



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الاقتصاد

دراسة أعدت لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد المالي والنقدي بعنوان:

دراسة مقارنة بين النظام الضريبي السوري والنظام الضريبي الفرنسي
والمصري

إعداد الطالبة

راما حسين اسحق

إشراف الدكتور

مظهر يوسف

(2024)



أعضاء لجنة الحكم على الأطروحة في الجلسة العلنية
التي جرت بتاريخ 3 أيلول 2024

د. شادي بيطار	الأستاذ في قسم الاقتصاد – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً	
د. مظهر يوسف	الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً مشرفاً	
د. شادي عمران	المدرس في قسم الاقتصاد – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق	عضواً	



إقرار

أنا طالبة الماجستير راما حسين اسحق

أُصرح بأن هذا العمل هو من إنجازي، ولم يسبق أن نشر من قبلي أو من قبل

باحثين آخرين

توقيع الباحثة

شكر وامتنان

بداية الحمد والشكر لله تعالى على فضل ما وهبنا إياه من علم وعمل ننفع به، ونستطيع من خلاله المساهمة في بناء مجتمعنا ووطننا الحبيب.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى:

الدكتور المشرف على هذه الرسالة الأستاذ المساعد في قسم الاقتصاد الدكتور مظهر يوسف، الذي لم يبخل يوماً في تقديم النصح والتوجيه والدعم في كافة الأوقات.

الأساتذة أعضاء لجنة الحكم فقد ساهمت ملاحظاتهم القيمة في تحسين هذا البحث وإغناؤه.

الأساتذة في كلية الاقتصاد الذين كان لهم المساهمة الكبيرة في تكوين العلم والمعرفة خلال سنوات الدراسة.

إهداء

إلى معلمي الأول مثلي الأعلى في الإخلاص والعمل والتفاني، إلى روح من أورثنا أسمى الأخلاق
وزرع فينا حب الوطن.... أبي الغالي.

إلى روح من اختصرت عيناها قصائد الوجد، وأنارت من قلبها قناديل نور لدرينا المتعب، قديستي
التي في السماء، صديقتي وحبيبتي الأعلى..... أمي.

إلى من يشاركني درب الحياة بأفراحها وإخفاقاتها..... عائلتي.

جدول المحتويات

الإطار المنهجي للبحث.....	13
المقدمة.....	14
مشكلة البحث.....	14
أهداف البحث.....	15
مخرجات البحث.....	15
أهمية البحث.....	15
فرضيات البحث.....	15
منهج البحث.....	16
الدراسات المرجعية المبررة لإجراء البحث.....	16
الفصل الأول: بنية النظام الضريبي.....	18
المبحث الأول: الضرائب وأنواعها.....	19
1.1. تعريف الضريبة.....	19
2.1. خصائص الضريبة.....	20
3.1. قواعد الضريبة.....	22
أولاً: قاعدة المساواة أو العدالة.....	23
ثانياً: قاعدة اليقين.....	23
ثالثاً: قاعدة الملاءمة في الدفع.....	23
رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقات.....	23
4.1. أهداف الضريبة.....	24
الأهداف المالية:.....	24

الأهداف الاجتماعية:	24
الأهداف الاقتصادية:	25
الأهداف السياسية:	27
5.1. أنواع الضرائب	28
1.5.1. من حيث الوجود والاستعمال	28
2.5.1. من حيث تعدد الضريبة	37
3.5.1. من حيث النظرة إلى المكلف بالضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)	40
المبحث الثاني: آثار الضرائب	46
1.2. الآثار الاقتصادية الأولية للضرائب	46
2.2. الآثار الاقتصادية النهائية للضرائب	49
المبحث الثالث: أسس النظام الضريبي	59
1.3. مفهوم النظام الضريبي	59
2.3. خصائص النظام الضريبي	61
3.3. أركان النظام الضريبي	62
4.3. نماذج وسمات النظم الضريبية	64
1.4.3. علاقة النظام الضريبي بالمحددات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية	64
2.4.3. نماذج وسمات النظم الضريبية	67
الفصل الثاني: واقع النظام الضريبي السوري	72
أولاً - لمحة تاريخية عن النظام الضريبي السوري	73
ثانياً - خصائص النظام الضريبي السوري	76
المبحث الأول: الضرائب على الدخل	79
1. الضرائب على الدخل (الناجمة عن العمل ورأس المال)	79

أولاً - ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.....	81
ثانياً - ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع	88
ثالثاً: ضريبة الدخل عن المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية التي حددت أحكامها في الباب الثالث من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته...91	91
رابعاً - ضريبة الرواتب والأجور.....	94
خامساً - ضريبة ربع رؤوس الأموال المتداولة.....	97
المبحث الثاني: الضرائب على الإنفاق	105
أولاً - رسم الانفاق الاستهلاكي.....	105
ثانياً - الرسوم الجمركية.....	112
ثالثاً: رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى	116
المبحث الثالث: الضرائب على الثروة.....	116
أولاً - رسم الانتقال على التركات	116
ثانياً- بدلات الفروغ	117
ثالثاً- رسوم السيارات.....	118
الفصل الثالث: مقارنة بين الأنظمة الضريبية المدروسة.....	121
المبحث الأول: دراسة مقارنة بين النظام الضريبي السوري والفرنسي	122
مقدمة	122
الضرائب في النظام الضريبي الفرنسي.....	123
أولاً: الضرائب على الدخل	124
ثانياً: الضرائب على الإنفاق	133
ثالثاً الضرائب على الأصول والثروة	136

137	1.3 ضرائب ورسوم التسجيل
138	2.3 رسوم الطابع
138	3.3 ضريبة الثروة العقارية
140	3.4 الضريبة على القيمة السوقية للعقارات المملوكة في فرنسا من قبل الكيانات القانونية
140	رابعاً: الضرائب المباشرة المحلية
141	خامساً - مقارنة بين النظام الضريبي الفرنسي والسوري من حيث البنية
143	سادساً - المقارنة بين النظامين من حيث النتائج
148	المبحث الثاني مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري
148	مقدمة
148	أولاً: التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري
154	ثانياً: النظام الضريبي المصري الحالي منذ صدور قانون الضريبة على الدخل 91 لعام 2005 وقتنا الراهن
155	الضريبة على الدخل
160	الضريبة على القيمة المضافة
162	الضريبة على العقارات
164	الضريبة أو الرسوم الجمركية:
165	ضريبة الدمغة والتبغ
165	ضريبة الدمغة ورسم تنمية موارد الدولة
167	ثالثاً تحليل تطور الإيرادات الضريبية في النظام الضريبي المصري
171	رابعاً - مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري من حيث البنية
173	خامساً - مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري من حيث النتائج
177	النتائج والتوصيات
179	المقترحات

المراجع 182

قائمة الجداول

جدول 1 شرائح الضريبة ونسبتها فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.....	82
جدول 3 شرائح الضريبة ونسبتها فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.....	83
جدول 4 تطور الضريبة على الشركات المساهمة.....	85
جدول 5 المواد النازمة لضريبة الدخل عن تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين في القوانين والتشريعات النافذة.....	91
جدول 6 تطور نسب وشرائح ضريبة الرواتب والأجور حسب القوانين والتشريعات النازمة لضريبة الدخل.....	95
جدول 7 الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور.....	96
جدول 8 الضريبة على ريع رؤوس الأموال متداولة.....	99
جدول 9 مقارنة بين نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي.....	109
جدول 10 نسب الضرائب على الشركات في التشريع الفرنسي.....	124
جدول 11 نسبة وشرائح الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين في فرنسا.....	128
جدول 12 الضرائب الإضافية على ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين في فرنسا.....	129
جدول 13 نسب وأنواع المساهمات في الضريبة الاجتماعية حسب نوع الدخل في فرنسا.....	131
جدول 14 الضرائب على سلع وخدمات معينة في فرنسا.....	135
جدول 15 الضريبة على الثروة العقارية في فرنسا.....	139
جدول 16 المقارنة بين الضرائب على الدخل في فرنسا وسورية.....	141
جدول 17 الضرائب على الإنفاق في النظام الضريبي الفرنسي والسوري.....	142
جدول 18 الضرائب على الثروة في النظام الضريبي الفرنسي والسوري.....	142
جدول 19 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر.....	156
جدول 20 نسبة الضرائب على دخل الأشخاص الاعتباريين في مصر.....	159
جدول 21 الضرائب العقارية في مصر.....	163
جدول 22 تطور الإيرادات الضريبية في مصر حسب نوعها.....	167
جدول 23 الضرائب على الدخل في النظام الضريبي السوري والمصري.....	171

جدول 24 الضرائب على الإنفاق في النظام الضريبي السوري والمصري	172
جدول 25 الضرائب على الثروة في النظام الضريبي السوري والمصري	172

قائمة الأشكال

الشكل (1) نسبة ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من إجمالي الإيرادات الضريبية- من إعداد الطالبة بناء على بيانات قطع حسابات الموازنة العامة والموازنات التقديرية والمجموعة الإحصائية.....	90
الشكل (2) تطور الحصيلة الضريبية من الرسوم الجمركية في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية	114
الشكل (3) نسبة الرسوم الجمركية من إجمالي الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية والمجموعة الإحصائية.....	115
الشكل (4) حصيلة إيرادات رسوم السيارات بناء على الموازنات التقديرية، الأرقام بآلاف الليرات السورية.....	119
الشكل (5) تطور نسبة الضريبة على أرباح الشركات في القوانين الفرنسية من إعداد الباحثة.....	126
الشكل (6) حصيلة الضرائب على القيمة المضافة في فرنسا.....	134
الشكل (7) العبء الضريبي في فرنسا من إعداد الباحثة بناء على تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.....	143
الشكل (8) العبء الضريبي في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية والمجموعة الإحصائية.....	144
الشكل (9) الضرائب على الدخل، وأرباح الشركات والأرباح الرأسمالية في فرنسا بناء على بيانات البنك الدولي.....	144
الشكل (10) نسبة ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات في سورية من إعداد الباحثة بناء على حسابات قطع الموازنة والموازنات التقديرية.....	145
الشكل (11) هيكل الإيرادات الضريبية في فرنسا لعام 2020 من إعداد الباحثة بناء على تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).....	146
الشكل (12) هيكل الإيرادات الضريبية في سورية لعام 2021 من إعداد الباحثة بالاعتماد على الموازنة التقديرية.....	147
الشكل (13) نسبة الإيرادات الضريبية حسب النوع من إجمالي الإيرادات في مصر.....	168
الشكل (14) العبء الضريبي في مصر بناء على بيانات وزارة المالية المصرية.....	169
الشكل (15) نسبة الضرائب حسب النوع في مصر من إجمالي الإيرادات بناء على بيانات وزارة المالية والبنك الدولي	170

- الشكل (16) نسبة الضرائب حسب النوع من الناتج المحلي الإجمالي في مصر بناء على بيانات وزارة المالية المصرية والبنك الدولي 170
- الشكل (17) مقارنة العبء الضريبي في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً 173
- الشكل (18) نسبة حصيللة الضرائب على الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارتي المالية المصرية والسورية والبنك الدولي 174
- الشكل (19) مقارنة العبء الضريبي في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على بيانات البنك الدولي والمجموعة الإحصائية السورية وبيانات وزارتي المالية 174
- الشكل (20) نسبة حصيللة الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً 175
- الشكل (21) نسبة ضريبة الانفاق الاستهلاكي والقيمة المضافة (المبيعات سابقاً) من الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً 175
- الشكل (22) نسبة حصيللة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً 176

الملخص

تتعلق السياسات المالية بمجموعة الاستراتيجيات الحكومية لتحصيل الإيرادات وللإنفاق، وهي تلعب دوراً حاسماً في تحديد كل من مستوى ونمط النشاطات الاقتصادية، كما تؤثر على فرص النمو وتوزيع الدخل بطرق مهمة، إن الوسائل التي يتم من خلالها حشد الموارد العامة، والمدى الذي تزيد به، تؤثر على دخل القطاعات المختلفة في المجتمع، وعلى قدرة الحكومة على الإنفاق.

تم في هذا البحث دراسة الواقع الضريبي السوري و تحليله ومقارنته مع النظام الضريبي الفرنسي والمصري، تتألف هذه الأطروحة من ثلاثة فصول أساسية، حيث تناول الفصل الأول البناء النظري من خلال ثلاثة مباحث (الضرائب وأنواعها، آثار الضرائب، أسس النظام الضريبي)، ويعرض الفصل الثاني واقع النظام الضريبي السوري وتطوره، أما الفصل الثالث فيتضمن المقارنة بين الأنظمة الضريبية المدروسة من حيث البنية النتائج، وذلك بهدف الوصول إلى مجموعة من المقترحات التي من شأنها تحقيق خطوات في اتجاه تطوير وإصلاح النظام الضريبي السوري.

وخلصت الدراسة إلى أن النظام الضريبي في سورية يعاني من التعقيد وكثرة الإعفاءات وانخفاض العبء الضريبي وبالتالي ارتفاع عجز الموازنة وحجم الدين العام وما يترتب عليه من إصدارات نقدية غير مغطاة تزيد من معدلات التضخم والذي تقاوم نتيجة الحرب وانخفاض قيمة الليرة السورية بشكل كبير وانخفاض القدرة الشرائية وارتفاع تكاليف الإنتاج وخروج الكثير من رؤوس الأموال إلى الخارج، كل هذه الأمور أدت بمجملها من انخفاض الحصيلة الضريبية ولجأت الحكومة لمعالجة ها الأمر بالاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة، كما أن النظام الضريبي السوري لم يتطور بشكل كبير حيث أن معظم التعديلات التي طرأت عليه كانت غير جوهريّة.

بالمقارنة مع النظام الضريبي الفرنسي تبين أنه وعلى الرغم من التشابه في بعض أنواع الضرائب من الناحية النظرية إلا أن هناك فروقات جوهريّة في أنواع أخرى، كما أن كفاءة التحصيل الضريبي في فرنسا أعلى على الرغم من أن النسب الضرائب لديها أعلى وبالتالي إثبات الفرضية الأولى: أخذ كل من النظامين الضريبيين في فرنسا وسورية منحاً مختلفاً وحققاً أهدافاً متباينة.

أما من خلال المقارنة مع النظام الضريبي المصري تبين أن هناك اختلافات واضحة وجوهرية بين النظام الضريبي السوري والمصري وعلى الرغم من أن التشابه كبير بين النظام الضريبي الفرنسي والمصري إلا أن التعديلات كانت متأخرة لذلك تباينت النتائج بينهما وبالتالي رفض الفرضية الثانية: يعود قصور كل من النظامين الضريبيين في سورية ومصر لطريقة تطبيق التعديلات التي أجريت على النظام الضريبي الفرنسي.

الإطار المنهجي للبحث

المقدمة

تتعلق السياسات المالية بمجموعة الاستراتيجيات الحكومية لتحصيل الإيرادات وللإنفاق، وهي تلعب دوراً حاسماً في تحديد كل من مستوى ونمط النشاطات الاقتصادية، كما تؤثر على فرص النمو وتوزيع الدخل بطرق مهمة، إن الوسائل التي يتم من خلالها حشد الموارد العامة، والمدى الذي تزيد به، تؤثر على دخل القطاعات المختلفة في المجتمع، وعلى قدرة الحكومة على الإنفاق.

تعتبر الضريبة أحد أهم مصادر الإيرادات العامة، وتختلف بأنواعها حسب الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية المرجوة منها من دولة إلى أخرى، وفي نفس الدولة من مرحلة إلى أخرى.

تعتبر الضرائب من مصادر الهامة في تغطية النفقات العامة للدولة، وتحقيق مبدأ العدالة وإعادة توزيع الدخل، وتحقيق النمو الاقتصادي، فإن النظام الضريبي يختلف تبعاً لهذه الأهداف التي تحددها الدولة قبل وضع نظامها الضريبي وتعتبر الأساس له.

سيتناول هذا البحث دراسة تحليلية مقارنة للنظام الضريبي السوري، والنظام الضريبي الفرنسي من جهة، ومع النظام الضريبي المصري من جهة أخرى، كما ستنتم دراسة تحليلية لبنية النظام الضريبي السوري، وإيجاد مكان الضعف التي تؤدي إلى قصور تحقيق الأهداف المرجوة منه وانعكاسها على الواقع الاقتصادي.

مشكلة البحث

يعاني النظام الضريبي السوري جوانب قصور عديدة منها انخفاض الحصيلة الضريبية، عدم الوضوح في التشريع، كثرة الإعفاءات والتهرب الضريبيين، بالإضافة إلى أنه لم يحقق مبدأ العدالة الاجتماعية حيث تتزايد الإعفاءات الضريبية على أصحاب الثروات، بينما يتحمل العبء على ذوي الدخل المحدود.

على الرغم من أن النظام الضريبي الفرنسي اعتمد أساساً للنظام الضريبي السوري، إلا أن النظام المطبق حالياً في كل من الدولتين يختلف كثيراً، من حيث التشريع، التطبيق، طريقة التحصيل، لذا سنتناول في هذه الدراسة مقارنة بينهما بالإضافة إلى مقارنة مع النظام الضريبي المصري باعتبار أن النظام الضريبي الفرنسي كان أساساً لقوانينه أيضاً.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحليل تطورات كل من الأنظمة الضريبية قيد الدراسة، ثم المقارنة بينها بهدف تحليل بنية النظام الضريبي السوري، من حيث التشريع، والتطبيق والهدف، وذلك من أجل معرفة مكان الخل والقصور الذي يعاني منه، وبالتالي وضع تصور لإصلاحه

مخرجات البحث

مجموعة من الطروحات التي من شأنها من منظور الباحثة ترميم مكان الضعف وذلك استناداً إلى الأنظمة الضريبية الفرنسية والمصرية.

أهمية البحث

تظهر أهمية البحث كون المقارنة بين الأنظمة الضريبية شملت المقارنة من حيث البنية من جهة والمقارنة بين النتائج من جهة أخرى، وكيف اختلف التطور بين الأنظمة الضريبية المدروسة من حيث أنواع الضرائب ونسبها وانعكاساتها على الحصيلة الضريبية، التي أثبت مدى تطور النظام الضريبي في فرنسا ونسبياً في مصر بالمقارنة مع النظام الضريبي السوري الذي لم يقدم إصلاحات وتطوير بنيوي كبير.

فرضيات البحث

• الفرضية الأولى:

أخذ كل من النظامين الضريبيين في فرنسا وسورية منحاً مختلفاً وحققاً أهدافاً متباينة.

الفرضية الثانية:

يعود قصور كل من النظامين الضريبيين في سورية ومصر لطريقة تطبيق التعديلات التي أجريت على النظام الضريبي الفرنسي.

منهج البحث

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي عند دراسة الأنظمة الضريبية المذكورة والمراجعة الشاملة للقوانين والتشريعات الضريبية، والمنهج التحليلي المقارن للمقارنة بين نتائج تطبيقها بالاستفادة من البيانات الرسمية المنشورة والتقارير والدراسات ذات الصلة.

الدراسات المرجعية المبررة لإجراء البحث

كيكي، محمد. (2022). هيكلة السياسة المالية في ضوء متطلبات إعادة الإعمار في سورية. أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق.

قدمت الدراسة إطاراً فكرياً عاماً للسياسة المالية في سورية خلال العقد الذي سبق الحرب (2000-2010)، وتحليل إجراءات السياسة المالية وتوجهاتها خلال عقد الحرب (2011-2021)، كما قدمت خطة زمنية مستقبلية لعملية إعادة الإعمار في سورية ومتطلبات إعادة الإعمار من منظور السياسة المالية واقترحت إطاراً عاماً لإعادة هيكلة السياسة المالية في سورية خلال عملية إعادة الإعمار.

رجوب، ابتسام علي. (2014). استخدام نماذج التوازن العام لدراسة الآثار الاقتصادية للضرائب والرسوم في لجمهورية العربية السورية. أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الإحصاء التطبيقي. كلية الاقتصاد.

تضمنت الدراسة تحليلاً لواقع النظام الضريبي في سورية خلال الفترة (1990-2010) من ناحية التشريع التطبيق، ودرست الآثار الاقتصادية للضرائب والرسوم على الإنتاج والاستهلاك والادخار والنمو والأسعار. ذلك باستخدام نماذج التوازن العام. وتوصلت مجموعة من النتائج، أبرزها: أن تخفيض معدل الضرائب لمباشرة أو غير المباشرة أو الرسوم الجمركية سيؤدي إلى زيادة إنفاق الأسر وبالتالي منفعة القطاع العائلي، وسيرتفع حجم الإنتاج المحلي الزراعي والإنتاجي فيحال تخفيض الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لكن سينخفض في قطاع الخدمات. وفي حال تخفيض الضرائب المباشرة سترتفع الضرائب غير المباشرة والرسوم لجمركية في قطاع الزراعة والقطاعات الإنتاجية الأخرى، وستتخفض في قطاع الخدمات، أما في حال خفيض الضرائب غير المباشرة فسترتفع الضرائب المباشرة في كل القطاعات، وسترتفع الرسوم الجمركية في طاع الزراعة، وتنخفض

في القطاعات الإنتاجية الأخرى والخدمات. أما في حال تخفيض الرسوم الجمركية ستزيد الضرائب المباشرة وغير المباشرة لكل القطاعات.

عبيرات، مقدم وآخرون (2013). النظام الضريبي الأمريكي والسويسري والجزائري (دراسة مقارنة). مجلة دراسات جبائية العدد الثاني.

قام الباحث بتوصيف النظام الضريبي وأنوع الضرائب في البلدان موضع الدراسة، والمقارنة بينها وخلص البحث إلى أن تركيبة النظام الضريبي الأمريكي والسويسري تمنح استقلالية للمحليات في تحديد وتوفير الموارد المالية والوسائل الكافية التي تمكنها من القيام بمهامها في إطار تحقيق التنمية الشاملة، حيث أصبحت هذه الاستقلالية ضرورة حتمية أما بالنسب للجزائر فإن مركزية التشريع الضريبي في الجزائر تنعكس بشكل سلبي على قدرتها على تمويل النفقات المحلية، وبالتالي من الضروري إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية و استحداث منظومة جبائية محلية من خلالها يكون للمحليات استقلالية مالية ونظام جبائي منفصل عن النظام الجبائي للدولة حيث يتم إحداث وتعديل معدلاته على المستوى المحلي بالشكل الذي يتناسب مع الإمكانيات الإقتصادية لكل منطقة ويحقق مردودية ملائمة قادرة على تغطية العجز في موازنة المحليات من جهة وتحقيق التنمية المحلية من جهة أخرى.

محمد، شعبان، (2019). النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع إشارة خاصة إلى النظام الضريبي المصري. مجلة القانون والاقتصاد. جامعة القاهرة. العدد الثاني والتسعون.

تناول البحث أهداف النظام الضريبي وأثر النظام السياسي والاقتصادي على النظام الضريبي، كما تم التطرق دراسة موضوع العبء الضريبي والمقدرة التكاليفية القومية والفردية، وخصائص النظام الضريبي المصري، وتم إلقاء الضوء على نماذج لبعض الموارد الاقتصادية المهددة والطاقات المعطلة، وفي النهاية قدم الباحث رؤية مقترحة لزيادة الإيرادات الضريبية وترشيد الإنفاق وتشجيع الاستثمار

الفصل الأول: بنية النظام الضريبي

تعتبر الضريبة من أقدم المصادر المالية للدولة وأهمها نظراً لحجم الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة والدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية، ونتيجة التطورات التي شهدتها الاقتصاد العالمي احتلت الضرائب حيزاً كبيراً من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، حيث أصبحت موضوع اهتمام الباحثين سعياً منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية، وبناءً عليه يتناول هذا الفصل تعريف الضرائب وأنواعها، والآثار المترتبة عليها بالإضافة إلى أسس النظام الضريبي.

المبحث الأول: الضرائب وأنواعها

1.1. تعريف الضريبة

تطور مفهوم الضريبة مع تطور المجتمع، ونشأت الضريبة مع نشوء الدولة وتشكلها، ومع انقسام المجتمع إلى طبقتين الأولى تملك والثانية تعمل، حيث لم يعرف عصر المشاعة أي نوع من أنواع الضرائب، ولكن مع تطور حياة الإنسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة إلى توفير الحماية والأمن الداخلي والخارجي لهذه الجماعات، ورافق ذلك ظهور السلطة التي تعهدت بتوفير الأمن والحماية، وبالتالي ظهرت الضرائب لغايات الإنفاق على احتياجات المجتمعات، وكانت السلطة هي الجهة المخولة بجمعها. ومن ذلك يلاحظ أن ظهور الضرائب كان مرافقاً لوجود الدول واستقرار مجتمعاتها وتطورها، لذلك تم تعريف الضريبة وبما ينسجم مع ما سبق بأنها: "وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً".¹

لكن أثر الأزمات الاقتصادية العالمية بين أعوام 1930 - 1933 وما نتج عن هذه الأزمات من انتشار البطالة وكذلك انتشار الوعي الاجتماعي وظهور الاشتراكية أدّى إلى تطور أهداف الضريبة، وأصبحت تستعمل أداة فعالة في سبيل تأمين العدالة الاجتماعية وبالتالي أصبح للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية إلى جانب أهدافها المالية.²

فأصبحت الضريبة تعرف في ظل المهام الجديدة بأنها:

¹ الفطاونة، عادل؛ عدي عفانة، الخاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص3.

² خراط، صلاح، الخاسبة الضريبية، منشورات جامعة حلب، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، 1982، ص ص13-15.

- "فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيديولوجياتها".³
- "فريضة مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة".⁴
- "مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام".⁵
- "فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمتكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها".⁶

2.1. خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن الضريبة في الوقت الحالي تتصف بالإلزامية أي أن المكلف يكون مجبراً وليس مختياراً على تأدية الضريبة لخزينة الدولة في حال تحققها عليه، كما تتصف بأن المكلف يدفعها دون أن يحصل على منافع مباشرة تقدم له، مما يولد لدى المكلف عدم الرغبة أو الدافع لتأديتها.⁷ وتمتاز الضريبة بالخصائص التالية:

- أ- الضريبة اقتطاع نقدي: أخذت الضريبة صورة نقود تماشياً مع ما فرضه النظام الاقتصادي في العصر الحديث وبالتالي فإن النقود قد تم تعميمها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص بحيث شمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب حيث تم تحصيلها بالنقود، وقد كانت في ظل النظم الاقتصادية تتم جبايتها بواسطة السلطة العامة بشكل عيني سواء كان ذلك بتقديم جزء من المحاصيل أو تسخيرها في خدماتها، كما أن تحصيل الضريبة عيناً سيحمل الإدارة العامة نفقات باهظة فيما يتعلق بنقل المحاصيل وحفظها، كما أن ذلك يخالف فكرة العدالة لأن المكلفين يلتزمون بدفع حصة من المحصول

³ البطريق، يونس، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص 26.

⁴ بشور، عصام، المالية العامة، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1995، ص ص 119-125.

⁵ عطوي، فوزي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2003، ص 49.

⁶ نور، عبد الناصر؛ نائل حسن عدس؛ عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2003، ص 13.

⁷ أبو نصار، محمد أبو نصار، المبيضين، عقلة المبيضين، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن، 2000.

رغم التفاوت فيما يتحمله كل منهم من التكاليف الفعلية التي أنفقها لإنتاج محصوله من جهة، يضاف إلى ذلك أن هذا الأسلوب لا يسمح بتحقيق العدالة الضريبية حيث يكاد يكون مقتصرًا على الضريبة الزراعية في حين أن طبيعة الضرائب الأخرى تأخذ الأسلوب النقدي

ب- الضريبة تدفع جبراً: إن المكلف ليس حراً بدفع الضريبة إلى الدولة وإنما هو مرغماً بالإضافة إلى أن الدولة تتمتع بحق الامتياز على أموال المدين عند مقاضاته وعنصر الإجبار هو قانوني، حيث أن قانون الضريبة يمثل تعبيراً عن قوة إلزام القاعدة القانونية التي تفرض على المكلف الخاضع لها في جميع تفصيلاتها، ويتجلى عنصر الإجبار في استقلال الدولة وهيئتها بوضع النظام القانوني للضريبة من حيث تحديد وعائها وسعرها وأسلوب تحصيلها وغير ذلك من المسائل الفنية دون أن تستشير المكلفين بذلك إلا أن هذا لا يعني فرض الضريبة وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة وإنما العكس حيث ينبغي أن تصدر الضريبة بقانون وليس بناء على قانون، وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند فرض الضريبة وتحصيلها وإلا كان عملها غير مشروع.

ت- الضريبة تدفع بصفة نهائية: إن المكلف حين يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها بصورة نهائية دون أن تلتزم الدولة برد قيمتها للمكلف فيما بعد وبهذا الشكل تختلف الضريبة عن القرض العام حيث تلتزم الدولة برده مع فوائده في آجاله المستحقة.

ث- الضريبة وفقاً للمقدرة التكاليفية ودون مقابل محدد: إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من قبل الدولة عند دفعها غير أن هذا لا يعني أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة، لا لأنه مكلف بالضرائب وإنما كمواطن ويترتب على ذلك أنه لا يجوز أن يقاس مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند تقرير الضريبة التي ينبغي دفعها وإنما إلى مدى قدرته على تحمل الأعباء العامة حيث ينبغي على المكلف أن يساهم في التضامن الاجتماعي في تحمل الأعباء العامة من خلال دفعه للضرائب للدولة وهذه المساهمة تتحدد وفقاً لقدرته التكاليفية على ذلك.

ج- الضريبة تحقق النفع العام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة محددة إلى المكلف وإنما تحصل الضرائب وغيرها من الإيرادات العامة بقصد تمويل الإنفاق العام الذي يترتب على تنفيذه تحقيق منافع عامة، وقد أصبحت الضريبة تستخدم مع زيادة

درجة التدخل في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، منها حماية الصناعة الوطنية من خلال الضرائب الجمركية أو

تشجيع الادخار والحد من الاستهلاك سعياً إلى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع.

ح- تمييز الضريبة عن الرسم: يتداخل تعريف الضريبة مع الرسم في بعض الخصائص مما يفسح المجال للخلط بينهما، حيث

أن كلاً من الضريبة والرسم يتفقان في أنهما فريضة نقدية يدفعها المكلف للدولة بصورة نهائية حيث تحدد الدولة نظامها

القانوني وسيلة لذلك، كما تتمتع الدولة بحق امتياز على أموال المدين بأي منهما، وعلى الرغم من هذا التشابه فإن طبيعة

الضريبة تختلف عن مثيلتها في الرسم من حيث الفن المالي الذي ينظم كل منهما كالآتي:

- مصدر القوة الملزمة: من المعلوم أن الضريبة تفرض بقانون ينظم جميع الأحكام المتعلقة بها وبالتالي فإن السلطة

التنفيذية لا بد لها من موافقة السلطة التشريعية على إصدار القانون بها نظراً لأهمية الالتزام الضريبي، أما الرسم فلا

يشترط أن يصدر قانوناً بفرضه وإنما يكفي أن يستند إلى القانون ولهذا فقد تخول السلطة التشريعية الحكومة صلاحية

فرض الرسم بقرارات إدارية.

- مدى تحقق النفع العام: تفرض الضريبة كما ذكرنا على المكلف دون مقابل محدد ناشئ من مساهمة المكلف فيتحمل

الأعباء العامة، في حين يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص يقدمه المرفق العام.

- الهدف: تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية، في حين أن الهدف من فرض الرسوم هو

تحقيق الإيراد المالي للدولة من خلال النشاط العام الذي تمارسه بعض الإدارات التي تقوم بفرض الرسوم على بعض

خدماتها أو كلها.

3.1. قواعد الضريبة

ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها ومنذ فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار حتى

أن بعضهم قد عبر عنها بأنها "إعلان حقوق المكلفين"، وتكون السمات الأساسية للنظام الضريبي الجيد مراعاته للظروف

المالية والاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وقد حدد العالم الاقتصادي آدم سميث أربع قواعد أساسية لنظام الضريبة الجيد وهي:⁸

أولاً: قاعدة المساواة أو العدالة

تعني هذه القاعدة وجوب مساهمة كل شخص في سداد النفقات العامة في حدود قدرته التكليفية وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة، لا بد من الحديث عن مبدأين هامين هما: أن تشمل جميع الأشخاص المكلفين، وجميع الأموال الخاضعة للتكليف، أي يجب أن يسهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب قدرتهم النسبية بقدر الإمكان.

ثانياً: قاعدة اليقين

إن أي ضريبة يجب أن تكون محددة في وعائها وموعد فرضها وتاريخ وأسباب جبايتها، ويقصد بهذه القاعدة يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام عند فرضها أو تحصيلها بحيث يستطيع كل مكلف بها أن يحدد مقدارها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدماً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها والأحكام القانونية المتعلقة بها كافة وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

ثالثاً: قاعدة الملاءمة في الدفع

على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف، أي من الضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في النفقات

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تحمل الإدارة المالية تكاليف كبيرة وأيسرها، وبالتالي يجب ألا تتحمل الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، وهذا يعني أن يكون صافي الإيراد من الضريبة بعد طرح تكلفة

⁸ ناشد، سوزي عدلي، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2006. ص 124-130.

الجباية والذي يدخل خزينة الدولة أكبر ما يمكن ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه، أي أن تكون متحصلات الدولة من الضريبة أكبر من نفقات جبايتها.

4.1. أهداف الضريبة

من الناحية التاريخية كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف واحد وهو الهدف المالي، وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة⁹، ولكن مع التطور ظهر للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى هدفها المالي، وهذه الأهداف هي:

الأهداف المالية:

إن غرض الضريبة الأساسي هو الحصول على الأموال اللازمة لتغذية الخزينة العامة، لذلك اهتم المشرعون بوفرة حصيللة الضريبة ووضعوا القواعد والأسس التي تحقق ذلك، والتي يجب أن تتميز بها الضريبة حتى تكون وفيرة الحصيللة:¹⁰

- 1- اتساع المطرح بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص والأموال.
- 2- الاعتدال في معدلها، لأن الضريبة عالية المعدل كثيراً ما تأكل مطرحها.
- 3- وضوح النصوص النازمة للضريبة حتى لا تدع الصياغة القانونية مجالاً لتعدد التفسيرات والاختلاف بين الإدارة والمكلف.
- 4- الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث يكون مردود الضريبة كبيراً.
- 5- ويبقى العامل الأهم لتحقيق وفرة الحصيللة ازدهار الحالة الاقتصادية في البلاد.

الأهداف الاجتماعية:

تتمثل الأهداف الاجتماعية للضريبة بالآتي:¹¹

⁹ خرايشه، عبد الحميد، الطاقة والعبء الضريبي، دراسة تحليلية، مجلة دراسات، المجلد 24، العدد 4، ص 97.

¹⁰ القطاونة وعفانة، مرجع سابق ص ص 7-9.

¹¹ العدي، إبراهيم، واقع حساب الضريبة على الدخل في سوريا وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 28/العدد (2) 2006.

1- العمل على إزالة حدة الفوارق بين الأغنياء والفقراء.

2- الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع، كتشجيع النسل في الدول التي تعاني من تناقص أو استقرار في عدد سكانها والتي توصف بالمجتمعات الهرمة، أو الحد منه في المجتمعات التي تعاني من الانفجار السكاني، فقد تمنح الدولة إعفاءات ضريبية تتناسب طردياً مع عدد أفراد الأسرة إذا كان الهدف زيادة النسل أو تمنعها إذا كانت لا ترغب بزيادة النسل.

الأهداف الاقتصادية:

تتمثل بما يأتي:

1- العمل على تشجيع الصناعات المحلية وحمايتها من المنافسة الخارجية، فتلجأ الدولة إلى حماية بعض الصناعات المحلية التي لا تكون قادرة على منافسة السلع المستوردة مستخدمة جميع الوسائل الممكنة ومن أهم هذه الوسائل إصدار التشريعات والقوانين، مثال ذلك قانون حماية الإنتاج الوطني من الآثار الناجمة عن الممارسات الضارة في التجارة الدولية وهذا القانون يحمل الرقم 42/ لعام 2006.

2- توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب بها، مثال ذلك المادة رقم 4/ من القانون 24/ لعام 2003 التي تعفي المستثمرين الزراعيين الذين يجمعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويبيعونها، ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

3- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي، ففي حالة التضخم التي قد يكون من مظاهرها زيادة السيولة المتوفرة بين أيدي المواطنين تلجأ الدول إلى زيادة نسب الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا بدوره يؤدي إلى امتصاص جزء من تلك السيولة، وبالتالي العمل على الحد من المشكلة.

4- وسيلة لتحسين المركز المالي وزيادة حجم الاستثمارات، حيث يمكن بواسطة التأثير على نسب الضريبة باتجاه معين توجيه الشركات إلى زيادة رأس المال المستثمر في المشاريع، والتأثير بالتالي على موجودات المنشآت ويظهر ذلك

بشكل خاص عند تخفيض نسب الضرائب، فالمرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 قضى حسب المادة رقم /5/ منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة /16/ من القانون رقم /24/ لعام 2003، حيث جاء نص المادة كما يأتي: تخفيض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة /3/ من هذا المرسوم التشريعي وفق ما يأتي:

أ- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

ب- درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم (25) عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة إلى المنشآت الصناعية التي تستخدم (75) عاملاً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض ثلاث درجات بالنسبة إلى المنشآت الصناعية التي تستخدم (150) عاملاً فأكثر.

ت- درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.

ث- لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% من أسهمها.

ج- يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية:

- منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.
- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما لا يتجاوز حسم

درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.¹²

¹² بناءً على المادة 5 من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

الأهداف السياسية:

تقوم كثير من الأحزاب السياسية باستخدام الضرائب في حملاتها الانتخابية خاصة في الدول المتقدمة حيث تتنافس الأحزاب السياسية على خطط حملاتها الانتخابية التي تشير إلى أنها ستغير العبء الضريبي على بعض الشرائح معينة إذا فازت في الانتخابات، وبالنظر إلى العبء الضريبي في أوروبا¹³، وجد أن سيطرة حزب اليسار على الحكومة ترتبط بزيادة الضرائب على الشركات في 32 دولة أوروبية من عام 1980 إلى عام 2006؛ وبالمثل¹⁴ وجد أن الحكومات ذات الميول اليسارية تعتمد على فرض الضرائب على رأس المال أكثر من اعتمادها على ضرائب العمل في عينة مكونة من 16 دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال الفترة 1970-2000.

إحدى الدراسات في مصر¹⁵ بأن مستوى التزام الممول الضريبي في مصر يتأثر بشكل كبير بالناحية السياسية، والتي تمثلت في ثلاثة معايير وهي:

- مدى قبول أو رضا المجتمع الضريبي عن القرارات السياسية والاستراتيجية.
 - مدى قناعة المجتمع الضريبي بأسلوب إنفاق الحصيلة الضريبية.
 - ومدى ملائمة القرارات السياسية للمرحلة التي يمر بها المجتمع من وجهة نظر الممولين.
- وعلى الرغم من أهمية الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمكن أن تحققها الدولة من فرض الضريبة، إلا أن فرض الضريبة يصطدم بالعديد من العوائق والمشكلات أهمها التهرب الضريبي ويتبعه العديد من الآثار كما سنبين لاحقاً.

Osterloh, S., and M. Debus. 2012. "Partisan Politics in Corporate Taxation." *European Journal of Political Economy* 28 (2): 192–207

Angelopoulos, K., G. Economides, and P. Kammas. 2012. "Does Cabinet Ideology Matter for the Structure of Tax Policies?" *European Journal of Political Economy* 28 (4): 620–35.

¹⁵(ب، ن) أساسيات النظام الضريبي جامعة دمياط . (ب، ت)

5.1. أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع، ولكل نوع خصوصيته، حيث إن الدولة تطبق أنواعاً مختلفة من الضرائب وفق شروط محددة في القانون الضريبي، ويتوقف اختيار نوع محدد من الأنواع على أوضاع المجتمع الاجتماعية والسياسية والاقتصادية. حيث عرفت المالية العامة أنواعاً عدة من الضرائب وتصنف ضمن مجموعات وفقاً لمعايير متعددة، من حيث الوجود والاستعمال أو من حيث تعدد الضريبة أو من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

1.5.1. من حيث الوجود والاستعمال

تنقسم الضرائب والرسوم عادة إلى نوعين تبعاً للطريقة التي تتبعها الدولة في تحديد الأموال الخاضعة للضريبة أو للرسم. فالضرائب والرسوم المباشرة: هي الضرائب والرسوم التي يتحملها المكلف القانوني بصورة نهائية، أو إذا أصابت الثروة المكتسبة وفرضت على مطرح دائم يتجدد بصورة دورية، أو إذا تولت الإدارة الضريبية أمر تحققها وجبايتها بشكل مباشر، ومن الضرائب والرسوم المباشرة: ضريبة الدخل، ضريبة ريع العقارات، رسوم التسجيل العقاري.

أما التي تفرض على المظاهر الدالة على وجود المال دون الوصول إلى ذاته وتحديد مقداره فتسمى الضرائب والرسوم غير المباشرة: وهي الضرائب والرسوم التي يتحملها غير المكلف القانوني، أو إذا فرضت على صفقات ووقائع تتم على ثروة المكلف وأصابت استعمال هذه الثروة وانتقالها، أو إذا تمت تسميتها ضرائب ورسوم غير مباشرة من قبل الإدارة الضريبية، ومن الضرائب والرسوم غير المباشرة:¹⁶ الضريبة على الإنفاق، ضرائب التداول، والضريبة الجمركية، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة وقد تم تطبيقها بأكثر من مئة دولة وبأشكال مختلفة.

أولاً: الضرائب على الإنفاق:

الضرائب على الإنفاق: هي الضرائب التي تتناول الدخل بمناسبة استخدامه أو إنفاقه في الحصول على السلع، والخدمات الاستهلاكية المختلفة، أي الإنفاق غير الاستثماري، وتأخذ هذه الضريبة عدة تسميات منها الضرائب على الاستهلاك

¹⁶ جل، برهان الدين، المالية العامة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار طلاس، 1992، ص 142-147.

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 تسمية الضرائب على الإنفاق هي الأفضل نظراً لشموليتها ووضوح الضريبة، ويرى أنصار هذه الضريبة بأنها تستحوذ على مجموعة من المزايا أهمها:¹⁷

- أ- وفرة حصيلتها وسرعتها في تأمين الإيرادات للخزينة العامة للدولة فور فرضها وبصورة مستمرة طوال السنة.
- ب- خفة وطأتها حيث تندمج قيمتها في أسعار السلع فلا يشعر بها المكلف.
- ج- ثابتة لأن مستوى الإنفاق الشخصي يتمتع بالثبات بعكس الضريبة على الدخل التي لا تتمتع بالاستقرار.
- د- مرنة نظراً لتأثرها بالتقلبات الاقتصادية من رواج وكساد وبصورة سريعة وبذلك تساعد الدولة في رسم السياسة الضريبية وتنفيذها.

أما معارضة الضريبة على الإنفاق فيرون عيوبها تفوق مزاياها ويعيدون الأسباب إلى:¹⁸

- (1) شدة العبء على الفئات محدودة الدخل صاحبة الميل الكبير للاستهلاك.
- (2) تستلزم كفاية عالية من الإدارة الضريبية ووعياً ضريبياً من المكلفين، وهذا ما يجعلها تلائم البلدان المتقدمة.
- (3) تزيد الميل الحدي للدخار، إذ توجّه هذا الاتجاه في البلدان المتقدمة والنامية، رغم الفارق في الحاجة للدخار بينهما.

ومن صورها:

- **الضريبة المتدرجة:**¹⁹ وتسمى الضريبة الشاملة، لأنها تفرض في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية الإنتاج، من مرحلة إعداد السلعة للاستهلاك النهائي، إلى مرحلة تجارة الجملة، فمرحلة تجارة النصف جملة، وأخيراً مرحلة تجارة

¹⁷ دراز، حامد؛ سعيد عثمان؛ محمد أبو دوح، مبادئ المالية العامة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 63-65.

¹⁸ جمل، مرجع سابق، ص 143.

¹⁹ شرف، سمير، الاقتصاد المالي والنقدي، جامعة تشرين، اللاذقية، 2008-2009، ص 124-125.

التجزئة. وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة، بعدد المراحل التي تجتازها. وتعد الضريبة على رقم الأعمال نموذجاً واضحاً لهذا النوع من الضرائب التراكمية، حيث يتخذ رقم الأعمال لكل منتج مقياساً لقيمة السلع والخدمات التي تم إنتاجها أو تداولها، فتفرض عليه الضريبة، وقد تفرض هذه الضرائب المتتالية بسعر موحد، على جميع المراحل وعلى جميع السلع والخدمات، أو قد يختلف السعر من مرحلة لأخرى، ومن سلعة لأخرى أيضاً.

من عيوب هذه الضريبة:²⁰

- تزيد أسعار السلعة بازدياد عدد مراحل التكلفة.
- تخفض الحصيلة إذا عمد أصحاب المشروعات إلى عملية الاندماج بقصد اختصار مراحل التكلفة.
- تدفع بالمستهلكين المحليين إلى تفضيل شراء السلع الأجنبية التي كلفت بضريبة على رقم الأعمال أقل.
- **الضريبة على مرحلة واحدة:** وتسمى أيضاً بالضريبة الوحيدة²¹ التي تفرض على السلعة في مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج. فقد تفرض الضريبة على السلعة، عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية، حيث تصبح سلعة تامة الصنع، أو عند مرحلة مرور السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، أو عند استهلاك السلعة، ونظراً لارتفاع سعر هذه الضريبة بالنسبة إلى الأسعار المتعددة للضريبة المتدرجة، فإن هذا الأمر يشكل حافزاً للتهرب منها، بينما يصعب مثل هذا التهرب في حالة الضريبة المتدرجة لما يقتضيه من ضرورة إنهاء جميع العمليات المتعاقبة التي تتضمنها الحلقة الاقتصادية. لذا فإن فرض هذه الضريبة على أي من المراحل الثلاث يثير مشكلات وصعوبات عدة أمام الإدارة الضريبية مما يفرض عليها زيادة رقابتها وحضورها لمنع التلاعب، مما يدفع بالمجتمعات الضريبية المعاصرة إلى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة.

- **الضريبة على القيمة المضافة:** وهي تتشابه²² مع الضريبة المتدرجة كونها تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، لكن الفارق بين الاثنين، أن الضريبة المتدرجة تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة، وفي كل المراحل،

²⁰ جمل، مرجع سابق، ص 144.

²¹ جمل، مرجع سابق، ص 144.

²² شرف، مرجع سابق، ص 125-127.

بينما الضريبة على القيمة المضافة لا تصيب سوى القيمة المضافة، التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج، في كل مرحلة من مراحله، عن قيمتها في بداية هذه المرحلة، أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المبيع في نهاية كل مرحلة، عن قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها. وتعمل المجتمعات الضريبية المعاصرة على تطبيق ضريبة القيمة المضافة من خلال مطالبة البائع، في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، بحساب الضريبة على كامل أسعار بيع إنتاجه، وان يقوم بأدائها بعد تنزيل قيمة الضريبة التي سبق توريدها إلى الخزينة العامة في المراحل السابقة، مقابل تقديم المستندات والقرائن المؤيدة لذلك. ومما تجدر الإشارة إليه أن هذه الضريبة تطبق في 126 دولة من دول العالم أي أن نسبة 70% من سكان العالم يطبقون هذه الضريبة، لذا فإن أنصار هذه الضريبة يؤكدون بأنها تحقق مجموعة من المزايا أهمها:²³

- أ- الضريبة على القيمة المضافة تمكن الإدارة الضريبية من أحكام الرقابة على تطبيقها والتقليل من فرص التهرب منها، وتعتمد في ذلك على المكلفين أنفسهم، فمن مصلحة كل منهم التأكد من قيام البائع بأداء الضريبة المستحقة، ليتمكن من تنزيل قيمتها من قيمة الضريبة التي تستحق عليه، عند بيعه لإنتاجه.
- ب- أنها ضريبة عامة أي أنها تطل جميع السلع والخدمات سواء أكانت وطنية المصدر أم أجنبية، أم كانت مستوردة من الخارج.
- ج- أنها ضريبة غير مباشرة، أي أنها لا تجب مباشرة من المستهلك، بل تستوفى من المؤسسات الخاضعة لها، التي تعرض السلع والخدمات في كل من مراحل التصنيع، والتوزيع، والاستهلاك وتحمل هذه المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي.
- د- أنها ضريبة حيادية: أي أنها تطل كافة العمليات في الدورة الاقتصادية وتعتمد معدلاً وحيداً، ونتيجة لذلك، فهي لا تؤثر سلباً في هيكلية الأسعار، ولا تمس بالقواعد التنافسية، كونها تفرض على المنتجات المحلية والمستوردة، وإعفاء السلع

²³ عطوي، مرجع سابق، ص 92-93.

المصدرة من الضريبة على القيمة المضافة يؤمن لها حيادية تامة إزاء التبادل التجاري الخارجي والداخلي، ومما يؤكد حيادية هذه الضريبة هو مبدأ الحسم الذي يؤدي إلى تقادي تراكم العبء الضريبي، مهما تعددت مراحل الإنتاج وتوزيع السلع والخدمات.

وفيما يلي مقارنة بين الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة:²⁴

- الضريبة على القيمة المضافة يتم تحصيلها خلال جميع مراحل الإنتاج، في حين أن ضريبة المبيعات يتم تحصيلها في المرحلة الأخيرة من مراحل إنتاج وبيع السلعة أو الخدمة.
- الضريبة على القيمة المضافة تسمح بخصم الضريبة على مدخلات الإنتاج من الضريبة على مخرجات الإنتاج حيث يعتبر الخصم الضريبي من السمات الرئيسة لهذه الضريبة، أما ضريبة المبيعات لا يسمح في حال تطبيقها بالخصم الضريبي لمدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج لأنه من الصعب التأكد منها.
- الضريبة على القيمة المضافة تعزز مفهوم الرقابة الداخلية الذاتية حيث إن مشتري السلعة أو الخدمة يحرص على الحصول على فاتورة ضريبية أصولية تتضمن مقدار ضريبة القيمة المضافة من مورد السلعة أو الخدمة حتى يتمكن من الحصول على قبول خصمها من ضريبة القيمة المضافة على مبيعاته وبالتالي يساهم مشتري السلعة أو الخدمة في الرقابة لضمان توريد الضريبة لخزينة العامة، ولا يهتم مشتري السلعة أو الخدمة في ضريبة المبيعات بالحصول على فاتورة ضريبة أصولية ولا يهتم بالتالي بضمان توريد هذه الضريبة للخزينة العامة حيث لا يستفيد من الخصم الضريبي لمدخلات مشترياته من السلع والخدمات من الضريبة المستحقة على مبيعاته.
- الضريبة على القيمة المضافة لا تؤثر في الأسعار التي تقوم المنشأة بدفعها في النهاية على مدخلات الإنتاج من السلع والخدمات لذلك فإنها لا تحدث اختلالات وتشويهاً في القرارات الخاصة بالإنتاج، في حين أن ضريبة المبيعات على مدخلات الإنتاج من السلع والخدمات تساهم في ارتفاع كلفة هذه المدخلات في الإنتاج خاصة عندما يكون معدل الضريبة مرتفع.

²⁴ القطاونة وعفانة، مرجع سابق، ص 374-375.

- الضريبة على القيمة المضافة يجري تحصيلها على امتداد سلسلة مراحل إنتاج وبيع السلع والخدمات مما يضيفي الشفافية على آثار الضريبة، في حين تحصل ضريبة المبيعات مرة واحدة في المراحل النهائية لإنتاج وبيع السلعة أو الخدمة.
- إن ضريبة المبيعات تعتبر مناسبة وذات جدوى وتحقق أهدافها بشكل أفضل عند المستويات المنخفضة من الضريبة وعندما لا يتجاوز معدل الضريبة 10% من قيمة السلعة أو الخدمة أما عندما يتجاوز معدل الضريبة 10% من قيمة السلعة أو الخدمة فإن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أفضل وذات جدوى.

ثانياً: الضرائب على سلع معينة:

لا يفرض المشرع في هذا النظام الضريبة على كل السلع والخدمات²⁵، بل يختار أنواعاً معينة منها يخضعها للضريبة. فقد تفرض على السلع (السلع المادية) كفرض ضريبة على استهلاك البنزين أو على المواد الكحولية أو السكر أو البن أو الشاي، كما أنها قد تفرض على الخدمات (السلع غير المادية) كفرض ضريبة على دخول المسرح أو السينما أو الملاهي.

فيمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من السلع الاستهلاكية: ضرورية، وكمالية، وشائعة:

1. السلع الضرورية: هي السلع التي لا غنى للأفراد عنها لأنها تشبع حاجات لديهم لا يمكن تحمل عدم إشباعها بسبب لزومها لحفظ حياتهم أو لإشباع حاجات أساسية لديهم كالخبز والأدوية. وتتميز هذه السلع بميزتين:
 - أ- إن استهلاك هذه السلع عام فهي مطلوبة من كافة فئات المجتمع بغض النظر عن دخولهم.
 - ب- إن الطلب عليها طلب غير مرن، فارتفاع الأسعار السلع الضرورية لا يؤدي إلى نقص الكميات المطلوبة منها، أو لا يؤدي إلى نقصها بنفس نسبة ارتفاع السعر. مما يؤدي إلى مد الموازنة بحصيلة كبيرة.

²⁵ فهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، ج1، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، منشورات جامعة حلب، 1994، ص 232-236.

2. **السلع الكمالية (الترفيه):** وهي السلع التي لا تشبع حاجات لدى الأفراد، بل إن استهلاكها لا يفعل سوى أن يزيد

الرفاهية كالسيارات الفارهة والعطور النادرة. وتتميز هذه السلع بميزتين:

أ- عدم عمومية الاستهلاك فهي مطلوبة من فئة اجتماعية معينة هي الفئة الغنية.

ب- إن الطلب عليها غير مرّن إلى حد كبير أيضاً وإن كانت لا تصل في هذه الحال إلى مرتبة السلع الضرورية. فإذا زاد

فرض الضرائب عليها أدى ذلك إلى انخفاض الطلب عليها بشكل بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في أسعارها.

3. **السلع الشائعة (سلع الاستهلاك الجاري):** وهي السلع التي لا تعتبر ضرورية أو كمالية، لكنها تطلب من كافة طبقات

المجتمع مهما اختلفت دخولهم كالبن والشاي والدخان وبعض المشروبات الروحية. وتتميز هذه السلع أيضاً بميزتين:

أ- عمومية استهلاكها من جميع أفراد المجتمع.

ب- قلة مرونة الطلب عليها، ومن ثم فإن زيادة أسعار هذه السلع بنسبة معينة لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها إلا بنسبة

أقل، ويترتب على ذلك أن فرض الضرائب على السلع الشائعة يأتي بحصيلة كبيرة.

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أهم المعايير المتخذة لهذا التمييز هي²⁶:

1- **المعيار العلمي:** هو معيار تحمل عبء الضريبة. فكل ضريبة يمكن عكسها على غير المكلف به فهي من الضرائب

غير المباشرة، لأن مكلفها القانوني غير مكلفها الاقتصادي. وكل ضريبة يستقر عبؤها على المكلف به فهي من

الضرائب المباشرة.

²⁶ لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية بالإسكندرية، 2007، ص 16-17.

2- المعيار الإداري المالي: قد يتم الاستناد إلى التفرقة بينهما على الأساس الإداري، حيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم

تحصيلها وفقاً لكشوف اسمية (توضح أسماء المكلفين بالضريبة، وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، ومقدار سدادها

ومواعيده). بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة عند عدم توافر مثل هذه الكشوف.

مزايا الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومحاذاها:

مزايا الضرائب المباشرة ²⁷	مزايا الضرائب غير المباشرة ²⁸
العدالة في التكليف: لأنها يتم تحديد مطرحها بصورة مباشرة وصحيحة ما أمكن كضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.	السهولة في التحصيل: لأن المكلف غالباً ما يدفعها من ثمن السلعة المشتراة كجزء من الثمن فلا يشعر بوطأتها.
الثبات في التحصيل: لأنها تفرض على مطارح محدودة ومستقرة كضريبة ريع العقارات وضريبة الدخل المقطوع.	المرونة في الحصيلة: لأن مجموع حصائلها يزداد وينقص بازدياد الإنفاق والاستهلاك العام لأن معظمها مرتبط بذلك.
الاقتصاد في نفقات الجباية: لأنها تحتاج إلى عدد قليل من الموظفين في تحققها وتحصيلها كضرائب الدخل على الأرباح وعلى الرواتب والأجور.	الوفرة في الحصيلة: إن مطارحها أكثر تعدداً وجبايتها أسهل إجراء وعدم إحساس المكلفين بها كل ذلك يزيد في حصائلها.
تنمية الوعي الضريبي: لأن الضرائب المباشرة تفرض بعد مناقشة المكلف بدفعها وتكون مناقشته دقيقة وواعية لأن عبأها مستقر عليه.	

²⁷ الشافعي، مرجع سابق، ص 47-48.

²⁸ عطوي، مرجع سابق، ص 87.

محاذير الضرائب غير المباشرة ³⁰	محاذير الضرائب المباشرة ²⁹
عدم العدالة في التكليف: لأن مبلغها مرتبط بالوحدة المشتراة من السلع والخدمات فيتساوى بدفعها الفقير والغني.	عدم الملاءمة: لأن المكلف يشعر بوطأتها.
عدم الملاءمة في التحصيل: لأن معظمها يجبي من منتج أو مستورد السلعة مما قد يسبب له عسراً مالياً في كثير من الأحيان.	عدم الوفرة: لأن المكلف يشعر بوطأتها فيسعى للتهرب منها.
عدم الثبات في الحصيلة: لأنها تنقص بالآزمات الاقتصادية لقلّة الإنفاق والاستهلاك العام مما يخفض حصيلتها.	عدم المرونة: لأن معظمها من الضرائب الدورية المتكررة التي لا تزيد حصيلتها بسهولة.

مقارنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

تختلف المقارنة بين هذين النوعين من الضرائب تبعاً للزاوية التي ينظر منها لهذه المقارنة³¹ ونعرض فيما يأتي أهم أوجه المقارنة:

²⁹ عواضة، حسن، المالية العامة (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، بيروت، ص ص459-460.

³⁰ الشافعي، مرجع سابق، ص50.

³¹ فهدود، مرجع سابق، ص ص182-186.

1- من ناحية إمكانية زيادة الحصيلة: تتميز الضرائب المباشرة بإمكانية زيادة حصيلتها إذا ما احتاجت الدولة إلى إيرادات

إضافية كما في حال الحروب والأزمات. ذلك أن هذه الضرائب تفرض على عناصر واضحة لا تجد الدولة صعوبة

كبيرة في تحديدها ويصعب على المكلف التهرب من دفعها.

2- من ناحية تحقيق العدالة: تعتبر الضرائب المباشرة أكثر تحقيقاً للعدالة لأنها تعتبر أوضح في الدلالة على المقدرة

التكليفية للمكلف. كما أنها يمكن أن تراعي الظروف الشخصية للمكلف تبعاً لمصدر دخله وأعبائه العائلية وديونه.

ومع ذلك فإن الدولة تستطيع اختيار تنظيم فني للضريبة يقرب الضرائب غير المباشرة من العدالة، وذلك بأن تعفي

منها السلع الضرورية وتخففها على السلع الشائعة التي تستهلكها الفئات الفقيرة وبأن تفرضها بمعدلات مرتفعة على

السلع الكمالية التي يستهلكها أصحاب الدخل الكبيرة.

3- من ناحية الاقتصاد في نفقات الجباية: تعتبر جباية الضرائب المباشرة أيسر وأقل تكلفة وذلك لأنها تفرض على الدخل

أو على رأس المال فهي تفرض على عناصر على درجة كبيرة من الوضوح. أما الضرائب غير المباشرة فأنها تتطلب

نفقات أكبر لجبايتها، ذلك أنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على

أساسها والعمل على منع التهرب منها.

4- من ناحية وقت ورود الحصيلة: تمتاز الضرائب غير المباشرة بأنها تمد الخزينة بالإيراد باستمرار وبسرعة كونها

تفرض على وقائع وتصرفات تحدث كل يوم من إنفاق وتداول

2.5.1. من حيث تعدد الضريبة

عند تحليل قاعدة العناصر الخاضعة للضريبة يتوجب التمييز بين نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة.

○ نظام الضريبة الوحيدة:

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة أن تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة رئيسة وإلى جانبها بعض الضرائب الثانوية.

مزايا الضريبة الوحيدة:

يرى أنصار الضريبة الوحيدة بأن مزايا الضريبة الوحيدة هي:³²

1. البساطة والسهولة والوضوح.
2. قلة النفقات التحصيلية وذلك لعدم تعدد المصالح الإدارية المشرفة على عملية التحصيل كما هو الحال في ظل الضرائب المتعددة.
3. تمكن المكلف من معرفة ما يقع عليه من عبء مالي نتيجة لهذه الضريبة.
4. أنها أكثر عدالة لأنه يسهل فرضها وتعيينها بحسب المقدرة لكل مكلف.
5. أنها لا تدخل في الأوجه المختلفة للنشاط الاقتصادي لكل مكلف.

عيوب الضريبة الوحيدة:

الضريبة الوحيدة أبعد في الحقيقة عن تحقيق العدالة الضريبية من الضرائب المتعددة³³. فلم يتوصل العلم بعد، إلى اختيار الوعاء الضريبي الذي يحقق مبادئ العدالة الضريبية.

والضريبة الوحيدة باعتمادها على مصدر واحد تكون عرضة لانخفاض حصيلتها بشدة، إذا ما لحق القحط بسنة ما بهذا المصدر. بينما الضرائب المتعددة باعتمادها على أوعية مختلفة، أكثر قدرة على التعويض على العجز الناتج من أحد المصادر بالزيادة الناتجة في مصدر آخر. ومن ناحية أخرى فاعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لتمويل كافة النفقات العامة سوف يؤدي إلى تضخيم (زيادة) عبء الضريبة أمام المكلف في حين أن تعدد الضرائب، واختلاف الواقعة المنشئة لها ومواعيد تحصيلها وطرقه سوف يخفف من واقع العبء الضريبي على الممول. كما أن ضخامة العبء الضريبي، في ظل نظام الضريبة الوحيدة سوف يدفع المكلف إلى بذل أقصى جهده للتهرب من دفع الضريبة. مما يترتب على الدولة جهداً أكبر لمكافحة التهرب، ويزيد

³² ياسين، فؤاد توفيق، *الحاسبة الضريبية*، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2005، ص 26.

³³ شرف، مرجع سابق، ص 111.

من تكاليف الجباية. فإن تمكن المكلف من التهرب من الضريبة الوحيدة فقد تنصل من تحمل أي نصيب من الأعباء العامة، في حين أنه، في ظل الضرائب المتعددة، يستحيل عليه التهرب من كافة أنواع الضرائب.

○ النظام النوعي (الضرائب المتعددة):

نظراً لعيوب نظام الضريبة الوحيدة فإن معظم الدول فضلت الأخذ بنظام تعدد الضرائب³⁴ ويقصد بذلك فرض ضرائب متعددة على أنواع مختلفة ومتعددة من الوعاء الضريبي التي يخضع لها المكلفون، وأن اتجاه الدولة إلى نظام التعددية لا يعني ذلك الإفراط في عدد الضرائب المفروضة لأن ذلك يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي، وزيادة نفقات الجباية.

ولذلك على الدولة أن تختار ضرائبها بحيث لا يزيد عددها كثيراً وبحيث تتفق مع نظامها الاقتصادي.

مزايا نظام الضرائب النوعية:

1. يسمح بتنويع المعاملة المالية تبعاً لمصدر كل نوع من أنواع الدخل والنفقة بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها (دخل رأس المال، والعمل).
2. إن نظام الضرائب النوعية يتلاءم مع تحقيق الأغراض التدخلية في النشاط الاقتصادي كتوجيه الاستثمار.
3. يمكن السلطات المالية من اختيار أكثر الطرق ملاءمة في فرض الضريبة وجبايتها.
4. يسمح بتقسيط مبلغ الضريبة المطلوب من المكلف بما يتلاءم وظروفه.

عيوب نظام الضرائب النوعية:

من عيوب هذا النظام:

1. ارتفاع نفقات التحصيل والجباية.

³⁴ ياسين، مرجع سابق، ص 27-28.

2. كثرة الإجراءات والأنظمة تسبب التعقيد في الاحتساب والتطبيق نتيجة كثرة أوعية الضريبة وتطبيق نسب مختلفة.
3. يؤخذ عليها عدم العدالة النسبية بين أعضاء الفئة الواحدة.

1.3.5. من حيث النظرة إلى المكلف بالضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)

يمكن تصنيفها إلى الضرائب الشخصية والضرائب على الأموال (الضرائب العينية)³⁵ فتعرف الضرائب الشخصية بأنها الضرائب التي يراعى عند فرضها حالة المكلف الاجتماعية والمالية مثل كونه متزوجاً أو عازباً، عدد الأفراد الذين يتولى إعالتهم، مستوى دخله وغيرها من الأمور. ومن الأمثلة على هذا النوع من الضرائب ضريبة الدخل.

أما الضرائب على الأموال، فإنها تتخذ من الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة أساساً لاحتسابها دون مراعاة ظروف المكلف الاقتصادية أو الاجتماعية التي سيتحملها. ومن الأمثلة عليها الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات حيث تفرض نفس الضريبة في هذين النوعين من الضرائب على جميع مواطني الدولة وبغض النظر عن مستوى دخولهم أو حالتهم الاجتماعية.

بالمقارنة بين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال نلاحظ أن الضرائب على الأشخاص هي أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة نظراً لأنها تراعي التفاوت في الظروف الشخصية والاجتماعية والمالية للمكلفين، وبالمقابل فإن الضرائب على الأموال تمتاز بأنها أكثر مرونة في تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التي تسعى لها الدولة مثل حماية الصناعات المحلية بفرض ضرائب جمركية على السلع المستوردة أو للحد من بعض العادات غير المرغوب بها في المجتمع مثل فرض ضريبة على السجائر والمشروبات الروحية.

وعند الحديث عن ضرائب الدخل، يمكن حصرها في نظامين أساسيين:

³⁵ أبو نصار وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

1. **الضريبة العامة على الدخل:** حيث تفرض ضريبة واحدة على مجموع عناصر دخل المكلف³⁶، على اختلاف أنواعها، وبغض النظر عن تباين مصادرها، ويقوم المكلف بتقديم إقرار ضريبي واحد إلى الإدارة الضريبية متضمناً كافة أنواع الدخل التي حصل عليها خلال السنة المالية، ثم يستبعد من الدخل الإجمالي التكاليف والحسوم التي يسمح بها القانون الضريبي، بغية الوصول إلى تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة، وتستحوذ الضريبة العامة على الدخل على مجموعة من المزايا:

أ- معاملة الدخول المختلفة معاملة واحدة دون تمييز بينها أياً كان مصدرها وأياً كانت طبيعتها، ويجعل سعر الضريبة واحداً بالنسبة لجميع أنواع الدخول، والأحكام المتعلقة بتحديد الوعاء، والتحصيل، مما يقلل العبء على كل من المكلف والإدارة الضريبية من حيث توفير الوقت والجهد، ويقلل من تكاليف مكافحة التهرب الضريبي وبالتالي تخفيض التكلفة الإدارية للضريبة، وهذا يتطلب وعياً ضريبياً من قبل المكلفين، من خلال إدراكهم لواجباتهم من خلال مسك دفاتر منتظمة تمكن من تحديد إيراداته بدقة. كما يتطلب ذلك توفر إدارة ضريبية ذات خبرة وكفاية مرتفعة حتى يمكنها ربط الضريبة وتحصيلها بدقة، وإلا أمكن لكثير من المكلفين التهرب من دفع الضرائب. لذلك يعتبر أسلوب الضريبة العامة على الدخل أكثر ملاءمة لكل من المكلف والإدارة الضريبة في الدول المتقدمة.

ب- تعتبر الضريبة العامة على الدخل أكثر عدالة من الضرائب النوعية لأنها تفرض على أساس المقدرة التكلفة للمكلف التي تحددها ظروفه الشخصية والعائلية، وحجم مصدر دخله، حيث يعفى حد أدنى من الدخول يتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة، بحيث لا يستفيد من هذا الإعفاء المكلفون الذين تزيد دخولهم على قدر معين، كما أن الضريبة العامة على الدخل تسمح بتطبيق المعدلات التصاعدية للضرائب أكثر مما عليه الحال بالنسبة للضرائب النوعية على الدخل. نظام الضريبة العامة على الدخل لا يعني اقتصار النظام الضريبي على ضريبة واحدة، فقد تفرض أكثر من ضريبة فيه، فهو يفرق عادة بين الشخص الطبيعي والمعنوي، ويترتب على ذلك ما يسمى بالازدواج الضريبي (فرض أكثر من ضريبة على وعاء واحد خلال

³⁶ شرف، مرجع سابق، ص 112 وما بعد.

فترة زمنية واحدة، واقتطاعها من مال مكلف واحد)³⁷، حيث تفرض الضريبة على أرباح الشركة قبل توزيعها، ثم تدخل بعد ذلك في دخول الأشخاص الطبيعيين، ومن ثم تخضع بدورها مرة أخرى للضريبة العامة على الدخل.

2. **الضرائب النوعية على الدخل:**³⁸ وفقاً لهذا الأسلوب تتناول كل ضريبة من الضرائب النوعية نوعاً معيناً من أنواع الدخل دون الأخرى، كالضريبة على الأجور، والضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغيرها. تتمتع الضرائب النوعية على الدخل بمجموعة من المزايا:³⁹

- أ- قدرتها على تنويع المعاملة الضريبية لكل مصدر لتساعد في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- ب- مراعاة ظروف المكلفين المالية حيث تستخدم أساليب ربط الضريبة وتحصيلها تختلف من مصدر إلى آخر.
- ج- لا يحتاج أسلوب الضرائب النوعية على الدخل إلى إدارة ضريبية ذات كفاية عالية مقارنة بالضريبة العامة على الدخل مما يجعله أكثر ملاءمة للدول المتخلفة اقتصادياً.
- د- يحد هذا الأسلوب من مشكلات التهرب الضريبي، فإذا تهرب المكلف من دفع ضريبة نوعية على الدخل، فلن يستطيع التهرب كلياً من دفع باقي الضرائب النوعية، إضافة لذلك، إن اختلاف الواقعة المنشئة للضريبة، واختلاف طرق التحصيل وأوقاته يخفف من العبء النفسي على المكلف، ويجعله أقل حماسة للتهرب الضريبي.
- وعلى الرغم من تميز الضرائب النوعية على الدخل بالبساطة وسهولة التطبيق، إلا أنها لا تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بالقدر الذي تحققه الضريبة العامة على الدخل.

■ **الضرائب على الثروة:**

تتناول عناصر الثروة المكونة للذمة المالية للمكلف، في لحظة معينة، من أموال منقولة وغير منقولة، سواء أكانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل.

³⁷ بشور، مرجع سابق، 1988، ص 198.

³⁸ شرف، مرجع سابق، ص 118.

³⁹ البطريق، يونس احمد؛ المرسى السيد حجازي؛ حامد عبد المجيد دراز؛ محمد عمر أبو دوح، **المالية العامة والضرائب والنفقات العامة**، الدار الجامعية بالإسكندرية، ص 30.

يرى أنصار هذه الضريبة بأنها أداة ملائمة لتوزيع الأعباء العامة باعتبار ما يملكه شخص معين في لحظة ما من عناصر الثروة يظهر صورة أكثر وضوحاً من مقدار دخله، مدى قدرته على تحمل العبء الضريبي، وخاصة أنه يمكن فرض هذه الضريبة على الأموال العاطلة التي لا تغل نتائجاً تسري عليه ضريبة الدخل، مما يدفع أصحابها إلى توظيفها في أوجه الاستثمار المختلفة التي تعود بالفائدة على الاقتصاد القومي بأسره.⁴⁰

وتأخذ الضرائب على الثروة الأشكال الآتية:

(1) الضريبة التقليدية على الثروة:⁴¹ على الرغم من كون هذه الضريبة تأخذ من الثروة وعاء لها إلا أنها تفرض بسعر منخفض حيث يدفعها المكلف من الدخل دون المساس بقيمة الثروة الأصلية، ولذا لا تهدف هذه الضريبة إلى الاقتطاع من ثروات الأفراد، وإنما لها أهداف أخرى أهمها:

- أ- التمييز في المعاملة الضريبية بين دخل العمل ودخل رأس المال عند فرض ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين. في هذه الحال ستفرض الضريبة مرتين، مرة على دخل رأس المال، ومرة على دخل العمل، عند الرغبة في معاملة ضريبية مخففة لدخل العمل، فهي في هذه الحالة تعد ضريبة تكميلية للضريبة الموحدة على الدخل.
- ب- تشكل هذه الضريبة أداة محفزة لاستثمار الأجزاء المعطلة من الثروة عن طريق فرضها على كافة مصادر الثروة.
- ج- يمكن استخدام هذه الضريبة ذات السعر المنخفض فقط لتجميع البيانات عن الثروات والدخول بهدف الرقابة على إقرارات المكلفين بالنسبة لضرائب الدخل وضرائب التركات.

(2) الضريبة الاستثنائية على الثروة:⁴² تفرض الدولة ضريبة استثنائية على الثروة للحصول على موارد غير عادية، أو مصادرة أجزاء من ثروات الأفراد، وذلك في ظروف غير عادية (استثنائية) في أعقاب الحروب وبصورة مؤقتة بهدف إصلاح هيكل توزيع الثروات في المجتمع. وهذه الضريبة تفرض بسعر مرتفع يزيد عن المعدل العائد على الاستثمار، وقد ترغب هذه الضريبة

⁴⁰ شرف، مرجع سابق، ص 119-120.

⁴¹ شرف، مرجع سابق، ص 120-121.

⁴² دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص 137-166.

المستثمر على تصفية أعماله من أجل تسديدها، فضلاً عما تسببه من انخفاض للإيرادات الضريبية المقبلة، وإمكانية تعرض الاقتصاد الوطني للمخاطر.

وتلجأ الدول إلى فرض هذه الضريبة لمعالجة حالات التضخم التي تعقب الحروب بسبب ارتفاع نفقات الدولة من جهة، وانخفاض حجم المعروض من السلع المتداولة من جهة أخرى، وقد تجد الدول أن الحرب كانت سبباً في الثراء الفاحش لبعض أفراد المجتمع، عندها تستخدم هذه الضريبة الاستثنائية. إلا أنه يصعب في كثير من الأحيان التفريق بين الثراء الجائر (المقبول أخلاقياً) نتيجة الادخار أو الوصية، والثراء غير الجائر (غير المقبول أخلاقياً)، بسبب الحرب مثلاً، وفي هذه الحالة سينظر إلى هذه الضريبة على أنها عقوبة على الادخار، وقد تؤدي بأفراد المجتمع إلى تهريب ثرواتهم إلى الخارج، فلا تستفيد الدولة من حصيلة الضريبة، ولا يستفيد الاقتصاد القومي من استغلال هذه الثروات داخلياً، ولا تحقق الدولة هدفها في إصلاح هيكل توزيع الثروات، وبالتالي، ينخفض حجم الاستثمار المحلي.

(3) الضريبة على الزيادة العفوية على الثروة:⁴³ تفرض هذه الضريبة على الزيادة في الثروات دون أن تطل الثروة ذاتها، شرط أن تكون الزيادة قد طرأت عفوية على الثروة، دون أن يكون الفرد قد أسهم بأي جهد في إحداثها، وتأخذ هذه الضريبة أحد الشكلين: الضريبة على جوائز اليانصيب، والضريبة على زيادة قيمة العقارات.

أما الضريبة على جوائز اليانصيب فتكون مقبولة عادة من الأفراد لأن تلك الثروة تم تكوينها دون جهد من المكلف، أما الضريبة على الزيادة في قيمة العقارات، قد يكون للدولة دور فيها إذا كانت الزيادة ناتجة عن إقامة مرفق أو مشروع عام أدى إلى زيادة قيمة العقارات (ضريبة مقابل التحسين)، أو قد تكون الضريبة على الزيادة في قيمة العقارات لا دور للدولة فيها مثل: انتشار العمران وازدياد قيمة العقارات سنة بعد أخرى، لذلك اتجهت معظم الدول إلى فرض هذه الضريبة على الزيادة الرأسمالية المحققة عند بيع العقار أو التصرف فيه، وقد تمتد هذه الضريبة لتشمل إلى جانب الزيادة في العقارات، الزيادة الرأسمالية المحققة لبعض عناصر الثروة المنقولة مثلاً: الأوراق المالية.

⁴³ دراز، مرجع سابق، ص 143-145.

4) **الضريبة على التصرف في الثروة:**⁴⁴ الواقعة المنشئة لهذه الضريبة هي انتقال ملكية الثروة من شخص إلى آخر، وهو انتقال لا يتم إلا بناء على تصرف المالك في ثروته بأحد أشكال انتقال الملكية، ولما كان الانتقال يتم في حياة المالك أو بعد وفاته، فقد جرى التمييز بين نوعين: الضرائب على التصرف بالثروة بين الأحياء، والضرائب على التركات.

أما النوع الأول: **الضرائب على التصرف بالثروة بين الأحياء:** يتحقق ذلك عن طريق بيع الثروة لآخرين، فتفرض الضريبة بهذه الحال على أحد طرفي العقد (غالباً المشتري)، وتفرض عادة على التصرفات في الثروة العقارية، وقد تمتد لتشمل بعض أنواع الثروات المنقولة، وتكون هذه الضريبة بأسعار منخفضة حتى لا تدفع المتعاملين إلى التهرب منها، وعدم تسجيل ملكياتهم والاكتفاء بالعقود العرفية المتبادلة بينهم.

وأما النوع الثاني: **الضرائب على التركات:** حيث تنتهز الدولة فرصة انتقال الثروة من المتوفى إلى ذريته، وتدخل كأحد الورثة لتطالب بحصة لها من الثروة، وتأخذ الضريبة هنا أحد الشكلين: ضريبة على مجموع التركة قبل توزيعها بين الورثة، وضريبة على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة، أو الشكلين معاً، وغالباً ما تأخذ الضريبة الأخيرة أسعاراً تصاعدية، اعتماداً على معيارين هما قيمة الثروة، ودرجة قرابة الوارث من المورث.

اتجه النظام الضريبي في سورية من الأخذ بالضرائب النوعية والمتعددة إلى الأخذ بالضريبة الوحيدة، ويتضح ذلك من خلال تعديل هيكلية وزارة المالية ومديريات المالية التابعة لها بما يتناسب مع هذا التوجه، وإحلال الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي أصبحت تقوم بمعظم مهام وزارة المالية.

حيث صدر القانون /41/ لعام 2007 الذي نص على إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الإداري والمالي وترتبط بوزير المالية، ويتبع لها مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات. هذا القانون أصبح نافذاً في 2011/1/1.

⁴⁴ شرف، مرجع سابق، ص 123.

المبحث الثاني: آثار الضرائب

إن الضرائب تقصد لآثارها وتزداد أهمية هذه الآثار كلما توسع نطاق دور الدولة وزاد تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد تطور معنى هذه الآثار تطوراً كبيراً رافق التطور الذي لحق مالية الدولة والسياسة المالية، كما انعكس هذا التطور بدوره على دور الضريبة فنقلها من الحياد إلى التدخل لغرض إحداث تغييرات عميقة في النظام الضريبي تضمن فاعليته في تحقيق سياسة مالية بأقل عبء ضريبي ممكن، أي أنه يحقق أكبر إشباع بأقل التكاليف، ولا شك أنه عندما يجري فرض ضريبة معينة فإن أثرها الأول يقع على المكلف وقد يقف أثر الضريبة عند هذه الحدود أو يتمكن المكلف من نقلها إلى الغير وفي جميع الحالات تؤثر الضريبة بعد استقرارها في القوة الشرائية للمكلف الذي دفعها حيث تجعل دخله الممكن للتصرف ينساق نحو الانخفاض وهذا يترتب عليه ردود فعل من المعنيين بالأمر (منتجين أو مستهلكين) مما ينقلنا إلى قضايا أكثر عمومية تتعلق بانعكاسات ذلك على الإنتاج والتوزيع في الاقتصاد القومي ومن ثم فإن معرفة الآثار الاقتصادية التي تترتب على فرض الضرائب تحتل أهمية كبيرة بالنسبة لواضعي السياسة المالية والضريبية.

1.2. الآثار الاقتصادية الأولية للضرائب

ويمكن ذكر أهم الآثار الاقتصادية الأولية للضرائب من خلال الآتي:

أ- عملية نقل عبء الضريبة:⁴⁵

يمثل نقل عبء الضريبة عملية اقتصادية يتاح للمكلف من خلالها نقل ما دفعه كلاً أو جزءاً إلى الغير مثل المالك الذي يحاول أن يحمل المستأجر الضريبة المفروضة على العقار المبني التي يدفعها من خلال رفع بدل الإيجار، وكذلك المنتج الذي يدمج الضريبة مع نفقة إنتاجه فيحملها للمستهلك، وقد يتوقع المشرع انتقال عبء ضرائب معينة، بل وقد يقصد ذلك وعندئذ يراعى هذا الأمر عند وضعه قواعد تطبيق الضريبة وقد يكون انتقال عبء الضريبة ضد إرادة المشرع، ولذلك يجب دراسة ظاهرة انتقال عبء الضريبة قبل فرضها فإذا لم ينتقل عبء الضريبة فيكون المكلف القانوني عندئذ هو المكلف الفعلي، ويشير الواقع

⁴⁵ محبوب، رفعت، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، الجزء الثاني، 1971، ص 197.

إلى أنه مع فرض الضرائب بصرف النظر عن طبيعتها فإن المكلف يسعى إلى نقل عبئها إلى الغير من خلال رفع سعر السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها الضريبة، ولأجل تحقيق ذلك لابد من توافر شرطين هما:

- أن تكون المادة الخاضعة للضريبة سلعة أو خدمة ينتجها المكلف بقصد مبادلتها ولهذا فإن الضريبة العامة على الإيراد أو رأس المال لا تنتقل لأنها تصيب مجموع الدخل أو الثروة (ضريبة مباشرة) في حين تنتقل الضرائب المفروضة على دخول عوامل الإنتاج لأنها تدخل في ثمن السلعة أو الخدمة التي يبيعها المكلف.
- أن يكون رفع سعر السلعة أو الخدمة ممكناً.

ب- أثر المرونة في نقل عبء الضريبة: ⁴⁶

عند فرض ضريبة على سلعة معينة فإن المنتج يحاول أن ينقل عبئها إلى المستهلك من خلال تضمينها السعر، ولكن سلطة المنتج في هذا التضمين هي سلطته نفسها في رفع السعر لأن حساب الضريبة في السعر لا يعدو أن يكون رفعاً للسعر بمقدار الضريبة، وبناءً عليه فإن سلطة المنتج تتحدد في هذا المجال بدرجة مرونة الطلب على السلعة، ومعنى هذا أن تحديد من يتحمل عبء الضريبة يتوقف على درجة مرونة الطلب، فإذا فرضت الضريبة على سلعة ذات طلب مرّن مرونة لانهائية فإن المنتج لا يستطيع أن ينقل أي جزء منها إلى المستهلك أي لا يستطيع أن يرفع السعر بأي قدر منها وذلك لأن أي ارتفاع ولو قليل في السعر يؤدي إلى انخفاض الطلب انخفاضاً كبيراً مما يخفض الإيراد الكلي للمبيعات، أما إذا فرضت الضريبة على سلعة ذات طلب عديم المرونة فإن المنتج يمكنه أن يرفع بمقدار الضريبة كلها لأن ارتفاع السعر لن يؤدي إلا إلى انخفاض يسير في الكمية المطلوبة مما لا يخفض الإيراد الكلي، ومن هنا يتضح أن درجة مرونة الطلب تلعب دوراً مهماً في تحديد من يتحمل عبء الضريبة في النهاية.

⁴⁶ محمود، أحمد عبده، مبادئ المالية العامة، القاهرة، دار المعارف، ص 107.

وتتوقف حصيلة الضريبة على مدى مرونة الطلب، فكلما ارتفعت درجة المرونة فإن ذلك يترجم بكبر الانخفاض في الكميات المطلوبة إثر ارتفاع السعر مما يعني انخفاض حصيلة الضريبة حيث تتجه اتجاهًا عكسيًا مع درجة مرونة الطلب وعلى ذلك فإن الدولة عليها أن تختار وعاء للضريبة من السلع ذات الطلب غير المرن إذا كان غرضها من الضريبة ماليًا.

ويتوقف أيضاً تحديد من يتحمل عبء الضريبة على مدى مرونة عرض السلعة فإذا استطاع البائع الذي فرضت الضريبة على سلعته أن يضمنها السعر يكون قد طرح عبئها على المشتري وإذا لم يستطع ذلك يكون قد تحمل هو عبئها، فإذا فرضت الضريبة على سلعة عرضها مرنة لانهائية فإن البائع يستطيع أن يطرح عبئها على المشتري حيث يلجأ إلى تخفيض العرض وبالتالي رفع السعر إلى المستوى الذي يضمن عبء الضريبة كلها وأما إذا كان عرض السلعة عديم المرونة فإن البائع لا يستطيع أن يلقي بأي جزء من عبء الضريبة على المشتري.

ولأجل أن نقرب من الواقع ينبغي أن نأخذ في الاعتبار أيضاً مرونة الطلب مع مرونة العرض حيث يتم على أساس مدى مرونة كل من العرض والطلب تقسيم عبء الضريبة، فإذا كان الطلب مرناً على السلعة وعرضها غير مرنة فإن المنتج يتحمل الجزء الأكبر من عبء الضريبة ويتحمل المستهلك الجزء الأقل، وإذا كان الطلب على السلعة غير مرنة وعرضها مرناً فإن المستهلك يتحمل الجزء الأكبر من عبء الضريبة ويتحمل المنتج الجزء الأقل أما إذا كان الطلب على السلعة مرناً وعرضها مرناً أو كان الطلب على السلعة غير مرنة وعرضها غير مرنة فعندئذ يوزع عبء الضريبة بالتساوي بين المنتجين والمستهلكين.

ج- التهرب الضريبي:⁴⁷

يقصد بالتهرب الضريبي محاولة المكلف عدم دفع الضريبة (كلياً أو جزئياً) ويحدث ذلك عندما يعمل المكلف على مخالفة نصوص القانون وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من وعاء الضريبة عن أنظار السلطة المالية، إلا أنه ينبغي عدم الخلط بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي حيث لا يمثل الأخير انتهاكاً للقانون المالي من الناحية الشكلية حيث يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون أن يرتكب أية مخالفة قانونية كأن يتمتع الشخص عن القيام

⁴⁷ دراز، حامد، *النظم الضريبية*، الدار الجامعية، بيروت، 2001-2003، ص 35.

بالواقعة التي تفرض على أساسها الضريبة أو أن يوجه نشاطه الاقتصادي إلى أوجه النشاط المعفاة من الضريبة أو التي تفرض عليها ضرائب أقل سعراً... الخ، وفي كل هذه الحالات يتجنب المكلف دفع الضريبة دون أن يحمل آخر عبئها، ومع هذا لا يعتبر مسلكه من قبيل التهرب الضريبي الذي يعاقب عليه القانون، ولهذا فإن التهرب الضريبي بالمعنى الأول هو المقصود وقد يستفيد المكلف من ثغرات القانون دون أن يقع في دائرة العقاب.

ويعد التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية التي تنعكس بآثار سلبية على الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين، حيث يدفع الأمناء من المواطنين الضريبة المطلوبة منهم في حين تلجأ الفئات الأخرى إلى التهرب من دفع الضريبة مما يخفض الإيرادات الضريبية للدولة، وينعكس بالتالي على وفرة الحصيلة وهي إحدى الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي، ويؤدي انخفاض تحصيل الضريبة إلى تدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة، وإلى إخفاق الدولة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تنشدها من وراء فرض الضريبة، كما يؤدي إلى قيام الدولة بزيادة معدلات الضريبة لتحقيق الإيرادات المطلوبة مما يجعل الملتزمين بدفع الضريبة عبئاً إضافياً، وأن التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع يترتب عليه آثار سلبية في النواحي الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والتنمية.⁴⁸

2.2. الآثار الاقتصادية النهائية للضرائب

تمثل دراسة الآثار الاقتصادية النهائية للضرائب أداة أساسية لمساعدة المسؤولين في التعرف على الأوضاع المالية في الدولة ومدى نجاح السياسة الضريبية القائمة أو في رسم سياسة ضريبية جديدة تحقق ما عجزت عنه السياسة السابقة وذلك على أساس أن السياسة الضريبية المثلى هي التي يترتب عليها تحقيق أهداف الدولة، ويذهب بعض الفقهاء إلى أن الضرائب تحرك نشاط الأفراد وتدفعهم إلى زيادة الإنتاج حتى ولو كانت ثقيلة في حين يرى البعض الآخر أنها (الضرائب) وخاصة العالية تشل

⁴⁸ أبو نصار، مرجع سبق ذكره.

نشاط الأفراد وبالتالي تؤثر في إنتاجهم كمياً ونوعياً لذلك سنتطرق هنا إلى آثار الضرائب في الادخار، والاستهلاك، والإنتاج، والتوزيع، وعلى المستوى العام للأسعار.

أ- أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار:⁴⁹

من المعلوم أن الاستهلاك يتوقف على عاملين هما حجم الدخل، والميل الحدي للاستهلاك، وحيث أن الادخار يمثل الجزء الذي لم يستهلك من الدخل، لذلك فإن العوامل التي تحدد الاستهلاك هي التي تحدد الادخار، وبناء عليه فإن الادخار يتوقف هو الآخر على حجم الدخل وعلى الميل الحدي للاستهلاك وعندئذ فإن الميل يساوي واحداً صحيحاً مطروحاً منه الميل الحدي للاستهلاك (الميل الحدي للاستهلاك + الميل الحدي للادخار = 1).

وتؤثر الضرائب المفروضة على دخول المكلفين بعد أن يستقر العبء الضريبي على السلع والخدمات التي يستهلكونها من خلال تأثيرها في مستوى الأسعار حيث تقلص من هذه الدخول مما يدفع أصحابها إلى التضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة الكمالية فيقل الطلب عليها وتتجه أسعارها نحو الانخفاض، غير أن الطلب على السلع لا يكون بنسبه واحدة وإنما يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعاً لدرجة الطلب عليها، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع المكلفون الاستغناء عنها إلا في حدود ضيقة.

إن مدى تأثير السلع بالضرائب يتوقف على درجة مرونة طلب الطبقات التي تقع عليها الضريبة، فالضرائب التي تصيب الأغنياء (كالضرائب المباشرة التصاعدية) لا تقلل من استهلاكهم لأنهم يدفعونها من مدخراتهم، أما التي تصيب الفقراء (كالضرائب غير المباشرة) فأنها تقلل من استهلاكهم للسلع وعلى الأخص السلع ذات الطلب المرن مما يقلل من استهلاكهم ومن ثم تقلل حجم الاستهلاك في الاقتصاد القومي ككل لأنهم يمثلون الكتلة البالغة من السكان.

⁴⁹ يشور، عصام، المالية العامة، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، 1995، ص 209.

ويتوقف تأثير الضرائب على الادخار على توزيع استهلاك السلع الخاضعة للضريبة على مستوى الدخل وحيث يتحقق أكبر قدر من الاستهلاك من ذوي الدخل الدنيا، لذلك فإن فرض الضرائب على السلع التي تستهلكها هذه الفئة يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك أما إذا وقع الطلب على السلع من ذوي الدخل المرتفعة فإن آثار فرض الضريبة عليها سوف يؤثر على ادخار هؤلاء نحو الانخفاض، وينبغي ألا يفهم من ذلك أن الضرائب تؤثر سلباً في الادخار في جميع الحالات وإنما يمكن استخدام السياسة الضريبية في تشجيع الادخار والعمل على زيادته.

ويمكن تقسيم آثار الضرائب على الادخار إلى قسمين:

- أثر الضريبة على ادخار الأفراد:

"إن فرض الضريبة سيؤدي إلى إنقاص الدخل المتاحة للادخار لدى الأفراد ولكن تأثير الضريبة على الادخار يتوقف على عدة عوامل من بينهما حجم الدخل الفردي، مستوى المعيشة، التنظيم الفني للأسعار الضريبية، نوع الضريبة".⁵⁰

فالأفراد ذوي الدخل المرتفعة سيؤدي فرض الضريبة إلى إنقاص مدخراتهم حتى يحافظوا على مستوى استهلاكهم، ولكن فرض الضريبة على الطبقات الفقيرة والمتوسطة لا يؤثر في ادخارها لأنها لا تمتلك فائضاً تدخره بل على العكس فإن فرض الضريبة على هذه الطبقة سيؤثر في استهلاكهم بدل ادخارهم كذلك يختلف أثر الضرائب على الادخار، حسب نوع الضريبة إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة، فبالنسبة للضرائب المباشرة فإن أثرها كبير على حجم الادخار، إذ أن الفرد مهما كان دخله يسعى دوماً إلى توزيعه بين الاستهلاك والادخار، ومع فرض الضريبة على الدخل يقوم بإعادة بناء استعمالات دخله حسب تأثير الدخل بالضريبة ولكن أثر الضريبة المباشرة يكون كبيراً على الأفراد ذوي الدخل المنخفضة أو المتوسطة مقارنة بالأفراد ذوي الدخل المرتفعة.

⁵⁰ بشور، عصام، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة طرا بين، دمشق، ط2، 1997، ص209.

"أما بالنسبة لأثر الضرائب غير المباشرة على الادخار، فإنها مشجعة للادخار ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض، وتمثل هذه الطائفة الضرائب غير مباشرة المتعلقة بالإنفاق والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم الجمركية ويمكن الحصول على هذه النتيجة عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو الاستثمارات الجديدة".⁵¹

- أثر الضريبة على الادخار العمومي:

يمثل الادخار العمومي الفارق بين الإيرادات الضريبية والنفقات الجارية ويرتبط تمويل الاستثمارات العمومية بحجم الادخار العمومي والموارد المالية الأخرى من قروض وإعانات كما توضحه العلاقات التالية:

$$\text{الاستثمار العمومي} = \text{الادخار العمومي} + \text{الإعانات} + \text{القروض}$$

تكمن أهمية الادخار العمومي في توجيهه إلى تكوين رأس مال وإن فعالية الادخار العمومي تكون لما يوجه لتمويل الاستثمارات كما أن المغالاة في الاقتطاعات الضريبية بهدف زيادة الادخار تترتب عليه آثار سلبية على ادخار الأفراد والمؤسسات. وعليه يجب على الدولة أن تكون لها سياسة رشيدة تمكنها من زيادة المدخرات العمومية ولا يكون هذا على حساب الادخار الخاص حتى لا يكون هنالك انعكاسات سلبية على النشاط الاقتصادي.

ب- أثر الضرائب في الإنتاج والتوزيع:⁵²

إذا كان فرض الضرائب يسبب نقصاً في الاستهلاك في الإنتاج بسبب ارتباطهما ببعض بصورة قوية وبالتالي فإن توزيع الآثار الناشئة عن الضرائب بينهما يتوقف على مرونة الطلب، ويتوقف عرض رؤوس الأموال على الادخار، وحيث أن الضرائب تقلل من الدخل لذلك فإنها تقلل من الادخار وبالتالي رؤوس الأموال وخصوصاً الضرائب التصاعدية المباشرة لأن عبئها تتحمله

⁵¹ المرجع السابق، ص 222.

⁵² عبد المولى، سيد، المالية العامة، دار الفكر العربية، مصر، ط2، 1995، ص 313.

الفئات الاجتماعية القادرة على الادخار، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تقلص من استهلاك الفئات محدودة الدخل وبالتالي يمكن أن يترتب على ذلك ادخار جماعي تتولاه الدولة، كما قد ينشأ عن الضرائب سوء توزيع للدخل والثروات إذا أصابت الفئات الفقيرة أكثر من الغنية كذلك يلعب مجال استخدام حصيللة الضرائب دوراً مهماً فإذا أنفقت الدولة حصيللة الضرائب المتأتية من الدخل المرتفعة في صورة نفقات تحويلية تستفيد منها الفئات الضعيفة الدخل فإن ذلك يقلص من حجم التفاوت ويساهم في إعادة توزيع الدخل من جديد.

ج - أثر الضرائب في المستوى العام للأسعار :

تقلل الضرائب المقطوعة من دخول الأفراد من طلبهم على السلع والخدمات فيتجه المستوى العام للأسعار نحو الانخفاض ويتحقق ذلك إذا لم تطرح الدولة حصيللة الضرائب للتداول أما إذا أعيدت حصيللة الضرائب للتداول من خلال الإنفاق العام (شراء سلع وخدمات)، (مرتبات للعاملين) فلا يتحقق عملياً انخفاض في المستوى العام للأسعار، والواقع أن لكل ضريبة مفروضة على سلعة معينة تأثيرها في سعرها حيث تميل إلى رفع سعرها بمقدار الضريبة كلاً أو جزءاً.

د - أثر الضرائب على الاستثمار :

"التمتية ومستوى التطور مرهون بحجم الاستثمارات ومدى صحة توجيهها للقطاعات الإنتاجية، باعتبار لهذا الأخير دوراً مهماً في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال خلق مناصب شغل وزيادة الدخل الفردي ومن ثم الدخل القومي وبمختلف الدوافع من رواد الاستثمار باختلاف الأعوان الاقتصادية فبالنسبة للأشخاص الطبيعيين فإن دافعهم من ورائه هو الرغبة في اتباع حاجاتهم الخاصة أما المؤسسات الاقتصادية فدافعها الزيادة في الأرباح بينما دافع الدولة من عملية الاستثمار هو تحقيق المنفعة العامة".⁵³

⁵³ بن سنوسي، ليلي، جديد مسعودة، الضرائب وآثارها على التنمية الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسويق وتجارة دولية، جامعة البويرة، الجزائر، 2008-2009، ص55.

1- العوامل المؤثرة في الاستثمار:

يتحدد قرار الاستثمار بمجموعة من العوامل والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- العقد المالي للاستثمار:

إن هدف كل مشروع استثماري هو تحقيق عائد مالي من وراء هذا الاستثمار وتحقيق أقصى ربح ممكن ولتحقيق هذا لابد أن نأخذ بعين الاعتبار:

- النظام الضريبي المطبق عن طريق تحديد حجم الوعاء الضريبي على الاستثمار.
- حجم الوقت.
- مرونة الطالب والعرض.

- المحيط القانوني:

إن القانون الذي يطبق على المستثمرين هو الذي يمكنهم من وضع استراتيجية لتسيير مشروعاتهم والمستثمر قبل الشروع في الاستثمار بهم لمدى صرامة القوانين المتعلقة بالاستثمار.

- المحيط السياسي:

يعتبر الاستقرار السياسي من بين أهم العوامل المشجعة للاستثمار وله أثر كبير على حجم الاستثمارات، فكلما كان بلد ما مستقر سياسياً كلما كان حجم الاستثمارات مرتفع مقارنة ببلد يكون فيه اضطرابات سياسية، كما حدث في الجزائر في سنوات التسعينات خاصة فيما يتعلق بالاستثمارات الأجنبية.

- المحيط الجبائي:

تعتبر الاقتطاعات الجبائية من بين أهم العوامل المحفزة لأي قرار استثماري، حيث أن المستثمر عند اختياره لمشروع ما، فإن أولى اهتماماته هو معرفة حجم الوعاء الضريبي، ومن ثم تحديد الربح العائد من وراء الاستثمار الذاتي، لذا في بعض الأحيان، قد يلجأ المستثمر إلى استغلال التغيرات الموجودة في التشريعات لكي يتهرب ولو جزئياً من دفع الضرائب.

2- العناصر المحفزة للاستثمار:

من خلال العوامل المؤثرة على قرار الاستثمار يمكننا استنتاج العناصر المحفزة للاستثمار والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الاستقرار السياسي والاقتصادي.
- سهولة وحرية تحويل الأموال والأرباح إلى الخارج.
- الإعفاءات الضريبية والتحفيزات الجبائية.
- استقرار سعر الصرف والعملة المحلية.
- التقدم التكنولوجي.

3- العناصر المعرقة للاستثمار:

هنالك عوامل كثيرة تؤدي إلى عرقلة قرار الاستثمار، نذكر منها:

- عدم وجود استقرار سياسي واقتصادي.
- البيروقراطية وسوء التسيير.
- عدم استقرار القوانين ووضوحها.
- ارتفاع معدلات التضخم.
- صعوبة تحويل الأموال والأرباح.
- عدم توفر أنظمة مصرفية متطورة.

- انتشار الفساد الرشاوي.

4- التحفيزات الجبائية وأثرها على الاستثمارات:

باعتبار أن النظام الضريبي من بين أهم العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار تلجأ الدولة إلى إعطاء تحفيزات وهذا لغرض ترقية قطاع أو منطقة جغرافية وتوجيه المستثمر إلى المشاريع المتعلقة بالاستثمار من الدولة لأخرى ولعل من أهمها:

- الإعفاء الضريبي:

تعتبر الإعفاءات الضريبية من الحوافز التي تشجع الخواص على القيام بعملية الاستثمار وقد يكون هذا الإعفاء يخص جميع أنواع الضرائب أو جزء منها وقرار الاستثمار يتناسب عكساً مع سعر الضريبة، فإذا كان سعر الضريبة يتناسب مع الأرباح مرتفعاً فإن المستثمرين قد يمتنعون عن القيام بعملية الاستثمار نتيجة لقلّة المردودية من عملية الاستثمار والعكس إذا منحت إعفاءات ضريبية فهذا قد يشجع المستثمرين على الإقدام على عملية الاستثمار، بمعنى آخر كلما زادت الإعفاءات الضريبية كلما زادت الاستثمارات ولكن ما يجب أن نوضحه هو أنه قد يكون للإعفاءات الضريبية دور مهم في العملية الإنمائية في دول أخرى بل قد تشكل أحد أسباب تخلفها.

وقد استطاعت بعض الدول الحصول على نتائج إيجابية من خلال الإعفاءات الضريبية ففي البرازيل استطاعت الإعفاءات الضريبية أن تساهم في عملية التنمية في بعض الأقاليم الفقيرة وإن ما فقدته الدولة من إيرادات بسبب الإعفاءات شكل أقل من نصف ما حصلت عليه من الاستثمارات.

ومن جهة أخرى لم تستطع بعض الدول تحقيق مثل هذه النتائج الإيجابية كما هو الحال في الجزائر فبالرغم من الامتيازات الجبائية التي قدمتها الدولة الجزائرية من أجل تشجيع الاستثمارات إلا أن النتائج لم تكن إيجابية وفي المستوى المطلوب.

- التخفيض الضريبي:

التخفيض الضريبي هو إنقاص من مبلغ الضريبة الواجب دفعها أي تخفض من العبء الضريبي وقد يكون التخفيض (التخفيض) الضريبي إما في معدل الضريبة أو في الوعاء الضريبي فالجزائر مثلاً قامت بعدة تخفيضات على معدلات الضرائب، فقد نص قانون المالية لسنة 2009 على عدة تدابير ترمي إلى التخفيض من معدلات الضريبة فمثلاً:

- تأسيس تخفيض جزافي بالنسبة للنفقات المصرح بها غير المبرر لفائدة الخاضعين للضريبة التابعين للتصريح المراقب.

- كذلك في إطار برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي التي قامت به الجزائر سنة 2001 لجأت السلطة التشريعية إلى إصدار قانون جديد لتطوير الاستثمار حيث قامت بتطبيق نسب منخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار

- إقامة نظام ضريبي فعال.

- نظام الاستهلاك:

إن الاستهلاك هو ما يفقده رأس مال المشروع من قيمة تسبب استخدامه في الإنتاج من الناحية المالية عدم فرض الضريبة على دخول المشروع إلا بعد أن تخصص منها تلك القيمة التي تفقد سنوياً. وبذلك فإنه يعتبر أساس من عناصر التمويل الذاتي بالإضافة إلى أنه يخفض من مبلغ الضريبة الواجب دفعها.

وهناك ثلاثة أنواع من الاستهلاك:

- نظام الاستهلاك الثابت.
- نظام الاستهلاك المتناقص.
- نظام الاستهلاك المتصاعد.

والهدف الأساسي الذي يتوخاه النظام الضريبي للاستهلاك هو السماح للمشروع بمواصلة الإنتاج وزيادته عن طريق إحلال رأس مال جديد محل رأس مال تناقص قيمته فأصبح غير صالح للاستعمال.

هـ- أثر الضريبة في معالجة الكساد والتضخم

• أولاً: أثر الضريبة في معالجة الكساد

إن ظاهرة الكساد تعني بأن هناك عرضاً كبيراً للسلع والخدمات يفوق الطلب عليها، بالإضافة لانخفاض في أسعار السلع نظراً لانخفاض إقبال الأفراد على طلبها. فهنا يجب استعمال الضريبة بنوعيتها في معالجة هذه الظاهرة برفع الضرائب المباشرة على أرباح المكلفين مما يؤدي بهم إلى تخفيض الإنتاج وتعطيل عدد من العمال عن العمل، وتدرجياً سيؤدي ذلك إلى التوازن النسبي بين العرض والطلب أين تبدأ الأسعار في الارتفاع.

• ثانياً: أثر الضريبة في معالجة التضخم

إن ظاهرة التضخم من أهم مظاهرها هو الارتفاع الكبير في الكتلة النقدية عن كمية السلع والخدمات المعروضة في السوق ولمعالجتها يجب العمل على تخفيض الطلب الكلي نظراً لعدم توازنه مع السلع والخدمات المعروضة. ومن أجل تحقيق ذلك، لا بد من سن قوانين جديدة تفرض فيها ضرائب حديثة، أو رفع معدلات الضرائب السابقة، فهذا سيؤدي في النهاية إلى انخفاض الدخل الحقيقي للفرد، ومن ثم انخفاض طلبه على مختلف السلع والخدمات ولكن يجب ألا تستخدم الضرائب غير المباشرة في معالجة هذه الظاهرة خاصة بالنسبة للدول النامية التي تعاني من ضعف في الإنتاج بسبب تخلف جهازها الإنتاجي وذلك نظراً لمكانة حصيلة الضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي. ومن ثم يجب الابتعاد عن الضرائب غير المباشرة واستعمالها كوسيلة لمعالجة هذه الظاهرة ورفع معدلها لأن هذا سيؤدي حتماً إلى زيادة ظاهرة التضخم.⁵⁴

⁵⁴ Lucien. MEHL Techniques et Sciences fi (1) scales, tome I, Paris, Année 1959, p268.

بعد تعرضنا لآثار الضريبة على مختلف النواحي، نجد أنه لم تعد الضريبة أداة مالية تخصص فقط لتمويل النفقات العادية عند الفكر المالي التقليدي والمتمثلة في تحقيق الأمن الداخلي والخارجي، وإنما أصبحت الضريبة بالإضافة إلى ذلك أداة ووسيلة تستخدمها الدولة للتأثير في مختلف المجالات الاقتصادية وتوجيه الاستثمارات نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة ضمن سياسة الدولة الاقتصادية.

المبحث الثالث: أسس النظام الضريبي

1.3. مفهوم النظام الضريبي

يعرف بأنه: "مجموعة الفرائض المالية التي تقتطعها الدولة من المكلفين في زمن معين". ويتألف هذا النظام من مختلف أنواع الضرائب المباشرة منها وغير المباشرة، العامة منها والنوعية، الشخصية منها والحقيقية بحيث تتم هذه الضرائب بعضها البعض وتشكل نظاماً له سماته الخاصة، وهو في الوقت نفسه أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها.⁵⁵

لا يقتصر النظام الضريبي على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد بصورة عملية مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها. بل هو بالإضافة لذلك عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والمعطيات الاقتصادية التي لابد من أخذها في الحسبان في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة ومع الحالة الاقتصادية التي تعيشها.⁵⁶

فالنظام الضريبي هو ثمرة قرار سياسي، لأنه نتاج جملة اعتبارات يتخذ معظمها طابعاً سياسياً، نظراً للدور المهم الذي أخذت الدولة تضطلع به في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في المجتمعات الإنسانية المعاصرة، وهو الذي ترتب عليه تزايد نفقاتها العامة من جهة واستلزم منها وضع سياسات اقتصادية تحقق بوساطتها الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

⁵⁵ بشور، عصام، مرجع سابق، ص 337.

⁵⁶ بشور، مرجع سابق، ص 338.

وتأتي الضرائب لتمثل مورداً للدولة تغطي بها نفقاتها وفي الوقت نفسه أداة من أدوات السياسة الاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع.⁵⁷

كما يرى البعض من مفكري المالية العامة وجود مفهومين للنظام الضريبي المفهوم الواسع والمفهوم الضيق وسنتعرف على كل منهما من خلال ما يلي:

• النظام الضريبي وفقاً للمفهوم الواسع:

يعرف النظام الضريبي وفقاً للمفهوم الواسع على النحو التالي: "هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والتي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف".⁵⁸

• النظام الضريبي بالمفهوم الضيق:

يعرف النظام الضريبي بمفهومه الضيق على النحو الموالي: "هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل".⁵⁹

من خلال التعريفين السابقين للنظام الضريبي بالمفهوم الواسع والضيق يمكن أن نخلص إلى ما يلي:

أن التعريف الأول والمتمثل في التعريف الواسع للنظام الضريبي، يوضح أن النظام الضريبي عبارة عن مزج لعناصر مختلفة تتمثل في العناصر الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وينتج عن التفاعل فيما بينها النظام الضريبي، ويعتبر غير موحد من طرف جميع الدول بل يختلف من دولة إلى أخرى، وحسب درجة التقدم والتخلف للدول.

⁵⁷ جبل، علاء الدين؛ محسن المهر، "دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (2) 2005.

⁵⁸ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة -، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 13.

⁵⁹ المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية - بين النظرية والتطبيق -، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص 6.

أما التعريف الثاني، والمتمثل في المفهوم الضيق للنظام الضريبي، فهو يقتصر على مفهوم الضريبة باعتبارها استقطاع مبلغ نقدي، بموجب القانون، كما يبين مراحل هذا الاستقطاع المتمثلة في:

- مرحلة التشريع: وفيها يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة ومعدلها والمكلفين بها وغير ذلك من المهام المحددة قانونياً.
- مرحلة الربط: ويتم ربط المكلف بمعدل الضريبة المفروضة أي تحديد قيمة الضريبة والأجال المحددة لذلك.
- مرحلة التحصيل: أو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة وتبين طريقة التحصيل أو الدفع للضريبة سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2.3. خصائص النظام الضريبي

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الضريبي نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:⁶⁰

1- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي أي من نظام اقتصادي إلى آخر، فهدف النظام الضريبي وفقاً للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي، كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المتخلفة.

2- أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة، وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم، لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفع الضريبة، ولأن إرهاب المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى

⁶⁰ مؤيد جميل محمد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 13-

التأثير على رأس المال المكلف وبالتالي نفاذه تدريجياً، إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك انهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

3- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب قدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة، كما يجب ألا يخل بقاعدة العدالة لأن الإخلال بها 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 وقابلًا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة 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 المصلحة العامة.

3.3. أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين أساسيين:⁶¹

1- **الهدف:** يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، ويتخذ التدخل الضريبي صوراً عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخل،

⁶¹ مراد، ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 37-

حيث تقتطع الدولة جزءاً من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، أو تقرير إعانات عائلية لفائدة الدخل المحدودة. أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم هدف للنظام الضريبي يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار، من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة أحد أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية. وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي لمختلف الدول وفقاً لواقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

2- الوسيلة: يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والآخر تنظيمي، يشكلان ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

أ. العنصر الفني: هو مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة ذلك البناء. هذا ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في إقرارها من خلال البرلمان.

ب. العنصر التنظيمي: يكتسب العنصر التنظيمي أهمية بالغة، حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب، مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظاً على وحدة الهدف للنظام الضريبي.

4.3. نماذج وسمات النظم الضريبية

كانت النظم الضريبية تنشأ في ظل بيئات اقتصادية واجتماعية وسياسية متباينة، لذا فإنه من المتوقع أن تؤثر تلك البيئات في تلك النظم وأن تتأثر بها في نفس الوقت، أي أن النظم الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنظم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة.⁶²

كما أن نماذج وسمات النظام الضريبي تختلف وفقاً لتباين هذه النظم وبذلك فالنظام الضريبي يعكس الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يطبق في إطارها، باعتبار أن هذا النظام يمثل واحداً من بين الأنظمة المتنوعة التي تشكل معه النظام الاقتصادي للدولة.

وعليه فإن اختيار النظام الضريبي الأنسب لتطبيق السياسة الضريبية يتوقف على جملة من المحددات والمتغيرات وهو ما سوف نستعرضه فيما يلي:

1.4.3. علاقة النظام الضريبي بالمحددات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية

تسعى النظم الضريبية لأي دولة إلى تحقيق جملة من الأهداف المختلفة، وواقع الأمر أن النظم الضريبية تنشأ في ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية متباينة، والتي تعتبر كمحددات لها، فهي التي تحدد أهدافها ومكوناتها وهيكلها، حيث أنه يمكن أن تظهر الحاجة إلى إجراء تعديلات أو تغييرات على النظم الضريبية وفقاً لتطور حاجة الدولة لمواجهة هذه الظروف، وعليه فإن عناصر ودعائم النظم الضريبية الهادفة إلى تحقيق أهداف الدولة قد تكون قابلة للتوافق أو التعارض، مثال ذلك "التعارض بين هدف حماية المنتجات المحلية من المنافسة الأجنبية من جهة وهدف التحرر الاقتصادي وكفاءة تخصيص الموارد من جهة أخرى".⁶³

⁶² المرسي، السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص11.

⁶³ السوداني، عبد العزيز علي، البناء الضريبي، مدخل تحليل النظم، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1996، ص138.

وحتى يمتلك النظام الضريبي مقومات نجاحه يتوجب على مصممي أي نظام ضريبي أن يأخذوا تلك الظروف بعين الاعتبار والتي تفرض وجود هذا التوافق أو ذاك التعارض، وأن يكونوا على دراية باحتمالات كل من التوافق والتعارض عند استكمال تصميم النظام الضريبي أو عند تطويره أو تعديله، وعليه لابد من تسليط الدراسة على علاقة هذه المحددات بالنظم الضريبية.

• علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي:

يعد النظام الضريبي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، وهو ما يعني أن النظام الضريبي يؤثر في الحياة الاقتصادية، ويستخدم لتوجيهها فهو يعكس الأوضاع الاقتصادية، وهو ما يدل على أنه يتأثر بهذه الأوضاع من حيث الأهداف والبنيان والحصيلة. لذا سننتقل الى انعكاس النظام الاقتصادي على النظام الضريبي، بمعنى الدور الذي يقوم به وفي التنظيم الفني للضرائب الذي يستخدمه وهو ما يبرز بصفة أساسية اختيار وعاء الضرائب، وتحديد المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة وإلى تحديد سعر الضريبة.

فالنظام الاقتصادي يحتوي النظام الضريبي وهو جزء من فلسفته ورسالته، أي يحدد له الدور الذي يقوم به، والأدوات التي يستخدمها، وكيفية استخدامها، وعموماً يمكن أن نميز نظامين اقتصاديين هما النظام الاقتصادي الرأسمالي (الحر)، والنظام الاقتصادي الاشتراكي (المخطط أو الموجه) ومن البديهي أن خصائص وسمات النظامين السابقين سيكون لها بالغ الأثر على اختيار النظام الضريبي المناسب لتحقيق أهداف المجتمع.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن النظام الضريبي ذو أهمية كبيرة في النظام الرأسمالي عنه في النظام الاشتراكي، والسبب في ذلك هو أن الدولة لا تملك سيطرة مباشرة وواسعة على النشاط الاقتصادي في النظام الرأسمالي عكس النظام الاشتراكي.⁶⁴

• علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي:

⁶⁴ المحجوب، رفعت، مرجع سبق ذكره، ص 437.

مما لا شك فيه أن النظام السياسي يؤثر في النظام الضريبي، حيث ترتبط طبيعة وخصائص النظام الضريبي من حيث أنواع الضرائب وأهميتها النسبية وأحكامها وإجراءاتها بالنظام السياسي ويتكون النظام السياسي من الأشخاص المخولين أو المنوط بهم اتخاذ قرارات سياسية بوجوب صدور قوانين "من السلطة التشريعية المختصة" بفرض ضرائب أو إلغائها أو الإعفاء منها، ويتأثر اختيار النظام الضريبي بالتركيبية الاجتماعية والسياسية لتشكيلات المجالس التشريعية والنيابية، وعليه يكون للحكومة والأحزاب السياسية والممارسات الديمقراطية بالغ الأثر في اختيار النظام الضريبي. كما أن تأثير العوامل السياسية قد يفوق تأثير العوامل الاقتصادية، إذ يمكن أن يصمم نظام ضريبي لدولة ما تعبيراً عن مواقف سياسية وإيديولوجية معينة.⁶⁵

كما أن النظام السياسي يمكن له أن يؤثر في الأهمية النسبية لكل مكون من مكونات النظام الضريبي ويستطيع أن يؤثر أيضاً في أهداف النظام الضريبي والسياسة الضريبية مما يؤثر بشكل مباشر على الهيكل الضريبي وعلى الصور الفنية التي يحتويها النظام الضريبي.

ويؤثر الواقع السياسي على النظام الضريبي إذ يختلف العبء الضريبي في دولة ديمقراطية متعددة الأحزاب عن العبء الضريبي لدولة تتميز بحكم الحزب الواحد أو الحزب الحاكم، ففي حالة الدولة الديمقراطية يصعب فرض عبء ضريبي كبير على أفرادها، وذلك خوفاً من تناقص فرص وصول الحزب إلى السلطة أو في الحفاظ عليها، بينما يسهل فرض عبء ضريبي كبير في الحالة الثانية بما يخدم مصالح الطبقة الحاكمة.⁶⁶

كما يتأثر النظام الضريبي بالاتجاهات السياسية للدولة وكذلك علاقتها بالدول الأخرى، إذ يمكن لهذه المتغيرات أن تؤثر في قرار تصميم واختيار النظام الضريبي ومكوناته، حيث أنه ونزولاً عند هذه المعطيات، سيتم صياغة نظام ضريبي يسمح بتحقيق الأهداف السياسية للدولة، ومثال ذلك فرض ضرائب مرتفعة على منتجات بعض الدول التي تربطها بها علاقات متوترة، وتخفيضها على منتجات دول أخرى ذات علاقات متميزة مع هذه الدولة.

⁶⁵ السوداني، عبد العزيز علي، مرجع سبق ذكره، ص 145.

⁶⁶ المرسي، السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

• علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي:

إن للنظام الاجتماعي السائد في المجتمع أثره المباشر على هيكل النظام الضريبي ، فمن الواضح أن معدل الزيادة في السكان له أثره البالغ على النظام الضريبي، فالدولة التي تسعى إلى تشجيع النسل لأغراض ما سياسية أو عسكرية، سوف تسعى إلى منح إعفاءات وتخفيضات ضريبية، أما الدول التي تعاني من كثافة سكانية كبيرة فسيكون الوضع معاكساً لما سبق، كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية وتقاليده على النظام الضريبي ففي حالة الدول المتشعبة بقيم الدين الإسلامي والتي تنتشر فيها بعض الآفات الاجتماعية كتعاطي الخمر بأنواعها، وتتم فيها المعاملات الربوية، يصبح للضرائب على هذه المجالات دور بارز في نظامها الضريبي، ونجد حصيلة هذه الضرائب قليلة بل تكاد تكون منعدمة والعكس بالنسبة للدول الأخرى والتي لا تتمسك بأحكام الدين الإسلامي فإن حصيلة الضرائب المفروضة على المعاملات السابقة، تكون مرتفعة حتى ولو كانت النسب المفروضة عليها منخفضة وذلك نظراً لكثرة المعاملات في المجالات السابقة.⁶⁷

انطلاقاً لما تطرقنا له من محددات، نستنتج أن النظام الضريبي يختلف من دولة لأخرى، ويختلف داخل الدولة الواحدة من فترة زمنية لأخرى، وعليه فإن النظام الضريبي في مضمونه ومحتواه يتوقف بدرجة كبيرة على الاعتبارات السابقة الذكر، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، حيث أنه لكل نظام اقتصادي نظامه الضريبي الذي يعكس فلسفته وتوجهاته، والعلاقات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يقوم عليها.

2.4.3. نماذج وسمات النظم الضريبية

مع تطور المجتمعات وتحول الأنظمة الاقتصادية إلا أن أهدافها تتشابه فيما يتعلق بالتنمية، كما أن هذه المجتمعات ليست على درجة واحدة من التقدم والرقى لذا يمكن أن نميزها إلى نوعين من المجتمعات هما مجتمعات متقدمة ومجتمعات أخرى نامية، ولكل منهما مشاكله الخاصة وبالرغم من أن لهما أهداف متشابهة إلا أن درجة تفضيل هذه الأهداف تختلف من مجتمع إلى آخر حسب الأولويات، وهو ما يوجي بالضرورة إلى اختلاف السياسة الضريبية المنتهجة في كل منهما، وهو ما يستدعي

⁶⁷ فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، ص 242.

أن يكون لكل منهما نظام ضريبي خاص به يعمل على إيجاد الحلول للمشاكل والصعوبات، وحتى نلم بهاذين النوعين من الاقتصاديات سنتطرق إلى طبيعة وسمات النظام الضريبي الملائم لكل نوع منهما.

• سمات النظام الضريبي في الدول النامية:

يرتبط النظام الضريبي في الدول النامية ارتباطاً وثيقاً بواقعها الاقتصادي، حيث أن مشكلة الاقتصاديات النامية تكمن في عدم وجود جهاز إنتاجي كفيل بتحقيق التنمية، لذا لا بد من أن يعمل النظام الضريبي في الدول النامية على دعم سياسة التنمية بالمساهمة في تعبئة الموارد الوطنية، وتوجيهها للتنمية وهو ما يتطلب العمل على الحد من الاستهلاك، وتوفير المدخرات الضرورية لتمويل المشاريع الاستثمارية، وتشجيع الاستثمارات الخاصة بإعفاءها جزئياً أو كلياً من الضرائب، إلى جانب حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية وذلك برفع الرسوم الجمركية على الصناعات الأجنبية المشابهة.⁶⁸

حيث يتسم النظام الضريبي في الدول النامية بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي:⁶⁹

- 1- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة: يعتمد النظام الضريبي في الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بنسبة كبيرة، والتي تعتبر المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في هذه الدول، حيث فرضت طبيعة البنيان الاقتصادي لهذه البلدان، الاعتماد على الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الاستهلاك والتصدير والاستيراد دون الاعتماد على الضرائب المباشرة كالضرائب على الدخل والثروة، وذلك نظراً لانخفاض الدخل الفردي.
- 2- انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، بكل أنواعها ونخص بالذكر الضرائب التصاعدية، والتي تعتبر من بين الضرائب العادلة إلا أنها تكاد تنعدم في النظم الضريبية للدول النامية، وهذا أمر منطقي حيث أن الضرائب المباشرة تعتمد أساساً على الدخل والثروة، وهذا ما تتسم به الاقتصاديات النامية من انخفاض في الناتج المحلي الإجمالي.

⁶⁸ محجوب، رفعت، مرجع سبق ذكره، ص 449.

⁶⁹ المهناي، محمد خالد، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 261.

3- ضعف الحصيلة الضريبية: من الطبيعي أن تنخفض الحصيلة الضريبية في الدول النامية. إذ تتميز هذه الدول

بانخفاض معدل الاقتطاع الضريبي حيث أنه لا يتجاوز في غالبية هذه الدول 25% بينما نجده في الدول المتقدمة

يصل أحياناً إلى 50%، وتفسير ذلك في نظر العديد من المفكرين مرده تردّي المستوى المعيشي للسكان وذلك

نظراً لانخفاض دخولهم. ومثال ذلك انخفاض وركود ضريبة الدخل الشخصي في الدول النامية، حيث أنه منذ

أوائل الثمانينات من القرن الماضي، كانت حصيلة ضريبة الدخل الشخصي تتراوح بين 1-3% من الناتج المحلي

الإجمالي في الدول النامية، مقارنة بنسبة تتراوح بين 9-11% بالدول المتقدمة.

4- انخفاض كفاءة الجهاز الإداري الضريبي: تعاني غالبية الدول النامية بشكل عام من عدم توفرها على أجهزة إدارية

ذات كفاءة عالية لتطبيق قوانين وإجراءات أي نظام ضريبي، إذ يتطلب ذلك جهاز إداري على قدر عال من

الكفاءة.

• سمات النظام الضريبي في الدول المتقدمة:

يعكس النظام الضريبي في الدول المتقدمة مدى تطورها وتقدمها الاقتصادي، لذا فهي تلعب دوراً مؤثراً وفاعلاً في إطار سياستها

المالية، وهي على عكس الدول النامية، فهي تمتلك اقتصاداً متنوعاً يضم قطاعاً صناعياً ضخماً كاف لاستغلال المورد المتاحة.

إن النظام الضريبي يتأثر بمظاهر التخلف أو التقدم الاقتصادي، فهي التي تحدد مكوناته، وعليه فإن النظام الضريبي الملائم

للدول المتقدمة يركز على أسس تتحدد وفقاً للمتغيرات الدورية التي تمر بها الدول المتقدمة، إذ أن هذه الأسس لا بد من أن

تختلف من مراحل البطالة "الانكماش" إلى مراحل التضخم "الانتعاش"، ويهدف النظام الضريبي إلى العمل على ضمان الطلب

الكلي الفعلي اللازم لتحقيق التشغيل الكامل دون أن يؤدي إلى التضخم، كما أنه من بين خصائص هذه الدول هو أنها تزخر

باقتصاد متنوع وهو ما يتيح للدولة أوعية ضريبية كثيرة ومتنوعة.⁷⁰

وعموماً يتسم النظام الضريبي في الدول المتقدمة بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

⁷⁰ محبوب، رفعت، مرجع سبق ذكره، ص 450.

- 1- زيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية: إن النظام الضريبي يتأثر بنسبة مساهمة القطاعات الاقتصادية، حيث أنه تزيد مساهمة القطاعين الصناعي والخدمي في الدول المتقدمة،⁷¹ وعليه فالدول المتقدمة اقتصادياً هي التي يحتل فيها القطاع الصناعي والخدمي مركز الريادة في نظامها الضريبي، حيث تعتمد وبشكل كبير على هذين القطاعين في الحصول على إيراداتها الضريبية، وهو ما يفتح المجال أمام ظهور صناعات جديدة وبالتالي إيرادات إضافية.
- 2- ارتفاع حصة الإيرادات الضريبية: تتسم النظم الضريبية في الدول المتقدمة بارتفاع حصيلتها الضريبية وذلك نظراً لاعتمادها على مختلف أنواع الضرائب، ولأنها تمتلك جهازاً إنتاجياً (صناعي وخدمي) ومالياً ضخماً، لذا فهي تتمتع بمستوى معيشي مرتفع ويقل فيها سوء توزيع الدخل وتمتلك ناتجاً محلياً مرتفعاً، وذلك نظراً لتنوع فروع النشاط الاقتصادي، الشيء الذي يؤدي إلى تنوع وكثرة الأوعية الضريبية وبالتالي زيادة الحصة الضريبية، والتي تقتزن بوجود جهاز إداري على قدر عال من الكفاءة في تطبيق أحكام وقوانين النظام الضريبي من التشريع إلى الربط والتحصيل.
- 3- زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة: على عكس الدول النامية فإن الدول المتقدمة تعتمد على الضرائب المباشرة نظراً لكونها دولاً متقدمة تمتلك قطاعاً صناعياً كبيراً، ونظراً لارتفاع الدخل الوطني وكذلك ارتفاع مستويات متوسط نصيب الفرد منه، وتوسيع نطاق القطاعات الحديثة، وانكماش الاقتصاد غير الرسمي، كلها عوامل تؤدي إلى اتساع الأوعية الضريبية وتدعيم قدرات هذه الدول على زيادة الإيرادات الضريبية.
- 4- اتساع مجال فرض الضرائب التصاعدية: إن الشيء الذي يجعل الضرائب المباشرة تزداد أهمية هو أن غالبية دخول أفراد المجتمع المتقدم تتجاوز حد الإعفاء الضريبي، بحيث أن الدخل الباقي بعد دفع الضرائب يسمح بمستوى معيشي ملائم لظروف المجتمع.⁷²
- 5- انخفاض الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة: إن الضرائب المباشرة تشكل في الدول المتقدمة نسبة كبيرة من إجمالي الضرائب، كما تمثل نسبة كبيرة أيضاً من الدخل الوطني، إلا أن الضرائب غير المباشرة في تزايد مستمر في

⁷¹ السوداني، عبد العزيز علي، مرجع سبق ذكره، ص 151.⁷² السوداني، عبد العزيز علي، مرجع سبق ذكره، ص 154.

السنوات الأخيرة وذلك نظراً لاعتماد الرسم على القيمة المضافة في بعض الدول، كفرنسا التي تعتمد في هيكلها الضريبي على الضرائب على الدخل والرسم على القيمة المضافة.

6- مرونة النظام الضريبي: تختلف النظم الضريبية وتتعدد من دولة لأخرى، كما تختلف داخل الدولة الواحدة من فترة زمنية معينة الى أخرى كما أن النظام الضريبي يعكس مجموعة من التطورات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في الدولة، وعليه يجب أن يكون على قدر معين من المرونة بالقدر الذي يسمح باستمراره كعنصر فعال ومتطور من عناصر السياسة الاقتصادية، ومنه فإن تطور النظم الضريبية مرتبط بمدى ما تتسم به من مرونة مرتفعة تعكس الواقع السياسي والاقتصادي والاجتماعي.⁷³

⁷³ محبوب، رفعت، مرجع سبق ذكره، ص 457.

الفصل الثاني: واقع النظام الضريبي السوري

أولاً - لمحة تاريخية عن النظام الضريبي السوري

يعود نشوء النظام الضريبي في سوريا إلى بدايات القرن العشرين (فمثلاً رسم المواشي الذي ألغي في 14-2-2004 يعود إلى عام 1928) ومع الاستقلال عن الاحتلال الفرنسي بدأت معالم النظام الضريبي السوري بالتبلور.⁷⁴

يتضمن النظام الضريبي السوري مجموعة من الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة التي تعود في أكثرها لفترات قديمة صدرت بموجب قوانين ومراسيم يفصل بينها فترات زمنية طويلة، ويساعد هذا التداخل في عالم المال على زيادة الحصيلة الضريبية، لكن تعدد الإجراءات وظهور تفسيرات متعددة أدت (ولاتزال) إلى تراجع الحصيلة الضريبية مقارنة مع الدخل القومي.⁷⁵ بشكل عام، مر النظام الضريبي السوري بمراحل متعددة أهمها:⁷⁶

المرحلة الأولى: بدأت هذه المرحلة من عام 1940 وانتهت عام 1949، وتميزت هذه المرحلة بوجود تشريعات وقرارات متباينة نظراً لرغبة المشرع في تحديد كافة المصادر التي تدر دخلاً وإخضاعها للضريبة وكذلك حاجة الدولة الماسة للموارد المالية..

المرحلة الثانية: بدأت هذه المرحلة عام 1949 وانتهت عام 1963 وقد تميزت هذه المرحلة بصور المرسوم التشريعي/85/ لعام 1949 الذي أعيدت بصياغة نصوص ضريبة الدخل بشكل علمي وواقعي، ثم صدر المرسوم رقم/101/ لعام 1952 القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والإعانات.

المرحلة الثالثة: وقد بدأت هذه المرحلة منذ عام 1963 وانتهت عام 1985 وأهم ما يميز هذه المرحلة صدور القانون المالي الأساسي للدولة رقم/92/ لعام 1967، الذي تمت بموجبه عدة إجراءات مالية كان من أهمها توحيد الموازنة العامة

⁷⁴ الحسين، محمد، " أداء النظام الضريبي في سوريا دراسة مقارنة". مقالة منشورة في موقع وزارة المالية على الأنترنت.

⁷⁵ بشور، مرجع سابق، 1987-1988، ص 352-355.

⁷⁶ حداد، الياس، دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2009.

للدولة وتوحيد أصول الصرف والجباية بموجب تعليمات محددة، كما تضمن إصدار بعض التعديلات على نظام ضريبة الدخل وذلك فيما يتعلق بالمؤسسات العامة حيث تمت معاملة المؤسسات العامة معاملة القطاع الخاص عند التكليف الضريبي.

المرحلة الرابعة: بدأت عام 1985 وانتهت عام 2000 وأهم سمات هذه المرحلة صدور الإعفاءات الضريبية للمستثمرين

وفق:

- القرار رقم/186/ لعام 1985 الصادر عن مجلس السياحة الأعلى والقاضي بإعفاء المنشأة السياحية من ضرائب الدخل لمدة خمس سنوات ومن/50% من ضرائب الدخل طيلة حياة المشروع.
- المرسوم التشريعي رقم/10/ لعام 1986 القاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة سبع سنوات.
- قانون الاستثمار رقم/10/ لعام 1991 القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند تأسيس المشروع.
- القانون رقم/20/ لعام 1991 القاضي بتخفيض الشرائح التصاعدية من/92% على الدخل بما فيها رسوم الإدارة المحلية إلى/62% بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي.
- المرسوم رقم/7/ لعام 2000 القاضي بتعديل القانون رقم/10/ لعام 1991 بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الاستثمار، وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من/32% إلى/25%. تميزت هذه المرحلة برغبة الحكومة في إجراء الإصلاحات الاقتصادية وتشجيع الاستثمار المحلي والعربي والأجنبي، وإذ هدفت هذه القوانين والمراسيم والقرارات إلى تشجيع الاستثمار من جهة وزيادة الإنتاج والدخل من جهة أخرى، بالمقابل شكلت عبئاً على موازنة الدولة لأنها ساهمت في زيادة الإعفاءات، بحيث أن/60% من الدخل أصبح معفياً من الضرائب مما دفع الحكومة للاعتماد على القروض الخارجية والإصدار النقدي في تمويل مشاريعها العامة وأدى ذلك لزيادة معدلات التضخم حيث وصلت ما بين/30-40% في سنوات التسعينات وازدادت مديونية الدولة للعالم الخارجي.

المرحلة الخامسة: تمتد هذه المرحلة من عام 2000 ولغاية الوقت الحاضر حيث صدرت مجموعة من التشريعات لتواكب

التطورات التي يشهدها الاقتصاد العالمي بشكل عام وسوريا بشكل خاص، ومن أهمها الآتي:

- القانون رقم/24/ لعام 2003 قانون ضريبة الدخل.
 - القانون رقم/25/ لعام 2003 قانون الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي.
 - القانون رقم/60/ لعام 2004 الخاص بتعديل القانون الناظم لضريبة الدخل على العقود والتعهدات.
 - المرسوم التشريعي رقم/61/ لعام 2004 المتضمن تعديل قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم/41/ لعام 2005.
 - المرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006 المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم/24/ لعام 2003.
 - المرسوم التشريعي رقم/54/ لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي.
 - القانون رقم/41/ لعام 2007 المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- من خلال ما تقدم يلاحظ الباحث أن كل مرحلة من المراحل التي مر بها النظام الضريبي في الجمهورية العربية السورية كان يحمل طابعاً مختلفاً، فنرى أن المشرع في كل مرحلة يصدر مراسيم تشريعية وقوانين تتعلق بالنظام الضريبي هي بمنزلة خدمة لتوجهاته السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فنرى التباين الواضح بين القوانين والمراسيم التشريعية المتعلقة بالنظام الضريبي بين فترة وأخرى، لأن المشرع لا يهدف من فرض الضريبة تغطية الحاجة المالية للدولة فحسب بل له أهداف وغايات اقتصادية واجتماعية.

ثانياً - خصائص النظام الضريبي السوري

النظام الضريبي في الجمهورية العربية السورية يتكون من مجموعة من الضرائب النوعية (ضرائب ورسوم مباشرة وغير مباشرة) تتناول مطارح متعددة وصدرت بصكوك تشريعية قديمة ومتلاحقة ومتعددة يعود بعضها إلى ما يزيد عن أربعة أو خمسة عقود من الزمن.⁷⁷

لقد وزع النظام الضريبي في سوريا الضرائب على عدة أقسام، لسهولة التحصيل والتعامل معها. فهناك ضرائب تميزت بالصفة الشخصية، ضرائب تميزت بصفة الضريبة على رأس المال، ضرائب تميزت بصفة الضريبة على الربح الذي ينتجه رأس المال الثابت أو المتداول، كما تميزت بعضها بصفة الضريبة على الاستهلاك.⁷⁸

فالنظام الضريبي السوري الحالي ينقسم كما هو معتمد في الموازنة العامة للدولة إلى قسمين:⁷⁹

القسم الأول هو الضرائب المباشرة أما **القسم الثاني** فهو الضرائب غير المباشرة ونستطيع أن نميز في النظام الضريبي السوري الضرائب الآتية:

- **الضرائب التي تفرض على الدخل وهي:**

1- الدخل الناجم عن العمل: وتقع عليه ضريبة الرواتب والأجور

2- الدخل الناجم عن رأس المال:

أ- ضريبة ربح العقارات.

ب- ضريبة رؤوس الأموال المتداولة.

3- الدخل الناجم عن العمل ورأس المال معاً: ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

⁷⁷ المهاني، محمد خالد، منهجية الموازنة العامة للدولة، منشورات وزارة الثقافة، دمشق 1994، ص 225.

⁷⁸ جبل، علاء الدين ومحسن المهر، مرجع سابق.

⁷⁹ السيوفي، فحطان، السياسة المالية في سورية (أدواتها، ودورها الاقتصادي)، منشورات وزارة الثقافة السورية، دمشق، 2008، ص 122.

• الضرائب على الثروة:

1- رسوم السيارات.

2- ضريبة المواشي.⁸⁰

3- رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

4- رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري.

5- ضريبة العرصات.

• الضرائب التي تقع على الإنفاق (الاستهلاك): وهي ضمن الضرائب غير المباشرة، وتشمل كافة الضرائب والرسوم المتبقية.

وعليه كون النظام الضريبي في سوريا نتاج تشريعات وقوانين صدرت ووضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة، خلقت في بنية النظام تبايناً واضحاً من الوجهة الفقهية، ومن وجهة أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وجباية الضريبة.

وعليه، نتبين فيما يأتي الخصائص العامة للنظام الضريبي في الجمهورية العربية السورية:⁸¹

1. الإعفاءات الواسعة التي يتم منحها، لاسيما أن هذه الإعفاءات تؤثر بشكل كبير في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2. عدم توافر الوعي الضريبي لدى المكلفين، فلم يزل المكلف الضريبي السوري يميز بين الأخلاق العامة والأخلاق المالية، فنجد الكثيرين ممن يتحلون بأخلاق رفيعة لا يتورعون عن تقديم بيانات مضللة للإدارة الضريبية، أو التهرب من الضريبة.

⁸⁰ تم إلغاء هذه الضريبة بالمرسوم التشريعي 18 لعام 2004.

⁸¹ بشور وآخرون، مرجع سابق، 2000-2001.

3. تعقد إجراءات التكليف وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، ولا سيما مكلفي الدخل المقطوع حيث يعود تقدير الضريبة إلى التقدير الشخصي لمراقب الدخل، فيحاول المكلف التهرب من الضريبة، وتتنخفض الحصيلة عندما تكون إجراءات فرض الضريبة معقدة أو عندما يقدر مطرح الضريبة بشكل جزافي أو أخيراً عندما تسيء الإدارة التصرف تجاه المكلفين وتعاملهم معاملة غير متساوية.

4. عدم مرونة الحصيلة الضريبية وعدم مرونة إجراءات التطبيق لأسباب مختلفة تعود لأسباب اجتماعية أو للظروف الاقتصادية السائدة في أوقات معينة، بحيث إن النظام الضريبي السوري بقي عاجزاً عن مجارة التطور في الوقائع الاقتصادية. على الرغم من أن التشريعات المتلاحقة كان القصد منها بالدرجة الأولى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، إلا أن النظام الضريبي النافذ عجز عن تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية متطلبات الإنفاق العام المتزايد، كما أن القطاع الخاص رغم تخفيض المعدلات والإعفاءات لم يلتزم بتسديداتها.

ونخلص إلى أن النظام الضريبي السوري يمكن تحديده ملامحه التالية:

- النظام الضريبي مجموعة من القواعد القانونية والأصول الفنية التي تحدد مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها.
- النظام الضريبي هو نتيجة قرار سياسي يتمخض عن دراسة عميقة للظروف الاقتصادية والاجتماعية.
- يشكل النظام الضريبي أداة بيد الدولة، تستخدمها لتأمين موارد تغطي نفقاتها، وتحقق من خلالها بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

وبالتالي لا يشكل النظام الضريبي وسيلة تستخدمها الدولة لزيادة موارد خزينتها فحسب، بل يجب أن يكون أكثر فعالية لتساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع.

كما ذكرنا مسبقاً، تقسم الضرائب في سورية بناء على الحالة العملية السائدة إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهذا التقسيم يعتبر تقسيم قانوني أكثر منه لتقسيم اقتصادي.

تُفرض الضرائب النوعية في سورية للتفريق بين مصدر الدخل، حيث يتم إخضاع كل مصدر لضريبة نوعية محددة، مثل الضرائب على الرواتب والأجور على الدخل المتولد عن العمل، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة المتولدة عن الدخل الناتج عن استثمار رأس المال فقط، والضرائب الناتجة عن العمل ورأس المال سوية في الضرائب على دخل المهن والمهن الصناعية والتجارية وغيرها في ضرائب الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع.

المبحث الأول: الضرائب على الدخل

1. الضرائب على الدخل (الناجمة عن العمل ورأس المال)

2. ضريبة الدخل الناجم عن البيوع العقارية

1. الضرائب على الدخل (الناجمة عن العمل ورأس المال)

تطور التشريع الناظم لضريبة الدخل في سورية

في البداية، صدر المرسوم التشريعي 85 لعام 1949 ومن ثم صدرت بعض التعديلات عليه والمتمثلة بالقانون 112 لعام 1958، والقانون 21 لعام 1981، والقانون 20 لعام 1991، ورغم التعديلات التي ضُمنت في التشريعات اللاحقة إلا أن المكونات الأساسية بقيت كما هي ولم تتغير إلا في بعض المواد من حيث النسب والشرائح والفئات المستهدفة.

في عام 2003 تم إصدار القانون 24 الناظم للضريبة على الدخل تتناول:

أ- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية المحددة أحكامها في الباب الأول والثاني من هذا القانون.

ب- المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية محددة أحكامها في الباب الثالث من هذا القانون.

ج- الرواتب والأجور.

د- ريع رؤوس الأموال المتداولة.

من جهة أخرى جاء القانون 24 لعام 2003 لتعديل القانون 85 وتعديلاته نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية وإعادة تنظيم الضرائب على الدخل بما يحقق عدة أهداف أهمها⁸²:

1. خلق الانسجام والتوافق بين التطورات الاقتصادية والاجتماعية والنظام الضريبي بحيث يصبح قانون الضريبة على الدخل جاذباً للاستثمار وليس معوقاً له.
 2. تخفيض المعدلات الضريبية النسبية والتصادفية مقارنة بما كان سائداً سابقاً
 3. توفير القواعد الأساسية للضريبة من العدالة والوضوح والملاءمة والمرونة والاستقرار.
 4. إعادة النظر بالإعفاءات الضريبية لبعض النشاطات التي لم تعد تتوافق مع ما حدث في سورية من تطورات اقتصادية واجتماعية.
 5. استحداث نصوص ضريبية جديدة لمعالجة الثغرات التي كانت موجودة في ظل المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته.
 6. توحيد النصوص والأحكام التي تنظم الضريبة على الدخل الموزعة في نصوص قانونية متعددة.
- خضع هذا القانون لتعديلات متتالية تمثلت بما يلي:

1. القانون 60 لعام 2004 الذي تضمن ضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها.
2. المرسوم 51 لعام 2006 وكان أبرزها تعديل الشرائح الخاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية وتخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وتحديد أرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره 28 بالمائة بما فيها جميع الإضافات.
3. المرسوم التشريعي 118 لعام 2011 إعفاء صالات السينما من الرسوم الجمركية وضريبة الدخل
4. المرسوم التشريعي 26 لعام 2012 إعفاء منشآت المداخن والمباقر من ضريبة الدخل

⁸² العدي، إبراهيم (2006). واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (22) العدد (2). ص 70.

5. المرسوم التشريعي 33 لعام 2012 إعفاء مستوردات شركات الإنتاج الدرامي من الضرائب والرسوم بنسبة 50 بالمئة

6. المرسوم التشريعي 17 لعام 2013 تمديد دورة التصنيف العام لمكلفي ضريبة الدخل

7. مرسوم التشريعي 10 لعام 2015 تعديل بعض القوانين الضريبية

8. المرسوم التشريعي 30 لعام 2023، تعديل بعض مواد القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته.

وفيما يلي نوضح تطور الضريبة على الدخل منذ عام 2003

أولاً - ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية

يتضمن الجدول الأول (الملحق 1) بهذه الدراسة المواد المنظمة لهذه الضريبة بالقانون رقم 24 لعام 2003 الباب الأول (40)

مادة تشريعية)، والتعديلات التي طرأت عليها في معرض القوانين والمراسيم التشريعية المعدلة له المذكورة آنفاً.

يمثل الجدول الآتي نسب وشرائح ضريبة دخل الأرباح الحقيقية:

جدول 1 شرائح الضريبة ونسبتها فئة مكلفي الأرباح الحقيقية

القانون 24 لعام 2003					القانون 20 لعام 1991		
نسبة الاقتطاع	رسم الإدارة المحلية نسبة من الضريبة كمثال دمشق	معدل الضريبة	الشريحة		معدل الضريبة بما فيها المجهود الحربي والإدارة المحلية	الشريحة	
-	-	حد أدنى معفى	50,000	0	10%	20,000	0
10.40%	4%	10%	200,000	50,001	14%	50,000	20,000
15.60%	4%	15%	400,000	200,001	18%	100,000	50,000
20.80%	4%	20%	700,000	400,001	22%	200,000	100,000
23.92%	4%	23%		700,001	26%	400,000	200,000
27.04%	4%	26%	2,000,000	1,000,001	30%	600,000	400,000
30.16%	4%	29%	3,000,000	2,000,001	35%	800,000	600,000
36.40%	4%	35%	وأكثر	3,000,000	40%	1,000,000	800,000
					45%	وأكثر	1,000,000

الباحثة بناء
20 لعاممن إعداد
على القانون

1991 والقانون 24 لعام 2003

جدول 2 شرائح الضريبة ونسبتها فئة مكلفي الأرباح الحقيقية

المرسوم التشريعي 30 لعام 2023						المرسوم التشريعي 51 لعام 2006				
نسبة الاقطاع	رسم إعادة الإعمار	رسم الإدارة المحلية نسبة من الضريبة كمثال دمشق	معدل الضريبة	الشريحة		نسبة الاقطاع	رسم الإدارة المحلية نسبة من الضريبة كمثال دمشق	معدل الضريبة	الشريحة	
-	-	-	حد أدنى معفى	3,000,000	0	-	-	حد أدنى معفى	50,000	0
12%	10%	10%	10%	10,000,000	3,000,001	10.40%	4%	10%	200,000	50,001
17%	10%	10%	14%	30,000,000	10,000,001	15.60%	4%	15%	500,000	200,001
22%	10%	10%	18%	100,000,000	30,000,001	20.80%	4%	20%	1,000,000	500,001
26%	10%	10%	22%	500,000,000	100,000,001	24.96%	4%	24%	3,000,000	1,000,001
30%	10%	10%	25%	وأكثر	500,000,000	29.12%	4%	28%	وأكثر	3,000,000

(من إعداد الباحثة بناء على المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 - المرسوم التشريعي 30 لعام 2023)

يلاحظ من الجدول السابق:

- اختلاف عدد الشرائح بين القانونين 20 و 24 حيث تم تخفيضها إلى 8 شرائح مع اعتبار أن الشريحة الأولى معفاة من الضريبة في حين أ، القانون 20 لم يحدد حد أدنى معفى من الضريبة.
- إلغاء المجهود الحربي.
- اختلاف نسبة الضريبة بشكل كبير بين القانونين حيث تراوحت بين 10-45 % في ظل تطبيق القانون 20 بينما تراوحت بين 10-35% في معرض تطبيق القانون 24 لعام 2003، كما تم تعديل مبالغ الحد الأدنى والأعلى لكل شريحة.

تم تعديل القانون 24 بعد ما يقارب سنتين بإصدار المرسوم التشريعي 51 لعام 2006، وتم من خلاله تخفيض الشرائح المستهدفة بالضريبة على الأرباح الحقيقية من 8 إلى 6 شرائح مع المحافظة على الشريحة الأولى معفاة من الضريبة وتعديل النسب بينهما حيث عدلت وفق المرسوم 51 لتتراوح بين 10-28%، كما تم تعديل مبالغ الحد الأدنى والأعلى لكل شريحة.

من خلال المرسوم التشريعي 30 الصادر في 2023، نلاحظ المحافظة على عدد الشرائح وإبقاء الشريحة الأولى معفاة من الضريبة ورفع الحد الأدنى المعفى ليصبح ثلاثة ملايين ليرة سورية سنوياً بدلاً من 50 ألف ليرة سورية، تتراوح النسبة بين 10-25%، تخفيض نسبة الضريبة لكل الشرائح بين 1 و 3% لصالح الشريحة العليا.

أما فيما يخص ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام في القطاعين الخاص والمشارك والشركات المساهمة الصناعية والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة، يبين الجدول الآتي تطور هذه النسب حسب القوانين والمراسيم التشريعية آنفة الذكر.

جدول 3 تطور الضريبة على الشركات المساهمة

القانون 20 لعام 1991	القانون 24 لعام 2003	المرسوم التشريعي 51 لعام 2006	المرسوم التشريعي 30 لعام 2023
تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في سورية عن جميع نشاطاتها وفق النسب المقطوعة التالية (عدا المساهمة في لمجهود الحربي وإضافة الإدارة المحلية): • 32% للشركات المساهمة الصناعية. • 40% للشركات المساهمة الأخرى غير الصناعية. • 42% للشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي المعتمد في استيفاء ضريبة ريع العقارات والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها بمعدل 25 بالمائة بما فيها المساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية. ويجوز رفع المبلغ المذكور بقرار من مجلس الوزراء.	تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50 بالمائة في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل 20 بالمائة بما فيها المساهمة في المجهود الحربي وتستثنى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والصناعية والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي المعتمد في استيفاء ضريبة ريع العقارات والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها بمعدل 25 بالمائة بما فيها المساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية. ويجوز رفع المبلغ المذكور بقرار من مجلس الوزراء	- تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50 بالمائة في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل 14 بالمائة بما فيها جميع الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية. - تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره 22 بالمائة بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية. تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره 28 بالمائة بما فيها جميع الإضافات.	شركات الأموال على اختلاف أنواعها، وفق الآتي: • 15 % على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تم الاكتتاب العام على أسهمها بنسبة تتجاوز 40 % أربعين بالمئة. • 20% على الأرباح الصافية التي تحققها باقي الشركات المساهمة، وعلى الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المحدودة المسؤولية وشركات القطاعين العام والمشارك. • 25 % على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف العاملة وشركات التأمين وإعادة التأمين وشركات الوساطة المالية. • 35 % خمسة وثلاثون بالمئة على الأرباح الصافية التي تحققها شركات استثمار النفط والغاز.

من إعداد الباحثة بناء على القوانين والتشريعات المذكورة

إن أبرز ما تضمنه المرسوم التشريعي 30 لعام 2023 تخفيض نسبة الضريبة على دخل الرواتب والأجور، وتخفيض الضريبة على الدفعة المقطوعة ورفع الحد الأدنى المعفى منها وربطها مباشرة مع الحد الأدنى للأجور المحدد للعاملين بالقطاع العام وذلك اعتباراً من بدايته أيلول. إضافة إلى تخفيض نسبة الضريبة على الدخل لمكلفي ضريبة المهن والحرف التجارية وغير التجارية بما فيهم المهن العلمية ورفع الحد الأدنى المعفى ليصبح ثلاثة ملايين ليرة سورية سنوياً بدلاً من 50 ألف ليرة سورية، وتخفيض الضريبة على الدخل بالنسبة للمنشآت السياحية إلى 2% بدلاً من 2.5%. وقضت التعديلات بإعفاء كامل لأرباح منشآت المباقر والمداجن من الضريبة على الدخل اعتباراً من عام 2022، وقبول تخفيض نفقات المسؤولية الاجتماعية والتبرعات المدفوعة من قبل المكلفين بما لا يتجاوز 4% من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة

كما تم تحديد البرامج الحاسوبية لتنظيم الحسابات وإصدار الفواتير والربط الإلكتروني مع الهيئة العامة للضرائب والرسوم وتشديد العقوبات على المخالفين

وفق المادة 28 للقانون 30 عام 2023

أ. تُحدد الإدارة الضريبية البرامج الحاسوبية المعتمدة لتنظيم الحسابات أو إصدار الفواتير.

كما يتم منح موافقات استخدام البرامج الحاسوبية وإصدار الفواتير الإلكترونية بقرار من المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم وفق أسس ومعايير تحدد بقرار من وزير المالية.

ب. يُحدد بقرار من المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم المكلفون الملزمون بالربط الإلكتروني لحساباتهم، مع قاعدة بيانات الإدارة الضريبية وفق أسس ومعايير تحدد بقرار من وزير المالية.

ج. كل من يخالف أحكام الفقرتين أ/ و ب/ من هذه المادة تغلق منشأته لمدة عشرة أيام بقرار من وزير المالية، ويستبدل

الإغلاق بغرامة لا تتجاوز 5,000,000 ل.س خمسة ملايين ليرة سورية عن كل يوم لمكلفي فئة الأرباح الحقيقية

و/1,000,000 ل.س مليون ليرة سورية لمكلفي فئة الدخل المقطوع إذا طلب المكلف ذلك، وتحدد بقرار من وزير المالية القواعد الناظمة لعملية الاستبدال.

د. يُبلغ المكلف بأي وسيلة من وسائل التبليغ المقبولة قانوناً بجميع الوثائق المتعلقة بتحقيق وتحصيل الضرائب والرسوم وبدلات الخدمات وأية أعباء مالية تحصل استناداً لأحكام قانون جباية الأموال العامة رقم /341/ لعام 1956 وتعديلاته

حيث تم تحديد فئات عديدة للربط ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر

- صناعيو المدينة الصناعية في عدرا وحلب
- المشافي الخاصة
- المدارس الخاصة
- الصاغة وبيع المجوهرات
- مستودعات الأدوية في عدد من المحافظات
- المنشآت السياحية
- المنشآت الصناعية في دمشق وحلب وحمص
- مركز أطباء التصوير الشعاعي والمخابر والصيدليات في عدد من المحافظات
- المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية في سوق الهال
- بعض مراكز التجميل
- مهنة بيع أجهزة الحاسوب وملحقاتها وإعداد البرامج وبيع الآلات الحاسبة لدى مديرية مالية دمشق
- بعض تجار الجملة

ثانياً - ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع

نظمت هذه الضريبة بداية بالقانون رقم 112 لعام 1958، وتعديلها بعدة قوانين ومراسيم تشريعية الملحق رقم 2

- المرسوم التشريعي 15 لعام 1960.
- المرسوم التشريعي 146 لعام 1964.
- المرسوم التشريعي 41 لعام 1968.
- المرسوم 928 لعام 1968.
- القانون 21 لعام 1969.
- المرسوم التشريعي 162 لعام 1969.
- المرسوم التشريعي 300 لعام 1969.
- المرسوم التشريعي 39 لعام 1970.
- المرسوم التشريعي 166 لعام 1970.
- القانون 52 لعام 1971.
- القانون رقم 31 سنة 1975.
- القانون 21 لعام 1981.

ثم عدلت وجمعت مع بقية أنواع الضرائب على الدخل بالقانون 24 لعام 2003 وتعديلاته (الملحق رقم 3)

يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي

الأرباح الحقيقية المحددين في أحكام الباب الأول من القانون 24 لعام 2003.

تقدر أرباح المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع من قبل لجان بدائية واستئنافية وفق الأحكام المحددة في هذا القانون.

تؤلف لجان التصنيف (بدائية أو استئنافية) بقرار من وزير المالية أو ممن يفوضه بذلك.

ب- يعين إلى جانب الأعضاء الأصلاء أعضاء ملازمون يقومون مقام الأصلاء في حال غيابهم.

ج- يجوز تشكيل أكثر من لجنة بدائية أو استئنافية في الوحدة الإدارية بحسب الحاجة.

د- تجتمع اللجان بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها الأصلاء أو الملازمين وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات.

تؤلف لجنة التصنيف البدائية من:

أ- مراقب دخل أو موظف مالي رئيساً

ب- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف وبتسمية منها عضواً.

ج- ممثل للحرفة أو المهنة يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابة أو الغرفة الصناعية أو التجارية المختصة وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يسمى هذا الممثل من قبل الموظف المالي المذكور من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية عضواً

ويبدأ التكليف بهذه الضريبة من لجنة التصنيف المركزية، حيث تقوم هذه اللجنة بشكل أساسي في إعداد الدليل الضريبي للمهن والحرف الخاضعة لهذا النوع من الضرائب عن طريق دوائر الدخل المقطوع في المحافظات التي تقوم بدورها بإعداد دراسة حول هذه المهن وإرسالها للجنة المركزية خلال شهر، حيث تقوم الأخيرة بتدقيق كافة الدراسات المرسلة من دوائر الدخل في المحافظات وتضع في ضوء ذلك الدليل الضريبي لكل مهنة منها على حدى. يشمل هذا الدليل:

- التعريف بالمهنة
- طريقة ممارستها
- علاقة المهنة بدوائر الدولة
- تحديد أيام العمل الفعلي لكل مهنة بما فيها المواسم وأيام العطل وحالات ومواسم الركود والرواج

• العوامل المتعلقة التي تؤثر في عملها المساحة والشهرة..الخ

• تحديد نسبة الربح لكل مهنة عبر وضع حدود دنيا وعليا لأرباحها.

يتم اعتماد التقارب بين بين المديرية في المحافظات لإيجاد حد يجمع بين هذه التقديرات، ثم تأتي مرحلة مرور التكلفة بلجنة

التصنيف البدائية وبعدها لجنة الإشراف، ثم لجنة التصنيف الاستثنائية.

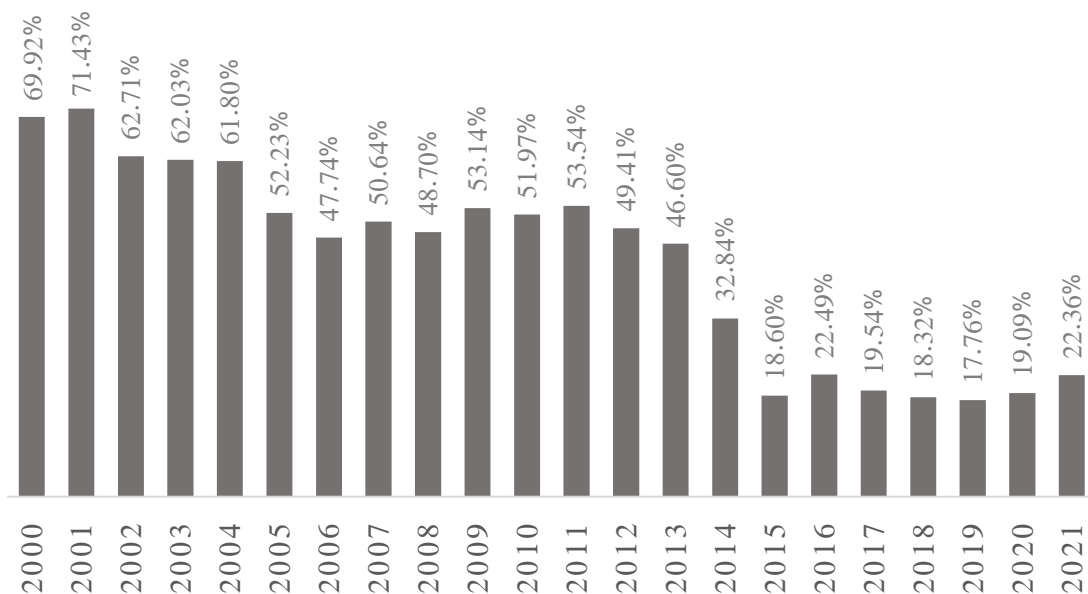
ويلاحظ هنا اختلاف آلية تحديد الأساس في التصنيف عما كان معمولاً به سابقاً، حيث كانت تقسم الوحدات الإدارية إلى خمس

فئات حسب المدن والوحدات الإدارية المحافظات، ولكل فئة حد أدنى وحد أعلى يتم تحديده من قبل لجان التصنيف، فيلاحظ

اعتماد اختلاف الوضع الاقتصادي بين كل وحدة إدارة محلية لتحديد الحدود الدنيا والعليا للأرباح السابقة.

يوضح الشكل التالي تطور نسبة ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية

من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية خلال الفترة 2000-2021



الشكل (1) نسبة ضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من إجمالي الإيرادات الضريبية- من إعداد الطالبة بناء على بيانات قطع حسابات الموازنة العامة والموازنات التقديرية والمجموعة الإحصائية

ثالثاً: ضريبة الدخل عن المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أَدوها ضمن الجمهورية العربية السورية التي حددت أحكامها في الباب الثالث من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته.

جدول 4 المواد النازمة لضريبة الدخل عن تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين في القوانين والتشريعات النافذة

القانون 24 لعام 2003 (تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين)	القانون 60 لعام 2004
الباب الثالث	
المادة 61	المادة: 9
أ- استثناء من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في هذا القانون يخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل وتستوفى ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.	المادة/9/ تعدل الفقرة /ب/ من المادة/61/ من القانون رقم/24/ تاريخ /13-11-2003/ بحيث تصبح كما يلي :
ب- يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات والأعمال المنفذة وفق الآتي:	ب/يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة وفق الآتي:
5 بالمائة من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة دخل الأرباح في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.	3/بالمئة من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور
	7/بالمئة من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل
	3/بالمئة من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة

والأجور الرواتب 5/ بالمئة من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها لقاء ضريبة الدخل 2/ بالمئة من قيمة مجموعة أعمال الخدمات الأخرى وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها لقاء ضريبة الرواتب والأجور	1 بالمائة من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة. 10 بالمائة من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها مقابل ضريبة دخل الأرباح. 2 بالمائة من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها مقابل ضريبة الرواتب والأجور. ج- لا تخضع المعدلات الضريبية المذكورة لأي إضافة بموجب القوانين النافذة. د- لا تطبق أحكام هذه المادة على فروع الجهات المذكورة في الفقرة (أ) السابقة المسجلة ضمن الجمهورية العربية السورية التي تقوم باستيراد البضائع لحسابها وبيعها في السوق المحلية حيث تبقى خاضعة للأحكام العامة المنصوص عليها في هذا القانون.
المادة: 10 المادة/10/ تعديل مواعيد تأدية الضريبة المقطوعة الواردة بالمادتين 62/ و63/ من القانون رقم 24/تاريخ 13-11-2003/ وفقا لما ورد بالمادة 2/ من هذا القانون المادة/2/ يترتب على الجهات المذكورة في الفقرة 1/ من المادة/1/ من هذا القانون التي تقوم	المادة 62 يترتب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة كافة الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسدّدوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية المبالغ المذكورة مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع. المادة 63

بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن تقتطع هذه الضريبة لحساب الخزينة وإن تسددها إلى صناديق الخزينة العامة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية تلك المبالغ	يترتب على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين الذين يقومون بتسديد مبالغ للمقاولين الثانويين غير السوريين خاضعة للضريبة أن يقتطعوا هذه الضريبة لحساب الخزينة وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية تلك المبالغ لهم الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع ويعتبر الأشخاص المذكورون مسؤولين بالتكافل والتضامن مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني عن تأديتها.
	المادة 64 إذا لم تقم الجهات المذكورة في المادتين 61 و 62 باقتطاع وتوريد الضريبة خلال المدة المعينة فيهما أو يسددونها ناقصة فإنها تلزم بالذات بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة المنصوص عليها في المادة 106 من هذا القانون. المادة 65 تخضع الجعالات المستحقة في الجمهورية العربية السورية لشركات إعادة التأمين في الخارج من ضريبة الدخل لغير المقيمين بمعدل 10 بالمائة المنصوص عليها في الفقرة (ج) من المادة 60 من هذا القانون.

رابعاً - ضريبة الرواتب والأجور

تم تنظيم ضريبة الرواتب والأجور من خلال القانون 24 لعام 2003 والتي نظمت من يخضع للضريبة ونسبها، والإعفاءات وطريقة التحصيل، حيث تم تعديلها وفق القوانين والمراسيم التشريعية الآتية:

1. المرسوم التشريعي 42 لعام 2011.
2. المرسوم التشريعي 13 لعام 2017.
3. المرسوم التشريعي 10 لعام 2015.
4. المرسوم التشريعي 46 لعام 2015.
5. المرسوم التشريعي 48 لعام 2015.
6. المرسوم التشريعي 30 لعام 2023.

تمثلت أبرز التعديلات بالشرائح الخاضعة للضريبة ونسبها كما سنوضح في الجداول الآتية وبعض الإعفاءات والتخفيضات (الملحق 4)

توضح الجداول الآتية تطور الشرائح والنسب وفق القوانين السابقة، والحد الأدنى المعفى من الضريبة:

جدول 5 تطور نسب وشرائح ضريبة الرواتب والأجور حسب القوانين والتشريعات النازمة لضريبة الدخل

المرسوم التشريعي 30 لعام 2023			المرسوم التشريعي 24 لعام 2020			المرسوم التشريعي 46 لعام 2015			المرسوم التشريعي 42 لعام 2011			القانون 24 لعام 2003		
النسبة	الشريحة		النسبة	الشريحة		النسبة	الشريحة		النسبة	الشريحة		النسبة	الشريحة	
5%	250,000	150,000	4%	80,000	50,000	5%	20,000	15,000	5%	15,000	10,000	5%	8,000	5,000
7%	450,000	20,001	6%	110,000	80,001	7%	25,000	20,001	7%	20,000	15,001	7%	12,000	8,001
9%	650,000	25,001	8%	140,000	110,001	9%	30,000	25,001	9%	25,000	20,001	9%	16,000	12,001
11%	850,000	30,001	10%	170,000	140,001	11%	38,000	30,001	11%	30,000	25,001	11%	20,000	16,001
13%	1,100,000	38,001	12%	200,000	170,001	13%	50,000	38,001	13%	38,000	30,001	13%	30,000	20,001
15%	65,000	1,100,000	14%	230,000	200,001	16%	65,000	50,001	16%	50,000	38,001	20%	وأكثر	30,000
			16%	260,000	230,001	19%	75,000	65,001	19%	75,000	50,001			
			18%	وأكثر	260,000	22%	وأكثر	75,000	22%	وأكثر	75,000			

من إعداد الباحثة بناء على القوانين والتشريعات المذكورة

جدول 6 الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور

القانون 24 لعام 2003	المرسوم التشريعي 42 لعام 2011	المرسوم التشريعي 46 لعام 2015	المرسوم التشريعي 30 لعام 2023	المرسوم التشريعي 24 لعام 2024
الحد الأدنى المعفى من الضريبة	الحد الأدنى المعفى من الضريبة	الحد الأدنى المعفى من الضريبة	الحد الأدنى المعفى من الضريبة	الحد الأدنى المعفى من الضريبة
5,000	10,000	15,000	50,000	150,000

من إعداد الباحثة بناء على القوانين والتشريعات المذكورة

كما تم تعديل الحد الأدنى المعفى من الضريبة بعد زيادة الرواتب الأخيرة في عام 2024 ليصبح 279 ألف ليرة سورية، وعلى الرغم من زيادة الحد الأدنى المعفى من الضريبة إلا أنها تعتبر غير مجدية في ظل التضخم الكبير وانخفاض القوة الشرائية لليرة السورية.

يلاحظ من الجداول السابقة ما يلي:

- زيادة عدد الشرائح من 6 وفق القانون 24 إلى 8 شرائح وفق المرسوم 42 لعام 2011، مع الحفاظ على النسب ذاتها لأول خمس شرائح، ولكن مع تغيير الحد الأدنى والأعلى لكل شريحة.
- زيادة النسبة المفروضة على الشريحة الأعلى وفق المرسوم 42 إلى 22%، بالمقارنة مع القانون 24 حيث حددت وفقه ب 20 %.
- بالمقارنة بين المرسوم 42 لعام 2011، والرسوم 46 لعام 2015 نلاحظ أنه تم المحافظة على عدد الشرائح والنسب، إلا أنه تم تعديل الحد الأدنى والأعلى لكل شريحة باستثناء الشريحة الأعلى تم المحافظة على أنها أكثر من 75000، على الرغم من التضخم الحاصل ما بين فترة المرسومين.
- أما في المرسوم 30 لعام 2023 تم إعادة الشرائح المستهدفة في هذه الضريبة إلى ستة شرائح، مع الاحتفاظ بنسبة الضريبة للخمس شرائح الأولى، مع تحديث الحدود الدنيا والعليا لكل شريحة والتي تبين أنها عدلت بشكل كبير مقارنة مع المراسيم السابقة خاصة فيما يخص الشريحة الأعلى حيث مثلت 15 ضعفاً عن المرسوم السابق، مع تخفيض نسبة الشريحة الأعلى بما يقارب 5% مقارنة مع المرسوم 46 و 42، و 7% مقارنة مع القانون 24.
- ترك وفق المرسوم 30 الحد الأدنى المعفى من الضريبة بما يعادل الحد الأدنى العام للأجور المحدد للعاملين بالقطاع، وهذا من شأنه عد الاضطراب لتعديل المرسوم في حال تعديلها وإنما تصدر عن طريق قرارات تنظيمية من قبل وزير المالية.

خامساً - ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

نظم التشريع السوري هذا النوع من الضرائب بالقانون 24 لعام 2003، كما يلي:

المادة 83:

- أ- تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عن:

1. إسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية. تعد قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية.

2. الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية والتي تخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين.

3. السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية (فيما يخص جميع الأشخاص والحكومات الأجنبية) فيما يخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المقيمين في الجمهورية العربية السورية.

4. المطالبات الموثقة بتأمينات عقارية والمطالبات الممتازة والمطالبات العادية باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقيقية.

5. الودائع على اختلاف أنواعها مهما يكن شخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة وعن الحسابات الجارية.

6. لضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.

7. جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد على مليون ليرة سورية.

ب- تتوجب الضريبة سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا

ج- لا يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الريع المبحوث عنه في الفقرات 4، 5، 6 الداخل في جملة الأرباح الناشئة

عن الأعمال المصرفية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في الباب الأول من هذا القانون.

لم يطرأ عليها تعديلات عديدة سوى الموضحة في الجدول الآتي والمادة 4 وفق المرسوم 23 لعام 2011 "تعفى من ضريبة الدخل فوائد وعوائد الأوراق المالية الحكومية مهما كانت صفة حاملها."

جدول 7 الضريبة على ريع رؤوس الأموال متداولة

القانون 24 لعام 2003	القانون 60 لعام 2004
المادة 105	المادة: 11
تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة 80 بالمائة من فوائد الأموال الآتية: أ- شهادات الاستثمار. ب- المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة.	المادة/11/ تعديل الفقرة ب/ من المادة/105/ من القانون رقم 24 لعام 2003 بحيث تصبح كما يلي ب/المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف في الجمهورية العربية السورية
القانون 24 لعام 2003	المرسوم 30 لعام 2023
المادة 84	المادة: 24
يحدد معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة ب 7.5 بالمائة (سبعة ونصف بالمائة) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية.	تعديل المادة /84/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 وتعديلاته، لتصبح على النحو الآتي: يحدد معدل ضريبة دخل ريع رؤوس الأموال المتداولة بنسبة 10% عشرة بالمائة (بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة) عدا إضافة الإدارة المحلية وإضافة المساهمة الوطنية بإعادة الإعمار

المادة 90	المادة: 25
كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها في المادة السابقة يثبت بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /1000/ ليرة سورية تزداد في حال التكرار إلى /2000/ ليرة سورية. في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة.	تعَدّل المادة /90/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، لتصبح على النحو الآتي: أ. كل امتناع عن إبراز الوثائق المبحوث عنها في المادة /89/ من هذا القانون، يثبت بمحضر ينظمه العامل المكلف بالتدقيق، ويعاقب الممتنع عن إبراز الوثائق عن كل مخالفة بغرامة قدرها /100,000/ ل.س مئة ألف ليرة سورية، تُزاد في حال التكرار إلى /300,000/ ل.س ثلاثمئة ألف ليرة سورية. ب. في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر المالية تُرفع الضريبة إلى أربعة أمثالها عن المبالغ المكتومة.
المادة 92	المادة: 26
يجب على كل من يتعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية المذكورة في المادة السابقة أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك وإلا عوقب بغرامة قدرها /1000/ ليرة سورية تثبت هذه المخالفة بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة.	تعَدّل المادة /92/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، لتصبح على النحو الآتي: أ. على كل من يمارس تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز التسديد وسائر موارد الأوراق المالية المنصوص عليها في المادة /91/ من هذا القانون، أن يقدم إلى الدوائر المالية تصريحاً بذلك. ب. كل من يخالف أحكام الفقرة /أ/ من هذه المادة، تثبت بحقه هذه المخالفة بمحضر ينظمه العامل المالي المكلف بالمراقبة والتدقيق، وتفرض بحقه غرامة قدرها /1,000,000/ ل.س مليون ليرة سورية

المادة 100	المادة: 27
كل مخالفة لأحكام المادة السابقة يعاقب عنها بغرامة قدرها 100 ليرة سورية تفرض عن كل فرد من الذين شملتهم المخالفة. وفضلا عن ذلك تستوفى من الدائن ثلاثة أمثال الضريبة المدفوعة.	تعُدّل المادة /100/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، لتصبح على النحو الآتي: تفرض بحق كل من يخالف أحكام المادة /99/ من هذا القانون، غرامة قدرها 10% عشرة بالمئة من الضريبة المتوجبة على ألا تقل عن /10,000/ ل.س عشرة آلاف ليرة سورية، وتفرض عن كل فرد من الذين شملتهم المخالفة، وإضافة إلى ذلك تستوفى من الدائن ثلاثة أمثال الضريبة المدفوعة، وتثبت المخالفات بمحضر ينظمه العاملون في الدوائر المالية ذوو الصلاحية.

من إعداد الباحثة بناء على التشريعات والقوانين المذكورة

2. الضرائب على الدخل الناجم عن البيوع العقارية:

تطور هذا النوع من الضرائب وفق عدة قوانين وصولاً للقانون 41 لعام 2005 والمرسوم التشريعي 52 لعام 2006 حيث يكلف الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم وغير السوريين بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع ويحدد معدل الضريبة الواجب استيفاؤها على البيوع العقارية بنسبة من القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية المتخذة أساساً لطرح ضريبة ريع العقارات والعرضات بموجب قرار قطعي صادر عن الدوائر المالية وفق نسب تتراوح بين 10-30% حسب نوع العقار ومكانه (داخل أو خارج المخططات التنظيمية).

كما تم تعديل هذه القوانين مؤخراً بموجب القانون رقم 15 لعام 2021 وعلى الرغم من تخفيض نسبة الضرائب بموجب هذا القانون بشكل كبير حيث بلغت

• 1% للعقارات السكنية.

• 2% للأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق.

• 1% للأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق.

• 3% عن بيع العقارات غير السكنية.

• 1% للأسطح في العقارات السكنية.

لكن التعديل الأبرز كان اعتماد القيمة الرائجة للوحدات العقارية والتي يتم تحديدها من خلال لجان فرعية على مستوى مراكز المحافظات والمدن والمناطق ودوائر الخدمات ولجان رئيسية في مديريات المالية في المحافظات، ولجنة مركزية برئاسة وزير المالية تقوم بالإشراف على تقييم القيم الرائجة للعقارات الموضوعة من قبل اللجان الرئيسية والفرعية واعتمادها.

كما يتم تثقيف الوحدة العقارية بنسب محدّدة وما ينتج عنها من زيادة أو نقصان في القيمة الرائجة للشرائح السعريّة وفقاً لمواصفاتها التي تميّزها عن وحدة عقارية أخرى، وبمعدل لا يتجاوز 25% خمسة وعشرين بالمئة زيادة أو نقصاناً.

تخضع هذه القيم للتعديل كل ستة أشهر، كما يتم اعتمادها لاحتساب الضريبة على الدخل الناجم عن تأجير العقارات السكنية وغيرها.

حيث يعتبر قانون البيوع العقارية 15 لعام 2021 خطوة صحيحة باتجاه تحقيق العدالة بين المكلفين وضمان سداد قيم الضريبة كونه يحد من تدخل العامل البشري في تحديد الضريبة وذلك لاعتماده على نظام المعلومات الجغرافية (GIS)، كما يراعي مسألة الارتفاع الكبير في أسعار العقارات التجارية والسكنية وتغيرها المستمر والذي يؤدي إلى الانقاص من حق الدولة في فرض الضريبة المناسبة والعدالة كون استيفاء سابقاً كان بناء على قيم العقارات المقدرة.

تم إصدار تقرير عن وزارة المالية فيما يخص بيانات البيوع العقارية من 3 أيار لغاية 29 تموز⁸³ والذي تضمن ما يلي:

إجمالي عدد البيوع العقارية المنفذة في المحافظات 18,291 عملية خلال 50 يوم عمل فعلي بعد خصم أيام العطل، بإجمالي قيم رائجة لتلك البيوع قاربت 1406.8 مليار ليرة، في حين تم تنفيذ 36,836 عقد إيجار.

"بموجب القانون أضحي الحديث عن القطاع العقاري وحجم قيم البيوع المنفذة سنوياً أقرب للواقع الفعلي مقارنةً بالأرقام التي كانت ترد سابقاً، وبالتالي توضّح كبر حجم هذا القطاع في سورية، فعلى سبيل المثال وخلال 8 أشهر الأولى لإصدار القانون (2021/5/3 - 2021/12/31) تم تنفيذ 186 ألف عقد بيع بقيمة رائجة ناهزت 6.451 مليارات ل. س، ولإحاطة بماهية وأهمية هذا الرقم فيكفي أن نقارنه بحجم الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية للعام 2021 الصادر عن المكتب المركزي للإحصاء والبالغ نحو 25.937 مليار ل. س لنرى أن حجم ما تم تنفيذه من بيوع عقارية خلال 8 أشهر فقط قاربت 25 بالمئة من ناتج عام 2021، أما في العام 2022 فقد بلغ إجمالي العقود نحو 451.3 ألف عقد بيع بقيمة رائجة 14.300

⁸³ موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم

مليار ل.س، ونحو 182 ألف عقد إيجار، وتمثل عقود البيوع ما نسبته 55 بالمئة من الناتج المحلي للعام 2021 نظراً لعدم

توافر رقم رسمي عن العام 2022.⁸⁴

المبحث الثاني: الضرائب على الإنفاق

أولاً - رسم الانفاق الاستهلاكي

تم فرض الضرائب على الاستهلاك (رسم الإنفاق الكمالي) للمرة الأولى بموجب القانون 18 لعام 1987، حيث شمل السلع والخدمات الكمالية والترفيهية التي تستطيع فئة معينة من الأشخاص الذين لديهم قدرة شرائية مرتفعة كنوع من أداة لتوجيه الاستهلاك وتوزيع الدخل، ثم تم إصدار المرسوم التشريعي 61 لعام 2004 ليزيل الصبغة الكمالية عن رسم الإنفاق ويوسع مروحة السلع والخدمات المشمولة في هذا الرسم.

تم تعديله لعدة مرات بالقوانين والمراسيم التشريعية الآتية:

- المرسوم التشريعي 41 لعام 2005
- المرسوم التشريعي 23 لعام 2007
- المرسوم التشريعي 23 لعام 2011
- القانون 14 لعام 2012 إعفاء الموز اللبناني المنشأ من رسم الانفاق الاستهلاكي
- المرسوم التشريعي 9 لعام 2014
- القانون 14 لعام 2017
- المرسوم التشريعي 11 لعام 2015
- القانون 15 لعام 2024

المرسوم 41 لعام 2005 أهم التعديلات المادة 6

خلفاً لنص المادة 258 من قانون الجمارك رقم 9 تاريخ 16-7-1975 يقبل التصريح عن مستلزمات إنتاج الشركات المرخص لها بصناعة وتجميع السيارات السياحية وفق البنود التعريفية لأجزاء وأبدان السيارات السياحية والقطع التبديلية لها

مهما كانت تسميتها والبنود الجمركية العائدة لها، ولو كانت هذه الأجزاء واللوازم والأبدان والقطع تشكل بمجموعها وحدة متكاملة أو شبه كاملة.

المادة 7

تزداد الرسوم السنوية المفروضة على المركبات المسجلة في الفئة الخاصة والعامة المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 48 تاريخ 6-8-2002 كما يلي:

أ- بنسبة 100% على مركبات الركوب السياحية.

ب- بنسبة 25% على مركبات الركوب المتوسطة والكبيرة ومركبات النقل والشحن ومركبات الأشغال والقاطرات والدراجات الآلية.

المادة 8

أ- يفرض رسم تسجيل إضافي على السيارات السياحية عند تسجيلها لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة، وفق ما يلي:

1- السيارات السياحية التي لا تزيد سعة اسطوانتها على 1600 سم³: 10000 ل.س عشرة آلاف ليرة سورية.

2- السيارات السياحية التي تزيد سعة اسطوانتها على 1600 سم³: 25000 ل.س خمسة وعشرون ألف ليرة سورية.

ب- تستثنى من أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة السيارات السياحية العائدة لجهات القطاع العام الإداري.

ج- تحدث فقرة في الباب 6 من جدول إيرادات الموازنة العامة برقم 6118 تحت عنوان (رسم تسجيل إضافي على السيارات) تحول إليها موارد الرسم المقرر بموجب أحكام هذه المادة.

المرسوم التشريعي 23 لعام 2011

المادة (9)

يتمتع مدراء الماليات في المحافظات وأي من العاملين الذين يكلفون أصولاً بتنفيذ أحكام قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي

بصفة الضابطة العدلية في كل ما يتعلق بتنفيذ أحكامه

المرسوم 51 لعام 2006

المادة 22

تعديل المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 وتعديلاته بحيث تصبح كما يلي:

"أ- يحق لوزير المالية وبقرار منه إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناء على

تقرير معلل من مديرية الاستعلام الضريبي في إحدى الحالتين التاليتين:

1- إعاقة العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو احد العاملين لديه أثناء تنفيذهم

المهمة الموكلة إليهم.

2- يعد تنظيم ضبط المخالفة الثاني بحق المنشأة خلال السنة الواحدة.

ب- يحق لوزير المالية بقرار منه استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها من 10000 وحتى 50000 ليرة سورية

عن كل يوم إغلاق إذا تقدم مستثمر المنشأة بطلب ذلك.

ج- توزع الغرامات المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة من هذه المادة وفقا لأحكام الفقرة (أ) من المادة 43 من المرسوم

رقم 1684 لعام 1977 وتعديلاته".

المادة 23

تعديل المادة 6 من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 وتعديلاته بحيث تصبح كما يلي:

"إذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو انه أخفى جزءا من مبيعاته

يتم تنظيم محضر ضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يحدد فيه رقم مبيعاته وفق الأسس

التالية:

أ- في حال توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يحدد رقم مبيعاته بالاستناد إليها.

ب- في حال عدم توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساسا لحساب مجموع مبيعاته عن الفترة السابقة التي لم يسدد عنها الرسم إذا كان المستثمر مكتوما وإذا كانت المخالفة تنطوي على إخفاء جزء من مبيعاته يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساسا لحساب مجموع مبيعاته لمدة ثلاثين يوما فقط

المادة 25

يلغى نص المادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2004 ويستعاض عنه بالنص الآتي:

"تحدد الأسس والمعايير لتحريـر البيانات والفواتير ومسك السجلات ومدة الاحتفاظ بها للمستثمرين الملزمين بتوريد رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى الدوائر المالية الذين يستخدمون الفواتير والسجلات اليدوية أو الحاسوبية بقرار من وزير المالية ويعتبر عدم التقيد بها واقعة من واقعات التهرب الضريبي".

يوضح الجدول الآتي المرسوم 11 والتعديلات المتعلقة ببنوده

جدول 8 مقارنة بين نسب رسم الإنفاق الاستهلاكي

المرسوم 11 لعام 2015		التعديلات وفق 15 لعام 2024	قبل العام 2015
مسلسل	نوع المواد	نسبة الرسم المئوية أو المبلغ	نسبة الرسم المئوية أو المبلغ
1	أ - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة أسطوانتها عن 1600/سم ³	10%	30%
	ب - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن 1600/سم ³ ولا تتجاوز 3000/سم ³	20%	40%
	ج - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها عن 3000/سم ³	60%	-
	د - السيارات السياحية الكهربائية	5%	30%
	هـ - السيارات السياحية الهجينة	5%	
2	حلي ومجوهرات ومصنوعات صياغة:		5%
	أ - الحلي الذهبية الخالصة والمصنوعات الذهبية والمعادن الثمينة الأخرى ومصنوعاتها	5%	5% 1%
	ب - المجوهرات ومصنوعاتها على اختلاف أنواعها : ذهب مرصع - لؤلؤ - أحجار ثمينة - ألماس	5%	5%

		ج - أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة وأجزاؤها	20%	15%
		د - الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين وأجزاؤها	20%	15%
3		المواد والمشروبات الكحولية بكافة أنواعها	20%	35%
4	المستورد 40% المحلي 20%	الدخان والسجائر والمعسل:	20%	15%
		لفائف تبغ سيجار (المحلي والمستورد)		
		لفائف تبغ سيجار (المحلي والمستورد)		
		تبغ التدخين وإن احتوى على أبدال تبغ (المحلي والمستورد)		
5		مستحضرات التجميل	10%	15%
6		الرخام والمرمر والغرانيت	15%	15%
7	من القيمة 5%	أجهزة الهاتف الجوال	5%	
8		الإسمنت بأنواعه المختلفة المعبأ والدوكمة	1000/ ل.س عن كل طن	1400
9	5% من القيمة	أ- الشوكولا المستوردة المصنعة		
	3% من القيمة	ب- زبدة الكاكاو		
	3% من القيمة	ج- مسحوق الكاكاو		

المرسوم 11 لعام 2015				التعديلات وفق 15 لعام 2024	قبل العام 2015
مسلسل	نوع المواد	نسبة الرسم المئوية	نسبة الرسم المئوية	نسبة الرسم المئوية	نسبة الرسم المئوية
1	المياه الغازية والمشروبات الغازية	5%			10%
2	عصائر فواكه وخضر وخليط عصائر	5%			
3	الأجهزة الكهربائية التالية :	5%	1%	5-20%	
	وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية				
	- مكيفات				
	- جلايات				
	- أجهزة تسخين المياه الكهربائية				
	- المدافئ الكهربائية				
	- طباخ كهربائي				
	- شوفاج زيت				
	- شاشات مسطحة				
	- تلفزيونات				
	- قارئ (DVD)				
	- ريسفيرات				
	- ميكرويف				
4	الشوكولا والمحضرات الغذائية التي تحتوي على الكاكاو ومسحوق الكاكاو	3%	2%	5%	

من إعداد الباحثة بناء على القوانين والتشريعات النازمة المذكورة

ثانياً - الرسوم الجمركية

تعد الرسوم الجمركية أو الضرائب الجمركية من أقدم الضرائب وأكثرها انتشاراً وحصيلتها حيث وجد أن لها جذور قديمة منذ الحضارات الرومانية وما قبلها أيضاً، وكان لها تسميات عديدة منها المكوس والأعشار والدخولية والجمرك، والهدف من فرضها هو حماية الصناعة الوطنية، وتأمين الحاجات المالية للدولة"، وتعتبر الضريبة الجمركية (الرسم الجمركي) ضريبة غير مباشرة تتسم بكافة مزايا هذا النوع من الضرائب مثل وفرة الحصيلتها الضريبية وعدم شعور الممول بعبئها والمرونة، حيث تتغير الحصيلتها الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية، فتزيد في أوقات الرواج وتقل في أوقات الانكماش⁸⁵

وتعتبر واقعة دخول البضائع المستوردة الحدود الإدارية للبلد المستورد هي الواقعة المولدة للرسم الجمركي.

في سورية تستوفي مديريات الجمارك الرسوم الجمركية عند الاستيراد بالإضافة إلى رسوم وضرائب أخرى تضاف على البيان الجمركي لصالح عدة جهات في الدولة، ولقد استخدم المشرع السوري تعبير الرسوم الجمركية وفق ما ورد بقانون الجمارك السوري رقم 9/ لعام 1975 وتعديلاته، في حين استخدم المشرع لمصري تعبير الضرائب الجمركية⁸⁶، ومن الناحية العملية يعتبر استخدام مصطلح الضرائب الجمركية أكثر دقة على اعتبار أن الرسم يستوفي مقابل خدمة معينة في حين أن الضريبة تفرض بشكل إجباري من قبل الدولة على الخاضعين للتكليف بغض النظر عن المنافع التي تعود لهم من خلال الخدمات الحكومية⁸⁷.

يعد قانون الجمارك الصادر بالقرار 137/ لعام 1935/ البداية الفعلية للتشريع الجمركي والذي طرأ عليه تعديلات كثيرة وصولاً للقانون رقم 9 لعام 1975.

نستعرض التعديلات التي طرأت على الرسوم الجمركية وقانون الجمارك منذ صدور المرسوم 9 لعام 1975:

⁸⁵ عثمان، سعيد عبد العزيز (2007). النظام الضريبي وأهداف المجتمع- مدخل تحليلي معاصر. الدار الجامعية للنشر. بيروت ص 124

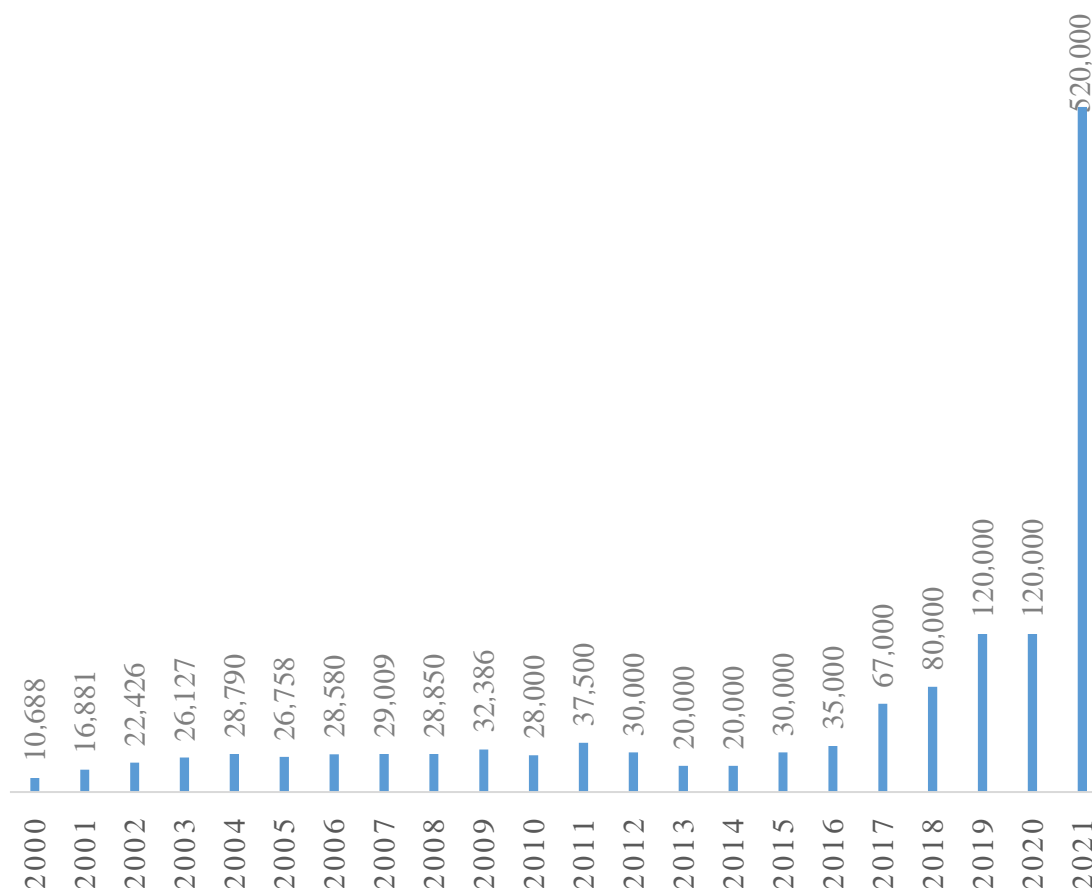
⁸⁶ سلامة، حسن فتحي (1994). النظم الجمركية. جامعة الإسكندرية ص 90

⁸⁷ قرعان، محمد فادي (ب،ت). النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية. رسالة ماجستير. جامعة حلب. ص 75.

- المرسوم 5 لعام 1983
- المرسوم 25 لعام 1989 الذي تضمن التعرفة الجمركية، تم تحديد عدد الشرائح المحددة لنسب الرسوم الجمركية وفق جدول التعريفة الجمركية 235 شريحة
- المرسوم 265 لعام 2001 المتضمن التعرفة الجمركية المعدلة المنسقة والمعدة وفقاً لأحكام الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع.
- المرسوم 266 لعام 2001 الذي خفض الرسوم على بعض السلع والمواد لتصبح 1%
- المرسوم 336 لعام 2002 القاضي بدمج الضريبة الموحدة على الاستيراد مع الرسم الجمركي بمعدل وحيد وجديد، وتوحيد أسعار الصرف إلى معدل واحد هو سعر البلدان المجاورة.
- المرسوم 319 لعام 2004 حيث تم بموجبه إعداد جدول تعريف الرسوم الجمركية الشاملة للتعديلات الصادرة عن المنظمة العالمية للجمارك، واعتمد الجدول بقرار من وزير المالية.
- المرسوم 197 لعام 2005
- المرسوم 404 لعام 2005
- المرسوم 76 لعام 2006.
- المرسوم 229 لعام 2006.
- المرسوم 375 لعام 2007
- المرسوم 405 تم بموجبه المصادقة على انضمام سورية إلى الاتفاقية الدولية للنظام المنسق لتوصيف وترميز السلع والبروتوكول الملحق بها.
- القانون 38 لعام 2007 والي يعتبر القانون الجديد الناظم لعمل الجمارك الذي حل محل القانون 9 لعام 1979 وتعديلاته، وتضمن تنظيم المواضيع المتعلقة بالجمارك والقواعد المتعلقة بإدخال البضائع وإخراجها والأحكام الجزائية إلا أنه لم يشكل اختلافاً كبيراً عن سابقه سوى ببعض الإجراءات.

- المرسوم 70 لعام 2011 القاضي بتعديل الرسوم عن بعض السلع الأساسية.
- المرسوم رقم /377/ لعام 2014 الذي عدل نسب الرسوم الجمركية الصادرة بالمرسوم /265/ لعام 2001 وتعديلاته وحدد نسب الرسوم المنصوص عليها في جدول لتعريفه وفق خمس شرائح.
- لاحقاً صدر المرسوم رقم / 388 / لعام 2018 المتضمن تعديل نسب الرسوم الصادرة بالمرسوم رقم /377/ لعام 2014 وأضيف إليها خمس شرائح تخص لسيارات فأصبحت / 10 / شرائح والهدف هو تسهيل عملية الحساب والحد من التهرب من الضرائب والرسوم وإساءة الاستعمال

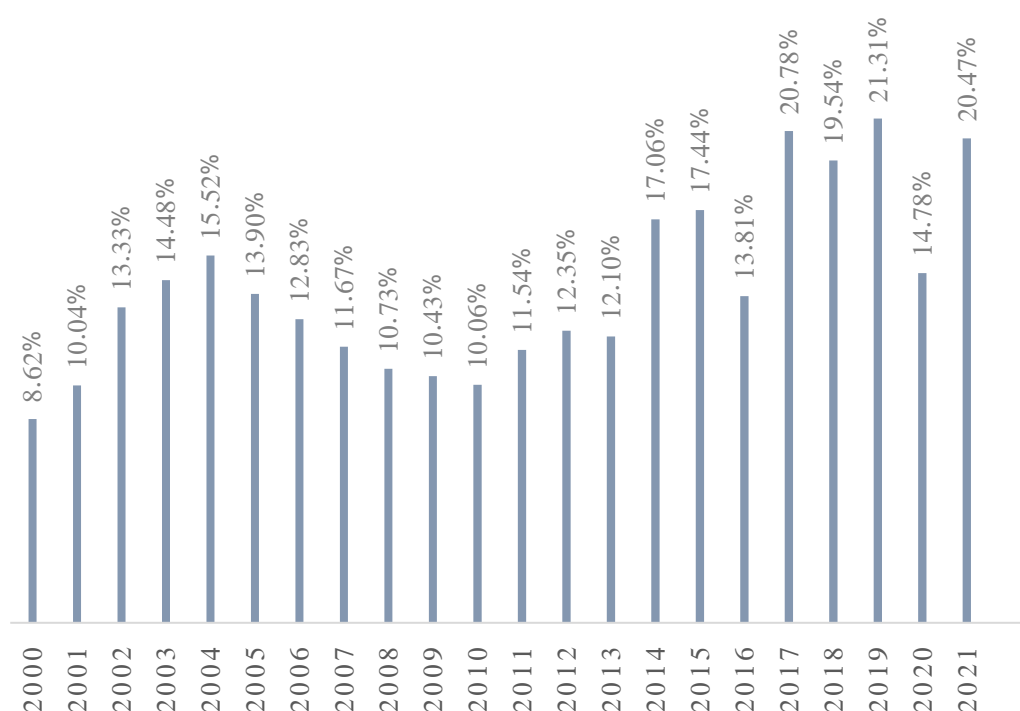
يمثل المخطط البياني تطور الحصيلة الضريبية من الرسوم الجمركية منذ عام 2000-2021



الشكل (2) تطور الحصيلة الضريبية من الرسوم الجمركية في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية

على الرغم من انخفاض حجم المستوردات في عام 2021 إلا أن زيادة الحصية من الرسوم الجمركية في هذا العام يمكن رده إلى الارتفاع في نشرة سعر صرف العملات الأجنبية الصادرة عن المصرف المركزي الخاصة بالجمارك.

يمثل المخطط البياني التالية تطور نسبة مساهمة الرسوم الجمركية من إجمالي الإيرادات الضريبية منذ عام 2000 إلى عام 2021.



الشكل (3) نسبة الرسوم الجمركية من إجمالي الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية والمجموعة الإحصائية

ثالثاً: رسم الطابع المالي والرسوم الأخرى

صدر رسم الطابع المالي بالقانون رقم 1/ لعام 1981 وتم التعديل عليه بالتعديل رقم 15 لعام 1993.

تتمثل الرسوم الأخرى (التي لم يتم التطرق لها ضمن متن هذه الأطروحة) وفق تبويبها في الموازنة العامة للدولة

الرسوم غير المباشرة		الرسوم المباشرة	
رسوم التجارة الخارجية	رسوم مقطوعية الكهرباء	رسوم الأمن العام	رسوم رخص حيازة الأسلحة
رسوم المعادن والمقالع	رسوم المواد الكحولية	رسوم حماية البيئة	رسوم الخروج
الرسوم القنصلية	رسوم حصر التبغ	رسوم انتقال حق الاستثمار	رسوم المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار
حماية الملكية التجارية والصناعية	رسوم كاتب العدل	رسوم التسجيل الإضافي على السيارات	رسوم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري
رسوم قضائية	رسوم الإحصاء		رسوم الري

المبحث الثالث: الضرائب على الثروة

أولاً - رسم الانتقال على التركات

تم فرض هذا النوع من الضرائب بداية في عام 1952 بموجب المرسوم التشريعي 101، وعلى الرغم من الاختلاف فيما إذا كانت التسمية الأنسب هي ضريبة أم رسم (من الناحية العملية أقرب إلى ضريبة)، إلا أن معدلات الضريبة تصاعدية ومرتفعة جداً وكان المعدل الأقصى لهذه الضريبة مع المجهود الحربي يزيد عن 100%.

جاء المرسوم التنظيمي رقم 348/ لعام 1952 وبين اعتبار هذا الرسم من قبيل الضرائب المباشرة التي تحقق وتجبى وفقاً للأنظمة المتبعة في تحقيق وجباية الضرائب المباشرة.

في عام 1997 فأصدرت وزارة المالية تعميماً إلى مديريات المالية طلبت فيه عدم إصدار تحقيقات رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات بما يتجاوز نسبة 100% من مبلغ الشريحة التي يقع فيها التجاوز وهي مائة ألف ليرة سورية دون لأن يؤثر ذلك على رسم الانتقال المترتب على الشرائح الأولى.

تم إجراء بعض التعديلات على المرسوم 101 وفق المرسوم 4 لعام 1998 الذي أعفى الدائع المصرفية من هذا الرسم.

صدر القانون رقم 56/ لعام 2004 الذي ألغى بموجبه المرسوم 101 وتعديلاته، كما شمل تعديلات على المرسوم المتضمن تحديد رسوم المعاملات العقارية، وفرض هذا الرسم على واقعات انتقال حق استثمار المحلات و المنشآت التجارية و الصناعية و الخدمية و المنشآت الأخرى غير السكنية التي تؤول إرثاً أو هبة أو وصية لدى الدوائر المالية أو أي جهة أخرى فيما إذا كان المورث أو الواهب أو الموصي مالكاً لحق الاستثمار، كما شمل على تعديل بعض مواد قانون رسوم المركبات.

ثانياً- بدلات الفروغ

نظمت هذه الضريبة بالقوانين والمراسيم التالية:

- المرسوم التشريعي 20 لعام 1970
- القانون رقم 6 لعام 2001
- القانون 10 لعام 2006
- ما تضمنه قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003
- القانون 41 لعام 2005 ضريبة البوع العقارية
- القانون رقم 15 لعام 2021

حيث اعتمد الأخير نسبة 90% وفقاً للقيمة الرائجة للعقارات في حين كان سابقاً تعتمد على القيمة المالية القطعية المقدرة والمدونة في سجلات الدوائر المالية وبنسبة لا تتجاوز 35%.

ثالثاً - رسوم السيارات

تعتبر هذه الرسوم ضمن التشريع السوري ضمن الضرائب على الإنفاق وتم معاملتها كالسلع وليس كرأس المال كما يمكن أخذ إيضاح بعض النقاط الخلافية⁸⁸

○ قد يكون من غير الصحيح اعتبار هذه الضريبة السنوية الدورية رسماً، على الرغم من أنها ليست مقابل خدمة وإنما ضريبة غير مخصصة.

○ من غير الدقيق اعتبارها رسماً على الإنفاق حيث أنه لا يفرض على عملية الإنفاق عند شراء السيارة لمرة واحدة وإنما ضريبة دورية لا تتعلق بعملية الإنفاق.

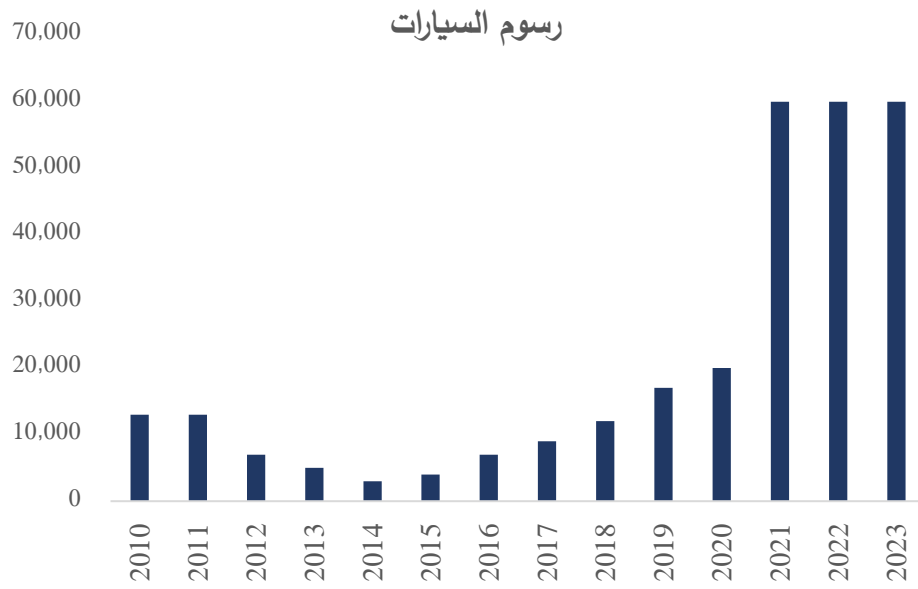
لذلك يتعبر من الأجدى عملياً اعتبارها ضريبة على الثروة ورأس المال.

كما تم تنظيمها من خلال التشريعات التالية:

- المرسوم 117 لعام 1961
- القانون رقم 40 لعام 1978
- المرسوم 48 لعام 202
- المرسوم التشريعي 41 لعام 2005
- المرسوم 54 لعام 2008
- المرسوم 21 لعام 2022

⁸⁸ آغا، ريم جودت يعقوب. (1992)، دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام. رسالة ماجستير. جامعة دمشق. ص 65.

يمثل المخطط التالي تطور الإيرادات من رسوم السيارات



الشكل (4) حصيلة إيرادات رسوم السيارات بناء على الموازنات التقديرية، الأرقام بآلاف الليرات السورية

الملخص

تم في هذا الفصل إجراء مراجعة للقوانين والتشريعات المتعلقة بالضرائب ونسبها والتطور الذي حصل عليها خلال العقود، وتبين من خلال المراجعة لها أن أغلب التعديلات لم تكن جوهرية بشكل كبير وإنما اقتصر على التعديل في نسب الضريبة وعدد الشرائح وإضافة أو إلغاء بعض الفئات الخاضعة للضريبة، باستثناء القانون رقم 15 لعام 2021 الذي ينظم الضريبة على البيوع العقارية، والمرسوم التشريعي رقم 30 لعام 2023 القاضي بإلزام الفعليات لاقتصادية بالربط الضريبي مع الهيئة العامة للضرائب والرسوم والعقوبات بحق المخالفين.

كما تم تشكيل لجنة برئاسة وزير المالية بالقرار 13/ق.و مهمتها دراسة النظام الضريبي السوري ومراجعة التشريعات الضريبة النافذة واقتراح التعديلات التشريعية اللازمة في إطار رؤية الإصلاح في السياسة الضريبية وفي ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة في عام 2021، إلا أنه لم يصدر عن اللجنة المذكورة أي اقتراحات لتاريخ إعداد هذه الأطروحة.

الفصل الثالث: مقارنة بين الأنظمة الضريبية المدروسة

المبحث الأول: دراسة مقارنة بين النظام الضريبي السوري والفرنسي

مقدمة

تم التأكيد على الحاجة إلى فرض الضرائب في فرنسا بما نصت عليه المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن المؤرخ 26 آب 1789: "للحفاظ على القوة العامة، والنفقات الإدارية، ضريبة عامة لا غنى عنها"، مضيفاً أنه "يجب توزيعها بالتساوي بين جميع المواطنين، بما يتناسب مع قدرتهم على الدفع". تنص المادة 14 من الإعلان على أن "جميع المواطنين الحق في التأكد، بأنفسهم أو من خلال ممثليهم، من الحاجة إلى ضريبة عامة، والموافقة عليها بحرية ومراقبة استخدامها، وتحديد نسبتها وأساسها وتحصيلها ومدتها".

وخلافاً للرسوم الإلزامية الأخرى، لا يجوز تقييم الضرائب وتحصيلها إلا بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية، أي البرلمان.

وهذا المبدأ مكرس في المادة 34 من دستور الجمهورية الخامسة الفرنسي الصادر في 4 تشرين الأول/أكتوبر 1958، التي تنص على أن القواعد المتعلقة بأساس ومعدلات وطرق تحصيل الضرائب بجميع أنواعها يحددها القانون. لذلك لا تشارك السلطة التنفيذية إلا في تنفيذ القواعد الضريبية التي يحددها البرلمان، والتي تنص على شروط وأحكام تطبيقها تحت سيطرة المحاكم الضريبية.

وبالتالي، تقوم الإدارة الضريبية الفرنسية بتفسير الأحكام القانونية والتعليق عليها في التعاميم التي يجب ألا تضيف إلى القانون أو تطرح منه. خلاف ذلك، فإن التعميم غير قانوني ويمكن إلغاؤه من قبل المحكمة الإدارية العليا الفرنسية (Conseil d'État) بناءً على استئناف من دافعي الضرائب. إذا كان الأمر كذلك، فإن التعميم غير القانوني غير ملزم لدافعي الضرائب. وعلى العكس من ذلك، لا يجوز للإدارة أن تجادل بأن التعميم كان غير قانوني ضد دافع الضرائب الذي طبقه. ينطبق هذا الضمان أيضاً عندما تصدر الإدارة حكماً رسمياً بشأن تقييم موقف معين فيما يتعلق بقاعدة ضريبية. وبالتالي، ينص قانون الضرائب على أنه عندما يكون المكلف قد طبق قاعدة ضريبية وفقاً للتفسير

الذي قدمته الإدارة من خلال التعليمات أو التعاميم المنشورة ولم يتراجع في تاريخ العمليات ذات الصلة، لا يجوز للإدارة أن تأمر بمدفوعات إضافية على أساس بعض التفسيرات الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك، بموجب المادة 53 من الدستور المذكور أعلاه، لا يجوز التصديق على المعاهدات التي تلتزم بتمويل الحكومة أو تعديل الأحكام التي هي من اختصاص القانون التشريعي أو الموافقة عليها إلا بموجب قانون صادر عن البرلمان. تنص المادة 55 من الدستور على أن المعاهدات أو الاتفاقيات التي تم التصديق عليها أو الموافقة عليها حسب الأصول، عند نشرها، تسود على القوانين البرلمانية، شريطة أن يكون الطرف الآخر قد طبق المعاهدة أو الاتفاقية المعنية. وهذا يعني أن قانون الضرائب المحلي يخضع لأحكام المعاهدات أو الاتفاقات الدولية. بموجب المادة 54 من الدستور، إذا أعلن المجلس الدستوري أن الالتزام الدولي يحتوي على بند مخالف للدستور، فلا يجوز منح الإذن بالتصديق عليه أو الموافقة عليه إلا بعد تعديل الدستور.

تطور النظام الضريبي الفرنسي بشكل كبير خلال القرن السنوات السابقة حتى وصل إلى شكله الحالي وسنورد فيما يلي أنواع الضرائب المطبقة في فرنسا حالياً

الضرائب في النظام الضريبي الفرنسي⁸⁹

يتكون النظام الضريبي الفرنسي من الضرائب التالية:

- ضرائب الدخل
- الضرائب على النفقات
- الضرائب على الأصول أو الثروة
- الضرائب المحلية المباشرة

أولاً: الضرائب على الدخل

تتقسم الضرائب على الدخل لأربعة أنواع رئيسية

- الضرائب على الشركات
- الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين
- الضرائب الاجتماعية
- ضريبة الرواتب والأجور الضريبة من المنبع

1.1 الضرائب على الشركات

الضرائب على الشركات في النظام الفرنسي هي ضريبة تدفع سنوياً عن جميع الأرباح المتولدة في فرنسا من قبل الشركات والكيانات القانونية الأخرى، وذلك وفق ضريبة نسبية 25%⁹⁰ لعام 2023 (في حال عدم وجود أحكام خاصة)⁹¹، ونسبة مخفضة 15% للشركات الصغيرة والمتوسطة التي لا يزيد حجم مبيعاتها عن 10⁹² مليون يورو باستثناء ضريبة القيمة المضافة على جزء الأرباح الذي يصل إلى 42,500 يورو. تخضع بعض العمليات التي تقوم بها الشركات الخاضعة لضريبة الشركات للضريبة بالمعدلات المخفضة الخاصة التالية:

جدول 9 نسب الضرائب على الشركات في التشريع الفرنسي

3%	لأرباح رأس المال طويلة الأجل الناتجة عن التصرف في الحصة المشاركة المحتفظ بها لمدة عامين على الأقل
4% أو 15%	لتخصيص الأصول أو استرداد الأوراق المالية التي تتم، في ظل ظروف معينة، من قبل صناديق استثمار رأس المال الاستثماري "الضريبية" وشركات رأس المال الاستثماري، ولأرباح

⁹⁰ في 2021، يبلغ المعدل 26.5% للشركات التي يتراوح حجم مبيعاتها بين 7.63 مليون و 250 مليون يورو، و 27.5% عندما يكون حجم مبيعاتها أكبر من 250 مليون يورو.

⁹¹ وفقاً للمادة 219 من قانون الضريبة العام CGI

⁹² كانت 7.30 مليون يورو قبل عام 2021

رأس المال طويلة الأجل الناتجة عن التخلص من الوحدات في صناديق استثمار رأس المال الاستثماري هذه والأسهم في شركات رأس المال الاستثماري هذه، عندما تحتفظ الشركة البائعة بهذه الوحدات أو الأسهم لمدة خمس سنوات على الأقل	
في ظل ظروف معينة، لصافي الدخل من التنازل عن التراخيص والتراخيص الفرعية ومنحها لاستخدام براءات الاختراع والأصول غير الملموسة المماثلة	10%
لأرباح رأس المال طويلة الأجل الناتجة عن بيع الأوراق المالية للشركات المدرجة التي تستثمر في الغالب في العقارات عندما تحتفظ الشركة البائعة بهذه الأوراق المالية لمدة عامين على الأقل	19%
لصافي أرباح رأس المال المحجوزة لبيع المباني المستخدمة كمكاتب أو لأغراض تجارية وصناعية، أو على بيع الأراضي للتطوير. تتوقف أهلية هذه الترتيبات على موافقة المشتري إما على تحويل المباني التي تم الحصول عليها إلى وحدات سكنية في غضون أربع سنوات أو، في حالة حياة الأرض للتطوير، بناء مباني سكنية على الأرض خلال نفس الفترة (تتطبق على المبيعات مقابل عوض قيم حتى 31 ديسمبر 2023، وعلى اتفاقيات البيع من جانب واحد أو عقود السندات طويلة الأجل المبرمة حتى 31 ديسمبر 2023، شريطة أن يتم البيع بحلول 31 ديسمبر 2024 على أبعد تقدير)	19%
للدخل من الأصول التي تتلقاها المنظمات غير الربحية	10 % أو 15 % أو 24 %

من إعداد الباحثة بناء على النظام الضريبي الفرنسي

لا تخضع الهيئات العامة مثل المؤسسات الممولة من الحكومة أو الهيئات الخاصة بخلاف الشركات (المنظمات

غير الربحية والمؤسسات وما إلى ذلك) لضريبة الشركات بشرط ألا تقوم بأعمال تجارية من أجل الربح.

بموجب قواعد خاصة، تخضع هذه الهيئات لضريبة الشركات على دخل معين تستمد من أصولها (الدخل من

الممتلكات، والأرباح الزراعية، ودخل استثماري معين)، والذي لا يتعلق بالأعمال التجارية من أجل الربح، عندما

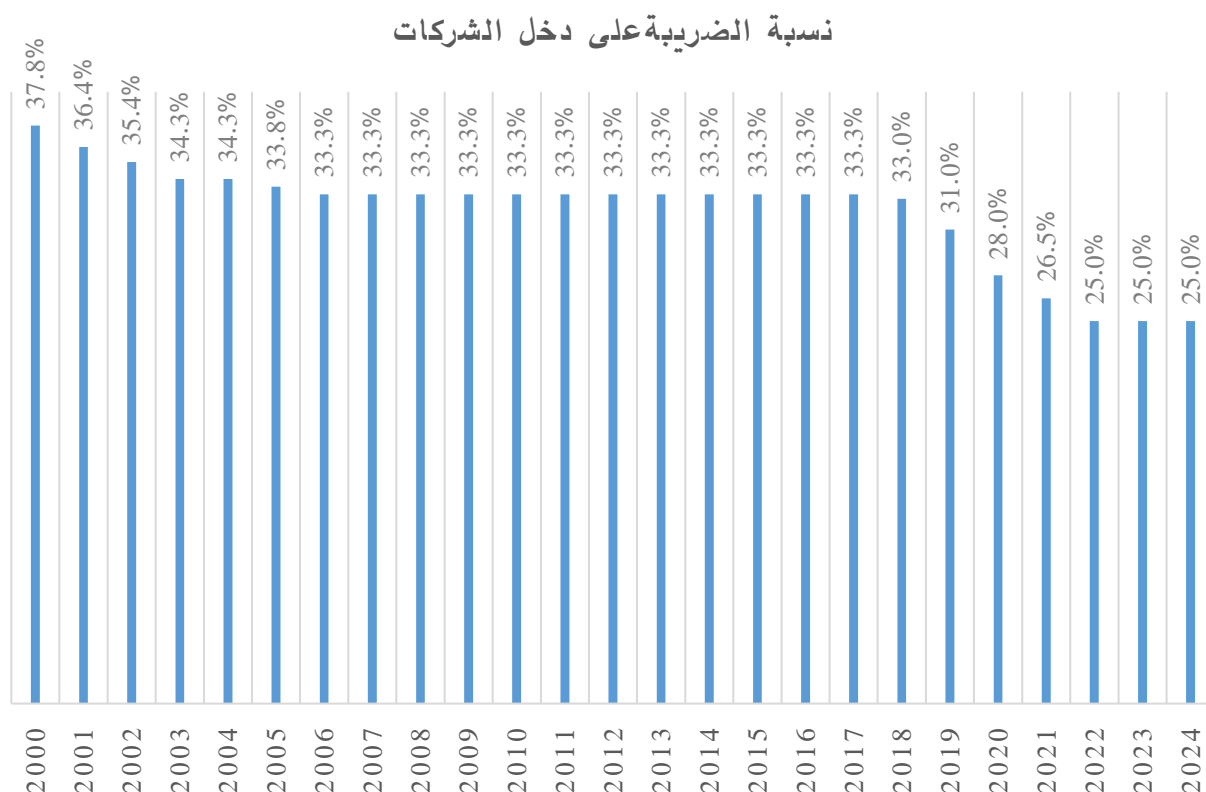
تمارس مثل هذه الأعمال ما لم يكن هناك حكم محدد على خلاف ذلك⁹³ المعدل المطبق هو 10 % لأنواع معينة

⁹³ وفقاً للفقرة 5 من المادة 206، فإن الدخل من أصول المؤسسات العلمية أو التعليمية التي تمولها الحكومة، والمؤسسات التي تمولها الحكومة والتي تقدم المساعدة، ومؤسسات المصلحة العامة وصناديق الأوقاف التي لا ينص نظامها الأساسي على إمكانية استهلاك هباتها في رأس المال لا يخضع لضريبة مخفضة.

من دخل الاستثمار، مثل الدخل من السندات، و15 % من أرباح الشركة الفرنسية، أو 24 % من تأجير العقارات والأرباح الزراعية.

كما تخضع المؤسسات التي تمويلها الحكومة، والهيئات الحكومية المستقلة مالياً، والهيئات الحكومية المحلية على مستوى المقاطعات والبلديات، وجميع الكيانات القانونية الأخرى التي تدير أعمالاً تجارية أو تنفذ عمليات من أجل الربح، لضريبة الشركات بموجب شروط القانون العادي.

يوضح المخطط التالي تطور نسبة ضريبة الدخل على أرباح الشركات في فرنسا⁹⁴



الشكل (5) تطور نسبة الضريبة على أرباح الشركات في القوانين الفرنسية من إعداد الباحثة

2.1 الضرائب على الأشخاص الطبيعيين (الضريبة الموحدة على الدخل):

⁹⁴ [/https://fr.statista.com/statistiques/1301066/creation-entreprise-microentreprise-france](https://fr.statista.com/statistiques/1301066/creation-entreprise-microentreprise-france) بلغت في 1981 50% واستمرت بالانخفاض لعام 1993 بنسبة 33.3%، ومن ثم عاودت الارتفاع لعام 2000 بنسبة 37.8%.

ضريبة الدخل الشخصي هي من حيث المبدأ ضريبة شاملة تفرض على إجمالي دخل الفرد في سنة معينة. ما لم ينص على خلاف ذلك، يتم تجميع جميع الدخل، بغض النظر عن المنشأ، لإعطاء صافي دخل إجمالي يتم تطبيق مقياس ضريبي واحد عليه.

يحتوي المقياس على نطاقات دخل تدريجية. ومع ذلك، هناك العديد من المخصصات في طريقة حساب ضريبة الدخل التي تسمح بتعديل الضرائب وفقاً للظروف الشخصية.

يتم تقييم ضريبة الدخل الشخصي سنوياً على الدخل الخاضع للضريبة للأسرة في سنة تقويمية معينة، ويتم الإعلان عنها في السنة التالية.

كما تم تحديد مبدأ الاقتطاع من المنبع لضريبة الدخل، على النحو المنصوص عليه في قانون ميزانية عام 2017 رقم 1917-2016 والذي دخل حيز التنفيذ في 1 كانون الثاني 2019، ورفع مستوى تحصيل ضريبة الدخل من خلال إنشاء نظام خصم لضريبة الدخل الشخصي من المصدر على النحو التالي:

- بالنسبة للأجور والرواتب والمعاشات التقاعدية، يتم خصم الضريبة عند المصدر من قبل الدافع
- بالنسبة لدافعي الضرائب الذين لديهم دخل يعملون لحسابهم الخاص ودخل إيجار من الممتلكات وأنواع أخرى معينة من الدخل، تقوم إدارة الضرائب بتحصيل الأقساط مقابل الضريبة المستحقة للسنة الحالية عن طريق الخصم المباشر للحساب المصرفي لدافعي الضرائب

يعتمد نظام الخصم عند المصدر على أحدث المعلومات المتاحة للإدارة الضريبية لكل دافع ضرائب.

الأشخاص الخاضعون للضريبة:

بموجب المادة 4 من قانون الضرائب العام، يخضع الأفراد المقيمون في فرنسا لأغراض ضريبية للضريبة على جميع دخلهم من أصل فرنسي أو أجنبي. يخضع الأشخاص غير المقيمين في فرنسا للضريبة فقط على دخلهم من المصادر الفرنسية.

يتم تقييم ضريبة الدخل الشخصي على أساس "الأسرة الضريبية"، أي الكيان الأسري الذي يتكون من شخص واحد أو شريكين في اتحاد مدني أو زوجين، مهما كان نظام ممتلكاتهم الزوجية، وأطفالهم أو غيرهم من المعالين. وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يشمل إجمالي دخل مختلف أفراد الأسرة الضريبية.

يتم احتساب الدخل للأشخاص الطبيعيين المتحصل من الأعمال التالية:

- أرباح الأعمال
- الأرباح غير التجارية
- الأرباح الزراعية
- الدخل من الممتلكات
- الأجور والرواتب والمعاشات التقاعدية والدخول السنوية
- دخل الاستثمار
- المكاسب الرأسمالية

جدول 10 نسبة وشرائح الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين في فرنسا

الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين	
النسبة	الشريحة
0%	أقل من €11,294
11%	€11,295 إلى €28,797
30%	€28,798 إلى €82,341
41%	€82,342 إلى €177,106
45%	أكثر من €177,106

من إعداد الباحثة بناء على التشريعات النافذة

كذلك يخضع الأشخاص الطبيعيون إلى ضريبة إضافية قدرها

جدول 11 الضرائب الإضافية على ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين في فرنسا

النسبة	للشخص الأعزب	العائلة
3%	على جزء الدخل الذي يتجاوز 250 ألف يورو	على جزء الدخل الذي يتجاوز 500 ألف يورو
4%	على جزء الدخل الذي يتجاوز 500 ألف يورو	على جزء الدخل الذي يتجاوز مليون يورو

3.1 الضرائب الاجتماعية:

منذ تأسيس النظام الاجتماعي في فرنسا، يتم تمويلها في الغالب من المساهمات المفروضة على الدخل المكتسب والدخل من الأصول الشخصية والمنتجات الاستثمارية، والتي تتميز عن غيرها من دول الاتحاد الأوروبي التي تمول معظم الإنفاق الاجتماعي من الضرائب

يتم تطبيق هذا النوع من الرسوم على مجموعة واسعة من مصادر الدخل، مثل الدخل من الاستثمارات ودخل الإيجار ومكاسب رأس المال، لذلك يجب النظر إليها بشكل منفصل عن مساهمات الضمان الاجتماعي في حد ذاتها، والتي يتم تحميلها بشكل أساسي على الأجور وأرباح الأعمال.

تشكل الرسوم جزءاً من النظام الضريبي العام، ولكنها ليست تصاعدية، وليست جزءاً من نظام ضريبة الدخل. هناك مناقشات متكررة حول دمج بعض هذه الرسوم على الأقل في نظام ضريبة الدخل، ولكن من غير المرجح أن يتم تنفيذ هذا الإصلاح بسرعة أو بشكل شامل.

حتى عام 2018، شملت اشتراكات الضمان الاجتماعي خمس ضرائب مختلفة، على النحو التالي :

- المساهمة الاجتماعية المعممة (CSG)
- المساهمة في سداد الدين الاجتماعي (CRDS)
- الخصم الاجتماعي (PS)
- مساهمة تضامنية من أجل الحكم الذاتي (كازا)
- مساهمة إضافية (ضريبة التضامن)

في عام 2018، نتيجة للجدل القانوني حول تطبيق هذه الرسوم على سكان المنطقة الاقتصادية الأوروبية، تم تغيير القانون وأُلغيت الضريبة الاجتماعية والمساهمة الإضافية على رأس المال، ولكن زادت معدل ضريبة التضامن. بالإضافة إلى ذلك، ومن أجل الامتثال للقانون الأوروبي، لم تعد عائدات ضريبة التضامن مخصصة لميزانية الضمان الاجتماعي، بل للصندوق العام، وذلك يعني أن هذه الضريبة لم تعد تستخدم في المساهمة الاجتماعية.

تم تأكيد استبعاد ضريبة التضامن من قائمة الرسوم الاجتماعية بقرار صادر عن مجلس الدولة جاء فيه: "إن حصة ضريبة التضامن على المنتجات الاستثمارية المقررة بموجب أحكام المادة 235 ثالثاً من الضريبة العامة المذكورة أعلاه وبما أن القانون مخصص للموازنة العامة للدولة، فلا يمكن اعتباره مرتبطاً بالقوانين المنظمة لفروع الضمان الاجتماعي.

معدلات الرسوم الاجتماعية

يبين الجدول التالي نسبة هذا النوع من الضريبة وفقاً لمصدر الدخل

جدول 12 نسب وأنواع المساهمات في الضريبة الاجتماعية حسب نوع الدخل في فرنسا

نسب وأنواع المساهمات الضرائب الاجتماعية						
أنواع ضريبة المساهمات الاجتماعية		الرواتب			المعاشات التقاعدية	
					الاستثمارات/مكاسب رأس المال/الإيجارات	
المساهمة الاجتماعية المعممة (CSG)		9.2%	8.3%	6.6%	3.8%	0%
المساهمة في سداد الدين الاجتماعي (CRDS)		0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0%
مساهمة تضامنية من أجل الحكم الذاتي (كازا)		0%	0.3%	0.3%	0%	0%
مساهمة إضافية) ضريبة التضامن		0%	0%			7.5%
الكلي		9.7%	9.1%	7.4%	4.3%	7.5%
		17.2%				

من إعداد الباحثة بناء على التشريع الفرنسي

4.1 ضريبة الرواتب والأجور

يتم دفع ضريبة الرواتب من قبل أصحاب العمل الذين يوظفون موظفين ولا يخضعون لضريبة القيمة المضافة. ويجب أيضاً أن يتم إنشاؤها في البر الرئيسي أو في إحدى المقاطعات الخارجية. يتم احتساب ضريبة الرواتب والأجور على أساس المكافآت المدفوعة خلال العام من خلال تطبيق مقياس تدريجي.

تُقرض ضريبة الأجور على المبالغ المدفوعة كأجور ونفقات ومزايا ومكافآت متنوعة بما في ذلك المزايا العينية أو النقدية المدفوعة للموظفين مقابل عملهم والمخصصة فعليًا خلال السنة التقويمية. لذلك تشمل قاعدة ضريبة الأجور تقاسم الأرباح وخطط حوافز الموظفين، ومساهمات أصحاب العمل في خطط ادخار الشركة ونحو تمويل خطط المعاشات التقاعدية التكميلية وخطط التأمين الصحي التكميلية. باستثناء الأحكام التشريعية التي تنص على خلاف ذلك، فإن القاعدة الضريبية لمجموعة الضمان الاجتماعي المطبقة على الدخل المكتسب وقاعدة ضريبة الأجور هي نفسها. الإعفاءات من CSG المنصوص عليها على وجه التحديد في المواد L.136-1-1 إلى

L.136-1-3 من قانون الضمان الاجتماعي تنطبق على ضريبة الأجور. ومع ذلك، لا ينطبق خصم المبلغ المقطوع البالغ 1.75 % لنفقات الأعمال على إجمالي الإيرادات من أجل حساب المبلغ المستحق الدفع فيما يتعلق بـ CSG لتحديد قاعدة ضريبة الأجور.

يدفع دافعو الضرائب الضريبة طوعية على أساس شهري أو ربع سنوي أو سنوي. 95 يجب تقديم إقرار موجز سنوي في موعد أقصاه 15 يناير من العام التالي حتى يمكن تعديل مبلغ الضريبة المستحقة. 96 منذ عام 2019، يجب تقديم إقرارات ضريبة الأجور عبر الإنترنت. لا يُطلب من دافعي الضرائب الذين لا تتجاوز فاتورة ضريبة الأجور السنوية الخاصة بهم 1200 يورو أو مبلغ الإعفاء تقديم إقرار.

يتم خصم ضريبة الأجور من أساس الضريبة على الأرباح (ضريبة الدخل الشخصي أو ضريبة الشركات).

⁹⁵ عدل المرسوم رقم 1464-2121 المؤرخ 26 ديسمبر 2012 عتبة الإعلان للشركات الخاضعة لضريبة الأجور من 1000 يورو إلى 4000 يورو للإعلان السنوي ومن 4000 يورو إلى 10000 يورو للإعلان ربع السنوي.

⁹⁶ عندما يدفع أصحاب العمل الخاضعون لضريبة الأجور دفعة سنوية، يكون العائد (وهو التزام الإبلاغ الوحيد) مصحوبًا بالمبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة.

ثانياً: الضرائب على الإنفاق

1.2 الضريبة على القيمة المضافة:

هي ضريبة استهلاك عامة تم إقرارها عام 1954. وتتكون من معدل يضاف إلى سعر السلعة أو الخدمة لإعطاء السعر النهائي

بشكل أساسي، هناك أربع معدلات مختلفة لضريبة القيمة المضافة في فرنسا:

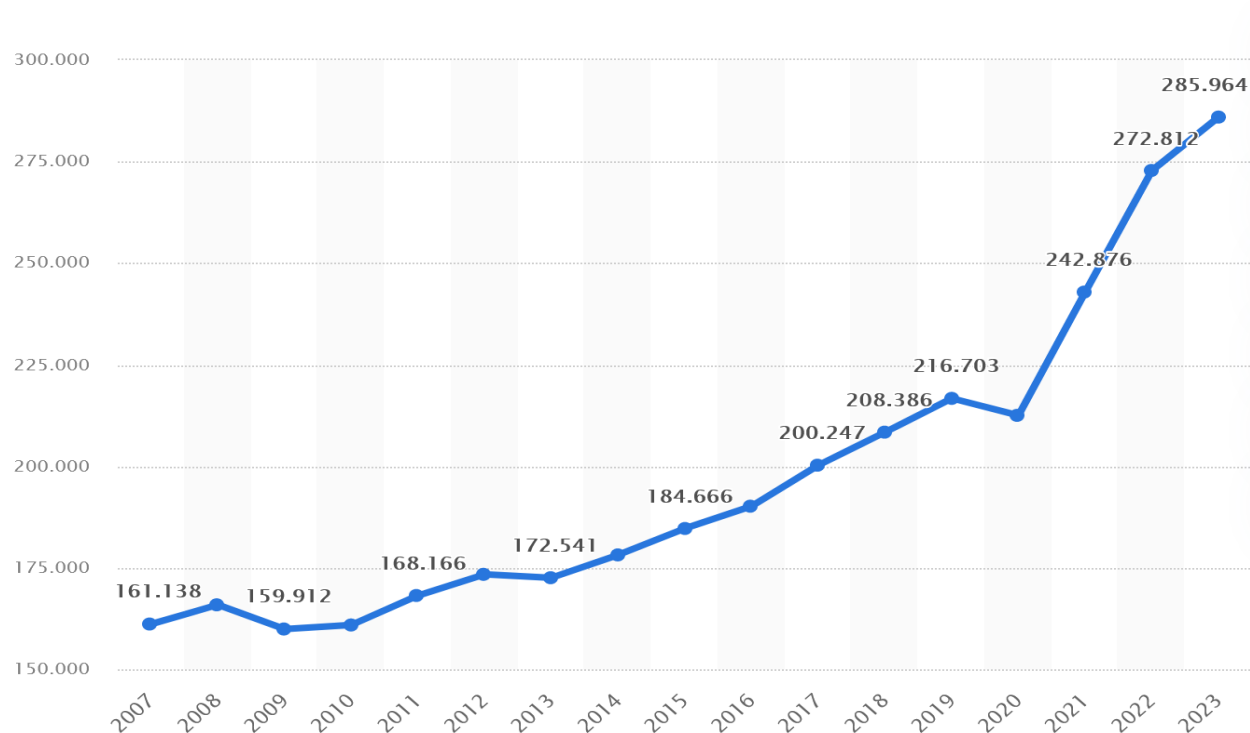
- معدل قياسي بنسبة 20%. وينطبق هذا على غالبية المنتجات والخدمات المباعة في الدولة .
- نسبة متوسطة 10%. وهذا ينطبق بشكل رئيسي على المطاعم ووسائل النقل - .
- سعر مخفض بنسبة 5.5%. وينطبق ذلك على الضروريات الأساسية (الطعام، المشروبات غير الكحولية، المقاصف المدرسية، دور السينما، تذاكر العروض الحية، وأعمال قطاع الطاقة)
- معدل مخفض للغاية قدره 2.1%. ويشمل ذلك المنشورات الصحفية والأدوية التي يعوضها نظام

الضمان الاجتماعي ضريبة

يمثل الرسم البياني إجمالي الإيرادات الناتجة عن تحصيل ضريبة القيمة المضافة (VAT) في فرنسا من عام 2007 إلى عام 2023، بملايين اليورو حيث نلاحظ في عام 2023، أن الإيرادات الناتجة عن تحصيل ضريبة القيمة المضافة بلغت ما يقرب من 272 مليار يورو، وهو مستوى لم يتم الوصول إليه منذ عام 2007. كما أن التغير الكبير في إيرادات ضريبة القيمة المضافة بين عامي 2020 و 2021 (+14%) يفسر ذلك بشكل محدد من خلال الزيادة في الإيرادات التي تجمعها المؤسسات المحلية السلطات بعد إلغاء ضريبة السكن، للتعويض عن

هذا الإلغاء، تم منح مدفوعات إضافية للسلطات المحلية، ولا سيما الإدارات والمناطق التي تقوم الآن بجمع

ضريبة القيمة المضافة⁹⁷



الشكل (6) حصيلة الضرائب على القيمة المضافة في فرنسا

وتجدر الإشارة هنا إلى نقل مسؤوليات ضريبة القيمة المضافة على الواردات من المديرية العامة للجمارك والضرائب إلى المديرية العامة للمالية العامة منذ بداية 2021، كما يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة تقديم ضريبة القيمة المضافة المستحقة على وارداتهم وخصمها، إن أمكن، مباشرة في إقرارات مبيعاتهم.

كما تم الإبقاء على تحصيل الرسوم الجمركية للشركات والأشخاص غير الخاضعين لضريبة القيمة المضافة من قبل مصلحة الجمارك كما يلي:

- فيما يتعلق من البضائع داخل لاتحاد الأوروبي: فرنسا طرف في التعريف الجمركية المشتركة للاتحاد الأوروبي، وبالتالي تنطبق معدلات تفضيلية على الواردات من بلدان الاتحاد الأوروبي التي تم توقيع اتفاقيات معها وتتراوح النسب 0-17%.
- المنتجات المشتراة في بلد خارج الاتحاد الأوروبي يمكن أن تكون الرسوم الجمركية ثابتة، أو يمكن أن تمثل نسبة مئوية من قيمة البضاعة ويتم فرض هذه الضريبة لتشجيع الاستهلاك المحلي من خلال جعل المنتجات المستوردة أكثر تكلفة.

2.2 الضرائب والرسوم على السلع والخدمات

الضرائب الرئيسية الخاصة بقطاع معين على السلع والخدمات المفصلة في قانون ضريبة السلع والخدمات (CIBS) المطبق منذ بداية 2022 بالإضافة إلى التي تم دمجها في القانون عام 2024

يقسم هذا النوع إلى عدة مجموعات

جدول 13 الضرائب على سلع وخدمات معينة في فرنسا

أجزاء من الرسوم الجمركية على الطاقة	ضرائب الطاقة ⁹⁸
فرض ضريبة تحفيزية على استخدام الطاقة المتجددة في النقل ⁹⁹	
ضريبة إنتاج المشروبات الكحولية	الضرائب على المشروبات
ضريبة المشروبات غير الكحولية	
رسوم على منتجات التبغ في شكل رسوم إنتاج ¹⁰⁰	الضرائب على التبغ

⁹⁸ المواد L.312-1 إلى L.312-107 من قانون ضريبة السلع والخدمات.

⁹⁹ المادة 266 من قانون الجمارك.

¹⁰⁰ المواد L.314-1 إلى L.314-37 من قانون ضريبة السلع والخدمات

وضريبة قيمة مضافة بمعدل قياسي قدره 20 %.	
تسعى الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة ¹⁰¹ (TGAP) إلى تغيير سلوك المستهلك من خلال تشجيع حماية البيئة وتطبيق مبدأ "الملوث يدفع"	الضريبة العامة على الأنشطة الملوثة
معدلها هو 3 % من الإيرادات الناتجة عن الشخص الخاضع للضريبة باستثناء ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بالسنة التي تستحق فيها الضريبة	ضريبة على خدمات معينة تقدمها الشركات الكبيرة في القطاع الرقمي (دخلت حيز التنفيذ في 2019) ¹⁰²
الضرائب على تسجيل المركبات	الضرائب على المركبات البرية
الضرائب على استخدام المركبات للأغراض التجارية	

من إعداد الباحثة بناء على القوانين والتشريعات الفرنسية النازمة لها

ثالثاً الضرائب على الأصول والثروة

قد تخضع الأصول للضريبة عند نقلها مقابل قيمة (البيع) أو بدون مقابل (الهدية والميراث). في هذه الحالات، تأخذ

الضريبة بشكل عام شكل رسوم التسجيل

قد تخضع الأصول العقارية للضريبة بسبب ملكيتها. في هذه الحالة يكونون مسؤولين أمام ضريبة سنوية على قيمتها

الإجمالية، في شكل ضريبة الثروة العقارية والضرائب العقارية قد تم تناول هذه الأخيرة في الباب الرابع (الضرائب

المحلية المباشرة)

¹⁰¹ المادة 266 سادسا من قانون الجمارك

¹⁰² المادتان 299 و 300 من قانون الضرائب العام، والمادتان 1693 رابعاً و 1693 رابعاً أ من قانون الضرائب العام، وكذلك المادتان L.16 C و L.70 A من كتاب الإجراءات الضريبية.

تكون الأصول أيضًا عرضة لضريبة أرباح رأس المال عند التصرف بها وبما أن أرباح رأس المال تشكل دخلاً، فإن معاملتها الضريبية تعتبر كضريبة على الدخل.

1.3 ضرائب ورسوم التسجيل

يمكن الجمع بين التسجيل المدني وإجراءات تسجيل الملكية التي بموجبها تصبح عمليات نقل الملكية العقارية مسألة سجل عام. ينطبق إجراء التسجيل المشترك بشكل شائع على الأفعال المتعلقة ببيع الممتلكات العقارية أو حقوق الملكية العقارية.

من حيث المبدأ، يتم تقييم رسوم التسجيل على أساس القيمة السوقية للأصول في تاريخ العقد أو النقل، كما هو موضح في العقد أو في بيان القيمة المقدرة الذي يملأه الطرفان ويتم التحقق منه من قبل السلطات. تتوافق القيمة السوقية للأصل مع السعر الذي يمكن بيعه أو شراؤه به في ظل ظروف السوق.

قد تكون رسوم التسجيل ثابتة أو متناسبة أو تصاعدية حسب نوع الفعل أو المعاملة القانونية الخاضعة للإجراء. تنظر الرسوم الثابتة مبلغًا ثابتًا لجميع الأعمال في فئة معينة. قد يختلف مبلغ الرسوم الثابتة اعتمادًا على نوع المعاملة الخاضعة للضريبة (الأفعال غير الاسمية، والتوكيلات، والطلاق، وما إلى ذلك). تمثل الرسوم التناسبية نسبة مئوية ثابتة من قيمة الأصول التي تخضع لأفعال أو معاملات قانونية. وهي تنطبق بشكل رئيسي على مبيعات العقارات وبوالص التأمين.

تعود الضريبة عادة إلى الحكومة المركزية، لكن الإدارات والبلديات تتلقى بعض الإيرادات من الرسوم المفروضة على مبيعات العقارات، في عام 2021 حققت رسوم التسجيل 35.2 مليار يورو للحكومة (منها 16.1 مليار يورو مستحقة للسلطات المحلية)

رسوم وضرائب التسجيل الرئيسية

- بيع العقارات
- تحويلات الأعمال والتحويلات المماثلة
- واجبات التسجيل المطبقة على الشركات
- الهبات والميراث

2.3 رسوم الطابع

يتم تحصيل رسوم الطابع على أداء إجراءات إدارية معينة أو صياغة مستندات معينة ؛ كما أنها طريقة للدفع مقابل إصدار مستندات معينة.

يتم دفعها بشكل عام إلكترونياً وإرفاقها بالمستند المراد تسجيله أو الإجراء الإداري الذي سيتم تنفيذه. ويمكن أيضاً دفع ثمنها عن طريق وضع ختم لاصق.

يجب دفع رسوم الطابع من أجل الحصول على العديد من الوثائق الإدارية، مثل تصاريح الإقامة وجوازات السفر وتصاريح الصيد وتراخيص قيادة قوارب النزهة الآلية.

3.3 ضريبة الثروة العقارية

ضريبة الثروة العقارية هي ضريبة سنوية مستحقة الدفع من قبل الأفراد بسبب ملكيتهم للعقارات، والتي يتجاوز صافي قيمتها، المقدرة في 1 كانون الثاني من سنة الضرائب، مبلغاً معيناً.

حلت ضريبة الثروة العقارية محل ضريبة الثروة (impôt de solidarité sur la fortune، ISF) في مطلع 2018.

يشمل الوعاء الضريبي لضريبة الثروة العقارية جميع الأصول وحقوق الملكية لأفراد الأسرة الضريبية اعتباراً من بداية سنة الضرائب (الأراضي المطورة وغير المطورة وكذلك حقوق الملكية العقارية مثل حق الانتفاع أو حقوق الارتفاق).

تخضع الأسهم أو حقوق الملكية في الشركات المملوكة لأفراد الأسرة الضريبية للضريبة على أساس الجزء من قيمتها المقابل لحقوق الملكية أو الملكية المملوكة لهذه الشركات، بغض النظر عن عدد مستويات التدخل.

السلم الضريبي

يتم احتساب ضريبة الثروة العقارية على أساس الدخل التصاعدي. تم تحديد العتبة الخاضعة للضريبة عند 1.3 مليون يورو، ولكن بمجرد تحقيق هذه العتبة، يتم فرض ضريبة على الأصول العقارية من 800,000 يورو.

يتم احتساب الضريبة من خلال تطبيق الشريحة المناسبة على صافي القيمة الخاضعة للضريبة للأصل من قبل دافعي الضرائب، معدل الضريبة المطبق كما يلي:

جدول 14 الضريبة على الثروة العقارية في فرنسا

قيمة الأصول	المعدل (%)
ما يصل إلى 800,000 يورو	0
بين 800,000 و 1.3 مليون يورو	0.50
بين 1.3 مليون يورو و 2.57 مليون يورو	0.70
بين 2.57 مليون يورو و 5 مليون يورو	1
بين 5 و 10 مليون يورو	1.25
10 مليون	1.50

من إعداد الباحثة بناء على موقع وزارة المالية الفرنسية

بالإضافة إلى ذلك، يجوز لدافعي الضرائب أن يخصموا من ضريبة ثرواتهم العقارية 75 % من مبلغ الهدايا المقدمة نقدًا وبالملكية الكاملة لأسهم الشركة المتداولة في سوق منظمة إلى بعض هيئات المصلحة العامة، بحد أقصى قدره 50000 يورو سنويًا.

3.4 الضريبة على القيمة السوقية للعقارات المملوكة في فرنسا من قبل الكيانات القانونية

تخضع الكيانات القانونية الفرنسية والأجنبية (الهيئات الاعتبارية والمنظمات والصناديق والمؤسسات المماثلة) التي يُعتقد أنها تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر عقارًا واحدًا أو أكثر يقع في فرنسا أو تمتلك حقوق ملكية عقارية تتعلق بهذه الممتلكات لضريبة سنوية على القيمة السوقية لهذه الممتلكات أو الحقوق.

تُدفع الضريبة على الممتلكات العقارية وحقوق الملكية العقارية المملوكة في بداية سنة الضرائب، وتبلغ النسبة 3% من القيمة السوقية لهذه الممتلكات أو الحقوق.

رابعاً: الضرائب المباشرة المحلية

- ضريبة الأملاك على الأراضي المطورة
- ضريبة الأملاك على الأراضي غير المطورة
- ضريبة الإقامة والضريبة على المباني السكنية الشاغرة
- المساهمة الاقتصادية المحلية
- ضريبة ثابتة على أعمال الشبكة
- ضرائب التخطيط العمراني
- الضرائب المحلية الأخرى

خامساً - مقارنة بين النظام الضريبي الفرنسي والسوري من حيث البنية

يتم تقسيم الضرائب في سورية حسب الموازنة العام للدولة إلى الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بينما في فرنسا يتم

التقسيم حسب الآتي (تبلغ نسبة الضرائب 95% من إجمال الإيرادات في فرنسا):

- ضرائب الدخل
- الضرائب على النفقات
- الضرائب على الأصول أو الثروة
- الضرائب المحلية المباشرة

جدول 15 المقارنة بين الضرائب على الدخل في فرنسا وسورية

الضرائب على الدخل	سورية	فرنسا
الأشخاص الطبيعيين	ضرائب نوعية بناء على التصاعد في الشرائح، بما فيها الرواتب والأجور وريع رؤوس الأموال المتداولة والضرائب على الثروة. وبقيمة ثابتة للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع بنسبة بين 5-15%	ضريبة دخل بناء على التصاعد في الشرائح تشمل الضرائب والأجور وكافة الأرباح التي يحصل عليها، والضرائب على الثروة وغيرها الشريحة الأعلى بنسبة 45%
الأشخاص الاعتباريين	ضريبة نوعية بناء على التصاعد في الشرائح	ضريبة نسبية 25% ونسبة مخفضة 15% للشركات الصغيرة والمتوسطة

المساهمة الاجتماعية	لا يوجد	تتغير نسبتها وفقاً للشخص الخاضع للضريبة تصل إلى 17.2% للشركات
---------------------	---------	---

من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية في البلدين

جدول 16 الضرائب على الإنفاق في النظام الضريبي الفرنسي والسوري

الضرائب على الإنفاق	النظام الضريبي السوري	النظام الضريبي الفرنسي
نوع الضريبة	رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع والخدمات مع الغاء بعض الرسوم على المواد الغذائية مؤخراً	الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات بقيمة 20% بما فيها الرسوم الجمركية باستثناء بعض الشركات والمواد التي تخضع لضريبة مخفضة
	الرسوم الجمركية	تطبيق الرسوم الجمركية بنسب مختلفة لحماية الإنتاج المحلي في حال عدم تطبيق القيمة المضافة
ضرائب ورسوم أخرى	ضريبة نسبية منها رسم الطابع والرسوم المختلفة من إعادة إعمار وإدارة محلية	الضرائب والرسوم على السلع والخدمات مثل التبغ الكحول.....

من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية

جدول 17 الضرائب على الثروة في النظام الضريبي الفرنسي والسوري

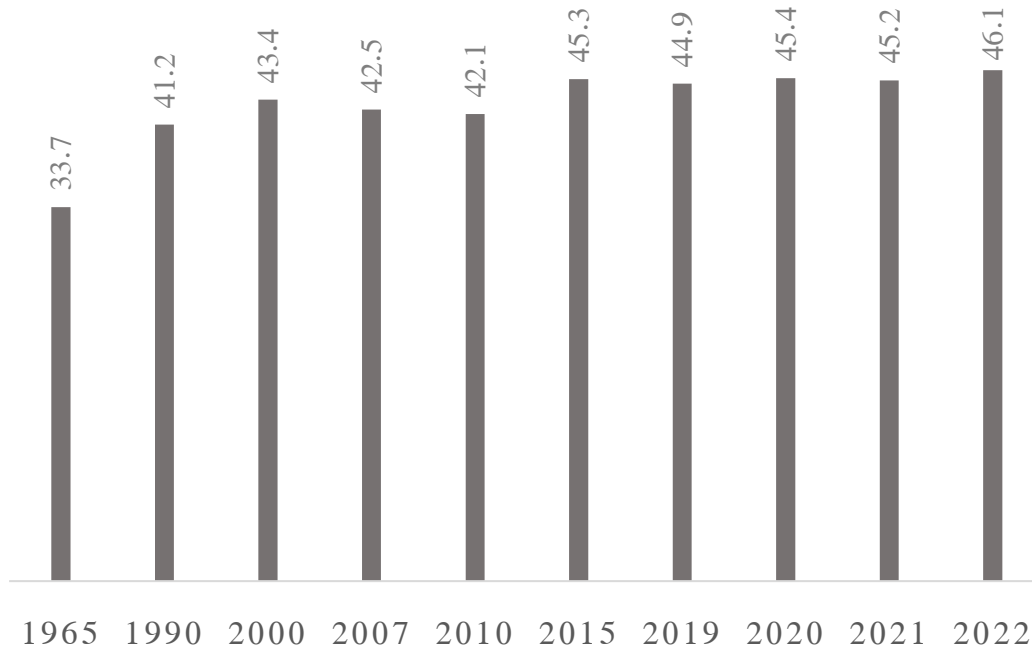
الضرائب على الثروة	سورية	فرنسا
ضرائب ورسوم التسجيل	والهبات والتركات العقارية وغيرها وبدلات الفروع	بيع العقارات-تحويلات الأعمال- واجبات التسجيل المطبقة على الشركات-الهبات والميراث

ضريبة الثروة العقارية	لا يوجد	تطبق عندما يملك المكلف عقارات تزيد عن مبلغ معين
الضريبة على الكيانات القانونية	ماورد في قانون ضريبة الدخل	للشركات والكيانات التي تمتلك عقار بقيمة محددة بنسبة 3%

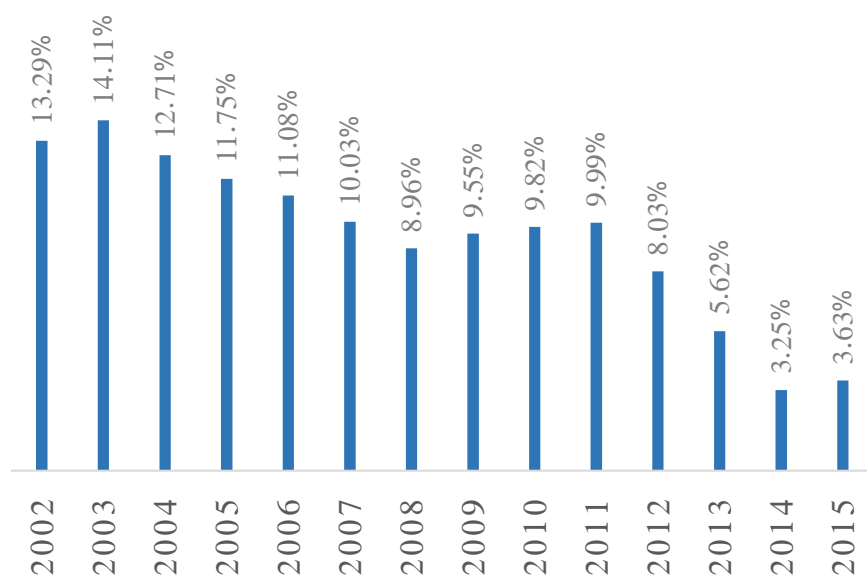
من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية

سادساً - المقارنة بين النظامين من حيث النتائج

يبين كل من الشكلين الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي في سورية وفرنسا

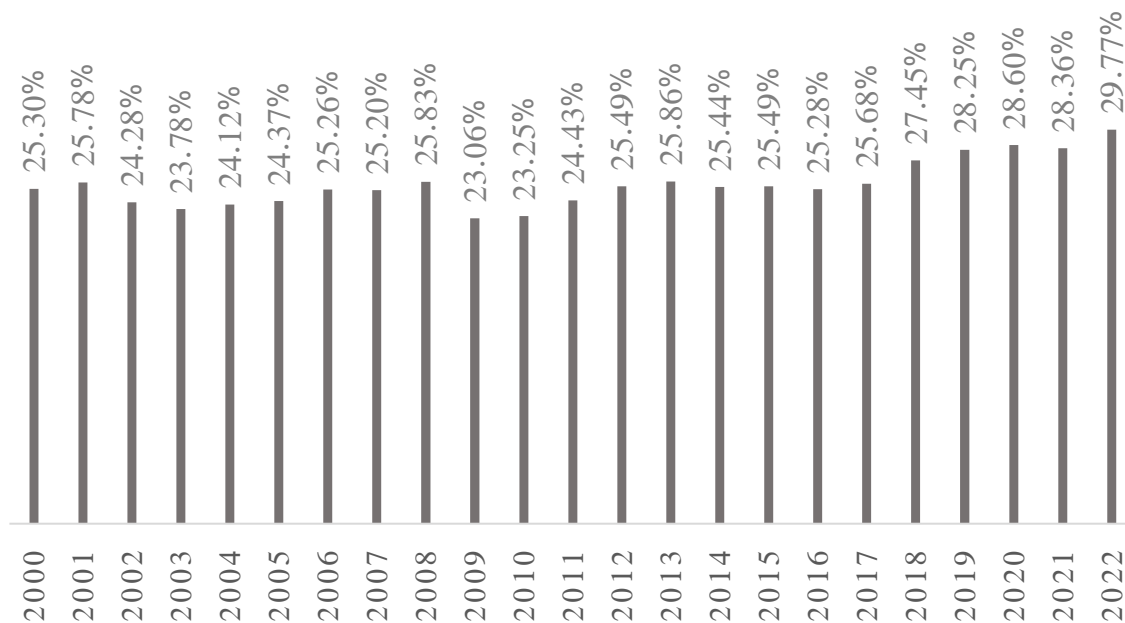


الشكل (7) العبء الضريبي في فرنسا من إعداد الباحثة بناء على تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

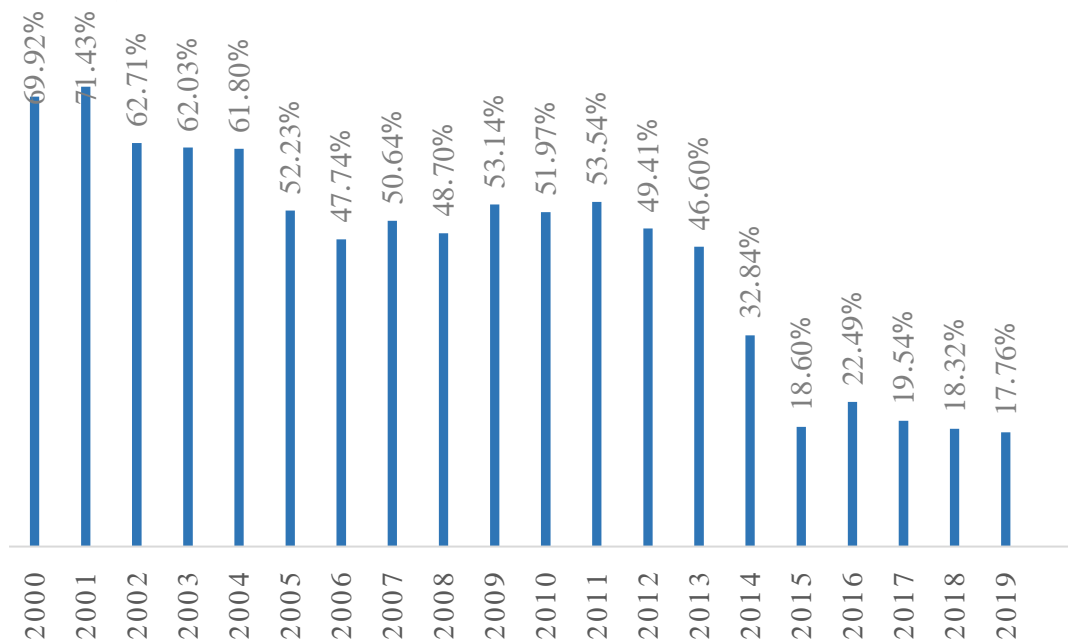


الشكل (8) العبء الضريبي في سورية من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارة المالية والمجموعة الإحصائية

يلاحظ من خلال المخططات السابقة التباين الكبير بين نسبة الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي فرنسا وسورية.



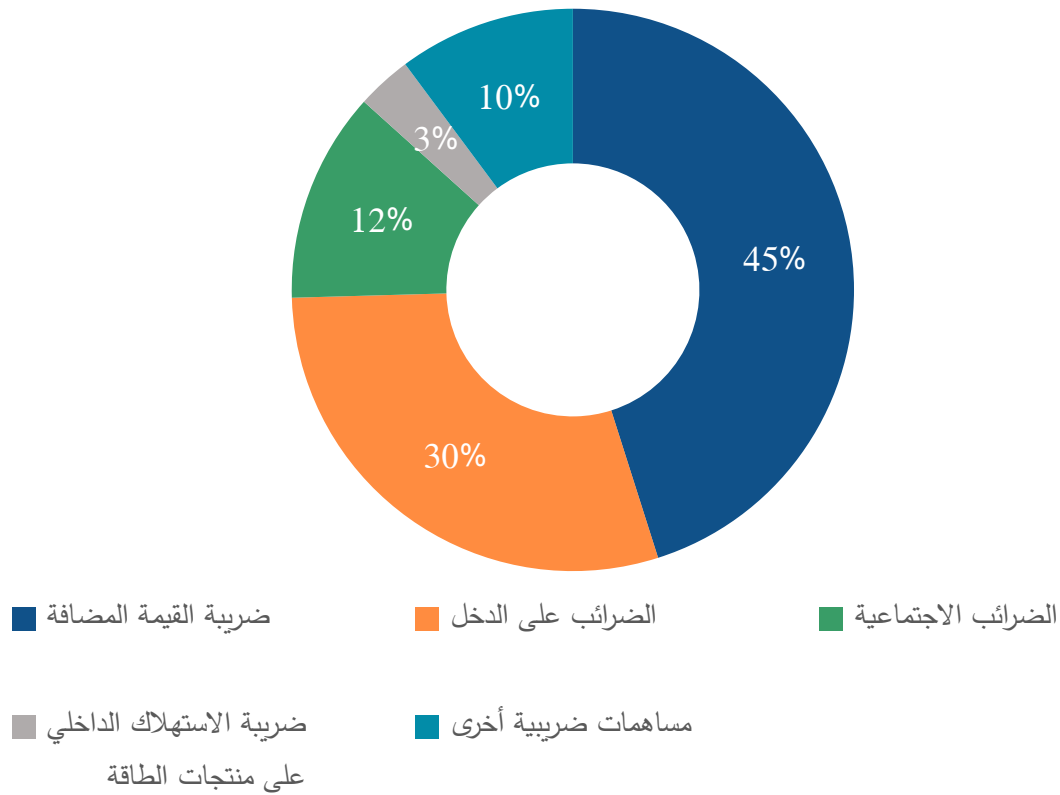
الشكل (9) الضرائب على الدخل، وأرباح الشركات والأرباح الرأسمالية في فرنسا بناء على بيانات البنك الدولي



الشكل (10) نسبة ضريبة الدخل إلى إجمالي الإيرادات في سورية من إعداد الباحثة بناء على حسابات قطع الموازنة والموازنات التقديرية

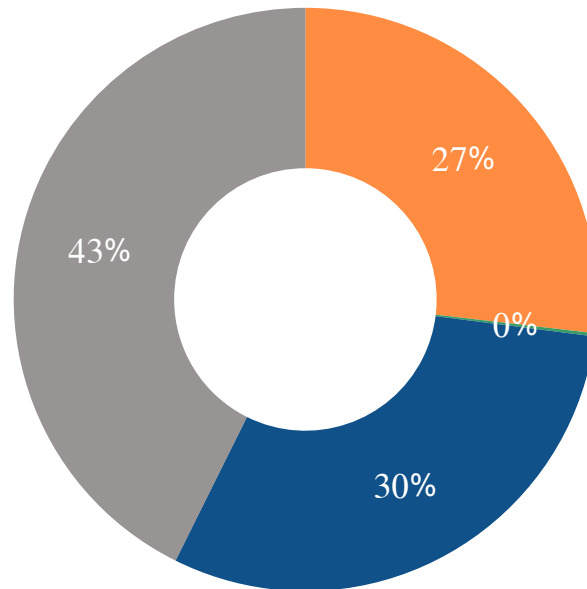
نلاحظ التغير الهيكلي في انخفاض مساهمة هذه الضريبة في سورية بين عامي 2000 و 2019، بينما كانت في فرنسا التغيرات طفيفة بنسبة 4% بين 2019-2022، بينما كانت نسبة التغير في سورية كبيرة جداً ما يقارب 52% على الرغم من أن سورية اتجهت في هذه الفترة إلى تخفيض نسب الرضية بينما في فرنسا كانت نسبة الضريبة في تصاعد مستمر.

هيكل الإيرادات الضريبية في فرنسا لعام ٢٠٢٠



الشكل (11) هيكل الإيرادات الضريبية في فرنسا لعام 2020 من إعداد الباحثة بناء على تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

هيكل الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية في سورية لعام ٢٠٢١



- أولاً: الضرائب على الدخل والأرباح
 ■ ثانياً: الضرائب على الثروة ورأس المال
 ■ الرسوم الجمركية ورسوم الانفاق الاستهلاكي
 ■ رسوم الطابع ورسوم أخرى

الشكل (12) هيكل الإيرادات الضريبية في سورية لعام 2021 من إعداد الباحثة بالاعتماد على الموازنة التقديرية

يلاحظ من المقارنة بين الشكلين أن سورية تعتمد بشكل كبير على الضرائب غير المباشرة بشكل كبير جداً في حين في فرنسا يلاحظ أن هناك تنوع في موارد الإيرادات الضريبية.

المبحث الثاني مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري

مقدمة

تطور هيكل النظام الضريبي في مصر بشكل مشابه لدول العالم كلها مع تطور دور الدولة وزيادة وظائفها، وحيث أصبحت الضرائب تمثل الركائز الأساسية والأدوات الهامة التي من خلالها تؤدي الدولة عدد من الوظائف، يستعرض هذا الفصل التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري ثم الهيكل الضريبي المصري الحالي

أولاً: التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري

بدأ النظام الضريبي المصري من الربع الأخير من القرن التاسع عشر حيث كانت أهم لضرائب التي فرضت في هذه الفترة هي الضرائب الجمركية والمباني، بالإضافة إلى عدد من الضرائب الفرعية الأخرى مثل ضريبة النخيل والفردة (الرؤوس) وضريبة الحرف والمهن وغيرها..

صدر قانون ينظم الضريبة على الأجانب برقم 56 لسنة 1954 ثم صدر القانون رقم 169 لسنة 1961 بتقرير بعض الإعفاءات من هذه الضريبة ثم صدر القانون 46 لسنة 1968 بتحصيل ضريبة العقارات المبنية ثم صدر القانون رقم 7 لسنة 1969 باستمرار العمل بالتقدير العام للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية لمدة سنتين، ثم القانون رقم 42 لسنة 1970 باستمرار العمل بالتقدير العام الأخير لمدة السنتين التاليتين لإزالة آثار العدوان ثم صدر لقانون رقم 43 لسنة 1971 في شأن إعادة حساب القيمة الإيجارية المثبتة بدفتر الحصر والتقدير بعض العقارات المبنية إلى أن وصلت إلى صدور القانون رقم 196 لسنة 2008 قانون الضرائب العقارية.

صدر مرسوم عام 1935 لضبط عملية تقدير القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية من خلال لجان لهذه العملية، اللجنة الأولى سميت لجنة التقسيم مهمتها تقسيم كل الأراضي إلى أقسام متماثلة من حيث درجة خصوبة الأرض، أما اللجنة الثانية فقد سميت لجنة التقدير تقوم تحديد متوسط إيجار كل 4 دونم تقريباً (فدان واحد).

ثم صدر القانون رقم 113 في سنة 1939 الذب هدف إلى تنظيم فرض ضريبة الأراضي، وأهم ما جاء به هو إعادة تقدير القيمة الإيجارية للأراضي كل 10 سنوات (كانت 30 سنة) وتحديد نسبة الضريبة ب 16 على ألا تزيد الضريبة على 164 قرش لواحدة المساحة (الفدان) الواحد.

(الضريبة على الأطنان) (reta.gov.eg) (RETA |)

ركز المشرع المصري وقتها استخدام الضرائب على دخل الثروة العقارية، فنظم ضريبة المباني وضريبة الأطنان. إلا أنه كان ينأى عن فرض ضرائب على دخل للثروة المنقولة. نظرا لوجود الامتيازات الأجنبية التي كانت تمنع الحكومة المصرية من فرض ضرائب على الأجانب إلا بعد الاتفاق مع حكوماتهم، وهذا يتطلب مفاوضات مطولة ليتم لاتفاق فيها، ولم تفرض الحكومة المصرية أنواعاً من الضرائب على المصريين فقط دون فرضها على الأجانب، لذلك انتظرت حتى يتم إلغاء الامتيازات الأجنبية.

وقد جرت محاولات عديدة للحكومة المصرية لإلغاء هذه الامتيازات إلى أن عقدت معاهدة 1936 بين مصر وبريطانيا وتضمنت نصوصها (أساسيات النظام الضريبي = جامعة دمياط):

- يجب العمل على إلغاء الامتيازات الأجنبية وما يترتب عليها من قدرة تحد من السيادة المصرية في سريان التشريع المصري على الأجانب (بما فيه التشريع الضريبي).

- تصرح الحكومة المصرية أن أي تشريع مصري يطبق على الأجانب لن يتنافى مع المبادئ لمعمول بها على العموم في التشريع الحديث، وأنه فيما يتعلق بالتشريع المالي على وجه الخصوص فإن هذا التشريع لن يتضمن تمييزاً مجحفاً بالأجانب بما في ذلك الشركات الأجنبية.

تم إلغاء الامتيازات الأجنبية في القطر المصري إلغاء تاماً من جميع الوجوه في عام 1937 عندما عقد مؤتمر مونترو بين مصر وبين الدول صاحبة الامتيازات الأجنبية في مصر الأمر الذي يعد نقطة البداية في التشريع الضريبي المصري الحديث. تشكلت في وزارة المالية لجنة سميت "الجنة الضرائب" كانت مهمتها إجراء الدراسات اللازمة لإصلاح النظام الضريبي في مصر بهدف:

- تعديل نظام الضرائب ليشمل فرض ضرائب مباشرة على كافة الدخول التي لم تكن تخضع للضرائب حتى ذلك الوقت.

- عدم التمييز بين المصريين والأجانب أمام التشريع الضريبي.

في سنة 1939 تم إصدار القانونين التاليين:

1- القانون رقم 14 لسنة 1939 الذي قرر فرض ضرائب على دخول الثروة المنقولة في مصر وهي:

○ ضريبة القيم المنقولة.

○ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

○ ضريبة كسب العمل بنوعيه (مرتبات ومهن)

2- القانون رقم 44 لسنة 1939 بفرض ضريبة الدمغة

بعد 5 سنوات (1944) صدر القانون رقم 142 لسنة 1944 بفرض رسم الأيلولة على التركات على نصيب كل وارث على حدة.

وفي سنة 1949 صدر القانون رقم 99 لسنة 1949 بفرض الضريبة العامة على الإيراد كضريبة تكميلية للضرائب

المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين من الثروة العقارية والمنقولة

بشكل عام، حتى ذلك الوقت كان هيكل النظام الضريبي المصري يشتمل على:

▪ أ) ضرائب على دخل الثروة العقارية:

1. ضريبة المباني

2. ضريبة الأطنان

▪ ب) ضرائب على دخل الثروة المنقولة

1. ضريبة القيم المنقولة

2. ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

3. ضريبة كسب العمل بنوعيه (مرتبات ومهن)

■ الضريبة العامة على الإيراد على مجموع دخل الممول من المصدرين (أ) و (ب) إذا زاد عن حد الإعفاء المقرر.

ثم في سنة 1952 صدر القانون رقم 159 لسنة 1952 بفرض ضريبة التركات على مجموع أموال التركة قبل توزيعها على الورثة بالإضافة إلى رسم الأيلولة المقرر على صافي نصيب كل مستحق في التركة وقد صدرت تعديلات عديدة على بعض نصوص التشريعات الضريبية أما في الأسعار أو الإعفاءات أو تحديد وعاء الضريبة حسب مقتضيات التغيرات والظروف والأوضاع الاقتصادية.

في سنة 1973 صدر القانون رقم 78 لسنة 1973 بفرض الضريبة على التصرفات العقارية نظراً لما لوحظ من زيادة المضاربات على أسعار المباني وأراضي البناء في الفترة التي أعقبت معركة عبور قناة السويس وانتهاء فترة طويلة من الحروب والاتجاه نحو تنشيط الاقتصاد المصري.

ثم في سنة 1978 صدر القانون رقم 46 لسنة 1978 الذي سمي بقانون العدالة الضريبية الذي أجرى بعض التعديلات على القانون رقم 14 لسنة 1939 بإقرار فرض الضرائب على بعض الأنشطة الجديدة التي لوحظ أنها تحقق أرباحاً تستوجب الخضوع بالإضافة إلى عدد من الضرائب لتي سميت ضرائب التضامن الاجتماعي بهدف تحقيق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضرائب.

وفي سنة 1981 صدر القانون رقم 157 لسنة 1981 بإلغاء القانون 14 لسنة 1939، والقانون 46 لسنة 1978 متضمناً تشريعاً ضريبياً متكاملاً للضرائب على الدخل وممثلاً مرحلة تمهيدية لتطبيق الضريبة الموحدة حيث تضمنت المذكرة الإيضاحية للقانون أن الضريبة الموحدة ستصدر خلال 5 سنوات وأهم ما تميز به هذا القانون هو التفرقة ضريبياً بين نوعين من الأشخاص هما (إصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة |

منشورات قانونية (manshurat.org):

(1) الأشخاص غير الطبيعيين وهم:

شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، والبنوك وفروع البنوك والشركات الأجنبية العاملة في مصر، والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي، حيث أخضع أرباح هؤلاء الأشخاص للضريبة على أرباح شركات الأموال.

(2) الأشخاص الطبيعيين وهم:

- الأفراد.

- الشركاء في شركات الأشخاص.

وهؤلاء تفرض على الدخول التي يحققونها عدة ضرائب نوعية ثم ضريبة عامة على الدخل إذا تجاوز مجموع

صافي هذه الدخول حد الإعفاء المقرر، وهذه الضرائب هي :

(أ) ضرائب نوعية

الضريبة على إيرادات رعوس الأموال المنقولة

الضريبة على المرتبات.

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

(ب) ضريبة عامة على مجموع الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي مما يخضع لضريبة نوعية بالإضافة إلى إيرادات

العقارات والأطيان الزراعية.

وفي سنة 1989 صدر القانون رقم 228 وقرر إلغاء ضريبة التركات والإبقاء على رسم الأيلولة مع تعديل اسمه

ليصبح ضريبة الأيلولة وإجراء بعض التعديلات في أحكامها بهدف تيسيرها وتحقيق أهداف اجتماعية ثم عاد المشرع

في عام 1996 وألغى ضريبة الأيلولة.

وقد صدر القانون رقم 11 لسنة 1991 بفرض ضريبة المبيعات لتحل محل ضرائب الاستهلاك ورسم الإنتاج وحصيلة

الخزانة التي كانت تفرض على عدد من السلع المحلية والمستوردة من الخارج.

في سنة 1993 صدر القانون رقم 187 لسنة 1993 بتعديل أحكام القانون 157 لسنة 1981 فيما يختص بالأشخاص الطبيعيين وكذلك بتعديل بعض الأحكام الخاصة بالأشخاص غير الطبيعيين، مقررًا فرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ونظرًا للطبيعة الخاصة لبعض الإيرادات فقد أخرجها المشرع من إطار الضريبة الموحدة وقرر لها معالجة ضريبية مستقلة.

ونوضح فيما يلي هيكل نظام ضرائب الدخل في ظل القانون 187 لسنة 1993:

(أ) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

1- تفرض الضريبة الموحدة بسعر 32% على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة.

2- تفرض الضريبة الموحدة بسعر 20 % على المرتبات حتى 50000 جنييه في السنة وبسعر 32% إذا زاد عن ذلك بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة.

3- يدخل ضمن إقرار الضريبة الموحدة الإيرادات التالية

- إيرادات النشاط التجاري والصناعي
- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.
- إيرادات المهن غير التجارية.
- إيرادات الثروة العقارية

هذا بالإضافة إلى الضريبة العقارية على المباني وعلى الأطنان الزراعية التي تقوم على تنظيمها مصلحة الضرائب العقارية.

(ب) بالنسبة للأشخاص غير الطبيعيين:

تفرض الضريبة على أرباح شركات الأموال.

وبصدور القانون رقم 187 لسنة 1993 في 1231/199 على أن يطبق اعتباراً من 1/1/1994 متضمناً كتابين رئيسيين هما:

الكتاب الأول: خاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الكتاب الثاني: خاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال

ثم جاءت مرحلة صدور القانون 95 لسنة 2005 ليحل محل القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته نتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية في المجتمع وحرصاً على مواكبة التشريعات والنظم الضريبية الحديثة ومراعاة للتغيرات الاقتصادية التي حدثت في المجتمع والعمل على علاج التشوهات الموجودة في النظام الضريبي الحالي والفجوات الموجودة بين الممول والإدارة الضريبية والتشريع الضريبي، فقد قامت بإصدار القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

ثانياً: النظام الضريبي المصري الحالي منذ صدور قانون الضريبة على الدخل 91 لعام 2005 وقتنا الراهن

يتضمن هيكل وبنية النظام الضريبي الحالي على الضرائب والرسوم الآتية:¹⁰³

• الضريبة على الدخل والتي تشمل:

1. الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
2. الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين
3. الضريبة المستقطعة من المنبع

¹⁰³ محمد حازم حسانين وآخرون. (2022). تطور الحصيلة الضريبية وعلاقتها بالنمو الاقتصادي في مصر. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية. المجلد الرابع عشر. ص 12

- الضريبة على الاستهلاك والتي تشمل الضرائب على المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة، والضرائب التي تفرض على سلع الجدول بذات القانون.

- الضريبة العقارية
- الضريبة على التبغ.
- الرسوم الجمركية
- الرسوم والضريبة على الدمغة

وكان توجه الإصلاح الضريبي منذ العام 2005 إلى التحول نحو الضرائب غير المباشرة التي تتميز بسهولة تحصيلها وفرضها¹⁰⁴.

الضريبة على الدخل

فيما يخص ضريبة الدخل:

- الضرائب على الأشخاص الطبيعيين
- تُعدّ الضريبة العامة على الدخل من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في مصر، وتشمل العديد من الضرائب التي تفرض على الدخل المتجدد الناتج عن المصادر المختلفة، والتي من أهمها¹⁰⁵:
- تُفرض الضريبة على المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة أو شركات القطاع الخاص (باستثناء المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة).
 - تُفرض الضريبة على النشاط التجاري والصناعي على أرباح الحرفيين وأصحاب الأنشطة الصغيرة كاستصلاح الأراضي ومشروعات تربية الدواجن والمواشي وغير ذلك.

¹⁰⁴ مصطفى محمود عبد القادر. (2016). إصلاح السياسة الضريبية مصر. المركز المصري للدراسات الاقتصادية. العدد 2. ص12

¹⁰⁵ القانون 91 لعام 2005. الضرائب على الدخل في مصر

• تُقرض الضريبة على النشاط المهني أو غير التجاري على أرباح المهن التي تقوم أساساً على النشاط الذهني كالمحاماة والطب والهندسة والمحاسبة.

• أما الضريبة على الثروة العقارية فتشمل إيرادات الأراضي الزراعية والعقارات المبنية وإيرادات الوحدات المفروشة.

من خلال الاطلاع على القانون 91 لعام 2005 وتعديلاته أن ضرائب الأشخاص الطبيعيين تفرض على مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول (الشخص الخاضع للضريبة في وفقاً للقانون) تصاعدياً بنسب مختلفة لكل شريحة مع المحافظة على حد أدنى معفى من الضريبة، كما أن الوعاء الضريبي للمكلف يحتسب على أساس سنوي ولكن الاقتطاع يتم بشكل شهري، ويتم الاعتماد على فرض الضرائب التصاعدية بناء على الدستور الصادر في 2014¹⁰⁶، حيث تظهر التعديلات المتتالية في القوانين النازمة لهذا النوع من الضرائب بشكل سنوي تقريباً حيث تم إجراء ما يزيد عن 20 تعديلاً، حيث أن المشرع لم يراع مبدأ هاماً من مبادئ فرض الضريبة وهو اليقين الذي يتطلب استقرار النظام الضريبي وعدم إدخال الكثير من التعديلات بهدف ضمان استقرار المعاملات الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية.

يظهر الجدول الضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين

جدول 18 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر

القانون 91 لعام 2005			القانون 162 لعام 1997		
نسبة الضريبة	حدود الدخل		الشريحة	نسبة الضريبة	حدود الدخل
10%	20,000	أكثر من 5,000	الأولى	20%	أقل من 2500
15%	40,000	أكثر من 20,000	الثانية	27%	أكثر من 2500
20%	40,000	أكثر من 40,000	الثالثة	35%	أكثر من 7000

حد أدنى معفى من الضريبة 5000	40%	أكثر من 16000	الرابعة
	أما بالنسبة للمرتبات الشريحة الأولى حتى 5000 بنسبة 20%، والشريحة الثانية ما زاد عن 5000 جنيته بنسبة 32%		

من إعداد الباحثة بناء على القوانين المذكورة

يلاحظ من تحليل الجدول المرفق أن المشرّع عند صياغة القانون 91 لسنة 2005 راعى البعد الاجتماعي بجانب البعد المالي والاقتصادي¹⁰⁷، فكان هدفه أن تكون الضريبة في حدود طاقة الممول الضريبية وقدرته على الدفع¹⁰⁸ ذلك من خلال تخفيف العبء الضريبي على كافة الممولين عبر تخفيض أسعار الضرائب، مع توسيع الشرائح الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين.

على النقيض من ذلك يرى البعض الآخر أن سياسة مصر الضريبة في الفترة التي تلت صدور قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لعام 2005 وحتى بداية عام 2011 كان تتجه إلى توحيد ضرائب الدخل عند مستوى 20%، وتخفيف الأعباء لضريبة عن رجال الأعمال بهدف تشجيعهم على الالتزام الضريبي، وتحفيز استماراتهم، مما سينعكس بشكل غير مباشر على القيمة الإجمالية للحصيلة الضريبية¹⁰⁹، لذلك فقد فشلت هذه السياسات في تحقيق تصاعدية الضريبة بالنسبة لدخول الأكبر، فعلى الرغم من تطبيق النظام الضريبي المصري لمبدأ التصاعد، إلا أن هذه التصاعدية تشمل الدخل الدنيا والمتوسطة، ولا تمس الدخل المرتفعة التي يجب أن تدفع نسبة أعلى حسب قدرتها المالية¹¹⁰، كما أن الفروق البسيطة بين الشرائح تجعل الضريبة أقرب للنسبية أكثر.

¹⁰⁷ خليفة، محمد عبد العزيز. العدالة الاجتماعية من منظور قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005. مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس. مجلد 1

¹⁰⁸ رزق، علاء أحمد إبراهيم. (2018) تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر في الفترة من 2005 إلى 2015 وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس، مجلد 22. عدد 4. ص 17

¹⁰⁹ شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية. تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية حالات من 4 دول عربية. ص 83 متاح على الموقع

التالي: www.annd.org

¹¹⁰ خليل، هبة وآخرون. (2014). حالة الأنظمة الضريبية مصر- تونس، سلسلة أوراق بحثية (8). شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية. الطبعة الأولى. بيروت

أما منذ 2011-2015 م يكن يهدف إلى تحقيق تقدم في مستوى العدالة الضريبية من خلال تحقيق مزيد من التصاعدية في سعر الضريبة وتحقيق التناسب بين عبء الضريبة والمقدرة التكلفة للمول، بقدر ما كان يهدف إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها من متوسطي الدخل، وتخفيف العبء الضريبي على مرتفعي الدخل، وذلك رغم التعديلات المحدودة وضعيفة الأثر التي قام بها المشرع لزيادة حد الإعفاء الضريبي.

بعد التعديل الذي أدخله المشرع على سعر الضريبة بموجب القانون رقم 82 لعام 2017 ، يبدو جلياً التغير في فلسفة المشرع، حيث اتجه للميل نحو تحقيق عدالة أكبر لحماية ذوي الدخل المنخفضة والمتوسطة في سعر ضريبي عادل يتناسب مع قدرتهم التكلفة، خاصة بعد التضخم الكبير وتخفيض الدعم وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، والضريبة العقارية، التي جعلت على الحكومة تستجيب بتخفيض سعر الضريبة على دخل هذه الفئات كما استجاب المشرع بطريقة أخرى لتحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة، حيث لجأ إلى تطبيق نظام التصاعد بالخصم الضريبي.

أما بعد 2020 وقد اتبع المشرع في هذا القانون فقد اعتمد شكلاً جديداً لتحقيق التصاعد في سعر الضريبة، حيث ألغى طريقة التصاعد بالشرائح الممزوج بالتصاعد بالخصم التي اتبعها المشرع في التعديلات الأخيرة، وحل محلها نظاماً جديداً يقوم على المزج بين التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات¹¹¹.

ومن أهم التعديلات الواردة في هذه الفترة تطبيق الضريبة بنسبة 2.5% لشريحة لمحدودي الدخل تتمثل في حين كانت في سابقتها 10% للشريحة الأولى، على الرغم مما يمكن أن ينتج عن نظام التصاعد بالطبقات من عيوب تتنافى مع فكرة العدالة الضريبية، في ذلك لنظام قد تؤدي زيادة طفيفة في دخل الممول إلى انتقاله من طبقة إلى طبقة أعلى، بالتالي خضوعه لسعر ضريبي مختلف، قد ينتج عنه زيادة في قيمة الضريبة بقيمة أكبر من الزيادة التي حدثت في صافي الدخل.

¹¹¹ بموجب القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠

2.1.2 ضريبة الدخل على الأشخاص الاعتباريين.

على الرغم من تطبيق الضرائب التصاعدية على ضريبة الدخل الموحد للأشخاص الطبيعيين، إلا أن الضرائب على الأشخاص الاعتباريين في التشريع المصري تعتبر ضريبة نسبية ويقرب وعاء الضريبة إلى قرب عشرة جنيهاً أقل، حيث تم تخفيض الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين بما يقارب النصف بموجب القانون 91 لعام 2005 يعكس القانون الجديد الرغبة في تخفيف عبء الضريبة على الأشخاص الاعتباريين لتشجيعهم على أداء الضريبة وعدم محاولة التهرب منها، حيث كانت فلسفة المشرع في هذا القانون تكمن في الرغبة في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض سعر الضريبة وتوسيع القاعدة الضريبية¹¹²، وهو ما رآه البعض الآخر تخفيضاً باهظ التكلفة لضرائب الشركات¹¹³

يوضح الجدول الآتي تطور نسبة الضريبة على الأشخاص الاعتباريين في التشريع المصري:

جدول 19 نسبة الضرائب على دخل الأشخاص الاعتباريين في مصر

نسبة الضريبة	قبل 2005	القانون 91 لعام 2005	القانون 51 لعام 2011	القانون 101 لعام 2012	قرار 96 لعام 2015
	40%	20%	الشريحة الأولى حتى 10 مليون جنيه بنسبة 20%	الغاء الشرائح التصاعدية وتوحيدها بنسبة 25%	22.50%
		أما بالنسبة للمصرف المركزي، هيئة قناة السويس، الهيئة المصرية العامة للبتروك بنسبة 40%، بينما لشركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها بنسبة 40.55%	الشريحة الثانية أكثر من 10 مليون جنيه بنسبة 25%	مع الإبقاء على الاستثناءات الخاصة لبعض الهيئات	مع الإبقاء على الاستثناءات الخاصة لبعض الهيئات

من إعداد الباحثة بناء على القوانين المذكورة

¹¹² عبد القادر، مصطفى محمود. (2016). إصلاح السياسة الضريبية في مصر. بحث ألقى في ندوة لأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة". المركز المصري للدراسات الاقتصادية. متاح على الموقع التالي www.eces.org.eg

¹¹³ علي، خالد وآخرون. (2019). دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة لعربية. شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية. متاح على الموقع التالي www.annd.org

تم تطبيق التصاعدية في الشرائح بناء على القانون 51 لعام 2011، إلا أن هذا القانون لم يسري لمدى طويلة إذ تم تعديله في العام التالي ليعيد الضريبة بشكل نسبي، وأبقى على الاستثناءات الخاصة ببعض الهيئات كما هي دون تغيير.

الضريبة على القيمة المضافة

حلت محل ضريبة المبيعات بداية من العام المالي 2015-2016 كإحدى نتائج المباحثات بين الحكومة المصرية وصندوق النقد الدولي للحصول على قروض من أجل خطة إصلاح اقتصادي تعد الحكومة بها، وقد تم تطبيقها بحيث يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات 13% خلال العام المالي 2016-2017، و14% خلال 2017-2018.

على الرغم من أن ضريبة المبيعات وضريبة القيمة المضافة من ضمن الضرائب غير المباشرة إلا أنه يجب التفرقة بينهما، حيث يشير المفهوم الأول إلى إنها ضريبة تفرض بشكل مباشر على عملية بيع المنتج أو الخدمة للمستهلك النهائي، ويتم احتسابها بشكل تراكمي، أما المفهوم الثاني فيشير إلى ضريبة يتم فرضها على كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها وتسويقها، ويتحمل عبئها المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة بالكامل (٦)، وتقاس على كل من مستوى الوحدة الاقتصادية بمقدار الفرق بين ما قامت به الوحدات الإنتاجية بإضافته في هذه الوحدة وقيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والتي تم شراؤها من الوحدات الاقتصادية، أما على المستوى القومي يتم احتسابها مرة واحدة عند عملية البيع النهائية للمنتج أو الخدمة (٧)

تعد من الضرائب الأكثر تأثيرًا على قدرة المواطن في الوصول لاحتياجاته الأساسية، تساهم في ارتفاع معدلات الفقر، وشملت هذه الضريبة سلعا وخدمات لم تكن خاضعة من قبل لضريبة المبيعات¹¹⁴

¹¹⁴ عبد المنعم لطفي (2016). الضريبة على القيمة المضافة في مصر. ورقة عمل المركز المصري للدراسات الاقتصادية.

تمثل ضريبة القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك ذات وعاء ضريبي واسع (يشمل كافة السلع والخدمات) ويدفعها المستهلك النهائي حيث تفرض على كل مرحلة من مراحل الانتاج، بالاستناد إلى الفواتير الخاصة بكل معاملة والعمل على مراجعتها والتحقق منها بصورة أدق بالمقارنة بمبيعات التجزئة المنفردة بما يؤدي إلى زيادة كل من الإيرادات العامة والحصيلة الضريبية¹¹⁵.

وفي دراسة أجريت في عام 2021¹¹⁶ الدراسة إلى وجود علاقة ذات تأثير إيجابي بين ضريبة القيمة المضافة والإيرادات العامة حيث تمثل نسبة 62.3% من الإيرادات العامة مما يدل على أن ضريبة القيمة المضافة تساهم بنحو ثلثي إجمالي الإيرادات العامة بالإضافة إلى أن كل نقطة مئوية من ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة بمقدار 4.597 مما يدل على تأثيرها الإيجابي على الإيرادات العامة.

تم إعفاء السلع الغذائية الأساسية ومصروفات التعليم العام والصحة العامة في إطار تطبيق ضريبة القيمة المضافة. وعلى الرغم من زيادة الحصيلة الضريبية إلا أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أدت إلى عدم المساواة بين الأشخاص ذوي مستويات الدخل المختلفة، وأدى ذلك إلى وجود اختلالات في معدلات الادخار، بالإضافة إلى عدم المساواة في الاستهلاك¹¹⁷.

¹¹⁵ العبدلي، إيمان ماضي. (2019). أثر تطبيق ضريبة على القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية. المؤسسة العربية للتربية والعلوم والأداب. ص ١٥٤-١٥٦

¹¹⁶ برسوم، مريم وليم. (2021). أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة بمصر. مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. المجلد الثاني والعشرون. العدد الأول. ص 63

¹¹⁷ أبو كريمة، رشدي إبراهيم السيد. (2023). أثر العدالة الضريبية على تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في مصر رقم 67 لسنة 2016 وتعديلاته بالقانون رقم 3 لسنة 2022. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية في جامعة مدينة السادات ص 1798

الضريبة على العقارات

يتم فرض ثلاث ضرائب أساسية على العقارات: الضريبة العقارية، وضريبة الثروة العقارية، وضريبة التصرفات العقارية وتخدم كل من هذه الضرائب غرضًا متميزًا، ويتم حسابها بشكل مختلف، ولها إعفاءات وعقوبات فريدة. يجب على مالكي العقارات فهم هذه الاختلافات لضمان الامتثال القانوني وتجنب العقوبات.

تعرف قوانين الضرائب في مصر العقارات بأنها أي مبنى أو مساحة مخصصة لأي نوع من النشاط داخل الأراضي المصرية، سواء كان مبنى أو أرض فضاء، مستغلة أم لا.

يحدد هذا التعريف ما إذا كان الأفراد أو الكيانات القانونية يعتبرون مقيمين إذا استوفى فرد أو كيان قانوني شروطًا معينة، بما في ذلك وجود مكان عمل في مصر، فسيتم اعتباره مقيمًا ويخضع للقوانين المصرية ومن هنا، فإن مفهوم العقارات في مصر أمر بالغ الأهمية، كما أن التعامل مع المعاملات العقارية أمر مهم، حيث تعتبر الأرباح الناتجة عن هذه المعاملات دخلًا خاضعًا للضريبة والغرض الأساسي من ذلك هو تسهيل المحاسبة الشاملة لمختلف الأنظمة الضريبية في مصر

ومن الضروري فهم أنواع المعاملات العقارية في مصر، حيث أن كل نوع ينشئ كيانًا مختلفًا خاضعًا للضريبة، ويخضع لمفاهيم وأساليب مختلفة. على سبيل المثال:

- عند التصرف في العقارات: يؤدي ذلك إلى إنشاء كيان خاضع للضريبة لضريبة التصرفات العقارية، ويخضع لنسبة وأساس محددين.
- عند تأجير العقارات: يؤدي ذلك إلى إنشاء كيان خاضع للضريبة مختلف، وهو ضريبة الثروة العقارية على الدخل الناتج عن تأجير العقار، سواء كان فارغاً أو مفروشاً.

- العقار نفسه: والذي تقوم الجهة الضريبية العقارية بإنشائه بالشروط والمواصفات المبينة في الجدول المرفق.

جدول 20 الضرائب العقارية في مصر

القانون	الضرائب العقارية	ضريبة الثروة العقارية	ضريبة المعاملات العقارية
196 لعام 2008	القانون 91 لعام 2005	القانون 91 لعام 2006	
نوع الضريبة	هي ضريبة سنوية تفرض على العقارات المبنية داخل مصر	وهي ضريبة جديدة تم تطبيقها لأول مرة في عام 2023 ويتم فرضها على صافي ثروة العقارات المملوكة للأفراد والشركات.	هي ضريبة تفرض على بيع وشراء العقارات
أساس الضريبة	الأساس هو صافي القيمة الإيجارية السنوية للعقار	الأساس هو صافي الثروة العقارية المملوكة للأفراد والشركات	الأساس هو قيمة العقارات المباعة أو المشتراة
من يدفع الضريبة	مالك العقار	مالك العقار	المشتري
تاريخ الاستحقاق	على أساس سنوي خلال شهر كانون الأول	على أساس سنوي خلال شهر آذار للأشخاص الطبيعيين وأبريل للأشخاص الاعتباريين	خلال 30 يوما من تاريخ توقيع عقد البيع والشراء
الإعفاءات	تُعفى بعض العقارات من الضريبة العقارية، مثل: الوحدات السكنية التي لا تزيد مساحتها عن 60 متراً مربعاً، والعقارات المملوكة للأشخاص ذوي الإعاقة، والعقارات المملوكة لأصحاب المعاشات بشرط ألا تزيد قيمة المعاش عن 1000 جنيه مصري	تُعفى من الثروة العقارية الوحدات السكنية التي لا تزيد مساحتها عن 200 متر مربع، والعقارات المملوكة للأشخاص ذوي الإعاقة، والعقارات المخصصة للإقامة المؤقتة مثل الفنادق	لا توجد إعفاءات عامة من ضريبة التصرفات العقارية، ولكن هناك بعض الحالات التي يتم فيها تخفيض قيمة الضريبة، مثل: البيع بين أفراد العائلة والبيع لأغراض الاستثمار

الضريبة أو الرسوم الجمركية:

تختلف الرسوم الجمركية في مصر حسب نوع البضائع ومنشأها من ناحية أخرى فإن ضريبة القيمة المضافة على الواردات هي ضريبة مفروضة على السلع والخدمات المستوردة، يتم تقاضيها كنسبة مئوية من قيمة الاستيراد الخاضعة للضريبة ، والتي تشمل سعر البضائع المستوردة وأي رسوم جمركية ورسوم أخرى.

تحديد ضريبة القيمة المضافة على الواردات والرسوم الجمركية

يعتمد حساب الجمارك وضريبة القيمة المضافة على الواردات على عوامل مختلفة. وتشمل هذه العوامل رمز النظام المنسق (HS) للبضائع ، وبلد المنشأ ، وقيمة (CIF) الخاصة بها ، والتي تشمل تكلفة البضائع والتأمين والشحن، وتوفر هيئة الجمارك المصرية الأسعار الرسمية، والتي تختلف من نوع السلعة إلى آخر.

إجراءات الاستيراد في مصر

تتضمن عملية استيراد البضائع في مصر عدة خطوات:

- إعداد المستندات الضرورية: تشمل الفاتورة التجارية وقائمة التعبئة وبوليصة الشحن البحري أو بوليصة الشحن الجوي وشهادة المنشأ.
- تقديم المستندات: يتم تقديم المستندات إلى مصلحة الجمارك المصرية .
- التفتيش الجمركي: يتم بعد ذلك فحص البضائع من قبل ضباط الجمارك للتحقق من مطابقتها للمواصفات واللوائح المصرية.
- حساب الرسوم والضرائب ودفعها: بمجرد فحص البضائع، يتم احتساب الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة على الواردات ويجب دفعها قبل الإفراج عن البضائع .
- الإفراج عن البضائع: بعد السداد، يتم تحرير البضائع من الرقابة الجمركية .

ضريبة الدمغة والتبغ

إن الأساس من فرض الضريبة على التبغ في مصر يعود لارتفاع نسبة المدخنين وانخفاض أسعارها مما يجعل هذه السلعة متاحة للجميع بأسعار منخفضة، لذلك تم فرض عدة أنواع من الضرائب على هذه السلعة على وجه التحديد للحد من تقشي هذه الظاهرة خاصة لجيل الشباب.

يتم فرض الضرائب التالية على التبغ في مصر

- ضريبة محددة بمبلغ مقطوع عن كل عبوة.
 - ضريبة على أساس القيمة المقررة بمعدل 40% من سعر التجزئة.
 - ضريبة التصنيع والطباعة وتلتي نفرض على البضائع الأجنبية بمبلغ معين عن كل عبوة.
 - ضريبة الصحة المخصصة والمفروضة بمبلغ محدد لكل عبوة وتفرض على جميع العلامات التجارية.
- حيث تبلغ الضرائب المفروضة ما يقارب 65% من سعر البيع بالتجزئة ولا تزال هذه القيمة دون مستواها في البلدان التي تتبع سياسات مماثلة حيث تقارب هذه النسبة 70%.

ضريبة الدمغة ورسم تنمية موارد الدولة

• ضريبة الدمغة:

هي ضريبة نفرض على المحررات والعقود والملصقات والشهادات ووثائق الأحوال الشخصية، ومحاضر الشركات والمحررات القضائية ووثائق الملاحة البحرية (كمحاضر المعاينة وشهادات البضائع المشحونة). كما نفرض على الإعلانات والملصقات في الطرق وإطارات الإعلانات المضئية والصحف والتلفاز والتصاريح التجارية وتأسيس الشركات وإقرارات الذمة المالية

كذلك تفرض ضريبة نسبية على أقساط التأمين والأوراق التجارية سواء كمبيالات وسندات أذونات الخزينة

وعلى المعاملات المصرفية مثل فتح اعتماد مسندي وتمويل سلف وقروض.

وتفرض بشكل خاص على بيع الأوراق المالية للمقيمين وغير المقيمين

• رسم تنمية موارد الدولة

تم فرضه بموجب القانون رقم 147 لعام 1984 والهدف منه مساعدة الدولة في تنفيذ خططها الشاملة

لمساعدة ذوي الدخل المحدود

وكمثال عليه:

- 3% على سلع السوق الحرة.
- 12% على خدمات الفنادق السياحية والخدمات والحفلات الترفيهية المقامة فيها.
- 5% على أجهزة الهاتف المحمول وأجزائها وملحقاتها.
- 2.5% خدمات الانترنت للشركات.
- 10% لكافة أنواع الحديد.

ثالثاً تحليل تطور الإيرادات الضريبية في النظام الضريبي المصري

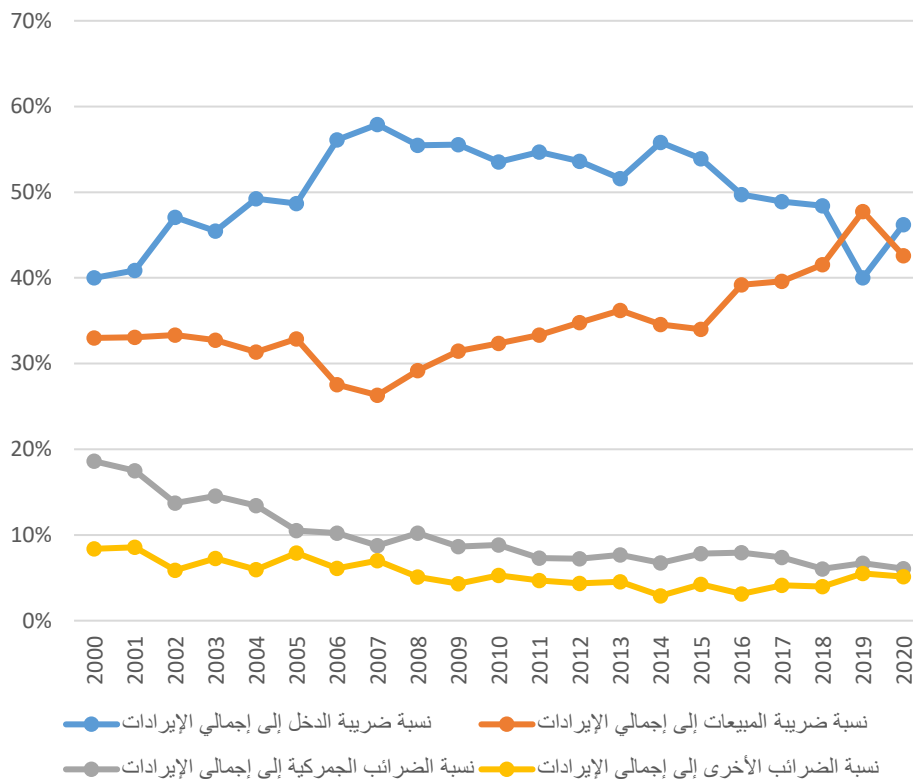
يبين الجدول الآتي تطور الإيرادات الضريبية في مصر¹¹⁸

جدول 21 تطور الإيرادات الضريبية في مصر حسب نوعها

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي	الإيرادات الضريبية	الضريبة على الدخل	ضريبة المبيعات	الضريبة الجمركية	الضرائب الأخرى
2000	340.1	50	20	16.5	9.3	4.2
2001	358.7	51.4	21	17	9	4.4
2002	379	51	24	17	7	3
2003	417.5	55	25	18	8	4
2004	485.3	67	33	21	9	4
2005	536.4	76	37	25	8	6
2006	617.7	98	55	27	10	6
2007	745	114	66	30	10	8
2008	896	137	76	40	14	7
2009	1038.6	162	90	51	14	7
2010	1206.6	170	91	55	15	9
2011	1371.1	192	105	64	14	9
2012	1570	207	111	72	15	9
2013	1860	221	114	80	17	10
2014	2130	275	153.5	95	18.5	8
2015	2443.9	306	165	104	24	13
2016	2709.4	352	175	138	28	11
2017	3470	462	226	183	34	19
2018	4437.4	628	304	261	38	25
2019	5322.3	670	268	320	45	37
2020	5860	857	396	365	52	44

¹¹⁸ أحمد ياسر، (2021). دور السياسة الضريبية في تحقيق زيادة معدلات النمو الاقتصادي في مصر بالتطبيق على الإيرادات الضريبية خلال الفترة من 2000-2020. مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية. العدد السابع. ص 794

وبناء على الجدول السابق يتبين

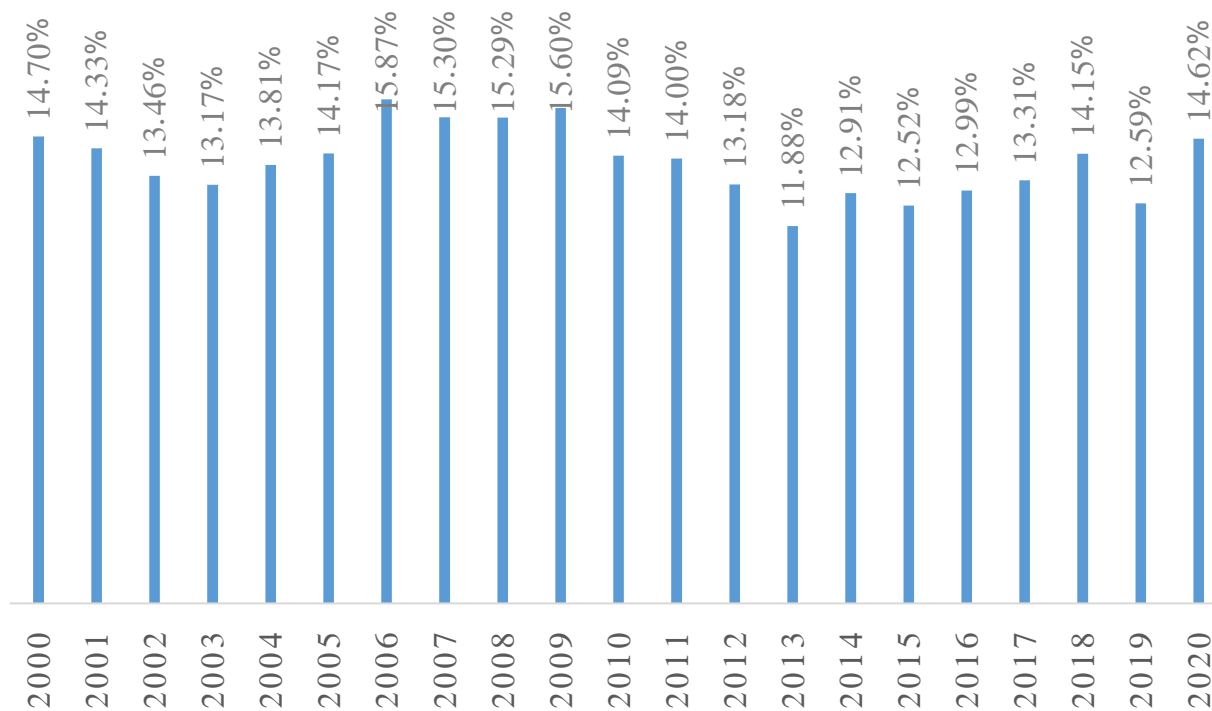


الشكل (13) نسبة الإيرادات الضريبية حسب النوع من إجمالي الإيرادات في مصر

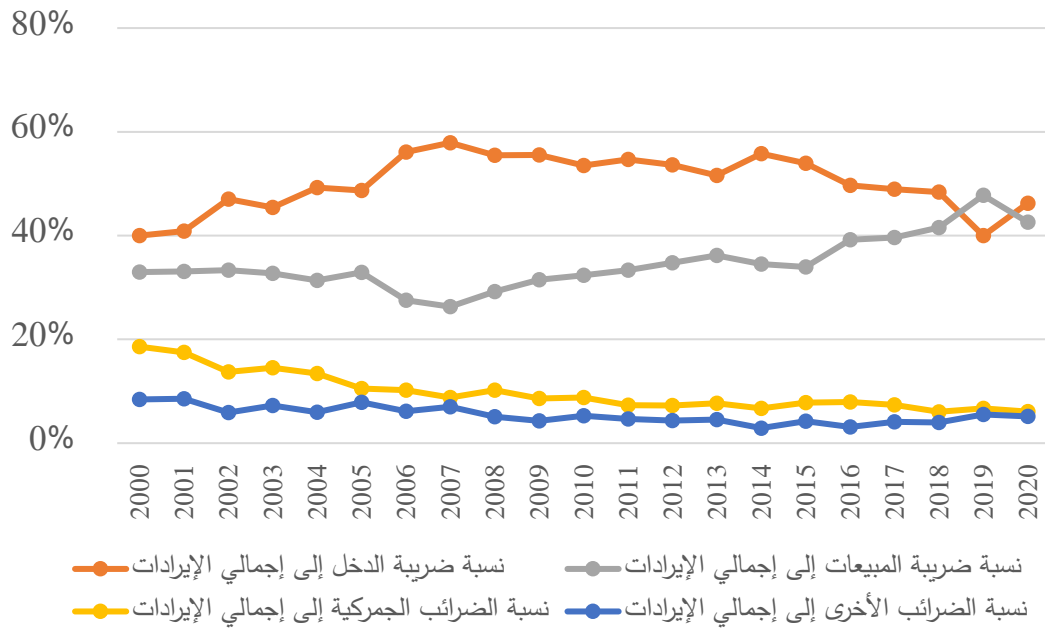
بلغت نسبة الإيرادات الضريبية على الدخل أعلى نقطة لها في عام 2007 نتيجة تطبيق قانون الضريبة على الدخل الجديد بعد 2005، بينما حققت الضريبة على المبيعات النقطة الأخفض لها في عام 2007، بينما استمرت الإيرادات الأخرى بالانخفاض منذ 2000 إلى عام 2020 بنسب متقاربة.

يتوضح جلياً أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في عام 2019 حيث بلغت نسبة الضريبة بما يقارب 48% زيادة

9% عن عام 2016.

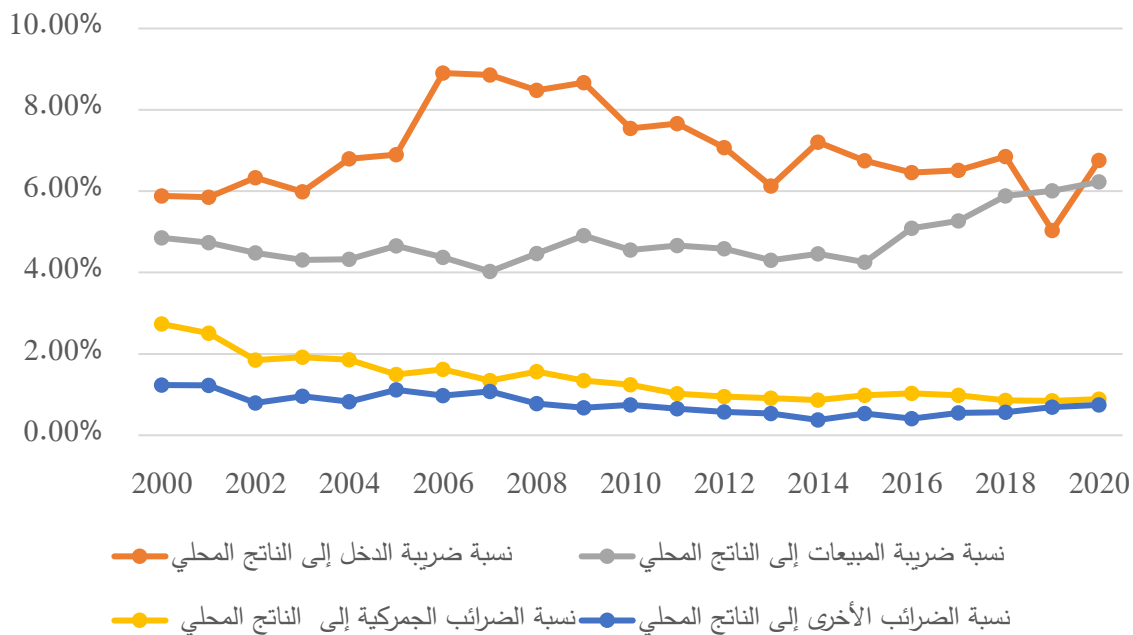


الشكل (14) العبء الضريبي في مصر بناء على بيانات وزارة المالية المصرية



الشكل (15) نسبة الضرائب حسب النوع في مصر من إجمالي الإيرادات بناء على بيانات وزارة المالية والبنك الدولي
يلاحظ أن سبب الانخفاض في ضرائب الدخل إلى إجمالي الإيرادات يعود إلى انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي في عام 2018 بما يقارب 2%.

لإعطاء صورة أكثر دقة سيتم مقارنة الأمر بالمقارنة مع الناتج المحلي الإجمالي.



الشكل (16) نسبة الضرائب حسب النوع من الناتج المحلي الإجمالي في مصر بناء على بيانات وزارة المالية المصرية والبنك الدولي

يلاحظ من الشكل السابق أنه وعلى الرغم من انخفاض حصيله الضرائب بشكل عام من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2019، إلا أن نسبة الضريبة على القيمة المضافة كانت في تزايد حيث بلغت 6.01% من الناتج المحلي الإجمالي، بينما انخفضت نسبة الضريبة على الدخل في عام 2019 بما يقارب 1.81% عن عام 2018.

رابعاً - مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري من حيث البنية

جدول 22 الضرائب على الدخل في النظام الضريبي السوري والمصري

ضريبة الدخل	النظام الضريبي السوري	النظام الضريبي المصري
الأشخاص الطبيعيين	ضرائب نوعية بناء على التصاعد في الشرائح، بما فيها الرواتب والأجور وريع رؤوس الأموال المتداولة والضرائب على الثروة وبقية ثابتة للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع	ضريبة دخل موحد بناء على التصاعد في الشرائح تشمل الضرائب والأجور وكافة الأرباح التي يحصل عليها، والضرائب على الثروة الحد الأعلى 27.5%
الأشخاص الاعتباريين	ضريبة نوعية بناء على التصاعد في الشرائح، باستثناء الشرائح المشملة في ضريبة الدخل المقطوع	ضريبة نسبية 22.5%
ضريبة العقارات	ضريبة نسبية	شملت في الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وضريبة القيمة المضافة وضريبة الثروة العقارية

من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية

جدول 23 الضرائب على الإنفاق في النظام الضريبي السوري والمصري

الضرائب على الإنفاق	النظام الضريبي السوري	النظام الضريبي المصري
	رسم الإنفاق الاستهلاكي على السلع والخدمات مع إلغاء بعض الرسوم على المواد الغذائية مؤخراً	الضريبة على القيمة المضافة على السلع والخدمات مع إعفاء إعفاء السلع الغذائية الأساسية ومصروفات التعليم العام والصحة العامة في إطار تطبيق ضريبة القيمة المضافة 14%
	الرسوم الجمركية	تطبيق الرسوم الجمركية بنسب مختلفة حسب الهدف الاقتصادي منها
	ضريبة نسبية منها رسم الطابع والرسوم المختلفة من إعادة إعمار وإدارة محلية	رسم وضريبة الدمغة وضريبة التبغ وتنمية موارد الدولة

من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية

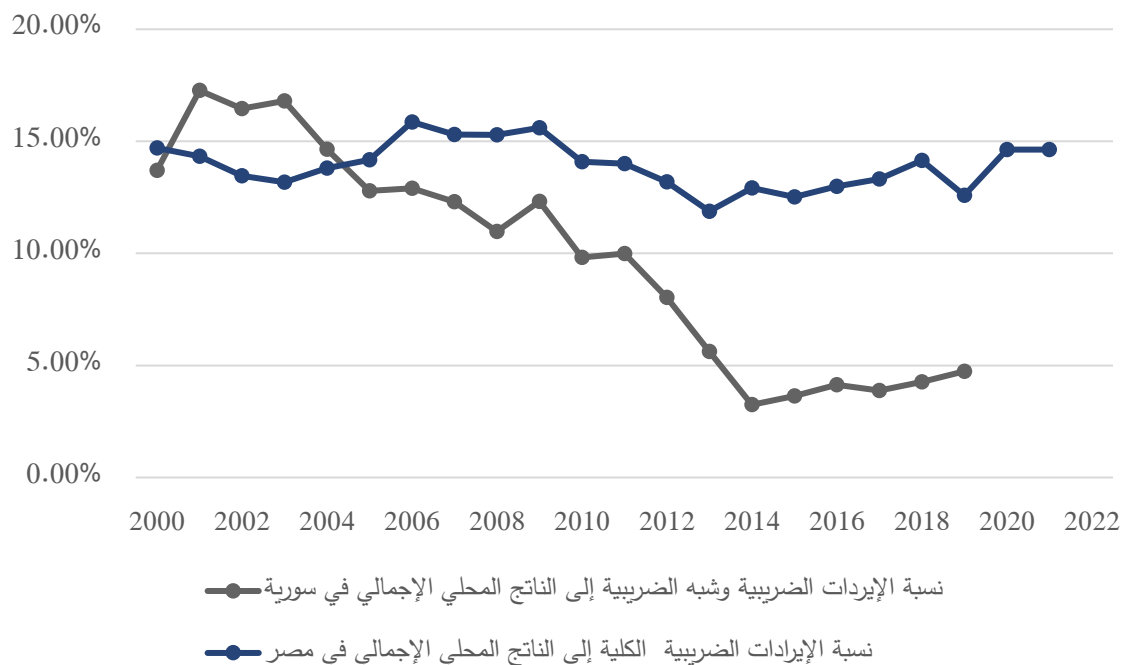
جدول 24 الضرائب على الثروة في النظام الضريبي السوري والمصري

الضرائب على الثروة	النظام الضريبي السوري	النظام الضريبي المصري
ضرائب ورسوم التسجيل	والهبات والتركات العقارية وغيرها وبدايات الفروع	ضريبة التركات
ضريبة الثروة العقارية	لا يوجد	ضريبة الثروة العقارية
	ماورد في قانون ضريبة الدخل وريع الأموال المتداولة	الواردة في قانون الضريبة على الدخل والدمغة

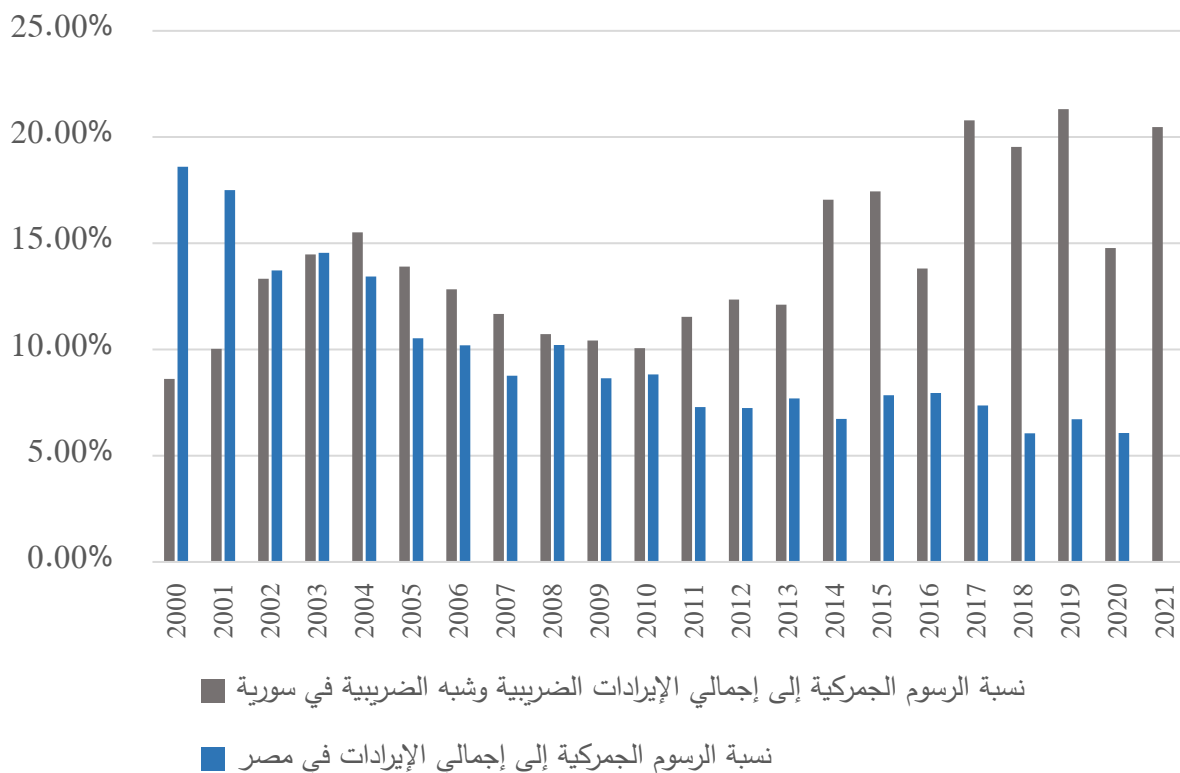
من إعداد الباحثة بناء على دراسة الأنظمة الضريبية

خامساً - مقارنة بين النظام الضريبي السوري والمصري من حيث النتائج

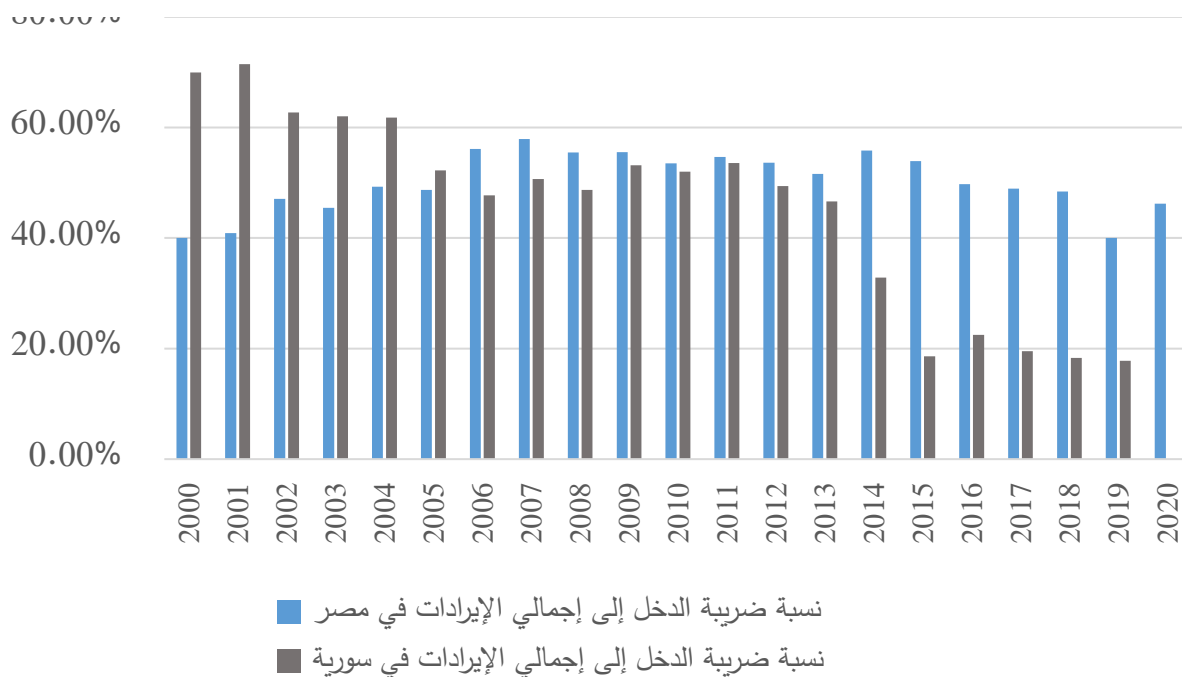
يبين الشكل الآتي نسبة مقارنة الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي في سورية ومصر



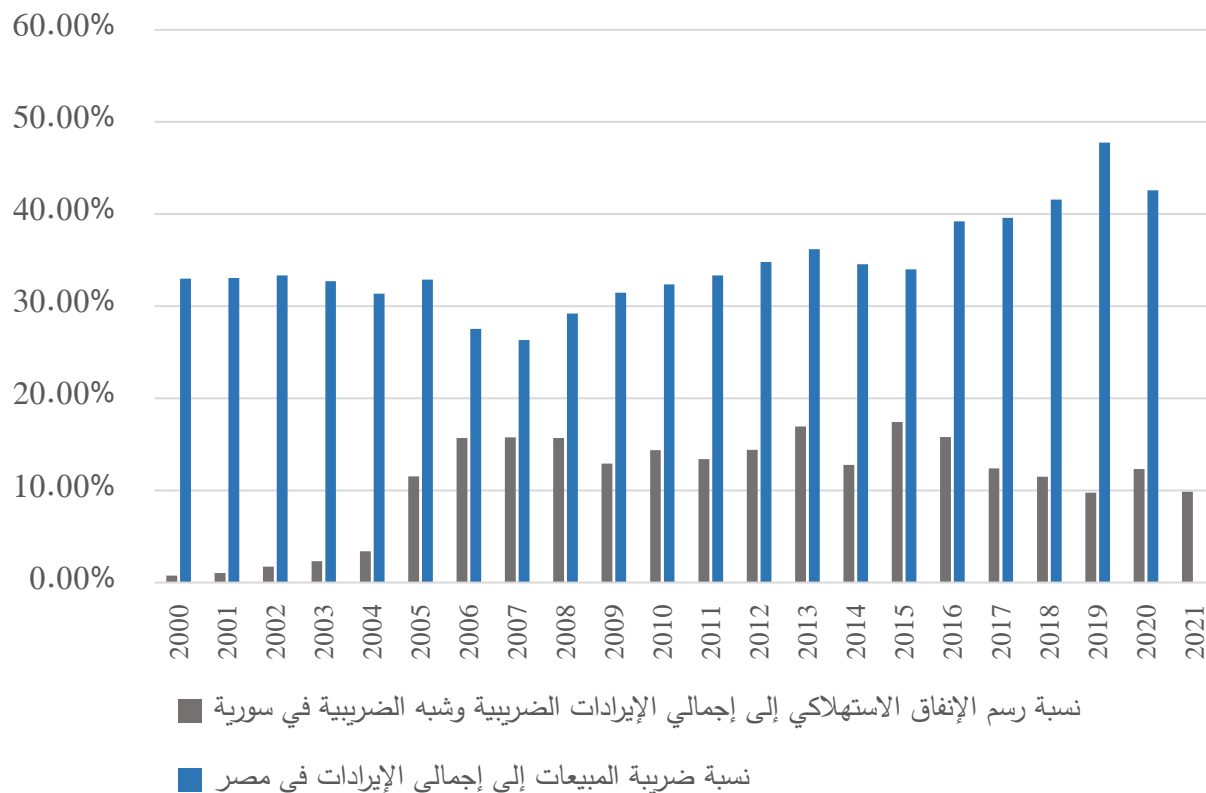
الشكل (17) مقارنة العبء الضريبي في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً



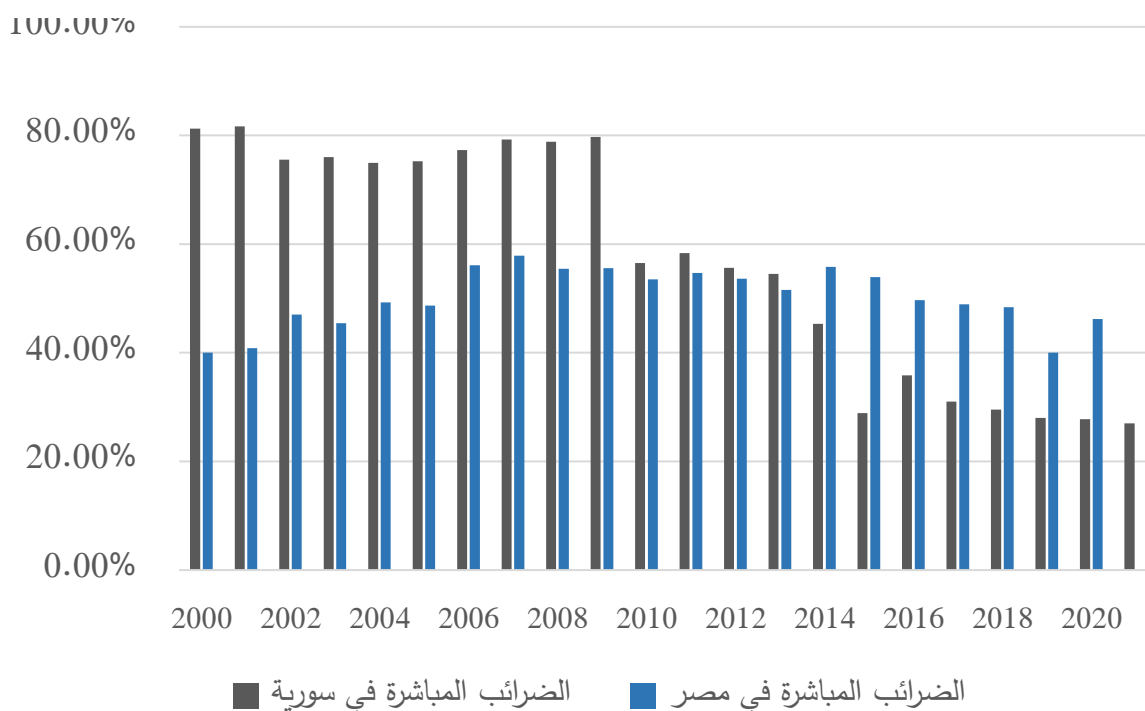
الشكل (19) مقارنة العبء الضريبي في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على بيانات البنك الدولي والمجموعة الإحصائية السورية وبيانات وزارتي المالية



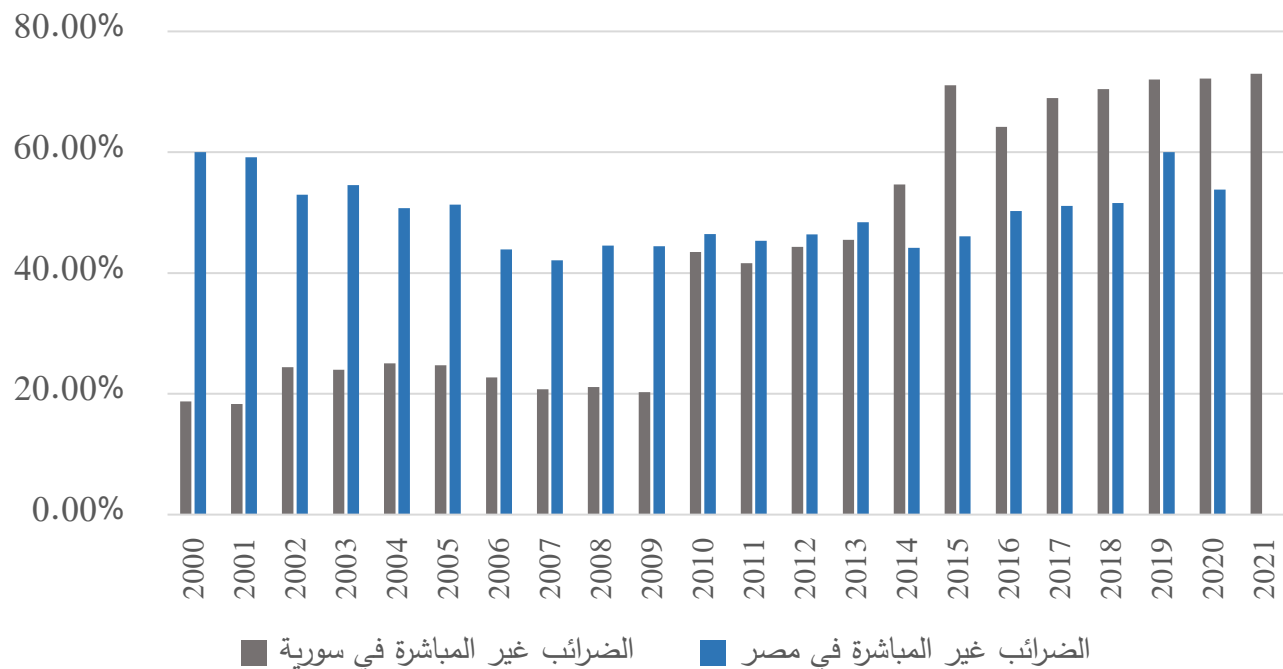
الشكل (18) نسبة حصيلة الضرائب على الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على بيانات وزارتي المالية المصرية والسورية والبنك الدولي



الشكل (21) نسبة ضريبة الانفاق الاستهلاكي والقيمة المضافة (المبيعات سابقاً) من الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً



الشكل (20) نسبة حصيلة الضرائب المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً



الشكل (22) نسبة حصيلة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية ومصر من إعداد الباحثة بناء على البيانات المذكورة سابقاً

النتائج والتوصيات

لدى تحليل النظام الضريبي في سورية تبين أنه يعاني من التعقيد وكثرة الإعفاءات وانخفاض العبء الضريبي وبالتالي ارتفاع عجز الموازنة وحجم الدين العام وما يترتب عليه من إصدارات نقدية غير مغطاة تزيد من معدلات التضخم والذي تقاوم نتيجة الحرب وانخفاض قيمة الليرة السورية بشكل كبير وانخفاض القدرة الشرائية وارتفاع تكاليف الإنتاج وخروج الكثير من رؤوس الأموال إلى الخارج، كل هذه الأمور أدت بمجملها من انخفاض الحصيلة الضريبية ولجأت الحكومة لمعالجة ها الأمر بالاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة.

كما أن النظام الضريبي السوري لم يتطور بشكل كبير حيث أن معظم التعديلات التي طرأت عليه كانت غير جوهرية باستثناء ضريبة البيوع العقارية في عام 2021 والذي اعتمد على التقييم الرائج للعقارات الذي يتم تعديله كل 6 أشهر، لذلك حقق نتائج مختلفة عما كان معمول به سابقاً كما اعتمدت القيمة الرائجة في اعلى تحديد الدخل الناتج عن تأجير العقارات وفرض ضرائب أكثر فعالية عليه، والقانون 30 لعام 2023 الذي نظم عملية الربط الضريبي بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم والفاعليات الاقتصادية التي تقوم بالربط معها تبعاً.

وبالمقارنة مع النظام الضريبي الفرنسي تبين أنه وعلى الرغم من التشابه في بعض أنواع الضرائب من الناحية النظرية إلا أن كفاءة التحصيل الضريبي في فرنسا أعلى على الرغم من أن النسب لديها أعلى.

كما أن ضريبة الدخل في سوريا بالنسبة للأشخاص الاعتباريين مازالت ضريبة نوعية بينما يتم تطبيق ضريبة الدخل الموحد في فرنسا ونسب مرتفعة جداً تصل ل 45% للشريحة الأعلى.

كما أن سورية لم تطبق ضريبة القيمة المضافة بينما تعتمد في إطار تطبيق الضرائب على الإنفاق على الرسوم الجمركية ورسم الإنفاق الاستهلاكي وما ينطوي عليه من عدم عدالة ضريبية يتحملها المستهلك النهائي.

كما يتبين غياب الضريبة على الثروة من الناحية العملية حيث لم تتجاوز نسبتها 2 بالألف من إجمالي الإيرادات في عام 2021، وتطبيقها بطريقة غير فعالة على أنواع معينة، في حين أن فرنسا تُطبّق هذه الضريبة بشكل واسع وبنسب مرتفعة.

لذلك يمكننا من خلال ما تم عرضه إثبات الفرضية الأولى التي تمثلت بما يلي:

أخذ كل من النظامين الضريبيين في فرنسا وسورية منحاً مختلفاً وحققاً أهدافاً متباينة.

بالمقارنة مع النظام الضريبي المصري يلاحظ أن العبء الضريبي في سورية كان أعلى من مصر خلال الفترة 2000-2004، ولكن انعكست الصورة بعد 2005 ليصبح العبء الضريبي في مصر أعلى بكثير من سورية، وذلك نتيجة الإصلاحات الضريبية الكبيرة التي قامت بها مصر في عام 2005، وازدياد الحصيلة الضريبية.

كما أن من أبرز أوجه الاختلاف بين البلدين أن مصر تطبق الضريبة على الدخل الموحد للأشخاص الطبيعيين بشكل تصاعدي وكضريبة نسبية على الأشخاص الاعتباريين بينما يتم تطبيق الضريبة التصاعدية في سورية للخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية، وقيمة معينة للخاضعين لضريبة الدخل المقطوع وهذا من وجهة قانونية يعتبر مخالفة للدستور السوري الذي أقر أن تكون الضريبة تصاعدية.

كما يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة وضريبة الثروة العقارية في مصر خلافاً عما هو مطبق في سورية.

من خلال المقارنة بين النظام الضريبي السوري والفرنسي والنظام الضريبي السوري والمصري، نستطيع القول أنه فيما يخص الضرائب الأساسية فإن النظام الضريبي المصري أخذ بمعظم التعديلات الفرنسية بنسب وطرق تطبيق متفاوتة ولكن بفارق زمني كبير جداً ولكن بدأ يحقق نتائج متقاربة نوعاً ما، كم أن أتمتة العمل الضريبي في مصر وتطبيق الفوترة الإلكترونية والدفع الإلكتروني ساعد في تحقيق هذه النجاحات سريعاً.

لذلك يمكننا في ضوء ما عرضناه أن نرفض الفرضية الثانية

يعود قصور كل من النظامين الضريبيين في سورية ومصر لطريقة تطبيق التعديلات التي أجريت على النظام الضريبي الفرنسي.

المقترحات

من خلال الاطلاع على التجربتين المصرية والفرنسية يمكننا تقديم بعض المقترحات لتطوير النظام الضريبي السوري. بداية لابد من التأكيد على أن تحقيق النمو وزيادة الإنتاج، وتوفير الحماية الاجتماعية لأفراد المجتمع هو من أهم القضايا التي يجب التركيز عليها لأنها الركيزة الأساسية لبناء اقتصاد قوي ومتين ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بتوافر نظام ضريبي

متطور وفعال يتصف بالشمولية ويحقق العدالة في التكاليف وإعادة توزيع الدخل بشكل ملائم، مما ينعكس على إنفاق الدولة الجاري والاستثماري وبالتالي تحقيق نمو اقتصادي مستدام وتلبية احتياجات المواطنين على كافة الأصعدة، لذلك لابد من العمل على:

1. أتمتة العمل الضريبي بشكل كامل بما يشمل الإقرارات الضريبية.
2. تطبيق الضريبة على الدخل الموحد واستخدام رقم ضريبي موحد خاص بالأشخاص الطبيعيين وذلك لإمكانية رصد الدخل المتولد من كافة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسها المكلف، وعلى أساس الاسرة الضريبية (معاملة الدخل المتولد للعائلة)، ورفع الحد الأدنى المعفى بالضريبة بما يتناسب مع الوضع المعيشي، مع الأخذ دائماً بعين الاعتبار بأن الضريبة لا يمكن أن تدفع إلا من الفائض الاقتصادي: وهو بالتعريف المالي: الفرق بين الدخل الحقيقي والنفقات الأساسية لإعالة المواطن وأسرته.
3. إعادة النظر في الضرائب على الثروة وفرض ضرائب على الثروة من العقارات والسيارات وغيرها وذلك نتيجة لتركز الثروة في طبقة معينة وشريحة صغيرة.

4. تطبيق ضريبة المساهمة الضريبية لتمويل برامج الحماية الاجتماعية التي تسعى الحكومة لتطبيقها.

5. تطبيق الفوترة الإلكترونية التي تتيح تطبيق ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات كمرحلة مبدئية.
6. مراعاة المشروعات الصغيرة والمتوسطة التي تشكل النسبة الأكبر من حجم الاستثمارات الخاصة في سورية، وذلك بهدف تشجيع هذا النوع من الاستثمار لزيادة المساهمة في عملية النمو.
7. تبسيط إجراءات التحصيل الضريبي وزيادة الوعي الضريبي خلق الثقة بين المكلفين والدوائر المالية، والعمل على تحسين وضع العاملين في الدوائر المالية من حيث الكفاءة والمزايا والرواتب، ومنع كافة العاملين في وزارة المالية ومديرياتها وسائر أقسامها من العمل لدى المكلفين، أو ممارسة مهنة المحاسبة ومسك الدفاتر المحاسبية والتجارية لدى المواطنين المكلفين والشركات.
8. إعادة النظر في الإعفاءات الممنوحة حيث أكدت التجربة عدم نجاعتها في تحقيق الأهداف منها.
9. العمل على تسريع إصدار قطع حسابات الموازنة العامة والتخلص من التراكم الحاصل، واعتماد الشفافية في نشر البيانات.
10. إعطاء مزايا تحفيزية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لما لها دور في زيادة الحصيلة الضريبية كون هذا الشركات تتمتع بالإفصاحات والتقارير المالية الدقيقة.
11. إعادة النظر في شركات القطاع العام الاقتصادي ووضع رؤية واضحة لتطوير عملها، وإعادة النظر في القوانين التي تنظم عملها من نظام المالي العام والأنظمة المحاسبية والمالية لشركات القطاع العام الاقتصادي والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
12. الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الحقيقية التي يتكبدها المكلفون (المحروقات، أسعار مدخلات الإنتاج التي يتم تحديدها من قبل وزارات معينة) حيث يلجأ الكثير منهم بتقديم بيانات خاطئة لعدم موافقة مديريات المالية على التكاليف الحقيقية، مما يدفعهم للتهرب الضريبي.
13. العمل تفعيل دور مجلس الشعب بهدف إحكام الرقابة على عملية إعداد الموازنة وتنفيذها وقطع حساباتها باستقلالية تامة وموضوعية أكبر.

14. إعادة النظر في التشريع الضريبي والقوانين والتشريعات النافذة حيث تتسم بالتشتت وعدم الوحدة في التشريع وفرض أحكام إجرائية كثيرة والتوجه إلى نظام ضريبي عصري وحديث يتصف بالفعالية والعدالة، بحيث يتساوى أمام موجباته كافة المواطنين وفقاً لمقدرتهم التكليفية، وإصدار كتيب موحد مبسط لجميع أنواع الضرائب ونسبها والمكلفين بها يُحدَّث باستمرار، وذلك لضمان قدرة المكلفين على تقديم بيانات مالية دقيقة وقدرتهم على معرفة موقفهم الضريبي دوم الرجوع للقوانين التي تتعدل باستمرار.

المراجع

- البطريق، يونس. (1984). النظم الضريبية. الدار الجامعية.
- البطريق، يونس احمد، المرسى السيد حجازي، حامد عيد المجيد دراز & محمد عمر أبو دوح. (n.d.). المالية العامة الضرائب والنفقات العامة. الدار الجامعية بالاسكندرية.
- الحسين، م. (2022). موقع وزارة المالية - أداء النظام الضريبي في سورية دراسة مقارنة Retrieved 2022 .
- السوداني، عبد العزيز علي. (1996). البناء الضريبي مدخل تحليل النظم. مصر: الدار الجامعية.
- العدي (2006). واقع حساب الضريبة على الدخل في سوريا وآفاق تطويره. مجلة جامعة تشرين. (28)2 ,
- القطاونة، عادل عدي، ع. (2008). المحاسبة الضريبية. دار وائل للنشر. 3 ,
- المرسى السيد حجازي. (n.d.). النظم الضريبية - بين النظرية والتطبيق. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- المرشوم التشريعي رقم 51. (2006) .
- المهاني، محمد خالد. (1994). منهجية الموازنة العامة للدولة. وزارة الثقافة.
- المهاني، محمد خالد. (2003). دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية. 261, (2)19 ,
- بشور، عصام. (1995). التشريع الضريبي. منشورات جامعة دمشق.
- بشور، عصام. (1995). التشريع الضريبي. جامعة دمشق.
- بشور، عصام. (1997). المالية العامة والتشريع الضريبي. دمشق: مطبعة طرابين.
- بشور، عصام، نور الله، البطريق. (2001). التشريع الضريبي. جامعة دمشق.
- بن سنوسي، ليلي، جديد مسعودة. (2009). الضرائب وأثارها على التنمية الاقتصادية. جامعة البويرة - الجزائر: رسالة ماجستير.
- جبل، علاء الدين، محسن المهر. (2005). دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل عل بالأرباح الحقيقية. مجلة جامعة تشرين للدارسات والبحوث العلمية. (2)27 ,
- جبل، برهان الدين. (1992). المالية العامة دراسة مقارنة. دار طلاس.
- حداد الياس. (2009). دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته. رسالة ماجستير - جامعة دمشق.
- حسن فتحي، س. (1994). النظم الجمركية. جامعة الاسكندرية.

- خالد، ع.، آخرون. (2019). دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية. متسلسة الأبحاث.
- خرابشه، عبد الحميد. (n.d.). الطاقة والعبء الضريبي. مجلة الدراسات. 97، 4(24) ،
- خراط، صلاح. (1982). المحاسبة الضريبية. منشورات جامعة حلب.
- دراز، حامد. (2001). النظم الضريبية. بيروت: الدار الجامعية.
- دراز، حامد عبد المجيد. (2000). مبادئ المالية العامة. مركز الاسكندرية للكتاب.
- دراز، حامد، سعيد عثمان، محمد أو دوح. (2003). مبادئ الماية العامة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- ريم جودت يعقوب، (آ). رسالة ماجستير. (دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام. ص 65: جامعة دمشق.
- سعيد عبد العزيز عثمان. (2002). النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارن. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- شرف، سمير. (2009). الاقتصاد المالي والنقدي. مجلة جامعة تشرين.
- عبد المولى، سيد. (1995). المالية العامة. مصر: دار الفكر العربية.
- عطوي، فوزي. (2003). المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
- علاء احمد ابراهيم، ر. (2018). تحديد تأثيرات التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر في الفترة بين 2005 إلى 2015 وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات. مجلة الفكر المحاسبي. 17 ،
- عواضة، حسن. (n.d.). المالية العامة (دراسة مقارنة). بيروت: دار النهضة.
- فريهود، محمد سعيد. (1994). مبادئ المالية العامة. منشورات جامعة حلب.
- فوزي، عبد المنعم. (n.d.). المالية العامة والسياسة المالية. مصر: دار النهضة العربية.
- قحطان السيوفي. (2008). السياسة المالية في سورية (أدواتها ودورها الاقتصادي). وزارة الثقافة.
- قرعان، م. (رسالة ماجستير). (النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية. ص 75: جامعة حلب.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل. الدار الجامعية بالاسكندرية.
- محبوب، رفعت. (1971). المالية العامة (Vol. الجزء الثاني). (دار النهضة العربية.
- محمد ، ا.، عقل، ا. (2000). التهرب من ضريبة الدخل في الأردن. مجلة المنارة.
- محمد حازم، ح. (2022). تطور الحصيلة الضريبية وعلاقتها بالنمو الاقتصادي في مصر. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية. 12، 14 ،

- محمد عبد العزيز، خ. (n.d.). العدالة الاجتماعية من منظور قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005. مجلة الفكر المحاسبي، 1،
- محمود، أحمد عبده. (n.d.). مبادئ المالية العامة. دار المعارف.
- مراد، ناصر. (2002). فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر). جامعة الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- مصطفى محمود، ع. (2016). إصلاح السياسة الضريبية في مصر. ندوة الأزمات الاقتصادية في مصر المخرج والحلول المتاحة.
- مصطفى محمود، ع. (2016). إصلاح السياسة الضريبية في مصر. المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 12، 2،
- مؤيد جميل مياله. (2006). علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين. رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية.
- ناشد، بسوزي، ع. (2006). المالية العامة. منشورات الحلب الحقوقية.
- نور، عبد الناصر، نائل حسن عدس، عليان الشريف. (2003). الضرائب ومحاسبتها. (Vol. 1) عمان الأردن: دار المسيرة.
- هبة، خ. (2014). حالة الأنظمة الضريبية مصر - تونس. سلسلة الأوراق البحثية شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، 8،
- ياسين، فؤاد توفيق. (2005). المحاسبة الضريبية. عمان الأردن: دار اليازوري.

المراجع الأجنبية

- Angelopoulos, K., Economides, G., & Kammas, P. (2012). Does Cabinet Ideology Matter for the Structure of Tax Policies? *European Journal of Political Economy*, 35-620.
- (2024). *code general des impots*. France.
- Lucien. (1959). *MEHL Technicaues et Scientifiques fiscales*. Paris.
- Osterloh, s., & Debus, M. (2012). Partisan Politics in Corporate Taxation. *European Journal of Political Economy*, 192-207.

Abstract

Fiscal policies pertain to a set of government strategies for revenue collection and expenditure. They play a crucial role in determining both level and pattern of economic activities and significantly affect growth opportunities and income distribution. The means of mobilizing public resources and the extent of this mobilization affect the income of various sectors within society as well as the government's ability to spend.

This research examines the current state of the Syrian tax system, analyzing it and comparing it to the French and Egyptian tax systems. This thesis consists of three main chapters. The first chapter presents the theoretical framework through three sections (taxes and their types, the effects of taxes, and the foundations of the tax system). The second chapter explores the reality and evolution of the Syrian tax system, while the third chapter includes a comparison between the studied tax systems in terms of structure and outcomes, with the aim of arriving at a set of proposals that could facilitate steps toward the development and reform of the Syrian tax system.

The study concluded that the tax system in Syria suffers from complexity, numerous exemptions, and a low tax burden, which consequently leads to a high budget deficit and a large public debt. This has resulted in uncovered monetary issues that increase inflation rates, exacerbated by the war, a significant depreciation of the Syrian pound, decreased purchasing power, increased production costs, and the outflow of significant capital abroad. All these factors have collectively resulted in a decline in tax revenue, prompting the government to address this issue by relying on indirect taxes and fees. Furthermore, the Syrian tax system has not developed significantly, as most amendments made to it have been non-essential.

When compared to the French tax system, it became clear that, despite the theoretical similarities in some types of taxes, there are substantial differences in others. Additionally, the efficiency of tax collection in France is higher, even though the tax rates

there are also higher. Thus, the first hypothesis was confirmed: after more than seven decades of implementing the tax system in Syria, which initially adopted the French model, both systems have taken different paths, resulting in divergent outcomes.

When comparing it to the Egyptian tax system, clear and significant differences emerged between the Syrian and Egyptian tax systems. Although there are considerable similarities between the French and Egyptian tax systems, the amendments to the Egyptian system were delayed, leading to varied outcomes between them, thus rejecting the second hypothesis: both the Syrian and Egyptian tax systems adopted amendments made to the French tax system, but the shortcomings stem from the method of application.