاكي في الميزانية العامة بالضرائب على السلع والخدمات ، (الموازنة العامة للدولة ، للأعوام المذكورة خلال فترة الدراسة) . إذ يوضح الجدول التالي تطور إيرادات الضرائب والرسوم حيث ارتفعت من 235.450 مليون ليرة سورية عام 2016 شكلت منها الضرائب على السلع والخدمات 84.800 مليون ليرة سورية، إلى 2540 مليون ليرة سورية عام 2021 وشكلت منها الضريبة على السلع والخدمات 514.500 مليون ليرة سورية.

جدول 4: الموارد التقديرية الضريبية في الموازنة العامة السورية للفترة 2012-2016 (ملايين الليرات السورية)

البيان	2016	2017	2018	2019	2020	2021
إيرادات الضرائب والرسوم	253,450	322,489	409,500	563,050	811,990	2,540,000
ضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	65,500	71,800	87,000	117,000	175,000	609,000
ضرائب على الرواتب والأجور	25,000	28,000	33,600	40,000	50,000	75,000
ضرائب على الممتلكات	14,600	16,180	45,180	51,460	75,958	290,500
ضرائب على السلع والخدمات	84,800	85,317	96,605	133,880	209,982	514,500
ضرائب على التجارة الدولية	36,050	68,300	81,500	122,000	123,000	535,000
ضرائب أخرى	27,500	52,892	65,615	98,710	178,050	516,000

المصدر: مصرف سورية المركزي، الموقع الرسمي، مأخوذاً عن بيانات وزارة المالية.

أما من حيث مساهمة الضرائب غير المباشرة التي تعد ضرائب الإنفاق الاستهلاكي جزءاً منها في الناتج

المحلي الإجمالي فيوضحها الجدول التالي:

جدول 5: مساهمة الضرائب غير المباشرة في الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية للفترة 2015-2020

البيان	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الإنتاج المحلي الإجمالي بسعر المنتج	2,531,868	1,982,607	1,409,141	1,364,503	8,947,839	11,258,616	14,971,234	16,997,899	21,360,201	35,434,549
الاستهلاك الوسيط	994,677	850,297	574,630	652,607	4,164,178	5,130,572	6,623,095	7,417,172	9,739,337	18,164,205
الناتج المحلي بسعر السوق	1,537,191	1,132,310	834,511	711,896	4,783,661	6,128,044	8,348,139	9,580,727	11,620,864	17,270,344
اهتلاك رأس المال الثابت	56,102	43,931	29,848	28,978	200,089	244,807	329,976	383,028	457,286	751,382
الناتج المحلي الصافي بسعر السوق	1,481,089	1,088,379	804,664	682,918	4,583,572	5,883,237	8,018,163	9,197,699	11,163,578	16,518,962
الضرائب غير المباشرة ناقصاً الإعانات	109,989	122,971	121,403	14,060	67,759	416,349	442,523	796,251	742,035	-47,906
الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج	1,647,180	1,255,281	955,914	725,957	4,715,902	5,711,695	7,905,616	8,784,476	10,878,829	17,318,250
الناتج المحلي الصافي بتكلفة عوامل الإنتاج	1,591,078	1,211,350	924,953	696,980	4,515,813	5,466,888	7,575,640	8,401,448	10,421,543	16,566,868
الضرائب غير المباشرة من الناتج المحلي الإجمالي بسعر المنتج %	4.34	6.20	8.62	1.03	0.76	3.70	2.96	4.68	3.47	-0.14
الضرائب غير المباشرة من الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج %	6.68	9.80	12.70	1.94	1.44	7.29	5.60	9.06	6.82	-0.28

المصدر: الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية.

بالجدول السابق نجد انخفاض نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في الناتج المحلي الإجمالي حيث

انخفضت نسبة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق من 4.34% عام 2011 إلى 3.47%

عام 2019، أما في عام 2020 فكانت النسبة سالبة (لكن أرقام عام 2020 غير مؤكدة دقتها حيث أنها وردت كارقام تقديرية فيما يخص هذا البند)، بينما ارتفعت نسبة مساهمتها في إجمالي الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج من 6.68% عام 2011 إلى 6.82% عام 2019، وكما ذكرنا سابقاً بالنسبة لعام 2020 فإن الأرقام كانت تقديرية وباعتماد عليها كانت نسبة المساهمة سالبة لذلك العام.

جدول(6): تطور الضرائب والرسوم الجمركية (للفترة 2003 - 2018) . (مليار ليرة سورية)

العام	ضرائب المهن	ضرائب رواتب	الرسوم الجمركية	رسوم الإنفاق الاستهلاكي	رسوم الطابع
2003	105	8	15.4	2	4.8
2004	112.3	3	18.8	3	5.5
2005	114	6	20.6	13	6.5
2006	126	6	15	15	8.5
2007	125	6.3	16	23.3	8.7
2008	119.5	7	23	33	9.6
2009	133.6	8	25	32	9
2010	144.7	9	28	40	13.5
2011	174	12	37.5	43.5	12
2012	120	12	30	35	12
2013	77	11	20	28	7.5
2014	38.5	12	20	15	7.5
2015	32	15	30	30	20
2016	57	25	35	40	25
2017	63	28	67	40	23
2018	75	34	80	47	28

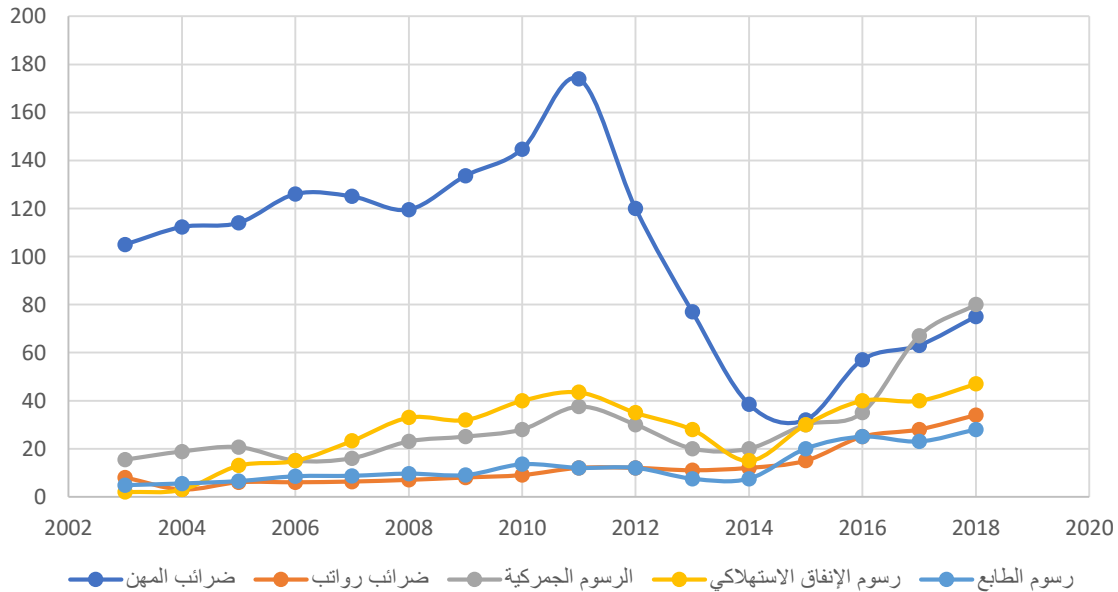
المصدر وزارة المالية: الواردات التقديرية في الموازنة العامة.

من خلال دراسة الأرقام الواردة في الجدول رقم (7) نجد : تطور ونمو الإيرادات من الرسوم الجمركية (37.5 مليار ل . س عام 2011) وضرائب المهن (174 مليار ل . س عام 2011) وضرائب الانفاق

(43.5 مليار ل.س عام 2011) قبل الحرب عائد لعوامل منها : ازدياد الأنشطة الاقتصادية بسبب توفر مصادر التمويل بالسماح للمصارف الخاصة بالعمل على الأراضي السورية . ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك ناتج عن تحسن الرواتب والاجور . تحسن رسوم الانفاق الاستهلاكي الناتج عن تحديث التشريعات الخاصة برسوم الانفاق الاستهلاكي / المرسوم 61 لعام 2004 وتعديلاته / .

وفي المرحلة خلال الحرب : انخفضت الإيرادات من ضرائب الدخل (32 مليار ل.س) وضرائب الانفاق الاستهلاكي (15 مليار ل.س) والرسوم الجمركية (20 مليار ل.س) بسبب اعمال التخريب الناجم عن الحرب التي طالت قطاع الاعمال وأدت لهروب رؤوس الاموال الى خارج البلاد وانخفاض الميل الحدي للاستهلاك وانخفاض الواردات و الصادرات (دراسة لمنظمة الاسكوا التابعة للأمم المتحدة حول اثار الحرب على سوريا في 2014/12/15) . والشكل البياني (1) يوضح ذلك :

الشكل البياني رقم (1) :الإيرادات الضريبية 2003 - 2018 (مليون ل . س)



3-2-2 ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في التشريعات والقوانين السورية:

سعى المشرع السوري بالتعديلات المتتالية على النظام الضريبي السوري إلى تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الموارد الضريبية ، مما أدى إلى الاعتماد على نوعين من الضرائب ، الأول : الضرائب والرسوم المباشرة، وهذا النوع من الضرائب يلامس إلى حد ما العدالة الضريبية لاعتماده على دخول الأشخاص وأرباح الشركات مباشرة، مثل الضرائب على الدخل التي تفرض وفق شرائح ونسب تصاعدية، وبعد مراعاة الأوضاع الاجتماعية والمقدرة المالية للمكلفين.

والثاني الضرائب والرسوم غير المباشرة، وهذا النوع من الضرائب يحقق وفرة في الحصيلة، ويحافظ على ثبات نسبي في الإيرادات الضريبية ومن ضمن ما يتضمنه هذا النوع من الضرائب رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي تم فرضه بموجب القانون رقم/18/ تاريخ 2/4/1987.

وقد صدر العديد من المراسيم الجمهورية والقوانين المتعلقة برسم الإنفاق الاستهلاكي وابتدأت منذ عام 1987 إذ صدر القانون رقم /18/ لعام 1987 ،الذي تم به محاولة سد بعض نقاط الضعف في الضرائب والرسوم الأخرى وتعد هذه الضرائب مورداً سهلاً يتم به تأمين الموارد للدولة حيث تشمل الضرائب كل ما هو متاح للاستهلاك الشخصي بغض النظر عن عدالتها بالنسبة للتكاليف.

وقد دأب المشرع عبر السنوات الأخيرة على إدخال تعديلات عليه كان أبرزها صدور المرسوم التشريعي رقم/61/ تاريخ 16/9/2004 الذي قضى حسب المادة /18/ منه بإلغاء قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي رقم/18/ لعام 1987 وتعديلاته وبعدها المرسوم التشريعي رقم 11 لعام 2015 وتخللهما العديد من التعديلات لبعض المواد مثل المرسوم التشريعي رقم 41 لعام 2005 الذي تضمن تعديلات لبعض بنود المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 والقانون 14 لعام 2012 الذي تضمن إعفاء الموز اللبناني

المستورد من الجمهورية اللبنانية من رسم الإنفاق الاستهلاكي المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004.

المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004: بموجب هذه المرسوم تم:

- إلغاء القانون رقم 28/ لعام 1986 المتضمن فرض رسم على شراء أجهزة التلفاز.
- أنهي العمل بأحكام المواد من 1/ إلى 10/ من القانون رقم 144/ لعام 1955 المعدل بالقانون رقم 18/ لعام 1959 المتضمن نظام رسوم الأجهزة اللاسلكية اللاقطة.
- وإنهاء العمل بأحكام المادة 1/ من المرسوم التشريعي رقم 103/ لعام 1940 المعدلة بالمرسوم رقم 10/ تاريخ 15/12/1951 المتضمن نظام رسم الإسمنت.
- إنهاء العمل بأحكام المادة 8/ من القانون رقم 114/ تاريخ 19/12/1944 المعدلة بالقانون رقم 13/ لعام 1971 المتضمن نظام حصر السكر.
- وإنهاء العمل بأحكام المادة 4/ من القانون رقم 80/ لعام 1939 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 41/ لعام 1962 والمرسوم التشريعي رقم 302/ لعام 1969 والمرسوم 1588/ لعام 1970 المتضمن نظام استثمار الملح.
- إنهاء العمل بأحكام المادة 2/ من القانون رقم 165/ تاريخ 8/5/1945 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 164/ لعام 1965 والمرسوم التشريعي رقم 56 لعام 1977 و المرسوم التشريعي رقم 37/ لعام 1977 و القانون رقم 22/ لعام 1993 المتضمن نظام رسوم المواد الكحولية.
- إلغاء المرسوم الاشتراعي رقم 89/ تاريخ 21/9/1937 وتعديلاته المتضمن نظام رسم الملاهي.

-إنهاء العمل بإضافات الدفاع الوطني المفروضة بموجب القانون رقم /383/ لعام 1957 على رسوم المواد الآتية: الإسمنت، والسكر، والمواد الكحولية، والملاهي.

-إنهاء العمل بإضافات أبنية التعليم (رسم مدارس) المفروض بموجب القانون رقم/150/لعام 1958 على رسوم المواد الآتية: الإسمنت ، والمواد و المشروبات الكحولية.

- إلغاء القانون رقم /384/ تاريخ 1957/4/28 وتعديلاته المتضمن نظام ضريبة الإنتاج الزراعي.

المرسوم التشريعي رقم 41 لعام 2005: المتضمن تعديل بعض مواد المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 وإضافة بعض البنود الأخرى وشمل مايلي:

-تعديل المادة رقم 2 من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 المتضمن بنود تتعلق باستيفاء الرسوم عند تقديم الخدمات واستيفاء الرسوم بنسبة من القيمة للمواد التي حددت في الجدول الملحق لهذا المرسوم وهذه المواد هي:

1. عند تخليص المواد المستوردة لدى الأمانات الجمركية بنسبة من القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المفروضة على السلعة.

2 . عند بيع البضاعة المنتجة محلياً إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق وبنسبة من قيمة البيع.

3 . عند وسم الحلي الذهبية والمصوغات بالسمة المشتركة التي تحمل رمز المالية ورمز الجمعية ويحدد بقرار من وزير المالية نموذج السمة وأصول وسم الحلي وآلية استيفاء الرسم.

4 . عند تسجيل واقعات شراء السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة فقط.

- كما تضمن إضافة رسوم على خدمات الاتصالات إذ حددت النسبة ب 3% لأجور مكالمات الهاتف الخليوي عند تحصيلها، و2% لأجور مكالمات الهاتف الثابت عن تحصيلها.

- وإضافة البند رقم 32 إلى الجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 والمتضمن إضافة رسوم على المواد التالية : لفائف تبغ سجاائر محلي ومستورد بنسبة 15%، تبغ تدخين وان احتوى على ابدال تبغ محلي ومستورد بنسبة 15%.

- تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي المنصوص عليه البند 1 من الجدول رقم 2 الملحق بالمرسوم رقم 61 لعام 2004 بحيث يصبح كما يلي:

جدول 7: رسوم السيارات السياحية:

نوع البضاعة	نسبة الرسوم المئوية
السيارات السياحية الخاصة	30% عدا الحكومية التي لاتزيد سعة اسطوانتها عن 1600سم ³
السيارات السياحية الخاصة	40% عدا الحكومية التي تزيد سعة اسطوانتها عن 1600سم ³

المصدر: المرسوم رقم 61 لعام 2004

وبعد هذا التعديل صدر المرسوم التشريعي رقم 9 لتعديل هذه المادة وإضافة بند آخر للمادة رقم 5 وهو البند - الذي ينص على إضافة السيارات السياحية الكهربائية بنسبة 30%.

كما تزداد الرسوم السنوية على المركبات المسجلة في الفئة الخاصة والعامة المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 48 لعام 2002 بحيث تصبح بنسبة 100% على مركبات الركوب السياحية، و25% على مركبات الركوب المتوسطة والكبيرة ومركبات النقل والشحن ومركبات الأشغال والدراجات الألية والقاطرات.

المرسوم التشريعي رقم 11/ لعام 2015 : تم بهذا المرسوم إنهاء العمل بالمرسوم التشريعي رقم 61/

لعام 2004 الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلاته أينما وردت، كما تم إنهاء العمل بالقانون رقم 14/

لعام 2012 وإنهاء العمل بالمرسوم التشريعي رقم 9/ لعام 2014، وإنهاء العمل بالمرسوم التشريعي رقم 31/ لعام 2009 بالإضافة لإنهاء العمل بالقانون 23/ لعام 2011، أي ان رسم الإنفاق الاستهلاكي يحتسب على الأجزاء والمكونات المستوردة بالنسبة المعتمدة، اما بالنسبة للأجزاء والمكونات المصنعة محلياً فيحتسب رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة 50% من الرسم المعتمد بالجدول رقم 3 الملحق بالمرسوم التشريعي ويمثل المجموع بهذه الحالة رسم الإنفاق الاستهلاكي المترتب على السيارات المصنعة محلياً بذات النسبة المطبقة على الأجزاء والمكونات المستوردة كما تم بموجب هذا المرسوم الإعفاء من رسم الإنفاق الاستهلاكي كل من: المنظمات والهيئات الدولية المعتمدة لدى الجمهورية العربية السورية في معرض تطبيق هذا المرسوم التشريعي، كما في السفارات والبعثات الدبلوماسية والعاملين الأجانب فيها شريطة المعاملة بالمثل وهذا يتطلب من الأشخاص المعنيين في السفارات والبعثات الدبلوماسية والمنظمات والهيئات الدولية المعتمدة في الجمهورية العربية السورية الحصول على كتاب من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معفون من تسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي وفي حال قيامهم بتسديد رسم الإنفاق الاستهلاكي فإنه يتوجب عليهم تقديم طلب إلى الدوائر المالية لرد الرسم مرفقاً به كتاب مصدق من وزارة الخارجية والمغتربين يثبت بأنهم معفون من رسم الإنفاق الاستهلاكي، كما ويعفى دور السينما والمسارح المرخصة أصولاً أينما وجدت.

وبمقارنة النسبة المئوية لرسم الإنفاق الاستهلاكي على بنود مهن الخدمات في المراسيم التشريعية رقم 61 لعام 2004، والمرسوم رقم 41 لعام 2005، والمرسوم رقم 11 لعام 2015 يمكن ملاحظة التغيرات التي

حصلت كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول 8: تغيرات نسب ضرائب الانفاق الاستهلاكي على مهن الخدمات

البند	بموجب المرسوم 61 لعام 2004	بموجب المرسوم 41 لعام 2005	بموجب المرسوم 11 لعام 2015
- خدمات المبيت والطعام و المشروبات و الحفلات و ركن الألعاب الكهربائية و الخدمات المأجورة الأخرى في الفنادق و الأندية و المطاعم من الدرجات الدولية و الممتازة و الأولى و الثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.	%10	%10	10% أو 4 أو 5 نجوم 5% أو 2 أو 3 نجوم
- خدمات الملاهي من جميع الدرجات ولا تدخل دور السينما و المسارح ضمن خدمات الملاهي في تطبيق هذا القانون .	%30	%30	%20
- مطاعم الوجبات السريعة وصالات الشاي المصنفة بفئة نجمتين وضمن زمرتين أ و ب بما فيها من خدمة التوصيل	-	-	%5
- تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج أراضي الجمهورية العربية السورية	%3	%3	%3.5
- خدمات مدن الألعاب الكهربائية وما في حكمها .	%10	%10	%5
- أجور مكالمات الهاتف الخليوي	-	%3	%3
- أجور مكالمات الهاتف الثابت	-	%2	%2
- عقود تأجير السيارات السياحية بسائق وبدون سائق عن القيمة الواردة في العقد	-	-	%10
- الحفلات التي تقام في صالات الأفراح	-	-	%5

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على التعليمات التنفيذية للمراسيم المذكورة في الجدول

كما تم مقارنة بنود المواد والسلع المحلية والمستوردة التي تخضع لرسم الإنفاق الاستهلاكي وتغير نسبها وفق القانون رقم 18 لعام 1987، والمراسيم 61 لعام 2004 و 11 لعام 2015، حيث نلاحظ بشكل واضح إضافة بنود لقائمة رسم الانفاق الاستهلاكي وإعفاء بنود أخرى منها وفق المراسم والقوانين المذكورة كما يوضح الجدول الآتي:

جدول 9: تغيرات نسب ضرائب الانفاق الاستهلاكي على بعض السلع والمواد المحلية والمستوردة

البيان	بموجب القانون (18) لعام 1987	بموجب المرسوم (61) لعام 2004	بموجب المرسوم /11/ لعام 2015
1 - شراء السيارات السياحية الخاصة بمختلف أنواعها	15 % عند كل عملية بيع	15 % عند تسجيل واقعات شراء السيارات السياحية الخاصة لأول مرة لدى دوائر النقل و لمرة واحدة	
السيارات السياحية الخاصة عدا الحكومية التي لا تزيد سعتها عن 1600 سم3	-	30%	10%
-السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن 1600/سم3 ولا تتجاوز 3000/سم3	-	40%	20%
ج - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن 3000/سم3	-	-	60%
لسيارات السياحية الكهربائية	-	-	5%
السيارات السياحية الهجينة	-	-	5%
2 - أ - الحلي الذهبية الخالصة	10 %	10 % على الدمغة وتعديل طريقة الاستيفاء	5%
ب - الحلي الذهبية الأخرى و المجوهرات وأجزاؤها على مختلف أنواعها ذهب (مرصع) - لؤلؤ - أحجار ثمينة - الماس	15 %	15 % وتقوم لجنة مشرفة بالوسم وتحسب الضريبة كل مرة يتم فيها الوسم	5%
3 - أجهزة الفيديو - المدافئ الكهربائية - وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية - مكيفات - أجهزة تسخين المياه الكهربائية	15 %	15 %	5%

	% 15	% 15	4 - السجاد المستورد
	% 15	% 15	5 - كريستال وثریات
	% 15	% 15	6 - أجهزة عرض الصور المتحركة وأجهزة العرض السينمائية وآلات التصوير التي تزيد قيمتها عن 1000 ل س ما عدا التصوير الشعاعي
%20	% 15	% 15	7 - الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة و البلاتين
	% 15	% 15	8 - أسلحة الصيد والرماية
%20	% 15	% 15	9 - أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة
%20	35 % المنتجة محلياً والمستوردة مع إلغاء رسم المواد الكحولية المفروض بموجب قانون قديم منذ عام 1945	% 15	10 - المشروبات الكحولية المستوردة
%15	15 % وأضيفت مادة الغرانيت	% 15	11 - الرخام والمرمر الخالص
%5	10 %	10 %	12- المشروبات الغازية

المصدر: من عمل الباحث بالاعتماد على التعليمات التنفيذية للمراسيم المذكورة في الجدول.

تظهر معدلات الرسوم الواردة اختلاف نسب الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي من السلع والخدمات من مرسوم لآخر حيث تم إعادة هيكلة بعض الرسوم والضرائب ووحدتها ضمن إطار الإنفاق الاستهلاكي وإعادة النظر بمفهوم السلع الكمالية، وتؤكد أن ضرائب ورسوم الإنفاق الاستهلاكي ذات أهمية كبيرة كمورد من موارد المالية السورية.

المبحث الثالث: علاقة الضرائب بالخطّة الاقتصادية وأهمية الضريبة في معالجة الركود الاقتصادي:

تستخدم السياسة المالية في الضريبة كأداة لمعالجة مشكلة الركود الاقتصادي، ويتم اللجوء إلى الضريبة لمعالجة مشاكل الركود والانكماش بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخاصة المتعلقة بالحاجيات الأساسية للمواطنين كالبخبز والحليب ومشتقاته. وفي مدة الازدهار تستخدم الضرائب من أجل التوجه للاستثمارات الكبيرة برفع الضرائب على الدخل وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار وذلك ضمن سياسة اقتصادية متكاملة (العكام ، 2018 : 148 ، 149) .

كما وتعدّ الضرائب وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي في كلّ من حالة التضخم والانكماش، ففي حالة التضخم والتي تنتج عن ارتفاع كبير في مستويات أسعار والسلع والخدمات والتي قد يكون من أسبابها توافر السيولة بشكل كبير في أيدي المواطنين، في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى زيادة نسب الضريبة المفروضة على المواطنين بهدف امتصاص جزء من تلك السيولة وبالتالي الحدّ من ظاهرة التضخم، أمّا في حالة الانكماش المتمثّل في الركود الاقتصادي وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فالدولة في هذه الحالة تلجأ إلى خفض نسب الضرائب المفروضة على مواطنيها، من ثم يؤدي ذلك إلى زيادة السيولة في المجتمع يرافقه زيادة في الإنفاق وبالتالي تنشيط الحركة الاقتصادية للدولة.

كما تعدّ عملية تقديم الإعفاءات الضريبية فيما يخص جلب الاستثمار الأجنبي أو تخفيض الضرائب عنه عامل مهم لجلب رؤوس الأموال الأجنبية، ما يؤدي إلى تشجيع عملية الاستثمار القومي من جهة وحدوث تغييرات تكنولوجية من جهة أخرى، مما يترتب عن العوامل السابقة جميعها الوصول بالمجتمع إلى مستوى أعلى من الرفاهية.

وتستخدم الدول الضريبة بتوجيه سياستها المالية وذلك بمحاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على قيمة النقد الوطني، ففي حالة زيادة الضغوط التضخمية نتيجة ازدياد العرض وارتفاع الأسعار، تقوم الدولة بزيادة العبء الضريبي الإجمالي وبالتالي انخفاض دخول الأفراد، مما يرغمهم على تخفيض الاستهلاك ويقلل من ظهور التضخم، كما تعد الضرائب وسيلة هامة لتشجيع النشاط الاقتصادي لمعالجة فترات الركود والانكماش، وذلك بخفض ضريبة الدخل، وبالتالي زيادة السيولة في المجتمع وزيادة الإنفاق. كما تستخدم الضريبة في حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج، وإعفاء الصادرات من الضرائب (القطاونة، 2008: 8).

مازال النظام الضريبي في سورية قاصراً ولم تتجس سياسة جذب الاستثمارات إلى سورية لان الإعفاءات التي يقدمها النظام الضريبي غير كافية لجلب الاستثمارات، وأدى ذلك إلى تراجع الأهداف الاجتماعية للنظام الضريبي أمام تراجع الاستثمارات، كما أدى إلى تفشي البطالة التي تتناقض مع الحصيلة الضريبية، حيث أنه كلما ازدادت البطالة تنخفض الحصيلة ويتأثر الدخل، لذلك أصبح من الضروري إعادة صياغة السياسات الضريبية عبر تحديث النظام الضريبي لينسجم مع متطلبات الواقع الاقتصادي في سورية، ومن الضروري دراسة إمكانية زيادة معدلات الضرائب زيادة مدروسة مع مراعاة تطبيقها بشكل عادل، إضافة إلى خلق مطارح ضريبية جديدة من خلال تطبيق أنواع جديدة من الضرائب الحديثة كضرائب على القيمة المضافة بما ينعكس على الحصيلة الضريبة زيادةً واستخدام هذه الحصيلة استخداماً أمثلاً في توجيه الموارد وإمكانية زيادة الناتج القومي لدفع عجلة التنمية وتقليل الاعتماد على الخارج للحد من التبعية الاقتصادية وتوفير المدخرات اللازمة للاستثمار الوطني.

الفصل الرابع: الإصلاح الضريبي

يناقش الفصل الرابع آلية تطوير وإصلاح ضرائب الإنفاق الاستهلاكي في سورية إذ تضمن ثلاث مباحث المبحث الأول تناول انعكاسات تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على النظام الضريبي السوري، أما المبحث الثاني تضمن متطلبات كفاءة الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي، في حين المبحث الثالث تضمن إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة والآثار السلبية والإيجابية المترتبة على ذلك .

المبحث الأول: انعكاسات تطوير ضرائب الإنفاق الاستهلاكي على النظام الضريبي السوري.

تحتل ضرائب الإنفاق الاستهلاكي مكانة هامة في معظم الانظمة الضريبية المعاصرة فالحكومات تفضل اللجوء اليها نظراً لغزارة حصيلتها وسهولة جبايتها . وهذه الضرائب ليست مناقضة لفكرة العدالة الضريبية ، الأمر الذي يتوقف على كيفية استخدامها ونوعية الوقائع والتصرفات التي تفرض عليها (كنعان ، 1998 : 50) وهذا مايجب أن نبينه من خلال دراسة الإنفاق الاستهلاكي هو ما تدفعه الدولة لضمان سير المرافق العامة، بوصفها رواتب الموظفين، والإعانات والمدفوعات التحويلية والفوائد التي تدفع على القروض الحكومية (العمرى، 1988 : 32، 33) . تتصف النفقات الاستهلاكية بالدورية ويمكن أن تتكرر خلال مدة معينة وهذه النفقات ضرورية لضمان سير المرافق العامة (العمرى، 1981 : 167) .

توفر برامج الإنفاق الاستهلاكي الحكومي السلع العامة مثل التعليم والبنية التحتية والدفاع والأمن، وتعزز الزيادة في الإنفاق الحكومي النمو الاقتصادي إلى حد معين، لأن الارتفاع الكبير في الإنفاق الحكومي يقوض النمو الاقتصادي الذي يبدأ بعدها بالانخفاض تدريجياً كلما ازداد الإنفاق الحكومي عن طريق تحويل موارد إضافية من القطاع الإنتاجي للاقتصاد إلى إنفاق استهلاكي (ميتشل، 2005). وقد صدر العديد من المراسيم التي حاولت تقويم معدلات ضرائب الإنفاق الاستهلاكي وكان آخرها المرسوم التشريعي رقم 11 لعام

2015 . ومن خلال المقارنة بين المرسوم التشريعي 11 لعام 2015 و المراسيم و القوانين السابقة ذات العلاقة وهي :

- المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلاته أينما وردت.
- القانون رقم 14 لعام 2012.
- المرسوم التشريعي رقم 9 لعام 2014.
- المرسوم التشريعي رقم 31 لعام 2009.
- القانون 23 لعام 2011.

يتبين لنا العديد من الجوانب الإيجابية والسلبية يمكن إيضاحها بالآتي:

أولاً: النقاط الإيجابية: يحمل المرسوم التشريعي 11 لعام 2015 العديد من المزايا الإيجابية و أهمها:

- 1 بالنسبة للغرامات:
- 2 بالنسبة لغياب التقيد ببعض مواد المرسوم: تم تشديد الغرامات بالنسبة لعدم التقيد ببعض المواد إذ ارتفعت المخالفة من /2500/ ل.س إلى مائة ألف ليرة سورية.
- 3 بالنسبة للصاغة: عند اكتشاف كميات ذهب غير مدموغة بالسمة المشتركة من قبل الدوائر المالية أو الجمعية الحرفية للصياغة لدى الورشات أو محلات بيع الذهب يغرم المخالف بمبلغ مليون ليرة سورية وتغلق الورشة أو المحل لمدة شهر بقرار يصدر عن وزير المالية وبدون استبدال، وتنظم الدائرة المالية قائمة بالكميات المذكورة لإلزامه بوسمها لدى الجمعية الحرفية للصياغة، ويجب على الدائرة المالية تحريك دعوى الحق العام بحق المخالف أمام القضاء المختص بجرم التهريب. /المادة رقم 4 . البند 8/.

4 إضافة مواد جديدة وهي :

المادة رقم 5/ : إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى كلاً أو جزءاً من مبيعاته يتم تنظيم محضر ضبط من قبل العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام الضريبي /المادة رقم 5/.

المادة رقم 6: لوزير المالية إصدار قرارات إغلاق لمدة عشرة أيام بناءً على تقرير معلل من الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو مديرية الاستعلام الضريبي لبعض الحالات مثل إعاقة العاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم./التفاصيل مذكورة في نص المادة/.

المادة رقم/ 7 : المتعلقة بتوزيع الغرامات المنصوص عليها في المادتين (4 و 6) من هذا المرسوم التشريعي، مثل (10%) حصة الأشخاص الذين يكتشفون أو يرشدون إلى مطارح ضريبة مخفاة... الخ.

المادة رقم 10 : المتعلقة بمنح صفة الضابطة العدلية للعاملين الذين يكلفون أصولاً بتنفيذ أحكام هذا المرسوم التشريعي.

5 بنود جديدة خضعت لضريبة الإنفاق الاستهلاكي:

6 إخضاع أجور مكالمات الهاتف الخليوي والهاتف الثابت إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي.

7 فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي بنسبة 5 % على القيمة التأجيرية لصالات الأفراح المؤجرة لإقامة الحفلات والأعراس فقط.

8 رفع رسم الإنفاق الاستهلاكي على السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة اسطوانتها عن 3000 سم 3 من 40 % إلى 60 %.

9 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على الإسمنت بأنواعه من 1400 ل.س إلى 1000 ل.س للطن.

10 تم إخضاع المواد والمشروبات الكحولية لنسبة 20 % على أنواعها كلها سواء كانت محلية أم مستوردة يعد أم كانت 10 %.

11 إعفاء الشريحة الجمركية التي تخضع لرسم 1% من رسم الإنفاق الاستهلاكي وهي في أغليبتها مواد أولية للصناعة كالخيوط المستوردة والسكر الخام والبذور الداخلة بصناعة الزيوت

ثانياً: النقاط السلبية:

من أهم النقاط التي يمكن الإشارة إليها وهي تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على بعض المواد بدون مبرر مقبول في مثل هذه الظروف التي يمر بها البلد، مثل:

- 12 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على كافة الخدمات المقدمة في الملاهي من 30 % إلى 20 %.
- 13 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على خدمات مدن الألعاب الكهربائية من 10 % إلى 5 %.
- 14 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة اسطوانتها عن 1600 سم³ من 30 % إلى 10 %.
- 15 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة اسطوانتها عن 1600 سم³ ولا تتجاوز 3000 سم³ من 40 % إلى 20 %.
- 16 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على الحلي الذهبية الخالصة والمصنوعات الذهبية والمعادن الثمينة الأخرى ومصنوعاتها إلى 5 % بعد أن كانت 10 و 15 % حسب نوعها.
- 17 تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على مستحضرات التجميل من 10 % إلى 5 %.

بالنتيجة: إنّ التعديلات التي طالها المرسوم، بعضها محق فيما يتعلق بتخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي على بعض المواد و بدون مبرر مقبول مثل السيارات، أما ما يتعلق بالذهب فقد تم تخفيض رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى 5 % بعد أن كان 10 و 15 % (المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004) . وبعد دراسة

المرسوم 11 لعام 2015 ومن أجل ضمان أن ينعكس تطبيقه بشكل إيجابي على النظام الضريبي يتوجب عند مايلي (كنعان ، 1998 : 50 - 51) :

1 - تطبيق الضرائب الخاصة على بعض السلع بعد معرفة الاسس المعتمدة لتحديد السلع التي ستخضع للضريبة بعد الأخذ بالاعتبار الخزينة العامة التي يهملها حصيلة ضريبية وافرة من خلال فرض ضريبة على سلع يستهلكها المواطنون بكثرة مثل السلع الغذائية والمشروبات الشعبية والمنسوجات . إضافة لكيفية فرض هذه الضرائب سواء عند مرحلة إنتاج السلع أو عند تسويقها وتوزيعها ويفضل عند الانتاج نظراً لسهولة جبايتها وانخفاض نفقاتها .

2 - تطبيق الضريبة العامة على كافة أنواع السلع (على كافة أنواع الانفاق) ولتلافي أثارها السلبية على المشاريع الاقتصادية و على مستوى معيشة المواطنين يراعى عند تطبيقها : تجزئة الضريبة من خلال فرضها على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة وتوزيعها باستخدام طرق فنية حديثة لفرض الضريبة وتحصيلها والعمل على إعفاء السلع الضرورية أو تخفيض سعر الضريبة عليها لتخفيف عبئها على المواطن وتحقيق العدالة بين اصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة .

المبحث الثاني: متطلبات كفاءة الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي:

تتوقف كفاءة الضرائب عموماً وضرائب الانفاق خصوصاً على مدى قدرتها تحقيق أهداف النظام الضريبي كونها أدواته الوحيدة التي يستخدمها ضمن النظام الاقتصادي العام للدولة لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية . وهذا يعتمد على :

- مدى شمولية الضرائب في المجتمع الضريبي.
 - الوفرة في الحصيلة و انخفاض تكلفة جبايتها .
 - معدل سعر الضريبة ومدى ملاءمتها لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية.
 - ارتفاع مستوى دخل الفرد وتحسن الوضع المعيشي للمواطنين .
 - الإدارة الضريبية ومدى كفاءتها بالتحقق والتحصيل وبالتالي تحقيق العدالة في التنفيذ.
 - التوجيه الضريبي، أهم ما يميز التكليف الضريبي أنه يتناول أصحاب الدخل حسب مقدرتهم الفعلية على الدفع . وبالنظر لوجود فئة من المجتمع تملك قوة شرائية كبيرة ، فإنه من الضروري أن تفرض ضريبة على المبالغ التي تنفق لشراء سلع وخدمات ذات طابع كمال ، وترفيه (السيوفي ، 2008 : 164) .
 - فرض الضرائب الحديثة منها والتي تنسجم مع تطور النظام الاقتصادي العالمي كتطبيق ضريبة القيمة المضافة، معالجة التحديات التي تعترض تطبيق ضريبة القيمة المضافة وهي:
- 1- تقدير ذاتي جيد لمبلغ الضريبة وسلامته إذ يصعب إعداد وتجهيز المكلفين وجعلهم قادرين على تقديم تقرير ضريبي ذاتي لكل مرحلة من مراحل الإنتاج بالدقة التي تتطلبها الجهات الضريبية ، لذلك هذا الأمر يتطلب رفع حس المسؤولية وروح المواطنة مع دافع الضرائب وجعله يسدد ما عليه.

2 - توفير نظام ضريبي كفؤ وفعال وحيادي، فعند تطبيق ضريبة القيمة المضافة يجب إجراء العديد من التعديلات على التشريعات الضريبية الحالية وجعلها قادرة على مواجهة تحديات التطبيق، لذلك فإن التحدي في هذه الحالة هو ما قبل مشرع الضريبة وقدرته على صياغة قانون ضريبة القيمة المضافة بشكل مبسط وواضح ومرن بدون حدوث الازدواج الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى، لا يفسح المجال للتهرب الضريبي، وكذلك مراعاة الوضع الاجتماعي والاقتصادي الظروف المحيطة بالدولة جميعها.

3- تطوير إدارات النظام الضريبي وجعلها قادرة على مواكبة التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

4- إعداد الكوادر مدربة وفعالة قادرة على تحصيل ضريبة القيمة المضافة دون التسبب في المشاكل الاقتصادية.

5- وجود نظام ضريبي إلكتروني مؤتمت ومتطور قادر على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل المنتج أو الخدمة بشكل منتظم وفق معايير معدة لهذا الغرض وبما يتناسب مع طبيعة كل قطاع اقتصادي.

و تفضل اليوم ضرائب الاستهلاك كونها أقل تدخلاً في قرارات الادخار والاستثمار من ضرائب الدخل، وكلما زادت درجة عمومية ضرائب الاستهلاك (أي اتساع نطاق تغطيتها) كلما قل تأثيرها على الأسعار النسبية وكان ذلك أفضل من منظور الكفاءة، ولكنها ضرائب سيئة من ناحية العدالة. أما ضرائب الدخل فهي أكثر اتفاقاً مع العدالة لاستنادها إلى مبدأ شخصية الضريبة ولكنها أشد وقعاً على حوافز الإنتاج والنمو.

كذلك تعطى معدلات الضريبة الملائمة لاعتبارات العدالة والكفاءة بقدر كبير من الاهتمام في المناقشات الرامية إلى الإصلاح الضريبي وقد استقر مبدأ التصاعد في النظم الضريبية الحديثة بعده أكثر اتفاقاً مع مضمون العدالة من جهة أخرى. فتنشيط حوافز الإنتاج والنمو الاقتصادي يقتضي تخفيض معدل التصاعد

في الأسعار الضريبية من جهة والأخذ بالإعفاءات والمزايا الضريبية من جهة أخرى. كما أن التعويض عن الآثار التوزيعية غير العادلة لضرائب الإنفاق يتطلب درجة ما من التصاعد لتحقيق توزيع أكثر عدلاً للعبء الضريبي، وتتدخل الاعتبارات المالية والضغط السياسية لتأييد حصول بعض الفئات الاجتماعية على مزايا من النظام الضريبي لتزيد الأمور تعقيداً.

لذلك وانطلاقاً مما تقدم وانسجاماً مع خصائص البلدان النامية التي يتطلب تحقيق الاستقرار الاقتصادي فيها وزيادة معدل النمو ومعالجة مشكلاتها الاقتصادية إعطاء مزيد من المزايا والإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمارات الخارجية والمحلية وتعبئة المدخرات لدى المواطنين من خلال تشجيع إقامة شركات الأموال الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة على الدخل ويتطلب معها فرض ضريبة على الاستهلاك، كما أن متطلبات التجارة الخارجية ومنظمة التجارة العالمية تتطلب مستقبلاً تخفيضات في الرسوم الجمركية وكذلك الدخول في تكتلات اقتصادية إقليمية، كل ذلك يحتم فرض ضريبة على الاستهلاك مع مراعاة البعد الاجتماعي ما أمكن.

المبحث الثالث: ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاتها:

4-3-1 - الضريبة على القيمة المضافة VAT:

تقوم فلسفة الاصلاح الضريبي الحديثة في العالم المتقدم على مبدأ توسيع قاعدة المجتمع الضريبي مع تخفيض سعر الضريبة (Widening OF the Tax base and loering the Tax rates) (لطفي، 2016، 4)، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب التي تحقق هذا المبدأ.

تعود الفكرة الأساسية لمبدأ الضريبة على القيمة المضافة (VAT) إلى العشرينيات من القرن الماضي ظهرت في كتابات رجل الأعمال الألماني (wilhelm von siemens) عام 1918 وترسخ هذا المبدأ بصورة أوسع ما بين السنوات 1953 - 1957 من خلال الدراسات التي نشرها الاقتصادي الفرنسي (Maurice Laurs) فقد تم أواسط القرن الماضي تطبيق مبدأ (VAT) وكانت بداية على شكل ضريبة على رقم الاعمال استبدلت عام 1936 بالضريبة على الانتاج حيث تفرض مرة واحدة على المنتجات النهائية وفي عام 1948 طورت فرنسا الضريبة بحيث أصبحت تفرض على المنتج في جميع مراحل إنتاجه وتحصل من جميع المنتجين سواء كانوا أفراد أم أشخاص اعتباريين وتعتبر فرنسا أول دولة طبقت هذا النوع من الضرائب قبل أن يتشر في معظم الدول الاوربية نتيجة الحاجة المادية بعد الحرب العالمية الثانية ، وكذلك ولاية ميشيغان الأمريكية التي طبقتها تحت اسم ضريبة الأعمال الفردية، إلا أن أشكال التطبيق ونماذج هذه تطورت لتتحول فيما بعد إلى النمط الاستهلاكي المطبق اليوم، والذي طُبّق منذ الستينيات من القرن الماضي، لتصبح هذه الضريبة من أكثر الضرائب انتشاراً، تطبق حالياً في أكثر من (150) دولة حول العالم النامية منها والمتقدمة وعلى رأسها دول الاتحاد الأوروبي كالدانمارك عام 1967 وهولندا والسويد عام 1969 والنرويج واللوكسمبورغ عام 1970 ، والبرازيل والاكوادور 1970 وغيرهما من دول العالم النامي كالمغرب والجزائر ومصر والاردن.. الخ (الدلاجوي ، 2020، 32 : 5) .

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

يختلف مفهوم القيمة المضافة تبعاً للموضوع الذي تهتم به فمن الناحية الاقتصادية تكون القيمة المضافة هي الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها ويتم تجميع القيم المضافة لجميع القطاعات لتمثل القيمة المضافة الاجمالية وهذا ما يسمى الناتج المحلي ، أما من الناحية الضريبية فإن القيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن بيع السلعة أو مقابل أداء خدمة و ثمن شراء المواد والخدمات اللازمة للحصول عليها (الدلجاوي ، 2020 : 10) و على الرغم من اختلاف ضريبة القيمة المضافة من حيث التفاصيل وقواعد تطبيقها ومعدلاتها وشمولها في مختلف الدول وفقاً لنظامها السياسي وواقع الاقتصادي للدول التي تطبقها، تأخذ هذه ضريبة عدة أشكال ويعتمد الفرق بينهما على مدى تغطية الوعاء الضريبي للسلع الإنتاجية والرأسمالية فإذا كان مطرح الضريبة السلع الاستهلاكية تكون ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك، وعبر عن وعاء الضريبة بالمعادلة التالية :

وعاء الضريبة يساوي = / المبيعات - (مشتريات المنتجات الوسيطة + مشتريات الرأسمالية) / .
أما إذا اشتمل الوعاء على السلع الاستهلاكية و السلع الانتاجية تكون ضريبة القيمة المضافة على الدخل ويعبر عن وعاء الضريبة بالمعادلة التالية :

مجمّل القيمة المضافة = (المبيعات - تكلفة مستلزمات الانتاج) . (هديوه ، 2013 : 67 ، 68) .

تتمتع الضريبة على القيمة المضافة بخصائص عامة مشتركة للتطبيق في جميع الدول على الرغم من الاختلاف المالي و الاجتماعي .

4 - 3 - 3 - مزايا وخصائص تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

- تطبيق ضريبة القيمة المضافة يؤدي لتوزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ولا يقتصر فقط على فئة العمل في المجتمع مما يجعلها تحقق مبدأ العدالة ، كما أنها قابلة للتطبيق بنسب

متفاوتة أو بإعفاء تمييزي وبنسبة صفر حسب مرونة الطلب على السلع والخدمات وتوجهات السياسة الاقتصادية (FADELA, 2010, P.2) .

- خلو تطبيقها من أي تشوهات استثمارية أو إنتاجية إذ تتميز بحياديتها في الادخار وتكلفة الإنتاج ليس فيها ازدواجية ولا تؤثر على التكلفة لأنها لا تحصر العبء الضريبي في مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج، إذ يمكن للمستثمر استرداد ما دفعه من سلع ومدخلات رأس المال كما إنها تساعد على تشجيع الصادرات وذلك لأن هذه الضريبة عادة لا تفرض على الصادرات، ومن مزاياها أيضاً أن العبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساوياً أو مقارباً للعبء الضريبي الذي تتحمله الواردات (صالح ، 2007 : 61) .

- تتوافق مع فلسفة اقتصاد السوق وحرية التجارة وتحويل رأس المال بسبب امكانية استردادها من قبل المكلفين، كما إنها تشجع الصادرات كون الضريبة لا تفرض عليها .

- ذات كفاءة اقتصادية عالية لأنها تحد من التهرب الضريبي إذا توافرت البنية التحتية اللازمة لتنفيذها.

- ضريبة غير تراكمية كون طريقة الدفع مجزأة وعلى مراحل حيث يقوم على مبدأ الخصم الذي يسمح بحجب الضريبة المدفوعة من الضريبة المحصلة.

- تتصف بالشمولية بحيث تشمل جميع السلع والخدمات ما لم يرد نص بإعفائها (الخطيب ، 2007 - 2008 : 25).

- ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك النهائي في أغلب الأحيان .

- تتسم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بالمرونة الكافية فهي أكثر استجابة للتغيرات الحاصلة في النشاط الاقتصادي

إذ تزيد بزيادته وتراجع بتراجع وبالتالي تساهم بتحقيق الاستقرار النسبي للاقتصاد أي الحد من الصعود الكبير

المسبب للتفجر ، والهبوط (الركود) الدافع للاختفاء والزوال (زيدان ، 2006 : 329) .

أن ضريبة القيمة المضافة لا تُفرض على السلع والخدمات عند البيع أو حتى عند تقييم الإنتاج النهائي ، إلا إنها تفرض على زيادة قيمة السلع والخدمات (القيمة التي أضيفت للسلعة) ، في كل مرحلة من مراحل إنتاجها الاقتصادي (MUSA,2006,P.8) ، و يمكن فرض ضريبة إنتاج على السلع الاستهلاكية في مرحلة إنتاجها محلياً، تكون في مرحلة الإنتاج، بينما ضريبة المبيعات التي تفرضها الدولة على جميع الخدمات. وهي نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، والتي تُفرض بصفة عامة على جميع السلع والخدمات إلا المستثنى منها، وبنسبة محددة في حالات محددة، وذلك لتحقيق أهداف محددة.

تتشابه الضريبة على القيمة المضافة مع الضريبة التراكمية على المراحل كلها من حيث أن كل منهما يسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، كما يتشابهها في إمكانية فرضهما على السلع الإنتاجية ، إلا أن الضريبة على القيمة المضافة لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة وانما تفرض على القيمة التي أضيفت للسلعة في كل مرحلة (هدية ،ندى 2013 : 67) .

- الهدف من فرض الضريبة على القيمة المضافة:

- زيادة الإيرادات العامة للدولة، وجعلها أقل اعتماداً على صادرات النفط.
- سهولة تحصيل الضرائب من قبل الشركات أو المؤسسات بدلاً من الحكومة بشكل سلس وسهل بعيداً عن التعقيد و توسيع القاعدة الضريبية (AL-SALHI, 2011, P.43)

يعترض تطبيق ضريبة القيمة المضافة مشاكل منها : ضعف الوعي الضريبي، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي وضرورة العمل على تجنبها، إضافةً لضعف الحس الوطني لجهة التزام دفع الضريبة (AMIN, 2002, P.33).

4-3-4 - سلبيات تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة مراعاة شروط عدة أهمها:

- 1- التقدير الذاتي لمبلغ الضريبة، وسلامتها ووصفها من قبل دافعي الضرائب، وفاعلية وحيادية الضريبة.
بالإضافة إلى تشريعات ضريبية شاملة وبسيطة وواضحة ومرنة (FADELA, 2010, P.12).
- 2 - يواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة صعوبة في بعض القطاعات كالزراعة والإسكان والخدمات المالية والقطاع غير الرسمي، ناتج عن صعوبة تقدير القيمة المضافة (AL-ESSAWI, 2014, P.19).
- 3- - يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها معقدة نوعاً ما من الناحية التطبيقية، وتتطلب وجود نظام محاسبي متقدم في الوحدات الاقتصادية، حيث تتحمل الوحدات الاقتصادية جيدة التنظيم العبء الأكبر للضريبة ، في حين أن الوحدات الصغيرة والمتوسطة يمكنها بسهولة التهرب من هذه الضرائب. (HPR, 2016, P.8).
- 4 - يؤخذ على ضريبة القيمة المضافة أنها تحابي الواردات لأنها تفرض مرة واحدة عليها في حين تستهدف هذه الضريبة الصناعات المحلية في كل مرحلة من مراحل إنتاجها أو استهلاكها (صالح 2007 : 62) .
- 5 - ومن سلبيات هذه الضريبة هي الطريقة التي ستعامل بها السلع الرأسمالية، وفي معظم دول العالم فإن الضريبة على هذه السلع يتم إرجاعها للمؤسسة لتشجيع الاستثمار في رأس المال، ولأن الإنفاق على السلع الاستثمارية لا يعد "استهلاكاً" بالمعنى الصحيح، إلا أن دولاً أخرى مثل الصين والبرازيل لا تقوم بإرجاع الضرائب على السلع الرأسمالية. وفي دول أخرى يتم إرجاع قيمة الضرائب على السلع الرأسمالية بصورة تدريجية ومساو لقيمة إهلاك رأس المال ويؤدي ذلك إلى عدم اتجاه المؤسسات إلى الاستثمار في رأس المال، وبالطبع فإن لذلك خطورة خاصة في مجتمع مثل مجتمع دولة الإمارات التي قد تلجأ المؤسسات فيها إلى وسائل الإنتاج كثيفة العمل مما سيفاقم من المشكلة السكانية. والشركات الحديثة أو تلك التي تسعى

للتوسع قد تجد نفسها تدفع ضرائب أكثر مما تباع من السلع (أي أن إيراداتها تقل عن مصروفاتها) مما سيوقعها في أزمة سيولة، وحتى في الدول التي تقوم بإرجاع كل أو بعض الضرائب على السلع الرأسمالية قد تجد هذه الشركات الحديثة أو المتوسعة نفسها تواجه الأزمة ذاتها وذلك لأن عليها انتظار استرجاع الضرائب من الحكومة، والتي عادة ما تأخذ زمناً طويلاً .

4-3-5- تحديات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في التجارة الدولية:

تُفرض ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك المحلي وعلى مبدأ الوجهة ، ويطبق هذا المبدأ دائماً باستخدام ضريبة صفرية معدل الصادرات ، وفرض ضريبة على المستوردات ، وبالتالي فإن النتيجة هي أن إجمالي الضريبة المدفوعة على السلعة يتم تحديدها على أساس حساب معدل الضريبة المفروض في اختصاص البيع النهائي وتتفاقم المشاكل في البلدان النامية لأن فرض نسبة صفرية على الصادرات يعني ضرورة توفير طريقة مناسبة لمداد الزيادة تحت حساب ضريبة القيمة المضافة على مدخلات الإنتاج للمصدرين، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبات إدارية، ويتطلب تطبيقه توفير التنظيم والوسائل اللازمة خاصة فيما يتعلق بمسك الحسابات نظام الفواتير وإعداد البيانات المالية والحسابات الختامية وضرورة وجود نظام ضريبي فعال لأغراض الرقابة وحسن التنفيذ (MUHAMMAD, 2013, P.12).

4-3-6 - تأثير ضريبة القيمة المضافة على التضخم:

نظراً لكون الضريبة على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك فإنها تؤدي ارتفاع الاسعار بمقدار هذه الضريبة وبالتالي ينتج عن ذلك تخفيض الاستهلاك الكلي إنطلاقاً من ثبات العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب وهذا التأثير غالباً ما يحدث في الدول النامية التي يرتفع فيها الميل الحدي للاستهلاك لدى أصحاب الدخل المرتفعة وهذا يفيد زيادة أو تقليل استهلاك بعض السلع ومحاربة السلع الضارة . كما أن فرض الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي الى انخفاض الدخل الحقيقية و خاصة اصحاب الدخل

المنخفضة أو المتوسطة ومن ثم انخفاض الاستهلاك الكلي وبالنتيجة انخفاض الطلب الكلي أما في الدول المتقدمة يواجه المستهلك ارتفاع الاسعار الناتج عن فرض الضريبة على القيمة المضافة من مدخراتهم الشخصية نتيجة لارتفاع مستوى المعيشة ودخول المستهلكين في تلك الدول ، كما ان فرض الضريبة على القيمة المضافة قد يخلق حالة من التوازن الاقتصادي ناتجة عن تأثير الضريبة على الاسعار ارتفاعاً وبالتالي تخفيض الاستهلاك ثم انخفاض الطلب الكلي . لذا تلعب الضريبة دور مهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي كونها تتسم بالمرونة الكبيرة و تناهض التضخم كونها تساعد على تخفيض القوة الشرائية و تخفيض الطلب على السلع المستهدفة بالضريبة وبالتالي الحد من الزيادة السريعة بالاسعار والحفاظ على قيمة العملة من التدهور (البلجاوي .2020 . : 22) .

وفي دراسة أجراها البروفيسور الانكليزي (آلان تيت) على أحجام التضخم مدة سنتين قبل وبعد اقرار الضريبة على القيمة المضافة في /35/ دولة وجد أنه في /29/ دولة تمت معاينتها ، يتم فيها تصنيف ضرائب القيمة المضافة على أنه لن يكون لها تأثير على مؤشر أسعار المستهلكين أو أنه لديها فقط زيادة مرة واحدة في مؤشر الاسعار كما في فرنسا والمانيا اي : (لم يسبب استخدام الضريبة زيادة في معدلات التضخم) ، و هناك زيادة لمعدل التضخم في الدول الـ /6/ الباقية وذلك لأن هذه الدول تتبع استخدام ضريبة القيمة المضافة بسياسات التضخم المتعلقة بالاجور والنقد في وقت واحد. وهذا يفيد بالاستنتاج أن ضريبة القيمة المضافة لا تسبب التضخم (هديوة . 2013 : 160) .

4-3-7- أنواع الضريبة على القيمة المضافة:

تأخذ الضريبة على القيمة المضافة عدة أشكال ويعتمد الفرق بينها على مدى تغطية الوعاء الضريبي للسلع الإنتاجية والرأسمالية. فإذا اقتصر الوعاء الضريبي على السلع الاستهلاكية فقط كانت الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك .أما إذا اشتمل الوعاء على السلع الاستهلاكية والسلع الإنتاجية فتصبح الضريبة

تقرض على الدخل فتسمى الضريبة على القيمة المضافة على الدخل. وهذا الدخل يمكن أن يكون صافيا أو إجمالي حسب إدخال قيمة استهلاك رأس المال من ضمن الوعاء أو عدم إدخاله، وأهم الأشكال التي نالت الاهتمام في التطبيق وخاصة في الدول الأوروبية هي الضريبة على القيمة المضافة على الاستهلاك (القباني ، 1983 : 21).

4-3-8- تجارب بعض الدول في تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

تسعى العديد من الدول إلى إصلاح أنظمتها الضريبية، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة التي أجرت هذه الإصلاحات وبجاح منذ عقود مضت وذلك بإصدار تشريعات ضريبية جديدة أو تعديل المطبق منها، ولا تقتصر الاهداف الإصلاحية للنظم الضريبية في هذه الدول على الهدفين التمويلي والاقتصادي فقط، وإنما تمتد لتشمل تحقيق تغييرات إيجابية في المجال الاجتماعي.

ومن الدول التي طبقت ضريبة القيمة المضافة:

— الدانمارك : استبدلت الضريبة على تجارة الجملة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة دون أن يكون لها أثر ملموس على المستهلكين، وقد استطاعت الدانمارك حساب أثر الضريبة على الأسعار بوجه دقيق بسبب توافر مؤشرات للأسعار مثل مؤشر أسعار المستهلك و الذي يأخذ في اعتباره التغيرات في الضريبة ، ومؤشر الأجور (معدلات الأجور) و كانت النتيجة هي زيادة مؤشر أسعار المستهلك بنسبة 8 % على حين زاد مؤشر أسعار الأجور بنسبة 3.1 % و لذلك اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة هي المسؤولة عن زيادة مؤشر أسعار المستهلك بنسبة 4.9 % مع مراعاة أن الزيادة في الأجور بصورة كبيرة قد عوضت جزئيا عن تآكل حجم الاستهلاك الحقيقي و من ثم خضع تأثير الضريبة على مستوى الأسعار للتعديل بالتدخل الحكومي المباشر .

- فرنسا : طبقت الضريبة على القيمة المضافة منذ عام 1948 وتطور ت حتى وصلت المستوى الامثل في النظام الضريبي الفرنسي وبالنتيجة حدث زيادة طفيفة في مؤشر أسعار المستهلك الفرنسي (1.15 %) ، إلا إن هذه الزيادة ليست كلها بسبب الضريبة بل فقط ما يقل عن 1 % مقدار الزيادة التي تسببت فيها ضريبة القيمة المضافة ، قامت فرنسا بأجراء تحليلات تخص 78 منتجاً أوضحت أن الفروق في الأسعار قبل التحول و بعده تظهر التغيرات الضريبية انعكاساً صحيحاً وقامت إدارة تحديد الأسعار عند امتداد تطبيق الضريبة ببذل جهد في إسداء النصح ووضع جدول لحساب هوامش الربح الإجمالية من اجل إرشاد و توجيه تجار التجزئة و تقادي زيادة الأسعار .

— لبنان من البلدان العربية التي طبقت الضريبة على القيمة المضافةً دون أن يؤدي ذلك الى تأثيرات واضحة على الأسعار و يرجع ذلك لعدة أسباب من أهمها:

- لم يتم فرض الضريبة على جميع السلع والخدمات في لبنان (وقدر ارتفاع الاسعار في السنة التي فرضت فيها الضريبة بنحو 10%) وأنه حتى في حالة زيادة الأسعار فهذه الزيادة ستكون لمرة واحدة فقط وليست مستمرة ومتكررة الا إذا صاحب الضريبة توسع في عرض النقود وتوقعات مرتفعة نحو التضخم، كما أن الإجراءات المتخذة بإعفاء لوائح سلع أساسية من الضريبة والتي تشكل جزءاً هاماً من سلة السلع المستهلكة محلياً لن تظهر أي آثار واضحة وكبيرة على الأسعار .

- اعفاء أهم القطاعات كالصحة والزراعة والتربية من الضرائب، إضافة لإعفاء الشركات والمؤسسات التي يقع رقم أعمالها تحت عتبة 500 مليون ليرة لبنانية (أمين، 2003 : 61) .

وبموجب تنفيذ اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربي وانطلاقاً من الاهداف الواردة في النظام الاساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون لسنة 2001 تم الاتفاق بين الدول

الاعضاء من خلال الاتفاقية المحددة لضريبة القيمة المضافة، على استحداث ضريبة عامة على الاستهلاك في دول مجلس التعاون تسمى ضريبة القيمة المضافة ، تفرض على معاملات استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع . في عام 2017 صدقت كل من السعودية والامارات العربية المتحدة على الاتفاقية واصبح قانون فرض الضريبة على القيمة المضافة نافذ بتاريخ 2018/1/1 وطبقت بالفعل بداية عام 2019 (الدجاوي، 2020، : 24) .

4-3-9- إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا:

لم يرد في خطط الحكومة الاقتصادية أو المالية / الحالية ولا السابقة/أي تعريف أو إشارة الى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سوريا سوى تصريح لوزير المالية السوري في لقاءه مع وسائل الاعلام بتاريخ 2004/4/22 بعد صدور المرسوم التشريعي رقم/61/ لعام 2004 الخاص بالإنفاق الاستهلاكي حيث جاء في تصريح وزير المالية : "إن صدور المرسوم التشريعي المتعلق برسم الانفاق الاستهلاكي أعاد هيكلة الكثير من القوانين ، ونظرنا له أنه قانون مبيعات الآن ، وسيكون قابلاً للتطور مستقبلاً وصولاً الى القيمة المضافة " .

يعاني الاقتصاد السوري من صعوبات كثيرة مرتبطة بالانتاج و الاستثمار و التجارة و حتى الزراعة و تدني مستوى المعيشة و معوقات اقتصادية و تقنية مالية و نقدية و حتى اجتماعية تعيق تطبيق ضريبة القيمة المضافة حالياً (هديوه ، 2013 : 52، 53) . سنعرضها كما يلي :

- انخفاض القدرة الشرائية للمواطن فضريبة القيمة المضافة لها أثر تضخمي ينعكس على الاسعار وبالتالي من الصعب تطبيقها في ظل ارتفاع معدلات التضخم بنسب كبيرة جداً يعاني منها الاقتصاد

السوري بلغت 19,91% عام 2018) نشرة البنك المركزي ،المكتب المركزي للإحصاء .
2018/11/ : 4) .

- عدم الالتزام باعتماد الفاتورة في المعاملات التجارية الداخلية بالرغم من وجود القوانين الناظمة لعملية الفوترة حيث تعتمد ضريبة القيمة المضافة على آلية الخصم التي تتطلب تحرير الفاتورة وعملت وزارة المالية السورية على تشجيع اعتماد الفوترة من خلال قرارها رقم /44/ لعام 2005 القاضي بإلغاء رسم الطابع على الفاتورة .

- التشوه في بنية الاقتصاد السوري المعتمد بنسبة كبيرة على قطاع الزراعة التي يصعب تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليه. إضافة لذلك تعتمد دول كثيرة لاعفاءه من الضريبة لاسباب اجتماعية

- اقتصاد الظل (الاقتصاد الغير رسمي) وصعوبة حصره وإخضاعه لقوانين الضريبة وغيرها.

-المعوقات المالية و الادارية الناتجة عن انخفاض مستوى التقانة الموجودة اللازمة لتطبيق الضريبة (الأنتمة و الربط الالكتروني الشامل بين جميع الوزارات والادارات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة)، بالإضافة لاعتماد التقدير الإداري في إنجاز التكليف الضريبي بعيداً عن تدخل الادارة الضريبية . ويعتبر الفساد الاداري والبيروقراطية وضعف آلية الاستعلام الضريبي من أهم التحديات التي تواجه تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة.

- آثار الحرب على سوريا وما خلفته من اضعاف البنية التحتية المؤسسية والتقنية وانعكاس ذلك على الاداء الفني والاداري وضعف الرقابة والتشريع والتنظيم الضروري لتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

- المعوقات الاجتماعية المتمثلة بضعف الثقة بين المواطن والمؤسسات العامة لجهة المنفعة العامة المتوقعة و الناتجة عن تسديد الضريبة وضعف الوعي الضريبي والمعرفة الكاملة لأهمية ضريبة القيمة المضافة لدى المكلف والمستهلك .

أخيراً، إن انتشار هذه الضريبة على مستوى العالم بحيث أصبحت مطبقة لدى أكثر من 130 دولة في العالم على اختلافها متقدمة أو نامية أو متخلفة عربية وأجنبية (الدجاوي ، 2020 : 9) مما يتطلب اهتمام الباحثين السوريين الاقتصاديين والكفاءات العلمية الجامعية العالية والمتخصصة وجميع المهتمين بدراسة هذه الضريبة وتظهير أهميتها المالية والاقتصادية والاجتماعية .

هذا وغيره يوجب على الحكومة البحث عن أفضل السبل وأغزرها مردودية لتأمين الإيرادات الضرورية لعملية البناء والاعمار ويعتبر تطبيق ضريبة القيمة المضافة من أهم المنابع المالية الغزيرة حيث لجأت إليها دول الاتحاد الأوروبي بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة حاجتها المالية (هديوة ، 2013 : 74) . وبالرغم من إيجابيات ضريبة القيمة المضافة إلا إنه يجب الأخذ بالاعتبار بعض الملاحظات الهامة والضرورية لتطبيقها في سوريا منها : توفير نظام محاسبي بسيط و واضح ، ضرورة تحقيق اصلاحات في السياسة الضريبية وذلّم بتخفيض أو الغاء بعض الضرائب ، واعفاء مدخلات الانتاج من الرسوم الجمركية كتعديل الضرائب المباشرة على الدخل على الرواتب والاجور على سبيل المثال لتخفيف العبء على ذوي الدخل المحدود . تطبيق الضريبة على عدد محدود من السلع تمهيداً لتطبيقها لاحقاً على سلع أخرى ، مع الاخذ بعين الاعتبار نوعية السلع المستهدفة (ضرورية ، كمالية ، أو شائعة) حيث يتوجب قدر الامكان عدم فرضها على السلع الضرورية . إن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سوف يحقق فوائد هامة منعا

- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والتي قدرت بـ 200 مليار ل.س قبل الحرب حيث نظام الضرائب التصاعدي على الدخل المعمول فيه في سوريا لم يحقق النتائج المرجوة منه بسبب انخفاض نسب التسديد ناتج عن الحيل لعدم الدفع والبيانات غير النظامية التي يقدمها المكلف (زيدان، 2006، 330-331).

الفصل الخامس: التحليل القياسي

المبحث الأول: أثر الحرب على سورية على الإيرادات الضريبية:

تعد الإيرادات الضريبية من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها سواء كانت الجارية أم الاستثمارية، وكما تؤثر هيكل الإيرادات الضريبية على المتغيرات الاقتصادية، فإن هذه الإيرادات تتأثر بالأزمات المختلفة، مثلاً قد تؤدي الأزمة إلى انخفاض الإنتاج وهو الأمر الذي يترتب عليه انخفاض في الإيرادات الضريبية المتأتية من دخل الشركات. في حين أن الأزمة قد تؤدي إلى زيادة الاعتماد على المستوردات وهذا ما يؤدي بدوره إلى رفع الرسوم الجمركية بوصفها مصدر من مصادر الإيرادات الضريبية. وعليه يحاول هذا الجزء معرفة أثر الأزمة الحالية في كل من تطور الإيرادات الضريبية من ضرائب ورسوم الانفاق الاستهلاكي ولضرورة المقارنة والعلاقة التابعة درسنا تطور الضرائب المباشرة لدخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وضرائب الدخل من الأجور والرواتب . وسناقش هذا القسم ضمن أربعة محاور:

- أثر الحرب على ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية.

- أثر الحرب على ضرائب الرواتب والأجور.

- أثر الحرب على إيرادات الرسوم الجمركية.

- أثر الحرب على رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

سنوات التحليل والاختبار ثماني سنوات قبل الحرب (2003-2010) وثمان سنوات خلال الحرب

(2011-2018) وفقاً للجدول التالي:

جدول (10): الضرائب والرسوم الجمركية (مليار ليرة سورية)

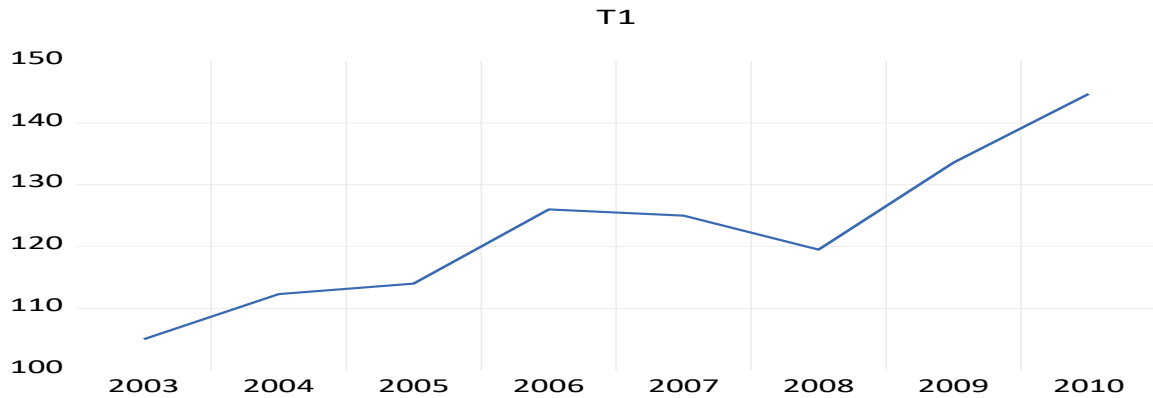
العام	ضرائب المهن	ضرائب رواتب	الرسوم الجمركية	رسوم الإنفاق الاستهلاكي	رسوم الطابع
2003	105	8	15.4	2	4.8
2004	112.3	3	18.8	3	5.5
2005	114	6	20.6	13	6.5
2006	126	6	15	15	8.5
2007	125	6.3	16	23.3	8.7
2008	119.5	7	23	33	9.6
2009	133.6	8	25	32	9
2010	144.7	9	28	40	13.5
2011	174	12	37.5	43.5	12
2012	120	12	30	35	12
2013	77	11	20	28	7.5
2014	38.5	12	20	15	7.5
2015	32	15	30	30	20
2016	57	25	35	40	25
2017	63	28	67	40	23
2018	75	34	80	47	28

المصدر: وزارة المالية: الواردات التقديرية في الموازنة العامة.

5-1-1- أثر الحرب على سورية على الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية:

قبل الحرب : بتحليل البيانات على برنامج EVIEWS-10 يوضح الشكل الآتي تطور الضرائب

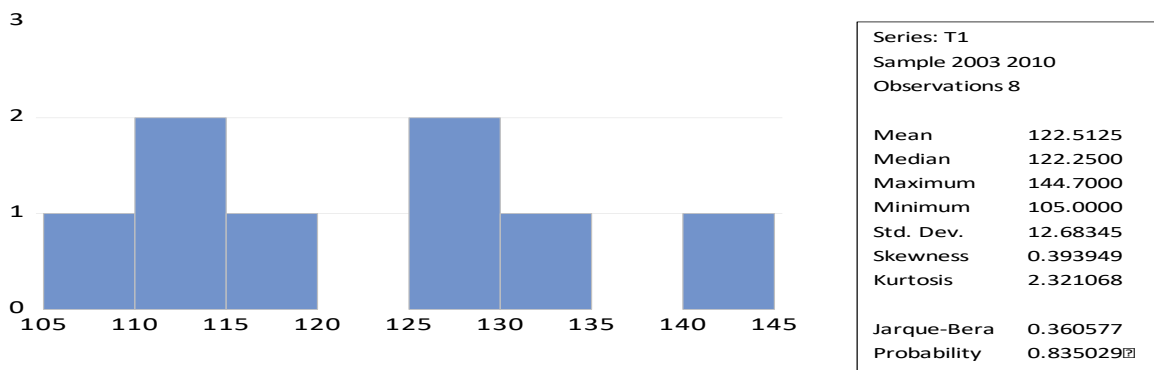
على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية غير التجارية للفترة (2003-2010):



الشكل 2 : تطور دخل الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال ما قبل الحرب

من الشكل 2/ نجد : تطورت الإيرادات الضريبية من الدخل حيث بلغت / 119 / مليار ليرة سورية عام 2008 ارتفعت بعدها بشكل كبير (145 مليار ل.س عام 2010) نتج هذا الارتفاع عن زيادة دخول المشاريع والمهن المترافق مع افتتاح المصارف الخاصة وتوفير مصادر تمويل الاستثمارات مما أدى لتحسن في دخول هذه المهن وارتفعت معها الحصيلة الضريبية.

نتائج الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال نفس الفترة:



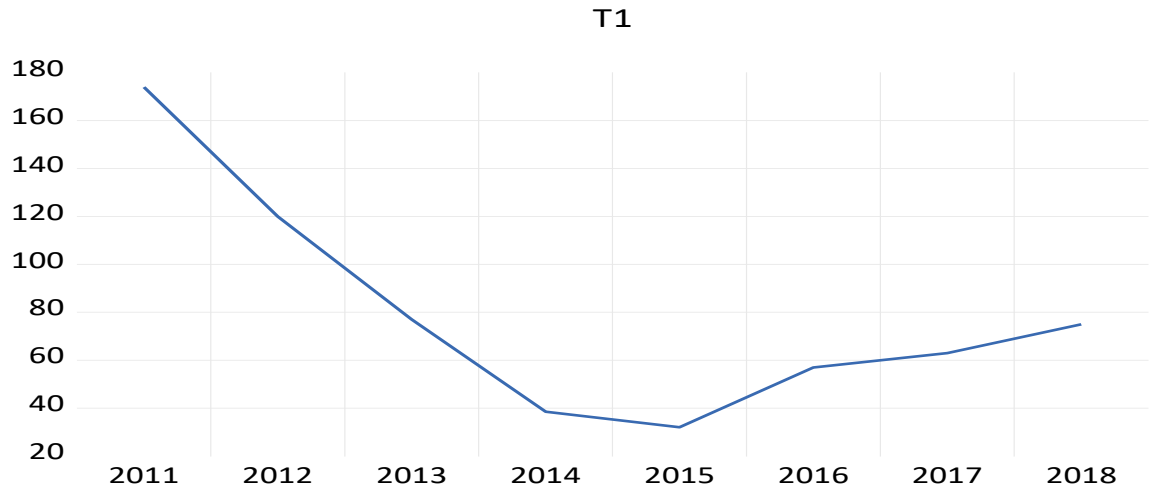
الشكل 3 : الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال فترة ما قبل الحرب.

من الشكل 3/ نجد : بلغ المتوسط الحسابي ما يقارب 122 مليار ليرة سورية كما بلغ الانحراف المعياري 0.12 ما يعني عدم وجود تذبذب كبير في الضرائب على دخل المهن. وهذا الفرق بين أدنى قيمة البالغة 105 مليار وأعلى قيمة البالغة 144.7 مليار ليرة سورية في عام 2010 يشير إلى تطور كبير في الحصيلة الضريبية بمدة ما قبل الحرب على سورية.

وبما أنَّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.83 أكبر من 0.05 ما يعني أنَّ هناك توزيع طبيعي ولا يوجد صدمات كثيرة أثرت على ضرائب الدخل من المهن خلال فترة ما قبل الحرب على سورية.

• **خلال الحرب :** تطور الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال

فترة الحرب (2011-2018) كما هو موضح بالشكل التالي:

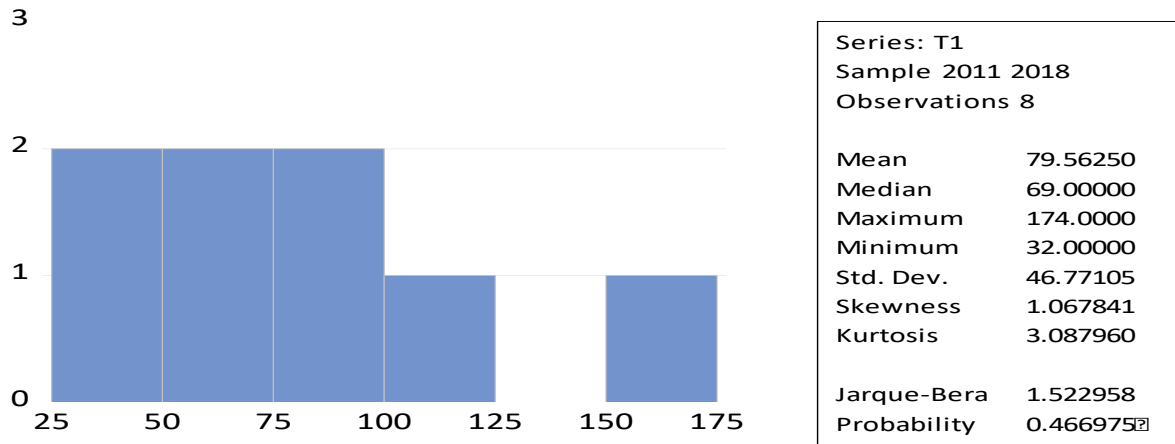


الشكل 4 تطور دخل الضرائب على دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الحرب.

يوضح الشكل التراجع الواضح بالمدة / 2014-2011 / حيث انخفضت بشكل كبير لتسجل ما يقارب 38.5 مليار ليرة سورية في عام 2014 ويأتي ذلك نتيجة تراجع الإنتاج ودمار في المشاريع بالتالي تراجع الدخول من المهن وانعكاسها على الضرائب بشكل سلبي مؤدية الى انخفاضها يضاف إلى ذلك قرار وقف منح التسهيلات الائتمانية.

نتائج الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال الفترة (2011-2018) كما

هو موضح بالشكل التالي :

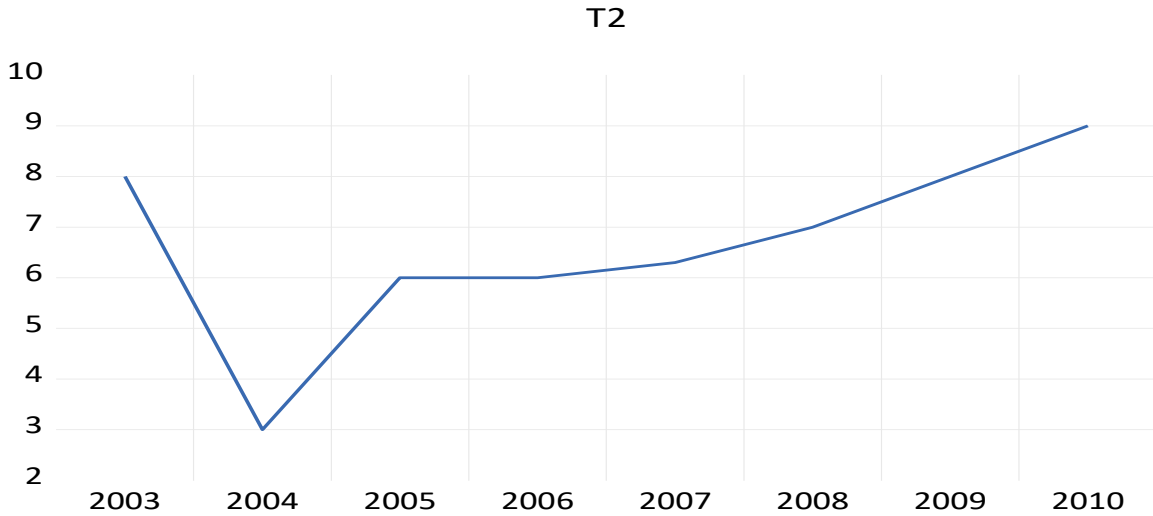


الشكل 5 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على دخل المهن خلال فترة الحرب.

من الدراسة الاحصائية نجد: بلغ المتوسط الحسابي ما يقارب 79 مليار ليرة سورية كما بلغ الانحراف المعياري 46 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في الضرائب على دخل المهن. و الفرق بين أدنى قيمة البالغة 32 مليار وأعلى قيمة البالغة 174 مليار ليرة سورية في عام 2011 يشير إلى التدهور الكبير في الحصيلة الضريبية بمدة الحرب على سورية. وبما أنّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.83 أكبر من 0.05 ما يعني أنّ هناك توزيع طبيعي.

5-1-2- أثر الحرب على سورية على الضرائب على الرواتب والأجور:

قبل الحرب : من خلال تحليل البيانات على برنامج EVIEWS-10 وبدراسة تطور الضرائب والاجور بمدة فترة ما قبل الحرب (2003-2010) كما هو موضح في الشكل 6 نجد تطور في ايرادات الرواتب والأجور ترافق مع التوسع في الأنشطة الاقتصادية.

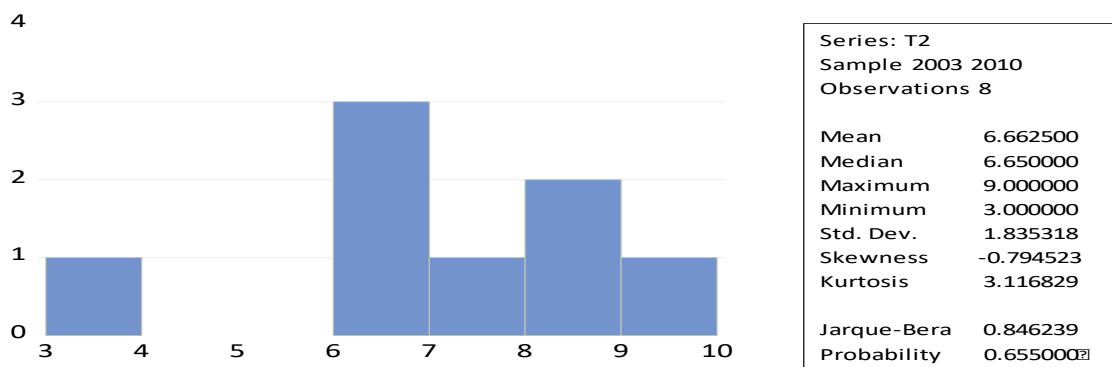


الشكل 6 تطور دخل الضرائب على الرواتب والأجور خلال ما قبل الحرب.

نتائج الوصف الإحصائي الموضح في الشكل 6 لمتغير الضرائب على الرواتب والأجور خلال الفترة قبل الحرب (2003-2010) تشير لـ مايلي:

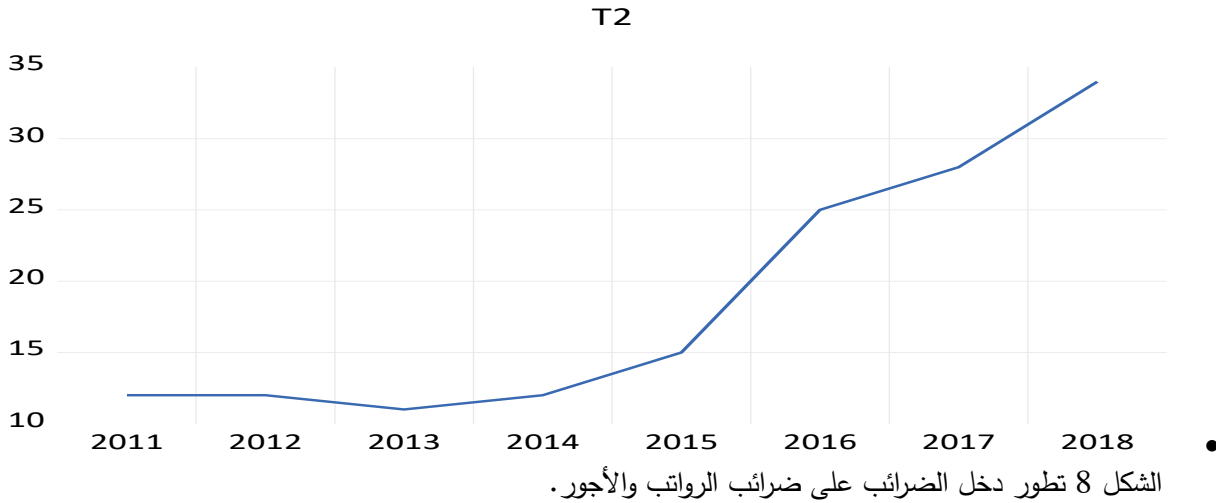
بلغ المتوسط الحسابي ما يقارب 6.66 مليار ليرة سورية كما بلغ الانحراف المعياري 1.84 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في الضرائب على دخل الرواتب والأجور. وهذا الفرق بين أدنى قيمة البالغة 3 مليار وأعلى قيمة البالغة 9 مليار ليرة سورية في عام 2010 يشير إلى تطور كبير في الحصيلة الضريبية خلال فترة ما قبل الحرب على سورية ولكن أقل من تطور الضرائب على دخل المهن.

وبما أنّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.65 أكبر من 0.05 ما يعني أنّ هناك توزيع طبيعي ولا يوجد صدمات كثيرة أثرت على ضرائب الرواتب خلال فترة ما قبل الحرب على سورية.

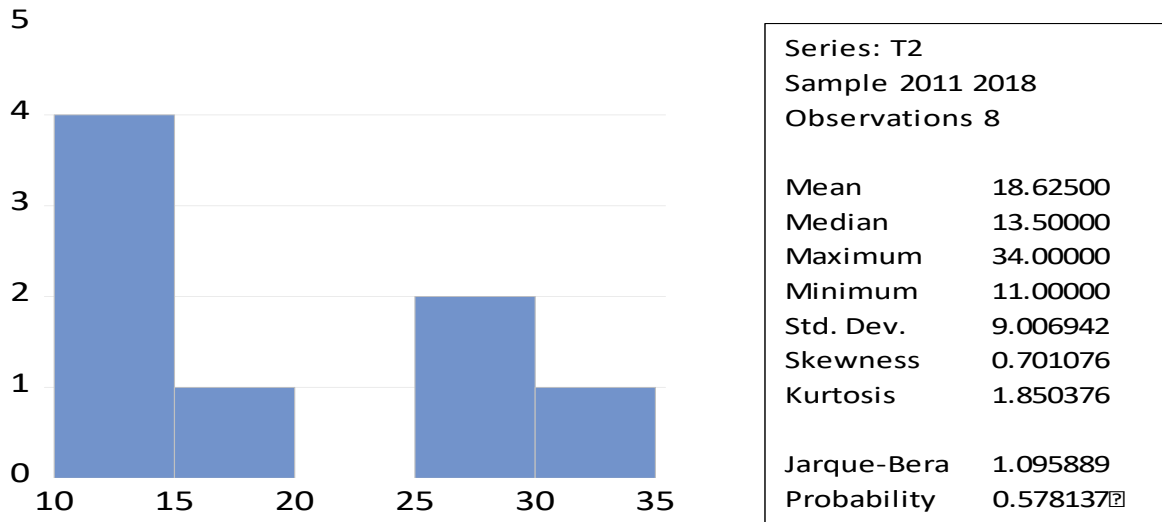


الشكل 7 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على الرواتب والأجور خلال فترة ما قبل الحرب.

- **خلال الحرب :** تطور الدخل على الرواتب والأجور في فترة الحرب (2011-2018) الموضح بالشكل 8 يشير الى : زيادة في الضريبة على الرواتب والأجور إذ بلغت /34 مليار ل.س /عام 2018 بزيادة قدرها /22 مليار ل.س /عن عام 2012 حيث قيمة إيرادات الرواتب و الاجور كانت تساو/12 مليار ل.س / ما أدى إلى زيادة التكاليف ومن ثم انخفاض الربحية وانخفاض الضرائب على الدخل يضاف إلى ذلك انعكاسها على سعر المنتج وارتفاع المستوى العام للأسعار وما يتبعه ذلك من أثر سلبي على مؤسسات أخرى ستقل حتماً من ربحيتها بالشكل الذي ينعكس على الضرائب على دخول هذه المؤسسات.



- التحليل الإحصائي لمتغير الضرائب والأجور بمدة الحرب (2011-2018) : من الشكل 9 نجد أن المتوسط الحسابي بلغ 18.62 مليار ليرة سورية كما بلغ الانحراف المعياري 9 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في الضرائب على الرواتب والأجور. وهذا الفرق بين أدنى قيمة البالغة 11 مليار وأعلى قيمة البالغة 34 مليار ليرة سورية في عام 2011 يشير إلى تحسن كبير في التحصيل الضريبي إلا أنه خلق أثراً سلبياً على الاقتصاد. وبما أنّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.57 أكبر من 0.05 ما يعني أنّ هناك توزيع طبيعي.

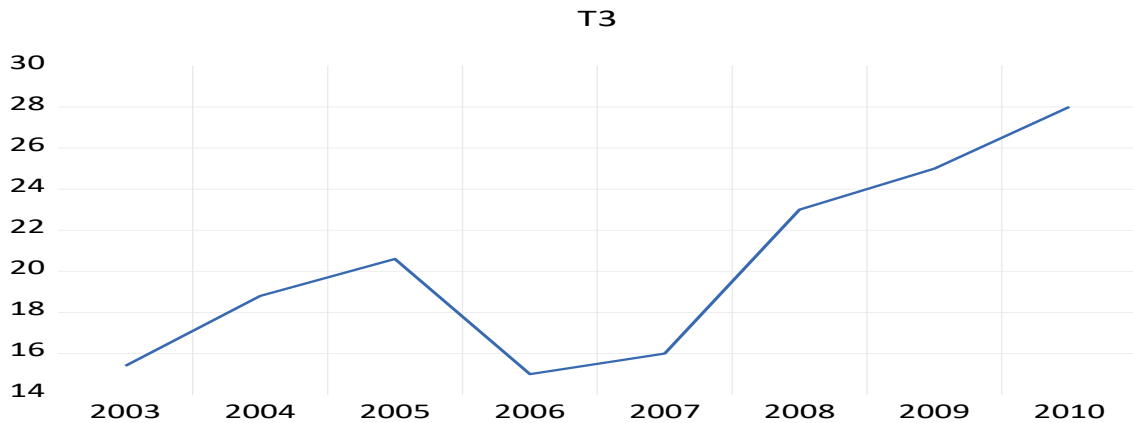


الشكل 9 الوصف الإحصائي لمتغير الضرائب على الرواتب والأجور خلال فترة الحرب.

5-1-3- أثر الحرب على سورية على إيرادات الرسوم الجمركية:

- قبل الحرب : يظهر التحليل تطور إيرادات الرسوم الجمركية للفترة (2003-2010) ناتج عن

التوسع في النشاط الاقتصادي ، كما وموضح في الشكل 10.



الشكل 10 تطور إيرادات الرسوم الجمركية خلال ما قبل الحرب.

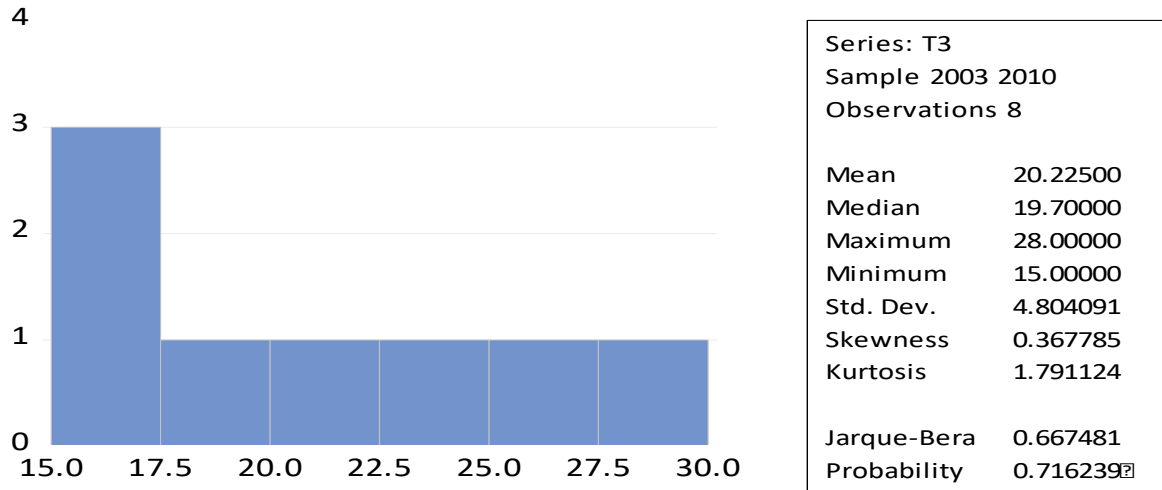
نتائج الوصف الاحصائي لمتغير الرسوم الجمركية الموضح في الشكل 11 ، لنفس الفترة نجد : أن

المتوسط الحسابي يساوي 20.22 مليار ليرة سورية تقريباً كما بلغ الانحراف المعياري 4.80 مليار ليرة

سورية وإن الفرق بين أدنى قيمة البالغة 15 مليار وأعلى قيمة البالغة 28 مليار ليرة سورية يشير إلى

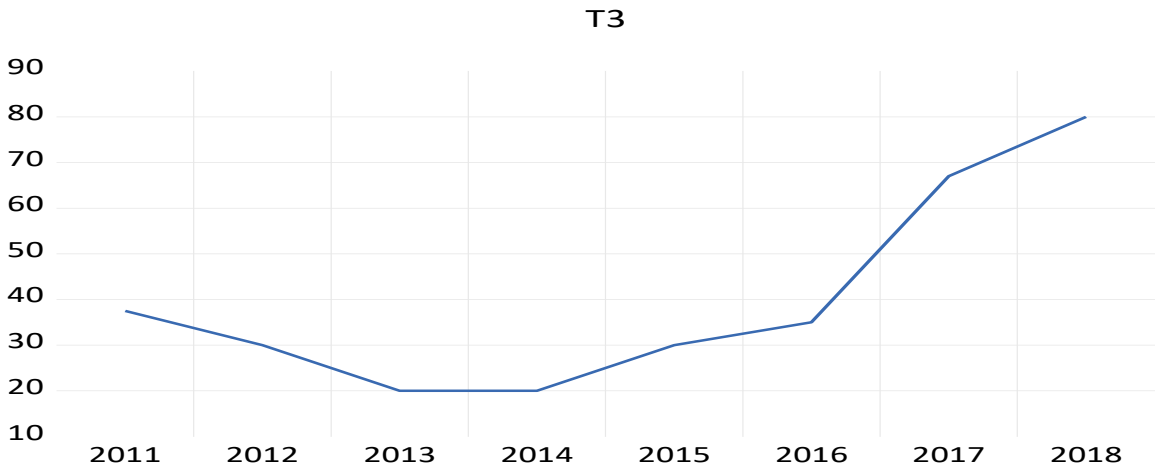
تطور كبير في الحصيلة الضريبية خلال فترة ما قبل الحرب على سورية ولكن أقل من تطور الضرائب على دخل المهن.

وبما أنَّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.71 أكبر من 0.05 ما يعني أنَّ هناك توزيع طبيعي ولا يوجد صدمات كثيرة أثرت على الرسوم الجمركية خلال فترة ما قبل الحرب على سورية.



الشكل 11 الوصف الإحصائي لمتغير الرسوم الجمركية خلال فترة ما قبل الحرب.

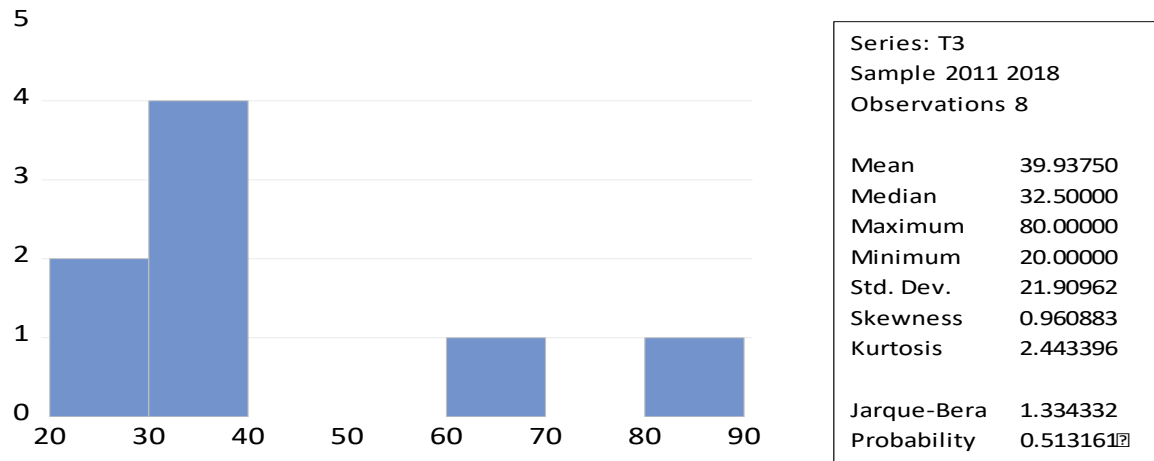
- خلال فترة الحرب (2011-2018) فقد بين تطور الرسوم الجمركية الموضح بالشكل 12، الثبات النسبي خلال الفترة 2011-2014 بسبب آثار الحرب في حين ارتفعت هذه الضرائب خلال الفترة 2015-2018 مع ارتفاع المستوردات بسبب انخفاض الانتاج الناجم عن تدمير البنية التحتية للصناعة المحلية ما أدى إلى زيادة التكاليف، يضاف إلى ذلك انعكاسها على سعر المنتج وارتفاع المستوى العام للأسعار وما تبعه ذلك من أثر سلبي على مؤسسات أخرى قلل من ربحيتها بالشكل الذي انعكس على الضرائب على دخول هذه المؤسسات.



الشكل 12 تطور الرسوم الجمركية خلال فترة الحرب على سورية.

التحليل الإحصائي لمتغير الرسوم الجمركية بالمدة (2011 - 2018) الموضح بالشكل 13 نجد : أن المتوسط الحسابي يساوي 39.93 مليار ليرة سورية تقريباً كما بلغ الانحراف المعياري 21.90 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في الرسوم الجمركية ناجمة عن التوقف في الاستيراد ثم العودة الكبيرة. وهذا الفرق بين أدنى قيمة البالغة 20 مليار وأعلى قيمة البالغة 80 مليار ليرة سورية يشير إلى ارتفاع كبير في الرسوم الجمركية تنعكس في التضخم من ثم انخفاض الدخل من الإيرادات على ضرائب الشركات. وبما

أن القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار جاركوا-بيرا البالغة 0.51 أكبر من 0.05 ما يعني أن هناك توزيع طبيعي.



الشكل 13 : الوصف الإحصائي لمتغير الرسوم الجمركية خلال فترة الحرب.

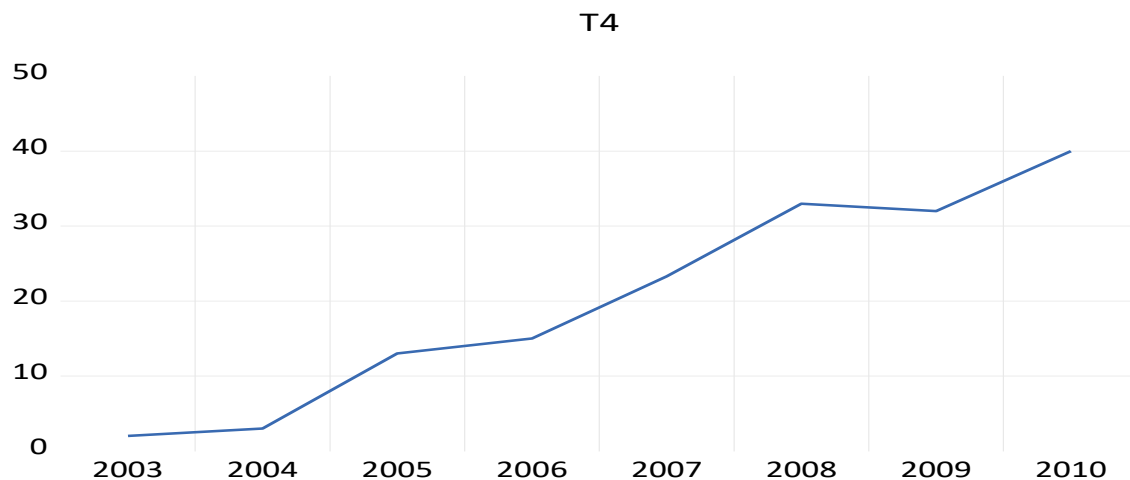
5-1-4- أثر الحرب على سورية على رسوم الإنفاق الاستهلاكي:

- قبل الحرب يشير تحليل تطور رسوم الإنفاق الاستهلاكي للفترة (2003-2010) الى تحسن

الإيرادات من رسوم الانفاق الاستهلاكي بسبب التوسع في الاستهلاك ناتج عن تحسن دخل

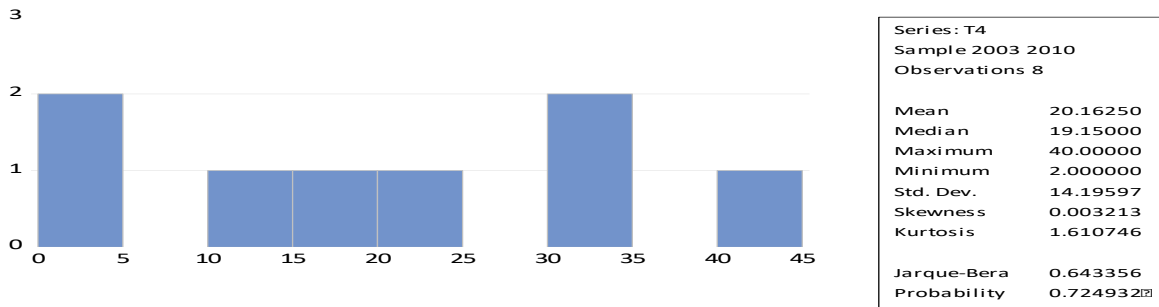
المواطن السوري، إضافة الى التحديثات في التشريعات الضريبية ذات الصلة كصدور المرسوم 61

لعام 2004 وتعديلاته الخاص بضرائب ورسوم الانفاق الاستهلاكي ،كما هو موضح بالشكل 14.



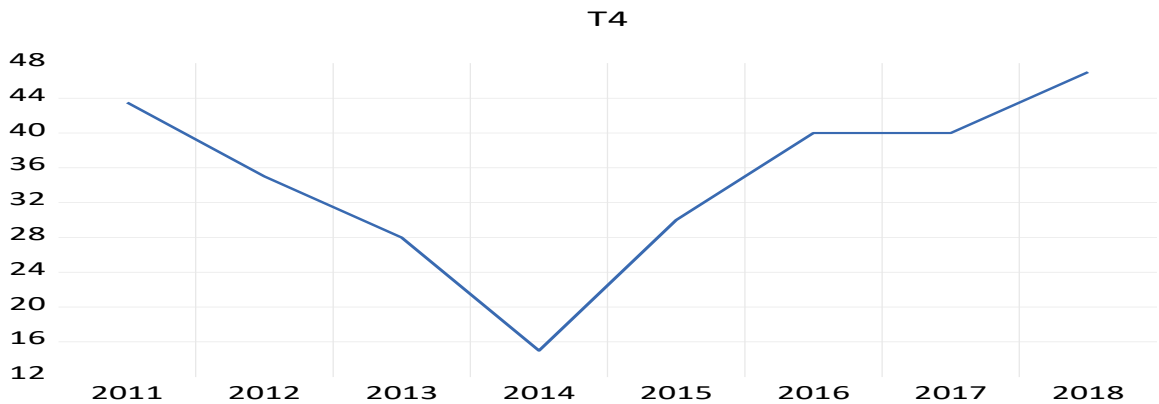
الشكل 14 : تطور إيرادات رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال ما قبل الحرب.

نتائج الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال الفترة (2003 ، 2010) والموضح بالشكل /15/ نجد : أن المتوسط الحسابي يقارب 20.16 مليار ليرة سورية كما بلغ الانحراف المعياري 14 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في رسوم الإنفاق الاستهلاكي. وهذا الفرق بين أدنى قيمة البالغة 2 مليار وأعلى قيمة البالغة 40 مليار ليرة سورية يشير إلى تطور كبير في الحصيلة الضريبية (الإنفاق الاستهلاكي) وهو أعلى من الرسوم الجمركية ما يعني وجود خلل في النظام الضريبي السوري بمدة ما قبل الحرب على سورية.



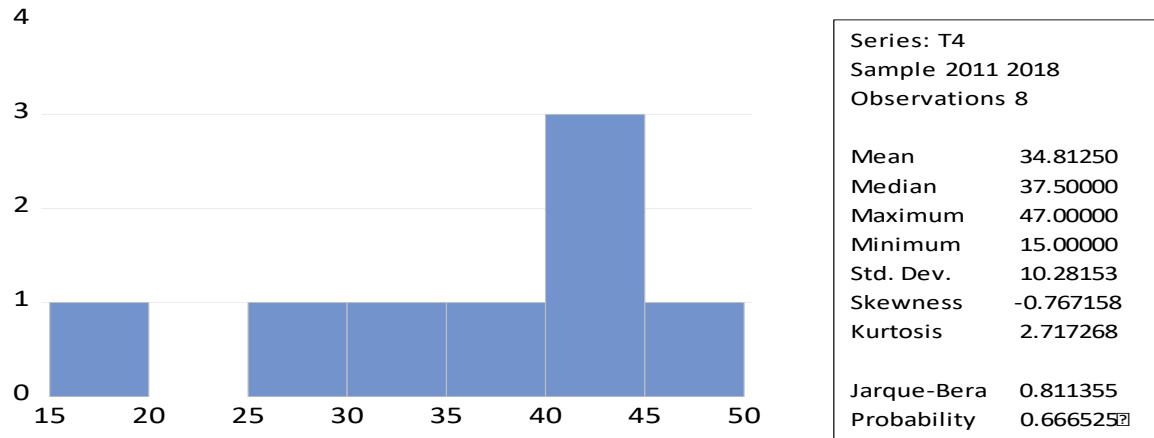
الشكل 15 الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة ما قبل الحرب.

خلال فترة الحرب بمدة (2011-2018) بين التحليل التراجع الكبير في الدخل من الرسوم الاستهلاكية ناتج عن انخفاض دخل المواطنين وانعكاسه على الميل الحدي للاستهلاك بالتالي انخفاض حصة ضريبة رسوم الإنفاق الاستهلاكي، في حين ارتفعت هذه الضرائب بمدة 2015-2018 مع ارتفاع الإنفاق الاستهلاكي الناجمة عن ارتفاع معدلات التضخم، وهذا النوع من الضرائب يؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار وزيادة الإنفاق الاستهلاكي وما يترتب عليها من ارتفاع في إيرادات رسوم الإنفاق الاستهلاكي، الشكل 16 يوضح تطور ضرائب الإنفاق الاستهلاكي للفترة المذكورة.



الشكل 16 : تطور رسوم الانفاق الاستهلاكي خلال فترة الحرب .

الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة الحرب كما هو موضح بالشكل /17/ يشير الى : أن المتوسط الحسابي بلغ ما يقارب 34.81 مليار ليرة سورية، كما بلغ الانحراف المعياري 10.81 مليار ليرة سورية ما يعني وجود تذبذب كبير في رسوم الإنفاق الاستهلاكي ناجمة عن تغير نمط الاستهلاك خلال الفترتين (2014-2011) / (2018-2015) من الانكماش إلى التوسع.



الشكل 17 الوصف الإحصائي لمتغير رسوم الإنفاق الاستهلاكي خلال فترة الحرب.

المبحث الثاني: التحليل القياسي:

5-2-1- أثر الحرب في سورية على الإيرادات الضريبية:

تم دراسة أثر الإنفاق العام في الإيرادات الضريبية من جهة، وأثر حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في الضرائب على الإنفاق الاستهلاكي من جهة أخرى. لتحقيق هدف الدراسة فقد تم تكوين النموذجين الآتيين:

$$(LOGTAX) = a_0 + a_1(LOGGOV) + a_2(DC) + \varepsilon_t$$

$$(LOGGONS) = a_0 + a_1(LOGGDP_CAP) + a_2(DC) + \varepsilon_t$$

إذ (LOGGOV) المتغير المستقل (الإنفاق الحكومي)، dc متغير وهمي يأخذ القيمة 1 خلال الفترة

2011-2018 و 0 قبل ذلك، و (LOGGDP_CAP) المتغير المستقل (حصة الفرد من الناتج).

LOGTAX المتغير التابع الأول (الإيرادات الضريبية) ، (LOGCONS) رسوم الإنفاق الاستهلاكي وهو

المتغير التابع الثاني، ε_t حد الخطأ العشوائي.

أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية :

ستتم دراسة هذا اثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية وفق النموذج الآتي:

$$(LOGTAX) = a_0 + a_1(LOGGOV) + a_2(DC) + \varepsilon_t$$

اختبار جذر الوحدة (Unit Root Test): يهدف اختبار جذر الوحدة إلى فحص خواص السلاسل

الزمنية المتغيرات جميعها بالنموذج بمدة الدراسة، والتأكد من مدى سكونها وتحديد رتبة تكامل كل متغير

على حدة. ولاختبار سكون السلاسل الزمنية لمتغيرات النموذج فإن ذلك يتطلب اجراء اختبار جذر الوحدة.

وبالرغم من تعدد اختبارات جذر الوحدة، إلا أنه سوف يتم استخدام اختبار الاستقرار ذو نقطة التغير الهيكلية

لكون هناك نقطة هيكلية وهي 2011، كما هو موضح بالجدول رقم 11.

جدول 11 اختبار استقرار السلاسل الزمنية بفرض وجود تغير هيكلي

قيمة الاختبار									
النتيجة		عند الفرق الأول			عند المستوى				المتغير
		النموذج 2 (د)	النموذج 1 (ثابت)	النموذج 2 (ثابت)	النموذج 1 (ثابت ومركبة)	النموذج 2 (ثابت)	النموذج 1 (ثابت ومركبة)	النموذج 2 (ثابت)	
	Prob	t-Statistic	Prob	t-Statistic	Prob	t-Statistic	Prob	t-Statistic	
l(0)							0.01	-5.75	LOGTAX
l(1)	0.0257	-4.69	0.28	-2.28	0.95	0.66	0.99	-2.27	LOGGOV
l(1)	0.0357	-4.97	0.77	-3.36	0.96	-2.25	0.77	-3.36	LOGCONS
l(1)			0.04	-4.93	0.33	-3.61	0.13	-4.49	LOGGDP_CAP

المصدر: نتائج تحليل البيانات على برنامج *E-views*.

تشير نتائج اختبار جذر الوحدة إلى أن ليس هناك أي متغير مستقر عند الفرق الثاني ما يعني إمكانية

تطبيق نموذج *ECM* الذي يبين العلاقة طويلة وقصيرة الأجل وذلك وفق الخطوات الآتية:

1. تقدير المعادلة طويلة الأجل.

2. استخراج سلسلة البواقي من المعادلة طويلة الأجل وإبطاءها بدرجة واحدة.

3. التأكد من وجود علاقة طويلة الأجل من خلال اختبار جوهانسون.

4. تقدير العلاقة قصيرة الأجل وذلك بتطبيق معادلة الفروق مع إضافة المتغير المتباطيء بدرجة واحدة.

تقدير العلاقة طويلة الأجل: يوضح الجدول رقم 12 نتائج تقدير معادلة طويلة الأجل لأثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية وفق الآتي:

جدول 12 نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية.

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0003	4.787178	0.147274	0.705026	LOGTAX(-1)
0.0280	2.450511	0.107934	0.264495	LOGGOV
0.0904	-1.818986	0.150334	-0.273456	DC
0.9990	0.001215	0.871569	0.001059	C
5.312896	Mean dependent var		0.760362	R-squared
0.355815	S.D. dependent var		0.709011	Adjusted R-squared
-0.270150	Akaike info criterion		0.191939	S.E. of regression
-0.072289	Schwarz criterion		0.515767	Sum squared resid
-0.242868	Hannan-Quinn criter.		6.431348	Log likelihood
1.454151	Durbin-Watson stat		14.80714	F-statistic
			0.000127	Prob(F-statistic)

المصدر: نتائج تحليل البيانات على برنامج E-views.

يتضح من خلال الجدول السابق أن:

1. تظهر نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل : القيمة الاحتمالية 0.00 وهي أقل من 0.05 كما تظهر

قيمة معامل التأثير البالغة 0.705 . لذلك يوجد أثر معنوي للقيم السابقة للإيرادات الضريبية في

القيم الحالية لها و هذا الأثر موجب أي أن زيادة بنسبة الإيرادات الضريبية في السنة السابقة بنسبة

1% سيؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية في السنة الحالية بنسبة 0.705%. ويعزى إلى إن الاتجاه العام للإيرادات هو الصعود نتيجة تغير هيكلية الضرائب في الاقتصاد السوري خلال فترة الحرب إذ إنه على الرغم من انخفاض إيرادات الضرائب من الشركات إلا أن الإيرادات الضريبية من الرواتب والأجور و من رسوم الإنفاق الاستهلاكي و الرسوم الجمركية قد ارتفعت وهذا ما اتضح سابقاً في دراسة أثر الحرب على سورية في الإيرادات الضريبية.

2 - أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل : أن القيمة الاحتمالية 0.03 وهي أقل من 0.05 وإنَّ معامل التأثير 0.26 . وبالتالي يوجد أثر معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية و هذا الأثر موجب ، وإن أي زيادة للإنفاق الحكومي بنسبة 1% سيؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بنسبة 0.26%. والسبب هو ارتفاع الإنفاق الحكومي الموجه بشكل أساسي نحو الإنفاق الجاري وأثره على زيادة الاستهلاك وبالتالي رفع حصيلة رسوم الإنفاق الاستهلاكي لترتفع معها الإيرادات الضريبية. وبالمقابل زيادة الاستهلاك في ظل غياب توفير سلع محلية سيؤدي إلى زيادة المستوردات ما ينعكس على زيادة الرسوم الجمركية ومن ثم ارتفاع الإيرادات الضريبية.

3- أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل أنَّ القيمة الاحتمالية 0.09 وهي أكبر من 0.05. وبالتالي ليس هناك أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية السبب أنَّ هناك تغير في هيكل الإيرادات الضريبية ، الذي تميز خلال فترة الحرب على سورية تمثل بارتفاع كل من رسوم الإنفاق الاستهلاكي والمستوردات، وهذا ما عوّض عن الخسائر الناجمة عن تراجع إيرادات ضرائب الشركات.

4. - أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل : أنَّ القوة التفسيرية للنموذج 76% أي أنَّ 76% من التغيرات في الإيرادات الضريبية ناجمة عن التغير في كل من الإنفاق الحكومي والمتغير النوعي الذي يشير إلى حالة الحرب على سورية والثابت.

نتائج اختبار جوهانسون: يتم في هذه المرحلة اختبار ما إذا كان هناك دليل عن وجود علاقة تكامل مشترك بين المتغيرات من خلال تطبيق Wald، والذي يعتمد على الإحصائية الأثر والقيمة الكامنة العظمى لاختبار فرضية وجود تكامل مشترك من عدمه، ورفض الفرضية الصفرية يعني وجود علاقة طويلة المدى ويتم اتخاذ القرار بمقارنة القيم الاحتمالية مع 0.05 فإن كانت أقل من 0.05 ما يعني وجود علاقة طويلة الأجل.

جدول 13 نتائج اختبار جوهانسون للعلاقة طويلة الأجل بين الإنفاق الحكومي والإيرادات الضريبية

Unrestricted Cointegration Rank Test (Trace)				
	0.05	Trace		Hypothesized
Prob. **	Critical Value	Statistic	Eigenvalue	No. of CE(s)
0.0130	15.49471	19.23857	0.677458	None *
0.9559	3.841465	0.002721	0.000160	At most 1
Unrestricted Cointegration Rank Test (Maximum Eigenvalue)				
	0.05	Max-Eigen		Hypothesized
Prob. **	Critical Value	Statistic	Eigenvalue	No. of CE(s)
0.0075	14.26460	19.23585	0.677458	None *
0.9559	3.841465	0.002721	0.000160	At most 1
Max-eigenvalue test indicates 1 cointegrating eqn(s) at the 0.05 level				
* denotes rejection of the hypothesis at the 0.05 level				
** MacKinnon-Haug-Michelis (1999) p-values				

المصدر: نتائج تحليل البيانات على برنامج E-views.

يتبين من نتائج اختبار الحدود الموضح في الجدول رقم 13 أن هناك علاقة تكامل مشترك واحدة وعليه نستطيع رفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ومن ثم هناك علاقة تكامل مشترك بين المتغيرات الداخلة في النموذج.

نتائج اختبارات التشخيصية للنموذج على المدى طويل الأجل: في هذه المرحلة يتم فحص النموذج بإجراء مجموعة من الاختبارات التشخيصية، إذ يستخدم لاختبار الارتباط التسلسلي للأخطاء Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test، كما يتم فحص ثبات تباينات الأخطاء باستخدام اختبار ARCH: Heteroskedasticity Test، ويمكن تلخيص هذه الاختبارات كما يلي:

جدول 14 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية

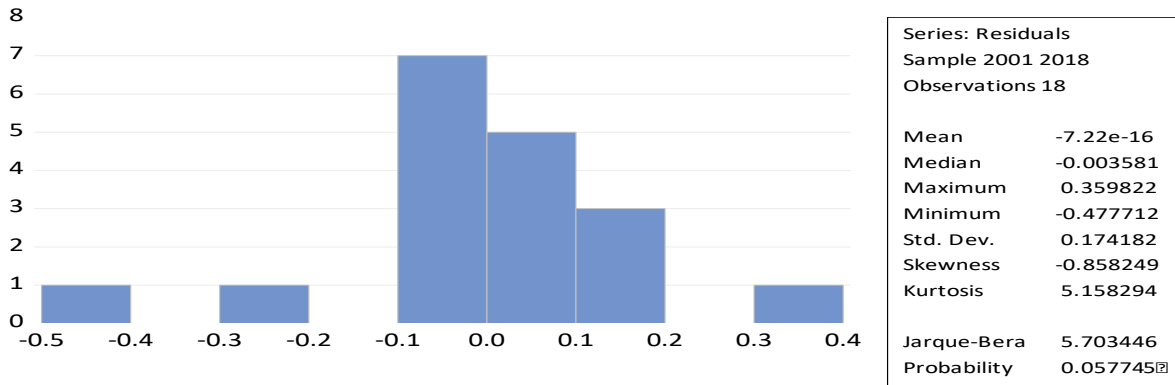
الاختبار:	F-statistic	Prob
LM Test الارتباط التسلسلي	(2.128103)	0.1618
ثبات التباين اختبار ARCH	(0.186347)	0.6721

المصدر: مخرجات E-views.

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (14) عدم وجود ارتباط تسلسلي بين الأخطاء في النموذج إذ أن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر تساوي (0,1618) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5% وهذا يعني عدم وجود ارتباط ذاتي واضح الدالة بين الأخطاء، وكذلك عدم وجود اختلاف في تباينات الأخطاء حيث إن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر (Prob.F) تساوي (0,6721) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل على ثبات تباينات الأخطاء.

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي:

- تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_0
 - لا تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_1
- نستخدم هنا اختبار (Jarque-Bera) ونحصل على النتائج الآتية:



الشكل 18 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى طويل الأجل

نلاحظ أن قيمة الإحصائية 5.70 بقيمة احتمالية 0.06 وهي أكبر من 0.05 ومن ثم نقبل فرضية عدم القائلة بتوزيع البواقي توزيعاً طبيعياً.

نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل: بعد التأكد من وجود علاقة تكامل مشترك بين المتغيرات يقدر نموذج تصحيح الخطأ وتقدير العلاقة طويلة الأجل، لنستخدم النتائج المقدرة في تحليل التأثيرات الديناميكية في الأجل القصير، والعلاقة التوازنية طويلة الأجل بين المتغيرات، ويوضح الجدول رقم (15) نتائج التقديرات.

جدول 15 نتائج نموذج (ECM) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل (المتغير التابع الإيرادات الضريبية)

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0000	9.165868	0.163503	1.498648	D(LOGTAX(-1))
0.0212	-2.648780	0.199947	-0.529615	D(LOGGOV)
0.1280	3.177697	0.049951	0.158728	DC
0.0000	-7.968901	0.221035	-1.761404	RESID02(-1)
0.3879	-0.895875	0.040453	-0.036241	C
0.074248	Mean dependent var		0.882966	R-squared
0.221939	S.D. dependent var		0.843955	Adjusted R-squared
-1.790512	Akaike info criterion		0.087671	S.E. of regression

-1.545449	Schwarz criterion	0.092235	Sum squared resid
-1.766152	Hannan-Quinn criter.	20.21935	Log likelihood
1.215357	Durbin-Watson stat	22.63367	F-statistic
		0.000016	Prob(F-statistic)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات E-views.

$$*D(\text{LOGTAX}) = 1.49864826031 * D(\text{LOGTAX}(-1)) - 0.529614565074 * D(\text{LOGGOV}) + 0.158727702599 * DC - 1.76140412871 * \text{RESID02}(-1) - 0.0362407669227$$

تشير النتائج في الجدول رقم (15) السابق إلى أن معلمة تصحيح الخطأ سالبة ومعنوية حيث بلغت (-1,76) وهذا يعني أنه يوجد تصحيح من الأجل القصير إلى الأجل الطويل بسرعة 176% وهو ما يؤكد وجود تكامل مشترك بين المتغيرات، يتضح بالجدول السابق أنه على المدى قصير الأجل:

1. أظهرت نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل : أن القيمة الاحتمالية 0.00 وهي أقل من 0.05 وإن

معامل التأثير 1,50 وبالتالي هناك أثر معنوي موجب للقيم السابقة لنمو الإيرادات الضريبية في القيم الحالية لها أي أن نمو الإيرادات الضريبية في السنة السابقة بنسبة 1% سيؤدي إلى نمو الإيرادات الضريبية في السنة الحالية بنسبة 1.50%. و السبب هو إن اتجاه المؤشر هو الصعود نتيجة تغير هيكلية الضرائب في الاقتصاد السوري خلال فترة الحرب على سورية إذ إنه وعلى الرغم من انخفاضها على الشركات إلا أنها زادت لباقي أنواع الإيرادات الضريبية وهذا ما اتضح سابقاً في دراسة أثر الحرب على سورية في الإيرادات الضريبية.

2. أظهرت نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل الضريبية إذ بلغت القيمة الاحتمالية 0.02 وهي أقل من

0.05 ، و بلغ معامل التأثير -/0.53 / ، وبالتالي هناك أثر معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات و إن هذا الأثر سلبي أي أن نمو الإنفاق الحكومي بنسبة 1% سيؤدي إلى انخفاض نمو الإيرادات الضريبية بنسبة 0.53%. ويعزى ذلك لكون ارتفاع الإنفاق الحكومي الموجه توجيهاً

أساسياً نحو الإنفاق الجاري سيؤدي إلى مزاحمة الاستثمار الخاص بالتالي انخفاض دخل الشركات مؤديةً إلى أثر سلبي على الإيرادات الضريبية.

3. أظهرت نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل : القيمة الاحتمالية 0.09 وهي أكبر من 0.05. وبالنتيجة لا يوجد أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية ويعزى ذلك لكون هناك تغير في هيكل الإيرادات الضريبية الذي تميز خلال فترة الحرب على سورية بارتفاع كل من رسوم الإنفاق الاستهلاكي والمستوردات وهذا ما عوّض عن الخسائر الناجمة عن تراجع إيرادات ضرائب الشركات.

4. أظهرت نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل : أن القوة التفسيرية للنموذج بلغت / 88% ، أي أن 88% من التغيرات في الإيرادات الضريبية على المدى قصير الأجل ناجمة عن التغير في كل من الإنفاق الحكومي والمتغير النوعي الذي يشير إلى حالة الحرب على سورية والثابت.

نتائج اختبارات التشخيصية للنموذج: في هذه المرحلة يتم فحص النموذج بإجراء مجموعة من الاختبارات التشخيصية، حيث يستخدم اختبار الارتباط التسلسلي للأخطاء Breusch–Godfrey Serial Correlation LM Test، كما يتم فحص ثبات تباينات الأخطاء باستخدام اختبار ARCH Heteroskedasticity Test، ويمكن تلخيص هذه الاختبارات كما يلي:

جدول 16 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى قصير الأجل :

الاختبار	F-statistic	prob
LM Test الارتباط التسلسلي	(3.626961)	0.0654
ثبات التباين اختبار ARCH	(0.149585)	0.7074

المصدر: مخرجات E-views.

يتضح من النتائج الواردة في الجدول (16) عدم وجود ارتباط تسلسلي بين الأخطاء في النموذج إذ أن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر تساوي 0.0654 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5% وهذا يعني عدم وجود

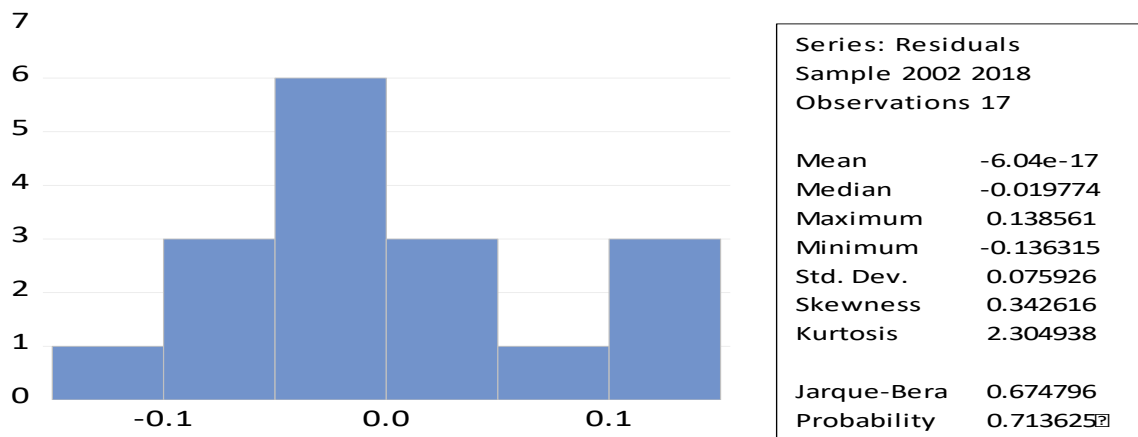
ارتباط ذاتي واضح الدالة بين الأخطاء، وكذلك لا يوجد اختلاف في تباينات الأخطاء حيث إن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر (Prob.F) تساوي 0.7074 وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل على ثبات تباينات الأخطاء.

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي:

- تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_0

- لا تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_1

نستخدم هنا اختبار (Jarque-Bera) ونحصل على النتائج الآتية الموضحة في الشكل 22:



الشكل 19 : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر الإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية على المدى قصير الأجل.

نلاحظ أن قيمة الإحصائية 0.74 بقيمة احتمالية 0.713 وهي أكبر من 0.05 ومن ثم نقبل فرضية العدم الفائلة بتوزيع البواقي توزيعاً طبيعياً.

5-2-2- أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي:

ستتم دراسة هذا الاثر وفق النموذج الآتي:

$$(LOGCON) = a_0 + a_1(LOGGDP_CAP) + a_2(DC) + +\varepsilon_t$$

• تقدير العلاقة طويلة الأجل: يوضح الجدول الآتي نتائج تقدير معادلة طويلة الأجل لأثر الإنفاق

الحكومي في رسوم الإنفاق الاستهلاكي:

جدول 17 نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي:

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0006	4.364543	0.200895	0.876814	LOGCONS(-1)
0.1657	-1.462462	0.308714	-0.451482	LOGGDP_CAP
0.5506	-0.611648	0.259125	-0.158493	DC
0.1379	1.573691	3.486080	5.486013	C
3.162267	Mean dependent var		0.754771	R-squared
0.528350	S.D. dependent var		0.702222	Adjusted R-squared
0.543604	Akaike info criterion		0.288315	S.E. of regression
0.741465	Schwarz criterion		1.163758	Sum squared resid
0.570886	Hannan-Quinn criter.		-0.892438	Log likelihood
2.278171	Durbin-Watson stat		14.36320	F-statistic
			0.000148	Prob(F-statistic)

المصدر: مخرجات برنامج E-views.

يتضح من خلال الجدول السابق رقم (17) أن:

1. أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق

الاستهلاكي: إذ بلغت القيمة الاحتمالية 0.00 وهي أقل من 0.05 ويشير ذلك الى وجود أثر

معنوي موجب للقيم السابقة للإيرادات الضريبية في القيم الحالية لها ، وبالتالي أي زيادة في رسوم

الإنفاق الاستهلاكي في السنة السابقة بنسبة 1% سيؤدي إلى زيادة رسوم الإنفاق الاستهلاكي في

السنة الحالية بنسبة 0.876%، ويعود السبب لكون الإتجاه العام هو الصعود نتيجة ارتفاع معدل

التضخم الذي يرافقه ارتفاع في الإنفاق الاستهلاكي وهذا سيؤدي حتماً إلى زيادة الإيرادات من رسوم

الإنفاق الاستهلاكي.

2. أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق

الاستهلاكي: أن القيمة الاحتمالية بلغت/0.17/ وهي أكبر من / 0.05 / وبالتالي لا يوجد أثر

معنوي للإنفاق الحكومي في رسوم الإنفاق الاستهلاكي والسبب عدم وجود عدالة في توزيع الدخل

فالدخل الأكبر يعود إلى فئة غير مستهلكة ما يؤثر سلباً على رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

3. أظهرت نتائج تقدير العلاقة طويلة الأجل لأثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق

الاستهلاكي : أن القوة التفسيرية للنموذج بلغت 75% أي أن 75% من التغيرات في الرسوم

الجمركية ناجمة عن التغير في كل من حصة الفرد من الناتج والمتغير النوعي الذي يشير إلى

حالة الحرب على سورية والثابت.

نتائج اختبار جوهانسون:

جدول 18 نتائج اختبار جوهانسون للعلاقة طويلة الأجل بين حصة الفرد من الناتج ورسوم الإنفاق الاستهلاكي:

Unrestricted Cointegration Rank Test (Trace)				
	0.05	Trace		Hypothesized
Prob.**	Critical Value	Statistic	Eigenvalue	No. of CE(s)
0	20.26184	66.9057	0.976727	None *
0.5849	9.164546	2.977608	0.160672	At most 1
	0.05	Max-Eigen		Hypothesized
Prob.**	Critical Value	Statistic	Eigenvalue	No. of CE(s)
0	15.8921	63.9281	0.976727	None *
0.5849	9.164546	2.977608	0.160672	At most 1

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات E-views

يتبين من نتائج اختبار الحدود الموضح في الجدول رقم (18) أن هناك علاقة تكامل مشترك واحدة وعليه نستطيع رفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ومن ثم هناك علاقة تكامل مشترك بين المتغيرات الداخلة في النموذج.

نتائج اختبارات التشخيصية للنموذج على المدى طويل الأجل: في هذه المرحلة يفحص النموذج بإجراء مجموعة من الاختبارات التشخيصية، إذ يستخدم اختبار الارتباط التسلسلي للأخطاء Breusch–Godfrey Serial Correlation LM Test، كما يتم فحص ثبات تباينات الأخطاء باستخدام اختبار ARCH: Heteroskedasticity Test، ويمكن تلخيص هذه الاختبارات كما يلي:

جدول 19 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي

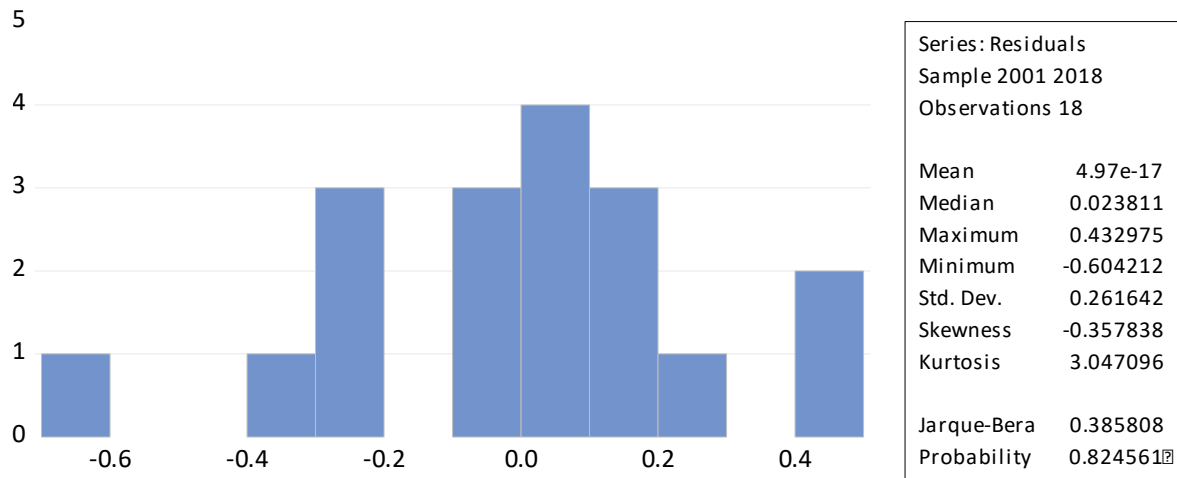
الاختبار:	F–statistic	Prob
LM Test الارتباط التسلسلي	(0.316975)	0.7343
ثبات التباين اختبار ARCH	(0.131668)	0.7005

المصدر: مخرجات برنامج E-views.

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (19) عدم وجود ارتباط تسلسلي بين الأخطاء في النموذج إذ أن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر تساوي (0,7343) وهي أكبر من مستوى المعنوية (5%) وهذا يعني عدم وجود ارتباط ذاتي واضح الدالة بين الأخطاء؛ وكذلك لا يوجد اختلاف في تباينات الأخطاء حيث إن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر (Prob.F) تساوي (0,7005) وهي أكبر من مستوى المعنوية (5%) وهذا يدل على ثبات تباينات الأخطاء.

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي:

- تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_0
 - لا تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_1
- نستخدم هنا اختبار (Jarque–Bera) ونحصل على النتائج الآتية الموضحة في الشكل 25:



الشكل 20 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي على المدى طويل الأجل

إن قيمة الإحصائية (جاركو بيرا = 0,39) و القيمة الاحتمالية = 0,82 وهي أكبر من 0.05 لذلك نقبل فرضية العدم القائلة بتوزيع البواقي توزيعاً طبيعياً.

• نتائج تقدير العلاقة قصيرة الأجل: بعد التأكد من وجود علاقة تكامل مشترك بين المتغيرات يتم

تقدير نموذج تصحيح الخطأ وتقدير العلاقة طويلة الأجل، لنستخدم النتائج المقدرة في تحليل

التأثيرات الديناميكية في الأجل القصير، والعلاقة التوازنية طويلة الأجل بين المتغيرات، ويوضح

الجدول رقم (18) نتائج التقديرات.

جدول 20 نتائج نموذج (ECM) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0600	2.096507	0.684265	1.434566	D(LOGCONS(-1))
0.2489	-1.217545	0.471814	-0.574455	D(LOGGDP_CAP)
0.1656	-1.485114	0.274656	-0.407895	DC
0.0323	-2.449093	0.739336	-1.810702	RESID03(-1)
0.1304	-1.634666	0.196370	-0.320999	C
0.1391	1.594758	0.027293	0.043526	@TREND
0.109194	Mean dependent var		0.432864	R-squared
0.292701	S.D. dependent var		0.175075	Adjusted R-squared
0.458772	Akaike info criterion		0.265847	S.E. of regression
0.752847	Schwarz criterion		0.777420	Sum squared resid
0.488003	Hannan-Quinn criter.		2.100440	Log likelihood
2.340025	Durbin-Watson stat		1.679141	F-statistic
			0.219922	Prob(F-statistic)

المصدر: بالاعتماد على مخرجات E-views.

$$D(\text{LOGCONS}) = 1.43456636545 * D(\text{LOGCONS}(-1)) - 0.574454976188 * D(\text{LOGGDP_CAP}) - 0.407895463554 * DC - 1.81070232068 * \text{RESID03}(-1) - 0.320999310317 + 0.0435261526383 * @TREND$$

تشير النتائج في الجدول رقم (20) السابق إلى أن معلمة تصحيح الخطأ سالبة ومعنوية حيث بلغت

(-1.81) وهذا يعني أنه يوجد تصحيح من الأجل القصير إلى الأجل الطويل بسرعة 181% وهو ما يؤكد

وجود تكامل مشترك بين المتغيرات، يتضح بالجدول السابق أنه على المدى قصير الأجل:

1. أظهرت نتائج نموذج (ECM) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق

الاستهلاكي : أن القيمة الاحتمالية بلغت/0.06 / وهي أكبر من /0.05 / و بلغ معامل التأثير

/1.43/ وبالتالي يوجد أثر معنوي موجب للقيم السابقة لنمو رسوم الإنفاق الاستهلاكي في القيم

الحالية أي أن نمو الإيرادات الضريبية في السنة السابقة بنسبة 1% سيؤدي إلى نمو الإيرادات

الضريبية في السنة الحالية بنسبة 1.43%. ويعزى ذلك لكون الاتجاه العام هو الارتفاع .

2. أظهرت نتائج نموذج (*ECM*) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق

الاستهلاكي : أنَّ القيمة الاحتمالية بلغت 0.25 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي لا يوجد أثر معنوي

لحصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي والسبب عدم عدالة توزيع الدخل.

3. أظهرت نتائج نموذج (*ECM*) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق

الاستهلاكي: أنَّ القيمة الاحتمالية 0.09 وهي أكبر من 0.05% وبالتالي لا يوجد أثر معنوي

للحرب على سورية في رسوم الإنفاق الاستهلاكي حيث يعزى ذلك للاستمرار بزيادة الرسوم

لأغراض تقليل العجز الناجم عن تراجع أنواع أخرى من إيرادات الدخل.

4. أظهرت نتائج نموذج (*ECM*) وتقدير العلاقة طويلة وقصيرة الأجل المتغير التابع رسوم الإنفاق

الاستهلاكي: أنَّ القوة التفسيرية للنموذج بلغت 43% أي أنَّ 43% من التغيرات في رسوم الإنفاق

الاستهلاكي على المدى قصير الأجل ناجمة عن التغير في كل من حصة الفرد من الناتج والمتغير

النوعي الذي يشير إلى حالة الحرب على سورية والثابت.

نتائج اختبارات التشخيصية للنموذج:

في هذه المرحلة يتم فحص النموذج بإجراء مجموعة من الاختبارات التشخيصية، إذ يستخدم لاختبار

الارتباط التسلسلي للأخطاء Breusch–Godfrey Serial Correlation LM Test، كما يتم فحص

ثبات تباينات الأخطاء باستخدام اختبار ARCH: Heteroskedasticity Test، ويمكن تلخيص هذه

الاختبارات كما يلي:

جدول 21 نتائج الاختبارات التشخيصية للنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي على المدى قصير الأجل

الاختبار:	F-statistic	prob
LM Test الارتباط التسلسلي	(3.597942)	0.0711
ثبات التباين اختبار ARCH	(0.117809)	0.7365

المصدر: مخرجات برنامج E-views.

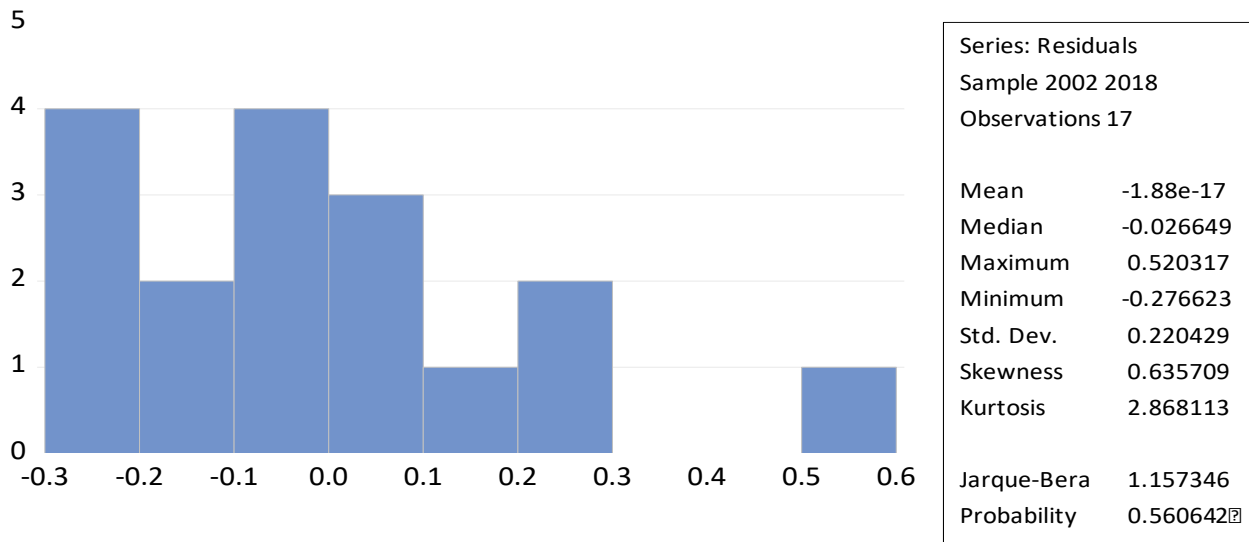
يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (21) أنه لا يوجد ارتباط تسلسلي بين الأخطاء في النموذج إذ أن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر تساوي (0,0711) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5% وهذا يعني أنه لا يوجد ارتباط ذاتي واضح الدلالة بين الأخطاء، وكذلك لا يوجد اختلاف في تباينات الأخطاء إذ إن قيمة الاحتمال لإحصائية فيشر تساوي (0,7365) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%، وهذا يدل على ثبات تباينات الأخطاء.

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي:

- تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_0

- لا تخضع قيم الخطأ العشوائي للتوزيع الطبيعي: H_1

نستخدم هنا اختبار (Jarque-Bera) ونحصل على النتائج الآتية الموضحة في الشكل 28:



الشكل 21 : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لقيم الخطأ العشوائي لنموذج أثر حصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق

الاستهلاكي على المدى قصير الأجل.

إن قيمة الإحصائية (جاركوبيرا = 1.15) و القيمة الاحتمالية 0.56 وهي أكبر من 0.05 لذلك نقبل

فرضية العدم القائلة بتوزيع البواقي توزيعاً طبيعياً.

5-2-3- نتائج اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضيات على المدى طويل الأجل كونها تمثل العلاقة التوازنية:

1- لا يوجد أثر معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية في سورية: بلغت القيمة الاحتمالية 0

وهي أقل من 0.05 ما يعني قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك أثر معنوي للإنفاق

الحكومي في الإيرادات الضريبية في سورية.

2- لا يوجد أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية في سورية: بلغت القيمة الاحتمالية

0.09 وهي أكبر من 0.05 ما يعني قبول الفرضية العدم التي تنص على أن ليس هناك أثر معنوي

للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية في سورية.

3- لا يوجد أثر معنوي لحصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي في سورية: بلغت القيمة

الاحتمالية 0 وهي أقل من 0.05 ما يعني قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك أثر

معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية في سورية.

وبالتالي نتائج اختبار فرضيات البحث:

1- الإيرادات الضريبية العائدة من الانفاق الاستهلاكي لم تتأثر متأثراً معنوياً بالأزمة مقارنة بالفترة

السابقة فرضية محققة حيث أظهرت الدراسة البيانية والاحصائية تطور هذه الضرائب خلال الفترة قبل

وبعد الحرب .

2 - لا يوجد أثر معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية في سورية : تم رفض الفرضية لأن

زيادة الإنفاق الحكومي أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية .

3- لا يوجد أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية في سورية: فرضية غير محققة لأنَّ هناك تغير في هيكل الإيرادات الضريبية حيث ارتفعت رسوم الانفاق الاستهلاكي مقابل تراجع إيرادات ضرائب الشركات.

3 - لا يوجد أثر معنوي لحصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي في سورية: فرضية غير محققة (مرفوضة) ويعزى ذلك لعدم عدالة توزيع الدخل .

4 - توجد فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من الرسوم الجمركية قبل الازمة وبعدها : فرضية محققة حيث أظهرت البيانات تطور الضرائب من الرسوم الجمركية قبل الحرب وخلال فترة الحرب.

الفرضيات الثانوية:

1 - لا توجد أثر فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من دخل المهن والحرف الصناعية قبل الازمة وبعدها : غير محققة أظهرت البيانات الانخفاض الكبير لهذه الضرائب خلال فترة الحرب ناتج عن أعمال التخريب الذي أصاب قطاع الشركات .

2 - لا توجد أثر فروق ذات دلالة معنوية للإيرادات الضريبية العائدة من الرواتب والأجور قبل الازمة وبعدها: هذه الفرضية محققة بسبب التضاعف الاسمي للرواتب والأجور .

المبحث الثالث: مقترحات حول آلية تطوير رسوم الانفاق الاستهلاكي :

إنَّ إعادة النظر في التشريع الضريبي أصبح ضرورة ملحة خاصة فيما يتعلق برسوم الانفاق الاستهلاكي بسبب مظاهر الفساد الاداري التي تؤثر فيه وسوء استغلال أموال الدولة، الأمر الذي يتطلب :

- ممارسة رقابة فعالة عليه، إذ لا بد من ضبط رسوم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلها لتشمل مستويات متعددة بحسب فئات دخل المواطنين.

- تمييز السلع الكمالية عن غير الكمالية، إذ إن العديد من السلع التي كانت تعد كمالية سابقاً أصبحت في هذا الوقت سلعاً ضرورية وغير كمالية.

- يجب الاستمرار في سياسة الإصلاح الضريبية والنظام الضريبي ليواكب المستجدات والظروف الحالية وليكون أكثر ملاءمة وعدالة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على السلع، التي من خلالها يتحقق عدة أهداف، منها توسيع قاعدة إيرادات الدولة، وسهولة تحصيل الضرائب من قبل الشركات أو المؤسسات بدلاً من الحكومة، فضلاً عن توسيع القاعدة الضريبية.

- مناقشة القوانين الضريبية قبل إقرارها واعتمادها بعد الأخذ بآراء أساتذة الجامعات واتحادات الغرف التجارية والصناعية والنقابات المهنية،

- العمل على تطبيق نظام رقابة داخلية محكم مرتبط ببرنامج زمني لكل مرحلة من المراحل يقوم على إعادة تقييم طرق التحصيل الضريبي المستخدمة، الأمر الذي يتطلب تأمين نظام معلومات بالاستعانة بالحواسيب وأنظمة المعلومات التي تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بالمكلفين ونشاطهم من الفعاليات كلها وفي جوانب المحافظات كلها بالسرعة والدقة اللازمة والانتقال من العمل اليدوي إلى العمل الآلي بإدخال استمارة التقدير الذاتي التي يقدمها المكلفون على الحواسيب.

- تحقيق مبدأ الكفاءة في العمل من خلال منح مراقبي الدخل واللجان المالية ولجان الفرض ولجان إعادة النظر رواتب ومكافآت مجزية ليستطيعوا تأدية عملهم بدقة وتفرغ كامل بعيداً عن التأثيرات الخارجية.

- العمل على تنمية الوعي الضريبي للمكلفين بالاتصال المباشر معهم وإقامة الندوات وإصدار النشرات الدورية ودليل الضرائب واستخدام وسائل الإعلام بوصفها أداة لتوجيه الخطاب الإعلامي الضريبي للمكلفين.

- تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة إذ أن ضالة الجزاء على المتهربين أو عدم تطبيق النصوص القانونية في هذا المجال والاكتفاء بالغرامات المالية فقط سوف تدفع المكلف لأن يوازي بين ما سيحصل

عليه من وفر من خلال التهرب الضريبي وما سيدفعه من جزاء نتيجة التهرب، ويحاول أن يحصل العائد الأكبر.

ويتطلب كل ما سبق اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من ظاهرة سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها بالصحف المحلية، وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام في الصحف المحلية من خلال نشر قائمة الدخل وملخص تقرير تفتيش الحسابات عن كل شركة بالإضافة إلى الميزانية، بهدف توضيح موارد الموازنة العامة للدولة وأوجه استخداماتها للمواطنين، عبر الندوات والنشرات الدورية ووسائل الإعلام الأخرى التي يجب إصدارها من الجهات المعنية، إذ أن قناعة المواطن بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة وملموسة دون إسراف أو تبذير وأن معاشته اليومية لهذه الخدمات واستفادته منها وبخاصة في مجال الصحة والتعليم والثقافة والمرافق العامة كالطرق والجسور والحدائق العامة تدفعه إلى سداد الضريبة عن قناعة تامة دون أي تهرب، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق الجاري والاستثماري.

وفي عام 2021 شُكلت لجنة من قبل وزير المالية السورية وبرئاسة، وينوب عنه معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات ، لدراسة النظام الضريبي ومراجعة التشريعات الضريبية النافذة واقتراح التعديلات التشريعية اللازمة، وتضم اللجنة تسعة أعضاء، ومن المقرر أن تقترح اللجنة التعديلات في إطار رؤية الإصلاح في السياسة الضريبية وفي ضوء السياسة الاقتصادية والمالية العامة للدولة. ومن المتوقع أن يتم إلغاء التشريعات الضريبية الموجودة حالياً والإبقاء على ضريبتَي الدخل والمبيعات والتي ستحل محل ضريبة الإنفاق الاستهلاكي مع العلم أنهما سيعتمدان على نظامي الفوترة والدفع الإلكتروني. (عن الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، تم الولوج بتاريخ 2022/8/10).

النتائج:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1 - أسهمت الحرب في بداياتها حتى عام 2014 في انخفاض الضرائب من رسوم الإنفاق الاستهلاكي بسبب انخفاض دخل المواطنين وانخفاض توجههم نحو الاستهلاك، ثم عادت وارتفعت الإيرادات من رسم الإنفاق الاستهلاكي بسبب توجه الناس نحو الاستهلاك رغم ارتفاع الأسعار بسبب تغير نمط المستهلك من الانكماش للتوسع.

2 - هناك أثر معنوي للقيم السابقة للإيرادات الضريبية في القيم الحالية لها أي أنّ زيادة في رسوم الإنفاق الاستهلاكي في السنة السابقة سيؤدي إلى زيادة رسوم الإنفاق الاستهلاكي في السنة الحالية. ويعزى ذلك لكون الاتجاه العام هو الصعود نتيجة ارتفاع التضخم والذي يرافقه ارتفاع في الإنفاق الاستهلاكي وهذا سيؤدي حتماً إلى زيادة الإيرادات من رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

3 - ليس هناك أثر معنوي للإنفاق الحكومي في رسوم الإنفاق الاستهلاكي حيث بلغت القيمة الاحتمالية 0.17 وهي أكبر من 0.05. ويعزى ذلك لعدم وجود عدالة في توزيع الدخل فالدخل الأكبر يظهر إلى فئة غير مستهلكة ما يؤثر سلباً على رسوم الإنفاق الاستهلاكي.

4 - هناك أثر معنوي للقيم السابقة لنمو رسوم الإنفاق الاستهلاكي في القيم الحالية وذلك عند مستوى دلالة 10% حيث بلغت القيمة الاحتمالية 0.06 وهي أكبر من 0.05. كما أنّ هذا الأثر موجب حيث بلغ معامل التأثير 1.43 ويعزى ذلك لكون الاتجاه العام هو الصعود.

5 - ليس هناك أثر معنوي لحصة الفرد من الناتج في رسوم الإنفاق الاستهلاكي ويعزى ذلك لعدم عدالة توزيع الدخل .

6 - ليس هناك أثر معنوي للحرب على سورية في رسوم الإنفاق الاستهلاكي ويعزى ذلك للاستمرار بزيادة الرسوم لأغراض تقليل العجز الناجم عن تراجع أنواع أخرى من الدخل.

7- أسهمت الحرب في ارتفاع الإيرادات من الضرائب على الرسوم الجمركية بنسبة كبيرة بسبب ارتفاع نسبة المستوردات لكن من ناحية أخرى لنعكس بشكل سلبي على التضخم وانخفضت الإيرادات من ضرائب الدخل للشركات وزادات التكاليف وارتفع مستوى الأسعار.

8 - أدت الحرب إلى تدهور كبير في الحصيلة الضريبية لدخل المهن والحرف الصناعية التجارية وغير التجارية نتيجة تراجع الإنتاج والدمار الذي لحق بالمشاريع والمهن الذي انعكس على تراجع الدخل مما انعكس على الضرائب المتحصلة منها بشكل سلبي.

9 - أدت الحرب إلى زيادة الضرائب على الرواتب والأجور مما انعكس إيجاباً على الضرائب لكن من جانب آخر انعكس بشكل سلبي على الاقتصاد وسبب زيادة تكاليف الإنتاج وانخفاض الربحية وارتفاع الأسعار.

10 - هناك أثر معنوي للقيم السابقة لنمو الإيرادات الضريبية في القيم الحالية لها. كما أنّ هذا الأثر موجب ويعزى ذلك لكون الاتجاه العام هو الصعود نتيجة تغير هيكلية الضرائب في الاقتصاد السوري خلال فترة الحرب على سورية حيث أنّه وعلى الرغم من انخفاضها على الشركات إلا أنّها زادت لباقي أنواع الإيرادات الضريبية وهذا ما اتضح سابقاً في دراسة أثر الحرب على سورية في الإيرادات الضريبية.

11 - هناك أثر سلبي معنوي للإنفاق الحكومي في الإيرادات الضريبية أي أنّ نمو الإنفاق الحكومي سيؤدي إلى انخفاض نمو الإيرادات الضريبية. ويعزى ذلك لكون ارتفاع الإنفاق الحكومي الموجه

بشكل أساسي نحو الإنفاق الجاري سيؤدي إلى مزاحمة الاستثمار الخاص بالتالي انخفاض دخل الشركات مؤديةً إلى أثر سلبي على الإيرادات الضريبية.

12 - ليس هناك أثر معنوي للحرب على سورية في الإيرادات الضريبية ويعزى ذلك لكون هناك تغير في هيكل الإيرادات الضريبية الذي تميز خلال فترة الحرب على سورية بارتفاع كل من رسوم الإنفاق الاستهلاكي والمستوردات وهذا ما عوّض عن الخسائر الناجمة عن تراجع إيرادات الضرائب الشركات.

المقترحات:

بناءً على نتائج الدراسة نقترح الآتي:

- 1- تعزيز عدالة توزيع الدخل، يضاف إلى ذلك العمل على تطبيق سياسة ضرائب انتقائية من شأنها توسيع القاعدة التي توسع من الاستهلاك وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة الإيرادات الضريبية من ضرائب رسوم الإنفاق الاستهلاكي وبصورة يضمن تحقيق العدالة الضريبية.
- 2- إعادة النظر بسياسة الإنفاق الحكومي و الاهتمام بالاستثمارات التنموية وتأهيل البنية التحتية بما يعزز من زيادة في الاستثمار وانعكاسها زيادة في الاستهلاك بالتالي ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية من رسوم الإنفاق الاستهلاكي دون أن يؤدي ذلك إلى آثار تضخمية. مع ضرورة العمل على إيجاد حجم الإنفاق الحكومي الداعم للإيرادات الضريبية لوضعه كمستهدف من قبل وزارة المالية ومصرف سورية المركزي.

- 3- مجال الإيرادات الضريبية: محاولة البعد عن توجيه ضرائب تزيد من معدلات نمو رسوم الإنفاق الاستهلاكي والرسوم الجمركية لكي لا يتأثر معدل النمو الاقتصادي بشكل سلبي مع ضرورة العمل على إيجاد حجم الإيرادات الضريبية لكل نوع والداعم للإيرادات الضريبية لوضعه كمستهدف من

قبل وزارة المالية. كما يجب إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية والتركيز على منحها لمشاريع توظف عمالة مرتفعة لضمان تحريك عجلة النمو الاقتصادي.

4- رسوم الإنفاق الاستهلاكي: لا بد من ضبط رسوم الإنفاق الاستهلاكي وتعديلها لتشمل مستويات بحسب فئات دخل المواطنين، وتمييز السلع الكمالية عن غير الكمالية إذ إن العديد من السلع التي كانت تعد كمالية سابقاً أصبحت في هذا الوقت سلعاً ضرورية وغير كمالية، كما أنه من الواجب الاستمرار في سياسة الإصلاح الضريبية والنظام الضريبي ليواكب المستجدات والظروف الحالية وليكون أكثر ملائمة وعدالة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على السلع.

5- دراسة إمكانية تطبيق نظام إحصائي يساعد على توفير قاعدة بيانات من شأنها تسهيل عملية إصلاح النظام الضريبي السوري بما فيها ضريبة الإنفاق الاستهلاكي، وتمكّن من دراسة تطبيق القيمة المضافة كبديل عن رسم الإنفاق الاستهلاكي.

المراجع:

المراجع العربية:

- 1- المحجوب ، رفعت ، 1971. المالية العامة ، دار النهضة العربية القاهرة .
- 2- السيوفي قحطان ، 1989 . اقتصاديات المالية العامة . دار طلاس للترجمة والنشر دمشق .
- 3- البطريق ، يونس أحمد ، 1973 . النظم الضريبية ، المكتبة المصرية للطباعة والنشر الإسكندرية ، مصر.
- 4- بركات، عبد الكريم صادق، 1998. الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 5- العمر، صلاح نجيب ، 1981 . اقتصاديات المالية ، بغداد ، مطبعة العاني .
- 6- فرهود، محمد سعيد ، 1985 . مبادئ المالية العامة /الجزء الأول/، جامعة حلب .
- 7- العمري، هشام صفوت ، 1988 . اقتصاديات المالية العامة والسياسات المالية ، الجزء الأول ط1 .
- 8- القباني، غسان فوزي ، 1983 . نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الاخذ بها في سورية، رسالة دكتوراه ، جامعة الزقازيق .

- 9- سعد، محمد محيي، 1998. الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، مصر .
- 10- المرسي، السيد حجازي، 1998. النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر .
- 11- كنعان ، علي ، 1998 ،اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية . منشورات دار الحسين ، الطبعة الأولى ، سورية ، دمشق .
- 12- المهاني،محمد خالد ، الجشي ، خالد الخطيب ، 2000/1999، المالية والتشريع الضريبي . منشورات جامعة دمشق .
- 13- دراز، حامد عبد المجيد، 2000 . مبادئ المالية العامة. مركز الاسكندرية للكتاب .
- 14- الجليلاتي، محمد، 2000. النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه، دمشق، سورية .
- 15- المهاني ، خالد محمد ،الخطيب ،خالد2002/2003 المحاسبة الضريبية ،منشورات جامعة دمشق .
- 16- ضيف، خيرت، 2000. بحوث في الضريبة على التركات، دار المعارف، الإسكندرية، مصر .

- 17- كنعان، علي، 2002. المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، سلسلة الرضا للتنمية الإدارية، دمشق، سورية .
- 18- دراز، حامد عبد المجيد، عثمان، سعيد، أبو دوح، عمر، 2003. مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر .
- 19- عطوي، فوزي ، 2003. المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بيروت .
- 20- زيدان ، رامي ، 2006 . حساسية النظام الضريبي في سوريا ، منشورات وزارة الثقافة ، سورية ، دمشق .
- 21- ناشد ، سوزي عدلي 2006 . المالية العامة- النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة ، دار الحلبي الحقوقية ، القاهرة .
- 22- شرف ، سمير، 2008. الاقتصاد المالي والنقدي، منشورات جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، اللاذقية ، سورية .
- 23- السيوفي ، قحطان ، 2008. السياسة المالية في سوريا ، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب ، وزارة الثقافة ، دمشق .
- 24- القطاونة، عادل، عفانة، عدي، 2008. المحاسبة الضريبية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .

- 25- المهاني، محمد خالد، والحري، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، 2011. اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية .
- 26- الحلاق، محمد، 2018. التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية .
- 27- العكام محمد خير، 2018، منشورات الجامعة الافتراضية الجمهورية العربية السورية
- 28- العمّار، رضوان، 2013. اقتصاديات المالية العامة، منشورات جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سورية، اللاذقية، 2012-2013 .
- 29- العدي، إبراهيم، 2015. أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، دمشق، سورية .
- 30- مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية، تاريخ (2008/8/19) .
- 31- ميتشل، دانيال (2005). تأثير الإنفاق الحكومي على النمو الاقتصادي. معهد توماس لدراسة السياسات الاقتصادية، واشنطن.

- 32- الهندي، فاطمة أحمد. (2019). تطور مساهمة الضرائب الجمركية في الإيرادات الضريبية في سورية خلال المدة (1980-2016). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية 35(1) .

الرسائل والأطروحات:

- 33- الحوراني، منار عمر (1998). الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق وامكانية تطبيقها في سورية، أطروحة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق .
- 34- الشيخ ، أحلام ، 1998 . نظام الضرائب النوعية ونظام الضرائب على الإيراد العام ، أطروحة ، ماجستير ، كلية الاقتصاد ، قسم ، المحاسبة ، جامعة دمشق .
- 35- رجال، عبد الحليم (2009). الاتجاهات الجديدة في النظام الضريبي السوري. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم الاقتصاد
- 36- الخطيب، كمال (2006). دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، 1996-2003، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 37- خيربك، نعمة (2016). تحليل السياسة الضريبية في سورية باستخدام نماذج التوازن العام، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم العلاقات الاقتصادية الدولية، جامعة حلب، سورية.

38- الدحلة ، سمر عبد الرحمن محمد، 2004. النظم الضريبية بين الفكر المالي

المعاصر والفكر المالي الإسلامي "دراسة تحليلية مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح

الوطنية، نابلس، فلسطين.

39- زيود، زينب (2012). دراسة تحليلية لتطور ضرائب الإنفاق في سورية منذ عام

1980، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سورية.

40- د الله، حسين محمود، 2015. أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام

الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

41- ميالة، مؤيد جميل محمد، 2006. علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية

والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح الوطنية،

نابلس، فلسطين.

42- صالح ، محمد عبد الفتاح حسين ، 2007 . العوامل المساهمة في زيادة حجم

عائدات السلطة الفلسطينية من ضريبة القيمة المضافة ، رسالة ماجستير ، الجامعة

الاسلامية بغزة .

الدوريات :

1 — الحريري، محمد خالد، ثناء أبا زيد & ناديا خالد نعمان ثابت. (2006). مفهوم ضريبة القيمة

المضافة وإمكانية تطبيقها في سورية. Tishreen University Journal–Economic and

(Legal Sciences Series, 28(1 .

- 2- - نجمة، الياس & هديوه، ندى سليم. (2013). الآثار الاجتماعية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في سورية. Tishreen University Journal–Economic and Legal (Sciences Series, 35(7).
- 3- الهندي ، فاطمة احمد . 2021 . أثر الازمة الاقتصادية - الحرب - في الايرادات الضريبية في سورية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية ، 37 (3).
- 4- الدجاوي ،أحمد عبد الصبور . 2020 . جدوى تطبيق القيمة المضافة في دولة الكويت ،مجلة كلية القانون الكويتية العالمية العدد32(4) .
- 5- لطفي ، عبدالمنعم . 2016 . الضريبة على القيمة المضافة في مصر (ورقة عمل) ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية / ECES / .

المواقع الالكترونية:

- وزارة المالية السورية الموقع الرسمي: www.syrianfinance.gov.sy
- مصرف سورية المركزي الموقع الرسمي: www.cb.gov.sy
- المكتب المركزي للإحصاء الموقع الرسمي: www.cbssyr.sy
- الهيئة العامة للضرائب والرسوم www.syriantax.gov.sy

المراجع الأجنبية:

- 1- **Al-Essawi**, Ibrahim, “The Transition from the General Sales Tax to the ValueAdded Tax in Egypt”, National Planning Institute, Cairo, Policy Pamphlets, Issue 1, 2014.P.19
- 2- **Al-Sahli**, Khaled Baddah, “The Level of Tax Challenges Facing the Application of E-Commerce from the Viewpoint of Tax Managers and Examiners in the State of Kuwait”, Master Thesis, Accounting, Middle East University, 2011, P.43

- 3- **Amin** Abdullah Mahmoud, "Problems Facing the Application of Value Added Tax from an Accounting Point of View," Ministry of Finance Publications, Baghdad, 2002.P.33
- 4- Analytical Services at Harvard Business Revue, GCC Value Added Tax: Oracle Enterprise Management Software to Facilitate Corporate Commitment Hbr. org / hbr –analytic - services.2016,P.8
- 5- **Ernest & young** " international vat, a guide to practice and procedures in 21 countries , Ernest & young international . London, 1991 p 53.
- 6- **Fadela**, Abed, "The Mechanism for Calculating the Value Added Tax, Its Characteristics and the Obstacles to its Application in the Syrian Arab Republic" Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 26, Number Two, 2010.p.6
- 7- **Fadela**, Abed, "The Mechanism for Calculating the Value Added Tax, Its Characteristics and the Obstacles to its Application in the Syrian Arab Republic" Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 26, Number Two, 2010.p.6.
- 8- **Gaarder**, I. (2016). Incidence and Distributional Effects of Value Added Taxes (pp. 2-4 & 30).
- 9- **Egret** Georges " Que Sais – je? La tva , press. Universitaire de france, deuxieme edition, 1978 pp108-109 .
- 10- **James S. P., Nobes .C** , 1987. **The Economic Taxation**, 1st Edition, Philip Allan, London.
- 11- **Kumar**, A. (2012). The cascading effect of taxation; what do we understand by it? Business and Economy. Mukhpadhyay, S. (2005). Does VAT lead to inflation.P.18-20

- 12- **Muhammad**, Basil MasoudDaoud, “Auditing and Adjustments for the Purposes of Value Added Tax and its Impact on Income Tax in the2013,P.12
- 13- **Musa**, Amr Abdel Aziz Mahmoud, “The Value Added Tax and Its Relation to Income Tax”, Master Thesis, An-Najah National University, Palestine, 2006.8.ح
- 14- **Obeng**, G. (2017). Public sector accounting and financial management. Kumasi, Benson Print.P.11-12
- 15- **Obeng**, G. (2017b). Goodwill Taxation. Kumasi, Benson Print,P.18

Abstract

Securing stable sources and increasing growth in tax revenues in order to cover the decline in state revenues from taxes and fees and increase public revenues requires the development of the Syrian tax system through the creation of new tax avenues through the development of indirect taxes and taxes on consumer spending after the enactment of the necessary legislation.

The research dealt with the Syrian tax system (its origin and development), the importance of taxes in the Syrian fiscal policy, and the types of taxes on consumer spending and their applications. The research discussed the mechanism of developing and reforming consumer spending taxes in Syria.

The importance of the research comes from analyzing the tax system in Syria and its development mechanism to achieve real reforms in the tax system, especially with regard to consumer spending taxes.

The tax revenues were studied, in addition to knowing the impact of public spending on tax revenues before and after the crisis, and the following results were reached:

A significant deterioration occurred in tax revenues during the war on Syria compared to the previous period with regard to the studied tax resources and any increase in tax revenues resulting from inflation during the crisis period.

It was also noted that there was a significant impact of government spending on tax revenues during the crisis period, and that any increase in government spending would be matched by an increase in tax revenues. It was also noted that there was no significant impact of the war on Syria on tax revenues.

The results also showed that there is no significant effect of government spending on consumer spending fees, in addition to the absence of a significant effect of the per capita share of output in consumer spending fees.

Key words:

Syrian Tax System, Consumer Spending Taxes, Financial Policy.

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education
and Scientific Research
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Economics



The Mechanism of Developing Consumer Spending Taxes in Syria

Research for Master's Degree in Economics

Prepared By: Yasser SHELEH

Supervised by: Dr. Mazhar YOUSSEF

(2023)